





**T.C.**  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

**MUHASEBEDE SÜREKLİ DENETİM ANLAYIŞI VE**  
**YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA**  
**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ**

**Namık Kemal ERDEMİR**

**Doktora Tezi**

**Danışman**  
**Prof.Dr. Fehmi KARASİOĞLU**

**Konya - 2015**





**T. C.**  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**



**Bilimsel Etik Sayfası**

Öğrencinin

Adı Soyadı

Namık Kemal ERDEMİR

Numarası

064127001004

Ana Bilim / Bilim Dalı

İşletme / Muhasebe Finansman

Programı

Doktora

Tezin Adı

Muhasebede Sürekli Denetim Anlayışı ve Yeni Türk Ticaret Kanununda  
Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Namık Kemal ERDEMİR





**T. C.**  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**



**Doktora Tezi Kabul Formu**

|            |                        |                                                                                                       |
|------------|------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Öğrencinin | Adı Soyadı             | Namık Kemal ERDEMİR                                                                                   |
|            | Numarası               | 064127001004                                                                                          |
|            | Ana Bilim / Bilim Dalı | İşletme / Muhasebe Finansman                                                                          |
|            | Programı               | Doktora                                                                                               |
|            | Tez Danışmanı          | Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU                                                                            |
| Tezin Adı  |                        | Muhasebede Sürekli Denetim Anlayışı ve Yeni Türk Ticaret Kanununda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü |

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan **Muhasebede Sürekli Denetim Anlayışı ve Yeni Türk Ticaret Kanununda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü** başlıklı bu çalışma 23/01/2015 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı

**Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU**

**Prof. Dr. Osman ÇEVİK**

**Doç.Dr. Mikail ALTAN**

**Doç. Dr. Metin AKSOY**

**Yrd. Doç. Dr. İbrahim Emre GÖKTÜRK**

Danışman ve Üyeler

Danışman

Üye

Üye

Üye

Üye

İmza

*(Handwritten signatures of Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU, Prof. Dr. Osman ÇEVİK, Doç.Dr. Mikail ALTAN, Doç. Dr. Metin AKSOY, and Yrd. Doç. Dr. İbrahim Emre GÖKTÜRK)*





## ÖNSÖZ/TEŞEKKÜR

Türk Ticaret Kanunu ile ilgili düzenlemeler ve tartışmalar henüz başlatılmamışken, denetim konusu ve denetçilik kavramı revaçta değilken bu tezin başlığı belirlenmiş ve muhasebe sisteminin önemi, muhasebe meslek mensuplarının kanun ile ilgili bilgileri ve ilgi düzeyleri ortaya konulmak istenmiştir. Bu amaçla literatür taraması yapılmış, anket formları hazırlanmıştır. Ancak tüm mevzuat süreçlerinde olduğu gibi kanun metninde yapılan değişiklikler sürecin kimi zaman baştan kontrol edilmesini gerektirmiştir.

Çalışmanın ana amacı, muhasebe mesleğinin önemini vurgulamak ve Türk Ticaret Kanununun, mesleğe ve mensuplara fırsat ve iş yükü olarak nasıl yansıyacağını ortaya koymaktır.

Muhtemelen çalışma sonrasında da metinde birçok değişiklik yapılacaktır. Ancak, kanunun çalışmada bahsedilen aksaklıkların giderilmesi durumunda, ülkenin rekabetçilik düzeyini artıracığı, denetim olgusuyla meslek mensuplarına yönelik toplum algısının değişeceği ve hak ettiği saygınlık düzeyine kavuşacağı düşünülmektedir. Özellikle de bilgi teknolojileri alanında yaşanan değişim denetimin süreç içerisinde daha teknik bir şekilde ve sürekli olarak sürdürüleceği bir hal alacaktır.

Tez konusunun belirlenmesinden sonlandırılmasına kadar geçen sürede, daha doğru bir ifadeyle, lisans döneminden doktora derecesini almama kadar geçen süreçte benim daha iyiye ulaşmam için çaba sarf eden saygıdeğer hocam, danışmanım Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU'na, yazım sürecinde büyük fedakârlıklara katlanan eşim ve oğluma, bana hep dürüstlüğü öğreten ilk öğretmenim Babama, manevi destekleri için, Sevgili Annem, Kardeşim ve Babaanneme, tezi okuyarak hatalarımı düzeltmeme destek olan Amcam ve sevgili arkadaşlarım, Yrd. Doç Dr. Murat ÖZ, Öğr. Gör. Oğuzhan AYTAR ve Öğr. Gör. Ebru Tüzemen ATİK'e, eleştirileri ile çalışmanın daha iyi olması için yol gösteren jüri üyelerime teşekkürü borç bilirim.





**T. C.**  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**



Öğrencinin

Adı Soyadı

Namık Kemal ERDEMİR

Numarası

064127001004

Ana Bilim / Bilim Dalı

İşletme / Muhasebe Finansman

Programı

Doktora

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU

Tezin Adı

Muhasebede Sürekli Denetim Anlayışı ve Yeni Türk Ticaret Kanununda  
Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü

### ÖZET

Vergisel açıdan muhasebenin önemi büyüktür. Ancak vergi muhasebeleştirilmesinin sonuçlarından sadece biridir. Muhasebe işletme ile ilgili tüm çıkar gruplarına yönelik etkin bir bilgi sunumu aracıdır, ekonomik hayatın tüm aktörleri tarafından faydalanılan yegâne sistemdir. Bu nedenle muhasebe bilgi sisteminin etkinliği, ekonomik gelişim ve kalkınma, piyasaların etkinliğinin sağlanması için büyük önem taşır.

Muhasebe Bilgi Sisteminin etkinliği sağlamak için hata ve hileli işlemlerden arındırılması gerekmektedir. Bu noktada en önemli rol muhasebe meslek mensupları ve odalarına düşmektedir. Hatalı işlemlerden arındırılmış finansal tabloların hazırlanması; meslek mensuplarının motivasyonunun yükseltilmesi, eğitimler ve bilinç düzeylerinin artırılmasıyla mümkündür. Hileli işlemlerin engellenebilmesi için ise bu çalışmalardan daha fazlasına ihtiyaç vardır. Bu amaçla, yaşanan skandallarında etkisiyle uluslararası düzenlemelerin hızlanması ve bu çalışmaların ülkemize yansımaları neticesinde birçok düzenleme hayata geçirilmiştir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu sadece ticari hayatı düzenlemekle kalmayıp, modern dünyaya ayak uydurabilmek için piyasaların dönüşümünde de öncü olmaktadır. Muhasebe mesleği ve mensupları bu düzenlemelerden en fazla etkilenen gruptur. Bu süreçte, denetim, TMS/TFRS, KGK vb. kavramlar 6102 sayılı kanun ile meslek mensuplarının sıkça duydukları kelimeler haline gelmiştir. Kanun iş akışında değişime yol açmakla birlikte, muhasebe mesleğinin itibarı artırmak için büyük bir fırsattır. Bunun yanı sıra meslek mensuplarına yeni gelir fırsatları sağlayacaktır.

SMMM/YMM, Denetçi ve firmalara anket uygulanarak, kanunun getirdiklerinin üç grup açısından bilinirliği incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Muhasebe Bilgi Sistemi, Sürekli Denetim, 6102 Sayılı Kanun, Bağımsız Denetçi, Hata, Hile





**T. C.**  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**



Öğrencinin

|                        |                                                                                               |
|------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| Adı Soyadı             | Namık Kemal ERDEMİR                                                                           |
| Numarası               | 064127001004                                                                                  |
| Ana Bilim / Bilim Dalı | İşletme / Muhasebe Finansman                                                                  |
| Programı               | Doktora                                                                                       |
| Tez Danışmanı          | Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU                                                                    |
| Tezin İngilizce Adı    | Continuous Audit in Accounting and The Role Of Accountants in The New Turkish Commercial Code |

### SUMMARY

Accounting has a crucial importance with regard to taxation. However taxation is not the sole result of accounting process. Accounting is an effective tool to present information to whole interest groups related with business unit and it is the unique system used by whole players of business environment. Therefore the efficiency of the accounting information system has a critical importance for economic growth and sustainability of market operations.

To ensure efficiency of the accounting information system, mistakes and frauds should be prevented. Accountants and chambers have the main role in this respect. Preparation of financial statements cleared from mistakes is possible with well-educated accountants having increased motivation and consciousness. Prevention of frauds needs more than these actions. In reaction to some related scandals, developing new international regulations is speeded up. Thanks to reflections of these studies, many regulations are put into practice in our country.

Turkish Commercial Code Numbered 6102 doesn't only regulate business life. It is also a pioneer for transformation of markets to keep up with modern world. Accounting profession and accountants are the most affected group from these regulations. In this duration, with Turkish commercial code numbered 6102, terms like audit, TMS/IFRS, KGK, etc became more evident to accountants. Although code changed work flow, it is a great chance to improve reputation of accounting profession. In addition to this, it will provide new income opportunities to accountants.

A survey is carried out on SMMM/YMM, auditors and companies to measure awareness of these there groups about new issues brought by code.

**Key words:** Audit, Accounting Information System, Continuous Audit, Turkish Commercial Code Numbered 6102, Independent Auditor, Mistake, Fraud



|                              |            |
|------------------------------|------------|
| <b>İçindekiler</b>           | <b>vi</b>  |
| <b>Bilimsel Etik Sayfası</b> | <b>i</b>   |
| <b>Tez Kabul Formu</b>       | <b>ii</b>  |
| <b>Önsöz/Teşekkür</b>        | <b>iii</b> |
| <b>Özet</b>                  | <b>iv</b>  |
| <b>Summary</b>               | <b>v</b>   |
| <b>Kısaltmalar Listesi</b>   | <b>x</b>   |
| <b>Şekiller Listesi</b>      | <b>xi</b>  |
| <b>Tablolar Listesi</b>      | <b>xii</b> |
| <b>Grafikler Listesi</b>     | <b>xv</b>  |

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **MUHASEBENİN FİRMA ETKİNLİĞİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ VE MUHASEBENİN FONKSİYONLARI**

|                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. İşletmelerde Bilginin Önemi                                              | 4  |
| 1.2. İşletmelerde Bilgi Sistemleri                                            | 5  |
| 1.2.1. Muhasebe Bilgi Sistemi                                                 | 7  |
| 1.2.1.1. Muhasebe Sisteminin Araçları Olarak Muhasebe Düzenlemeleri           | 11 |
| 1.2.2. Diğer Yönetim Bilgi Sistemlerinin Muhasebe Bilgi Sistemiyle İlişkileri | 19 |
| 1.3. Muhasebe Bilgi Sisteminde Başarıya Etki Eden Faktörler                   | 24 |
| 1.4. Muhasebe Bilgi Sisteminde Bilgi Üretimi                                  | 28 |
| 1.5. Muhasebe Bilgi Sisteminde Güvenlik ve Güvenilirlik                       | 29 |
| 1.6. Muhasebe Bilgi Sisteminde Denetimin Gerekliği                            | 34 |
| 1.6.1 Muhasebeleştirme Sürecinde Hata                                         | 35 |
| 1.6.2 Muhasebeleştirme Sürecinde Hile                                         | 37 |
| 1.7. Muhasebe Bilgi Sistemi Aktörü Olarak Muhasebe Meslek Mensupları          | 55 |
| 1.7.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler             | 56 |
| 1.7.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları                           | 57 |

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE ŞİRKETLERDE DENETİM OLGUSU VE ŞİRKETLER ÜZERİNDE DENETİM YETKİSİNİ HAİZ KURULUŞLARIN ROLÜ**

|                                             |    |
|---------------------------------------------|----|
| 2.1. Muhasebe Denetimine Genel Bir Bakış    | 60 |
| 2.1.1. Muhasebe Denetimi Kavramı            | 61 |
| 2.1.2. Muhasebe Denetimi Türleri            | 64 |
| 2.1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri    | 64 |
| 2.1.2.1.1. Finansal Tablolar Denetimi       | 65 |
| 2.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi                | 65 |
| 2.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi                | 66 |
| 2.1.2.2. Zamanlamasına Göre Denetim Türleri | 67 |





|                                                                                                                                           |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.1.2.2.1. Yıl Sonu Denetimi                                                                                                              | 67  |
| 2.1.2.2.2. Ara Dönem Denetimi                                                                                                             | 67  |
| 2.1.2.2.3. Sürekli Denetim                                                                                                                | 67  |
| 2.1.2.3. Denetçinin Statüsü Yönünden Denetim Türleri                                                                                      | 74  |
| 2.1.2.3.1. Dış (Bağımsız) Denetim                                                                                                         | 74  |
| 2.1.2.3.2. Kamusal Denetim                                                                                                                | 74  |
| 2.1.2.3.3. İç Denetim                                                                                                                     | 75  |
| 2.1.2.4. Kapsamı Açısından Denetim Türleri                                                                                                | 76  |
| 2.1.2.4.1. Genel Denetim                                                                                                                  | 76  |
| 2.1.2.4.2. Özel Denetim                                                                                                                   | 76  |
| 2.1.2.5 Yapılış Nedeni Açısından Denetim Türleri                                                                                          | 77  |
| 2.1.2.5.1. Zorunlu Denetim                                                                                                                | 77  |
| 2.1.2.5.2. İsteğe Bağlı Denetim                                                                                                           | 77  |
| 2.1.2.6. SPK Uyarınca Denetim Türleri                                                                                                     | 77  |
| 2.1.3. Denetçi Kavramı ve Denetçilerin Muhasebe Bilgi Sunumunun İşlevselliği ,<br>Üzerine Katkıları                                       | 79  |
| 2.1.3.1. Denetçi Türleri                                                                                                                  | 79  |
| 2.1.3.2. Denetçilerde Aranılan Özellikler                                                                                                 | 82  |
| 2.1.3.3. Denetçilerin Gerçeği Yansıtır Bilgi Sunumundaki Roller                                                                           | 83  |
| 2.2. Muhasebe – Muhasebe Denetimi Bağlantısı                                                                                              | 84  |
| 2.3. Denetimin Yararları                                                                                                                  | 86  |
| 2.4. Muhasebe Denetimine İlişkin Standart ve Yasal Düzenlemeler                                                                           | 88  |
| 2.4.1. Uluslar arası Yasal Düzenlemeler                                                                                                   | 89  |
| 2.4.1.1. AICPA-SAS (American Institute of Certified Public Accountants)<br>Düzenlemeleri Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü | 90  |
| 2.4.1.2. IFAC-ISA Düzenlemeleri (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)                                                                  | 91  |
| 2.4.1.3. AB Kamu Gözetim Sistemi ve AB Direktifleri                                                                                       | 92  |
| 2.4.1.4. İngiltere ve Professional Oversight Board of Accountancy                                                                         | 92  |
| 2.4.1.5. A.B.D. Sarbanes Oxley Kanunu ve Kamu Gözetim Kurulu                                                                              | 93  |
| 2.4.1.6. Rusya Denetim Alanına İlişkin Düzenlemeler                                                                                       | 95  |
| 2.4.2. Ülkemizde Denetim Alanındaki Düzenlemeler                                                                                          | 98  |
| 2.4.2.1. S.P.K. Düzenlemeleri                                                                                                             | 98  |
| 2.4.2.2. BDDK Düzenlemeleri                                                                                                               | 100 |
| 2.4.2.3. Muhasebe Meslek Yasasındaki Düzenlemeler                                                                                         | 102 |
| 2.4.2.4. EPDK Düzenlemeleri                                                                                                               | 103 |
| 2.4.2.5. TURMOB Düzenlemeleri                                                                                                             | 105 |
| 2.4.2.6. Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)<br>Düzenlemeleri                                                    | 105 |
| 2.4.2.7 Hazine Müsteşarlığı Düzenlemeleri                                                                                                 | 107 |



|                                                                                                          |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.4.2.8.Sigorta Şirketi Düzenlemeleri                                                                    | 108 |
| 2.4.2.9. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu                                                | 110 |
| 2.4.2.10.Türk Ticaret Kanunu                                                                             | 110 |
| 2.4.2.11 Diğer Düzenlemeler                                                                              | 111 |
| 2.5.Standartlar                                                                                          | 111 |
| 2.5.1. Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslar arası Muhasebe Standartları (UMS) | 111 |
| 2.5.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları                          | 113 |

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN MUHASEBE UYGULAMALARI ÜZERİNE ETKİSİ

|                                                               |     |
|---------------------------------------------------------------|-----|
| 3.1. Düzenleme Öncesi Genel Olarak Türk Ticaret Kanunu        | 117 |
| 3.2. Düzenlemeler İle Birlikte Yeni Türk Ticaret Kanunu       | 120 |
| 3.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Getirilen Yenilikler        | 125 |
| 3.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Mesleğine Etkileri | 127 |
| 3.4.1. Ticari Defterler ve Belgeler                           | 138 |
| 3.4.2. Envanter Uygulamaları                                  | 143 |
| 3.4.3. Saklama Yükümlülükleri                                 | 146 |
| 3.4.4. Standartlar                                            | 148 |
| 3.5. Denetim                                                  | 149 |

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### YENİ TÜRK TİCARET KANUNU VE DENETİM KAVRAMLARININ SMMM, YMM, DENETÇİ VE FİRMALAR AÇISINDAN BİLİNİRLİĞİ

|                                                                                                               |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Getirilen Uygulamaların Değerlendirilmesi Amacıyla Gerçekleştirilen Araştırma | 165 |
| 4.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı                                                                            | 166 |
| 4.2. Araştırmada Kullanılan Soru Formunun Oluşturulması                                                       | 168 |
| 4.3. Araştırma Sonuçları                                                                                      | 170 |
| 4.3.1. Demografik Bilgiler                                                                                    | 170 |
| 4.3.2. TFRS Bilgi Düzeyi                                                                                      | 174 |
| 4.3.3. YTTK ve Alt Konularındaki Bilgi Düzeyi                                                                 | 175 |
| 4.3.4. TFRS/YTTK Gerekliliği                                                                                  | 177 |
| 4.3.4.1. Meslek Gruplarına Göre TFRS'nin Gerekliliği                                                          | 178 |
| 4.3.4.2. Meslek Gruplarına Göre YTTK'nın Gerekliliği                                                          | 179 |
| 4.3.5. TFRS'nin Mesleklere Göre Gereksiz Bulunma Sebepleri                                                    | 181 |
| 4.3.6. YTTK İle İlgili Değişiklikler                                                                          | 182 |
| 4.3.7. YTTK/TFRS'ye Hazırlık                                                                                  | 188 |



|                                                                                                              |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.3.8. TFRS'ye Hazırlık                                                                                      | 192 |
| 4.3.8.1. TFRS Eğitimleri                                                                                     | 192 |
| 4.3.8.2. TFRS'ye Adaptasyon Süreci                                                                           | 194 |
| 4.3.9. YTTK'ya Hazırlık                                                                                      | 195 |
| 4.3.9.1. YTTK Eğitimleri                                                                                     | 196 |
| 4.3.9.2. YTTK'ya Adaptasyon Süreci                                                                           | 199 |
| 4.3.10. Bağımsız Denetçiler ve Bağımsız Denetim                                                              | 200 |
| 4.3.10.1. Bağımsız Denetimin Oluşturulma Sebepleri                                                           | 200 |
| 4.3.10.2. Bağımsız Denetime İlişkin Görüşler                                                                 | 203 |
| 4.3.10.3. Bağımsız Denetim Yönetmeliği                                                                       | 207 |
| 4.3.11. TFRS/YTTK Hakkındaki İfadeler                                                                        | 211 |
| 4.3.11.1. TFRS'nin Anlaşılabilirlik ve Kullanılabilirliğine Dair Görüşler                                    | 211 |
| 4.3.11.2. Mesleğe Göre TFRS'nin Anlaşılabilirlik ve Kullanılabilirliğine Dair Görüşler                       | 212 |
| 4.3.11.3. TFRS Bilgi Düzeyine Göre TFRS'nin Anlaşılabilirlik ve Kullanılabilirliğine Dair Görüşler           | 215 |
| 4.3.11.4. TFRS Sisteminin Avantaj-Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu                          | 217 |
| 4.3.11.5. Mesleğe Göre TFRS Sisteminin Avantaj-Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu             | 219 |
| 4.3.11.6. TFRS Bilgi Düzeyine Göre TFRS Sisteminin Avantaj-Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu | 221 |
| 4.3.11.7. YTTK İle İlgili Değerlendirmeler                                                                   | 223 |
| 4.3.11.8. Mesleğe Göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler                                                      | 228 |
| 4.3.11.9. YTTK Bilgi Düzeyine Göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler                                          | 231 |
| 4.3.12. Anket Sorularının Faktörlere Ayrılması                                                               | 235 |
| 4.3.12.1. TFRS İle İlgili İfadelerin Faktörlere Ayrılması ve Uygun Analizler İle Değerlendirilmesi           | 236 |
| 4.3.12.2. Faktörler İçin Uygun Hipotezler ve Hipotezlerin Sınanması                                          | 241 |
| 4.3.12.3. YTTK İle İlgili İfadelerin Faktörler Ayrılması Ve Uygun Analizler İle Değerlendirilmesi            | 244 |
| 4.3.12.4. Faktörler İçin Uygun Hipotezler ve Hipotezlerin Sınanması                                          | 252 |
| <b>SONUÇ VE ÖNERİLER</b>                                                                                     | 257 |
| <b>Kaynakça</b>                                                                                              | 268 |
| <b>Ek: Anket Formu</b>                                                                                       | 291 |



**Kısaltmalar Listesi**

|                 |                                                                                       |
|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>AB</b>       | Avrupa Birliği                                                                        |
| <b>AICPA</b>    | Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü                                      |
| <b>BDDK</b>     | Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu                                              |
| <b>CATI</b>     | Bilgisayar ve Telefon Destekli Mülakat Yöntemi                                        |
| <b>EPDK</b>     | Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu                                                      |
| <b>ETTK</b>     | Eski Türk Ticaret Kanunu                                                              |
| <b>FEE</b>      | Avrupa Muhasebeciler Federasyonu                                                      |
| <b>FRC</b>      | Finansal Raporlama Konseyi                                                            |
| <b>GKMİ</b>     | Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri                                                  |
| <b>IAASB</b>    | Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları kurulu                                  |
| <b>IASB</b>     | Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu                                            |
| <b>IFAC</b>     | Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu                                                |
| <b>İSMMMO</b>   | İstanbul Serbest Muhasebeci Mali, Müşavirler Odası                                    |
| <b>KBF</b>      | Kritik Başarı Faktörü                                                                 |
| <b>KGK</b>      | Kamu Gözetimi Kurumu                                                                  |
| <b>KMO</b>      | Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Örneklemeye yeterliği Ölçüsü                                 |
| <b>KOBİ</b>     | Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler                                                 |
| <b>MBS</b>      | Muhasebe Bilgi Sistemi                                                                |
| <b>Md</b>       | Madde                                                                                 |
| <b>MSUGT</b>    | Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği                                                   |
| <b>PBS</b>      | Pazarlama Bilgi Sistemi                                                               |
| <b>SGK</b>      | Sosyal Güvenlik Kurumu                                                                |
| <b>SM</b>       | Serbest Muhasebeci                                                                    |
| <b>SMMM</b>     | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir                                                       |
| <b>S.S.C.B</b>  | Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği                                                |
| <b>SPK</b>      | Sermaye Piyasası Kurumu                                                               |
| <b>T.B.M.M.</b> | Türkiye Büyük Millet Meclisi                                                          |
| <b>T.C.M.B.</b> | Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası                                                     |
| <b>TDHP</b>     | Tek Düzen Hesap Planı                                                                 |
| <b>TMS</b>      | Tekdüzen Muhasebe Sistemi                                                             |
| <b>TMSK</b>     | Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu                                                  |
| <b>TMS</b>      | Türkiye Muhasebe Standartları                                                         |
| <b>TMSK</b>     | Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu                                                  |
| <b>TMUDESK</b>  | Türkiye Muhasebe ve Denetim. Standartları Kurulu                                      |
| <b>TTK</b>      | Türk Ticaret Kanunu                                                                   |
| <b>TURMOB</b>   | Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği |
| <b>TÜDESK</b>   | Türkiye Denetim Standartları Kurulu                                                   |
| <b>UFRS</b>     | Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları                                         |
| <b>UMSK</b>     | Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu                                            |
| <b>XBRL</b>     | Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili                                               |
| <b>XML</b>      | Genişletilebilir İşaretleme Dili                                                      |
| <b>YMM</b>      | Yeminli Mali Müşavir                                                                  |
| <b>YTTK</b>     | Yeni Türk Ticaret Kanunu                                                              |
| <b>TFRS</b>     | Türkiye Finansal Raporlama Standartları                                               |





## Şekiller Listesi

|                                                                                           |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Şekil I. 1 Muhasebe Bilgi Sistemi Süreci.....                                             | 8   |
| Şekil I. 2 Muhasebenin Fonksiyonları ve Araçları.....                                     | 12  |
| Şekil I. 3 Finansal Tablolar Analizi Teknikleri ve İncelenen Özellikler.....              | 18  |
| Şekil I. 4 Temel Yönetim Bilgi Sistemleri ve Alt Bilgi Sistemleri.....                    | 20  |
| Şekil I. 5 Bilgi Sistemleri Etkileşimi ve Odak Noktası Olarak Muhasebe Bilgi Sistemi..... | 21  |
| Şekil I. 6 Pazarlama Bilgi Sistemi Ve Muhasebe Bilgi Sistemi Etkileşimi .....             | 22  |
| Şekil I. 7. Finansal Muhasebe – Yönetim Muhasebesi – Maliyet Muhasebesi İlişkisi .....    | 24  |
| Şekil I. 8. Muhasebede Bilgi Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri.....           | 25  |
| Şekil I. 9. Muhasebe Bilgi Sistemi Tehdit Kaynakları.....                                 | 31  |
| Şekil I. 10. Muhasebe Manipulasyonları.....                                               | 42  |
| Şekil I. 11. Yaratıcı Muhasebe Teknikleri .....                                           | 51  |
| Şekil I. 12. Finansal Raporlama Kalitesi ve Çevre Etkileri.....                           | 54  |
| Şekil II. 1. Denetim Süreci .....                                                         | 62  |
| Şekil III. 1. Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Önemli Tarihler .....                   | 121 |
| Şekil III. 2. Yeni TTK’ya Göre Geçerli Birleşme Şekilleri .....                           | 130 |
| Şekil III. 3. Geçerli Tür değiştirmeler .....                                             | 131 |



### Tablolar Listesi

|                                                                                               |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo I. 1 Temel ve Ek Mali Tablolar .....                                                    | 15  |
| Tablo I. 2. Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Üretilen Bilgilerin Kalite Özellikleri .....         | 26  |
| Tablo I. 3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Özellikler .....                  | 57  |
| Tablo II. 1. Türkiye’de Denetimin Tarihi Gelişimi .....                                       | 63  |
| Tablo II. 2. Sürekli Denetimi Gerekli Kılan Nedenler .....                                    | 71  |
| Tablo II. 3. Geleneksel Denetim ve Sürekli Denetim Yaklaşımlarının<br>Karşılaştırılması ..... | 72  |
| Tablo II. 4. Denetim Türleri.....                                                             | 79  |
| Tablo II. 5. Muhasebe ve Denetimin Farkları.....                                              | 85  |
| Tablo II. 6. Rusya Muhasebe Düzenlemeleri .....                                               | 96  |
| Tablo II. 7 Muhasebe Denetimine İlişkin Yasal Düzenleme ve Standartlar .....                  | 115 |
| Tablo III. 1. Eski Türk Ticaret Kanunun Yapısı.....                                           | 118 |
| Tablo III. 2. Yeni Türk Ticaret Kanunun Yapısı .....                                          | 122 |
| Tablo III. 3 Şirket Özellikli Konularının Eski ve Yeni Kanunda Düzenlendiği<br>Maddeler ..... | 127 |
| Tablo III. 4 VUK Değerleme Ölçülerinin TMS/IFRS Uygulamalarındaki Karşılığı<br>.....          | 137 |
| Tablo IV. 1 Çalışma Takvimi .....                                                             | 165 |
| Tablo IV. 2. Cevaplayıcıların Mesleklere Göre Dağılımı .....                                  | 170 |
| Tablo IV. 3. Cevaplayıcıların Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımı.....                        | 171 |
| Tablo IV. 4. SMMM/YMM Ruhsatına Sahip Olma Durumu.....                                        | 171 |
| Tablo IV. 5. Cevaplayıcıların Mükellef Sayısına Göre Dağılımı .....                           | 172 |
| Tablo IV. 6. Cevaplayıcıların TFRS Bilgi Düzeyi .....                                         | 174 |
| Tablo IV. 7. Cevaplayıcıların YTTK Bilgi Düzeyi .....                                         | 175 |
| Tablo IV. 8. YTTK Alt Konuları Hakkında Bilgi Düzeyleri.....                                  | 176 |
| Tablo IV. 9. TFRS ve YTTK’nın Gerekliliği .....                                               | 177 |
| Tablo IV. 10. Meslek Gruplarına Göre TFRS’nin Gerekli Olup Olmaması .....                     | 178 |
| Tablo IV. 11. Meslek Gruplarına Göre YTTK’nin Gerekli Olup Olmaması .....                     | 179 |
| Tablo IV. 12. Mesleklere Göre TFRS’yi Gereksiz Bulanların Sebepleri .....                     | 181 |



|                                                                                                          |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo IV. 13. Mesleklere Göre YTTK'yı Gereksiz Bulanların Sebepleri.....                                 | 182 |
| Tablo IV. 14. YTTK İle İlgili Değişiklikleri Ne Zamandır Takip Ediyorsunuz ....                          | 182 |
| Tablo IV. 15. Cevaplayıcıların YTTK İle İlgili Değişiklikleri Takip Etme Zamanlarına Göre Dağılımı ..... | 183 |
| Tablo IV. 16.Cevaplayıcıların YTTK İle İlgili Gelişmeleri Takip Kaynaklarına Göre Dağılımı .....         | 184 |
| Tablo IV. 17. YTTK'da Mesleklere Göre Değiştirilmesi Veya Eklenmesi Gereken Maddeler .....               | 185 |
| Tablo IV. 18. TFRS Ve YTTK'nın Uygulanabilir Olması İçin Sistemde Olması Gereken Cezalar.....            | 187 |
| Tablo IV. 19. YTTK/TFRS'ye Hazırlanmak İçin Nereden Eğitim Aldınız ? .....                               | 188 |
| Tablo IV. 20. İşyerinizde Ne Tür Hazırlıklar Yapıldı?.....                                               | 189 |
| Tablo IV. 21. Mesleklere Göre Alınan Eğitim Ve Dokümanların Yeterliliği .....                            | 190 |
| Tablo IV. 22. Mesleklere Göre İşyerinizde TFRS/YTTK Seti İle İlgili Hazırlık Yapıldı mı? .....           | 191 |
| Tablo IV. 23. Mesleklere Göre TFRS'ye Hazırlanmak İçin Eğitim Alınan Yer ....                            | 192 |
| Tablo IV. 24. TFRS'ye Hazırlıkta Hangi Kaynakları Kullanıyorsunuz? .....                                 | 193 |
| Tablo IV. 25. Mesleklere Göre TFRS'ye Adaptasyon Süresi .....                                            | 194 |
| Tablo IV. 26. Mesleklere Göre YTTK'ya Hazırlanmak İçin Eğitim Alınan Yer...                              | 196 |
| Tablo IV. 27. Mesleklere Göre YTTK'ya Hazırlıkta Kullanılan Kaynaklar .....                              | 198 |
| Tablo IV. 28. YTTK Adaptasyon Süreci Ne Kadar Sürer? .....                                               | 199 |
| Tablo IV. 29. Bağımsız Denetimin Oluşturulma Sebepleri - 1 .....                                         | 200 |
| Tablo IV. 30. Bağımsız Denetimin Oluşturulma Sebepleri - 2 .....                                         | 201 |
| Tablo IV. 31. SMMM/YMM, Denetçi Ve Denetlenen Firmaların Bağımsız Denetim Mekanizmasına Bakışları.....   | 203 |
| Tablo IV. 32. Bağımsız Denetçiye İhtiyaç Var mı? Bağımsız Denetçi Hakkında Görüşler .....                | 204 |
| Tablo IV. 33. Bağımsız Denetçilik Unvanınızı Nasıl Aldınız? .....                                        | 205 |
| Tablo IV. 34. Bağımsız Denetçilik Belgesine Başvuru Yapmayı Düşünüyor Musunuz?.....                      | 205 |
| Tablo IV. 35. Bağımsız Denetçilik Belgesine Başvurmayı Düşünmeyenlerin Gerekçeleri.....                  | 206 |



|                                                                                                                            |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo IV. 36. Bağımsız Denetim Yönetmeliği İle İlgili Görüşler .....                                                       | 207 |
| Tablo IV. 37. Unvana Göre Bağımsız Denetim Yönetmeliği İle İlgili Görüşler...                                              | 208 |
| Tablo IV. 38. Meslek Gruplarının Bağımsız Denetim Hakkında Görüşleri .....                                                 | 210 |
| Tablo IV. 39. TFRS'nin Anlaşılabilirlik Ve Kullanılabilirliğine Dair Görüşler .....                                        | 211 |
| Tablo IV. 40. Mesleğe Göre TFRS'nin Anlaşılabilirlik Ve Kullanılabilirliğine Dair Görüşler - 1 .....                       | 212 |
| Tablo IV. 41. Mesleğe Göre TFRS'nin Anlaşılabilirlik Ve Kullanılabilirliğine Dair Görüşler - 2 .....                       | 213 |
| Tablo IV. 42. TFRS Bilgi Düzeyine Göre TFRS'nin Anlaşılabilirlik Ve Kullanılabilirliğine Dair Görüşler .....               | 215 |
| Tablo IV. 43. TFRS Sisteminin Avantaj-Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu - 1 .....                          | 217 |
| Tablo IV. 44. TFRS Sisteminin Avantaj-Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu - 2 .....                          | 218 |
| Tablo IV. 45. Mesleklere Göre TFRS Sisteminin Avantaj-Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu - 1 .....          | 219 |
| Tablo IV. 46. Mesleklere Göre TFRS Sisteminin Avantaj-Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu - 2 .....          | 220 |
| Tablo IV. 47. TFRS Bilgi Düzeyine Göre TFRS Sisteminin Avantaj-Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu - 1 ..... | 221 |
| Tablo IV. 48. TFRS Bilgi Düzeyine Göre TFRS Sisteminin Avantaj-Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu - 2 ..... | 222 |
| Tablo IV. 49. YTTK İle İlgili Genel Değerlendirmeler - 1 .....                                                             | 223 |
| Tablo IV. 50. YTTK İle İlgili Genel Değerlendirmeler - 2 .....                                                             | 224 |
| Tablo IV. 51. YTTK İle İlgili Genel Değerlendirmeler - 3 .....                                                             | 225 |
| Tablo IV. 52. Mesleğe göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 1 .....                                                      | 227 |
| Tablo IV. 53. Mesleğe göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 2 .....                                                      | 228 |
| Tablo IV. 54. Mesleğe göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 3 .....                                                      | 229 |
| Tablo IV. 55. Mesleğe göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 4 .....                                                      | 230 |
| Tablo IV. 56. YTTK Bilgi Düzeyine Göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 1.                                               | 231 |
| Tablo IV. 57. YTTK Bilgi Düzeyine Göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 2.                                               | 232 |
| Tablo IV. 58. YTTK Bilgi Düzeyine Göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 3.                                               | 233 |





|                                                                                        |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo IV. 59. YTTK Bilgi Düzeyine Göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 4.           | 234 |
| Tablo IV. 60. TFRS İfadeleriyle İlgili KMO Ölçüsü Bartlett Testi .....                 | 235 |
| Tablo IV. 61. KMO Düzeyleri Ve Sonuçları.....                                          | 236 |
| Tablo IV. 62. TFRS İle İlgili Faktör Analizi Özet Tablo - 1 .....                      | 237 |
| Tablo IV. 63. TFRS İle İlgili Faktör Analizi Özet Tablo - 2.....                       | 238 |
| Tablo IV. 64. TFRS İle İlgili Hipotezlerin Homojenlik Ve Ortalama Sınamaları .         | 242 |
| Tablo IV. 65. YTTK İle İlgili İfadelerin KMO Ölçüsü Ve Bartlett Testi .....            | 244 |
| Tablo IV. 66. YTTK İle İlgili İfadelerin Faktör Analizi Özet Tablo - 1 .....           | 245 |
| Tablo IV. 67. YTTK İle İlgili İfadelerin Faktör Analizi Özet Tablo - 2 .....           | 246 |
| Tablo IV. 68. YTTK İle İlgili İfadelerin Faktör Analizi Özet Tablo - 3 .....           | 247 |
| Tablo IV. 69. YTTK İle İlgili İfadelerin Faktör Analizi Özet Tablo - 4 .....           | 248 |
| Tablo IV. 70. TFRS İle İlgili Hipotezlerin Homojenlik Ve Ortalama Sınamaları - 1 ..... | 253 |
| Tablo IV. 71. TFRS İle İlgili Hipotezlerin Homojenlik Ve Ortalama Sınamaları - 2 ..... | 254 |

#### **Grafikler Listesi**

|                                                                           |     |
|---------------------------------------------------------------------------|-----|
| Grafik IV. 1 Ankete Katılan Cevaplayıcıların İller Bazında Dağılımı ..... | 166 |
| Grafik IV. 2 Ankete Katılan Şirketlerin Hukuki Statüsü.....               | 173 |
| Grafik IV. 3. TFRS Gerekli mi? .....                                      | 177 |
| Grafik IV. 4. YTTK Gerekli mi? .....                                      | 177 |



## GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin sahip olduğu ve stratejik açıdan değerli kaynakların başında bilgi gelmektedir. Özellikle kaliteli bilgi, işletmelerin başarısı için olmazsa olmazdır. İşletmeler, bir bütün olarak düşünüldüğünde başarı için birlikte yürütülmesi gereken bir sistemler bütünüdür. Bu sistemler içerisinde belki de göreceli olarak en önemli olan muhasebe sistemidir. Çünkü üretim miktarından, neyin üretileceğine, dış kaynak kullanımından, pazar seçimine kadar birçok alanda karar vermede muhasebe verilerinden faydalanılmaktadır. Bu sebeple, muhasebe bilgi sisteminin yüksek kalitede veriyi, gerekli zamanda, tam ve eksiksiz olarak sağlaması beklenir. Doğru ve kaliteli muhasebe verileri, finansal tabloların doğru hazırlanmasını, doğru okunmasını ve doğru analiz edilmesini mümkün kılar.

Muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen veriler ile oluşturulan finansal tablolar, karar verme sürecinde rolü olan işletme ile ilgili devlet, finans kuruluşları, kreditorler, yatırımcılar, çalışanlar, şirket ortakları ve diğer ilgi ve çıkar grupları olarak geniş bir kitleye yayılmış olan bütün çıkar gruplarının başlıca bilgi kaynaklarından. Bu gruplar, ilgili oldukları şirketin tüm faaliyetlerinden etkilenmekte ve kararlarını ve davranışlarını üretilen bilginin kalitesine orantılı olarak belirlemektedirler. Bu sebeple veri kalitesi, finansal raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkilemekte, dolayısıyla da karar alıcıların kararlarında önemli rol oynamaktadır.

İşletmede muhasebe sisteminden elde edilen veriler, işletmelerin başarısı için anahtar rol oynamaktadır. Bu sistemin etkin bilgi sunumu işlevini üstlenmesi ve etkin şekilde çalışan bu sistemden faydalanılarak karar verilmesi sonucunda muhtemel başarısızlıkların önüne de geçilebilecektir.

Muhasebe veri kullanıcılarının, elde edilen verileri çeşitli karar verme yöntemleri ile kullanmaları kısacası profesyonel ve bilimsel metotlardan faydalanmaları karar vermede daha sağlıklı ve güvenilir sonuçlar almalarına yardım edecek, yol gösterici olacaktır. Ancak, söz konusu faydaların tüm çıkar grupları için geçerli olması gerekmektedir. Aksi takdirde süreci kayıt altına alan grubun menfaatlerinin korunarak diğer çıkar gruplarının menfaatlerinin korunmaması sonucu

ortaya çıkacaktır. Ortaya çıkan birçok skandal bu durumun mümkün olduğunu göstermekte ve hatta bu skandallar bazı dönemlerde ülke ekonomilerini krize sokacak nitelikte olabilmektedir. Bu bağlamda, oluğabilecek olumsuz durumları ortadan kaldıracılamak için yeni düzenlemelerin getirilmesi kaçınılmaz bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır. Özellikle muhasebeci ve denetçiler işletmelerin finansal tablolarının açıklanmasında büyük rol oynamaktadır. Muhasebeleştirme sürecinin denetim altında tutulması ile sözü edilen olumsuz durumların ortaya çıkması en aza indirgenecektir.

İlgili sürecin doğru, zamanında ve tam olarak bilgiyi sunması muhasebe temel kavramlarına uyulmasına bağlıdır. Muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler denetime tabi tutulmadığında muhasebeleştirme sürecinin yürütücüleri kendi menfaatleri doğrultusunda hareket ede(bile)cektir. Denetim sürecinde bile birçok örnek vardır ki hileli finansal raporlama skandallarına konu olmuştur. Üstelik bu saygın ve büyük ölçekli firmalarda skandalların patlak vermesi dünya da büyük yankı bulmuş ve etkileri de büyük çapta olmuştur.

Son dönemlerde özellikle küreselleşmenin etkisi ile birlikte muhasebe biliminde, ulusal nitelikteki finansal raporlama standartlarından ziyade uluslararası ölçekte kabul gören finansal raporlama standartlarının geliştirilmesini gerektiren bir süreç ortaya çıkmıştır. Ülkemizde bu durumdan etkilenmiş ve yeni duruma yönelik çalışmalar ve düzenlemeler halen devam etmektedir.

İşletmenin faaliyet amacına uygun olan bir karar ya da bir muhasebe işlemi, yasalar ya da yatırımcılar açısından uygun olmayabilir. İşletme sahip ve yöneticilerinin sorumluluğu altındaki doğru bilgi sunma süreci, bazı yöneticiler tarafından, kendi çıkarlarını diğer kesimlerin çıkarlarının üstünde görmeleri nedeniyle, finansal tablo kullanıcılarını yanıltacak kararlar alabilmeye sevk etmektedir. Bunun önüne geçmenin en önemli yolu ise denetim müessesesinin varlığı ile mümkün olacaktır. Ülkemizde yasal olarak denetim ile ilgili düzenlemelerin başlangıcı 1980’li yılların ikinci yarısına isabet etmektedir. Zamanla konu ile ilgili çalışmaların artması denetim fonksiyonun öneminin anlaşıldığı izlenimini uyandırmakla birlikte, maalesef lkemizde Yeni Türk Ticaret Kanununa kadar

denetim olgusuna yeterince önem verilmediği yapılan çalışmaların azlığından da anlaşılabilmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde bilginin gerekliliği ve işletme ve ilgili taraflar için bilginin önemi, karar almaya yönelik olarak muhasebe bilgi sisteminin rolü ve bu süreçte meslek mensuplarının taşıması gereken özellikler ele alınmıştır.

İkinci bölümde muhasebe sürecinde oluşturulan bilgilerin doğruluğunun sağlanması için gerekli olan denetim mekanizması, denetim ile ilgili olarak ulusal ve uluslararası yasal düzenlemeler ve standartlar açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise son yasal düzenleme ile 14 Şubat 2011 tarihinde ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yasalaşan 6102 sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu incelenmiştir. Bu amaçla öncelikli olarak, eski ve yeni kanun ile ilgili kıyaslamalar yapılmış, daha sonra yeni kanunun gerekliliği ortaya konmuştur. Yeni yasa ile birlikte özellikle meslek mensupları ve muhasebeleştirme süreci etkilenmekte, denetim olgusu önem kazanmakta ve kurumsallaşma ilkelerine uyum sürecinde muhasebe, denetim ve meslek mensupları anahtar bir rol kazanmaktadır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise yeni yasa ile birlikte takip edilmesi gereken süreçte TFRS ve TTK’na yönelik olarak, değişimden etkilenen meslek mensupları, süreç ile ortaya çıkan denetçilik müessesesi ve denetime tabi şirketlere yönelik olarak bir anket çalışması düzenlenmiş ve bu anket ile tarafların Türk Ticaret Kanunu’na olan bakış açıları, bilgi düzeyleri ve farkındalıkları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla 905 cevaplayıcı ile görüşülmüş ve anket sonuçları analiz edilmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **MUHASEBENİN FİRMA ETKİNLİĞİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ VE MUHASEBENİN FONKSİYONLARI**

#### **1.1. İşletmelerde Bilginin Önemi**

İşletmelerin rekabet avantajı sağlayabilmeleri ve bu avantajlarını sürdürebilmeleri için, en başta gelen kaynak bilgidir. Modern işletmelerde tüm karar alma süreçlerinde bilgi temel girdi olarak kullanılmakta, bilgi işçileri ise toplumun değer ve normlarını belirleyen grup olarak ortaya çıkmaktadırlar. Geleneksel üretim faktörleri olarak bilinen hammadde, sermaye ve işgücü, bilginin konumuna kıyasla ikincil derece öneme sahip kazançlar haline gelmişlerdir. İster hammadde, ister sermaye isterse de işgücü gerekli bilgi sağlandığı sürece kolayca elde edilebilen kaynaklardır (İraz, 2005: 243 – 258).

Karmaşık durumları çözebilmek, iyi hizmet/mal sunumunu gerçekleştirebilmek, belirsizlikler karşısında en doğru karar verebilmek için, etkin bilgi iletişim teknolojisi kullanımı ve doğru, stratejik, taktik ve operatif planlar hazırlanmalıdır. Böylelikle, rekabet edebilirliği artıracak, doğru, güvenilir ve yeterli bilgi sağlanabilecektir.(Anameriç,2005:25-43). İşletmelerin rekabet güçlerini mevcut durumdan daha üst bir seviyeye taşımak ve bu gelişimi sürekli hale getirmek için, elde etmiş oldukları rekabet araçlarının verimliliğini sağlamaya yönelik olarak yeni anlayış ve araçları kullanmaları gerekmektedir. Günümüzde bilgi, bilginin teknolojiye dönüşümü ve bilginin kullanımı en büyük rekabet araçlarıdır. Dolayısıyla işletmeler rekabet araçlarını bilgi ile desteklemek zorundadırlar. Rekabet anlayışının yeni durumuna ayak uyduramayan işletmeler, rakiplerine göre çok basit yöntemlerle işlevlerini sürdüren işletmeler durumuna düşeceklerdir (Ekinci: 2006:54-70).

İşletmenin çevresi ile ilişkilerini düzenleyen ve rekabette üstünlük elde etmesine yardımcı olan hareketler olarak tanımlanan stratejilerin (Güçlü,2003: 61 – 85) geliştirilebilmesi için nitelikli bilgiye sahip olması gerekmektedir. İşletmenin elindeki mevcut bilgilerin tamamı stratejik öneme haiz olmayabilir, stratejik bilgi

açık, ifade edilebilir, kodlanabilir, paketlenabilir ve dolayısıyla kolayca transfer edilebilir bilgi ile karıştırılmamalıdır. Çünkü bilginin stratejik nitelikte olması ve uzun dönemde rekabet avantajı ortaya çıkarabilmesi ancak işletmeye özgü, transfer imkânı kısıtlı veya güç, zor elde edilebilir ve yaygınlaşması uzun bir dönem gerektirir nitelikte olmalıdır (İraz, 2005: 243 - 258). Stratejik bilginin önemi yıllarca anlaşılamamış ancak kavrayan firmalar için ciddi bir başarı faktörü olarak ortaya çıkmıştır (Demirhan:2002- 117 – 124).

Pek çok açıdan farklı şekilde tanımlanabilmesine rağmen, bilgi ile ilgili kapsamlı ve geniş tek bir tanım yapmak mümkün olabilmektedir, bu anlamda bilgiyi; *belli bir düzen içindeki tecrübelerin, değerlerin, amaca yönelik enformasyonun ve uzmanlık görüşünün, yeni tecrübelerin ve enformasyonun bir araya getirilip değerlendirilmesi için bir çerçeve oluşturan esnek bir bileşimdir. Bilgi bilenlerin beyinlerinde ortaya çıkar ve orada uygulamaya geçirilir. Kuruluşlarda yalnızca belgelerde ya da dolaplarda değil rutin çalışmalarda, süreçlerde, uygulamalarda ve normlarda da kendisini gösterir*” (Davenport ve Prusak, 2001: 27’den aktaran Uzun ve Durna;2008:33-40) şeklinde geniş bir çerçevede tanımlamak mümkündür.

Veriler ve analizi süreci ile elde edilen bilginin işletme ve karar alıcılar için önemi son derece yüksektir. Veriler her bir bölümün kendi belirlediği yöntemler ile toplanarak yürütülen faaliyetler neticesinde bilgiye dönüşmektedir. Modern yönetim anlayışında, özellikle de bilgi işleme teknolojilerinin yaygınlaşması neticesinde birçok veri işlenebilmekte ve bu veriler aracılığıyla çok değerli bilgiler elde edilebilmektedir. Günümüz koşullarında en temel başarı koşulu bilgiye sahip olmak ve bunun yanı sıra bu bilgiyi etkin bir şekilde kullanmaktan geçmektedir.

## **1.2. İşletmelerde Bilgi Sistemleri**

Günümüz işletmelerinde ki önemi dikkate alınırsa bilgi, üretilmesi için çaba sarf edilmesi ve bunun yanı sıra yönetilmesi gereken değerli bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Bunun için ise bilgiyi yönetmek amacıyla bilgi yönetimi sürecinin takip edilmesi gerekmektedir. Bilgi yönetimi, işletme içinden veya dışından elde edilen verilerin tasnifi, depolanması, ihtiyaç duyan işletme birimlerine iletilmesi ve güncellenmesi ile ilgili hassasiyetle yürütülmesi gereken bir süreçtir ve işletmeye

değer sağlanması amacıyla bilginin üretilmesi, kullanılması ve paylaşılmasına ilişkin süreçleri kapsar (Bedük,2012:22).

Sürekli olarak varlığından bahsedilen küresel rekabet ortamında işletmelerin planlı, kontrollü, verimli ve fonksiyonel iş yönetim sistemleri kurmaları başarıya ulaşabilmeleri için dikkatle uygulanmalıdır. Böylelikle, bilgi sistemlerini etkin bir şekilde kullanan ve iş süreçlerini iyileştirmeyi amaçlayan yeni yaklaşımları uygulayan firmaların, rakipleri karşısında öne geçtikleri kritik bir başarı faktörü olarak karşımıza çıkmaktadır (Demir ve Coşkun,2009:1-21).

Bilgi yönetimi, işletmenin değerini artırmak, rakipleri ile arasındaki farkı kapamak ve rekabete direnebilmek için, her türlü iç ve dış bilgi kaynağını kurumun faaliyetleri ile bütünleştirerek, veri toplama, düzenleme, çalışanlara ulaştırma ve dolayısıyla kişisel ve kurumsal verimliliğe katkı sağlamayı amaçlar. Fakat her bilgi bu amaca hizmet edecek kadar değerli olmayabilir. Bu nedenle sistemin çalışmasına engel olmamak için, verilerin bilgi yönetimi sistemi içindeki yerini iyi değerlendirmek gerekmektedir (Odabaş, 2005: 101 – 120).

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi ve kontrolü için doğru, zamanlı, güvenilir ve ilgili bilgi üretimine ihtiyaç vardır. Bunun için işletme gereksinimlerine uygun bir bilgi sistemi alt yapısı geliştirmelidir. İşletmelerin organizasyonları çerçevesinde bilgi üreten; finansal bilgi sistemi, pazarlama bilgi sistemi, üretim bilgi sistemi, personel bilgi sistemi gibi pek çok bilgi sistemi vardır; bu sistemlerin en önemlisi ve köklü olanı muhasebe bilgi sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır (Şaklak ve Buran,2010:1).

İşletmelerin bölümler arasında yaşanan kopukluğu ve iletişimsizliği ortadan kaldırmak ve bölümlerin uyumlu ve etkin çalışmayı sağlayabilmesi için faaliyetlerin tamamının koordinasyonu sağlanmalıdır, yine işletme içinde çalışanların sistematik bir şekilde görevlerini yerine getirirken koordinasyonlarını sağlamak için muhasebe bilgi sistemlerinden yararlanılabilmektedir (Demir ve Coşkun,2009:1-21).

İşletmelerde sayısal bilgileri toplamak ve bunları uygun amaçlar için işlemek amacıyla, istatistik, yöneylem araştırması, Pazar araştırması ve muhasebe gibi çeşitli



teknikler kullanılabilir. Ancak tüm bu teknikler arasında en önemli olanı muhasebe sistemi olacaktır. Çünkü (Büyükmirza,2009:26)

- Her işletme muhakkak muhasebe uygulamalarını kullanmakta iken, tüm işletmeler yukarıdaki tekniklerden faydalanmayabilir,
- Muhasebe tüm işletme işlevleri ile doğrudan bağlantılı iken, bahsedilen diğer metotlar sadece kullanılacağı alan ile sınırlıdır,
- Muhasebe sistemi, kullanacağı bilgileri toplayıp işleyen tam bir sistem iken, diğer sistem ve tekniklerde kullanılacak bilgiler daha önce toplanmış hatta bir noktaya kadar işlenmiştir,
- Muhasebe sürekli yürütülmesi gereken bir süreç iken, diğer sistem ve teknikler özel gereksinimler doğduğunda faaliyete geçirilir,

Ayrıca muhasebe sistemi tüm teknikler için belli başlı bir veri kaynağı konumundadır.

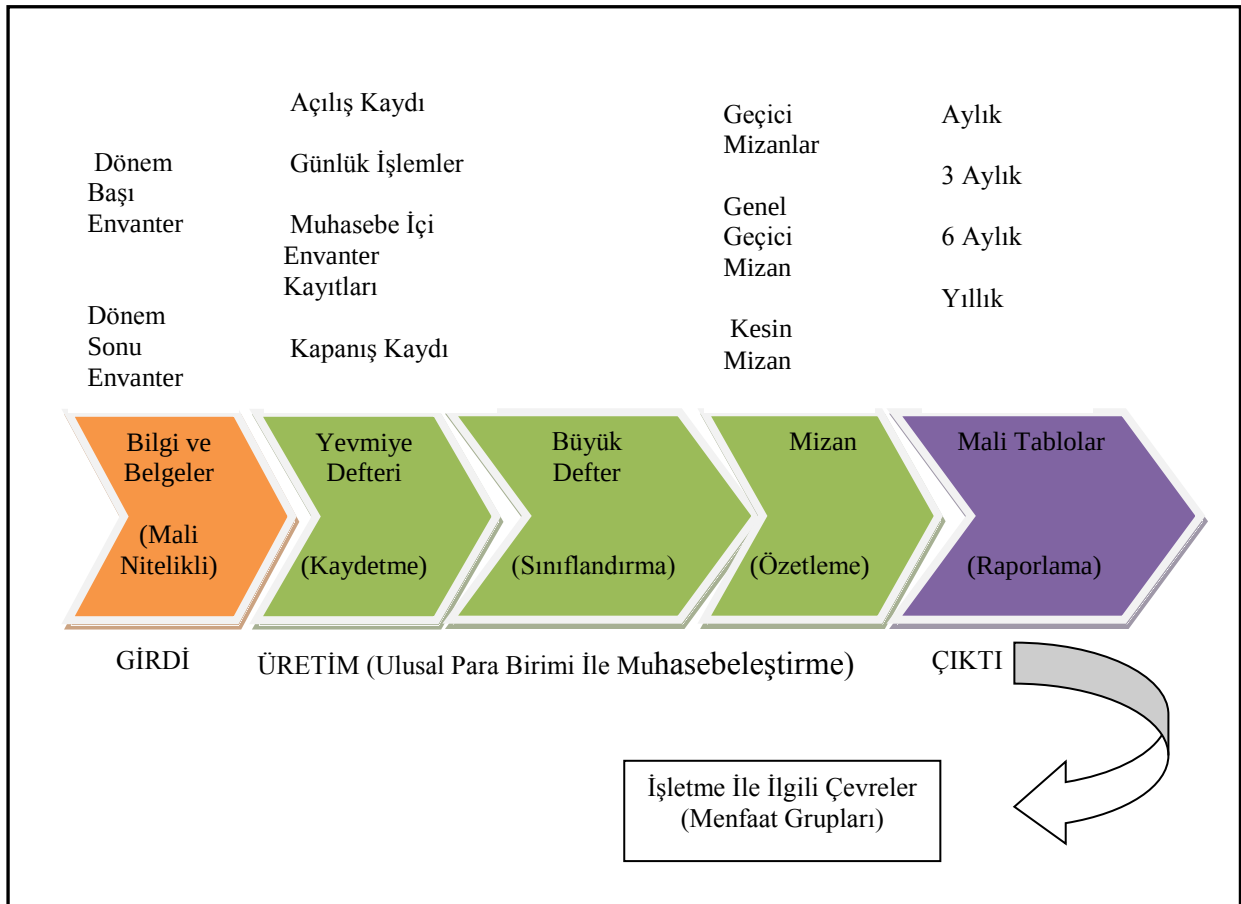
### **1.2.1. Muhasebe Bilgi Sistemi**

İşletmenin tedarik sürecinin kesintiye uğramadığı, üretim ve satışların her zaman planlandığı şekilde yürüdüğü, hiçbir sermaye ihtiyacının bulunmadığı dolayısıyla nakit veya mal olarak borç ihtiyacı hissetmediği kabul edilse bile varsayımlar ile yola çıkılan sürecin takip edilmesi, işletmenin başarı durumunun izlenebilmesi için amaca uygun bir bilgi sistemi tesis edilmelidir. Varsayımlarda da görülebileceği üzere, tüm süreç maddeseldir ve dolayısıyla mali nitelik taşır. Bu sürece uygun bilgi sistemi muhasebe bilgi sistemi olarak ortaya çıkmaktadır. İlkel tüm organizmaların gelişim süreçlerinde temel ihtiyaçların karşılanması ilk aşama olduğuna göre aslında işletmelerdeki ilk tesis edilen bilgi sistemi de muhasebe bilgi sistemi olacaktır. Günümüzde işletmelerin dış çevreden bağımsız hareket etmesi, dış çevreden etkilenmemesi mümkün değildir. Sistem;

- İşletme dışındaki ilgililere bilgi sunan Hareket İşleme Sistemi,
  - Yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesine aracılık sağlayacak şekilde Finansal Raporlama Sistemi,
  - İşletme içindeki ilgilere bilgi sunacak, Yönetim Raporlama Sistemi
- olmak üzere üç alt sistemden oluşmaktadır (Yazıcı, 2010:202 – 212).

Muhasebe bilgi sisteminde “girdi-bilgi işlem-çıkıtı” şeklindeki geleneksel bilgi akışı Şekil 1.1.’de görüldüğü gibi olmaktadır.

**Şekil I. 1 Muhasebe Bilgi Sistemi Süreci**



**Kaynak:** Nurten Erdoğan, 2012:37.

İşletmelerde muhasebe bilgi sistemi işletmenin dili fonksiyonu görevini üstlenmiştir. İşletme içinde birimler muhasebe bilgilerini kullanarak iletişim kurarlar. Bir başka açıdan, işletme birimleri, muhasebe bilgileri sayesinde “etkin ve verimli” şekilde iletişim kurma yeteneğine sahip olabilirler. Böylelikle, işletme içindeki birimlerin aynı kavramları kullanmaları ve aynı dili konuşabilmelerinin gereklilikleri yerine getirilmiş olacak ve sağlıklı bir iletişim için yeterli imkânlar sunulmuş olacaktır. İşletme dili olarak muhasebenin kendisinden beklenenleri tam olarak yerine getirmesi, işletmenin sahip olduğu ekonomik varlıkların işletme amaçlarına uygun bir şekilde kullanılmasına ve işletme ortaklarının hisse değerinin artırılmasına da katkı sağlayacaktır (Çelik,2003: 1- 24). Bununla birlikte işletmenin dili aracılığıyla işletmenin dış çevresi de işletme ile sağlıklı bir ilişki kurabilecektir.

Muhasebe bilgi sistemi üç önemli işlevin yerine getirilmesini sağlar. Buna göre, (Parlakkaya ve Tekin, 2002:675 - 684)

- a) Faaliyetler ve işlemlere ilişkin verileri toplar ve kaydeder.
- b) Planlama, yürürlüğe koyma ve kontrol faaliyetlerine yönelik karar verebilmek için verileri işleyerek bilgiye dönüştürür.
- c) Varlıkların korunması, etkinlik ve verimliliğin sağlanması için gerekli kontrolleri sağlar. Böylelikle ihtiyaç duyulan verilerin karar almaya yönelik doğru ve güvenilir verilerin mevcudiyetini teminat altına alır.

Genel itibari ile birbiri ile birlikte kullanılan muhasebe ve finans kavramları arasında farklılıklar vardır. Finansal sistem örgüt faaliyetlerinde parasal değerlerin akışı ve dönüştürülmesi ile ilgilenmekte ve temel amaç olarak örgütlerin amaçları doğrultusunda örgüt varlığını maksimize etmek üzere gerçekleştirilecek faaliyetlerden fon sağlamak, kullanmak ve kontrol etmek üzere hareket etmektedir (Höçük,2007:41). Muhasebe ise, işletmelerde meydana gelen mali nitelikteki para ile ifade edilebilen olay ve işlemlerin belirli bir düzen içerisinde kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz edilerek yorumlanması bilimidir. (Karasioğlu,2014;4). Finans ve muhasebe fonksiyonları ile ilgili işlemler, muhasebe bilgi sistemi sayesinde kayıt altına alınabilmekte ve gerekli işlemler

yapılabilmektedir. Etkili bir yönetim sergileyebilmek isteyen işletmeler, bu amaca ulaşabilmek için gerek sahip ve yöneticilerin belirleyeceği gerek ise daha önceden belirlenmiş bir takım ilke ve kurallara uygun olarak hareket etmeli ve faaliyetlerini buna uygun olarak sürdürmelidir. Bu tarz bir yaklaşım sonucunda, kurumsal yönetim anlayışının işletmede benimsenmesi çok daha kolay olacaktır. Bahsedilen kurumsal yönetim anlayışının temel unsuru bilgidir. Güvenilir, doğru, şeffaf, hesap verebilir, adil ve sorumluluk ilkelerine uygun niteliklere haiz olan yeterli, ilgili ve zamanlı bilginin yeri ve önemi işletme yönetiminde köklü değişikliklere yol açabilecek kadar değerlidir. İşletme yönetiminde ihtiyaç duyulan nitelikli bilgi ise ancak kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerinin geçerli olduğu bir işletmede, muhasebe bilgi sistemi aracılığıyla elde edilebilecektir. Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerde finansal durumunun planlanması, değerlendirilmesi ve gerekli tedbirlerin alınmasına yönelik ihtiyaç duyulan bilginin oluşumu sürecinde önemli rol oynamaktadır. (Dinç ve Abdioğlu,2009:157-184).

Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgiler temellerini muhasebe teorisinden almaktadır. Bu sebepten ötürü, muhasebe bilgi sistemini yapı bakımından, muhasebe teorisi ve muhasebe uygulaması olmak üzere iki kısımda incelemek mümkündür. Muhasebe bilgi sisteminde üretilen ve ihtiyacı olan ilgililere sunulan bilgiler kendine özgü bazı niteliklere sahiptir ve muhasebenin kendine özgü niteliklerinden ve muhasebenin tanımındaki sınırlamalardan kaynaklanan sınırlılıkları barındırmaktadır. Bu sınırlılıklar aşağıda sıralanmıştır (Çelik, 2003: 1 - 24);

- Mali nitelikli olaylar ile ilgilenen muhasebe finansal olmayan olayları göz ardı etmektedir. Oysa finansal olmayan olaylar, direkt veya dolaylı olarak işletmeyi mali olarak etkileyebilmektedir.
- Maliyet esası ile kayıt edilme süreci nedeniyle tarihi maliyetler karar alıcıları yanıltabilmektedir.

Muhasebe teorisi, kabul edilmiş temel varsayımlar ile muhasebe uygulamalarına yön vermektedir.(Toroslu,2012a:8 - 13)

Muhasebe Bilgi Sistemi (MBS); finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi ile ilgili mali nitelikteki tarihi (geçmişe ait) ve tahmini (ileriye dönük) verileri bilgi kullanıcılarının beklentilerini karşılayacak özellik ve nitelikleri taşıyan bilgiye dönüştüren, raporlayan ve ilgili kişilerin istifadesine sunan önemli bir bilgi sistemidir. Çağdaş bir MBS genel olarak, yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getirmek, işletme faaliyetlerinin kontrolünü imkânla kılmak ve geleceğe ilişkin işletme faaliyetlerini planlamak için yönetime gerekli bilgileri sağlamaya yönelik olarak çalışan bir bilgi sistemidir (Alagöz vd., 2013:27-40).

Etkin bir muhasebe bilgi sistemi için, insan, haberleşme araçları, donanımlar, belge sistemi, defter sistemi ve raporlar gereklidir. Yaşanan değişim ve gelişimler ile teknolojik alt yapı bu süreçte vazgeçilmez bir unsur olarak yerini almaktadır. Etkinliği sağlanabilmiş bir muhasebe bilgi sistemi ile işletmeler için önemli bir kavram olarak ortaya çıkan çalışmada bahsedilecek olan ve yine çalışmanın asıl konusu olan Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK) ile sağlanmak istenilen “Kurumsallaşma” sağlanabilecektir. Kurumsallaşma düzeyinin yüksek olması muhasebe sisteminin kalitesi ile yakından ilişkilidir (Dinç ve Varıcı,2008a:67 – 85).

#### **1.2.1.1. Muhasebe Sisteminin Araçları Olarak Muhasebe Düzenlemeleri**

“İşletmelerde meydana gelen mali nitelikteki olay ve işlemleri ulusal para birimi ile ifade edilmiş bir şekilde kaydetme, sınıflandırma, rapor etme ve sonuçlarını yorumlama olarak tanımlanan bir bilim ve hatta san’atı olarak (Sevilengül, 2009:3 - 4)” tanımlanan muhasebe bir sistemdir. Muhasebe sistemini, birbiri ile ilişki içerisinde, aralarında kaçınılmaz bir bağ olan muhasebe öğeleri ve özellikle işlem muhasebesi ile işletme muhasebesi arasında sağlanan karşılıklı iletişimli, uyumlu ve düzenli bir bütün şeklinde tanımlamak mümkündür (Erol ve Elagöz, 1997:202-224).

Muhasebe Bilimini bir işletmeye benzetmek gerekirse bu işletmenin girdileri, belgeler ve çıktısı ise finansal tablolarıdır. İşletmelerin başarı ve özellikle de itibarı, ürünlerin kalitesi ile doğrudan ilişkilidir. Bu yüzden işletmenin kaliteli bir üretim sürecine sahip olması işletme itibarı için en önemli faktör olacaktır. Bu durum,

birtakım prensipler ve sistematığın varlığı ile mümkündür. Muhasebe sürecinin prensip ve sistematığı ise, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKMİ), ve Muhasebenin Temel Kavramları olarak belirlenmiştir.

**Şekil I. 2 Muhasebenin Fonksiyonları ve Araçları**



Ancak her ne kadar kavramlar ve ilkeler benimsenmiş ve uygulanıyor olsa da diğer firmalar ile mukayese edilebilmek için, muhasebeleştirme sürecinin ve fonksiyonunun diğer işletmeler ile benzer şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Bu yüzden önceden belirlenmiş ve ortak olarak kabul edilmiş muhasebeleştirme süreci belirli bir takım kuralların varlığını gerektirmektedir. Bu amaçla, GKMİ ve Muhasebenin Temel Kavramları doğrultusunda, tüm kayıt altına alma süreci belirtilen ilke ve kavramlara uygun olarak yürütülmüştür.

Muhasebe bilimi gelişim ile orantılı olarak sürekli değişim içerisinde ve işletme ile ilgili bilgiye ihtiyaç duyan ilgililere bilgi sunan bir işlevi vardır. Elde ettiği verileri yevmiye defterlerine hesap adı verilen birtakım kodlar ile kaydetmekte, yine bu hesapları büyük defterlerde sınıflandırmakta, mizanlarda özet olarak sunmakta ve üretim süreci sonunda mali tablolar adı verilen tablolar ortaya koymaktadır. Bu bilgilerin, işletme ile ilgili tüm çevreler tarafından farklı ihtiyaçlara

göre farklı tekniklerle kullanılmasına rağmen, karşılaştırılabilirlik, güvenilirlik, anlaşılabilirlik bakımından önceden belirlenmiş standartlara göre hazırlanması gerekmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TMS) adı verilen uygulama bu işlevi yerine getirmektedir. Böylece yöneticiler, çalışanlar, yatırımcılar, ortaklar ve devlet istedikleri bilgileri rahatça elde edebilecek ayrıca, istediklerinde karşılaştırma, karar alma, iyileştirme için bu verilerden yararlanacaktır.

Ayrıca ortak hesapların kullanılması ve faaliyet sonuçlarının güvenilir bir şekilde sağlıklı karar alma sürecine yardım eder nitelikte olması için muhasebe bilgi sisteminden elde edilen verilerin, tam da bir bilgi sisteminin çalışması gerektiği gibi, doğru bilgileri, zamanında, eksiksiz, tutarlı ve karşılaştırılabilir nitelikte sunması gerekmektedir. Bu nedenle, MBS'nin veri işleme sürecinde, sürecin belirli kodlamalar ile işlenmesi gerekmektedir. İşletmelerde dönem içerisinde meydana gelen olayları izlemek amacıyla bilançolarda hesap adı verilen kalemler ile çizelgeler oluşturulmuş ve bahsedilen tüm bu olaylar bu hesaplarda incelenmiştir. Hesabın niteliğine göre kaydın ne şekilde olacağı belirlenmiştir. Ancak her bireyin, her işletmenin bu hesapları kendi istediği şekilde oluşturması ve buna göre kaydetmesi bir karmaşaya yol açacaktır. Bu karmaşanın üstesinden gelinmesi için, 1994 yılında Tek Düzen Hesap Planı (T.D.H.P) uygulaması zorunlu hale getirilmiştir. Bu plana göre her bir kalemin karakteri, işleyişi detaylı olarak ortaya konulmuş ve tüm ilgililerin işlemlerini bu doğrultuda yapmaları sağlanarak olası karışıklıkların önüne geçilmiştir.

Tekdüzen sistem, bilgi kullanıcılarına karar almada eşit bilgilerin sunulmasına yardımcı olacak, kısaca asimetrik bilginin en azından biçimsel olarak ortaya çıkmasına engel olacaktır. Düzensizliğin nasıl asimetrik bir bilgiye yol açılacağı sorulduğunda; tek tip olmayan bilgilerin işletme içi ve dışı kullanıcılar için, farklı yorumlamalara açık olacağı, işletme ile ilgili daha yakın çevrelerin, gerçek durum hakkında daha fazla bilgi sahibi olmaları veya bildiklerini teyit ettirebilmeleri imkânının varlığı sonucunda karar alırken daha fazla veriyi kullanmalarının, lehlerine bir vaziyet alacağı akla getirilmelidir.

Ayrıca disipline edilmemiş bir sistemin varlığının olması, karşılaştırma yaparak karar alacak olan çevrelerin karşılaştırma imkânlarını kısıtlamaktadır. Bu durum ise karar alıcının yanlış karar vermesine yol açabileceği gibi, karar alıcının işletmeyi seçmesi gerekeceği durumlarda bu düzensizlik nedeniyle vazgeçmesine ve alınacak kararın işletmenin aleyhine sonuçlanmasına da yol açabilecektir.

Mali tabloların sadece işletme içi ilgililere değil, vergi otoritesi, yatırımcı ve ortaklara da bilgi sunması işlevi nedeniyle bu hesapların düzenli bir şekilde sokulması sonucunda daha anlaşılır, daha açıklayıcı hale getirilmesi, firmaları kamuyu aydınlatma yükümlülüklerini yerine getirmeleri sürecinde disiplin altına almış, aynı zamanda süreci de yoruma yer vermeyecek şekilde netleştirmiştir. Ülkemizde uygulanmaya başlanan tek düzen muhasebe sistemi ile birlikte tek düzen verilerin sağlayacağı verilerin (rakamlar) detaylı, doğru, anlaşılır hazırlanması sağlanabilecektir. Böylelikle;

- Anlaşılır, detaylı ve doğru bilgi üretimi sonunda daha doğru ve sağlıklı istatistik, milli gelir hesaplarının yapılması,
- Uygulama ve kavram birliği ve beraberinde özdeş muhasebe tekniklerinin uygulanması ile herkesin aynı dili kullanması,
- Muhasebe öğretiminde aynı ad ve hesap tarifleri kullanılması ve bu süreçte zaman kazanılması,
- Muhasebeleştirme süresince teknoloji entegrasyonun daha kolaylaşması,
- Denetimin daha kolay yapılır olması,
- Standardizasyonu sağlanmış veriler yardımı ile yöneticilere işletmenin ve rakiplerin karşılaştırılması imkânı sağlanması, uzun vadeli plan ve stratejiler oluşturulması,
- İşletmelerin maliyet, kâr, bütçeleme gibi konular için gerekli olan verileri doğru ve hızlı bir şekilde elde etmesi,



gibi konularda işletmelere ve ilgili çevrelere yardımcı olacaktır (Kurt, 1990). Bu yararlarının yanı sıra tek düzen muhasebe sistemi aşağıdaki sakıncaları da beraberinde getirecektir;

- Faaliyet alanları itibariyle farklı muhasebe sistemi seçmek isteyen işletmelerin bu özgürlüklerini kullanma imkânı kalmayacak,
- Sistemin kurulması ve çalıştırılması özellikle küçük boyutlu işletmeler için zor ve maliyeti yüksek olabilecek,
- Tekdüzen Muhasebe Sistemi bir faaliyet alanı için mükemmel iken bir başka faaliyet alanı için istenilen sonuçlara almaya yönelik olmama riski içerecektir (Erol ve Atmaca,2004:119-129).

26.12.1992 tarihinde yayınlanan 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması beraberinde düzenlenmesi gereken mali tabloları da tanımlamıştır. Bu uygulamaya göre işletmeler temel ve ek mali tablolar olmak üzere iki tür tablo düzenlemektedir. Tablo 1.1.'de bu tabloların hangileri olduğu görülmektedir. (Yelmenoğlu, 1997).

**Tablo I. 1 Temel ve Ek Mali Tablolar**

| <i>Temel Mali Tablolar</i>                                                                          | <i>Ek Mali Tablolar</i>                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Bilanço,</i></li> <li>• <i>Gelir Tablosu</i></li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Fon Akım Tabloları,</i></li> <li>• <i>Nakit Akım Tablosu,</i></li> <li>• <i>Kar Dağıtım Tablosu</i></li> <li>• <i>Öz Kaynaklar Değişim Tablosu</i></li> <li>• <i>Satışların Maliyeti Tablosu</i></li> </ul> |

Burada her ne kadar, Satışların Maliyeti Tablosu ek mali tablolar arasında sayılsa da, Gelir Tablosunun bir eki niteliğinde olduğu ilgili tebliğde belirtilmektedir.

2013 yılı için bilanço aktif toplamı 12.106.500 TL'yi ve net satışları toplamı 26.902.900 TL'yi aşmayan mükellefler beyannamelere yalnızca temel mali tabloları eklerken, bu rakamlardan birisini veya her ikisini birden aşan mükellefler ise beyannamelerine temel mali tabloların yanı sıra ek mali tabloları da eklemek durumunda olacaktırlar ([www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr), 2014).

Bu tebliğde, hesap planı çerçevesi ve işleyişinin yanı sıra, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, düzenlenmesi ve sunulması, konularında da düzenlemeler yapılmıştır ([www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr), 2014).

Ancak muhasebe alanında yaşanan gelişmeler neticesinde, ortaya çıkan Türkiye Muhasebe Standartlarının “TMS1: Finansal Tabloların Sunuluşu” başlıklı standardına göre, mali tablolar Temel ve Ek Mali Tablolar şeklinde sınıflandırılmamış, bunun yerine Genel Amaçlı Finansal Tablolar ve Özel Amaçlı Finansal Tablolar şeklinde kategorize edilmiştir (Önce, 2013:4). Bu standardın 8. Maddesine göre;

*“Tam bir finansal tablolar seti aşağıdaki bölümleri içerir:*

*a) Bilanço;*

*b) Gelir Tablosu*

*c) Aşağıdaki iki husustan birini gösteren Özkaynak Değişimler Tablosu*

*i) Özkaynaklardaki bütün değişiklikler, veya*

*ii) Ortakların sermayedar olarak kendi başlarına yaptıkları işlemlerden kaynaklananlar dışında özkaynaklarda meydana gelen diğer değişimler.*

*d) Nakit Akış Tablosu; ve*

*e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar”*

buna göre, yine Bilanço ve Gelir Tablosu esas niteliklerini kaybetmemişler, ancak, Özkaynak Değişim Tablosu ve Nakit Akış Tablosu da düzenlenecek temel mali

tablolar arasına alınmıştır. Böylelikle, bilgi amacına hizmet eden bir muhasebe sürecinin yürütülmesi için gerekli altyapı oluşturulmuştur.

Yapılan çalışmalarda özellikle finansal raporlama standartlarına göre hazırlanan finansal tabloların işletmelerin gerçek performanslarını yansıtmasına ve dolayısıyla işletme ile ilgili çevrelerin doğru kararlar almasına yardımcı olduğu ortaya konulmuştur.

İşletmelerin muhasebenin kavramları ve temel ilkeleri gereği yaptıkları kayıtların hesaplar ile standardize edilmiş olması sonucunda, ortaya çıkacak olan finansal tabloların kullanıcıları yanıltması mümkün olmayacaktır. İşletmelerin nasıl yönetildiği, kârlılık durumlarının ne olduğu, kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığı, kredibilitesi, yatırım için uygun olup olmadığı vb. konularda bilgilerin elde edilebileceği, işletme içi ve dışı ilgililere bilgi sunumu için gerekli standart şekle sokulmuş bilgileri içeren, bilgi kullanıcısı tarafından gerekli analizler sonucunda ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilebileceği, aynı zamanda ulusal ve uluslararası alanlardaki sektör firmaları ve genel ekonomideki firmalarla kıyaslamaların yapılabileceği bilgileri içeren tablolara ihtiyaç vardır. Söz konusu alanda gerekli bilgilerin sunulduğu bu tablolara finansal tablolar veya mali tablolar adı verilmektedir. Daha genel bir tanımla, finansal tablolar işletmenin mali yapısı, faaliyet sonucu ve oluşumunu ve bu bilgilerden elde edilerek diğer amaçlara yönelik gereksinimi karşılayacak bilgileri kapsayan tablolardır (Cemalcılar vd., 2006:22). Tablolarda yer alan bilgiler, işletmenin finansal analizlerinde ve değerlendirilmesi sürecinde yöneticiler, analizciler ve işletmeyle ilgilenen yatırımcı, borç veren, ortak, devlet gibi üçüncü kişilerce kullanılan hammaddelerdir (Okka, 2006:34). Finansal tablolar (Akdoğan ve Tenker,2001:23),

- Yatırımcılar, kredi verenler diğer ilgililer için karar almaya yönelik bilgi sağlama,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlama,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişimler ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlama sürecinde faydalı olmaktadır.

İşletme ortak ve yöneticileri dâhil olmak üzere işletme ile ilgili tüm çevreler bu finansal tablolardan yola çıkarak karar almaktadır. Bu süreçte de genellikle, analiz metotlarından faydalanılmaktadırlar. Kısaca, Mali tablolardaki hesaplar arasındaki ilişkilerin, ilgili hesap tutarları esas alınarak yapılan hesaplamalar sonunda ortaya konulması işlemine finansal tablolar analizi denilmektedir (Sayılğan,2006:129). Analizlerde matematiksel/istatistiksel tekniklerden faydalanılmaktadır. Finansal tablolar analizinde kullanılan genel teknikler ve bu teknikler ile ulaşılmak istenilen amaçları kısaca aşağıdaki Şekil 1.3. ile özetlemek mümkündür:

**Şekil I. 3 Finansal Tablolar Analizi Teknikleri ve İncelenen Özellikler**



**Kaynak:** Türkiye İş Bankası Eğitim Müdürlüğü, 2008:182.

İşletmelerin hesap planları ve finansal tablolarında uzun yılları kapsayan bir süreçte tek düzen uygulaması olmaması, karşılaştırma ve değerlendirmelerin sağlıklı ve güvenilir olmalarına gölge düşürmüştür. Bunun yanı sıra açıklanan tabloların eksik bilgiler içermesi, enflasyon muhasebesi gibi paranın değerindeki değişikliği dikkate alarak tabloları ve hesapları güncelleyen çalışmaların olmayışı da finansal tabloların analizi sürecinde olumsuz etkiler yapmıştır. Ancak SPK düzenlemeleri, Tek Düzen Muhasebe Sistemi gibi standardizasyon çalışmaları, güvenilir ve istenilen

sonuçları ortaya koyacak şekilde finansal tabloların oluşturulmasına aracılık eden önemli düzenlemeler getirmiştir (Ceylan, 2001:9-10).

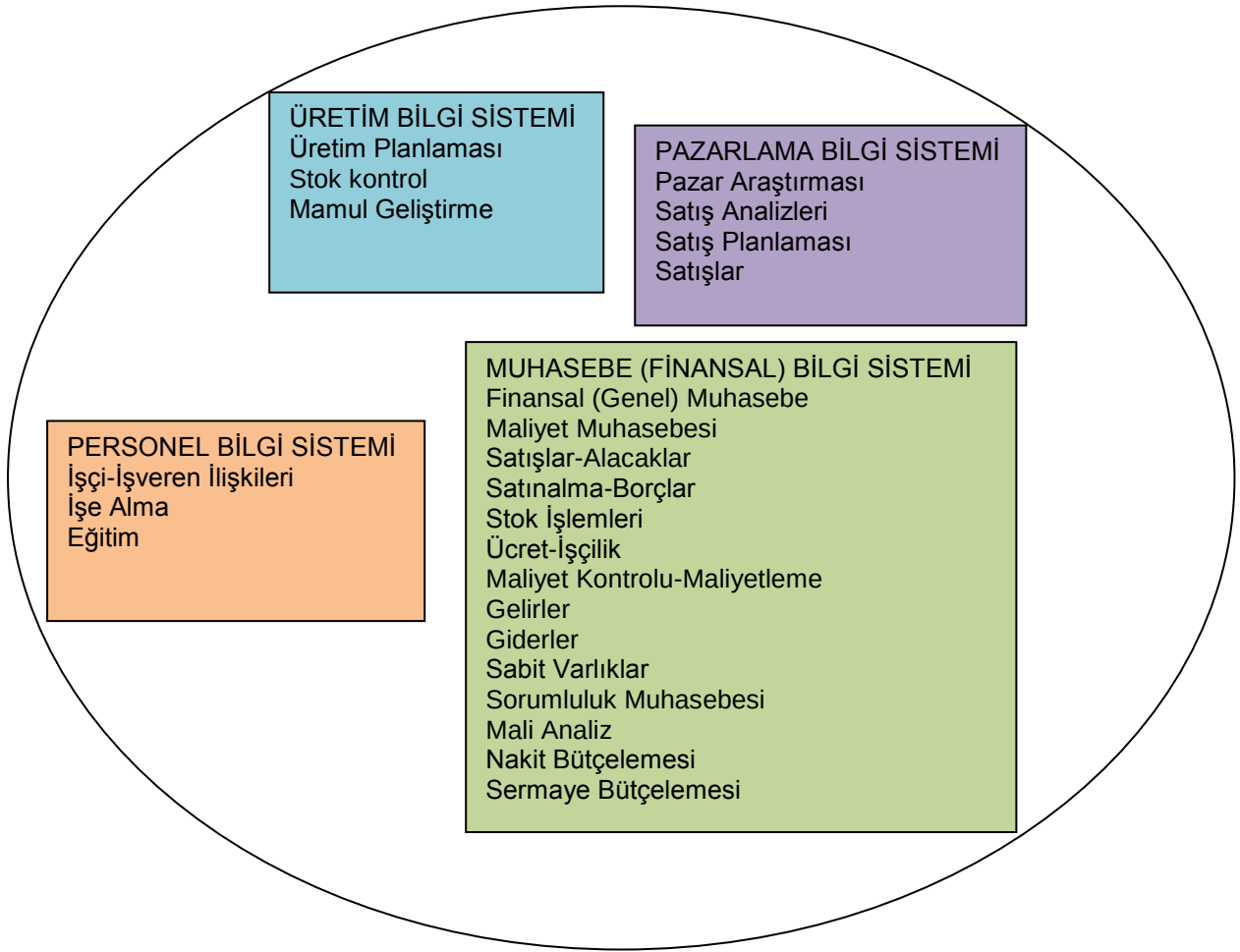
Mali tabloların analizi sürecinde başarıdan söz edebilmek için, analistin eğitilmiş olması, tek bir analiz yöntemi ile sınırlı kalınmaması, genel ekonomik durumun, yasaların, işkolunun özelliklerinin bilinmesi, işletmenin politikalarına hâkim olunması gibi çokça söz edilen kriterlerin yanında, mali tablolarında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebenin temel kavramlarına uygunluğu denetlenmeli ve bu uygunluk sağlanmalıdır (Argun vd., 2008:62).

### **1.2.2. Diğer Yönetim Bilgi Sistemlerinin Muhasebe Bilgi Sistemiyle İlişkileri**

İşletme yönetimi, değişik işletme kararlarının alımında ve alınan kararların hedeflere ulaşmada ki katkısını değerlendirebilmek için her türden bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Muhasebe bilgi sistemi, kendisine yüklenilen dokümantasyon görevine bağlı kalarak bu konuda karar vericilere önemli katkılar sunmaktadır. Muhasebeden beklenen, ortak bilgi üretme zorunluluğu, muhasebe bilgi sisteminin diğer bilgi sistemleri açısından veri kabul edilebilecek bilgiler üretmesine neden olmuştur (Bilginöğlu,1988:32-33).

İşletmelerin çalışma şekilleri, iş hacimleri, organizasyonel yapıları, yönetimin tecrübe düzeyi ve profesyonellik anlayışları, işletme içi politika hedef ve düzenlemeler, yasal düzenlemeler, yatırımcılar, tedarikçiler vb. dikkate alarak, ihtiyaca uygun şekilde bilgi ihtiyacını karşılar mahiyette en uygun bilgi sistemlerini geliştirmek ve beklenen faydaları sağlayacak bir işlevsellikte çalıştırmaları bir gereklilik halini almıştır. Aşağıdaki şekil 1.4.'de bir üretim işletmesinde kullanılması gerekli hatta hayati önemde olan temel yönetim bilgi sistemleri ve bunların alt bilgi sistemleri gösterilmiştir.

**Şekil I. 4 Temel Yönetim Bilgi Sistemleri ve Alt Bilgi Sistemleri**



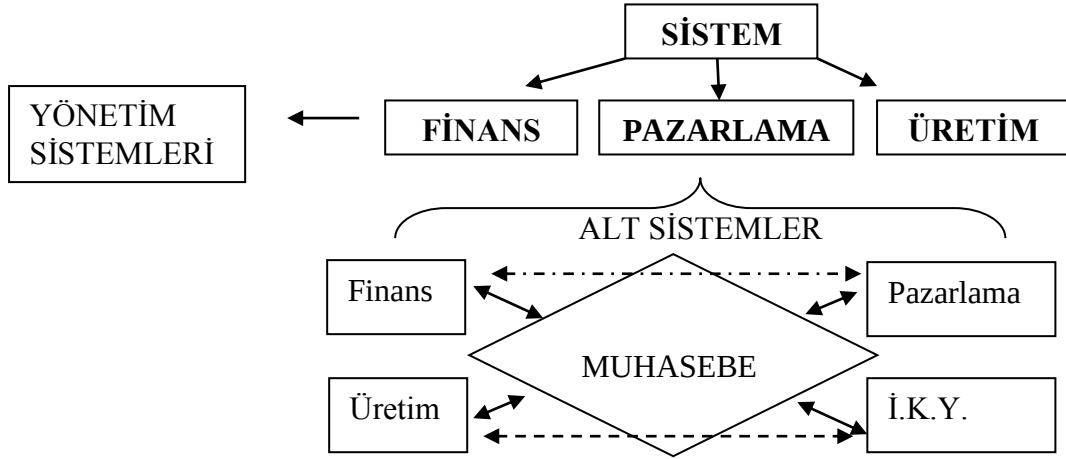
**Kaynak:** Kerim Banar,1996:49.

Kaynakların etkin ve verimli kullanılması, faaliyetlerin daha az maliyetle sürdürülebilmesi, kalitenin artırılması, stokların, pazarlama ve üretim çabalarının eşgüdümü, yönetici ve çalışan performanslarının ölçülmesi, fiyatlama kararları, maliyet – hacim kâr analizleri, işletme dışı çevrelerin karar alması birbiri ile bağlantılı ve esas itibari ile muhasebe bilgi sisteminden beslenen süreçlerdir. Şekil 1.5.'de de görülebileceği üzere muhasebe sisteminin tüm diğer bilgi sistemleri ile etkileşimi söz konusudur.

Üretim bölümünün yoğunlaştığı, stok, maliyet, üretim, sipariş kararları ile ilgili bilgiler, insan kaynaklarının ücret, kesinti, vergi, prim ve tazminat hesaplamaları,

finans birimimin yapacağı hesaplar ve analizlerdeki bilgilerin neredeyse tamamı, muhasebe bilgi sisteminden elde edilmektedir.

**Şekil I. 5 Bilgi Sistemleri Etkileşimi ve Odak Noktası Olarak Muhasebe Bilgi Sistemi**



**Kaynak:** Gökdeniz, 2005: 86 – 94\*

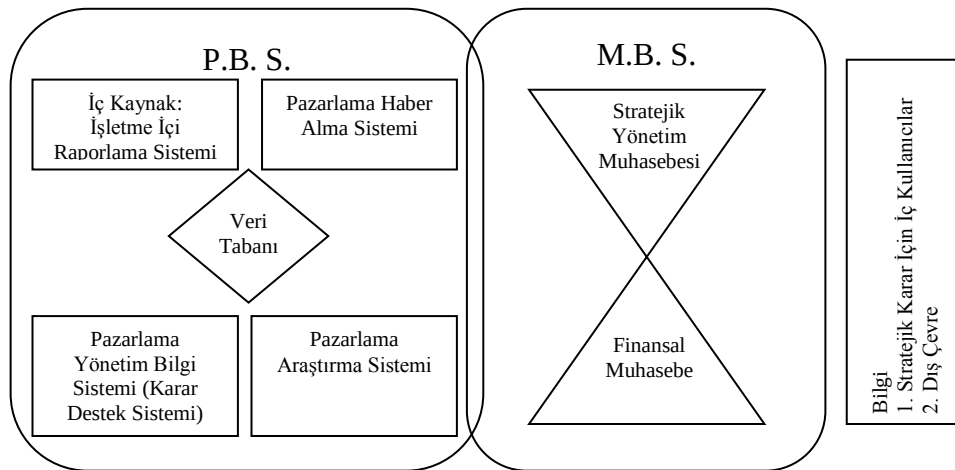
İşletmelerin pazarlama yöneticileri, pazarlama karmasının oluşturulmasında, taşıma-lojistik, satış gücü oluşturma ve ürün hattına yeni ürünlerin eklenmesi veya ürün hattından ürünlerin geri çekilmesi gibi konularda çeşitli ve önemli konularda karar vermek zorundadırlar. Bu kararlardan elde edilecek sonuçların doğruluğu, doğru bilgiler kullanılarak karar alınmasına bağlıdır. Muhasebe ile pazarlamanın ilişkisi, temel kesişme alanı burada ortaya çıkmaktadır. Muhasebe bir taraftan işletme dışı çıkar gruplarına bilgi verirken, aynı zamanda işletme içindeki gruplara da bilgi vermektedir. Pazarlama ihtiyacı olan bilgileri pazarlama bilgi sistemi sayesinde elde ederken, kendi sistemi dışında ihtiyacı olan bir takım bilgileri de muhasebe bilgi sistemi vasıtası ile elde etmektedir. Ceran ve Bezirci'nin (2011:103-115) yaptıkları çalışmada aktardıkları bilgilere göre; Homburg ve ekibinin 2000 yılında yaptıkları araştırma sonucunda pazarlama bölümü yöneticileri maliyet muhasebesi aracılığıyla elde edilen verileri,

\* Belirtilen kaynaktan esinlenilmiştir.

- Fiyatlandırma kararlarında veya fiyat indirimlerinde (% 56),
- Yeni ürün geliştirmede (% 52),
- Ürünler arası tercih sıralamasında (% 49),
- Sipariş kabul veya ret kararında (% 41),
- Müşteri kitlesinin seçiminde (% 21),
- Dağıtım politikasının belirlenmesinde (% 21),
- Pazarlama ve dağıtım organizasyonunda (% 16),
- Reklam politikasında (% 16) ve
- Hedef Pazarların belirlenmesinde (% 15)

oranında kullandıklarını ifade etmişlerdir. Şekil 1.6.'da Pazarlama Bilgi Sisteminin (PBS) Muhasebe Bilgi Sistemi ile etkileşimi gösterilmektedir.

**Şekil I. 6 Pazarlama Bilgi Sistemi Ve Muhasebe Bilgi Sistemi Etkileşimi**



**Kaynak:** Ceran ve Bezirci, 2011: 103-115.

İşletmelerin sahip oldukları varlık ve kaynaklarında meydana gelen mali nitelikteki değişimler muhasebe bilgi sistemi aracılığıyla toplanmakta,



sınıflandırılmakta ve raporlar vasıtasıyla işletme ile ilgili kişi ya da gruplara sunulmaktadır. Muhasebe sistemlerini;

- İşletme yöneticilerinin, işletmenin amaçlarına ulaşmak amacıyla ihtiyaç duyduğu finansal bilgileri üretmek ve raporlamak yükümlülüğüne sahip olan yönetim muhasebesi,

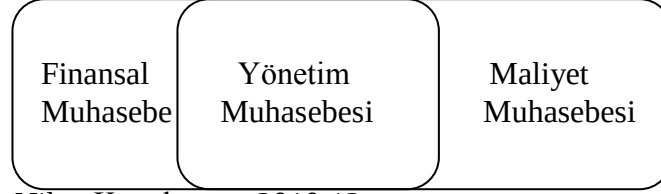
- İşletmenin finansal durumunu etkileyen olaylar ve ticari işlemlerin para birimi ile ölçülen sonuçlarını işletme dışındaki kişi ve kurumlara bildirmek için kullanılan finansal muhasebe,

olmak üzere iki grupta incelemek mümkündür. Ancak maliyet muhasebesi de, yönetim muhasebesi ile ilişkisi göz ardı edildiğinde birçok kaynakta muhasebenin bir başka dalı olarak incelenmektedir (Çanakçı vd., 2010:13 – 14).

Yönetim muhasebesi, sadece işletme içi karar almaya yönelik mahiyette, yönetim kademesindeki ve muhasebe birimindekilerin işbirliği ile karar almaya yönelik, planlama ve kontrole yardımcı bir alandır. (Civelek ve Özkan;2006;453). Aynı zamanda finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinden üretilen bilgileri yönetim kararlarına yönelik olarak derleyen muhasebe dalıdır şeklinde tanımlamak mümkündür (Lazol, 2012:6 – 7).

Maliyet muhasebesi, finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi arasında sıkı bir ilişki vardır. İyi bir yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesi ve finansal muhasebe sistemlerinin etkinliği ile mümkündür. Bu üç alan birbirinden ayrılmaz parçalardır (Karacan,2012: 8). Şekil 1.7.'de görüleceği üzere yönetim muhasebesi finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi ile iç içe geçmiştir.

**Şekil I. 7. Finansal Muhasebe – Yönetim Muhasebesi – Maliyet Muhasebesi İlişkisi**



**Kaynak:** Nihat Küçüksavaş,2010:12

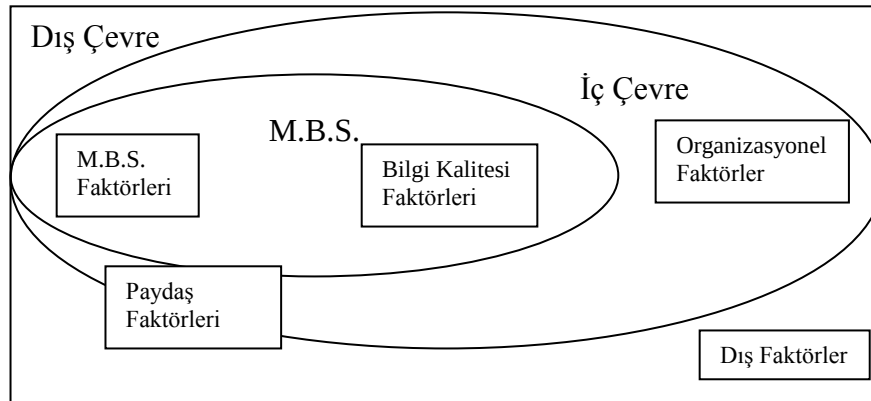
Finansal muhasebe genel itibari ile dış raporlama hizmeti sağlarken, maliyet muhasebesi maliyet belirleme, kontrol aracı olma, planlama gibi içe dönük faaliyetlerde kullanılır. Yönetim muhasebesi ise diğer iki alandan faydalanarak içe dönük yönetsel ve stratejik kararların alınmasında etkin bir şekilde kullanılır. Ancak temel olarak bakıldığında tüm muhasebe alanlarının ana kaynağı finansal muhasebedir (Akpınar ve Özdemir,2012:8 – 9).

### 1.3. Muhasebe Bilgi Sisteminde Başarıya Etki Eden Faktörler

İşletmeler çeşitli karar verme aşamalarında bilgi sistemlerinden faydalanmaktadır. Buradan üretilen bilgilerin karar alma noktasında belirleyici olması için içselleştirilmiş bilgi sistemleri daha faydalı olacaktır. Genel itibari ile bu yönetim bilgi sistemlerinin merkezinde muhasebe bilgi sistemi yer alır. Daha iddialı bir söylemle, temel işletme bilgi sistemlerinin en etkili ve önemli olanı, bugüne kadar en iyi geliştirilen ve uygulananı muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi işletme ile ilgili olan tüm menfaat çevrelerinin amacına uygun bilgi üretmek amacıyla,

- Mali nitelikli işlemleri biriktirir,
- Verileri işler ve biriktirir,
- Kullanıcılara ihtiyaçları doğrultusunda bilgiler sunar,
- Sürekli olarak sistemin bütünlüğünü kontrol eder (Şahin, 2006:130).

### Şekil I. 8. Muhasebede Bilgi Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri



**Kaynak:** Durmuş Acar ve Özçelik, 2011:10 - 23.

Bugüne kadar, MBS'yi etkileyecek kritik başarı faktörleri ortaya konulmamakla birlikte, bu alanda yapılan nadir çalışmalarda, üst yönetim desteği, eğitim, tüm paydaşların katkı sağlayacağı bilgi kalitesi politikası, organizasyonel yapı, veri ve bilgi kalite kontrolleri, denetim, muhasebe bilgi sisteminin yapısı, yetki esnekliği, dış çevre, değişime olan açıklık gibi bir takım faktörlerin MBS kalitesini etkileyeceği belirtilmiştir. Şekil 1.8'de MBS üretilen bilginin kalitesini etkileyebilecek olan önemli başarı faktörleri yer almaktadır. İşletmeler açısından önemli olan faktörleri kritik başarı faktörü (KBF) olarak tanımlamak mümkündür. Dış çevre, iç çevre ve MBS yapısı kritik başarı faktörleri olarak yer almaktadır. Paylaşımıcılar, ise anılan her üç düzeyde de görülen bir faktör olarak ortaya çıkmaktadırlar (Acar ve Özçelik,2011:10-23).

Kaliteli bilgi birçok farklı şekilde ifade edilebilmektedir. Bu yüzden de kalite özelliklerine ilişkin farklı yaklaşımlar mevcuttur. Ancak, kalite özellikleri zorunluluk olarak veya aslında firmalara sağlayacağı yüksek seviyeli katma değerden dolayı gönüllü olarak gerçek zamanlı bir denetim ile garanti altına alınabilir. Her ne şekilde olursa olsun kalite kavramının, uygun, güvenilir, önemli, zamanında, karşılaştırılabilir, açık ve anlaşılır, gerçek durumu yansıtır bir şekilde olması genel kabul görmektedir. Tablo1.2.'de çeşitli standartlara göre kalite özellikleri sıralanmıştır.

**Tablo I. 2. Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Üretilen Bilgilerin Kalite Özellikleri**

| <b>Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu (AASB) Tarafından Açıklanan “Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri” (PSASB, AASB; SAC3, 1990)</b>                                                                                                            | <b>Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) Tarafından Açıklanan “Muhasebe Bilgisinin Niteliksel Özellikleri” (FASB, SFAC No.2, 1980)</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | <b>Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Açıklanan “Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri” (TMS, Kavramsal Çerçeve, 2005)</b>                                                                                                                                                                                                                                          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Finansal bilginin seçimi<br>- Uygunluk<br>- Güvenilirlik<br>- Önemlilik<br>Finansal bilginin sunumu<br>- Karşılaştırılabilirlik<br>- Anlaşılabilirlik<br>Uygun ve güvenilir finansal bilgide sınırlamalar<br>- Zamanlılık<br>- Maliyetlere karşı faydaları | Bilginin en önemli özelliği<br>- Karar vermeye yardımcı olma<br>Kullanıcıya özgü kaliteler<br>- Anlaşılabilirlik<br>Karara özgü öncelikli kaliteler<br>- Uygunluk<br>- Güvenilirlik<br>Uygunluğun bileşenleri<br>- Kestirim değeri<br>- Geri dönüş değeri<br>- Zamanlılık<br>Güvenilirliğin bileşenleri<br>- Doğrulanabilirlik<br>- Temsilde sadakat<br>- Tarafsızlık<br>İkincil ve etkileşimli kaliteler<br>- Karşılaştırılabilirlik<br>- Tutarlılık<br>Doğrulama için asgari değer<br>- Önemlilik<br>Yaygın kısıtlama<br>- Fayda>maliyet | - Anlaşılabilirlik<br>- İhtiyaca uygunluk (ilgililik)<br>- Güvenilirlik<br>- Karşılaştırılabilirlik<br>İhtiyaca uygunluğun bileşenleri<br>- Önemlilik<br>Güvenilirliğin bileşenleri<br>- Doğru bir şekilde gösterim<br>- Özün önceliği<br>- Tarafsızlık<br>- İhtiyatlılık<br>- Tamlık<br>İhtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyle ilgili sınırlamalar<br>- Zamanlılık<br>- Maliyet-fayda dengesi |

**Kaynak:** Berna Demir,2010:142 - 153.

Muhasebe bilgi sistemlerinde üretilen (finansal tablolarda yer alan) bilgilerin niteliksel özellikleri Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanan “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ (Sıra No.1)”e göre aşağıdaki şekilde açıklanabilir. Tebliğe göre finansal tablolarda yer alan bilginin anlaşılabilirlik,

ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik olmak üzere dört temel özelliği bulunmaktadır (Demir,2010:142-153).

**Anlaşılabilirlik:** Finansal tablolarda yer alan bilgilerin, bu bilgiyi kullanacak olanlar tarafından tam olarak anlaşılabilir nitelikte olmaları, finansal bir bilginin taşınması gereken en önemli özelliklerden biridir.

**İhtiyaca Uygunluk:** Bilginin faydalı olabilmesi için kullanıcıların karar verme süreci esnasında duydukları ihtiyaçlara uygun olması gerekir.

**Güvenilirlik:** Faydadan bahsedebilmek için bilginin güvenilir olması gerekir. Bilgi, önemli hatalar içermiyorsa, önyargılı değilse ve belli bir konuyu makul bir şekilde açıklamış ise güvenilir olduğu kabul edilir. Aksi takdirde sadece sınırlı sayıda kullanıcı için fayda sağlayacak bir bilgiden bahsedilecektir. Bu ise özellikle, *sosyal sorumluluk kavramını* işaret eden bir bilgi sistemi için kabul edilemez bir durumdur.

**Karşılaştırılabilirlik:** Karar alıcıların ilgilendikleri işletmenin belli bir zaman içerisindeki finansal durumunda ve faaliyetlerinde meydana gelen değişimleri takip edebilmeleri için işletmenin finansal tablolarını karşılaştırma imkânına sahip olmaları gereklidir.

Bunun yanı sıra, işletmeler açısından değer taşıyan bir bilgi yukarıda sıralanan özelliklere ilave olarak aşağıda sıralanan nitelikleri de taşınmalıdır (Özdemir ve Elitaş, 2013: 29 – 44, Demir,2010:142-153).

**Doğruluk:** Durumun adil bir şekilde görülebilmesi için raporlar ve tablolar aracılığıyla sunulan bilgiler doğru olmalıdır.

**İlgililik:** Sunulan bilgi ilgili çevrelerin gereksiz işlem ve zaman kaybına yol açmayacak düzeyde olması gerekmektedir.

**Tamlık:** Sunulan bilgi tam değil ise, verilen kararların sonuçları yanıltıcı hatta yanlış olabilmektedir.

**Zamanlılık:** İhtiyaç duyulduğunda kullanılamayan bilgi bir değere sahip olmayacaktır.

**Ulaşılabilirlik:** Yetkilerin elverdiği şekilde istenilen bilgiye her anda kolaylıkla ulaşılabilmelidir.

**Etkin Maliyet:** Fayda Maliyet analizi yapılarak elde edilecek/sunulacak bilginin maliyeti ile bu bilgiden elde edilecek fayda arasında kârlı bir ilişki bulunmalıdır.

#### 1.4. Muhasebe Bilgi Sisteminde Bilgi Üretimi

Mesafelerin çok büyük önem arz etmediği günümüz iş dünyasında farklı ülkelerdeki tasarruf sahipleri, yatırımcılar, kredi verenler ve tedarikçiler ile müşteriler alacak oldukları tüm kararlarda, finansal raporlama karşılaştırmalarına başvurmaktadır. Bu karşılaştırmaları sağlıklı yapabilmek için muhasebe bilgi sisteminden sağlanan hesap verebilir, sorumluluk anlayışına dayalı, şeffaf, güvenilir ve karşılaştırılabilir özellikleri haiz finansal raporlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada muhasebe bilgi sistemi, işletme ile ilgili finansal raporların şeffaf, sorumlu ve hesap verebilir bir anlayışla hazırlanmasında önemli bir araç niteliği taşımaktadır (Dinç ve Abdioğlu,2009:157-184).

Muhasebe bilgi sistemi, yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getiren, işletme çalışmalarını kontrol eden, geleceğe ilişkin faaliyetler için geleceğe yönelik gerekli bilgileri sağlayan üç boyutlu bir sistemdir. (Aktaş,2009:18).

Muhasebe bilgi sürecinde mali nitelikte olan tüm bilgi ve belgeler raporlama sürecinin temel kaynaklarıdır ve ilgili belgeler ulusal para birimi ile kaydetme, sınıflandırma yoluyla muhasebeleştirme işlemi ile işlenen ilgili veri ve belgeler özet, rapor ve nihai olarak tablolar halinde karşımıza çıkmaktadır. Elde edilen tablolar ile firmanın başarısını ölçerken, firma ile ilgili tüm çevrelerin faydalanacağı nitelikte bir dayanak noktası elde edilmektedir. Şekil I.1 ve Şekil I.2'den hatırlanacağı üzere, muhasebe bilgi üretim sürecinde belgeler yardımı ile mali nitelikteki olaylar kayıt altına alınmakta (yevmiye defteri, envanter defteri), daha sonra bu bilgiler

sınıflandırılarak (büyük defter) özetlenmekte (mizan) ve raporlar halinde sunulduktan sonra (bilanço, gelir tablosu vb.) analiz ve yoruma hazır hale gelmektedir. Dönemsel olarak takip edilen muhasebeleştirme sürecinde dönem başında, açılış envanteri, açılış bilançosu ve açılış kayıtları gerçekleştirilmekte, dönem içerisindeki işlemler yevmiye defteri ve günlük deftere kaydolmakta, her ay sonunda geçici mizanlar düzenlendikten sonra, aralık ayı sonunda genel geçici mizan düzenlenerek, dönem sonu işlemleri gerçekleştirilmekte bu işlemler sonucunda kesin mizan hazırlanmakta ve mali tablolar hazırlandıktan sonra kapanış kaydı ile dönem sona ermektedir. Bilindiği ve sürekli olarak vurgulandığı üzere, muhasebe verileri işletme içi ve dışı tüm menfaat gruplarını ilgilendiren bilgilerdir. Bu yüzden bu verilerin gerçek bilgi niteliğinde olması bir keyfiyet değil zaruriyettir.

Muhasebe bilgileri aracılığıyla geçmişe ait performans, mevcut durum ve işletmenin gelecekte hangi noktada olabileceğine ilişkin analizler yapılabilmektedir. Bu durum ise elde edilen bilgilerin anlaşılır, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması ile doğrudan alakalıdır. Bunu sağlamanın temel yolu, muhasebeye ilişkin temel kavram ve ilkelerden yola çıkarak, ilgili süreci yetkin kişilere bırakmak ve sonrasında da sürecin denetlenmesi için gerekli prosedürleri izlemekten geçmektedir.

### **1.5. Muhasebe Bilgi Sisteminde Güvenlik ve Güvenilirlik**

İşletmeler birçok bilgiyi paylaşmakla birlikte ticari sır olarak gördükleri bilgileri paylaşırken tereddüt etmektedirler. Sır olarak gördükleri ve saklamayı tercih ettikleri bilgilerden en önemlilerinden olan mali nitelikli bilgiler, kısıtlı olarak paylaşılmakta ve zorunluluk olmadığı sürece paylaşılma yoluna gidilmemektedir. Ancak birçok tecrübe ile de sabittir ki, işletmenin sakladığı bilgiler, çalışanlar aracılığıyla veya siber korsanlar tarafından kimi zaman elde edilebilmektedir. Bunun yanı sıra muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bilgiler karar almak için yeterli güvenilirliğe haiz olmayabilir.

İster art niyet olmaksızın, isterse de kötü niyetle çalışanlar işletmeye ilişkin bilgileri rakiplerle veya bilgi talep edenler ile paylaşabilmektedir. Örneğin, transfer

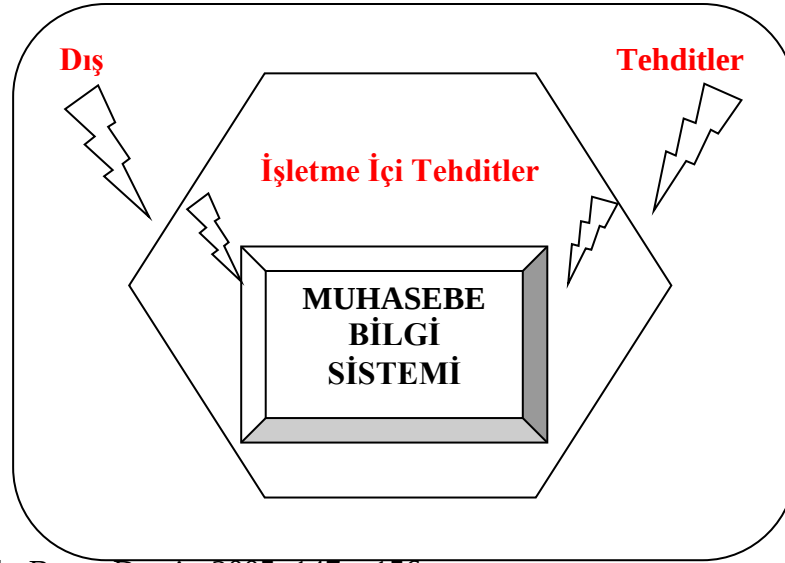
edilen bir personel artık rakip olan eski işletmesine ait verileri bildiği kadarıyla kendi işletmesinin başarısı için kullanabilmektedir. Her ne kadar ticari sır saygı, meslek yasaları gibi nedenler ile bu tarz bir paylaşımın olmayacağı düşünülse de, günümüzde özellikle de maddi kaygılar nedeniyle bu durum istisnai olarak kabul edilecektir. Bunun yanında çeşitli nedenlerle - örneğin borç verme veya yatırım yapma kararlarında kullanmak için - bilgi talep edenlerin sağlayacağı menfaatler karşılığında, çalışanlardan işletmeye ait bilgiler elde edilebilmekte olduğunu ortaya koyan örnekler bulunmaktadır. Bunun yanı sıra, firmaya danışmanlık hizmeti sağlayanlar, stajyer gibi geçici nitelikte işyerinde çalışanlar, ortaklar işletme içerisindeki risk unsurlarıdır.

Zaman içerisindeki gelişmeler, işletmelerde topyekûn bir değişim ve dönüşüme yol açmıştır. Özellikle de teknolojik ve dijital devrim diye bahsedilen, ancak dün sadece hayallerde kalan şu anda ise mevcut olarak yararlandığımız tüm bilgisayar tabanlı teknolojiler işletmelerin bilgi sistemlerinde köklü değişikliklere yol açmıştır. Öyle ki geleneksel yönetici ve çalışanların bile kullanmak zorunda kaldıkları bilgi teknolojileri alt tabanları tasarlanmıştır. Profesyonel yönetilen bir işletme söz konusu ise, sahip, ortak yönetici ve çalışanların bilişim teknolojilerinden uzak kalabilmesi imkân dâhilinde değildir. Bu gelişmelerle orantılı olarak, sorunlarda artmaya çeşitlenmeye başlamıştır. Her ne kadar önlem alınsa da bu konuda zafiyete yol açan unsurlarda gelişim ve değişim geçirmektedir.

Günümüzde özellikle elektronik veri saklama metotları çok büyük gelişim kat etmişlerdir. Odalar büyüklüğündeki bilgisayarlardan, cebe sığabilen bilgisayar, akıllı telefon ve tabletlere doğru bir değişim yaşanmıştır ve şu an değişimin hangi noktaya varacağı ancak hayaller ile sınırlıdır. Hatta bu araçların, depolama kapasiteleri hayal bile edilemeyecek kadar hızla gelişmekte bir o kadarda taşınabilir hale gelmektedir. İşletmeler bu depolama imkânlarını, var olan güvenlik risklerine rağmen en üst düzeyde kullanmak istemektedirler. İşletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinde ortaya çıkabilecek olan tehditleri Şekil 1.9'da görüldüğü gibi işletme içi (Çalışanlar ve yöneticiler) ve işletme dışı tehditler (Siber korsanlar, rakipler, doğal tehditler) olarak sınıflandırmak mümkündür.



**Şekil I. 9. Muhasebe Bilgi Sistemi Tehdit Kaynakları**



**Kaynak:** Berna Demir; 2005: 147 – 156.

Yaşanan değişimler neticesinde, verilerin anlık olarak sanal ortamdan transferi mümkün hale gelmiştir. Ayrıca işletmeler raporlamaları da bilgisayar tabanlı uygulamalar ile daha hızlı ve hatasız şekilde oluşturabilmektedir. Ancak tüm bunlar güvenlik riskleri taşımaktadır. Bu durum ise güven kavramını akla getirmektedir. Elektronik ortamlarda verilerin veya bilgilerin işlenmesi, saklanması ve taşınması esnasında bilgilerin bütünlüğüne zarar vermeden, izinsiz erişimlerin önüne geçerek, olası kayıp ve değişikliklerden sakınmak amacıyla yürütülen, güvenli veri işleme ve bilgi saklama platformu oluşturma çabalarının tümü bilgi güvenliği kavramı ile ifade edilmektedir. Bilgi güvenliğinin sağlanması ise ancak güvenlik politikalarının belirlenmesi ve kararlı bir şekilde uygulanması ile mümkün hale gelecektir (Canbek ve Sağıroğlu, 2006: 165 - 174).

Karar almada kullanılacak olan bilgilerin kötü niyetli kişilerce kullanılması işletme açısından telafi imkânı olmayan; müşteri kaybı, özel ürünlere ilişkin üretim bilgilerinin açığa çıkması, pazar araştırmaları sonucunda tespit edilen yeni pazarlar ve pazarlama imkânlarının kaybı, zarar etme, kârlı yatırımlardan vazgeçilmesi, işletmenin imajının ve güven algısının azalması veya ortadan kalkması vb. büyük sorunlara yol açacaktır. Bunun önüne geçebilmek ise sistemin tüm aşamalarının kontrol altında olmasını temin etmek ile mümkün olacaktır. Özellikle teknolojik

açıklar nedeniyle dijital ortamdaki veriler güvenle muhafaza edilmelidir. Bu amaçla işletme; sisteme sızmaları engellemek amacıyla konuya hâkim, profesyonel kişileri istihdam etmeli, ağ koruma ve virüs koruma programları satın almalıdır. Teknik desteğin sağlanabilmesi ve danışmanlık hizmetleri gibi konularda kullanılan programların lisanslı olmasının maliyet unsuru değil bir koruma aracı olarak görülmesi gerekmektedir. Ayrıca verilerde olası kayıpları engellemek amacıyla yedekleme yapılmalı, yapılan bu yedeklemeler daha güvenli olarak saklanmasına yönelik olarak dijital saldırıların olabileceği platformlarla bağlantılı olmamalıdır. Ayrıca yetkisiz kullanımların önüne geçmek amacıyla şifreleme araçlarının kullanımı sağlanmalı, yetkili girişlerine yönelik olarak güvenlik önlemleri artırılmalıdır. Son dönemde firmalara ait bilgileri güvenilir sanal ortamlarda saklayan, uzman kişilerden oluşan güvenilir firmaların artması nedeniyle bu imkânlardan faydalanan işletmelerin sayısı güvenliğin önemi anlaşıldıkça artacaktır.

Muhasebe bilgilerinin güvenilirliğin sağlanabilmesi amacıyla International Federation Of Accountants (IFAC) tarafından elektronik muhasebe ilkeleri geliştirilmiştir. Bu ilkeler;

1. Muhasebe bilgilerinin güvenliği ile ilgili ilkeler,
2. Muhasebe bilgi süreci ile ilgili ilkeler, olarak sıralanabilir.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ilaveten yeni güvenlik ilkeleri olarak sıralanabilecek olan aşağıdaki güvenlik ilkeleri uygulandığı zaman, daha güvenilir muhasebe bilgileri üretilebilmektedir.

**1.Bütünlük (İntegrity) :** Veri ve bilgilerin tamamlanıp doğrulanarak, sisteme işlerlik kazandırılması ve yetkisiz kişilerin müdahalelerinin engellenmesi ile bütünlük sağlanmış olacaktır.

**2. Uygunluk (Availability) :** Bilgi sistemine ilişkin sürece yönelik olarak, gerekli alt yapının mevcudiyeti ve her an hazır durumda olması gereklidir.

3. **Gizlilik** (Confidentiality) : Üçüncü taraflardan sağlanan bilgi ve belgeler yetki dâhilinde ve özel güvenlik prosedürleri ile paylaşılabilceği böylelikle yetkisiz kullanımların önüne geçilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.

4. **Güvenilirlik** (Authenticity) : Güvenilirlik talimatlarını kabul etmiş ve yetki sahibi kişilerin bilgi sistemi sürecine katılmaları ve yapılacak değişikliklerin takibi, yetkisiz kullanımların engellenmesi maksadıyla, yapılan müdahalelerin sertifika, imza gibi prosedürler ile takip edilmesi gereklidir.

5. **Yetkililik** (Authorization) : Ancak yetkilendirilmiş kişiler, kendilerine verilen yetki sınırları çerçevesinde belli veri, bilgi ve sistemi kullanabilmesi ve sadece yetkili kişilerin bu sistem için tanımlanmış hak ve yetkiler doğrultusunda, bilgi okuma, değiştirme ve imha edebilecektir.

6. **Kabul edilebilirlik** (Non-repudiation) : Bilgi teknolojileri ile yasal sonuçların uyumlaştırılması gerekliliğini ifade etmektedir. Böylelikle sistemi sadece yetkili personel kullanabilecek, şifre gibi güvenlik uygulamaları ile müdahaleler takip edilecek ve müdahaleyi gerçekleştiren veya kendi dışında başkasının kullanımına izin veren yetkili işlemlerinin yasal sonuçlarına katlanacaktır.(Dinç ve Varıcı, 2008b: 191 – 211)

Bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması amacına hizmet etmek üzere birçok yöntem ve sistem geliştirilmektedir. Örneğin, 20 Kasım 2013 tarihi itibarıyla Kamu Gözetimi Kurumu tarafından bu amaçla Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL) Türkiye temsilciliği kurulmuştur. Bu sistem, finansal bilgilerin, tek tip olarak ve anlaşılabilir şekilde transfer edilmesine aracı olan, finansal ifadeleri tanımlarken, XML (Genişletilebilir İşaretleme Dili) tabanlı etiketlerden faydalanan bir programlama dilidir. Bu metod aracılığıyla, veriler istenildiği bir anda faydalanmaya hazır halde olacak, bağımsız bir sistem olması nedeniyle işletmeye ilave külfet yüklemeyecek hatta maliyet azalışına aracı olacak, işletmenin şeffaflığına katkı sağlayacak, verilerin güvenilirlik ve doğruluk düzeyini artıracak, standardizasyonu sağlaması nedeniyle bilgilerin karşılaştırılabilirliğini sağlayacaktır.(Karasioğlu ve Eryiğit, 2005, 133 – 152) XBLR, bilgi kullanıcılarına

hızlı, zamanında, güvenilir, doğru, ilgili, ihtiyaca uygun, tam ve anlaşılabilir, ulaşılabilir, karşılaştırılabilirlik düzeyi yüksek kaliteli veriler servis edecektir.

Muhasebe bilgi sisteminin güvenliğinin olmaması durumunda, işletme sahipleri, ortaklar, yatırımcılar, kredi verenler, tedarikçiler, müşteriler, devlet kısacası işletme ile ilgili tüm gruplar etkilenecektir. Muhasebe bilgi sisteminin dolayısıyla sistemden elde edilen bilgilerin güvenilirliğinin olmaması söz konusu ise bu durum, sahip ve yöneticilerinden kaynaklanmaktadır ve işletme yönetimi iki durumla karşılaşacaktır.

İlki, sahip ve yöneticiler bu durumu bilinçli yapmaktadır veya haberdardır. (hile). Böylesi bir durumda, işletme dışı çevrenin olumsuz etkilenmesi söz konusudur. İşletme olayları kendi isteğine göre manipüle etmektedir.

İkincisi ise sahip ve yöneticiler durumun farkında değildirler (hata). Bu durumda ise işletmenin iç çevresi de dâhil olmak üzere, tüm menfaat grupları hatalı durumdan olumlu ya da olumsuz etkilenmektedir.

Muhasebe Bilgi Sisteminin beklenen faydaları sağlayabilmesi, devam ettirmesi ve bilgi kalitesinin artırılması tüm karar vericiler için büyük önem taşımaktadır. Bunun yolu ise, sürecin hata ve hileli işlemlerden arındırılması, kurumsal yönetim anlayışının inşa edilmesi ve sistemin bilgi üretim sürecinin en başından en sonuna kadar tüm aktörleri ile takip edilmesi ve denetlenmesinden geçer.

### **1.6. Muhasebe Bilgi Sisteminde Denetimin Gerekliliği**

Muhasebe, temelde işletmeden bilgi ihtiyacı olan bütün finansal tablo kullanıcılarına hazırladığı finansal tablolar ile bilgi sunmakla görevlidir. Muhasebe bu görevini yerine getirirken finansal tabloların; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik özelliklerini yerine getirmesi gerekmektedir. Ancak tüm sistemlerde olduğu gibi muhasebe bilgi sisteminde sürecin doğru işlemesi için herhangi bir müdahaleye gerek olmamasına rağmen, insan faktörü devreye girdiğinde, hata yapılması, yanlış uygulamalar yapılması, dikkatsizlik ve özellikle de menfaatler söz konusu olduğunda, sürecin doğru işlemesi aksaklığa

uğrayabilmektedir. Bu amaçla, sistemin işleyişinin kural, politika ve yasalar çerçevesinde olmasını garanti etmek, işletme sahip, yönetici ve çalışanlarından kaynaklanan sorunları asgari düzeye çekmek hatta mümkünse hiç olmamasını sağlamak için temel faktör denetim mekanizması olarak karşımıza çıkacaktır. Denetlenen bir firmanın paylaştığı tüm bilgiler, sunduğu tüm raporlar, yürüttüğü tüm faaliyetler daha güvenilir, faydalanılabilir nitelikte olacaktır. Denetleme sonucunda işletmede meydana gelen hatalı/hileli işlemler daha az sıklıkta, hatta sıfıra yakın düzeyde olacaktır.

Denetim bunun yanı sıra kurumsal bir yönetim iklimi oluşturmak için gerekli olan, hesap verebilir, şeffaf, adil ve sosyal sorumluluk kaygısı olan yönetimlerin ortaya çıkmasında ve kurumsal bir dönüşüm gerçekleştirilmesinde önemli rol oynayacaktır. Denetim faaliyetleri, muhasebeleştirme sürecinde çeşitli nedenlerle kasta dayalı olmayan hatalar veya bilerek ve isteyerek belirli bir amaca ulaşmak amacıyla (hedeflenen kâr rakamı, varlıkların tutar ve borçların düzeylerinin gerçek durumunun gizlenilmesi vb. ) yapılan hileli işlemlerin ortaya çıkarılmasının sağlanmasında önemli bir yer tutmaktadır.

### **1.6.1 Muhasebeleştirme Sürecinde Hata**

Unutkanlık, dikkatsizlik, gerekli mesleki özeni göstermemek, savsaklamak, tecrübe eksikliği, bilgisizlik veya yerleşmiş yanlış uygulamalar vb. sebebiyle muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda, kasıtsız olarak yapılan yanlışlıklar hata kavramı ile ifade edilmektedir (Kepekçi,1994:9).

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de faydalı bilginin niteliksel özelliklerinden bahsederken, tam, tarafsız ve hatasız bir bilginin gerçek durumu yansıtacağı belirtilmiş, bunun yanı sıra, bilginin güvenilir olması içinde yine, tam, tarafsız ve hatasız olması gerektiğine atıfta bulunulmuştur. Kavramsal çerçeveden anlaşılacağı üzere, gerçek bir bilginin niteliksel özelliklerinin tamamında hata kavramına

değinilmektedir.

[http://kgk.gov.tr/contents/files/tms\\_seti/tmstfrs2011ktp/kavramsal\\_cerceve.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/kavramsal_cerceve.pdf)).

SPK, Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ’de (Seri:X, No:22, Altıncı Kısım, madde 4) hataları şu şekilde sıralamıştır:

“a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan verilerin toplanması ve analizi esnasındaki yanlışlıklar,

b) Gözden kaçırılan olaylar veya hatalı yorumlanana olaylardan kaynaklanan yanlış muhasebe tahminleri ve

c) Muhasebe ilkelerini uygularken, değerlendirme, kayda alma, sınıflandırma, sunma veya açıklama başlıklarından biri, birkaçı veya tamamıyla ilgili yapılabilecek bir yanlışlık”

(<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=displayfile>).

Muhasebeleştirme sürecinde hatalar özellikle kalifiye elemanların yetersizliği, tecrübe veya bilgi eksikliği, çalışanların işi sevmeyerek savsaklamaları muhasebe bilimine bugüne kadar gereken önemin verilmemiş olması, muhasebenin vergisel bir araç olarak düşünülmesi ve sadece yasal mevzuata uyarak ceza ve yaptırımlardan kurtulacak kadar muhasebeleştirme süreci algısı, çalışanların ilgisiz ve dikkatsiz oluşu gibi nedenler ile ortaya çıkmaktadır. Genel itibari ile hatalar (Ertürk, 2010;5-8) ;

- Matematiksel hatalar,
- Kayıt hataları, (Rakam, hesap ve borç alacak taraflarının karıştırılması)
- Nakil hataları,
- Unutma ve mükerrer işlem hataları,
- Bilanço hataları şeklinde görülmektedir.

### 1.6.2 Muhasebeleştirme Sürecinde Hile

Türkiye Bağımsız Denetim Standardı 240, hileyi;

*“ Yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemleridir.”*

([http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_240.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_240.pdf)), şeklinde tanımlamaktadır.

Bu açıdan bakıldığında, hata ile hileyi ayıran temel unsur kasıttır. Düz bir mantık ile olaya yaklaşılabilecek olursa, kasıt olsun ya da olmasın, sonuç olarak sunulacak bilgiler gerçekçi olmayacak ve bilgi kullanıcıları aldıkları kararlardan zarar edebileceklerdir.

SPK Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ’de (Seri:X, No:22, Altıncı Kısım, madde 4) hile ve usulsüzlük; “Hile ve usulsüzlük; işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder” şeklinde tanımlanmış, bu tarz işlemlerin, sahip, ortak, yönetici veya çalışanlarca gerçekleştirilebileceğini belirtmiştir.

İlgili tebliğde, “Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hile ve usulsüzlükten veya hatadan kaynaklanabilir” ibaresi yer almaktadır. Burada hile ve usulsüzlükleri hatadan ayıran en önemli ve belirleyici unsur, finansal tabloların yanlış olarak hazırlanmasına yol açan işlemin kasıt içerip içermediğidir. Burada temel belirleyici, belirli bir tutarın veya önemli bir açıklamanın finansal tablolarda kasıt olmaksızın yer almamasına yol açan ve hataya sebep olan durumun kasıtsız olmasıdır. Hile de ise bahsedilen durumlar bilerek ve isteyerek yani kasıtlı bir şekilde yapılmaktadır. (<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=displayfile>).

SPK Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ (Seri:X, No:22) hile ve usulsüzlükler aşağıdaki durumların varlığında söz konusu olacaktır.:

*“a) Faaliyet sonuçlarını değiştirmek ya da başka amaçlara ulaşmak için özellikle hesap dönemi sonuna yakın bir tarihte fiktif yevmiye kayıtları yapmak,*

*b) Hesap bakiyelerini tahmin etmede kullanılan varsayımları uygun olmayan biçimde oluşturmak ve kanaatleri değiştirmek,*

*c) Raporlama döneminde meydana gelen işlem ve olayları finansal tablolara yansıtmamak, zamanından önce yansıtmak veya ertelemek,*

*ç) Finansal tablolarda yer alan tutarları etkileyebilecek bilgileri gizlemek veya açıklamamak,*

*d) İşletmenin finansal durumunu veya finansal performansını yanlış sunmak amacıyla karmaşık işlemlere girişmek ve*

*e) Önemli ve olağandışı işlemlere ilişkin kayıtları ve koşulları değiştirmek”*

Kullanıcıları yanıltmak amacıyla finansal raporların saptırılması veya işletmenin varlıklarının etkin kullanılmaması/israf edilmesi ve bu durumun raporlarda yer almaması durumlarında bahsedilecek olan hile;

- Bir kişi veya kurum önemli bir olay hakkında bilinçli olarak gerçekleri istediği şekilde biçimlendirmiş,
- Kullanıcıların şekillendirilmiş bu gerçeğe inanarak karara alması,
- Aldığı karardan zarara uğraması

halinde gerçekleşmiş olacaktır (Altıntaş,2010:151-161). Uygulamada görülebilecek hileleri aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür:



**Çalışan Hileleri;** Çalışanlar tarafından işletme kaynakları kendi menfaatleri için kullanılmakta veya kaynaklar aşırılamakta, işletme ve sahiplerin varlıkları azaltılmaktadır.

**Yönetim Hileleri;** Tepe yöneticileri tarafından işletmenin mali tabloları gerçekten farklı şekilde düzenlenerek mali tablo kullanıcılarına gerçek dışı bilgiler servis edilmektedir.

**Yatırım Hileleri,** işletmenin sahip, ortak veya yöneticilerinin talimatıyla veya bizzat kendi marifetleriyle, yatırımcıların yanlış yatırım kararı vermelerini sağlayacak bilgiler paylaşılmaktadır.

**Tedarikçi Hileleri,** Satıcılar, fiyatları olduğundan çok yüksek bir düzeye çeker ve üretilmemiş malı satar, sattığı malı teslim etmez.

**Alıcı Hileleri,** işletmenin mal/hizmetlerini talep edenler, kendi başlarına veya işletme içerisinde biri vasıtasıyla aldıkları ürün ve hizmetleri çok düşük fiyata alır veya parasını ödemez (Bozkurt, 2009:64-66).

Genel itibari ile hilenin ortaya çıkmasının en büyük nedenleri, hile üçgeni olarak adlandırılan,

- Birtakım fırsatlardan faydalanmak,
- Yönetim baskısı,
- Yanlış/hatalı işlemlerin çeşitli bahanelerle haklı gösterilmeye çalışılması

nedenleri ile ortaya çıkmaktadır (Güney ve Bozkurt,2011).

Şirketin etik algı düzeyinin düşük olması, etik kodları tanımlanmamış olması veya buna ilişkin yaptırımların belirsizliği, toplumun yeterli düzeyde sosyal baskı oluşturamaması veya baskı mekanizmasının olmayışı, adamsendecilik, yetiştirme tarzı, çalışanların ahlak anlayışı, denetim ve iç kontrol eksikliği veya hiç olmayışı,

rekabet baskısı, cezai müeyyidelerin yetersiz kalması hileli işlemlerin yapılmasının önünü açmaktadır.

İşletmelerin, mali durumlarını çeşitli amaçlar ile gerçek durumdan farklı olarak daha iyi veya daha kötü şekilde göstermek isteyebilirler. Bu durum ise mali tabloların kullanıcıların yanlış karar vermesine yol açmasına neden olacaktır. İlgili durum kasıtlı ise hile olarak, kasıt bulunmuyor ise hata olarak ifade edilecektir. Özellikle düşük vergi ödemek ve daha az kâr dağıtmak amacıyla; hasılat ve kâr rakamlarının daha düşük gösterilmesi, giderlerin gerçek tutarlarından daha fazla gösterilmesi, amortisman politikalarının farklılaştırılması veya bilerek fazla amortisman ve karşılık ayrılması kâr düzeyi düşük gösterilebilir. Bu durumun aksi olarak, kredibilitesi düşük veya yüksek kredi tutarlarına ulaşmış firmaların kredi sağlayabilmesi, tasarruf sahiplerinin yatırım için ilgilerini çekebilmek, mevcut ortakların memnuniyet düzeyini artırmak ve bağlılıklarını sağlamak, firmayı güçlü göstermek, halka açık şirketlerde piyasa değerini artırmak vb. nedenlerle kâr rakamı yükseltilebilir. Örneğin, ihtiyatlılık kavramına uyulmayarak, henüz gerçekleştirmemiş sadece şartlarda anlaşılmış bir satışı gelir olarak kaydetmek; işletmenin satış hasılatını artırarak gerçekte var olmayan bir gelirin ortaya çıkmasına yol açacaktır. Bu durum ise, işletmenin kâr rakamına olumlu katkı sağlayacak, ancak bu kârlılık şirket menkul kıymetlerine olan talebin artmasına dolayısıyla, hisse senetlerinin fiyatlarının artmasına yol açacaktır. Yine dönemsellik ilkesine uymayarak, bir gelirin (giderin) ait olduğu dönemden farklı bir döneme aktarılmasıyla kâr fazla (az) gösterilebilecektir. (<http://www.pwc.com.tr/tr/publications/5dakika/pages/5-dakika-finansal-tablo-hileleri.jhtml>)

Kısaca sıralamak gerekirse aşağıdaki işlemler karar alıcıların yanlış karar almasına sebep olacaktır (Bayraklı vd., 2012:76);

- Bazı borçları ve yükümlülükleri bilançoda göstermemek,
- Bazı aktif kalemleri olduğundan daha fazla göstermek,
- Gider yazılması gereken bazı masrafları aktifleştirmek,

- Dövizli işlemleri düşük/yüksek kurlar ile değerlemek,
- Olmayan stokları var gibi bilançoda göstermek,
- Başkasına ait varlıkları kendi aktiflerinde göstermek,
- Kullanım kısıtı olan varlıklara ilişkin açıklamaları yapmamak,
- Faturasız mal alış/satış işlemleri kayıt dışında tutmak,
- Personele açıktan ücret ödeyerek personel giderlerini az göstermek,
- Kiralamış varlıklar için açıktan ödeme yaparak ilgili giderleri az göstermek,
- Eksik veya fazla sıfır koyma,

Gerçeğe uygun bilgi sunulmaması sonucunda, toplumun genelinde refah akışının adaletli olmasını engelleyecektir. Söz konusu hatalı işlemler, yasal boşluklardan kaynaklanabileceği gibi, tüm yaptırımlar göze alınmak suretiyle de yapılabilmektedir. Manipülasyon işlemleri, işletme içerisindeki çalışan veya yöneticiler yardımıyla işleme dış çevreleri işbirliği halinde işletmeye karşı yürütülebileceği gibi, yöneticiler tarafından işletme içinde yapılabilecektir. Manipülasyonlar ve amaçları şekil 1.10'da özetlenmektedir (Demir ve Bahadır,2007:103-119).

Şekil I. 10. Muhasebe Manipulasyonları



*Kâr Yönetimi: Kârın belirlenen bir seviyeye yönlendirilmesi*

*Kârın İstikrarlı Hale Getirilmesi: Kâr rakamının iyi olduğu dönemlerdeki rakamlar kârın kötü olduğu dönemlere aktararak kâr seyrinin istikrarlı gösterilmesi*

*Agresif Muhasebe: İstenilen amaçlara ulaşmak için muhasebe ilkelerinin bilinçli bir şekilde seçilmesi*

*Büyük Temizlik: Yönetim değişimlerinde verimsiz aktifleri gider yazarak geçmiş yönetim zararlarını artırmak ve gelecek dönemleri daha kârlı göstermek.*

*Yaratıcı Muhasebe: Tüm aşamaları ile muhasebe manipülasyonları*

Muhasebe uygulamalarının kasıtlı veya kasıtsız olarak, yanlış yürütülmesi, menfaat gruplarını ve alacakları kararları farklı şekillerde etkileyecektir. Bu yüzden muhasebeleştirme sürecinin yetkin kişilerce yürütülmesi kritik derecede önemlidir. Geççeğe uygun olmayan, güvenilirlik niteliğine haiz olmayan bilgiler neticesinde, sermaye piyasaları ekonomide istenilen etkinlik düzeyine ulaşamamaktadır. Hatalı/hileli finansal raporlama sonucunda (Küçük ve Uzay, 2009:239-258);

- Finansal raporlama sürecinin doğruluğu ve kalitesi azalmakta,
- Denetim mesleğinin doğruluk ve tarafsızlığı zedelenmekte,
- Muhasebe mesleğinin imajı kirlenmekte,
- Ülkenin büyüme hızı ve refah artışı olumsuz etkilenmekte,

- Hukuki ihtilafların artması ülke ekonomisine ek maliyetler doğurmakta,
- İflas veya büyük ekonomik kayıplar ortaya çıkabilmekte,
- Aşırı müdahaleci düzenlemeler ve kurumlara ihtiyaç duyulmakta,
- İşletmelerin performansı ve normal faaliyetleri olumsuz etkilenebilmektedir.

Aşağıda örnek bazı kayıtlar ile muhasebeleştirme sonucunda finansal tabloların veya finansal sonuçların nasıl değişebileceği açıklanmaya çalışılmış, bu noktaya kadar bahsedilenlerden yola çıkarak, bazı örnekler yardımı ile hesaplar ve aralarındaki değişimin mali tablolara ve dolayısıyla analiz sürecine etkileri incelenmiştir

**Olay 1:** İşletmenin bilançosunun görünümü ve ilgili yıl satış rakamının aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım.

|                       |                                     |
|-----------------------|-------------------------------------|
| Dönen Varlıklar 7.000 | Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar 5.000 |
| Duran Varlıklar 5.000 | Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar 3.000 |
|                       | Özkaynaklar 4.000                   |
| Satışlar: 10.000      |                                     |

Bu durumda işletmenin oranları ile ilgili analiz yapıldığında,

|                |                                  |                            |
|----------------|----------------------------------|----------------------------|
| Cari Oran: 1,4 | Net İşletme Sermayesi Oranı: 0,2 | Duran Varlık Devir Hızı: 2 |
|----------------|----------------------------------|----------------------------|

olarak bulunur. Bu noktada işletmenin denetimler esnasında aşağıdaki gibi bir durumla karşılaştığını farz edelim.

İşletmenin 31.12.2008 tarihinde vadesine 3 ay kalmış 2.500 TL tutarındaki bir alacak senedini duran varlıklar grubunda izlediği tespit edilmiştir. İşletmenin bu senedi mali tablolar ilkeleri gereği aşağıdaki gibi kayıt edip bağlı bulunduğu hesap grubunu değiştirmesi gerekmektedir.

|   |                         |                         |       |       |
|---|-------------------------|-------------------------|-------|-------|
| 1 | .....                   | .././....               | ..... |       |
|   | 121 Alacak Senetleri    |                         |       | 2.500 |
|   | 121.01 Portföy. Al. Snt |                         |       |       |
|   |                         | 221 Alacak Senetleri    |       |       |
|   |                         | 221.01 Portföy. Al. Snt |       | 2.500 |
|   | .....                   | .....                   |       |       |

Bu durumda işletmenin, bilançosu,

|                       |                                     |
|-----------------------|-------------------------------------|
| Dönen Varlıklar 9.500 | Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar 5.000 |
| Duran Varlıklar 2.500 | Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar 3.000 |
|                       | Özkaynaklar 4.000                   |
| Satışlar: 10.000      |                                     |

Şeklinde değişecektir. Bu durumda ise yeni oranlar,

|                |                                   |                            |
|----------------|-----------------------------------|----------------------------|
| Cari Oran: 1,9 | Net İşletme Sermayesi Oranı: 0,45 | Duran Varlık Devir Hızı: 4 |
|----------------|-----------------------------------|----------------------------|

olarak değişecektir. Görüldüğü üzere sadece bir kalemdeki değişim oran analizinde büyük değişimlere yol açmaktadır. Aynı şekilde burada diğer analiz yöntemlerinde de değişikliklerin oluşacağı muhakkaktır. Burada tek düzen muhasebe sistemi uygulamasındaki bilanço ilkelerinden “vadesi bir yılın altına inen duran varlıklar dönen varlıklara aktarılır” ilkesi uygulanmıyor olsa idi her firma kendi keyfine göre kolayına ne geliyorsa o şekilde işlem yapacak ve sonuçlar çarpıtılmış olacaktı. Bunun gibi kısa vadeli yabancı kaynaklara aktarılması gereken uzun vadeli bir borçta olabilirdi. Bu durumda da şüphesiz yanıltıcı sonuçlar ortaya çıkacaktı.

**Olay 2:** İşletme 01.11.2008 tarihinde iki yıllık kira bedeli olarak 9.600 TL + %18 KDV ödemiştir.

|   |                            |           |       |        |
|---|----------------------------|-----------|-------|--------|
| 1 | .....                      | .././.... | ..... |        |
|   | 180 Gelecek Ay. Ait Gider. |           |       | 9.600  |
|   | 191 İndirilecek KDV        |           |       | 1.728  |
|   |                            | 100 Kasa  |       | 11.328 |
|   | .....                      | .....     |       |        |

Bu kayıt sistemine göre işletmenin duran varlıklarında herhangi bir değişim söz konusu olmaz iken, dönen varlıklarda 9.600 liralık bir artış söz konusudur. Bu durumda ilgili tüm oranlar yanlış durumlara sebep olacaktır. Oysaki dönemsellik ilkesi gereği ve dönem ayırıcı aktif karakterli işlemlerin ayrıca gösterilmesi ilkesi gereğince, bu kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır.

|   |                             |       |        |
|---|-----------------------------|-------|--------|
| 1 | 770 Genel Yönetim Gideri    | 400   |        |
|   | 180 Gelecek Ay. Ait Gider   | 400   |        |
|   | 280 Gelecek Yıl. Ait Gider. | 8.800 |        |
|   | 191 İndirilecek KDV         | 1.728 |        |
|   | 100 Kasa                    |       | 11.328 |

Bu durumda dönen varlıklardaki artış sadece 400 lira olur iken, duran varlıklardaki artış 8.800 lira olacaktır.

**Olay 3:** İşletme bir şubesini Eylül 2013 tarihinde 360.000 TL'ye 2 yıllığına kiraya vermiş ve bu bedeli peşin tahsil etmiştir. KDV oranı %18'dir.

|   |                          |         |  |
|---|--------------------------|---------|--|
| 1 | 01/09/2013               |         |  |
|   | 100 Kasa                 | 424.800 |  |
|   | 649 Diğ. Ol Gel. ve Kar  | 15.000  |  |
|   | 380 Gel. Ay. Ait Gelir.  | 45.000  |  |
|   | 480 Gel. Yıl. Ait Gelir. | 300.000 |  |
|   | 391 Hesaplanan K.D.V.    | 64.800  |  |

Aralık ayı kira gelirinin devri ise aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

|   |                         |        |  |
|---|-------------------------|--------|--|
| 2 | 31/12/2013              |        |  |
|   | 380 Gel. Ay. Ait Gelir. | 15.000 |  |
|   | 649 Diğ. Ol Gel. ve Kar | 15.000 |  |

İşletmenin kaydını bahsedildiği üzere tek düzen muhasebe sistemindeki ilke ve kavramlara uygun olarak tutması durumunda yabancı kaynaklar arasındaki dağılım değişecek ve bu oran analizindeki, cari oran, net işletme sermayesi oranı, nakit oranı,

likidite oranı, kısa vadeli borç oranı, kısa vadeli borçları karşılama oranı değiştirecektir.

**Olay 4:** İşletme, 5.000 TL'lik senedini tahsil edememiş ve senet tutarı, protesto ve dava giderleri ile birlikte 6.000 TL'ye ulaşmıştır. İşletme bu tutarları şüpheli alacak statüsünde değerlendirip %75'i tutarında karşılık ayırmaya karar veriyor.

|   |                        |                           |       |       |
|---|------------------------|---------------------------|-------|-------|
| 1 | _____                  | 31/12/2013                | _____ |       |
|   | 128 Şüp. Tic. Alacak.  |                           | 6.000 |       |
|   |                        | 121 Alacak Senetleri      |       | 6.000 |
|   | _____                  |                           | _____ |       |
| 2 | _____                  | 31/12/2013                | _____ |       |
|   | 654 Karşılık Giderleri |                           | 4.500 |       |
|   |                        | 129 Şüp. Tic. Alacak Karş |       | 4.500 |
|   | _____                  |                           | _____ |       |

İşletmenin ayırmış olduğu karşılık nedeniyle, kârı 4.500 lira tutarında azalma gösterecektir. Bu durumda, işletmenin kârlılık oranlarında azalmaya neden olacaktır. Eğer işletme ayırmış olduğu karşılığın oranını yükseltmiş olsa idi bu oranlar daha da azalacak, aksine azaltmış olsaydı oranlar yükselecekti. Bu durumda hem vergi noktasında farklı sonuçlar ortaya çıkacak, hem de yatırımcı ve ortaklar farklı karar alma noktasına geleceklerdi.

**Olay 5:** Firmanın 31.12.2013 tarihinde vadesine 180 gün kalan bir alacak senedini reeskont işlemine tabi tutmadığı tespit edilmiştir. Senedin ıskonto oranı ile ilgili bir oran belirtilmemiş ve Merkez Bankası ıskonto oranı olan %27 rakamı uygulanmıştır. Senedin tutarı ise 2.000 TL'dir.

İşletme, bilanço ilkeleri uyarınca senetlerini reeskont işlemine tabi tutmalıdır. Ancak VUK 281. maddesi bu işlemde banker, banka ve sigorta şirketleri dışında kalan işletmeleri serbest bırakmıştır. İşletmeler eğer reeskont işlemi yapmaya karar vermişler ise bu işlemi borç senetleri içinde tekrarlamak zorundadır.



$$Reeskont\ Tutarı = \frac{A * n * t}{36.000 + (n * t)}$$

A: Nominal Değer n: Valör t: Iskonto Oranı

$$Reeskont\ Tutarı = \frac{2.000 * 27 * 180}{36.000 + (27 * 180)} = 238\ TL$$

|   |                                |            |     |
|---|--------------------------------|------------|-----|
|   |                                | 31/12/2013 |     |
| 1 | 657 Rees. Faiz Giderleri       | 238        |     |
|   | 122 Alacak Sen. Rees.          |            | 238 |
|   | Reeskont İşleminin Kaydı       |            |     |
| 2 | 690 Dönem Kâr/Zarar            | 238        |     |
|   | 657 Reeskont Faiz Giderleri    |            | 238 |
|   | Dönem Kâr Zararına Aktarılması |            |     |

Ertesi gün ( yeni hesap dönemi) ise bu işlem ters kayıt ile kapatılacaktır.

|   |                                      |            |     |
|---|--------------------------------------|------------|-----|
|   |                                      | 01/01/2014 |     |
| 1 | 122 Alacak Sen. Rees.                | 238        |     |
|   | 647 Reeskont Faiz Gelirleri          |            | 238 |
|   | Dönem Başı Alacak Snt Reeskont Kaydı |            |     |

Aynı işletmenin, 1.500 TL tutarında da 120 gün vadeli bir borç senedi olduğunu varsayalım. Bu durumda,

$$Reeskont\ Tutarı = \frac{1.500 * 27 * 120}{36.000 + (27 * 120)} = 124\ TL$$

|   |                                |            |     |
|---|--------------------------------|------------|-----|
|   |                                | 31/12/2013 |     |
| 1 | 322 Borç Sen. Reeskontu        | 124        |     |
|   | 647 Reeskont Faiz Gelirleri    |            | 124 |
|   | Reeskont İşleminin Kaydı       |            |     |
| 2 | 647 Rees. Faiz Gelirleri       | 124        |     |
|   | 690 Dönem Kâr/Zarar            |            | 124 |
|   | Dönem Kâr Zararına Aktarılması |            |     |

|   |                                           |     |     |
|---|-------------------------------------------|-----|-----|
| 1 | 01/01/2014                                |     |     |
|   | 657 Rees.Faiz Giderleri                   | 124 |     |
|   | 322 Borç Senet.Rees.                      |     | 124 |
|   | <u>Dönem Başı Borç Snt Reeskont Kaydı</u> |     |     |

Bu işlem neticesinde, işletmenin 2008 kârı  $238 - 124 = 114$  TL azalmıştır. Bu durumda kârlılıkla ilgili oranlar, reeskont uygulamasının ihtiyariliğinden yararlanmayan firmalar için, eğer reeskonta tabi alacak senetlerinin tutarı borç senetlerinden fazla ise kârı azaltıcı, tersi durumda ise kârı artırıcı bir etkiye sahiptir.

**Olay 6:** İşletmenin, 2.000 TL + KDV tutarında bir malı peşin aldığı, mal alırken ayrıca 100 TL + KDV tutarında nakliye bedeli ödediğini, malın daha sonra 2.500 TL + KDV'ye peşin olarak satıldığını ve işletmenin sürekli envanter yöntemini kullandığını varsayalım. (KDV %18)

|   |                                    |       |       |
|---|------------------------------------|-------|-------|
| 1 | 153 Ticari Mallar                  | 2.000 |       |
|   | 191 İndirilecek KDV                | 360   |       |
|   | 100 Kasa                           |       | 2.360 |
|   | <u>Peşin Bedelle Mal Alımı</u>     |       |       |
| 2 | 153 Ticari Mallar                  | 100   |       |
|   | 191 İndirilecek KDV                | 18    |       |
|   | 100 Kasa                           |       | 118   |
|   | <u>Alınan Malın Nakliye Bedeli</u> |       |       |
| 3 | 100 Kasa                           | 2.950 |       |
|   | 600 Y. İçi Satışlar                |       | 2.500 |
|   | 391 Hes. KDV                       |       | 450   |
|   | <u>Peşin Bedelle Mal Satışı</u>    |       |       |
| 4 | 621 Sat. Ticari Mal Malyt          | 2.100 |       |
|   | 153 Ticari Mallar                  |       | 2.100 |
|   | <u>Satın Malın Maliyeti</u>        |       |       |

Bu durumda işletme alış maliyetini kolaylıkla görebilmekte ve buna göre malın kârlı satış fiyatını belirleyebilmekte, gerekirse uygun ıskonto marjları

ayarlayabilmektedir. Ancak bazı uygulamalarda, malın nakliye bedelinin Ticari Mal Hesabına kaydedilmediği görülmektedir. Bu durumda ise ödenen nakliye bedeli, Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri hesabına aktarılmaktadır. İki uygulama arasındaki fark İşletmenin dönem sonunda net kâr/zararında farka yol açmayacak, ancak, işletmenin, brüt satış kârının farklı olmasına, Faaliyet Giderlerinin tutarının yüksek çıkmasına ve bu kalemleri kullanarak yapılan analizlerin gerçek durumunu göstermemesine yol açacaktır.

Kayıt belirtildiği şekilde yanlış yapılsa idi, 2. kayıttan itibaren başlayan bu değişiklik,

|   |                                    |       |       |
|---|------------------------------------|-------|-------|
| 2 | 760 P. S. D. Giderleri             | 100   |       |
|   | 191 İndirilecek KDV                | 18    |       |
|   | 100 Kasa                           |       | 118   |
|   | <u>Alınan Malın Nakliye Bedeli</u> |       |       |
| 3 | 100 Kasa                           | 2.950 |       |
|   | 600 Y. İçi atışlar                 |       | 2.500 |
|   | 391 Hes. KDV                       |       | 450   |
|   | <u>Peşin Bedelle Mal Satışı</u>    |       |       |
| 4 | 621 Sat. Ticari Mal Malyt          | 2.000 |       |
|   | 153 Ticari Mallar                  |       | 2.000 |
|   | <u>Peşin Bedelle Mal Alımı</u>     |       |       |

Bu durumda işletmenin bu satıştan elde edeceği kârı, satılan mal maliyetindeki 100 TL'lik düşüş nedeniyle ( $2.100 - 2.000 = 100$  TL) 100 TL fazla çıkacak, bu durum ise işletmenin Brüt Satış Kârını 100 TL artıracaktır. Aynı zamanda faaliyet giderleri kaleminde de 100 TL'lik bir artış olacak, faaliyet giderleri üzerinden yapılan oran analizlerinde sapma ortaya çıkacaktır. İşlemler kümülatif olarak gittiğinden dolayı, işletmenin dönem net kâr veya zararı kaleminde değişiklik yapmayan nihai sonucu etkilemeyen bu hatalı kayıt analizlerde farklılıklar yapacağından dolayı kabul edilemez.

İşletmelerin politikalarındaki farklılıklar hesaplarının tutarının farklı olmasına yol açabilmektedir. Örneğin işletme stok değerleme politikası veya amortisman ayırma uygulamalarındaki değişiklikler işletmenin ilgili kalemlerini değiştirecek bunların yansıması da hesaplara ve dolayısıyla tablolara olacağından bu değişimlerin sonucunda analiz sonuçları farklı çıkacaktır.

Örneğin, işletme stok değerleme yöntemi olarak LIFO (kaldırıldı), yöntemini belirleyen bir firmanın stokları, FIFO yöntemini benimsemesi durumuna göre daha düşük çıkacaktır. Aynı şekilde ağırlıklı ortalama yöntemini benimseyen bir firmanın stokları FIFO yöntemine göre farklı sonuçlar verecektir.

Muhasebe Sistemi Uygulama genel tebliği ile ülkemizdeki muhasebe uygulamaları senkronize edilmiş ancak genel hesap planının hazırlanması sürecinde, KOBİ'lerin yapısı, sektörde yerleşen faydalı gelenekler, muhasebenin algılanışı ve yürütülmesi göz ardı edilmiştir. Bu uygulamanın, temel tablolar ve hesap planı dışında KOBİ'ler için uygulanabilirliğinden söz etmek olanaklı olmamıştır (Güneş, 2008;165-167).

Ayrıca, yaratıcı muhasebe adı verilen yöntemle Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerinin esnekliğinden faydalanan kimselerde şirketin durumunu istedikleri gibi – olduğundan daha iyi ya da daha kötü – gösterebilmektedirler. Şekil 1.11'de yaratıcı muhasebe olarak bilinen ve sıkça başvurulan yöntemin teknikleri görülmektedir.

Şekil I. 11. Yaratıcı Muhasebe Teknikleri

| Yaratıcı Muhasebe Teknikleri                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                        |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Varlık ve Gelirlerin Fazla Bildirimi</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Uygun olmayan gelir tanınması</li> <li>• Varlıkların uygun olmayan şekilde tanınması</li> </ul> | <b>Yükümlülük ve Giderlerin Eksik Bildirimi</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Yükümlülük ve Giderlerin Uygun Olmayan Ertelemeleri</li> <li>• Uygun olmayan amortisman politikaları,</li> <li>• Kâr/zarar hesaplarına uygunsuz kayıt</li> </ul> | <b>Yanlış, Yetersiz veya Atlanan Açıklamalar</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• İlgili taraf işlemlerinin uygun olmayan açıklamaları</li> <li>• Yetersiz, atlanmış veya uygun olmayan açıklamalar</li> </ul> |

**Kaynak:** Nermin Çıtak, 2009: 81 – 109.

Son dönemlerde çok duyulur hale gelmiş olan, toplumlar için büyük bir tehdit niteliğinde, hastalıklı bir süreç olan yozlaşma, adalet, dürüstlük, güvenilirlik gibi kavramları ütopyik bir hale sokmaktadır. Bu sürecin ürünü olan ve büyük ekonomik kayıpların, haksız zenginleşmenin ve yolsuzlukların tamamını önleyebilmek için iç kontrol sistemleri etkin hale getirilmeli, tüm bu sistemler bağımsız bir denetime tabi tutulmalıdır (Erol,2008:229-237).

Kendi çıkarları doğrultusunda finansal tabloların gerçekten farklı bir durumu yansıtır hale getirilmesi, işletmelerin kazanç sağladıklarını düşünmeleri sebebiyle oluşan bir durumdur. Ancak bu kazanç, sanıldığı gibi gerçek bir durum olmayacaktır. Belirli bir süre bu durum işletme lehine seyredebilir, ama en nihayetinde bu durum aleyhe dönecektir. İşletme vergi kaçırmak için veya daha fazla yatırımcı çekmek için veya daha başka nedenlerle bu yöntemle başvurmuş olabilir. Ancak günümüzde bu tarz hileler yüzünden birçok batmaz – imkânsız – denilen şirketler saygınlığını yitirmiş ve batmıştır.

Muhasebeleştirme sürecinde ister art niyet olmaksızın, isterse kasti olarak yapılan yanlışların ortaya çıkarılması özellikle günümüz teknolojisinin gelişim hızına bağlı olarak birden çok yöntemle ortaya çıkarılabilmektedir. Finansal analizler,

Benford Yasası, Kırmızı Bayraklar Yönetimi, Çapraz Denetim, Veri Madenciliği, gibi birçok yöntem bu amaçla hata ve hile denetiminde etkin olarak kullanılmaktadır.

Tanımdan da yola çıkarak, muhasebenin fonksiyonları etkin kullanılmalı, muhasebecilik vergi için yürütülen bir meslek görünümünden kurtarılmalı, muhasebecilik mesleğinin önemi ve saygınlığı meslek mensuplarına öğretilmeli, ilke ve standartlar denetim ilke ve standartları ile uyumlaştırılmalıdır. Özellikle, hata ve hileli işlemlerin ortaya çıkarılmasında ve gerekli cezaların verilmesinde adli muhasebecilik kavramına gereken önem verilmeli ve bu alandaki çalışmaların ve çalışma yürüten akademisyenlerin artırılması sağlanmalıdır.

Tüm bunların yanı sıra kurumsal bir yönetim anlayışı benimsenerek, hata ve hileden arındırılmış bir yönetim felsefesi ile denetimlere hazır, güvenilir bir firma algısı tesis edilecektir. Kurumsal yönetim Yeni Türk Ticaret Kanunu ile tesis edilmeye ve böylelikle, ticari problemler asgari düzeye indirilmeye çalışılmaktadır. Böylelikle işletme ile ilgili tüm çevreler kurumsal yönetim ikliminin nimetlerinden faydalanacak, faydanın tabana yayılması neticesinde firmalarda kurumsal yönetim rüzgârına kapılacaktır. Kurumsal yönetim anlayışı SPK kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte daha da önemlilik arz eden bir konu halini almıştır (Kutukız ve Öncü: 131-139). İlkelerde yer alan ana kurallar “uygula, uygulamıyorsan açıkla” temeline dayanmaktadır (Akdoğan ve Akdoğan, 2011:1 - 32). SPK yayınlamış olduğu bu ilkeler ile,

- Pay sahiplerinin haklarının güçlendirilmesi
- Şeffaflığın artırılması,
- Muhasebe eksikliklerinin giderilmesi
- Yönetim kurulunun bağımsızlığı ve sorumluluğu
- Rekabetin teşvik edilmesi
- Haksız kazancın önüne geçilmesini amaçlamaktadır (Göçen, 2010:107-132).

Kısaca kurumsal yönetim; kurumsal kültür çerçevesi içinde, değişim yönetimi, stratejik yönetim, toplam kalite yönetimi, insan kaynakları yönetimi gibi ilkelerin ve yönetim tekniklerinin etkili bir şekilde şirkette uygulanmasıdır (Pamukçu, 2011:133-148). Bir çok ülkede kurumsal yönetim anlayışı farklılıklar göstermektedir (Gücenme ve Ertan,2011:212). Ancak, genel kabul gören yaklaşımlar çerçevesinde kurumsal yönetim ilkeleri; şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik veya eşitlik ve sorumluluk olmak üzere dört ana ilkeye dayanmaktadır (Abdioğlu,2008:185-208):

**Şeffaflık:** Ticari sırlar dışındaki, finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle, kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması şeffaflık kavramı ile açıklanmaktadır. Şeffaf bir yönetim işletmelerin kamuyu aydınlatmalarının geliştirilmesine, işletme ile menfaat ilişkisi içinde bulunan kesimlere bilgi akışının artırılmasına ve hızlandırılmasına büyük katkılar sağlayacaktır (İkiş, 2011:13).

**Hesap Verebilirlik:** Yönetim kurulu üyelerinin, esas itibariyle anonim şirket tüzel kişiliğine ve dolayısıyla pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluklarıdır (Aktaş ve Karğın,2013:62 – 80).

**Adillik/Eşitlik:** Şirketin tüm faaliyetlerinde pay sahiplerine ve şirketle menfaat bağı olan herkese eşit davranılmalı, kimseye ayrıcalık yapılmamalıdır. Azınlık ve yabancı hissedarlar dâhil olmak üzere hissedar korunmasını sağlar (Apak vd.,2013:15).

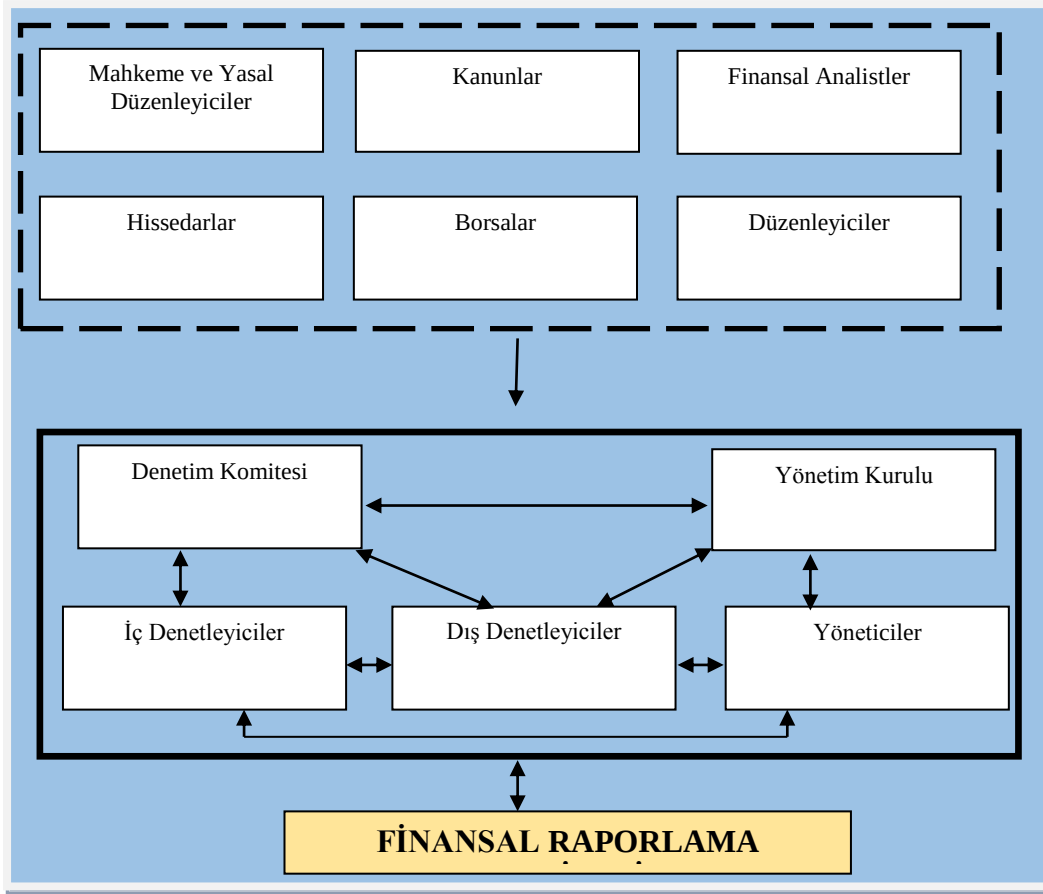
**Sorumluluk:** Şirket faaliyetlerinin mevzuata, ana sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygun olması gereklidir. Bunun için ise yönetim kurulu ile tepe yönetiminin görevleri ve sorumlulukları açık bir şekilde tanımlanmalıdır. Şirketlerin, hissedarlarının yanı sıra yasalara ve topluma karşı da birtakım sorumluluklarının bulunması, işletmenin faaliyetlerinin toplumsal kurallara ve ahlaki değerlere de uygun olması gerekmektedir (Çemberci,2013:1 - 15).

Kurumsal yönetim fikrinin ortaya çıkmasında aşağıda sıralanan maddelerin ana nedenler olduğu söylenebilir (İTİCU;2013).

- Ortaya çıkan hileli işlem ve yolsuzlukların artması,
- Uluslararası sermaye hareketlerinin artması,
- Hisse senedi sahipliğinin artması,
- Sermaye piyasaları arasında rekabetin artması

Şirket iç ve dış çevreleri ve bunların karşılıklı etkileşimi finansal raporlamanın kalitesine (şeffaflık, tarafsızlık) etki etmektedir. Şekil 1.13’de bu etkileşim gösterilmektedir.

**Şekil I. 12. Finansal Raporlama Kalitesi ve Çevre Etkileri**



**Kaynak:** Ebru Esendemirli, 2013.



Muhasebe Bilgi Sisteminin işletmelerde etkin bir biçimde uygulanması, söz konusu işletmelerin kurumsal yönetim anlayışını benimsemeleri ve uygun bir biçimde kurmalarının teminatı olacaktır. MBS, kurumsal yönetim anlayışının tamamlayıcısıdır (Kaderli ve Köroğlu,2014:21-38).

### **1.7. Muhasebe Bilgi Sistemi Aktörü Olarak Muhasebe Meslek Mensupları**

Üretim, pazarlama, yatırım, finans ve başarı takibi amacıyla kullanılabilen bilgilerin temel üretim yeri olan muhasebe, kuşkusuz bu süreci gerekli eğitimi almış, tecrübe sahibi ve gerekli kişilik ve ahlaki özelliğe sahip kişiler ile daha etkin bir seviyede yürütecektir. Muhasebe sisteminden ortaya çıkan bilgilerin kalitesi üretim sürecinde kullanılan verilerin kalitesi kadar, üretimi gerçekleştirenlerden de etkilenecektir. Bu sebeple, kalifiye muhasebe meslek mensuplarının varlığı üretilen bilgilerin daha verimli olmasını sağlayacaktır. Uygulamada birliği sağlamak için meslek mensupları birtakım ortak kural ve kanunlar içerisinde hareket etmeli ve bu faaliyetler denetlenerek sürecin başarısı garanti altına alınmalıdır. Ülkemizde muhasebe bilgilerinin oluşmasında, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanlı meslek mensupları rol almaktadır. Ayrıca bahsedilen unvan sahiplerinin istihdam ettiği, ilgili alanda eğitim veren orta öğretim ve yükseköğretim kurumunda öğrenim gören öğrenciler, stajyerler bu sürecin sorumluluk sahibi olmayan ancak, süreçte görev alan diğer unsurlarıdır. Yaşanan küreselleşme, teknolojik yenilikler, mesleğe ilişkin skandallar ve ekonomik krizler, birçok değişim ve beraberinde getirdiği gelişmeler ile meslek mensupları üzerinde etkili olmuştur. Bu etkileri,

- Görev kapsamlarının genişlemesi,
- Uluslararası ölçekte işletme dili geliştirilmesi,
- Bilgi ihtiyacında artışa yol açması,
- Elektronik veri işleme ve depolama imkânları,
- Hızlı ve etkili raporlama imkânlarının gelişmesi,

- Toplum içerisindeki olumsuz meslek mensubu algısı,
- Muhasebenin işletme ve ekonomiler için öneminin anlaşılması

olarak sıralamak mümkündür (Uzay,2004:229-248). Meslek mensupları işlerini düzgün yaptıkları, gerekli moral değerler ve kişisel özellikleri taşıdıkları takdirde hata ve hile kavramı ortadan kalkacak, kurumsal yönetim iklimi kendiliğinden vücuda gelecektir. Böyle bir ortamda ise denetim garanti unsuru olarak hizmet edecektir. Muhasebe Meslek yasası olarak bilinen 3568 sayılı yasa, mesleği disipline ederken, mesleğe girişi de kontrol altına almıştır. (Güçlü vd., 2006; 4). İlgili kanun 26 Temmuz 2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5786 sayılı Kanun ile değiştirilmiştir. İlgili yasa meslek mensuplarını SMMM ve YMM olarak iki gruba ayırmıştır (Koç Yalkın,2008:20).

Satışlarını artırmak isteyen, ancak karlılığını bilmek isteyen bir pazarlamacı, yatırım uzmanı, broker, bankacı muhasebe bilmelidir. Muhasebecilik bir kamu görevidir. Kanunlara meslek kurallarına toplumun genel kabul görmüş yasalarına önem veren, güvenilir bilgi sunan bir muhasebeci arzu edilmektedir. İkilemde kalan bir muhasebecinin bu ikilemden kurtulmasının yegane şartı meslek ilkelerine uyumdur (Küçüksavaş,2010:13 – 29).

### 1.7.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler

3568 Sayılı Meslek Yasası 4. Maddesinde meslek mensuplarında,

*“T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci malî müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).*

*Medenî hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.*

*Kamu haklarından mahrum bulunmamak.*

*Taksirli suçlar hariç affa uğramış olsalar dahi, “Ağır hapis veya beş yıldan daha fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma, devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarında hüküm giymemiş olmak,*

*Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.*

*Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.”*

denilerek meslek mensuplarının taşıması gereken genel özellikler belirtilmiştir (Bilen,2008:16).

Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken nitelikler, 3568 Sayılı Meslek Yasası’nda aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

**Tablo I. 3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşıması Gereken Özellikler**

|              |             |               |                          |
|--------------|-------------|---------------|--------------------------|
| Dürüstlük    | Tarafsızlık | Reklam yasağı | Sosyal sorumluluk        |
| Güvenirlilik | Sır saklama | Bağımsızlık   | Mesleki özen ve titizlik |

**Kaynak:** Hulusi Özocak ve Baş,2001

<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=56>

Güvenilir (tutarlı, müşteri sadakatini sağlamış) , cevap verebilir (istekli ve hazır), Yetkin (gerekli bilgi ve donanımına sahip), Erişilebilir, Nazik bir muhasebe meslek mensubu mesleğin kalitesini artıracaktır. Bahsedilen unsurların eksikliği, çok kaliteli bir bilgi sisteminin kalitesinin yanlış algılanmasına sebep olabilir. Yüksek kaliteli bir hizmet sunumu için, dürüstlük, bağımsızlık, isteklilik ve mesleki değerlere bağlılık ön planda tutulmalıdır (Dabbağoğlu,2011:39-40).

### **1.7.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları**

İşletme sahip ve ortakları, yöneticileri, çalışanları, borç verenler, yatırımcılar, tedarikçiler, müşteriler ve genel ekonomi için çok ciddi sonuçlar doğurabilecek muhasebe uygulamaları, meslek mensupları marifetiyle gerçekleştirilecektir. Muhasebe meslek mensuplarının yapacakları uygulamalar, kaynak israfına, sebepsiz zenginleşmelere, şirketlerin batmasına, istihdam düzeyinin azalmasına, işletmenin hizmet/mallarını kullanan işletme düzeyindeki müşterilerin üretimlerinin aksamasına, yatırımcıların ve bireysel tasarruf sahiplerinin güven düzeylerinin düşmesine,

sermaye piyasalarının gelişmesine ket vurmasına, devletin gelir kaybına uğramasına ve ekonomik krizlere yol açabilecektir. Bu nedenle meslek mensupları muhasebe mesleğinin iyi/doğru/güvenilir meslek mensubu olma anayasasına uyum göstermesi, mesleki özen ve dikkati göstermesi için kendilerini geliştirmesi şarttır. Yaşanan krizlerin büyük çoğunluğu;

- Yanlış Yönetmel kararlar,
- Mesleki Bilgi Eksikliği,
- Yanlış Muhasebe Uygulamaları,
- Muhasebe ve Denetim Standartlarındaki boşluklar,

nedeni ile meydana gelmektedir (Sağıroğlu, 2002:49-53). Sıralanan bu nedenlerin tamamı (yönetmel kararların da muhasebe sistemi verileri ile elde edileceğinden), meslek mensuplarına büyük sorumluluklar yüklemektedir. Meslek mensupları, operasyonel, taktik ve stratejik yeteneklerini geliştirmeli, işverenlerine, müşterilerine, devlete ve topluma sorumlu olduğu alanlarda kendisinden bekleneni en üst seviyede gerçekleştirmelidir. Meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerinin doğru karar almasına yardımcı olacak bilgilerden, makro göstergelerin oluşturulmasına kadar giden bir ölçekte kullanılacak verilerin hazırlanmasının mimarlarıdır (Karasioğlu ve Altan:2003).

Yapılan çalışmaların birçoğunda, konunun sadece maddi sonuçları ile ilgilenilmekte manevi boyutu göz ardı edilmekte belki de, önemsenmemektedir. Oysa muhasebe meslek mensupları kendi yaptıkları uygulamaların hatasını, genele ve daha da vahimi gelecek nesillere aktarabilecek bir alanda çalışmaktadırlar. Bu yüzden meslek mensuplarının dürüst meslektaşlarına ve gelecekte meslektaş olacak bireylere karşıda sorumlulukları vardır.

Muhasebe mesleğine yönelik toplumsal güvenin korunması ve mesleğin kredibilitésinin arttırılmasının birincil koşulu ise muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere sahip olmalarıdır (Yalçın,2011:47-66).

Ayrıca meslek mensuplarının etik dışı davranışlarının önlenmesi, hata ve hileli işlemlerin ortadan kaldırılması, muhasebe bilgi sisteminin işlevinin ve faydalarının en üst düzeye çıkarılabilmesi için, muhasebeleştirme sürecinin kontrolü gerekmektedir. Bu kontrol ise meslek mensuplarının ve muhasebe sürecinin denetimi ile mümkündür. Böylelikle, muhasebe sosyal sorumluluk kavramına uygun bir şekilde bir çıkar grubunun değil işletme ile ilgili tüm çevrelerin doğru karar alabilmesine yönelik ve aynı zamanda sürecin ana amacı bugüne kadar geldiği şekli ile vergisel hesaplamalara yönelik çıktılar oluşturmaktan ziyade etkin karar almanın temel dayanağı olacaktır. İlgili sürecin denetimi ikinci bölümde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE ŞİRKETLERDE DENETİM OLGUSU VE ŞİRKETLER ÜZERİNDE DENETİM YETKİSİNİ HAİZ KURULUŞLARIN ROLÜ

#### 2.1. Muhasebe Denetimine Genel Bir Bakış

Denetim, kısaca yapılan faaliyetlerin gerçekleşme derecesini, etkinlik düzeyini, verimliliğinin istenilen düzeye uyum derecesini ortaya koyan ve bir sonraki aşama olarak, daha iyiye ulaşılmasını sağlamak için gerekli olan kontrol sürecidir. Denetim, karar alıcılar olarak sahip, ortak ve yöneticilerden oluşan yönetim kademesinin, üretim veya hizmet üretim süreci olmak üzere faaliyetlerin ve yürütülen faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan mali nitelikli olayların muhasebeleştirildiği muhasebe uygulamalarının denetlenmesi ile ilgili bir süreçtir ve denetim ile, tespit edilmesi istenilen ve gerekli olan durumlara yönelik olarak amaca uygun soruların sorulması halinde daha etkin bir işleve sahip olacaktır (Dursun,2007:4).

İşletme ile ilgili olan, işletme içi ve dışı tüm çevrelerin karar almalarında önemli bir rol oynayan muhasebe verilerinin, işletmede meydana gelen mali nitelikteki tüm olayları, muhasebenin temel kavramları doğrultusunda ve iyi bir bilgi sisteminden bekleneceği şekilde, eksiksiz, doğru ve zamanında açıklanmış olması gerekmektedir. Bu bilgilerin doğru ve tam olmasının en büyük teminatı ise muhasebeleştirme sürecinin kontrol edilmesinden geçmektedir. Kısaca Muhasebe Denetimi olarak adlandırılan bu süreç, karar alıcıların doğru karar alabilmelerinin en önemli şartıdır.

Muhasebeleştirmeyi, bir işletmenin üretim sürecine benzetmek gerekirse, bu sürecin çıktısı yani ürünü finansal tablolardır. Finansal tablolar ise, karar alıcıların yatırım, borç verme, başarı ölçme gibi önemli kararlarının temel hammaddesidir. Kaliteli bir ürün için kaliteli hammadde, kalifiye bir usta ve düzgün planlanmış bir iş akışı şarttır. Ancak, muhasebeleştirme sürecinde, işlemlerin çokluğu veya muhasebe sürecinde tecrübesiz elemanların çalıştırılması vb. nedenlerle hataların oluşması veya

kârın olduğundan düşük/fazla gösterilmek istenmesi gibi hileli işlemler nedeniyle finansal tablolar gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşabilir. O halde, finansal tabloların kalitesi ve güvenilirliğinin en büyük teminatı finansal tabloların denetimidir. Ayrıca, bazı durumlarda sosyal sorumluluk ilkesi gereği yürütül(E)meyen muhasebe süreci nedeniyle, belirli menfaatler gözetilerek yapılan kayıt ve bu kayıtlar sonucu elde edilen finansal tablolarla karşılaşmamak içinde denetim tüm işletmeler için elzemdir.

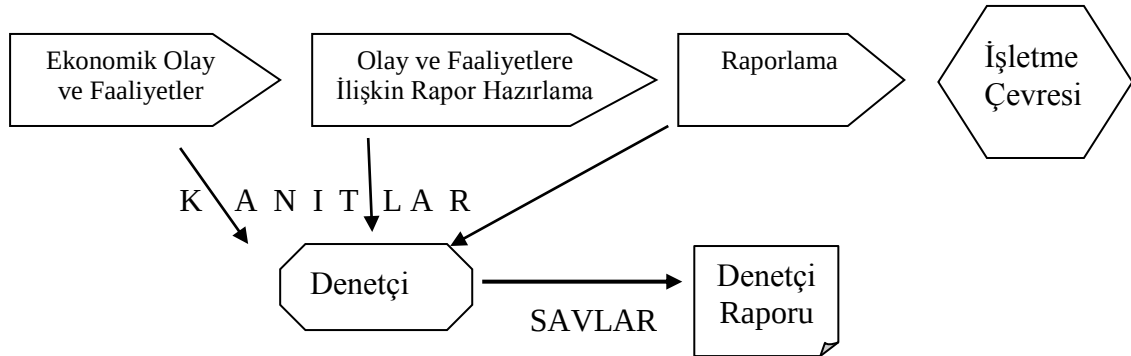
### **2. 1.1. Muhasebe Denetimi Kavramı**

İktisadi faaliyet ve olaylar ile ilişkili olan iddiaların, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini araştırmak ve araştırma sonuçlarını ilgili çevrelerin kullanımına sunmak üzere tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanan denetimin amacı bilgilerin güvenilirliğini sağlamak ve güvenilirlik düzeyini artırmaktır. Denetim tanımından yola çıkıldığında denetim;

- Süreçtir,
- İktisadi faaliyet ve olaylara yönelik iddiaları incelemektedir,
- İnceleme süreci önceden tanımlanmış kriterlere göre yürütülmektedir,
- Belirlenen standartlara uygunluk derecesi araştırılmaktadır,
- Süreç tarafsız bir kanıt toplama ve değerlemeyi gerektirir,

- Denetim sürecinin sonuçları, ilgili çevrelere bilgi sunma işlevini yerine getirecek şekilde ilan edilmelidir (Güredin,2011:11-12). Denetim süreci Şekil 2.1.'de olduğu gibi açıklanabilir.

Şekil II. 1. Denetim Süreci



**Kaynak:** Melih Erdoğan, 2006:2.

Denetim sürecinde, belirlenmiş dönemlere ait bilgilerin doğruluğunu tespit etmek üzere önceden belirlenmiş ölçütler aracılığıyla, belirlenmiş olan döneme ait bilgilerin doğruluğunu ortaya koymak üzere kanıtlar toplanmakta ve toplanan kanıtların değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkarılan durum rapor halinde bilgi kullanıcılarının karar almalarına yardımcı, birinci derece önemde bilgiler sunulmaktadır (Bakır,2011:1-2).

Faaliyetlerin planlanması, programların yürütülmesi ve denetim bulgularının raporlanması ile nihayete eren bir süreç olan denetim, denetimi talep eden işletme tarafından ve bununla birlikte bu işletme ile ilgili çevreler tarafından denetim sonucunda karar almaya yönelik sağlıklı bilgi temini sürecidir (Altuğ,2000;3).

Muhasebe denetimi işletmeler ve olayların gelişimi doğrultusunda tarihsel süreç içerisinde önemli merhaleler kat etmiştir.

İlk olarak, 1289 yılında kullanılan denetçilik kavramı, 1581 yılında Venedik'te örgütlü hale gelmiştir. İngiltere 1900 yılında şirketlere denetim zorunluluğu getirmiş, Yunanistan'da 1955 yılında resmileşmiş bir meslek halini almıştır. Fransa'da 1867'de kamu kurumlarını denetleyerek başlatılan süreç, 1966 yılında denetim ve muhasebe mesleklerinin ayrılmasıyla devam etmiştir. Ülkemizde ise ancak 1987 yılında mali piyasaların gelişimi ile denetim kavramı konuşulur hale gelmiştir (Uzay vd.;2009:45).



Denetimin gelişimi, Kavut ve arkadaşları tarafından yürütülen çalışmada 6 döneme ayrılarak irdelenmiştir. Bu ayrım tablo 2.1.'de görülebilir:

**Tablo II. 1. Türkiye’de Denetimin Tarihi Gelişimi**

| Dönem                    | Benimsenen Yol                                                     | Amaç                                                                       | Taraflar                                                                  |
|--------------------------|--------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| Sanayi Devrimi<br>Öncesi | Tüm Belge ve kayıt<br>inceleme                                     | Hata ve hileli işlemlerin<br>tespiti                                       | Sahip(ler)                                                                |
| 1900’lü yıllar           |                                                                    |                                                                            | Ortaklar ve Kredi<br>Verenler                                             |
| 1900 – 1930 arası        | Önceki dönemlere<br>ilave olarak<br>örnekleme yolu ile<br>denetim  | Finansal Tabloların<br>doğruluk/güvenilirliğinin<br>tespiti                | Önceki dönemlere<br>ilave olarak devlet                                   |
| 1930 – 1960 arası        | Örneklem ile<br>finansal veri<br>inceleme                          | Finansal Tabloların<br>güvenilirliğinin<br>araştırılması ve görüş<br>sunma | Tüm ortaklar, Borç<br>verenler, Devlet,<br>Sendikalar,<br>Tüketiciler vd. |
| 1960 – 1990 arası        | İstatistiki<br>Örneklem ile<br>denetim ve genel<br>kabul görmesi   | Finansal Tabloların<br>doğruluk/güvenilirliğinin<br>tespiti                | Tüm ortaklar, Borç<br>verenler, Devlet,<br>Sendikalar,<br>Tüketiciler vd. |
| 1990’dan günümüze        | Risk Odaklı<br>denetim ve bilgi<br>işlem sistemlerinin<br>denetimi | Finansal Tabloların<br>doğruluk/güvenilirliğinin<br>tespiti                | Tüm ortaklar, Borç<br>verenler, Devlet,<br>Sendikalar,<br>Tüketiciler vd. |

**Kaynak:** Lerzan Kavut, Taş ve Şavlı,2009:45.

Bahsedilen çalışmada, sanayi devrimi öncesinde tüm bilgi ve belgeler hiçbir elemeye tabi tutulmadan incelenmekte iken, günümüze doğru ilerledikçe denetim, finansal tabloların denetimi, sistemlere dayalı denetim, yönetim denetimi ve risk odaklı denetim şeklinde bir dönüşüm geçirmiştir.

1930’lu dönemlere kadar muhasebe, hissedarlar ve kredi verenler için, denetim ise hile, hata ve kredi denetimi için yürütülürken, 1930’lu yıllardan itibaren

yatırımcılar, müşteriler, tedarikçiler ve tüm ilgililer için muhasebeleştirme ve yolsuzlukların araştırıldığı, finansal bilgilerin yanı sıra, finansal olmayan bilgilerinde dikkate alınarak borçlanma yeteneğinin incelendiği kurumsal yönetim anlayışına hizmet edecek bir denetim anlayışına doğru gelinmiştir (Kavut vd.,2009:46-53).

Ülkemizde ise denetim Cumhuriyet Öncesi ve Cumhuriyet dönemi olmak üzere iki dönem halinde incelenmektedir.

Cumhuriyet öncesi dönemde özellikle Osmanlı döneminde kadılar denetim ile ilgili tüm konularda büyük yetkilere sahip olmuşlar ve olası tüm yolsuzlukları inceleme ile ilgili olarak tam yetkilendirilmişlerdir. Cumhuriyet döneminde ise bilirkişilik müessesesi ile başlayan denetim faaliyetleri, zamanla güven duyulan kendini ispatlamış meslek mensuplarına vergisel alanda denetleme yetkisi verilmesi ile devam etmiştir (Bezirci ve Karasioğlu,2011:571-592). Ancak bu denetim tam olarak istenilenleri karşılamaktan uzak kaldığı için zaman içerisinde, diğer birçok alanda olduğu gibi, farklı ülkelerden farklı sistemlerin benimsenmesi yoluna gidilmiştir. Muhasebe algısı sadece vergisel boyutta kaldığından, denetimde sadece vergisel gelirlerin kaybını önlemeye yönelik tedbirler olarak görülmüştür.

Denetimle ilgili olarak, 3568 Sayılı SM, SMMM , YMM Kanunu, Sigortacılık Kanunu gibi yasal düzenlemeler yapılmış, S.P.K. , BDDK, EPDK, gibi kurumlar denetime ilişkin çalışmalar yürütmüştür. Ayrıca Yeni Türk Ticaret Kanunu ile de denetim alanında radikal değişiklikler sağlanması öngörülmektedir. Bu kanun ve düzenlemeler çalışmanın ilerleyen bölümlerinde detayları ile anlatılacaktır.

### **2.1.2. Muhasebe Denetimi Türleri**

Denetim süreci, amaçlarına, zamanlamasına ve denetçinin statüsüne göre farklı isimlerle adlandırılabilir.

#### **2.1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri**

Ulaşılmak istenilen amaçlara göre denetim türleri, finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi olarak sıralanmaktadır.

#### **2.1.2.1.1. Finansal Tablolar Denetimi**

Muhasebeleştirme sürecinin çıktıları veya bir başka söyleyişle üretimi olan MSUGT’nde Temel ve Ek Mali tablolar olarak sınıflandırılan, TMS’ye göre ise genel ve özel amaçlı tablolar olarak sınıflandırılan, finansal tabloların, gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığını, var ise yanlış kayıtların düzeltilmesinin sağlandığı denetim sürecidir. Bu denetim sonucunda, asıl olan, karar alıcıların doğru karar almasına esas işletmenin gerçek durumunu yansıtan bilgiler sunmak ile birlikte, gelişmiş bir denetim sürecinden beklenen, tüm yönetsel kararlar için tam ve zamanında bilgi sunabilme işlevinin yerine getirilmesinin sağlanmasına aracı olmasıdır. Finansal tabloların denetimi genel itibari ile objektiflik algısından kaynaklanan nedenler ile dış denetçiler tarafından yürütülmektedir. Ancak günümüzde birçok firma dış denetime hazırlık olması amacıyla konuyla ilgili olarak iç denetçi istihdamı veya dış denetimden bağımsız olarak iç denetim danışmanlık hizmeti sunacak firmalar ile anlaşma yapmaktadır.

#### **2.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi**

Bir üst makam tarafından önceden belirlenen kurallar bütününe uyulup uyulmadığı, uyumun derecesi denetlenmeye tabi tutulmaktadır. Böylelikle kuralların işe yarayıp yaramadığı, amaçlanan hedeflere ulaşma noktasında koyulan kuralların ne derece isabetli olduğu, hedef sapmalarının nereden kaynaklandığı ortaya konulmaktadır. Burada kural koyucu, işletme yönetimi olabileceği gibi, işletme yönetiminin yanı sıra kanun koyucu tarafından belirlenen kurallara uyum derecesi denetlenmektedir. Uygunluk denetiminin kapsamının artış veya azalışı, müdahaleci bir devlet anlayışının varlığı ile doğru orantılı olarak değişebilmektedir.

Uygunluk denetimi sürecini, şirket içerisinde görevlendirilmiş bir iç denetçi yürütebileceği gibi, uygunluğun kanun koyucunun alanlarına giren noktalarda denetlenmesi gerektiğinde, S.G.K, Maliye Bakanlığı, Sayıştay gibi kurumlar tarafından da denetim süreci yürütülebilmektedir (Akbiyık 2005:40).

### 2.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Finansal konular dışında da denetlenmesi gereken işletmelerin, kullanım hakkına sahip olduğu kaynakların ne derecede etkin ve verimli kullanıldığını denetlemek üzere yürütülen faaliyet denetimi süreci, iç denetçiler ve resmi otorite tarafından yetkilendirilmiş kamu denetçileri tarafından sürdürülmektedir. Bu süreçte, şirketin organizasyon yapısı, işletmede yerleştirilmiş olan iç denetim sistemi, işletmenin üretim veya hizmet süreci, yönetsel kararlar ve bu kararların başarı derecesi ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Faaliyet denetimi işletmenin belirlemiş olduğu sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığını, hedeflerin gerçekleşme derecesini tespit etmeye yöneliktir. Yöneticilerin başarı düzeyinin ortaya konması açısından da işletme sahip ve ortaklarına karar alıcı bilgi sunumunun bir aracıdır (Çalgan vd.;2008:36-37). Bu denetim türü, muhasebe denetiminden ziyade, yönetim ve üretim alanlarına ilişkin denetim prosedürlerini yürütmektedir (Hesap Uzmanları Derneği,2013:16).

Her ne kadar, finansal konular dışında kalan alanları denetlediği intiba uyandırır da, bu denetim türü muhasebe denetimi ile bağlantılı bir süreçtir. Finansal tabloların denetimi faaliyet denetimi gibi algılanabilmekte ve sadece finansal tabloların denetlenmesi faaliyet denetimi için yeterli kabul edilebilmektedir. Ancak, bu durumda sadece muhasebe uygulamalarına ilişkin faaliyetler denetlenmiş olmaktadır. Oysa işletmede sadece muhasebe faaliyetleri yürütülmemektedir. Nihai olarak, muhasebe, karar alıcı olarak kabul edilen tüm aktörlerin, doğru karar vermesine yardımcı olan muhasebe denetimi yanı sıra faaliyet denetimi ile işletmenin güçlü ve zayıf yönlerine ilişkin tarafsız bir rapor hazırlanmakta, işletme yönetici ve sahiplerine işletmenin gidişatı ile ilgili güvenilir bilgiler sağlamaktadır (Can ve Uyar,2010:10-14).

Bununla birlikte, faaliyet denetimi gelecekle ilgili düzenlemeler için yapılırken, muhasebe denetimi geçmişe yönelik incelemeler yapar. Verimlilik ve etkinlik gibi bilgiler yöneticilerin ilgilenmesi gereken bir konu olduğu için faaliyet denetimi sonucu elde edilen veriler yönetsel kademeye sunulmakta iken, muhasebe denetimi sonuçları işletmenin tüm ilgili çevrelerine dağıtılmaktadır (Uzay,2007).

Faaliyet denetimi uygunluk denetimine göre daha geniş bir kapsama sahiptir. Uygunluk denetimi, başarı ile ilgilenmemekte iken, faaliyet denetimi yöneticilerin performansını ortaya koymaktadır (Çaldağ,2007:40).

#### **2.1.2.2. Zamanlamasına Göre Denetim Türleri**

Yapıldığı zamana göre denetim türleri, Yıl Sonu Denetimi, Ara Dönem Denetimi ve Sürekli Denetim olarak sınıflandırılmaktadır.

##### **2.1.2.2.1. Yıl Sonu Denetimi**

Muhasebe işlemlerinin tamamlanmasını takiben, bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu ve diğer mali tablolar hazırlandıktan sonra yapılan denetimler yılsonu denetimi veya son denetim olarak adlandırılmaktadır (Durmuş ve Taş,2008:16).

##### **2.1.2.2.2. Ara Dönem Denetimi**

Hesap dönemi içerisinde üç, altı ay gibi daha kısa dönemlere ait sonuçların denetiminin yapılması ara denetim olarak tanımlanmaktadır (Gürbüz, 1995:16). Bu denetim ile işletme ara denetim yapmayan işletmelere göre daha kısa bir zaman ve daha düşük maliyet ile yılsonu denetimlerini tamamlayabilecektir.

##### **2.1.2.2.3. Sürekli Denetim**

Denetim kapsamına uygun olarak, denetimin konusunu oluşturan olayların, olayın gerçekleşmesine müteakip aradan uzun bir zaman dilimi geçmeden denetime tabi tutulmasını ve denetim bulgularının denetim işleminin ardından raporlanmasını benimseyen bir süreçtir (Cankar, 2006:70). Sürekli denetim esas itibariyle aslında bir işletmenin bütün risklerini kapsayan ve denetim dışı alanlarda çalışanların da dâhil olduğu bir süreçtir ve proaktif bir yöntemdir (Uyar ve Ünlüsoy,2007).

Etkin, zamanında ve ilgili bilgilerin güvenilirliğinin sağlanarak, yatırım, borç verme ve yönetsel kararlar için gerekli bilgilerin sağlanması için ideal bir yöntem olan sürekli denetim uygulanabilirliği olmakla birlikte, istenilen faydaların tam

olarak sağlanabilmesi için, denetim ile ilgilenen tüm paydaşların özel ilgisi ve bilgi teknolojilerinin gerekli dönüşümü tamamlamış olması çok önemlidir.

Sürekli Denetim klasik denetim ile kıyaslandığında, gerçek zamanlı verileri sunabildiği için şirkete ilişkin tüm bilgilerde gerçeği yansıtır şekilde dinamik olacaktır. Oysa klasik denetimde örneklem ile şirketin sadece bir kısmı incelenecek, eğer var ise hata veya hilenin mevcudiyeti örnekleme bağlı kalacaktır. Bu durum ise denetimden elde edilmek istenen faydanın sağlanamamasına sebep olacaktır. Bu nedenle sürekli denetimin uygulamaya konulabilmesi, klasik denetime ilişkin metotların terk edilmesine ve gerçek bilginin sağlanmasına yol açacak bir dönüşümü beraberinde getirecektir (Sevimli, 2012).

Birçok alanda gerekli uygulamanın yürütülebilirliği daha doğrusu uygulanabilirlik araştırması yapılırken, ekonomik gerçekleştirilebilirlik ve teknolojik yeterlilik incelenmektedir. Sürekli denetimin uygulanabilirliği incelenecek olursa bu iki başlıktan elde edilecek veriler sürekli denetimin uygulanmasında kritik bir rol oynayacaktır (Ağca,2006:63-78).

Sürekli denetim, ciddi bir teknolojik altyapı ve bu alt yapıyı ve sistemi yürütecek nitelikte personelin eğitimi sürecini zorunlu hale getirmektedir. Bu sayede ortaya konulacak olan ürünün (bilgi) kalitesi tartışılmaz bir statüde olacaktır. Çünkü tanımda da belirtildiği gibi, tüm işletme denetlenecek ve bulgular çok kısa sürede raporlanacaktır. Bu ise zamanın çok değerli olması nedeniyle ve verilerinde doğruluk riskinin düşük olduğu bir noktada pahalı bir çıktı olarak karşımıza çıkacaktır. Eğer, bu pahalı ürünün faydalarına ikna olmuş ve kullanmaya razı olanların ödemeye razı oldukları harcama miktarı yapılan harcamaların maliyetinden fazla ise, ekonomik olarak sürekli denetim yaklaşımı yerleştirilmeye hazır olacaktır.

Denetim firmalarının eşanlı denetim ve raporlamaya imkân sağlayan başlangıç maliyetleri yüksek olan bu metodu ilerleyen aşamalarda maliyet kalemlerinde yaratacağı azalışlar nedeniyle benimsemeleri muhtemeldir. Tabii ki ortaya konulacak sonucu talep edecek firmaların mevcudiyeti sürekli denetim sistemine yönelik denetleyicilerin bakış açısına olumlu katkı sağlayacaktır. Ancak her ne kadar kaliteli

olursa olsun pahalı bir ürünü tercih edecek firma sayısı az olacaktır. Bu noktada ise kamu otoritesinin çeşitli şekillerde ekonomik gelişim ve kalkınmaya gerçek anlamda büyük bir hizmet sunacak olan sürekli denetim felsefesini teşviklerle sübvansetmesi ve gerekirse sürekli denetimi yasal zorunluluk haline getirmesi gerekmektedir.

Sürekli denetim sürecinde sahip, ortak veya yöneticiler öncelikli olarak maliyet nedeniyle negatif bir bakış açısına sahip olacaklardır. Ancak, hesap verebilir, şeffaf bir yönetim anlayışına dolayısıyla kurumsallaşmaya hizmet edeceğinden, karar alma noktasında gerçekçi bilgiler elde edilecektir. Bunun yanı sıra firma imajına olumlu katkılar sağlayacak, firmanın kredi kuruluşları, borç verenler, yatırımcılar nezdinde itibarını yükseltecektir. Bu durumda riski sevmeyen firmaların hiç yatırım yapmaması veya borç vermemesinden, kabul edebilecekleri düzeyde yatırım yapmaları veya borç vermeleri gibi bir duruma da yol açabilecektir. Ayrıca ortaya çıkan problemlere ciddi sonuçlara yol açmadan müdahale edebilecek bir zamana sahip olma şansına sahip olabileceklerdir.

Yatırımcılar ve borç verenler (nakit, nakit benzeri veya mal) açısından bakıldığında, yatırım veya borç verme kararı verirken kullanılacak bilgilerin yanlış karar vermeye yol açacak risk düzeyinde olmaması veya hatalı/hileli bilgi riskinin daha düşük olması nedeniyle, daha güvenli yatırım yapmalarına, temkinli yatırımcıların risk algıları düzeyinde yatırımlarını firmaya kanallize etmelerine aracı olacaktır.

Sürekli denetim mekanizması, gerek spekülasyon amaçları ile gerekse gerçek yatırım kararları nedeniyle, gelişmekte olan ülkelere yatırım yapan firmalarda eşanlı bilgi sağlayan bir bilgi sisteminin güvencesi konumunda olacaktır. Bu sayede yatırımcı ve işletmeler, yatırım yapacakları, borç verecekleri veya ortaklık kuracakları firmaları daha sağlıklı seçebilecekleri algısı nedeniyle sürekli denetim mekanizmasını bir güvence unsuru olarak algılayacaklar, sürekli denetim yönteminden faydalanan bir firmayı kullanmayan bir firmaya tercih edeceklerdir.

Denetçiler açısından bakıldığında ise, iç denetçilerin firmadaki konumlarını sağlamlaştıracak, daha işlevsel ve bağımsız olmalarını hızlandıracak, dış denetçilerin iş yükünü ve riskini azaltacak aynı zamanda daha etkin kontrol yapmalarına ve olası hataları daha hızlı kontrol edebilmelerine yardımcı olacak, şirketlerin ise denetime ayırmış oldukları tutarların gerçek anlamda karşılığını bulmasını sağlayacaktır.

Zaman en pahalı maliyet kalemidir, ancak günümüzde özellikle teknolojik gelişmeler, zamanı kısaltmak için çeşitli metotları insanoğlunun kullanımına sunmuştur. Sürekli denetim olgusu da bilgi teknolojileri tabanlı anlık bilgi sunabilme yeteneğine sahip bir süreçtir. Bunun yanı sıra yapılan çalışmalar, sürekli denetimin, teknolojik gelişmelerin yanı sıra dışsal ve içsel nedenler ve bunların dışında, kanun ve düzenlemelerden kaynaklı olarak bir ihtiyaç halini aldığını ortaya koymaktadır. Konuyla ilgili çalışmaların önemlileri ve sonuçları aşağıdaki Tablo 2.2.'de görülmektedir.



**Tablo II. 2. Sürekli Denetimi Gerekli Kılan Nedenler**

| Neden                | Gerekçe                                 | Konuyla İlgili Çalışmalar                                                                                                                                                        | Çalışma Sonuçları                                                                                                                                      |
|----------------------|-----------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dışsal Nedenler      | Elektronik Ticaretin Boyutunun artması  | Vasarhelyi and Greenstein 2003: Underlying Principles of the Electronization of Business: A Research Agenda                                                                      | Elektronik Ticaretin gelişimi sürekli denetime ihtiyacı artırmıştır.                                                                                   |
|                      | Bilgiye duyulan ihtiyacın sıklaşması    | Huton et al 2002: Assessing the Impact of More Frequent External Financial Statement Reporting and Independent Auditor Assurance on Quality of Earnings and Stock Market Effects | Sık aralıklarla sunulan finansal raporlar, gelir artıcı etki yaratmakta, hisse senedi fiyat hareketliliğini azaltmaktadır.                             |
|                      |                                         | Elliott 2002: Twenty-First Century Assurance                                                                                                                                     | Hızlı finansal raporlama, denetim aşamalarını hızlandırmaktadır.                                                                                       |
|                      |                                         | Rezaee et al 2002: Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability                                                                                                   | Gerçek zamanlı raporlama ve bilgi teknolojileri kullanımı sürekli denetimi olumlu etkilemektedir.                                                      |
|                      | Anormalliklerin Güncel Olarak Tespiti   | Krass 2002: The Never-Ending Audit: Can Software Prevent Future Enrons?                                                                                                          | Gelecekte ortaya çıkabilecek Enron/Worldcom benzeri olayların sürekli denetim ile uyumlu programlara rağmen, engellenemeyebileceğini ifade etmektedir. |
|                      |                                         | Vasarhelyi et al 2002: Would Continuous Auditing Have Prevented The Enron Mess?                                                                                                  | Bağımsız denetçiler Enron vakasını takiben sürekli denetim ile daha çok ilgilenmeye başlamışlardır.                                                    |
| İç Kontrol Odaklılık | İşlemlerin entegrasyonuna teminat verme | Greenstein and Ray 2002: Holistic, Continuous Assurance Integration:e-Business Opportunities and Challenges                                                                      | İşletmenin operasyonel verilerinin entegrasyonu için elektronik bir denetim süreci önemlidir.                                                          |
|                      |                                         | Vasarhelyi et al 2004: Principles of Analytic Monitoring for Continuous Assurance                                                                                                | Dış kaynak kullanımı ve EDI (Elektronik Veri Değişimi) sürekli denetime neden olur.                                                                    |
|                      |                                         | Van Decker 2004: The Need for Continuous Controls Monitoring                                                                                                                     |                                                                                                                                                        |
| Yasal Düzenlemeler   | Diğer Düzenlemeler                      | Harrison 2005: Embracing Compliance with Continuous Online Auditing                                                                                                              | Sürekli denetim uygulamaları yasal düzenlemeler ile getirilen denetimlere uygunluğun tek yoludur.                                                      |
|                      | Sarbanes-Oxley                          | Vasarhelyi et al 2004: Principles of Analytic Monitoring for Continuous Assurance                                                                                                | 404. Madde uyarınca                                                                                                                                    |
|                      |                                         | White 2005: Does Internal Control Enhance or Impede                                                                                                                              | İç kontrol sürücüler, kontrol faaliyetlerinin etkinliğini artırmaktadır.                                                                               |
|                      |                                         | Means and Warren 2005: Continuous Financial Controls Review Processes (CFCRP)                                                                                                    | 302. ve 404. Maddeler uyarınca                                                                                                                         |
| Teknoloji            | Denetim Bilgilerinin Depolanması        | Rezaee et al 2002: Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability                                                                                                   | Saklanan veriler ve işletme ile ilgili diğer çevreler arasındaki veri akışı için sürekli denetim mekanizması gereklidir.                               |
|                      | Elektronik İşlemler                     | Kogan et al 1999: Continuous Online Auditing: A Program of Research                                                                                                              | Elektronik Ticaret denetime ihtiyaç doğurur.                                                                                                           |
|                      | ERP Çevresi                             | Vasarhelyi et al 2004: Principles of Analytic Monitoring for Continuous Assurance                                                                                                | ERP sürekli denetim verilerinin güvencesi için gereklidir.                                                                                             |

**Kaynak:** Beyhan Marşap vd., 2012:1 - 18.

Yaşanan teknolojik, ekonomik ve eğitimsel dönüşümler, geleneksel denetimin ihtiyaçları karşılamaktan uzak kalmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle, sürekli denetim kavramı, geleneksel denetim metotlarını temel alan ancak daha dinamik olan, sürekli ve güvenilir bilgi sunumu işlevini yerine getiren ve klasik denetim anlayışının yerini alabilecek güvenilir bir uygulama olarak ortaya çıkmaktadır.

**Tablo II. 3. Geleneksel Denetim ve Sürekli Denetim Yaklaşımlarının Karşılaştırılması**

| Kriterler        | Geleneksel Denetim                                                                                                                      | Sürekli Denetim                                                                                                                                |
|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Benzerlikler     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bağımsız profesyonel tasdik hizmetleri</li> <li>• Kriter olarak GAAP kullanılması</li> </ul>   |                                                                                                                                                |
| Farklılıklar     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kağıt-Temelli muhasebe bilgi sistemlerinin kullanımı</li> <li>• Yılda bir kez rapor</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Muhasebe bilgi sistemlerinde asgari düzeyde kağıt kullanımı</li> <li>• Talep üzerine rapor</li> </ul> |
| Sınırlamalar     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Teknolojik adaptasyon yoksunluğu</li> <li>• Sadece periyodik denetim raporları</li> </ul>      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Belirgin teknik engeller</li> <li>• Standartlar ve rehber yoksunluğu</li> </ul>                       |
| Faydalar         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Teknikler ve standartlar kullanım geçmişi</li> </ul>                                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gerçek zamanlı finansal bilgi artışı</li> <li>• Zamanlı denetim raporu</li> </ul>                     |
| Amaçlar          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Yönetim tarafından sunulan mali tabloların güvenilirliğini artırma.</li> </ul>                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Veri kalitesini iyileştirme</li> <li>• Meta-kontrol yapısı oluşturma</li> </ul>                       |
| Denetim Araçları | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Manuel ve yarı otomatik araçlar</li> </ul>                                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sisteme bütünleştirilmiş tam otomatik dijital araçlar</li> </ul>                                      |
| Zamanlama        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Yıllık ve/veya üç aylık</li> </ul>                                                             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Günlük, haftalık, Aylık, vs.</li> </ul>                                                               |
| Veri İncelemesi  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Örneklemeye metodu</li> </ul>                                                                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tüm verilerin incelenmesi</li> </ul>                                                                  |
| Denetim Konusu   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Finansal bilgi</li> </ul>                                                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Finansal ve finansal olmayan bilgiler</li> </ul>                                                      |

**Kaynak:** Mehmet Ünsal Memiş ve Kayahan Tüm, 2011: 45 – 162.

Tablo 2.3.'de geleneksel denetim ile sürekli denetim yaklaşımlarının bir kıyaslaması yapılmıştır. Tabloya bakıldığında, sürekli denetim sisteminin daha geniş kapsamlı ve avantajlı olduğu anlaşılmaktadır. Yaşanan teknolojik gelişmeler, maliyetleri azaltma çabaları ve hızlı bilgi talebi, geleneksel denetimin istenilen faydaları sağlamaktan uzak kalmasına neden olacak ve uzun bir süreç geçmeden sürekli denetim sisteminin benimsenmesi kuvvetle muhtemeldir.

Finansal tablolar ve işletme ile ilgili tüm çevrelerin sürekli denetime gereken önemi atfetmeleri durumunda kaliteli bilgi sahibi olmalarının yolu açılmış olacaktır. Bu yüzden sürekli denetim sistemi, olumlu ve olumsuz yönleri ile özellikle de denetim firmaları ve denetlenen firmalara en ince detayına kadar tanıtılmalı, bunun

yanı sıra firma ile ilgili diğer çıkar gruplarına bu yöntemin kullanımının sağlanması için gerekli kamuoyu çalışmaları yürütülmelidir.

Sürekli denetimin yararlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Klasik denetimden farklı olarak, işletmenin tamamını, hızlı ve etkin kontrol etme imkânı,

- Daha az zaman alması,
- Daha büyük hacimli işlemlerin denetimine fırsat sunması,
- Finansal tabloların ve raporlama sistemlerinin etkinliğinin tespiti,
- Şüpheli işlemlerin hızlıca ortaya çıkarılmasına aracı olması,
- Sonuç odaklı çalışmanın önünü açması,
- Karar almaya yönelik destek bilgileri sağlaması,
- Dış denetime hazırlık mahiyetinde olması,
- Kaynakların etkin ve verimli kullanımına yardımcı olması,
- Kurumsal imaja katkı sağlaması (Kurnaz ve Çetinoğlu,2010:160).

Ayrıca sürekli denetim ile denetçi denetlediği kurum veya firmanın muhasebe sistemini sürekli takip altında tutabilmekte, analizler gerçekleştirebilmekte ve niteliğini yükseltebilmekte, bunların yanında alarm sistemi ile sorunlar hakkında bilgi alabilmekte, hatta sorunları ortaya çıkmadan çok daha önce öngörebilmekte ve önlem alabilmektedir (Razaee vd.,2001:150-158).

Sürekli denetimin olumsuz yönlerini sıralamak gerekirse,

- Çok uzun aralıklarla gerçekleştirilmediği için, sürekli denetleniyor hissinin huzursuzluğa yol açabilecek olması,

- İç denetçi ve dış denetçi açısından ortaya çıkabilecek, yetki karmaşası, çekişmeler ve bilgi, belge saklama,

- Kanıtların istenilen düzeyde olmayışı veya geçerli olmaması,
- Risklerin doğru tanımlanamamış olması,
- Başlangıç maliyeti,
- Kalifiye eleman gerekliliği,

- Yetersiz teknolojik altyapı,
- Şirketin tüm verilerinin kullanılması nedeniyle, şirket sırlarının güvenliği ile ilgili endişelere yol açabilecektir.

Ülkemizde sürekli denetim, halka açık işletmelerin, Banka ve Sigorta Şirketlerinin, SPK Mevzuatına tabi işletmelerin her yılsonunda yaptırmak zorunda oldukları bir denetim türü olarak tesis edilmiştir.

### **2.1.2.3. Denetçinin Statüsü Yönünden Denetim Türleri**

Denetimi yapan kişinin kimliğine göre dış denetim, kamusal denetim, iç denetim olarak bir ayırım yapmak mümkündür.

#### **2.1.2.3.1. Dış (Bağımsız) Denetim**

İşletmelerin işletme içi ve dışı tüm çevrelerin bilgilendirilmesi amacına yönelik olarak, açıklanacak olan finansal tablo ve finansal bilgilerin doğruluğu ve finansal raporlama standartlarına uygunluğuna ilişkin olarak yeterli düzeyde güvencenin sağlanmasına ilişkin yeterli ve uygun kanıtların elde edilmesi için ilgili denetim standartlarında belirtilen tüm teknikleri kullanarak, defter kayıt ve belgelerin incelenmesi ve raporlanması sürecidir (Babuşçu vd.;2009:981).

Kendi adına veya bir denetim firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren, mesleki yeterliliğe sahip profesyonel kişi veya kurumlar tarafından, istenilene göre, mali tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi veya tamamını içeren bir şekilde sunulan denetim hizmetleridir (Okur,2007:25) Ülkemizde bağımsız denetim, Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında belirli kriterleri taşıyan sermaye şirketleri için mecburidir. Konu çalışmanın 3. Bölümünde detaylı olarak işlenecektir.

#### **2.1.2.3.2. Kamusal Denetim**

Devlete bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetçiler tarafından kamu kurumları ve özel sektörde faaliyette bulunan işletmelerin kanun, yönetmelik ve politikalara uyup uymadıklarının tespiti amacıyla yapılan denetim faaliyetlerinin tamamı kamusal denetim olarak adlandırılmaktadır. Yapılan denetim, özel sektör kuruluşlarında vergi

denetimi, devlet kurumlarında ise faaliyet ve uygunluk denetimi amacıyla yürütülmektedir (Çömlekçi,2008:9). Bunun yanı sıra kamu kurumlarında yapılan denetimlerde mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi kamu kurumlarının faaliyet ve iç kontrol mekanizmalarının kurumun gelişimine destek sağlayacak mahiyette sistem denetimi süreci de yürütülmektedir (Tektüfekçi,2010:109-110). Denetçinin, firmadan bağımsız olması nedeniyle, kamu denetimini bağımsız denetimin bir türü olarak sınıflandırmakta mümkündür.

### **2.1.2.3.3. İç Denetim**

İşletmenin, mali ve mali olmayan nitelikteki faaliyetlerinin gözden geçirilerek değerlendirilmesinin yapıldığı, işletmenin amaçlarına hizmet eden ve işletmenin daha üst seviyelere ulaşmasını sağlayan bir değerlendirme mekanizmasıdır. İç denetim süreci ile birlikte işletme tarafından sunulan bilgilerin doğruluk ve güvenilirlik düzeyi, işletmenin risk seviyesini belirleyip minimize etmesi için gerekli çalışmaların yürütülüp yürütülmediği, işletmenin kaynaklarını etkin ve verimli olarak kullanma derecesi, istenilen hedeflere ulaşma derecesini ortaya koymakta böylelikle işletmenin istenilen amaçlara ulaşması için gerekli zemin hazırlanmaktadır. İç denetim sadece muhasebe odaklı olarak düşünülmemelidir. Çünkü aynı zamanda yönetsel kararların başarı düzeyini de ortaya koymaya çalışan sistematik bir süreçtir (Adiloğlu,2011:5-6).

Genel itibari ile hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasının yanı sıra, büyüyen işletmelerin sorumluluk ve hesap verebilme mekanizmalarını devretmeleri ve ücretli olarak yönetici çalıştırmak zorunluluğundan kaynaklanan nedenlerle ihtiyaç duydukları denetleme mekanizması, profesyonel bir bakış açısından gerekli önerilerin alınabildiği danışmanlık ihtiyacı, maliyetlerin kontrol edilmesi ve mümkünse azaltılması gibi nedenler ile iç denetim mekanizması faydalı bir araç olarak ortaya çıkmaktadır. İç denetim aracılığıyla, ortaya çıkan bilgilerin güvenilirlik düzeyinin artırılması sağlanmakta, bununla beraber, varlıkların etkin kullanımı sağlanarak maliyetler azaltılarak verimlilik yükseltilmiş olmaktadır (Pehlivanlı,2010:17-18).

İç denetimin söz konusu faydaları sağlayabilmesi ve özerkliğinden bahsedebilmek için denetim işlevini yürüten iç denetçinin;

- İç denetim uygulamasına hâkim, alanında uzman,
- Denetleme görevini yürüttüğü faaliyetlerin, planlama, uygulama aşamalarına katılmayan ve böylelikle bağımsızlığını koruyabilecek,
- Bağımsız kalabilme yeteneğine sahip bir kişi olması gerekmektedir (Aslan,2003:7)

Kısaca iç denetim, kurumun, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini ortaya koyarak, olası aksaklıkları gidermek ve daha ileri seviyeye taşımak amacıyla yönelik olarak, sistemli ve disiplinli yaklaşımlar geliştirerek kurumun amaçlarına ulaşmasında önemli bir rol oynar (TİDE, 2008:7).

İç denetim ile ilgili olarak, iç denetçilerin sadece finansal denetim işlemlerini yerine getirmeleri şeklinde görüş bildirenlerin varlığına rağmen bugün gelinen noktada, işletmeye ilişkin tüm alanların denetimi ile işletmenin elde edeceği yararların en üst seviyede olacağı görüşü ağırlık kazanmaktadır (Alptürk,2008:25).

#### **2.1.2.4. Kapsamı Açısından Denetim Türleri**

Kapsamı yönünden denetim türleri Özel Denetim ve Genel Denetim olarak sıralanabilir.

##### **2.1.2.4.1. Genel Denetim**

İşletmenin, bilgi, belge, kayıt ve tablolarının tümü üzerinden yapılan denetim işlemleridir (Karanfiloğlu, 1999:28-37).

##### **2.1.2.4.2. Özel Denetim**

İşletme yönetimi tarafından özellikle öğrenilmek istenen bir konunun olması durumunda, bu alan ile ilgili gerekli incelemeler ve incelemeler sonucunda gerekli görüşlerin oluşturulması amacıyla yapılan denetim türüdür.

Satın alma, devir, tasfiye, birleşme, kredi verme sürecinde, vergilendirme, yolsuzluk ve ihmal iddialarının araştırılması, menkul kıymetlere yatırım yapılırken, mahkeme tarafından yapılan incelemeler ve devlet kurumları tarafından yapılan teftişler özel denetim olarak nitelendirilebilir (Haftacı,2011:7).

### **2.1.2.5 Yapılış Nedeni Açısından Denetim Türleri**

Zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere iki neden ile denetim faaliyetleri yürütülmektedir.

#### **2.1.2.5.1. Zorunlu Denetim**

Mevzuatlar nedeniyle, resmi otorite tarafından yapılması buyrulan denetim faaliyetleri zorunlu denetim olarak adlandırılır. Zorunlu denetime ilişkin yürütülmesi gereken tüm işlemler yasa koyucu tarafından detayı ile açıklanmakta ve uygulayıcıların yasal düzenlemeler çerçevesinde faaliyetleri sürdürmesi istenmektedir (Karacan ve Uygun,2012:37).

#### **2.1.2.5.2. İsteğe Bağlı Denetim**

Yasal mevzuattan kaynaklanmayan genellikle işletme ile ilgili grupların talebi üzerine, belirli bir konuda veya daha kapsamlı olarak yürütülen denetim faaliyetleri isteğe bağlı denetim olarak anılmaktadır (Tüm,2010:21).

#### **2.1.2.6. S.P.K. Uyarınca Denetim Türleri**

SPK Mevzuatı uyarınca yapılması gereken denetim faaliyetleri bağımsız denetim olarak adlandırılmaktadır. S.P.K. bağımsız denetim çalışmalarını, Sürekli Denetim, Sınırlı Denetim ve Özel Denetim olarak sınıflandırılmaya tabi tutulmuştur. (Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Mali Tablo ve Rapor Düzenleme, Kamuya Duyurma ve Bağımsız Denetleme Yükümlülüklerinin Belirlenmesine İlişkin Genel Açıklama Tebliği, Seri: XII, No: 1, yürürlükten kaldırılan tebliğ)

Mevzuat gereğince sürekli denetim, her hesap dönemi sonunda mali tabloların Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygunluğunun denetlenmesi işlemidir.

Ara Denetim veya bağımsız sınırlı denetim olarak adlandırılan denetim türü ise, hesap döneminden başlayarak mali tabloları çıkarıldığı tarihe kadar olan süre içerisinde en az bir aylık süreler için yapılan denetim türünü ifade etmektedir.

Özel denetim kavramı ise, S.P.K. tebliğlerine bağlı olan ortaklık ve kuruluşların, halka arz, birleşme, devir, tasfiye, kararlarına dayanak sağlamak amacıyla yürütülen mali tablo denetimi işlemidir.

S.P.K. 'na göre bağımsız denetime tabi firmalar;

- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,

- Hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya arz edilmiş sayılan ortaklıklar,

- Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,

- Aracı kurumlar,

- Portföy yönetim şirketleri,

- Yatırım fonları,

- Emeklilik yatırım fonları,

- Yatırım ortaklıkları,

- Konut finansmanı fonları,

- Varlık finansmanı fonları,

- İpotek finansmanı kuruluşları,

- Kanun'da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları,



•Kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler

olarak sıralanmıştır.([www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)) Denetim türleri kısaca, tablo 2.4.'de görüldüğü gibi özetlenebilir.

**Tablo II. 4. Denetim Türleri**

| Denetim Türü            | Bağlı Bulunan Ölçüt                   | Denetçi Türü                                 | İlgi Grubu                             |
|-------------------------|---------------------------------------|----------------------------------------------|----------------------------------------|
| Finansal Tablo Denetimi | G.K.G.M.İ ve Muhasebe Standartları    | Bağımsız Denetçi                             | Yatırımcı, Ortak,Borç Verenler, Devlet |
| Uygunluk Denetimi       | İlgili Emir ve Sözleşmeler            | İç Denetçi, Kamu Denetçisi                   | Emir- Sözleşmelerin tarafları          |
| İç Denetim              | İşletme Politikaları                  | İç Denetçiler                                | Yöneticiler                            |
| Faaliyet Denetimi       | Bütçeler ve Diğer Performans Araçları | İç Denetçi, Kamu Denetçisi, Bağımsız Denetçi | Yöneticiler                            |

**Kaynak:** Volkan Demir ve Bahadır, 2008, 634

### **2.1.3. Denetçi Kavramı ve Denetçilerin Muhasebe Bilgi Sunumunun İşlevselliği Üzerine Katkıları**

Mesleki bilgi ve deneyime ve bağımsız davranabilme yeteneğine sahip, yüksek ahlaki değerleri bulunan ve denetim faaliyetlerini yürütme hakkını haiz kişiler denetçi olarak adlandırılmaktadır (Kardeşoğlu ve Uzay;2011:8).

#### **2.1.3.1. Denetçi Türleri**

Denetçileri bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi olarak üç başlıkta sınıflandırmak mümkündür.

Bağımsız Denetçi; denetim faaliyetlerini yürüttüğü firma ile arasında herhangi bir şekilde direkt olarak işçi – işveren ilişkisi bulunmayan, denetim ve danışmanlık hizmetlerini yürüten denetçiler bağımsız denetçi veya dış denetçi olarak adlandırılmaktadır. Denetçilerin yürüttüğü faaliyetler sonucunda verecekleri raporlar işletme ve ilgili çevrelerin karara almalarında büyük öneme sahiptir. Bu yüzden

bağımsız denetimden geçmiş bir firmanın itibarı yüksek olacaktır (Ataman vd.;2001:21).

Bağımsız denetçi işletmenin mali tablolarının doğruluk ve güvenilirliğini denetlemekle birlikte;

- Vergi danışmanlığı,
- Yönetim danışmanlığı,
- Muhasebe sistemi kurma veya mevcut durum ile ilgi tespit ve öneriler sağlama,
- İç kontrol ve denetim mekanizmasını tesis etme,
- İç denetim işlevselliğini en üst seviyeye çıkarma,
- İşletmeyi çeşitli kurumlarda temsil etme,
- Kamu kurumunun istemiş olduğu tüm bilgi ve belgelerin tasdiki,
- İşletmeye çalışan temininde yol gösterme ve yardımcı olma, gibi konularda da hizmet sunmaktadır (Bozkurt,2010:32).

İç denetçiler ise, denetim faaliyetlerini yürüttükleri firmanın istihdam ettiği kişilerdir. Ancak, iç denetçiler, bağımsız bir şekilde çalışmaları durumunda, yaptıkları denetim faaliyetinin neticesinde, firmayı dış denetime hazırlamış olacaklar, bu durum ise dış denetimin daha kısa sürede tamamlanmasına yardım edecektir. İç denetçiler sadece hatalı veya hileli işlemleri tespit etmekle kalmayıp, firmaya danışmanlık hizmeti de sağlayan önemli bir konumda bulunmaktadır. İç denetçi ne kadar bağımsız olur, inisiyatif alabilirse firma o ölçüde denetime hazırlıklı olacaktır. Bu yüzden, iç denetçinin birtakım kaygılardan emin olmasını sağlamak firma içinde faydalı sonuçlar doğuracaktır. İç denetçi;

- Mali nitelikli olay ve raporların, işletme içerisindeki diğer olayların, yürütülme sürecini,
- İşletmenin belirlemiş olduğu politika ve planlara uyum ve ulaşma derecesini,
- Yönetsel bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini,
- Firmanın amaçlarına ulaşma derecesini,

kontrol ederek olası sapmaları ve nedenlerini araştırır ve bulgularını ve çözüm önerilerini yönetim ile paylaşır (Güredin, 2010:21).

İç denetçi kavramı kullanıldığında, çoğu zaman akıllara bağımsız hareket edip edemeyeceği sorusu gelmektedir. Standartların ötesinde ve üst nitelikler istenilen iç denetçilerin kariyerlerinde yükselme sağlayabilmeleri için bazı özelliklere haiz olmaları gerekir. Bunlardan en temel olanları,

- Yüksek görme yeteneği ve yönetimin gözü kulağı olma,
- Hareketlilik,
- Esneklik,
- Proje odaklı olma,

şeklinde sıralanabilir (Yılancı,2006:113).

İç denetçiler, şu anda durum nedir ve gelecekte ne olacak sorusunu araştırırken, dış denetçiler geçmişte ne olduğunu araştırmaktadırlar. Dış denetçiler sonuca bakarken, iç denetçiler sebebi irdelemektedir. İç denetçiler yöneticiye rapor sunarken, dış denetçiler, işletme ile ilgili tüm çevrelere denetime ilişkin bilgi sağlamaktadır (Alptürk,2008:25).

Kamu denetçileri ise, denetlemeye yetkili olan ilgili kamu kurumuna bağlı olarak çalışan ve kamu yararına denetim yapan kişilerdir. Eğer kamu denetçisi unvanına sahip bir denetçi denetim yetkisini kamu kurumlarında kullanıyor ise iç denetçi olarak nitelendirilirken, özel bir teşebbüste denetim yaparken kamu denetçisi olarak görev yapmaktadır. Kamu denetçileri,

- Devlet Denetleme Kurulu,
- T.B.M.M. denetimleri,
- Yüksek Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,

- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Hesap Uzmanları,
- Yeminli Murakıplar Kurulu,
- SPK Denetleme Kurulu,
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu,
- SGK Teftiş Kurulu,
- Kamu Denetçiliği Kurumu,
- BDDK ,
- Rekabet Kurulu,

gibi kurumlarda istihdam edilmektedir (Berçin,2011:14-15).

#### **2.1.3.2. Denetçilerde Aranılan Özellikler**

Denetim faaliyetini yürütecek olan kişilerin taşıması gereken asgari nitelikler, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında tanımlanmıştır. Buna göre genel standartlar başlığı altında denetçilerin taşıması gereken nitelikler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- Mesleki Eğitim ve Yeterlilik (Yetkinlik),
- Bağımsızlık Standardı (Bağımsız Davranabilme ),
- Mesleğin Gerektirdiği Dikkatin Gösterilmesi (Mesleki Özen Standardı).

Denetim faaliyetlerini gerekli mesleki eğitim ve tecrübeye sahip kişiler yürütmelidir. Bahsedilen yeterlilik için lisans düzeyi eğitimler dışında, mesleğe ilişkin çeşitli eğitimler ve sonrasında da bu eğitimlerin yeterli olduğunu ispatlayacak nitelikteki sınavların başarıyla gerekli denetim belgelerine sahip olunması gerektiği anlatılmaktadır.

Denetim faaliyetlerinin kaliteli bilgi sunumu amacına hizmet etmesinin en temel şartı, denetçinin denetim sürecinde bağımsız hareket edebilmesidir. Herhangi bir şekilde, işletme sahip, ortak ve yöneticilerinin istek ve yönlendirmelerinden bağımsız hareket edemeyen bir denetçinin denetim sonucu oluşturduğu rapor güvenilirlikten uzak olacaktır. Bağımsız olarak sürdürülemeyen denetim faaliyetleri ile ortaya çıkan mali tabloların tüm menfaat gruplarının isteğine uygun bir şekilde olmayacağı aşîkârdır. Bağımsızlık aşağıda sıralanan durumlarda ortadan kalkacak veya zedelenecaktır;

- Denetçinin denetlediğı şirket ile sahip/ortak ilişkisinin mevcudiyeti,
- Denetlenen şirketin denetçiye maaş, ücret veya borç adı altında para vb. vermesi,
- Denetçinin şirketin menkul kıymetlerine dolaylı veya dolaysız bir şekilde sahip olması,
- Akrabalık ilişkilerinin bulunması,

Denetçi denetim sürecinde gereken dikkati göstererek, düzenli ve titiz bir çalışma sergilemelidir.

Ayrıca iyi bir denetçi, vakıf olduğı işletme sırlarını herhangi bir şekilde üçüncü bir tarafla paylaşmamalı, şirket sırlarını kendi menfaatlerine yönelik olarak kullanmamalıdır.

Denetçilerin denetleme sürecinde bilgi teknolojilerinden faydalanmaları ve bu alandaki gelişmeleri takip etmeleri sürecin hızlanması açısından önemli kabul edilebilir.

#### **2.1.3.3. Denetçilerin Gerçeğı Yansıtır Bilgi Sunumundaki Roller**

Denetim faaliyetlerinden istenilen sonuçlara ulaşılabilmesi için bir denetçi bağımsız olarak hareket etmeli, sosyal sorumluluk kavramını da göz önüne alarak, herhangi bir şekilde belirli bir çıkar grubunun yararlarını diğerlerinden üstte

tutmamalıdır. Bu nedenle aranan niteliklere haiz olduğu varsayılan denetçi gerçek bilginin kullanıma sunulmasında en önemli yere sahiptir. Finansal verilerin karmaşıklığı ve işletmenin işlem hacmi arttıkça denetçinin yetenekleri ve yeterliliğinin önemi artmaktadır. Alanında kendini kanıtlanmış veya mesleki yeterliliklere haiz bir denetçi firma ile ilgili verilerin itibar görmesinde önemli rol oynar. Bir denetçi;

- Firmanın imajına,
- Muhasebe bilgilerinin objektif ve güvenilir olmasına,
- Firma kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasına,
- Zamanında bilgi sunumuna,
- Karar alıcıların doğru karar vermelerine direkt olarak etkili olabilecektir.

Denetçi görevini yerine getirirken çıkar çatışmalarında taraf olmamaya özen göstermeli, spekülatif hareketlere izin vermemelidir. İster hatadan kaynaklansın ister hileli bir işlem olsun denetçi bu durumları tespit etmeli ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlamalıdır.

## **2.2. Muhasebe – Muhasebe Denetimi Bağıntısı**

Muhasebe kayıt sürecini, kayıt sürecinde kullanılan bilgi ve belgelerin doğruluk ve geçerliliğini, muhasebeleştirme süreci sonunda oluşturulan tabloların doğruluğunun denetlenmesi birbirini takip eden bir sistemden bahsedildiği algısını oluşturmaktadır. Bu açıdan bakıldığında denetim, muhasebenin alt fonksiyonlarından birisi olarak görülebilmektedir. Ancak birbiri ile iç içe geçmiş olan muhasebe ve denetim süreci birbirinden farklı kavramlardır.

Muhasebe verileri olmadan denetim yapılamayacağı, en azından mali tabloların olmaması nedeniyle finansal tabloların denetimi süreci olmayacağı aşikârdır. Denetim süreci ise, muhasebe verilerinin doğruluğunun, geçerliliğinin ve güvenilirliğinin teminatıdır. Muhasebe yazarlık, denetçilik ise editörlük görevine

benzetilebilir (Mesleki Uyum Eğitimi Denetim, Teori Cilt 1 Tesmer Yayın No: 85, Ankara 2009:15).

Bir muhasebeci genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile bağlantılı olarak, işletmede meydana gelen mali nitelikli olaylar ile ilgilenmektedir. Bu yüzden bahsedilen ilkelere bağlı kaldıkları sürece denetim kavramını bilmek mecburiyetinde değildir. Ancak bir denetçi, yapılan kayıtların, hazırlanan tabloların doğruluğunu denetleyebilmek için muhasebe bilgisine ihtiyaç duymaktadır. Muhasebeleştirme sürecinde yeni bir bilgi ortaya konmakta iken, denetim aşamasında yeni bilgi ortaya konulmamakta sadece daha önce sunulan bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve geçerli olup olmadığı test edilmektedir (Duman, 2008:33-34).

Muhasebe ve denetim bulmacanın birbirini tamamlayan iki parçasıdır. Denetim, muhasebe verilerinin kullanılabilir değerli veriler olmasının yegâne yoludur. Aksi takdirde denetimden geçmeyen muhasebe verileri gerçeği yansıtsa bile tüm ilgililerin güvenerek kullanılabileceği bilgilerden çok sadece işletmenin ticari sürecini takip ettiği bir mahiyette devam edecektir.

Ayrıca, genel olarak süreci yürütenlere bakıldığında, muhasebeci işletme personeli olabilir iken bağımsız denetçi işletmeden bağımsızdır (Elitaş,2011:23). İç içe geçmiş olan bu iki kavramın birbirinden ayrıldığı, farklılaştığı yönler tablo 2.5'te özetlenmiştir.

**Tablo II. 5. Muhasebe ve Denetimin Farkları**

| <b>Kriter</b>     | <b>Muhasebe</b>                          | <b>Denetim</b>                                   |
|-------------------|------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| Finansal Veriler  | Kaydetme                                 | Doğruluk İncelemesi                              |
| İşlemler          | G.K.G.M.İ ve yasal mevzuata göre yapılır | G.K.G.M.İ ve yasal mevzuata uygunluğu incelenir. |
| Standart          | Muhasebe Standartları                    | Denetim Standartları                             |
| Finansal Tablolar | Tabloların Hazırlanması                  | Doğruluk ve Güvenilirliği değerlendirilir.       |
| Raporlama         | Finansal Tablolar Aracılığıyla           | Denetçi Görüş ve Raporları                       |

**Kaynak:** Serkan Terzi, 2012:10.

Denetim sadece muhasebe ile ilişkili bir bilim değildir. Aslında muhasebe ile arasındaki ilişki diğerlerine göre çok daha kuvvetli olduğu için, denetim için muhasebe verileri temel ihtiyaç olduğundan denetim muhasebenin alt fonksiyonlarında biri gibi algılanır. Bunun yanı sıra hem muhasebe hem de denetim stratejik bilgiler sağlayabilen bölümlerdir. Daha önce de bahsedildiği gibi muhasebe çok önemli bir araçtır ama bu aracın etkinliği ve güvenilirliği için denetim muhakkak olmalıdır. Muhasebe ve denetim aynı şekilde diğer bilimler ile bağlantıları nedeniyle birbiri ile karıştırılmaktadır.

Denetim hukuk ile bağlantılıdır, çünkü hukukun ulaşmak istediği ideal, arzu edilen düzene ulaşıp ulaşılmadığı denetim ile kontrol edilir. Her ikisi de kanıtlar ile ilgilenir. Yine denetim sürecini yürütebilmek için yasal mevzuat geliştirilmesi gerekmektedir.

Denetim yönetim bilimindeki önemli kavramlardandır. Ayrıca yönetimin hedeflerine ulaşp ulamadığının ortaya konmasında son derece faydalı bilgiler sunar. Denetim ile kurumsal yönetimin ilkelerinin de yerine getirilmesi sağlanmaktadır. Hesap verebilir, şeffaf, adil ve sorumlu bir yönetim ancak denetim ile mümkün olacaktır. Bu durum sadece özel sektöre ait kurumlar veya iktisadi teşebbüsler için değil aynı zamanda kamu kurumları içinde geçerli olacaktır.

Denetimin, özellikle faaliyet denetimi söz konusu olduğunda, iktisat bilimi ile de bağlantısı vardır. Faaliyet denetimi ile kıt kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı denetlenmektedir (Baykara,2013:97-118).

### **2.3. Denetimin Yararları**

Firmanın hatalarını, aksaklıklarını öğrenebildiği ve bunların telafisi ve tekrar etmemesi için gerekli önlemleri alma imkânı sağlayan, yönetimin elinde kendini ortaya koyabilmek için güçlü bir delil olarak sunulabilecek olan, kurumsal yönetişimin yerleşimine büyük katkısı olan bir süreçtir. Sürecin doğru ve tarafsız bir şekilde yürütülmesi durumunda firmanın yönetici performansını ölçebileceği, kaynakların etkin ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığını ortaya çıkarabilecek



bir araç, bir güvence unsuru olan denetim, firmanın kendisine, ilişkili olduğu çevrelere ve ülke ekonomisine farklı yararlar sağlamaktadır (Toroslu,2012b:83-86).

Firma açısından,

- İşletmelerin doğru ve güvenilir finansal tablolar sunmasını,
- Ortakların haklarının işletme yönetimine karşı korunmasını,
- İşletmenin güçlü ve zayıf yönlerinin farkında olmasını,
- Karar alma için sağlıklı bilgi imkânını,
- Muhasebe sürecindeki hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını,
- İç kontrol mekanizmasının etkinleştirilmesini,
- Firmanın yatırımlarını daha az maliyetle yurtiçi veya yurtdışı kaynaklar ile finanse etmesini,
- Yerli veya yabancı ortaklık veya yatırımlara daha rahat girmesini sağlar.

İşletme ile ilgili çevreler açısından,

- Ticari ilişki içerisinde bulunan firmalara ticari ilişkileri değerlendirmek için farklı bir enstrüman sağlanmış olur veya denetim sonuçları olumlu ise ilgililere güven sağlanmış olur,
- Kredi kurumlarının, kredi değerlendirme süreçlerinin kısılmasına, kredi verip vermeme veya istenilen tutar veya daha az kredi verilmesi kararlarında dayanak noktasıdır,
- Firmanın menkul kıymetlerine yatırım yapacak bireysel tasarruf sahiplerinin karar vermelerine yardım eder,
- Olası anlaşmazlık durumlarında yargı mercilerinin kullanımı için objektif ve güvenilebilir bilgi sağlar,
- İşletmenin birleşme ve devir işlemlerinde sürecin sağlıklı ve hakkaniyetli yürütmesinde rol oynar.

Ülke ekonomisi açısından,

- Devletin ekonomik, sosyal, kültürel ve mali politikalarının doğru ve isabetli olması,

- Kredilendirme ve teşvik mekanizmalarının etkin olması ve kredi ve teşvik kaynaklarının israfına engel olunması,
- Firmaların vergilendirme sürecinin doğru yürütülmesi,
- Kalkınma plan ve programlarının hesabında yanlışlık yapılmaması,
- Yabancı müteşebbis oranının artırılması,
- Sermaye piyasalarını etkin ve verimli çalışmasını sağlayarak derinliğinin oluşturulması,
- Milli gelir, istihdam gibi oranların doğru hesaplanmasını sağlayacaktır.

Finansal tablolara güven duyulmaması ekonomik gelişimin önündeki en büyük engellerden birisi belki de en önemlisidir. Güvenilirliğin olmadığı bir piyasada yurt dışı ticaret hacmi genişlemez, iç ticaret ise geleneksel ticaretten bir adım öteye taşınamaz. Bunun yanı sıra sermaye piyasalarının gelişimi de mümkün olmayacaktır. Arzu edilen güvenin tesis edilebilmesi için, işletme ile ilgili tüm çevrelerin kabul edebileceği, tüm bu çevrelerden bağımsız ve tarafsız hareket edebilecek nitelikte bir kişi veya kurum tarafından işletme denetlenmelidir. Bu durumda firmalar ile ilgi grupları arasındaki ilişki sağlıklı bir şekilde ilerleyecek ve istenilen hedeflere ulaşılabilecektir (Kaval,2008:8).

Muhasebe denetimi kültürünün olmayışı, ya da iyi çalışmaması, ekonomik kargaşa döneminin ortaya çıkmasını kolaylaştırmakta, önleyici önlemlerin etkisiz kalmasına neden olmaktadır. Yapılan çalışmalar, krizlerin arka planında, ekonomik bunalımların ortaya çıkmasında ve zararlı etkilerinin artışında, zararların diğer şirketlere ve ülkelere yayılmasında ve derinleşmesinde kurallara aykırı muhasebe uygulamalarının olduğu konusunda çok güçlü bulgular olduğunu ortaya koymaktadır (Aysan,2005:6-7).

#### **2.4. Muhasebe Denetimine İlişkin Standart ve Yasal Düzenlemeler**

Muhasebe ve denetim alanı iç içe geçmiştir. Denetim faaliyetleri muhasebe verileri olmaksızın gerçekleştirilemeyecektir. Ancak muhasebe denetime tabi tutulmaz ise, bu durumda da muhasebeden beklenen faydalar az olabilecek veya sadece muhasebe sonucu hazırlanan finansal tabloları hazırlayanların/sunanların

menfaatine hizmet edecektir. Bu durum ise muhasebenin temel kavramlarına aykırıdır. Bu nedenle, denetimsiz bir muhasebe veya muhasebesiz bir denetim gerçekçilikten uzak kalacaktır. Karar alıcıların ve ilgili çevrelerin bilgiye olan ihtiyacının temel dayanağı olan muhasebenin sunduğu bilgilerin kalitesinin artırılması ve yine bu verilerin güvenilirliğinin sağlanması için yürütülen denetim faaliyetleri için ulusal ve uluslararası deneyimlerden yola çıkılarak revizyonlar yapılmaktadır. Bu bölümde, konu ile ilgili gelişmeler dünya ve Türkiye’de yaşanan gelişmeler ve yapılan düzenlemeler olarak iki başlıkta ele alınmıştır. Kısaca belirtmek gerekirse;

IFAC (Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu), IASB (Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu), IAASB (Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) konu ile ilgili çalışmalar yapmış uluslar arası kuruluşlardır.

Yine Amerika’da FASB, Avrupa’da FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu), gibi kuruluşlarda muhasebe ve denetim alanındaki çalışmalara yön veren küresel ölçekte organizasyonlardır.

TÜRMOB, TMUDESK, TÜDESK, TMSK KGK ülkemizde muhasebe ve denetim alanına ilişkin çalışmalar yürütmektedir. Ayrıca, SPK,EPDK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı gibi kurumlarda konu ile yakından ilgilenmektedir (Başpınar, 2005:35 -62).

#### **2.4.1. Uluslararası Yasal Düzenlemeler**

Denetim çalışmaları hem yerel nedenlerden hem de uluslararasılaşmadan kaynaklanan nedenler ile hız kazanmıştır. Uluslararası düzenlemeler ülkemizde yapılan düzenlemelere göre daha önce başlamış ve ulusal düzenlemeler bu çalışmaları baz alarak teşkil edilmiştir.

#### **2.4.1.1.AICPA-SAS (American Institute of Certified Public Accountants) Düzenlemeleri Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü**

ABD’de muhasebe standartlarının oluşturulmasına ilişkin çalışmaları belirli dönemlere ayırmak mümkündür. Bu dönemlerin başlangıcı ise 1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi’nin (The AICPA's Committee on Accounting Procedure CAP) çalışmaları olarak kabul edilmektedir (Başpınar, 2004:42 - 57). AICPA, yeminli mali müşavirlerle ilgili olarak Amerika’da organize olmuş bir meslek kuruluşudur.

([http://www.aicpa.org/About/FAQs/Pages/FAQs.aspx#aicpa\\_answer1](http://www.aicpa.org/About/FAQs/Pages/FAQs.aspx#aicpa_answer1))

Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü belirlediği birtakım ölçütlere göre örneğin firma büyüklüğü ve firma şube sayısı gibi unsuları göz önünde bulundurarak kalite kontrol ölçütleri belirlemiştir. Denetim firmalarının kendi değerlendirme ölçütlerini oluştururken göz önünde bulundurmaları gereken unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır (Uzay, 2006: 175 - 210):

- Bağımsızlık, doğruluk ve tarafsızlık,
- İnsan kaynakları yönetimi,
- Müşteri kabulü ve sözleşmenin sürdürülmesi,
- Denetim sözleşmesinin uygulanması, şeklinde sıralanmaktadır.

Uygulanan kalite kontrol ölçütleri genel kabul görmüş muhasebe denetim standartlarına harfiyen uyulduğunu garanti etmese de standartlara uygunluk düzeyinin yükseltilmesi ve makul güveninin tesis edilmesi açısından olumlu bir etki yaratmaktaydı. Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) kalite kontrol uygulamalarında etkinliği sağlayabilmek amacıyla denetim firmalarını kendi inisiyatiflerine bağlı olarak (Uzay, 2006: 175 - 210):

-SEC Uygulama Birimi (SECPractice Section – SECPS),

-Özel Şirketler Uygulama Birimi (Private Companies Practice Section –PCPS).

şeklinde kaydolabilecekleri başlıca iki kısma ayırmıştır

“Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak ifade edilen meslek örgütlerince kabul edilen ve denetim kuruluşları ve çalışanlarının uyması gereken kurallar ilk olarak AICPA tarafından yayınlanmıştır. Bu standartlar 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi tarafından gözden geçirilerek çok az değişikliğe uğratarak SAS (Statement on Auditing Standards) adı altında yayınlanmaya başlanmış ve günümüze kadar ulaşmıştır. AICPA tarafından yayınlanan “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” üç bölümden oluşmakta ve finansal tablo denetimi ve raporlama sistematğinde denetçilere rehberlik yapmaktadır. Bu bölümler genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartları olarak belirtilmiştir (Dönmez vd., 2005: 52-78).

#### **2.4.1.2. IFAC-ISA Düzenlemeleri (Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu)**

1977 yılında Münih’te kurulan IFAC’ın temel amacı, muhasebe mesleğinin dünya çapında gelişimini sağlamaktır. Konsey tarafından hazırlanan ve 2005 yılı itibari ile geçerli kabul edilen, IFAC üyesi olan tüm muhasebe örgütleri tarafından uygulanması imkânı ve gerekliliği olan muhasebe eğitimi standartları, muhasebecilerin bilgi donanımı ihtiyacının dünya standartları düzeyinde karşılanması amacıyla hazırlanmıştır. IFAC tarafından düzenlenen eğitim standartlarının, muhasebeci adaylarının öncelikle edinmesi gereken bilgilerin genel eğitim ve mesleki eğitim şeklinde iki ana grupta düzenlenmiştir. (Özbirecikli ve Pastacıgil, 2009: 82 - 97).

Türkiye, 1994 yılı sonunda IFAC üyeliğine kabul edilmiştir. IFAC tarafı (Türker,1995). IFAC’ın misyonu, kamu yararına yönelik olarak sürekli yüksek kalitede hizmet sağlamak amacıyla mesleği geliştirmek ve yüceltmektir. (Köse ve Yılmaz, 2003,28 - 51)

#### **2.4.1.3. AB Kamu Gözetim Sistemi ve AB Direktifleri**

Avrupa Birliği içinde özellikle 1989 yılında topluluktan birliğe geçiş sürecinde ekonomik ve parasal birliği oluşturma hedefindeki çalışmalar ile mali kurallar gündeme gelmeye başlamış ve ilk uygulama Maastricht kriterleri ile uygulamaya geçirilmiştir(Işık ve Meriç, 2009: 1591 - 1603).

Muhasebe ve denetim alanında yaşanan uluslararası skandallar ve yansımaları, Avrupa Birliği'nde yasal mali denetim uygulamasına yön veren 1984 tarihli 84/253/ECC sayılı 8 numaralı Direktif içeriğinde detaylı bir düzenleme yapılması gerekliliğine yol açmıştır. Bu amaçla, Revize 8 numaralı 2006/43/EC sayılı Direktif kabul edilmiştir.(Karasu,2014:79 - 105)

2006 yılında AB'nin bağımsız denetime ilişkin yeni yaklaşımları ve bağımsız denetime ilişkin 8. Direktifin güncellenmesi, ülkemizde de bağımsız denetime yönelik çalışmaların yapılması sonucunu doğurmuştur. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile sermaye şirketlerinin denetimine ilişkin usul ve esaslar yenilenerek tüm sermaye şirketleri için bağımsız denetim zorunlu hale gelmiştir. AB ile yasal uyum süreci kapsamında yapılan çalışmalarla ticari hayatın daha güvenilir bir yapıya kavuşturulması amacıyla kurumsal düzenlemeler yapılmıştır. (Yavuz, 2011: 147 - 162).

Sekizinci direktif denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri sırrı, denetim komiteleri, denetleyen firmaların şeffaflığı, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum alanlarında radikal yenilikler getirmiştir (Çalışkan, 2006: 51 – 58).

#### **2.4.1.4. İngiltere ve Professional Oversight Board of Accountancy**

İngiltere kişi başına düşen muhasebeci sayısı bakımından diğer ülkelerden çok daha ileri konumdadır. Ülkede muhasebe mesleği, daha çok erkeklerin istihdam edildiği bir nitelikte gelişme göstermiştir. Yapılan çalışmaların bir kısmında, meslek büyüme, etik standartlardan sapmalar, ticarileşme, küreselleşme, teknolojik gelişmeler vb. gün geçtikçe profesyonellikten uzaklaşmaya yol açıcı etkenler olarak

sıralanmıştır.(Walker,2007:24 - 29). Profesyonellikten uzaklaşmanın önüne geçilmesi ve kalitenin yakalanması ise çeşitli düzenlemeler ile mümkün olacaktır.

Avrupa Komisyonu’nun dördüncü ve yedinci yönergeleri, 2005 yılı başlangıcından itibaren sayılan tüm şirketlerin konsolide finansal tablolarını UMS/UFRS’lere uygun olarak hazırlamasını mecburi hale getirmektedir. Konuyla ilgili olarak ulusal muhasebe standartlarının bahsedilen yönergelere uyumlaştırılması AB’ne üye ve aday ülkeler tarafından yetkili kılınan kuruluşlar tarafından yerine getirilecektir. İngiltere’de yetkili kılınan kuruluş (Financial Reporting Council-FRC) Finansal Raporlama Konseyidir. İngiltere’de finansal raporlama standartları yasal zorunluluklara göre değil sektörün ve kuruluşların ihtiyaçları doğrultusunda yapılandırılmaktadır ve vergi kanunlarının raporlamaya etkisi daha zayıftır. (Özkan ve Terzi, 2010: 21 - 44).

#### **2.4.1.5. A.B.D. Sarbanes Oxley Kanunu ve Kamu Gözetim Kurulu**

ABD’de denetim odaklı yaşanan finansal skandalların en geniş çaplı etki yaratanı Enron skandalıdır. Enron skandalı yönetim kaynaklı başlamış süreç içinde bağımsız denetçilerin finansal manipülasyonları, hatalara kayıtsız kalınması ve yanlış yönetim stratejilerinin saklanması gibi nedenlerle daha derin zarar veren finansal çöküşle sonlanmıştır. Amerikan mali sistem aktörlerinin hemen hemen hepsinin kısmen de olsa bu başarısızlıkta payı olduğu söylenebilir (Kandemir ve Kandemir, 2012: 103 - 123).

Kamunun otoritesini, denetim mesleği ve şirket üst düzey yöneticileri üzerinde, yatırımcılar lehine arttırmak amacıyla hazırlanan yasanın etkili olabilmesi için, bağımsız bir üst kurula ihtiyaç duyulmuş ve kurulun faaliyetleri yasa ile belirlenen hükümler doğrultusunda belirlenmiştir. Sorumluluklarını yerine getirmeyen yöneticilere de ağır cezai yaptırımlar söz konusudur.(Demircan,2007:46)

Yaşanan bu kriz sonrası bağımsız denetim konusu çok ayrıntılı bir şekilde gözden geçirilmiş denetim mesleğindeki yetersizlikleri önlemek ve daha etkin ve güvenilir sistemi yapılandırmak adına Sarbanes Oxley düzenlemesi 30 Temmuz 2002’ de yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla birlikte halka açık şirketlerde özellikle üst

yönetimin sorumlulukları üzerinde durulmuş ve sermaye sahiplerinin izni olmaksızın yapılacak finansal operasyonların önlenmesi amaçlanmıştır. Sarbanes Oxley Kanunu'nda yer alan Kamu Gözetimi Kurumu ile ilgili başlıca hususlar şunlardır (Uzay, 2006: 175 - 210):

- Kurulun oluşumu: Kamu Gözetim Kurulu, tam zamanlı çalışan bağımsız 5 üyeden (en az 2 üyenin Yeminli Mali Müşavir olması gerekmektedir) oluşacaktır.

- Sorumlulukları: Halka açık şirketlerin tüm denetçilerini kaydetmek ve bu denetçilerin disiplin ve denetimlerini gerçekleştirmek, SEC Kanununa uygun davranılmasını sağlamak, Halka açık şirketlerin bağımsız denetim raporlarının hazırlanması ile ilgili süreçte, denetim, kalite kontrol, iş ahlakı, bağımsızlık vd. ile ilgili daha önce oluşturulmuş olan standartları uygulamak ve yeni standartlar oluşturmak

- Bağımsız denetçilere ilişkin incelemeler ve raporlar: Kamu Gözetim Kurulu'nun halka açık şirketlerin bütün bağımsız denetçilerini asgari 3 yılda bir kez denetlemesi gerekmektedir. Denetim raporu, temyiz dönemini takiben kamuoyuna bilgi olarak sunulmalıdır (12 ay içerisinde giderilebilecek eksiklikler gizli tutulabilecektir).

- İnceleme ve raporlar: Kurul, kanunlara, kurul tarafından yapılan düzenlemelere, sermaye piyasası kanunlarına ve mesleki standartlara ilişkin ihlalleri inceleyerek, ilgili düzenlemelere ve standartlara uyulmasını sağlar. İhlallere ilişkin yaptırımlar, ilgili düzenleyici kurum yetkililerine rapor olarak sunulur.

- Görevler: Denetim standartlarının oluşturulmasına ilişkin olarak, denetim çalışma kâğıtlarının 5 - 7 yıl süre zarfında saklanması (ilgili sürelerle uyulmaması durumunda 10 yıla kadar süren hapis cezaları uygulanabilmektedir), denetim firmalarının, ikinci ortak denetiminden yararlanması ve denetim raporlarının onaylanması, Şirketlerin iç kontrollerine ilişkin test raporlarının hazırlanması da dâhil olmak üzere, şirketlerin iç kontrollerinin test edilmesi olarak temel görevleri bulunmaktadır.



Sarbanes Oxley Kanunu'nun etkileri her ülkede farklı düzenlemelere yol açmıştır. Türkiye'de ise Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından Sarbanes Oxley Kanunu ile aynı doğrultuda düzenlemeler yapılmıştır. (Temel, 2008:95 )

#### **2.4.1.6. Rusya Denetim Alanına İlişkin Düzenlemeler**

Rusya'da muhasebe ve denetim alanındaki gelişmeleri;

- S.S.C.B. öncesi,
- S.S.C.B. dönemi,
- S.S.C.B. sonrası olarak 3 dönem halinde incelemek gereklidir.

Rus Muhasebe sisteminde özellikle Rus unsurların güçlenerek iktidarı ele geçirmeye başladıkları dönemlerde muhasebe sisteminde gelişme yaşanmaya başlamış ve dolayısıyla muhasebe alanındaki gelişmeler denetim alanını da etkilemiştir. 1700 – 1861 döneminde Avrupa ile uyumlaştırma süreci başlamış ve S.S.C.B. öncesi döneme yaklaşırken muhasebe uygulamalarının batı ile benzerlik sergilemeye başladığı görülmüştür. Bu dönemde işletme bilançolarının yayınlanma zorunluluğu da getirilmiştir.

S.S.C.B. döneminde ise komünizm ve merkezi kontrol sistemi muhasebe sistemi üzerine etkiler yapmış muhasebe önceki dönemde olduğu gibi karar verme aracı olarak değil sadece kontrol amacına yönelik bir mahiyet almıştır. Muhasebe, merkezi planın takip edilmesi ve sonuçların raporlanmasının aracı olmuş ayrıca, belirlenmiş hedeflere ulaşılma derecesinin takip edildiği güvenilir bilgi ihtiyacını karşılayan ve merkezi planlama teşkilatının ve yüksek devlet organlarının ekonomiyi kontrol etme ve gelecekle ilgili hedefleri belirleme amaçlarına hizmet etmek amacıyla istatistiksel muhasebe bilgileri sağlayan bir süreç yürütülmüştür.

Günümüz Rusya'sının başlangıcı olan dönemde ise özellikle rekabet koşulları, geçmiş dönemin sebep olduğu durgunluk ve çöküşün yanı sıra geçmişte uygulanan muhasebeleştirme sürecinin gerçek durumu gösteremediği aksine yanıltıcı olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla bu dönemde muhasebe sisteminde değişikliklerin

yapılması elzem hale gelmiştir. Avrupa standartlarına uygun hukuk ve muhasebe kurallarının benimsenmesi ve Avrupa Birliği 4. Yönergesi ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile eşgüdümlü muhasebeleştirme sürecinin yürütülmesinin gerekliliği anlaşılmıştır. 1989 yılında kurulmuş olan Muhasebe Derneği, 1993 yılında, Rusya Muhasebecilerin ve Denetçiler Derneği” adını alarak faaliyetlerini daha geniş bir katılımı ile yürütmeye başlamıştır.

Rusya’da mevcut muhasebe düzenlemeleri Tablo 2.6.’da görüldüğü şekilde yürütülmektedir.

**Tablo II. 6. Rusya Muhasebe Düzenlemeleri**

| Yetki Düzeyi                    | Yasal Düzenlemenin Şekli                                                                 | Düzenleme Yapabilecek Kurum ve Kuruluşlar                                                                                  |
|---------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Yasa Düzenleme Yetkisi          | Federal Kanunlar, hükümetlerin kanun gücünde kararname, başkanın kanun gücünde kararname | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rusya Parlamentosu</li> <li>• Rusya Hükümeti</li> <li>• Devlet Başkanı</li> </ul> |
| Kural Koyma Yetkisi             | Muhasebe Standartları                                                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rusya Maliye Bakanlığı</li> <li>• Rusya Merkez Bankası</li> </ul>                 |
| Metot geliştirme Yetkisi        | Muhasebe standartları dışında, yönetmelikler, tebliğler ve genelgeler                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rusya Maliye Bakanlığı</li> <li>• Devlet ve Yerel Yönetimler</li> </ul>           |
| Organizasyon Geliştirme Yetkisi | Firma işi düzenlemeler: yönergeler, el kitapları, firma muhasebe politikalar             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletmeler</li> <li>• Danışmanlık Firmaları</li> </ul>                            |

**Kaynak:** Pekdemir ve Kavut Akün,1999.

Ülkede denetim alanındaki gelişmeler de muhasebe sisteminin gelişimi ile birlikte ortaya çıkmıştır. Köklü bir muhasebe geleneği olmayan ülkenin denetim sistemi de modern sistemlerdeki işlevinden çok uzaktır. Özellikle de denetim sürecinde denetçiye ne bulduğunu sormayı hedeflememiş, ne bulması gerektiğini

işaret etmiştir. Bağımsız Denetim ve kurumlarından faydalandığına rastlanılmamıştır. Teftiş kavramının en sık kullanılan kavram olduğu ülkede, Adalet Bakanlığı, Çarlık Sarayı, Çariçe Maria'nın Enstitüleri, Devletin Kredi vermeye yetkili Kurumları ve Dini Kurumlarca yönetilen fonlar denetim kapsamına alınmamıştır. Kontrolün temel prensip olduğu dönemde, devlet bağımsız ve organize bir muhasebe topluluğunun gelişmesine sıcak bakmamıştır.

S.S.C.B. döneminde ise, nakit ve diğer varlıkların güvenliğini sağlamak üzere, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini kontrol eden enstitüler faaliyete geçirilmiştir. Mali olarak devlet desteği alan bu enstitülerde,

- Devletin üst kademelerinin ekonomik faaliyetlerini,
- Halk tarafından yürütülen denetim faaliyetlerini örgütleyen,
- Maliye Bakanlığı tarafından yapılan finansal kontrol,
- Bankaların, kredi taleplerini değerlendirdiği bir denetim süreci yürütülmektedir.

S.S.C.B. sonrası dönemde ise 1993 yılının sonlarında zorunlu denetimler başlatılmıştır. Ülkede bu dönemde, IFAC standartları ile büyük benzerlik gösteren standartlar hazırlanmıştır. Bu standartlarda, Genel standartlar, saha standartları ve raporlama standartları konuları işlenmiştir. Pekdemir ve Kavut Akün,(1999) tarafından hazırlanmış olan bu çalışmadan bu yana Rusya Federasyonu'nda denetim alanında değişimler yaşanmış ancak bu konu maalesef ülkemiz akademisyenlerinin ilgisini çekmemiştir. Denetleme sürecinde 30 Aralık 2008 tarihinde kabul edilen 307-FZ Sayılı Denetleme Faaliyetleri Hakkında Kanun kabul edilmiş, bu kanun üzerinde 28 Aralık 2010 Tarihli Denetleme Faaliyetleri Hakkında 400 FZ sayılı Federal Kanun ile değişiklikler yapılmıştır. İlgili kanunun 5. maddesinde, Rusya Federasyonunda denetim faaliyetlerinin zorunlu veya isteğe bağlı olarak yaptırılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre;

- Halka açık anonim şirketler,
- Menkul Kıymet çıkarmasına izin verilmiş şirketler,
- Kredi kuruluşu, kredi kayıt bürosu, menkul kıymetler borsasında işlem görüyorsa katılımcısı, sigorta şirketi, takas şirketi, reasürans şirketi, emtia, döviz yada menkul kıymet borsası, bireysel emeklilik kuruluşu veya benzer fonları yöneten şirketler,
- Bir önceki yıl kârı 400 milyon rubleyi aşan şirketler,
- Bir önceki yıl aktif toplamı 60 milyon rubleyi aşan şirketler,
- Konsolide mali tablo sunan şirketler,

Zorunlu denetime tabidirler. Zorunlu denetim yılda bir defa gerçekleştirilmektedir.

([http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/03/Audit\\_Law\\_in\\_Engl-05-11.doc](http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/03/Audit_Law_in_Engl-05-11.doc) )

## **2.4.2. Ülkemizde Denetim Alanındaki Düzenlemeler**

Ülkemizde muhasebe denetimi incelendiğinde Rusya örneğinde olduğu gibi birden çok döneme ait inceleme yapılması gerekmektedir. Ancak bu konu yüzyıllara uzanan bir tarih nedeniyle daha derin araştırmalar gerektirmektedir. Osmanlı dönemine bakıldığında, İcmal defterleri mali denetim amacıyla kullanılan ve çok etkili bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır. İcmal kelime anlamıyla uzun bir hesaptan çıkarılan toplam anlamına gelmektedir. Öztürk tarafından icmal defterleri ile ilgili yapılan çalışmalarda (2011) icmal defterleri aracılığıyla yapılan denetimler ile merkez ve eyalet arasında güçlü bir yönetim ağı teşekkül edildiği tespit edilmiştir.

### **2.4.2.1. S.P.K. Düzenlemeleri**

Sermaye Piyasası Kurulu, halkın güven içinde ülkenin kalkınmasına etkin ve yaygın olarak katılımının sağlanarak, sermaye piyasasının şeffaf ve istikrarlı şekilde işlemesi, tasarruf sahiplerinin menfaatlerinin korunması ve sistemin denetlenmesi

amacıyla 1981 yılında çıkarılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur (SPK, [www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)). Bir yıldan uzun vadelere sahip olan, riski yüksek, likiditesi düşük finansal enstrümanların kullanıldığı belirli kurallar dâhilinde işlem yapılan sermaye piyasaları ülke ekonomilerinin gelişiminde büyük öneme sahiptir (Günel, 2007:28)

Sermaye Piyasası Kurulu bu ilkeler çerçevesinde şirket pay sahipleri arasında özellikle bilgilendirme ve inceleme konularında ayırım yapılmaması, pay sahiplerinin haklarını kullanmaları ve ortaklık menfaatlerinin korunması üzerinde durmakta ancak ticari sırların muhafazasında şirket menfaati söz konusu ise bilgi ve inceleme talebine sıcak bakılmayacağını vurgulamaktadır (Akdoğan ve Akdoğan, 2011: 1 - 32).

Sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını ve tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamak hedefleri doğrultusunda, Kurulun temel amaçları şu şekilde sıralanmaktadır (SPK, [www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)):

- Sermaye piyasalarının ve kurumlarının işleyiş kurallarını düzenlemek,
- Piyasadan fon kullanan şirketlerin belli kurallar çerçevesinde fonlardan en iyi şekilde yararlanmalarını sağlamak,
- Tasarrufların artırılmasını sağlamaya yönelik güvenin tesis edilmesi amacıyla olarak tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını koruyacak düzenlemeler yapmak,
- Adil ve etkin çalışan piyasa şartlarını sağlamaktır.

YTTK hükümleri incelendiğinde, Sermaye Piyasası Kurumsal Yönetim İlkeleri ile benzer anlayışa sahip olduğu görülmektedir. YTTK'nın uygulanmasıyla birlikte kurumsal yönetim ilkeleri daha yaygın olarak kullanım görecektir, yalnızca borsada işlem gören şirketler değil, tüm anonim şirketler bu ilkelere uymak durumunda kalacaklardır (Akdoğan ve Akdoğan, 2011: 1 - 32). Sonuç olarak iş dünyasında

finansal bilgilerin şeffaf paylaşımı, hesap verebilirlik, sorumluluk kavramları güven ve istikrar ortamını destekleyecektir.

SPK denetim düzenlemeleri ile ilgili olarak,

- 1996 yılında, Seri X 16 Nolu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”

- 2006 yılında ise Seri X 22 Nolu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”

Başlıklı iki tebliğ ile denetim alanına ilişkin düzenlemeler getirmiştir.

#### **2.4.2.2. BDDK Düzenlemeleri**

Türkiye’de banka işletmelerinin devlet tarafından denetimi ilk olarak 1936 yılında çıkarılan 2999 sayılı Bankalar Kanunu ile yapılmaya başlanmıştır. 1985 yılında 3182 sayılı Bankalar Kanunu ile bankaların dış denetimi Hazine Müsteşarlığının sorumluluğuna bırakılmış bazı konularda kısmen Merkez Bankasına denetim yetkisi tanınmıştır. 2005 yılında çıkarılan 5411 Sayılı Bankacılık Kanunun çizdiği çerçeveye göre bankaların faaliyetlerinin Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun denetim ve gözetimine tabi olduğu karara bağlanmıştır (Takan ve Boyacıoğlu, 2010: 345).

90’lı yıllarda bankacılık sektöründe yaşanan olumsuz gelişmeler Türkiye’ de bankacılık sektörünün ekonomi ve kalkınma açısından önemini tüm gerçekliğiyle ortaya koymuş sermaye altyapısının sağlam bir şekilde yapılandırılması gereği sonucunu ortaya çıkarmıştır. 5411 sayılı bankacılık kanununda yer alan finansal şeffaflaşma ve denetim konuları bankacılık sektörü açısından güven ve istikrarın dayanak noktasını oluşturmaktadır. Ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, bankacılık sektörüne yönelik denetleme ve müdahale çalışmaları, bankacılık faaliyetlerinin aksamaması ve ortaya çıkabilecek bozulmaları önlemeye yöneliktir. Koruma ve yön verme, bankacılık sektörüne devlet müdahalelerinin temel amacıdır (Parasız,2011:34)

Bankaların denetiminde birinci derece etkin ve belirleyici kurum olan BDDK, bankalar ile ilgili olarak, kuruluş ve faaliyet izni, pay devirleri, düzenleme ve denetleme uygulamaları ile ilgilenmektedir ve ilgili finans kurumlarının izin ve denetimi konuları önceliklidir. Kurumun karar organı Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'dur (Bankacılık Kanunu, Md 83.).

Kurumun ana misyonu, banka ve özel finans kurum piyasa şartlarına uygun bir şekilde sağlıklı, etkin ve küresel ölçekte rekabet edebilir nitelikte işleyişini garanti altına alacak şekilde uygun ortamın tesis edilmesini ve dolayısıyla ülkenin uzun dönem ekonomik büyüme ve istikrarına katkı sağlamasını garanti edecek koşulların oluşturulmasıdır (Parasız, 2009:117)

Bağımsız denetim konusunda bankacılık sektöründe bu hizmeti verecek kuruluşların yetkilendirilmesi Kurulun yetki alanında değerlendirilmektedir. Bankacılık Kanununun 15. Maddesine göre; bankacılık sektöründeki kurumların denetlenmesine yönelik faaliyetlerin yanında, bankaların kredi değerliliklerinin belirlenmesine ilişkin kurumların yetkilendirilmesi, müşterilerin teminatlarının değerlendirilmesi ve müşteri derecelendirilmesinde BDDK yetkilidir. BDDK, çağdaş, detaylı ve bağımsız kurum niteliğini haiz şekilde oluşturulmuştur (Er,2009:162).

Bankacılık sektöründe faaliyette bulunan kurumların kamu hizmeti yerine getirdiği düşünülerek, ülke kaynaklarını değerlendirmede objektif kriterlerin sağlanması sonucu oluşturulacak raporlama sistemlerinin, denetimlerin standartlaştırılması ve güvenilirliğin sağlanması noktasında 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile BDDK yetkili kılınmıştır.

*“Bankalar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun ve kuruluş birliklerinin görüşü alınmak suretiyle Kurulca belirlenecek usul ve esaslara uygun olarak muhasebe sistemlerinde tek düzeni uygulamak; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak tüm işlemlerini gerçek mahiyetlerine uygun surette muhasebeleştirmek ve finansal raporlarını bilgi edinme ihtiyacını*

*karşılayabilecek biçim ve içerikte, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir, denetime, analize ve yorumlamaya elverişli, zamanında ve doğru şekilde düzenlemek zorundadır. Bankalar, kanunî ve yardımcı defter ve kayıtlarını, şubeleri, yurt içi ve yurt dışındaki muhabirleri ile hesap mutabakatı sağlamadan bilançolarını kapatamazlar. Yayımlanan finansal tabloların gerçeğe aykırı olduğunun tespiti hâlinde Kurul gerekli tedbirleri almaya yetkilidir.”(Bankacılık Kanunu, Md. 37)*

Bankacılık Kanunu, yasal düzenlemelere uyumu, mali bünyedeki bozuklukları, kurumsal yönetim ilkelerine uyulup uyulmadığını gözetim ve denetim yetkisine sahiptir. Gözetim ve denetim yetkililerinin istediği tüm bilgi ve belgeler, gizli olsa bile denetim elemanlarına teslim edilmek zorundadır. Risk yönetimi, iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliği, mali tablo ve muhasebe kayıtlarının ilke ve standartlara uyumu vb. konuların denetlenmesi BDDK’nın yetki sınırları dâhilindedir.(Güney,2012: 202 - 204)

Şeffaflık ve reel sektörün canlandırılmasına yönelik olarak, sermaye yeterlilik oranının doğru tespiti amacıyla bağımsız denetim müessesesi çok önemli bir işleve sahiptir. Etkin bir denetim süreci ile banka mali tablolarının şeffaflığı ve güvenilirliği sağlanabilmektedir. BDDK, bankacılık alanında bu amaca yönelik düzenlemelere yetkili bir kurumdur. (Bostancı,2002)

**2.4.2.3. Muhasebe Meslek Yasasındaki Düzenlemeler** (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu)

Muhasebe mesleği, denetime ilişkin verilerin ortaya çıkmasında önemli rol oynamaktadır. Hatalı veya hileli işlemler sonucunda, firmaların verilerinin tarafları yanıltacak bilgiler sunması, tarafların yanlış kararlar almasına neden olacaktır. Birçok örnekten hatırlanacağı üzere, kötü niyetli veya yetersiz bilgiye sahip meslek mensupları verilerin gerçek durumu yansıtmasının önünde önemli engel teşkil edecektir. Bahsedilen aksaklıkların önüne geçilmesi mesleki yasa ve yaptırımlar ile mümkün olacaktır. 3568 Sayılı yasa muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler içermektedir. 2008 yılında 5786 Sayılı Kanun ile güncellenen kanun “Serbest



Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiş ve günümüz şartlarını karşılar hale getirilmiştir. Mesleki yeterliliğe ilişkin standart ve koşullar ile ilgili düzenlemelerle birlikte, muhasebe meslek odaları ve etik konusunda düzenlemelere yer verilmiştir.

Yeni meslek yasasıyla birlikte serbest muhasebecilik kavramı kaldırılmış, unvanların sınavla kazanılmasına yönelik düzenlemeler getirilmiş, meslekte önem arz eden staj süresi 3 yıla çıkarılarak, sınavlar ile ilgili yeni düzenlemeler yapılmıştır (Uyar, 2013).

İlgili yasanın 2. Maddesi a Fıkrasının c bendinde muhasebecilik ve müşavirlik mesleğinin konusu açıklanırken,

*“Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.”*

ifadesiyle denetim faaliyetlerine atıfta bulunmaktadır. Yine aynı kanunun, 12. Maddesinde, yeminli mali müşavirlik mesleğinin sorumluluklarından bahsederken,

*“Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.”*

diyerek yeminli mali müşavirlerin muhasebe ve denetim standartlarına uygun olarak mali tablo hazırlandığını tasdik edeceklerini, yani denetim mekanizmasını yerine getirecekleri işaret edilmektedir.

#### **2.4.2.4. EPDK Düzenlemeleri**

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu idari ve mali özerkliğe sahip, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığıyla ilişkili, 4628 Sayılı kanununa göre faaliyet alanı ile ilgili konularda ilgili kurum ve kuruluşların görüşünü alarak yönetmelik çıkarmaya yetkili Kamu tüzel kişiliğini haiz bir kuruluştur (EPDK Kanunu, Md. 4).

Elektrik, Petrol, LPG ve doğalgaz piyasaları ile ilgili alanlarda denetim yetkisi ve ilgili piyasaya oyuncularının denetlenmesine yönelik şirket yetkilendirilmeleri EPDK tarafından düzenlenmektedir. Bu amaçla, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik hazırlanmış ve söz konusu bağımsız denetime ilişkin faaliyetler bu yönetmelik ile düzenlenmiştir.

03 Ekim 2003 tarihli ve 25248 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan yönetmeliğe göre Bağımsız denetim, Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi, Yetkinin Geçici ya da Sürekli Olarak Kaldırılması, Bağımsız Denetim Kuruluşunun Görevlendirilmesi, Bağımsız Denetim Sözleşmesi, Tarafların Sorumlulukları, Yasaklar, Bağımsız Denetim Raporlarına İlişkin Hükümler hakkında açık hükümler belirtilmektedir. İlgili yönetmelik 27954 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan değişiklik ile 04 Haziran 2011 tarihinde güncellenmiştir.

Denetim yapmak isteyen kuruluşların SPK mevzuatı uyarınca denetim yetkisi almış olmaları şart iken, KGK ile birlikte ilgili yetki KGK tarafından verilmeye başlanmıştır ve bu firmaların EPDK’dan da denetim izni almış olması gerekmektedir. Alınan izinler belgelendirilmekte, bununla birlikte, kurula ilgili izin belgelerinden yıllık vizeler alınabilmesi imkânı tanınmaktadır. Denetim yetkisine haiz kurumlar ve yetkisi iptal edilen kurumlar, EPDK internet sitesinde kurul kararları ile ilan edilmektedir.

Firmalarda yapılacak denetimler, Sınırlı Denetim, Sürekli Denetim ve Özel denetim olarak sıralanmış, özel denetimleri sürekli denetimi üstlenen firmaların yapılabilmesine olanak tanınmıştır. İlgili yönetmelikte, denetim yapma yetkisine ilişkin koşulları kaybeden veya yasaklara, denetim ilke ve kurallarına uymayan ya da düzeltilebilir nitelikteki aykırılıkları, yapılan uyarıya rağmen verilen süre içinde düzeltmediği tespit edilen bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilerinin Kurul tarafından geçici veya sürekli olarak kaldırılacağı hükme bağlanmıştır.

#### 2.4.2.5. TÜRMOB Düzenlemeleri

3568 sayılı kanunda “*Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir. Birliğin kısa adı TÜRMOB’dur.*”(3568 Sayılı Kanun, Md. 1) kanunun amacı açıkça düzenlemektedir. Buna göre, muhasebeleştirme sürecinde meslek mensuplarının uyacağı kuralları ve standartları oluşturmak, meslek odalarının kurulması ve faaliyetlerinin denetlenmesi kanunun düzenlemesi kapsamındadır.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) 1 Kasım 2010’da “Bağımsız Denetim Merkezi kurulmasına ilişkin Esaslar Hakkında tebliğ” yayınlamış, ilgili tebliğ daha sonra 18 Ocak 2011 Tarihli Resmi Gazetede yayınlanan Seri 1 No:2 tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır. TÜRMOB kanunda belirtilen konular çerçevesinde mali denetim ile ilgili olarak 3568 Sayılı kanunun işaret ettiği tek otorite olmuştur.

#### 2.4.2.6. Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Düzenlemeleri

Ekonomik gelişme ve kalkınma beraberinde işletmelerin organizasyonel yapılarının büyümesine, faaliyet ve üretim hacimlerinin artmasına ve dolayısıyla daha farklı yatırım alanları ve pazarlara yönelmelerine neden olmuştur. Bu etkenler aynı zamanda fon talebinde artışa neden olmuştur. Daha fazla fon sağlayabilmek ise, farklı fon piyasalarına ve yabancı yatırımcılara ulaşabilmek ile mümkün olacaktır. Bunun temel yolu ise, şeffaf, hesap verebilir ve güvenilir bir muhasebe sisteminin yerleştirilmesi ile mümkündür. Bu amaçla gerek ulusal gerek uluslararası alanlarda söz konusu amaçlara ulaşabilmek için, güvenilir ve aynı zamanda kıyaslanabilir

finansal raporlar ortaya konulması gerekmektedir. Bu amaçla, uluslararası uyumu da göz önüne alarak, ilgili raporlamayı sağlayabilecek sistem ve personelin varlığı son derece önemlidir. Temel olarak, denetim mekanizması ve mesleki standartlar gerekli sistemin ve kalifiye personelin garantisi konumunda olacaktır.

İşletmelerin gelişmesi ve bahsedilen gelişmelere karşılık, ülkemizde muhasebe ve denetim alanında her işletmenin kapsamı dâhilinde olduğu farklı kurumlar ve düzenlemeler çok sesli, uyumun asgari seviyede olduğu bir mozaik görünümünde olduğu izlenimine sebep olmaktadır. Bu durum ise ilgili sürecin tam bir disiplin altında olması yolunda en büyük engeldir (Uçma,2005).

Özellikle de 6102 Sayılı Kanun ile birlikte muhasebe alanına ilişkin yenilik hareketleri hız ve önem kazanmıştır. 2 Kasım 2011 tarih ve 660 Sayılı KHK ile kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu alana yeni düzenlemeler getirmek üzere kurulmuş ve tek yetkili otorite haline gelmiştir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin birinci maddesinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasların kanun kapsamında düzenlendiği belirtilmektedir.

Kararnamenin amacı şu şekilde ifade edilmektedir; *“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 yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.”*

Bu kararname ile muhasebe ve denetim ile ilgili olarak Türkiye’de ki en etkin ve önemli yapı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu olarak öne çıkarılmıştır. Kararname incelendiğinde özellikle uluslararası standartlara

uyumlu ve diğer ülkeler ile muhasebe ve denetim alanına ilişkin uyumu sağlayabilecek kapasitede bir işleyiş planlandığı görülmektedir. Mevzuata ilişkin düzenlemeler ile birlikte kurumsallaşma ilkelerinin yanı sıra etki bir denetim ve muhasebeleştirme süreci yerleştirilecektir.

#### **2.4.2.7 Hazine Müsteşarlığı Düzenlemeleri**

Tarihsel süreç içinde farklı isim ve misyonlarla Türk devlet yönetiminde yeri olan hazine, Cumhuriyet dönemiyle birlikte ekonomik sistemdeki değişimler ve finansal yapının derinleşmesi Hazine'nin yetki ve görev alanının zaman zaman değişmesine neden olmuştur. Süreç içinde önemli gelişmeler arasında, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının yapısal değişikliğe uğrayarak bu günkü adı olan Hazine Müsteşarlığı yapısına kavuşması gösterilebilir. Yine bankacılık sektöründe beliren ihtiyaç sonucu BDDK'nın kurulması, Hazinenin, bankacılık sektörüyle ilgili görev ve sorumlulukları bu kuruma devretmesine neden olmuştur. Kurum misyonunu şu şekilde belirtmektedir:

*“Ülkemizin kalkınmasına katkıda bulunmak amacıyla, ekonominin tüm aktörleriyle işbirliği içerisinde, şeffaf, hesap verebilir ve etkin bir şekilde; kamu mali varlık ve yükümlülüklerini yönetmek, ekonomik, finansal ve sektörel politikalar ile düzenlemeleri oluşturmak, uygulamak, denetlemek ve uluslararası ekonomik ilişkilerin koordinasyonunu sağlamaktır.”* (Hazine Müsteşarlığı, 2013)

Bağımsız denetim yetkisini haiz olan kuruluşlar, sigorta ve reasürans şirketlerini denetlemek için Hazine Müsteşarlığı'ndan ayrıca yetki almalıdırlar. Denetim yetkisine haiz ilgili kurumlar, denetim sürecini yürüttükleri firma ile olan iş ilişkilerini en fazla 7 hesap dönemi sürdürebilecek, bu süreden sonra iş ilişkisinin sürdürülebilmesi aradan iki hesap dönemi geçmesi ile mümkün olacaktır. Kurumun 2014 - 2018 Stratejik Planlarında belirtilen hedefleri arasında, denetim ile ilgili olanlar, Gözetim ve Denetim Sisteminin Güçlendirilmesi ile birlikte, Hazine Kontrolörleri Kurulu Denetimlerinde Denetim Standartlarına Uyumun Artırılması şeklindedir. (Hazine Müsteşarlığı, 2013).

#### 2.4.2.8.Sigorta Şirketi Düzenlemeleri

Sigorta sistemine olan güven duygusunun sağlanması, tarafların hak ve menfaatlerinin korunabilmesi, sigorta şirketlerinin güçlü ve dengeli bir finansal yapı ile mümkün olacaktır. Aynı zamanda, sigorta şirketlerinin yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmeleri de önem taşımaktadır. Bu amaçla, yürütülen denetim faaliyetleri büyük öneme sahiptir. (Kahya, 2011: 369).

Finans sektöründe önemli bir yere sahip olan sigorta şirketlerinin denetlenmesi, Hazine Müsteşarlığı denetim birimlerinden Sigorta Denetleme Kurulu aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. (Özbolet, 2009:178)

Sigortacılık sektörünün gelişimini sağlamak, mesleki standartları en üst düzeyde uygulamak amacıyla 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu uyarınca tüm Sigorta ve Reasürans şirketlerinin üye olduğu Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği kurulmuştur. 29 Haziran 2012 tarihinde 5684 sayılı sigortacılık kanununda yapılan değişiklikle birliğe emeklilik şirketleri de dâhil edilmiş birliğin unvanı “Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği” olarak değiştirilmiş ve “Türkiye Sigorta Birliği” ibaresinin kullanılması kararlaştırılmıştır (Türkiye Sigorta Birliği, 2013).

Sigortacılık Kanununa göre birliğin görevleri aşağıda görüldüğü şekilde belirtilmektedir (Sigortacılık Kanunu 24/9):

*a) Mesleğin gelişmesini sağlayıcı önlemler almak, bu amaçla araştırma kuruluşları tesis etmek ve bu konudaki araştırma ve çalışmaları desteklemek.*

*b) Türkiye’de sigortacılığı ve bireysel emeklilik tasarruf ve yatırım sistemini temsil etmek ve tanıtmak için gerekli girişimlerde bulunmak, yurt içi ve yurt dışındaki ilgili kuruluşlara gerektiğinde üye olmak ve delege göndermek.*

*c) Gerektiğinde sigorta sözleşmelerine ilişkin rehber tarifeleri hazırlayarak sektörün hizmetine sunmak.*

c) Sigortacılık ve bireysel emeklilik tasarruf ve yatırım sistemi mevzuatı ile kendisine verilen görevleri yerine getirmek ve aldığı kararların ve önlemlerin uygulanmasını izlemek.

d) Uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek, üyelerinin mesleğin gerektirdiği disiplin içinde ekonominin ihtiyaçlarına uygun olarak çalışmalarını sağlamak, üyeleri arasındaki haksız rekabeti önlemek amacıyla gerekli her türlü tedbiri almak ve uygulamak.

e) Sigortacılık ve bireysel emeklilik tasarruf ve yatırım sistemi konusunda eğitim vermek amacıyla ilgili kuruluş ve derneklerle işbirliği yapmak, seminerler ve konferanslar düzenlemek, kitap, dergi ve broşürler yayımlamak.

f) Sigorta ve bireysel emeklilik tasarruf ve yatırım sistemine ilişkin olarak gerekli sayı ve nitelikte inceleme ve araştırma komiteleri kurmak; görev, yetki ve çalışma şekillerini düzenlemek.

g) Üyelerinin yıllık faaliyet sonuçları hakkında her yıl raporlar hazırlamak ve bu raporları üyelerine ve ilgililere dağıtmak.

ğ) Sigortacılıkta tahkimin işleyişini düzenlemek ve sigorta hakemlerinin listesini tutmak.

Aynı zamanda sigortacılık sektöründe eğitim ve sınav faaliyetlerinin objektif ve yüksek standartlarda yürütülmesini sağlamak, 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun 31 inci maddesinde belirtilen faaliyetleri gerçekleştirmek üzere Sigortacılık Eğitim Merkezi kurulmuştur. Kuruluşun temel amacı Avrupa Birliği'ne uyum süreciyle değişen ve gelişen sigorta sektörüne yönelik gereken nitelikli elemanların yetiştirilmesi amacıyla eğitim ve sınav faaliyetlerinin standartlarını uluslararası düzeye taşımaktır (SEGEM, 2013).

Küresel rekabet ortamında, özellikle sigortacılık sektörü gibi birbirine bağlı farklı boyutlardaki sektör oyuncularının kaynaklarını etkin ve verimli kullanabilmeleri, bunu yaparken de uluslararası standartları, yasal çerçeve, etik ve kaliteyi göz önünde bulundurmaları hayati öneme sahiptir. Bu açıdan bakıldığında

standartlar dâhilinde yapılan iyileştirmeler, eksikliklerin tamamlanması ve kalıcı olabilmek için atılan adımlar Türk sigortacılık sektörü açısından zaruridir (Altan, 2010: 185 - 204).

#### **2.4.2.9. 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu**

Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemeyi amaçlayan kanun, iç kontrol sistemi ve dış denetim olmak üzere denetim faaliyetlerinden bahsetmektedir. Dış Denetim 68. madde de, dış denetimin amacından aşağıdaki şekilde bahsedilmektedir:

*“Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.”*(<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf> )

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 64. Maddeye göre iç denetçi, çalıştığı kurumda, risk analizi, kaynak kullanım etkinlik ve verimliliği değerlendirmesi, idarenin işlemlerinin yasalara uygunluğunun denetlenmesi, plan ve politikaların denetlenmesi, saptanan sorunlara yönelik önerilerin geliştirilmesi, suç teşkil eden durumların üst yönetime raporlanması, idare birimlerinin raporlama sisteminin doğruluğunu raporlamak ile görevlidir. (Ataman,2010: 17 - 26)

#### **2.4.2.10.Türk Ticaret Kanunu**

Bu başlık ile denetim alanına ilişkin düzenlemeler, çalışmanın üçüncü bölümünde detaylı olarak incelenecektir.



#### **2.4.2.11 Diğer Düzenlemeler**

Denetim ile ilgili düzenlemeleri içeren diğer kurum ve mevzuatları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

- Medya Hizmet Sağlayıcı Kuruluşlarının Elde Ettiği Ticari İletişim Gelirlerinin Denetimi ve Bu Gelirler Üzerinden Alınacak Üst Kurul Paylarının Beyan ve Ödenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik: Reklam gelirleri ve payların uygun ve doğru beyanı için YMM onayı istenmektedir.

### **2.5.Standartlar**

Muhasebe alanında ortaya konulan standartlar denetim faaliyetlerini etkilemekte ve yol gösterici olmaktadır.

#### **2.5.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)**

Gelişmiş batı toplumlarında ve A.B.D.’de yaşanan finansal skandallar ve olayların arkasındaki çıkar ilişkisine dayalı denetim faaliyetleri bağımsız denetim konusunda daha sıkı, şeffaf ve objektif kuralların uygulanmasını gerekli kılmıştır. Bu kurallardan en önemlisi ABD tarafından yürürlüğe konan ve dünya genelinde büyük etkiye neden olan Sarbanes Oxley Yasası’dır. Sarbanes Oxley düzenlemeleri ile kurulan Kamu Gözetim Kurulu, Muhasebe Meslek Örgütü’nün yerini alarak meslek mensuplarının denetimini üstlenmiştir (Uzay, 2006: 175 - 210).

Geçmişte olduğu gibi günümüzde de içe kapalı ekonomilerin gelişebileceğini varsaymak oldukça zordur. Çünkü hiçbir ülke kendine yetecek kaynaklara sahip değildir. Ülke sınırlarının ortadan kalkması ile birlikte, muhasebe işlemleri daha karmaşıklaşmış, kamuyu aydınlatma kavramı büyük önem kazanmıştır. Ortak bir raporlama sisteminin mevcudiyetinin olmaması, farklı raporlama standartları şeffaflığı güçleştirmekte ve karşılaştırmayı anlamsızlaştırmaktadır. Bu eksikliklerin giderilmesi ise ortak standartlara ihtiyaç duyulmasına neden olmuş ve konu ile ilgili çalışmaların başlamasına ve genel kabul görerek yaygınlaşmasına neden olmuştur.

UFRS ve UMS bu kapsamda ortaya çıkan genel kabul görmüş standartlardır. (Sağlam ve Öztürk, 2008: 3 - 35)

6102 sayılı kanunun 88 inci maddesine göre firmalar 01.01.2013 tarihinden itibaren UFRS uyumlu TMS uygulamaları ile muhasebe kayıtlarını gerçekleştirecektir. Böylelikle vergi odaklı muhasebe sürecinden bilgi üretiminin ön planda tutulduğu bir muhasebeleştirme sürecinin takip edilmesine yol açacak bir dönüşüm sağlanacaktır. (Sağlam vd., 2014:12)

Uluslararası finansal raporlamada sorunların giderilmesi ve standartların sağlanması amacıyla IASB belirli kriterlere göre UMS ve UFRS'leri yayımlamıştır. Süreç içinde günümüze değin pek çok değişikliğe uğrayarak dünya genelinde yaygınlaşmaktadır (Atmaca ve Çelenk, 2011: 113 - 125).

Türkiye'nin Uluslararası Muhasebe Standartları'nı kabul gerekçelerinden en önemlisi Avrupa Birliği ile uyum süreci ve tam üyelik hedefidir. Alkan ve Doğan'ın yaptığı araştırmada, geçiş dönemi olan 2004 - 2005 sürecine ait veriler ile 2000 - 2009 arası on yıllık döneme ait veriler kıyaslandığında elde edilen bulgular önemli derecede farklılık sergilediği tespit edilmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın kabulü süreci, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi şirketlerin bu kurumların oluşturdukları standart, yönetmelik ve tebliğleri uygulamasıyla başlamış, Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu'nun kurulmasıyla devam etmiştir. Uygulama birliğine yönelik olarak,6102 Sayılı Kanun kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu'na yetki verilmiş, 2011 yılından itibaren de bu kuruluş Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu olarak yeniden yapılandırılmıştır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Uluslararası Muhasebe Standartları setiyle uyumlu muhasebe ve raporlama düzenlemeleri yapmak ve yayımlamakla yetkilendirilmiştir (Alkan ve Doğan, 2012: 87 - 100).

### **2.5.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları**

Muhasebe alanında uluslararasılaşmanın temel faktörleri, sermaye piyasalarının uluslararası bir niteliğe bürünmesi, çok uluslu büyük ölçekli firmaların doğması, ekonomik birliktelik ihtiyacı ve denetim firmalarının uluslararası alanlarda faaliyet göstermeleri, yabancı sermaye iştiraklerinin artışı olarak sıralanabilir. Farklı ülke işletmelerinin mali tabloların karşılaştırılabilirliği, güvenilir olması, konsolide edilebilmesi ise ancak benzer muhasebeleştirme süreci ile mümkün olacaktır. Bu aynı zamanda söz konusu dönüşümleri ve uyumlaştırmaları sağlayan firmaların rekabette öne geçmelerinin önemli araçlarından biri olacaktır. (Parlakkaya,2004:119 - 139)

Varlık, borç ve özkaynak unsurlarının tüm paydaş ve kullanıcılar açısından anlaşılabilir olması, bu unsurların objektif, gerçeğe uygun ve herkesçe aynı şekilde algılanmasını sağlayacak sistematik bir yapı ve sayısal bir ölçü birimi cinsinden ifade edilmesine bağlıdır (Tokay ve Deran, 2008: 15 - 48). TFRS, işletmelerin finansal performans ve durumun gerçeğe uygun olarak kamuya açıklanmasını amaçlamaktadır.(Demir,2009:5)

Muhasebe alanında standart uygulamaların kullanımının yaygınlaştırılması amacıyla düzenlemeler yapılmış ve bu alanda çalışmalar ortaya konulmuştur. Dünya genelinde, doğru, güvenilir, anlaşılabilir, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir mali tabloların hazırlanabilmesi, mali nitelikteki benzer olayların ifade biçimini benzer hale getirebilmesi amacıyla hazırlanan kabul görmüş en önemli uygulama UMS olarak karşımıza çıkmaktadır. (Fidan ve Cinit, 2013: 39 - 60).

Türkiye’de olduğu gibi diğer ülkelerde de KOBİ’ler, ülke ekonomisi için oldukça önemli bir ağırlığa sahiptir ve vazgeçilmezdir. Dolayısıyla KOBİ’lere özgü finansal raporlama ve uygulamaların geliştirilmesi amacıyla, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS for SMEs) çıkarılmıştır. Bu standartlar ile uyumlu olarak ülkemizde KOBİ TFRS, 1

Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak mevzuata dâhil edilmiştir (Utku ve Gürsoy, 2011:19 - 42).

Ulusal ve uluslararası düzenlemeler sonucunda, şirketlerin kurumsallaşması kamuyu aydınlatmayı, etkin piyasaların oluşturulmasını sağlayacak ve güçlü firmaların, sağlıklı ve kârlı piyasaların gelişimini ve devamlılığını sağlayacak olan denetim mekanizması gün geçtikçe önemi daha da anlaşılır hale gelecektir. İkinci bölümde bahsedilen bu düzenlemeler Tablo 2.7’de özetlenmiştir.

**Tablo II. 7 Muhasebe Denetimine İlişkin Yasal Düzenleme ve Standartlar**

|                     | <b>Yasal Düzenlemeler</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | <b>Standartlar</b>                                                                                                                                          |
|---------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Uluslararası</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• AICPA-SAS (American Institute of Certified Public Accountants) Düzenlemeleri Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü</li> <li>• IFAC-ISA Düzenlemeleri (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)</li> <li>• AB Kamu Gözetim Sistemi ve AB Direktifleri</li> <li>• İngiltere ve Professional Oversight Board of Accountancy</li> <li>• A.B.D. Sarbanes Oxley Kanunu ve Kamu Gözetim Kurulu</li> <li>• Rusya Düzenlemeleri: 400 FZ sayılı Federal Kanun</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)</li> <li>• Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)</li> </ul> |
| <b>Ulusal</b>       | <ul style="list-style-type: none"> <li>• SPK Düzenlemeleri</li> <li>• BDDK Düzenlemeleri</li> <li>• Muhasebe Meslek Yasasındaki Düzenlemeler</li> <li>• EPDK Düzenlemeleri</li> <li>• TURMOB Düzenlemeleri</li> <li>• Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Düzenlemeleri</li> <li>• Hazine Müsteşarlığı Düzenlemeleri</li> <li>• Sigorta Şirketi Düzenlemeleri</li> <li>• 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu</li> <li>• Türk Ticaret Kanunu</li> </ul>                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)</li> <li>• Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)</li> </ul>           |

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN MUHASEBE UYGULAMALARI ÜZERİNE ETKİSİ

Yeni Türk Ticaret Kanunu olarak bilinen 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu dil olarak Eski Türk Ticaret Kanununa göre daha anlaşılır bir metin olarak tasarlanmıştır. 6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu günümüz ekonomik şartlarına cevap vermekten oldukça uzak olması, dünyada ve ülkemizde yaşanan ekonomik ve ticari gelişmeler, yeni bir metnin tasarlanmasını zorunluluk haline getirmiştir. Küreselleşme ile birlikte ekonomik, finansal ve bilgi sınırlarının ortadan kalkması neticesinde yeni yatırım alanlarına ulaşılabilirlik seviyesinin artması ile birlikte rekabet daha üst düzeylere taşınmıştır. Uluslararası alanda faaliyet gösterebilmek için ülkedeki düzenlemelerin modern şartlara uygun, ticaret yapılan ülkelerin düzenlemelerine benzer şekilde olmasını gerektirmektedir. Yeniliklere uyum sağlamak için yapılan tüm değişiklik ve ilaveler Eski Kanunun yamalı bir bohça haline gelmesine yol açmıştır.

Elektronik ticaretin ve sanal pazarların artışı ile hayatımızın vazgeçilmez bir parçası haline gelmesi neticesinde Eski Kanunun bu alanlardaki ticareti düzenlemekten uzak kalması yeni düzenlemelerin varlığına ihtiyaç duyulmasına yol açmaktadır. Gerekli şartların sağlanması durumunda, dünyanın herhangi bir yerindeki tasarrufun ülke içerisinde yatırıma dönüşmesi uygun yasal düzenlemelerin varlığıyla üst seviyelere taşınacaktır. Böylelikle daha kolay ve uygun maliyetle borç bulunması, ticaret hacminin artmasına, yatırımların genişlemesine dolayısıyla istihdam düzeyinin artarak işsizlik oranının azalmasına, üretim sürecinde daha teknolojik araç - gereçlerin kullanılarak kaynak israfının asgari düzeye çekilmesine yardımcı olacaktır.

Tüm yaşanan değişim ve gelişmeler Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun gerekçesinden de yola çıkarak,

- Girişimlerin önünü açacak,
- Bürokrasiyi mümkün olan en alt düzeye indirecek,
- Yeni iş fikirlerini destekleyecek ve koruyacak,
- Yerli sermayenin uluslararası düzeyde rekabet edebilirliğini artıracak,
- Yabancı yatırım ve tasarrufları daha fazla güven duygusu içerisinde ülkeye kanallıze edebilecek,
- Daha güvenli, adil bir rekabet iklimi oluşturacak,
- Kurumsallaşmanın önünü açacak ve destekleyecek,
- Yeniden yazılmış ve uzun süreler boyunca ilave düzenlemelere ihtiyaç duyulmayacak bir kanunun teşkil edilmesi,

bir gereklilik halini almıştır. Bu gereklilikleri karşılayacak nitelikte, birçok alanda hissedilen değişim ihtiyacını karşılayacak ve dinamik olarak adapte edilebilecek yapıda düzenlemelerin ortaya konulabilmesi amacıyla bir süreç başlatılmış ve bu süreç 2011 yılında Yeni Türk Ticaret Kanunu adı verilen metnin T.B.M.M.'de kabulü ile nihayete ermiştir.

### **3.1. Düzenleme Öncesi Genel Olarak Türk Ticaret Kanunu**

Ticaret hayatını düzenleyen 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 1956 yılında yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Başlangıç bölümünde ilk 10 madde ile Kanunun tatbik sahası ve çeşitli hükümlere yer verilmiştir. Kanun 5 kitap ve kitaplardaki fasıl, kısım ve ayrımlardan oluşmaktadır. İlgili kitaplar, fasıllar, kısımlar ve ayrımlara ilişkin tablo ve madde numaraları Tablo 3.1.'de özetlenmiştir.

Tablo III. 1. Eski Türk Ticaret Kanunun Yapısı

| Kıtap Adı                       | Fasl No | Fasl Adı                                   | Kısım No | Kısım Adı                                                   | Ayrıntı | Ayrıntı Adı | Madde     |
|---------------------------------|---------|--------------------------------------------|----------|-------------------------------------------------------------|---------|-------------|-----------|
| BİRİNCİ KİTAP: Ticari İşletme   | 1.      | Tacir                                      | ***      | ***                                                         | ***     | ***         | 11 – 25   |
|                                 | 2.      | Ticaret Sicili                             | ***      | ***                                                         | ***     | ***         | 26 – 40   |
|                                 | 3.      | Ticaret Unvanı ve İşletme Adı              | ***      | ***                                                         | ***     | ***         | 41 – 55   |
|                                 | 4.      | Haksız Rekabet                             | ***      | ***                                                         | ***     | ***         | 56 – 65   |
|                                 | 5.      | Ticari Defterler                           | ***      | ***                                                         | ***     | ***         | 66 – 86   |
|                                 | 6.      | Cari Hesap                                 | ***      | ***                                                         | ***     | ***         | 87 – 99   |
|                                 | 7.      | Ticaret İşleri Tellallığı                  | ***      | ***                                                         | ***     | ***         | 100 – 115 |
|                                 | 8.      | Acentelik                                  | ***      | ***                                                         | ***     | ***         | 116 – 134 |
|                                 | 9.      | Ticarete Mahsus Yerler                     | ***      | ***                                                         | ***     | ***         | 135       |
| İKİNCİ KİTAP Ticaret Şirketleri | 1       | Umumi Hükümler                             | ***      | ***                                                         | ***     | ***         | 136 – 152 |
|                                 | 2       | Kollektif Şirket                           | 1.       | Şirketin Mahiyeti ve Kuruluşu                               | ***     | ***         | 153 – 158 |
|                                 |         |                                            | 2.       | Ortaklar Arasındaki Münasebet                               | ***     | ***         | 159 – 173 |
|                                 |         |                                            | 3.       | Şirketin ve Ortakların Üçüncü Şahıslarla Olan Münasebetleri | ***     | ***         | 174 – 184 |
|                                 |         |                                            | 4.       | Şirketin İnfisahı ve Ortakların Ayrılması                   | ***     | ***         | 185 – 205 |
|                                 |         |                                            | 5.       | Tasfiye                                                     | ***     | ***         | 206 – 242 |
|                                 | 3       | Komandit Şirket                            | 1.       | Şirketin Mahiyeti ve Kuruluşu                               | ***     | ***         | 243 – 246 |
|                                 |         |                                            | 2.       | Ortaklar Arasındaki Münasebetler                            | ***     | ***         | 247 – 255 |
|                                 |         |                                            | 3.       | Şirketin ve Ortakların Üçüncü Şahıslarla Olan Münasebetleri | ***     | ***         | 256 – 266 |
|                                 |         |                                            | 4.       | Şirketin İnfisahı, Tasfiyesi ve Nevî'nin Değiştirilmesi     | ***     | ***         | 267 – 268 |
|                                 | 4       | Anonim Şirket                              | 1.       | Şirketin Mahiyeti ve Kuruluş Şekilleri                      | ***     | ***         | 269 – 311 |
|                                 |         |                                            | 2.       | İdare Meclisi                                               | ***     | ***         | 312 – 346 |
|                                 |         |                                            | 3.       | Murakıplar                                                  | ***     | ***         | 347 – 359 |
|                                 |         |                                            | 4.       | Umumi Heyet                                                 | ***     | ***         | 360 – 398 |
|                                 |         |                                            | 5.       | Hisse Senetleri                                             | ***     | ***         | 399 – 419 |
|                                 |         |                                            | 6.       | Tahviller                                                   | ***     | ***         | 420 – 433 |
|                                 |         |                                            | 7.       | Anonim Şirketlerin İnfisahı ve Tasfiyesi                    | ***     | ***         | 434 – 454 |
|                                 |         |                                            | 8.       | Anonim Şirketin Hesapları                                   | ***     | ***         | 455 – 474 |
|                                 | 5       | Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket | ***      | ***                                                         | ***     | ***         | 475 – 484 |
|                                 | 6       | Kooperatif Şirketler                       | 1        | Kooperatif Şirketlerin Kuruluşu                             | ***     | ***         | 485 – 495 |
|                                 |         |                                            | 2        | Ortakların ve Şirket Sermayesinin Değişmesi                 | ***     | ***         | 496 – 502 |
|                                 | 7       | Limited Şirket                             | 1        | Limited Şirketin Kuruluşu                                   | ***     | ***         | 503 – 517 |
|                                 |         |                                            | 2        | Ortakların Hak ve Borçları                                  | ***     | ***         | 518 – 535 |
|                                 |         |                                            | 3        | Şirketin Teşkilatı                                          | ***     | ***         | 536 – 548 |
|                                 |         |                                            | 4        | İnfisah ve Ayrılma                                          | ***     | ***         | 549 – 555 |
|                                 |         |                                            | 5        | Tatbik Olunacak Hükümler                                    | ***     | ***         | 556       |



|                                 |   |                                                                     |     |                                                              |     |                                                          |             |
|---------------------------------|---|---------------------------------------------------------------------|-----|--------------------------------------------------------------|-----|----------------------------------------------------------|-------------|
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              |     |                                                          |             |
| ÜÇÜNCÜ KİTAP Kıymetli Evrak     | 1 | Umumi Hükümler                                                      | *** | ***                                                          | *** | ***                                                      | 557 – 565   |
|                                 | 2 | Nama Yazılı Senetler                                                | *** | ***                                                          | *** | ***                                                      | 566 – 569   |
|                                 | 3 | Hamile Yazılı Senetler                                              | *** | ***                                                          | *** | ***                                                      | 570 – 581   |
|                                 | 4 | Kambiyo Senetleri                                                   | 1   | Poliçe                                                       | 1   | Poliçenin Keşidesi ve Şekli                              | 582 – 592   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 2   | Ciro                                                     | 593 – 602   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 3   | Kabul ve Aval                                            | 603 – 614   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 4   | Ödeme                                                    | 615 – 624   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 5   | Kabul ve Ödemeden İmtina Hallerinde Müracaat Hakları     | 625 – 654   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 6   | Poliçe Nüshaları ve Poliçe Suretleri                     | 655 – 659   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 7   | Çeşitli Hükümler                                         | 660 – 677   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 8   | Kanunlar İhtilafı                                        | 678 – 687   |
|                                 |   |                                                                     | 2   | Bono veya Emre Muharrer Senet                                | *** | ***                                                      | 688 – 691   |
|                                 |   |                                                                     | 3   | Çek                                                          | 1   | Çeklerin Keşidesi ve Şekli                               | 692 – 699   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 2   | Devir                                                    | 700 – 705   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 3   | Ödeme ve ödemeden imtina                                 | 706 – 723   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 4   | Çeşitli Hükümler                                         | 724 – 730   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 5   | Kanunlar İhtilafı                                        | 731 – 735   |
|                                 | 5 | Kambiyo Senetlerine Benziyen Senetler ve Diğer Emre Yazılı Senetler | *** | ***                                                          | *** | ***                                                      | 736 – 743   |
|                                 | 6 | Emtia Senetleri                                                     | 1   | Umumi Mağazalar Tarafından Çıkarılan Makbuz Senedi ve Varant | *** | ***                                                      | 744 – 761   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | *** | ***                                                      |             |
|                                 |   |                                                                     | 2   | Taşıma İşleri ve Taşıma Senedi                               | 1   | Umumi Hükümler                                           | 762 – 767   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 2   | Eşya Taşıma                                              | 768 – 797   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 3   | Yolcu Taşıma                                             | 798 – 807   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 4   | Taşıma Komisyonculuğu İşleri                             | 808 – 815   |
| DÖRDÜNCÜ KİTAP : Deniz Ticareti | 1 | Gemi                                                                | 1   | Umumi Hükümler                                               | *** | ***                                                      | 816 – 822   |
|                                 |   |                                                                     | 2   | Bayrak                                                       | *** | ***                                                      | 823 – 838   |
|                                 |   |                                                                     | 3   | Gemi Sicili                                                  | *** | ***                                                      | 839 – 865   |
|                                 |   |                                                                     | 4   | Mülkiyet ve Diğer Aynı Haklar                                | 1   | Umumi Hükümler                                           | 866 – 892   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 2   | Gemi İpoteğinin Tescili ve Muhtevası                     | 893 – 916   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 3   | Gemi İpoteğinin Paraya Çevrilmesi                        | 917 – 920   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 4   | Gemi İpoteğinin Devri, Tadili ve Düşmesi                 | 921 – 940   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 5   | İnşa Halindeki Gemiler Üzerinde İpotek                   | 941 – 944   |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 6   | İntifa Hakkı                                             | 945         |
|                                 | 2 | Donatan ve Donatma İştirak                                          | *** | ***                                                          | *** | ***                                                      | 946 – 971   |
|                                 | 3 | Kaptan                                                              | *** | ***                                                          | *** | ***                                                      | 972 – 1015  |
|                                 | 4 | Deniz Ticaret Mukaveleleri                                          | 1   | Eşya Taşıma (Navlun) Mukaveleleri                            | 1   | Umumi Hükümler                                           | 1016 – 1019 |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 2   | Yükleme ve Boşaltma                                      | 1020 – 1060 |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 3   | Taşıyanın Mesuliyeti ve Hakları                          | 1061 – 1081 |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 4   | Yolculuğun Başlamasına veya Devamına Engel Olan Sebepler | 1082 – 1096 |
|                                 |   |                                                                     |     |                                                              | 5   | Konişmento                                               | 1097 – 1118 |
|                                 |   |                                                                     | 2   | Yolcu Taşıma Mukavelesi                                      | *** | ***                                                      | 1119 – 1132 |
|                                 | 5 | Deniz Kazaları                                                      | 3   | Deniz taşıtı Satış Mukaveleleri                              | *** | ***                                                      | 1133 – 1158 |
|                                 |   |                                                                     | 4   | Deniz Ödücü Mukavelesi                                       | *** | ***                                                      | 1159 – 1178 |
|                                 |   |                                                                     | 1   | Müşterek ve Hususi Avarialar                                 | *** | ***                                                      | 1179 – 1215 |
|                                 |   |                                                                     | 2   | Çatma                                                        | *** | ***                                                      | 1216 – 1221 |
|                                 |   |                                                                     | 3   | Kurtarma ve Yardım                                           | *** | ***                                                      | 1222 – 1234 |
|                                 | 6 | Gemi Alacaklıları ve Yük Alacaklıları                               | *** | ***                                                          | *** | ***                                                      | 1235 – 1258 |
|                                 | 7 | Müruruzaman                                                         | *** | ***                                                          | *** | ***                                                      | 1259 – 1262 |

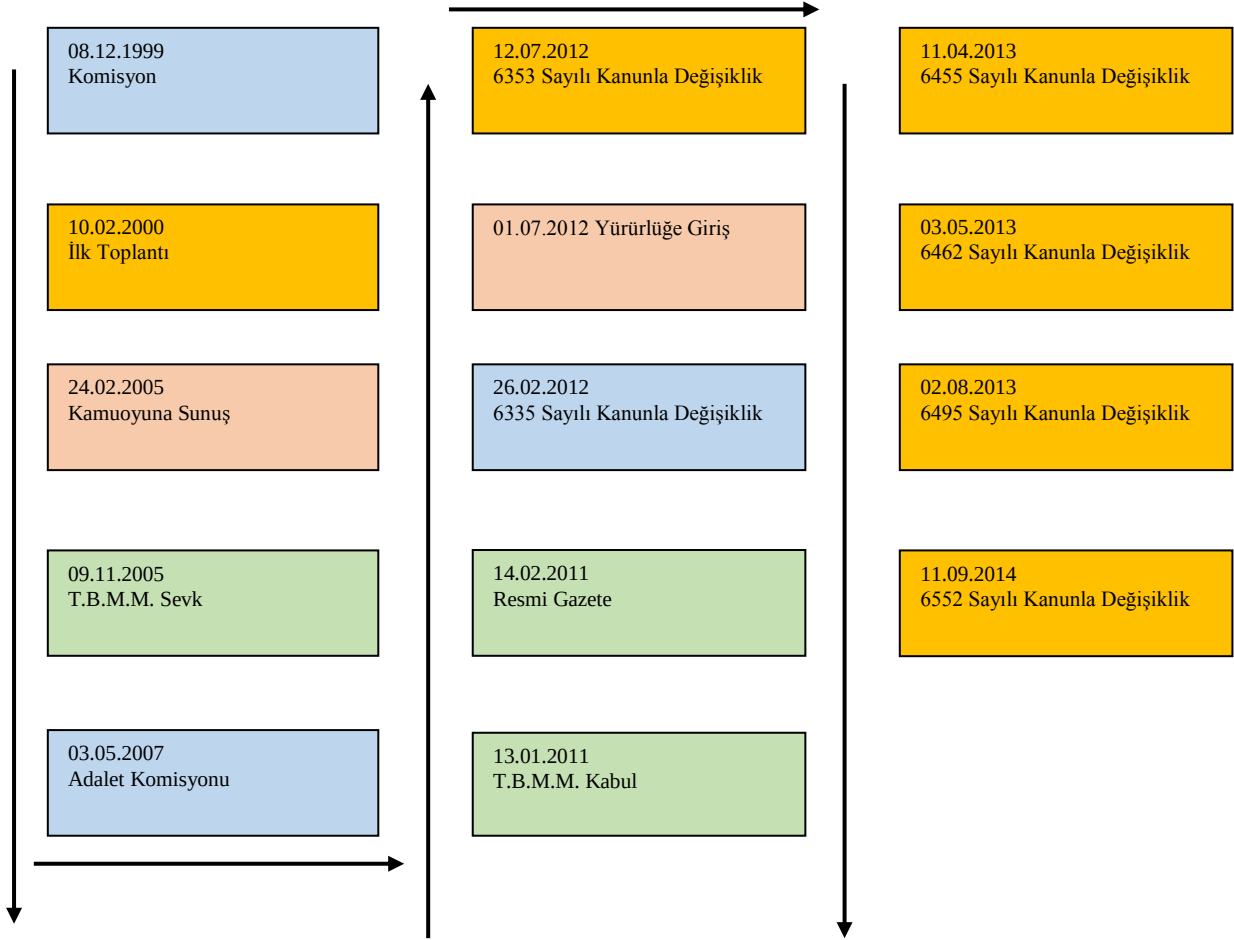
|                              |   |                                          |     |                                                        |     |     |             |
|------------------------------|---|------------------------------------------|-----|--------------------------------------------------------|-----|-----|-------------|
| BEŞİNCİ KİTAP Sigorta Hukuku | 1 | Umumi Hükümler                           | *** | ***                                                    | *** | *** | 1263 – 1268 |
|                              | 2 | Mal Sigortası                            | 1   | Umumi Hükümler                                         | *** | *** | 1269 – 1303 |
|                              |   |                                          | 2   | Yangın Sigortası                                       | *** | *** | 1304 – 1310 |
|                              |   |                                          | 3   | Karada ve İç Sularda Taşıma Rizikolarına Karşı Sigorta | *** | *** | 1311 – 1315 |
|                              |   |                                          | 4   | Zirai Sigorta                                          | *** | *** | 1316 – 1319 |
|                              |   |                                          | 5   | Hırsızlığa Karşı Sigorta                               | *** | *** | 1320        |
|                              | 3 | Can Sigortası                            | 1   | Hayat Sigortası                                        | *** | *** | 1321 – 1333 |
|                              |   |                                          | 2   | Kazaya Karşı Sigorta                                   | *** | *** | 1334 – 1338 |
|                              | 4 | Denizcilik Rizikolarına Karşı Sigortalar | 1   | Umumi Hükümler                                         | *** | *** | 1339 – 1362 |
|                              |   |                                          | 2   | Mukavelelinin Yapıldığı Sıradaki ihbar Mükellefiyeti   | *** | *** | 1363 – 1370 |
|                              |   |                                          | 3   | Sigortalının Sigorta Mukavelesinden Doğan Borçları     | *** | *** | 1371 – 1378 |
|                              |   |                                          | 4   | Rizikonun Şümulü                                       | *** | *** | 1379 – 1412 |
|                              |   |                                          | 5   | Zararın Şümulü                                         | *** | *** | 1413 – 1440 |
|                              |   |                                          | 6   | Zararın Ödenmesi                                       | *** | *** | 1441 – 1452 |
|                              |   |                                          | 7   | Çeşitli Hükümler                                       | *** | *** | 1453 – 1459 |

*Başlangıç 1 – 10 Son Hükümler 1460 - 1475*

### 3.2. Düzenlemeler İle Birlikte Yeni Türk Ticaret Kanunu

Adalet bakanlığı tarafından 8 Aralık 1999 tarihinde, her kesimi temsil edecek nitelikte bir komisyon kurularak, değişen ve gelişen dünya şartlarına uygun, tüm değişimlere cevap verebilecek nitelikte ihtiyaca uygun dinamik bir kanun hazırlanması amacıyla hazırlıklar başlatılmıştır. İlk toplantısı 2000 yılı Şubat ayı içerisinde yapılan kanun metninin taslak hali 5 sene sonunda kamuoyu ve paydaşlar ile 24.02.2005 tarihinde paylaşılmış ve 4 ay sonra metnin tüm kesimlerin görüşüne göre düzenlenmiş son halini tamamlamış ve takip eden dönemde 09.11.2005 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne gönderilmiştir. Akabinde 2007 yılında son hali ile meclis görüşmeleri başlatılmış Adalet Komisyonu'nda 03.05.2007 tarihinde kabul edilen tasarı, 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Kanun, toplumun çeşitli kesimlerinden gelen eleştiri ve tepkiler nedeniyle 26.02.2012 tarihinde 6335 Sayılı Kanun ile birtakım değişikliklere uğramış ve 2012 Temmuz ayında yürürlüğe girmiştir. İlgili Kanun 28.03.2013 tarihinde 6455 Sayılı Kanun ile bir takım maddelerinde değişiklik yapılan kanun, şu andaki mevcut hali ile yürürlükte. Şekil 3.1'de kanunun geçirdiği süreçler kısaca gösterilmektedir.

### Şekil III. 1. Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Önemli Tarihler



İlgili Kanun ile özellikle kurumsallık ilkeleri önem kazanmış, bürokratik işlemler en aza indirilmiş, işletme ile ilgili çevreleri bilgilendirmenin artırılması hedeflenmiştir. Böylelikle, vergi amaçlı muhasebe süreci ve vergi odaklı denetim yerine, gerçek bilgiyi sunar nitelikte muhasebeleştirme sürecinin ve kaynakların verimli kullanımının sağlanacağı bir denetim sürecine geçilmesi de gereklilik halini almıştır. Özellikle de denetime tabi olsun veya olmasın şirketlerin iç denetimden bağımsız denetime geçmeleri bir zorunluluk haline gelmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, 6 kitaptan oluşmaktadır. Eski kanundan farklı olarak, taşıma işlerini de düzenleyen bir kitap eklenmiştir. Tablo 3.2.'de Yeni Kanunun Kitap, Kısım, Bölüm ve Ayrımları detaylı olarak sunulmuştur.

Tablo III. 2. Yeni Türk Ticaret Kanunun Yapısı

| Kıtap Adı                        | Kısım No | Kısım Adı                                  | Bölüm No | Bölüm Adı                                          | Ayırım No | Ayırım Adı                                                                | Madde     |
|----------------------------------|----------|--------------------------------------------|----------|----------------------------------------------------|-----------|---------------------------------------------------------------------------|-----------|
| BİRİNCİ KİTAP: Ticari İşletme    | 1        | Tacir                                      | ***      | ***                                                | ***       | ***                                                                       | 11 – 23   |
|                                  | 2        | Ticaret Sicili                             | ***      | ***                                                | ***       | ***                                                                       | 24 – 38   |
|                                  | 3        | Ticaret Unvanı ve İşletme Adı              | ***      | ***                                                | ***       | ***                                                                       | 39 – 53   |
|                                  | 4        | Haksız Rekabet                             | ***      | ***                                                | ***       | ***                                                                       | 54 – 63   |
|                                  | 5        | Ticari Defterler                           | ***      | ***                                                | ***       | ***                                                                       | 64 – 88   |
|                                  | 6        | Cari Hesap                                 | ***      | ***                                                | ***       | ***                                                                       | 89 – 101  |
|                                  | 7        | Acentelik                                  | ***      | ***                                                | ***       | ***                                                                       | 102 – 123 |
| İKİNCİ KİTAP: Ticaret Şirketleri | 1        | Genel Hükümler                             | ***      | ***                                                | ***       | ***                                                                       | 124 – 210 |
|                                  | 2        | Kollektif Şirket                           | 1        | Şirketin Niteliği ve Kuruluşu                      | ***       | ***                                                                       | 211 – 216 |
|                                  |          |                                            | 2        | Ortaklar Arasındaki İlişkiler                      | ***       | ***                                                                       | 217 – 231 |
|                                  |          |                                            | 3        | Şirketin ve Ortakların Üçüncü Kişilerle İlişkileri | ***       | ***                                                                       | 232 – 242 |
|                                  |          |                                            | 4        | Şirketin Sona Ermesi ve Ortağın Ayrılması          | ***       | ***                                                                       | 243 – 266 |
|                                  |          |                                            | 5        | Tasfiye                                            | ***       | ***                                                                       | 267 – 303 |
|                                  | 3        | Komandit Şirket                            | 1        | Şirketin Niteliği ve Kuruluşu                      | ***       | ***                                                                       | 304 – 307 |
|                                  |          |                                            | 2        | Ortaklar Arasındaki İlişkiler                      | ***       | ***                                                                       | 308 – 316 |
|                                  |          |                                            | 3        | Şirketin ve Ortakların Üçüncü Kişilerle İlişkileri | ***       | ***                                                                       | 317 – 327 |
|                                  |          |                                            | 4        | Şirketin Sona Ermesi ve Tasfiye                    | ***       | ***                                                                       | 328       |
|                                  | 4        | Anonim Şirket                              | 1        | Genel Hükümler, Kuruluş ve Temel İlkeler           | ***       | ***                                                                       | 329 – 358 |
|                                  |          |                                            | 2        | Yönetim Kurulu                                     | ***       | ***                                                                       | 359 – 396 |
|                                  |          |                                            | 3        | Denetleme                                          | ***       | ***                                                                       | 397 – 407 |
|                                  |          |                                            | 4        | Genel Kurul                                        | ***       | ***                                                                       | 408 – 451 |
|                                  |          |                                            | 5        | Esas Sözleşmenin Değiştirilmesi                    | 1         | Genel Olarak                                                              | 452 – 455 |
|                                  |          |                                            |          |                                                    | 2         | Özel Değişiklikler                                                        | 456 – 475 |
|                                  |          |                                            | 6        | Pay ve Sermaye Koyma Borcu                         | 1         | Pay                                                                       | 476 – 479 |
|                                  |          |                                            |          |                                                    | 2         | Pay Bedelini İfa Borcu ve İfa Etmemenin Sonuçları                         | 480 – 483 |
|                                  |          |                                            | 7        | Menkul Kıymetler                                   | 1         | Pay senetleri                                                             | 484 – 501 |
|                                  |          |                                            |          |                                                    | 2         | İntifa Senetleri                                                          | 502 – 503 |
|                                  |          |                                            |          |                                                    | 3         | Borçlanma Senetleriyle Alma ve Değiştirme Hakkını İçeren Menkul Kıymetler | 504 – 506 |
|                                  |          |                                            | 8        | Kâr, Kazanç ve Tasfiye Payı                        | ***       | ***                                                                       | 507 – 513 |
|                                  |          |                                            | 9        | Şirketin Finansal Tabloları, Yedek Akçeler         | ***       | ***                                                                       | 514 – 528 |
|                                  |          |                                            | 10       | Sona Erme ve Tasfiye                               | ***       | ***                                                                       | 529 – 548 |
|                                  |          |                                            | 11       | Hukuki Sorumluluk                                  | ***       | ***                                                                       | 549 – 561 |
|                                  |          |                                            | 12       | Cezai Sorumluluk                                   | ***       | ***                                                                       | 562 – 563 |
|                                  | 5        | Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket | ***      | ***                                                | ***       | ***                                                                       | 564 – 572 |
|                                  | 6        | Limited Şirket                             | 1        | Tanım ve Kuruluş                                   | ***       | ***                                                                       | 573 – 588 |
|                                  |          |                                            | 2        | Şirket Sözleşmesinin Değiştirilmesi                | ***       | ***                                                                       | 589 – 592 |
|                                  |          |                                            | 3        | Ortakların Hak ve Borçları                         | ***       | ***                                                                       | 593 – 615 |
|                                  |          |                                            | 4        | Şirketin Organları                                 | ***       | ***                                                                       | 616 – 635 |
|                                  |          |                                            | 5        | Sona Erme ve Ayrılma                               | ***       | ***                                                                       | 636 – 644 |

|                               |   |                                                                     |     |                                       |     |                                                                                           |             |
|-------------------------------|---|---------------------------------------------------------------------|-----|---------------------------------------|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
|                               |   |                                                                     |     |                                       |     |                                                                                           |             |
| ÜÇÜNCÜ KİTAP: Kıymetli Evrak  | 1 | Genel Hükümler                                                      | *** | ***                                   | *** | ***                                                                                       | 645 – 653   |
|                               | 2 | Nama Yazılı Senetler                                                | *** | ***                                   | *** | ***                                                                                       | 654 – 657   |
|                               | 3 | Hamile Yazılı Senetler                                              | *** | ***                                   | *** | ***                                                                                       | 658 – 669   |
|                               | 4 | Kambiyo Senetleri (670)                                             | 1   | Poliçe                                | 1   | Poliçenin Düzenlenmesi ve Şekli                                                           | 671 – 680   |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 2   | Ciro                                                                                      | 681 – 690   |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 3   | Kabul ve Aval                                                                             | 691 – 702   |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 4   | Ödeme                                                                                     | 703 – 712   |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 5   | Kabul Etmeme ve Ödememe Hâllerinde Başvurma Hakları                                       | 713 – 742   |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 6   | Poliçe Nüshaları ve Suretleri                                                             | 743 – 747   |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 7   | Çeşitli Hükümler                                                                          | 748 – 765   |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 8   | Kanunlar İhtilafı                                                                         | 766 – 775   |
|                               |   |                                                                     | 2   | Bono veya Emre Yazılı Senet           | *** | ***                                                                                       | 776 – 779   |
| DÖRDÜNCÜ KİTAP: Taşıma İşleri |   |                                                                     | 3   | Çek                                   | 1   | Çeklerin Düzenlenmesi ve Şekli                                                            | 780 – 787   |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 2   | Devir                                                                                     | 788 – 793   |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 3   | Ödeme ve Ödememe                                                                          | 794 – 811   |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 4   | Çeşitli Hükümler                                                                          | 812 – 818   |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 5   | Kanunlar İhtilafı                                                                         | 819 – 823   |
|                               | 5 | Kambiyo Senetlerine Benzeyen Senetler ve Diğer Emre Yazılı Senetler | *** | ***                                   | *** | ***                                                                                       | 824 – 831   |
|                               | 6 | Makbuz Senedi ve Varant                                             | *** | ***                                   | *** | ***                                                                                       | 832 – 849   |
|                               | 1 | Genel Hükümler                                                      | *** | ***                                   | *** | ***                                                                                       | 850 – 855   |
|                               | 2 | Eşya Taşıma                                                         | *** | ***                                   | *** | ***                                                                                       | 856 – 893   |
|                               | 3 | Taşıma Eşyası Taşınması                                             | *** | ***                                   | *** | ***                                                                                       | 894 – 901   |
|                               | 4 | Değişik Tür Araçlar ile Taşıma                                      | *** | ***                                   | *** | ***                                                                                       | 902 – 905   |
|                               | 5 | Yolcu Taşıma                                                        | *** | ***                                   | *** | ***                                                                                       | 906 – 916   |
| BEŞİNCİ KİTAP: Deniz Ticareti | 6 | Taşıma İşleri Komisyoncusu                                          | *** | ***                                   | *** | ***                                                                                       | 917 – 930   |
|                               | 1 | Gemi                                                                | 1   | Genel Hükümler                        | *** | ***                                                                                       | 931 – 937   |
|                               |   |                                                                     | 2   | Geminin Kimliği                       | *** | ***                                                                                       | 938 – 954   |
|                               |   |                                                                     | 3   | Gemi Sicili                           | *** | ***                                                                                       | 955 – 995   |
|                               |   |                                                                     | 4   | Mülkiyet ve Diğer Aynı Haklar         | 1   | Uygulanacak Hükümler                                                                      | 996 – 997   |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 2   | Mülkiyet                                                                                  | 998 – 1011  |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 3   | Gemi Rehni                                                                                | 1012 – 1058 |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 4   | İntifa Hakkı                                                                              | 1059 – 1060 |
|                               | 2 | Donatan ve Donatma İştiraki                                         | *** | ***                                   | *** | ***                                                                                       | 1061 – 1087 |
|                               | 3 | Kaptan                                                              | *** | ***                                   | *** | ***                                                                                       | 1088 – 1118 |
|                               | 4 | Deniz Ticareti Sözleşmeleri                                         | 1   | Gemi Kira Sözleşmeleri                | *** | ***                                                                                       | 1119 – 1130 |
|                               |   |                                                                     | 2   | Zaman Çarteri Sözleşmesi              | *** | ***                                                                                       | 1131 – 1137 |
|                               |   |                                                                     | 3   | Navlun Sözleşmesi                     | 1   | Genel Hükümler                                                                            | 1138 – 1141 |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 2   | Yükleme ve Boşaltma                                                                       | 1142 – 1177 |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 3   | Taşıyanın Sorumluluğu ve Hakları                                                          | 1178 – 1207 |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 4   | Taşıtanın ve Yükletenin Sorumluluğu                                                       | 1208        |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 5   | Yolculuğun Başlamasına veya Devamına Engel Olan Sebepler Yüzünden Sözleşmenin Sona Ermesi | 1209 – 1227 |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 6   | Denizde Taşıma Senetleri                                                                  | 1228 – 1242 |
|                               |   |                                                                     |     |                                       | 7   | Emredici Hükümler                                                                         | 1243 – 1245 |
|                               |   |                                                                     | 4   | Zamanaşımı                            | *** | ***                                                                                       | 1246        |
|                               |   |                                                                     | 5   | Deniz Yoluyla Yolcu Taşıma Sözleşmesi | *** | ***                                                                                       | 1247 – 1271 |

|                               |   |                                                                 |     |                   |     |     |             |
|-------------------------------|---|-----------------------------------------------------------------|-----|-------------------|-----|-----|-------------|
| ALTINCI KİTAP: Sigorta Hukuku | 5 | Deniz Kazaları                                                  | 1   | Müşterek Avarya   | *** | *** | 1272 – 1285 |
|                               |   |                                                                 | 2   | Çatma             | *** | *** | 1286 – 1297 |
|                               |   |                                                                 | 3   | Kurtarma          | *** | *** | 1298 – 1319 |
|                               | 6 | Gemi Alacakları                                                 | *** | ***               | *** | *** | 1320 - 1327 |
|                               | 7 | Sorumluluğun Sınırlanması ve Petrol Kirliliği Zararının Tazmini | *** | ***               | *** | *** | 1328 – 1349 |
|                               | 8 | Cebrî İcraya İlişkin Özel Hükümler                              | *** | ***               | *** | *** | 1350 – 1400 |
|                               | 1 | Genel Hükümler                                                  | *** | ***               | *** | *** | 1401 – 1452 |
|                               | 2 | Sigorta Türlerine İlişkin Özel Hükümler                         | 1   | Zarar Sigortaları | *** | *** | 1453 – 1486 |
|                               |   |                                                                 | 2   | Can Sigortaları   | *** | *** | 1487 – 1520 |

*Başlangıç 1 – 10 Son Hükümler 1521 -1535*

6273 Sayılı Kanun ile YTTK 814. Maddesinde değişiklikler yapılmıştır.

6103 Sayılı, Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun ile Kanunun 01/07/2012 tarihinde yürürlüğe gireceği hükme bağlanmıştır. Kanunun yürürlüğe girmesine sayılı günler kala, 26.06.2012 tarihinde, 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kabul edilmiş ve paydaşların yoğun baskı ve isteği üzerine 6102 sayılı Kanunda birtakım değişiklikler yapılmıştır.

Aslında 6335 Sayılı Kanun ile yapılan en büyük değişiklik, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının isminin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ve Ulaştırma Bakanlığının Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı şeklinde değiştirilmesi olmuştur. İlgili Kanun ile değişen, eklenen ve çıkarılan maddeler olmuştur.

12.07.2012 tarihinde, 6353 Sayılı Kanun ile 6102 Sayılı Kanunun geçici 6. Maddesinin 4. Fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

6102 Sayılı Kanunda yapılan bir başka değişiklik ise, 11 Nisan 2013 tarihinde 6455 sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile olmuştur.

03.05.2013 tarihinde 6462 sayılı kanun ile Y.T.T:K. Madde 1507 ve 02.08.2013 tarihinde de 6495 sayılı kanun ile Y.T.T:K. 621. Maddesinde değişiklik yapılmıştır.

Ayrıca 10 Eylül 2014 tarihinde 6552 Sayılı Torba Yasa ile 6102 Sayılı Kanunun

- 371. Ve 629 Maddelere ekleme yapılmış,
- Geçici 7. Madde değiştirilmiş,
- Geçici 10. Madde eklenmiştir.

### **3.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Getirilen Yenilikler**

Modern dünyaya ayak uyduramayan, birçok konuda çözüm sunmaktan ziyade ihtilafları derinleştiren Eski Türk Ticaret Kanunu yerine daha dinamik, modern ticaret hayatına hızla uyarlanarak, adillik, sorumluluk, hesap verebilirlik ve şeffaflık olarak belirtilen kurumsallaşma ilkelerine hizmet eden, şirketler ile ilgili önemli meselelere çözüm sunan, girişimci ruhu destekleyerek, rekabet düzeyini artıran dolayısıyla ülkenin üretim hacmini, istihdam seviyesini artıran dönüşümlere yol açan Yeni Türk Ticaret Kanunu tasarlanmıştır.

Yeni kanun ile ilk defa taşıma hukuku ile ilgili düzenlemeler yapılırken, ortakların şirketlerden borçlanması sınırlandırılmış ve muhasebenin temel kavramlarından olan kişilik kavramına uygun bir düzenleme sağlanmıştır. İnternet sitesi düzenleme zorunluluğu getirilmiş ancak, gelen tepkiler üzerine kaldırılmıştır. Oysaki özellikle şeffaf bir yönetim anlayışı ve daha da önemlisi asimetrik bilginin önüne geçerek etkin piyasaların tesis edilmesini sağlayacak önemli bir düzenleme niteliğindedir. Ayrıca anonim şirketlerin kuruluş sürecine ilişkin olarak kolaylıklar sağlanmış, dürüst tacirlerin özkaynaklarla borçlanmasını sağlamak daha kolay hale gelmiştir. Yine limited şirketler anonim şirketlere yakın hale getirilmiştir. Aynı zamanda yapılan düzenlemeler ile sınırlandırılmış olsa da denetim kavramı önem kazanmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, mevcut güven sorunlarını ortadan kaldırarak güveni tesis edecek, ticari, sınai, fikri ve finansal açılardan, gerek yerli gerek yabancı yatırımcıları yatırıma teşvik edecek düzenlemeler sağlamaktadır. Böylelikle ülkenin en büyük sorunlarından birisi olan uzun vadeli borç ve özkaynak ile finansman açısından alternatif eksiklikleri de ortadan kaldırılmış olacaktır. Ayrıca, finansal tablolar, ticari defterler ile ilgili değişiklikler ve bunların denetimi de kaynakların israfının ve yanlış bilgi sonucu verilebilecek olan yanlış yatırım kararlarının engellenmesi açısından önemli bir işlev üstlenecektir.

Kâr amacı ile menfaate uygun doğru olmayan kararlar alınması ve bu uygulamalar neticesinde şirket ile ilgili diğer menfaat gruplarının yanlış kararlar alması ve alınan kararların zarara yol açmasını engellemek üzere kurumsallaşmayı tesis etmek dolayısıyla muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk ilkesi ile aynı doğrultuda hareket etmek üzere kurumsallaşma sürecini hızlandıracak temel bir dönüşüm aracı niteliğindedir.

Hızla yaygınlaşan ve altyapının elverişli olduğu, üstelik saklama avantajı, veri güvenliğinin ve erişilebilirliğin artırılması gibi birçok konuda faydası olan teknolojik imkânlarda yeni kanun ile yapılan düzenlemeler de dikkate alınmıştır. Sicil kayıtlarının sanal ortamlarda tutulması, fatura ve defterlerin bilgi iletişim teknolojileri vasıtasıyla düzenlenmesi, ihbar ve itirazların elektronik altyapı aracılığıyla yapılabilmesi, şirketleşme sürecinin internet altyapısı ve elektronik ağlar aracılığıyla yapılabilmesi, genel kurul toplantısına sanal altyapı aracılığıyla katılabilme, oy hakkını düzenlenmiş mobil imza, imza anahtarı vb. dijital teknolojiler aracılığıyla yapılabilmesi gibi çeşitli imkânların tanınması yine kanuna ilişkin kırtasiyeciliği azaltan ve maliyet avantajı getiren niteliktedir.

Yeni Kanun ile, muhasebeleştirme süreci ve finansal tabloların hazırlanması amacıyla TFRS, TMS düzenlemelerinin belirleyici olacağı ve bu düzenlemeler ile birlikte, denetime ilişkin olarak denetim yetkisinin verilmesi ve denetim standartlarının belirlenmesi ve uygulanmasından KGK'nın sorumlu olacağı işaret edilmiştir.



Eski Türk Ticaret Kanunu; Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak, Deniz Ticareti, Sigorta Hukuku olmak üzere 5 kitap ve 1475 madden oluşmaktadır. Buna karşılık Yeni Türk Ticaret Kanunu, belirtilen kitaplara ilave olarak, Taşıma İşleri ile ilgili hükümleri de içeren bir kitaptan ve toplam da 1535 maddeden oluşmaktadır.

### 3.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Mesleğine Etkileri

Yeni Türk Ticaret kanunu ile ilgili olarak yapılan çalışmalarda, Kuruluş işlemleri, esas sözleşme değişiklikleri, yapı değişiklikleri, tasfiye, defter ve belgeler, standartlar, denetim işlemleri şeklinde sıralanan şirket işlemlerinin muhasebe mesleğini ve meslek mensuplarını etkilediğinden bahsedilmektedir. Tablo 3.3.'te şirket ile ilgili özellik arz eden durumların mülga kanun ve yeni kanunda hangi maddelerde işlendiği görülmektedir.

**Tablo III. 3 Şirket Özellikli Konularının Eski ve Yeni Kanunda Düzenlendiği Maddeler**

|                                     |                                     | <b>Eski</b> | <b>Yeni</b> |
|-------------------------------------|-------------------------------------|-------------|-------------|
| <b>Kuruluş</b>                      | Kollektif Şirket                    | 153 – 158   | 211 – 216   |
|                                     | Komandit Şirket                     | 243 – 346   | 304 - 307   |
|                                     | Anonim Şirket                       | 269 – 311   | 329 – 358   |
|                                     | Limited Şirket                      | 503 – 512   | 573 – 588   |
|                                     | Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit | 475 – 483   | 564 – 572   |
| <b>Esas Sözleşme değişiklikleri</b> | Anonim Şirket                       | 385 – 398   | 452 – 475   |
|                                     | Limited Şirket                      | 513 – 517   | 589 – 592   |
| <b>Yapı değişiklikleri</b>          | Birleşme                            | 146 – 151   | 136 – 158   |
|                                     | Bölünme                             | -           | 159 – 179   |
|                                     | Tür Değiştirme                      | 152         | 180 – 190   |
| <b>Tasfiye</b>                      | Anonim Şirket                       | 434 – 450   | 529 - 548   |
|                                     | Limited Şirket                      | 549 – 556   | 636 - 644   |
| <b>Defter ve belgeler</b>           |                                     | 66 – 86     | 64 - 88     |

Bu işlemleri muhasebe meslek mensuplarının yürütmesi beklenmektedir. Şirkete olan etkileri ve muhasebe mesleğinin de mali nitelikteki olaylar ile ilgilendiği

göz önüne alındığında meslek mensuplarını, defterler, standartlar ve denetim sürecindeki değişmelerin ilgilendireceğini söylemek yanlış olmaz. Ancak daha önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere, meslek mensuplarına şirketin bürokratik işlemlerinin aracı ve resmi dairelerdeki elemanı gözü ile bakıldığından, meslek mensupları açısından ise müşteri kaybetme kaygıları anılan diğer işlemleri de muhasebe mesleği çalışanlarının yürüteceği algısına yol açmaktadır.

Şahıs şirketlerinden kolektif ve komandit şirketler açısından bir değişiklik olmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Eski ve Yeni Kanunun şahıs şirketlerinin kuruluşları ile ilgili değişiklik öngörmediği, görülmektedir. Bununla beraber sermaye şirketleri, açısından köklü değişiklikler ve yenilikler mevcuttur. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda sermaye şirketlerinin bir kişi ile de kurulabileceği veya ortak sayısının ikinin altına düşmesi durumunda faaliyetlerine devam edebileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Bunun yanı sıra eski kanunda belirtilen ani ve tedrici kuruluş ayırımından bahsedilmemiş, bunun yerine şirketin kurulmasından sonra şirket hisselerinin halka arz edilebilmesine olanak tanınmıştır. Anonim şirketler basit(nakdi) veya nitelikli(ayni) şekillerde kurulabilecektir. Ayrıca yeni kanun metninden anonim şirketlerde esas sözleşmede, hisse senetlerinin nama veya hamiline yazılı olarak düzenleneceği; belirli hisseler tanınan imtiyazlar ve devir sınırlamaları ile şirketin hesap döneminin de yer alması gerektiği anlaşılmaktadır. Ayrıca anonim ortaklıklarda fikri mülkiyet haklarının ve sanal ortamlarında ayni sermaye olarak konulmasının önü açılmıştır. Anonim şirketlere ayni sermaye olarak hizmet edimlerinin, kişisel emeğin, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacakların sermaye olarak konulamayacağı hükme bağlanmıştır. (YTTK Md 342) Yine ilk defa Kurucular Beyanı adı verilen ve kuruluşla ilişkin bir beyan imzalanması yeni kanun ile düzenlenmiştir. (YTTK Md 349.)

Ekonomik gereklilikler çoğu zaman şirketleri, birleşme, bölünme veya tür değiştirme yoluna başvurmaya zorlayabilir. Yeni kanun ile şirketlerin, birleşme, bölünme, tür değiştirme işlemleri de tanımlanmıştır. Daha önce bahsedildiği üzere, bahsedilen işlemler muhasebe meslek mensupları açısından sadece bilgilerini sunabilecekleri ancak aktif rol almalarının beklenmemesi gereken bir süreçtir.

İşletmeler, özellikle büyüme, çeşitlendirme, büyük ölçekli faaliyette bulunmak, rekabetin azaltılması, değerli sınai haklara sahip olma ve vergi avantajı gibi nedenler ile birleşme yoluna gidebilirler. (Aydın,2013; 159 – 163) Firmalar büyüme amacına kendi imkânları ile (iç büyüme) ulaşabilecekleri gibi, başka bir firmanın belirli bir kısmını veya tamamını satın almak, birleşmek veya yönetimi ele geçirmek yöntemiyle de (dış büyüme) ulaşabilir. (Okka, 2013;584 – 585) İşletmeler, yatay, dikey, tamamlayıcı, veya çok yönlü dağılma şeklinde bir birleşme süreci takip edebilirler.(Ceylan ve Korkmaz,2013; 373 – 374) Birleşme işlemleri; devralma, yeni bir tüzel kişilik altında toplanma, alınan şirketin tüzel kişiliğini devam ettirmesi, varlıkların satın alınması şeklinde olabilmektedir (Akgüç,2014; 891 – 892). Birleşmenin temel amacının sahip ve ortakların refah düzeyini yükseltmek ve firma değerini en üst düzeye çıkarmak olduğu düşünülürse söz konusu hedeflere ulaşabilmek için hedef şirket iyi belirlenerek buna uygun bir birleşme stratejisinin oluşturulması, birleşmenin katkılarını detaylı olarak analiz edilmesi, hedef şirketin değerinin belirlenerek, birleşen şirketlerin yönetim sorunlarını öngörülmesi ve sorunlara çözüm önerisi getirilmesi gerekir. (Sarıaslan ve Erol, 2014; 339 – 341)

TTK 136. Maddesi uyarınca şirketler, devralma şeklinde birleşme ve yeni kuruluş şeklinde birleşme olmak üzere iki şekilde birleşme işlemini gerçekleştirebilir. Birleşmeyi kabul eden şirket “devralan”, katılan şirket “devrolunan” diye adlandırılır. Yeni kanunun 137. Maddesinin gerekçesi detayı ile incelendiğinde, birleşme sonunda hukuki şeklin seçilebilme olanağının tanındığı da görülecektir. Birleşme işleminin geçerli sayılabilmesi için devralan şirket ile devrolunan şirket şekil 3.2.’de görüldüğü gibi olmalıdır. (YTTK Md 137) Eski kanunda ise birleşme işlemlerinin şirketlerin aynı nev’iden olması ile mümkün olabileceği belirtilmiştir.

### Şekil III. 2. Yeni TTK'ya Göre Geçerli Birleşme Şekilleri



Birleşme işletmeler için her zaman istenilen sonuçları sağlamaya yardımcı olmayabilir. Hatta kimi zaman hızlı ve dengesiz büyüme yönetimin etkinliğini ve maliyetlerin kontrolünü olumsuz etkileyebilir. Ortaklar arası anlaşmazlıklar, yönetsel güçlükler, faaliyet riskinin aşırı artması vb. nedenlerle işletme belirli varlıklarını, yatırımlarını satarak, bağlı ortaklık veya iştiraklerin hissen senetlerinin veya bir bölümün bağımsız bir örgütlenme yolu ile satılması veya işletmenin belirli bir kısmının bağımsız şekilde örgütlenerek satılması yani bölünme işlemleri de ortaya çıkmış/çıkan/çıkacak sorunlar önlenabilir. (Sayılğan,2010; 447 – 448) Mülga kanunda, 6102 sayılı kanunun bölünme işlemleri ile ilgili hükümlerinin karşılığı mevcut değildir. Şirketler kimi zaman farklı şirket türlerinin sağlayacağı avantajlar nedeniyle tür değiştirme yoluna da gidebilirler. Mülga kanunda bu durum yeni kanunda olduğu kadar ayrıntılı bir şekilde ele alınmamıştır. Şekil 3.3.'te geçerli tür değiştirmeler görülmektedir. Yeni kanun tür değişiminden sonra ortaya çıkan yeni şirketin eskisinin devamı olacağını belirtmiştir.

### Şekil III. 3. Geçerli Tür değiştirmeler

|                  |                                                                                                                                          |
|------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Sermaye şirketi  | <ul style="list-style-type: none"> <li>•Başka türde bir sermaye şirketine</li> <li>•Bir kooperatife</li> </ul>                           |
| Kollektif şirket | <ul style="list-style-type: none"> <li>•Bir sermaye şirketine</li> <li>•Bir kooperatife</li> <li>•Bir komandit şirkete</li> </ul>        |
| Komandit şirket  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bir sermaye şirketine;</li> <li>• Bir kooperatife;</li> <li>• Bir kollektif şirkete;</li> </ul> |
| Kooperatif       | <ul style="list-style-type: none"> <li>•Bir sermaye şirketine</li> </ul>                                                                 |

6102 sayılı kanun ile getirilen değişikliklerin en önemlilerinden birisi de Finansal Tablolar ile ilgilidir. Buna göre Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS düzenlemelerine uygun olarak kayıtlar yürütülecek ve yine bu standartlar uyarınca finansal tablolar düzenlenecektir. Ayrıca Yeni Türk Ticaret Kanunu ile, kurumsallaşma ilkelerine uygun ve kurumsallaşmayı hızlandırıcı bir dönüşüm niteliğinde bağımsız denetim uygulaması getirilmiştir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesinden ise Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetkilendirilecek muhasebe meslek elemanları sorumlu olacaktır.

Meslek elemanları, firmaların TMS ve TFRS’ de öngörülen tüm finansal tablolarını hazırlamalıdır. Muhasebeleştirme sürecinde, tamlık ilkesi, mahsuplaştırma ve aktifleştirme yasağı, karşılıklar, dönem ayırıcı işlemler ve sorumluluk ilkelerine dikkat etmeli, bilanço ve diğer tüm tabloların içeriğini eksiksiz hazırlamalıdır.

Şirketler, açılış bilançosunu ve yıllık bilançoı çıkarmak zorundadır. Açılış bilançosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanır. Ayrıca tacir gelir tablosunu hazırlamak zorundadır. Bir işletmenin yılsonu

finansal tabloları, 514. Madde ile TMS hükümleri saklı olmak üzere bilanço ile gelir tablosundan oluşmaktadır. (YTTK Md 68).

Düzenlenecek yıl sonu finansal tablolar, açık anlaşılır, düzenli bir işletmenin iş akışının gerektireceği süre içerisinde TMS'ye uygun olarak, istisnalar haricinde Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenmeli ve tacir tarafından tarih atılarak imzalanmalıdır. (YTTK Md 69, Md 70, Md 71)

6102 sayılı kanunun 69'uncu maddesi etkin bir bilgi sisteminden beklenen işlevin yerine getirilmesini sağlayacak nitelikte bir raporlama sistemine yönelik tanım içermektedir. Buna göre, TMS standartları ile uyumlu bir şekilde, geçmiş yıllarda hazırlanan finansal tablolar ve diğer işletmelerin finansal tabloları ile kıyaslanabilir nitelikte olması gereklidir. Düzenlenecek genel amaçlı mali tablolar;

Bilanço,

Gelir Tablosu,

Özkaynak Değişim Tablosu,

Nakit Akış Tablosu ve

Dipnotlardan oluşacaktır.

Geçmiş döneme ait, TMS ile öngörölmüş finansal tablolar, ekler ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları, Yönetim kurulu tarafından, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlanır ve genel kurula sunulur. Bu maddeden anlaşılacağı üzere ilgili konular yönetim kurulunun devredilemez görevleri arasında yer almaktadır. (Md. 514) Ayrıca, konsolide finansal tabloları hazırlayacak konsolidasyon kapsamında ki firmaların belirlenmesinde de TMS dikkate alınır. (Md 517). Bankaların, diğer kredi kurumlarının, finansal kiralama ve faktoring şirketlerinin sigorta ve reasürans şirketleri ile SPK kapsamındaki tüm firmaların, finansal tabloları ve konsolide finansal tablolarına ilişkin olarak bir düzenleme mevcut değil ise, ilgili şirketler ilgili alanları düzenlemek üzere kurulmuş kurum ve kuruluşların düzenlemelerine tabi olacaktır. (Md. 528)

Finansal tabloların, aksine kanuni hükümler ve Türkiye Muhasebe Standartları hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirerek göstermesi zorunludur. Mülkiyeti saklı tutulması şartıyla iktisap edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehnolunan ya da başka bir şekilde teminat olarak gösterilen malvarlığı unsurları, teminat veren tarafın bilançosunda gösterilir. Nakdî tevdilerin bulunması durumunda, bunlar teminat alan tarafın bilançosunda yer alır. Finansal kiralamaya ilişkin hükümler saklıdır. Aktif kalemlerin pasif kalemlerle, giderlerin gelirlerle ve taşınmazlara ilişkin hakların bu haklarla ilgili yükümlüklerle mahsup edilemeyeceği hükme bağlanmıştır. (YTTK Md 72)

İşletmenin hazırlamış olduğu bilançolarda varlık ve kaynakları eksiksiz bir biçimde gösterilmeli bunun yanı sıra, standartlara uygun bir şekilde uygun ve doğru olarak değerlendirilmiş olması gerekmektedir. (72'nci madde gerekçesi). Yine TMS 1 uyarınca başka standartlar ve yorumlarda izin verilmediği sürece mahsup işleminin uygulanmamasını istemektedir. İşlemlerden kaynaklanan nedenler dışında yapılan mahsup veya standarttaki ismi ile netleştirme işlemleri, finansal tablo ilgililerinin gelecekle ilgili tahmin yapmalarını, gerçekleştirilen işlemleri anlamalarının önünde bir engel konumunda bulunmaktadır. Ancak düzenleyici hesaplar nedeniyle ilgili hesapların net değerlerinin gösterilmesi netleştirme olarak görülmemektedir. Bunun dışında, TMS 18 Hasılat standardından kaynaklanan nedenler ile ortaya çıkan gider ve gelirler mahsuplaştırılarak finansal tablolarda yer verilecektir.

Buradan da anlaşılacağı üzere, TMS ile netleştirme olarak görülmeyen işlemler dışındaki tüm durumlar mahsuplaştırma yasağı çerçevesinde ele alınacak ve buna uygun olarak ilgili mahsup işlemleri gerçekleştirilmeyecektir.

Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemiş ise bilançoda, dönen ve duran varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler halinde gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek gösterilmelidir. (YTTK Md 73) Bilançoda yer alacak bilgilerin içeriği de TMS 1'de tanımlanmıştır. İlgili standartta, kısa ve uzun vade ayrımı tanımlandıktan sonra, bilançoda yer alacak bilgilerin detaylı bir tanımı yapılmıştır.

74'üncü maddenin gerekçesi incelendiğinde, aktifleştirme gereği yapılan kuruluş ve örgütlenme giderleri, özsermaye sağlanması için yapılan işlemlerden kaynaklanan gider ve komisyonlar, işletmeye bir varlık kazandırmayacağı bu nedenle vesözkonusu kalemlerin aktifleştirilmesinin yasaklandığı görülecektir. Finansman giderleri ise aktifleştirme yasağı kapsamında ele alınmamaktadır. Bununla birlikte, fikri mülkiyet hakları vb.. bedel ödenerek devralınmışsa aktifleştirme işlemi gerçekleştirilebilir. Aktifleştirme yasağı duran varlıklar için mümkün olacağı için, dönen varlıklar içerisinde yer alacak elektronik veri tabanları yasak kapsamında değerlendirilmemektedir. TMS 38. Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardında da aktifleştirme işlemi yerine doğrudan gider olarak muhasebeleştirilme süreci öngörülmüştür. Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar ile bedelsiz olarak elde edilmiş olan maddi olmayan duran varlıklar için bilançoya aktif kalem konulamaz. Sigorta sözleşmelerinin yapılabilmesi için gerekli olan giderler aktifleştirilemez (YTTK Md 74)

Karşılık ayrılırken, dönem ayırıcı işlemler muhasebeleştirilirken, TMS dikkate alınır. (YTTK Md 75, 76). Kanunun 75'inci maddesi ile atıfta bulunulan ilgili standart, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklardır. İlgili standarda göre, diğer TMS içerisinde özel olarak hüküm bulunan kalemler dışında (TMS 11 , TMS 12 TMS17, TMS 19), standart gereği;

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;

- Yükümlülüğün karşılanabilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların ilgili kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin olması,

- Yükümlülük tutarının güvenli ve doğruya yakın bir biçimde tahmin edilebiliyor olması,

hallerinde ilgili karşılıklar finansal tablolarda yer alır. Belirtilen durumlar dışında, herhangi bir karşılık ayrılması mümkün değildir, dolayısıyla tablolarda yer almaz.



Bono, poliçe ve çek düzenlenmesi, devri, poliçenin kabulü, kefaletlerden, aval, garanti sözleşmeleri, akreditif teyitleri, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatları, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançoların altında veya ekte Türkiye Muhasebe Standartları talimatlarına göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir.(YTTK Md 77)

Değerleme işlemleri yapılırken TMS ilkeleri de göz önünde bulundurularak,

- a) Önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile takip eden dönemin açılış bilançosundaki değerlerin birbirinin aynı olması,
- b) Fiilî veya hukuki duruma aykırı bir durum sözkonusu olmadığı sürece, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden yola çıkılması,
- c) Bilanço gününde, varlıklar ve borçların teker teker değerlendirilmesi,
- d) İhtiyatlı davranılması, değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde TMS’de belirtilen esaslara uyulması,
- e) Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınması,
- f) Bir önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemlerin korunması gerekmektedir. (YTTK Md 78)

Kanunun 78’inci maddesi muhasebede önemli yeri olan, ihtiyatlılık, süreklilik, dönemsellik, tutarlılık, tahakkuk esası kavramlarının öneminin vurgulandığı bir mahiyettedir. Buna göre, değerleme sürecinde TMS dikkate alınarak, önceki dönem kapanış bilançosu ve cari yıl açılış bilançosunda yer alan değerlerin aynı olması gerektiği, fiilî veya hukuki duruma aykırılık teşkil etmediği sürece değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekli olduğunun kabul edileceği belirtilmektedir.

Buna göre, varlıklar ve borçlar detaylı bir şekilde teker teker değerlendirilecek ve ihtiyatlılık içerisinde hareket edilecektir. Yine değerlemeye ilişkin ortaya çıkan olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde TMS dikkate alınacak, faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınacaktır. Değerleme sürecinde önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler izlenecektir.

78/2 ancak istisnai durumlar ve standartlarda öngörülmesi halinde ilgili maddenin birinci fıkrası ilkelerinden farklı bir uygulama benimsenebileceğini ifade etmektedir.

Bilanço kalemleri, TMS uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. (YTTK Md 79) Maddenin gerekçesinde belirtildiği üzere, değerlendirme ölçülerinde TMS benimsenmesi muhasebe sistemimizin küresel gereklilikleri karşılayacak düzeye çıkarılmasına, dolayısıyla, mesleğin gereken itibarını kazanmasına yardımcı olacaktır.

**Tablo III. 4 VUK Değerleme Ölçülerinin TMS/TFRS Uygulamalarındaki Karşılığı**

| V.U.K.          | TMS/TFRS                  |
|-----------------|---------------------------|
| Maliyet Bedeli  |                           |
| Borsa Rayici    | Gerçeğe Uygun Değer       |
| Tasarruf Değeri | Bugünkü Değer             |
| Mukayyet Değer  | Tam Karşılığı yok         |
| İtibari Değer   | Tam Karşılığı yok         |
| Rayiç Bedel     | Gerçekleşebilir Değer     |
| Emsal Bedel     | Net Gerçekleşebilir Değer |
| Vergi Değeri    | Karşılığı Yok             |

**Kaynak:** Şeref Demir, (2012), TMS - TFRS VUK Değerleme Yaklaşımı, Seçkin Kitabevi, 58 - 67.

V.U.K.'da ki değerleme ilkeleri, kamu maliyesi bakış açısından oluşturulmuş ve dolayısıyla vergi matrahını belirlemeye yönelik niteliktedir. Ticaret kanunu ile yerleştirilen uygulamalar ile gerçeğe en uygun mali durum ve performans ortaya konulmaya çalışılmaktadır. TMS değerleme ölçüleri olarak,

- Gerçeğe uygun değer,
- İtfa edilmiş maliyet yöntemi,
- Özkaynak yöntemi,
- Maliyet Yöntemi,
- Normal kapasite oranı,
- Kalıntı değer,

- Yeniden değerlendirme yöntemi

olmak üzere yeni değerlendirme yöntemleri getirmiştir. (Akbulut, 2012:11 - 16)

Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamaları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler TMS'ye tabidir. Şartların gerçekleşmesi hâlinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanır. (YTTK Md 80 , 81)

### 3.4.1. Ticari Defterler ve Belgeler

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda 64 – 88 maddeler arasında defterlere ilişkin düzenleme yapılmıştır. Defterlerin tutulması ile ilgili yükümlülük 6102 Sayılı Kanunda 64'üncü madde de mülga kanunda ise 66'ncı madde de tanımlanmıştır. Her iki tanımda da büyük farklılıklar bulunmamaktadır. Buna göre;

*“Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, 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”* (Değişik: 26/6/2012-6335/8 md)

Bu tanıma göre ticari defterler işletmenin durumunu, borç ve alacaklarını, hesap dönemlerine ait kâr/zarar durumunu açıkça göstermek ve işletmenin faaliyetleri ve mali durumu hakkında fikir vermelidir. İlgili kanun, değişmeden önceki şeklinde ise, defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları ve 88'nci madde ile KKG'ya verilen yetkiler doğrultusunda tutulması gerektiği hükme bağlanmıştır. Eski kanun 66. Madde de benzer şekilde ticari belgelerin işletmenin ekonomik ve mali durumunun ortaya konulmasında aracı olduklarından bahsetmektedir.

64/2 uyarınca, gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda tacir tarafından saklanma yükümlülüğü bulunmaktadır.

64/3'ncü fıkra, 6335 Sayılı Kanun ve 6455 Sayılı Kanunlar ile değişikliğe uğramıştır. İlk hali ile defterlerin, açılış ve kapanışta noter tarafından onaylanacağı

ve kapanış onaylarının izleyen hesap döneminin altıncı ayının sonuna kadar yaptırılacağı belirtilmektedir. Fiziksel olarak tutulan yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterleri açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlamadan önce, noter aracılığıyla yapılır. İzleyen faaliyet dönemlerine ait açılış onayları ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Pay defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defterleri yeterli sayfa bulunuyorsa izleyen dönemlerde açılış onayı yapılmadan kullanılabilir. Ticaret siciline tescil esnasında defter açılışlarının ticaret sicil müdürlüklerince de onaylanabileceği açılış onayının noterce yapılması durumunda, ticaret sicil tasdiknamesinin aranmasının zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır.

Kapanış onayı ile ilgili tanımlanan süreler, 6335 Sayılı Kanun ile yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayları ile ilgili süre altı aydan üç aya indirilmiştir. 6455 Sayılı kanun ile kapanış tasdikleri, yevmiye defterinin izleyen faaliyet döneminin altıncı ayı sonuna kadar, yönetim kurulu karar defterinin ise izleyen dönemin birinci ayı sonuna kadar notere yaptırılacağı şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca, elektronik ortamda defter tutulması durumunda, açılış ve kapanış onayları aranmayacaktır. Hem fiziki hem de elektronik ortamda tutulan defterlere ilişkin usul ve esaslar, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir. İlgili tebliğ, 19/12/2012 tarihli ve 28502 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Tebliği uyarınca;

- Tacir sıfatını haiz gerçek ve tüzel kişiler, yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebiri tutmakla yükümlüdür.

- Şahıs şirketleri genel kurul toplantı ve müzakere defterlerini de tutacaklardır.

- Sermaye şirketleri ise pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri tutacak, limited şirketlerden farklı olarak anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler yönetim kurulu karar defteri de tutacaklardır.

- Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletmeler ile kamu yararına çalışan

dernekler ve gelirinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve tüzel kişiliği bulunmayan diğer ticari teşekküller birinci fıkra da sayılan defterleri tutmakla yükümlüdürler.

İlgili tebliğ, 06/06/2013 tarih ve 28669 sayılı resmi gazetede yayımlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde Değişiklik ile kapanış onaylarına ilişkin değişiklik yapılmıştır. Buna göre kapanış onayları ile ilgili 15'inci madde değiştirilmiştir. İlk tebliğde kapanış onayları için öngörülen süre üç ay iken, ilgili değişiklik ile yevmiye defterlerinin kapanış onayı için belirlenen süre altı ay olarak belirlenmiş, yönetim kurulu karar defterinin kapanışı ise izleyen hesap döneminin birinci ayı sonuna indirilmiştir. Kapanış onaylarında son kayıtların altına noterce “görölmüştür” ibaresi düşölmek zorundadır. Ayrıca, 01/12/2013 tarih ve 28838 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan tebliğ ile mücbir sebebin ilan edildiğı yerlerde kapanış onayları, mücbir sebebin sona erdiği ayı takip eden ayın sonuna kadar yapılacaktır.

Gerek tebliğden gerek ise 6102 64/4 fıkrasından anlaşılacağı üzere, muhasebe ile ilgili olmayan;

- Pay defteri,
- Yönetim Kurulu Karar Defteri
- Genel Kurul Karar ve Müzakere Defterleri

Ticari defter olarak kabul görmektedir.

Defter tutma yükümlölüğü ile ilgili maddenin son fıkrası (64/5) uyarınca, 6102 sayılı kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175'inci ve mükerrer 257'nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılmış olan düzenlemelere uymak mecburiyetindedir. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değ erleme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi

matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez.

6762 sayılı mülga kanunda ise ticari defterlere ilişkin düzenlemeler 66 – 86. Maddeler ile yapılmıştır.

Ticari defterlerin tutulma amaçları, yeni kanunda korunduğu şekildedir. Tutulacak defterler ise aşağıdaki gibidir;

- Hükmi şahıs tacirlerin yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri;

- Amme hükmi şahısları tarafından kurulan ve hükmi şahsiyeti bulunmayan ticari işletmeler ile dernekler tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve hükmi şahsiyeti olmayan diğer ticari teşekküller, karar defteri dışında kalan defterleri,

- Gerçek şahıs tacirler ise karar defteri hariç olmak üzere birinci bentte yazılı defterleri tutması gerektiği veya işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defterini tutabileceği belirtilmiştir.

Mülga Türk Ticaret Kanununda, defterlerin onayı ile ilgili olarak ise, kullanım öncesinde ticaret siciline veya notere ibraz edilerek, kaç sayfadan oluştuğu ilk ve son sayfaya yazılarak resmi mühür ve imza ile tasdik olunması gerektiği, noterlerin onayladığı defterler adetleri, kime ait olduğu en geç 7 gün içerisinde ticaret sicil memurluğuna bildirileceği, defterlerin mahiyeti, nevi ve sayfa sayısını gösteren iki nüsha halinde düzenlenmiş beyannameyi sicil memuru tasdik ederek, bir nüshasını tacire vereceğini, erilmemiş ise defterlerin lehte delil olmayacağını belirtmektedir. (ETTK Md 69)

6102 sayılı kanunun 65'inci maddesi defterlerin tutulması ile ilgili yol gösterici konumdadır. İlgili maddenin mülga kanunda karşılığı bulunmamaktadır. İlgili madde uyarınca, defterlere yapılacak olan yazım veya kayıtların eksiksiz bir biçimde, doğruyu yansıtır, zamanlı ve düzenli bir şekilde Türkçe olarak yapılması ve kullanılacak, kısaltma, rakam, harf, sembol kullanılması durumunda ne anlama

geldiklerinin anlaşılır bir şekilde olması gerektiği anlaşılmaktadır. Yapılan kayıt ve yazımların üzerinde düzeltme yapılmış ise düzeltme öncesi halinin belirlenemeyeceği bir şekilde düzeltme yapılmamalı ve yapılan değişikliklerin kayıt sırasında veya sonrasında yapıldığı anlaşılabilmelidir. Kayıt ve yazım sürecinde elektronik imkânlardan faydalanılması durumunda, saklama sürecinde erişim ve kolaylıkla okunması için gerekli düzenlemelerin yapılması şarttır.

Mülga Kanunda, yapılan tüm kayıtların tacir tarafından yapıldığı, kayıtlar ile ilgili sorumluluğun işletme sahibine, hükmi şahıslarda idare organına, hükmi şahsiyete sahip olmayan işletmelerde ise idarecilere ait olacağı, oluşan kusurların memur veya hizmetlilere yüklenemeyeceği, defterlerin hiç tutulmaması veya uygun olarak tutulmaması durumunda, sorumlu olanların 3 – 30 milyon TL'ye kadar ağır para cezası ile cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır. (ETTK Md. 67)

Kanunda düzenlenen elektronik ortamdaki kayıtlar, belgeler ve faturalar nitelik olarak yazılı ortamdaki benzerlerinden farklı değildir ve aynı sonuçlara yol açmaktadır. Ancak;

- Kayıt oluşturma ile ilgili yükümlülükleri, teknolojik değişimlere uygun bir şekilde yeniden düzenlemek,
- Basım, tasdik ve saklama yükümlülüklerini ve maliyetlerini azaltmak,
- Mükellef hizmetleri ve idari işlemlerde yeni yöntemler oluşturmak,
- Vergiye gönüllü uyumu artırmak,
- Elektronik denetime uygun altyapıyı oluşturmak ve yaygınlaştırmak,
- Uzaktan denetim imkânlarının geliştirilmesinin önünü açmak,
- Uluslararası ortak denetimi mümkün hale getirmek,
- Farklı yasal ortamlarda faaliyet gösteren uluslararası firmaların yönetsel ve iç/dış denetim ihtiyaçlarını karşılayacak ortak bir düzen ve standart sağlamak



amacıyla elektronik imkânların kullanımı imkânı getirilmiştir.  
(Doğan,2013:304 - 305)

Kanunda belirtilen elektronik ortamda defter tutulabilmesi için; gerçek kişilerin nitelikli elektronik sertifikaya sahip olmaları, tüzel kişilerin ise, elektronik fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip olmaları ve mal, mühür temin etmiş olması, ayrıca elektronik defter kullanıcılarının yazılım uyumluluk onayına sahip bir yazılım almış olmaları gerekmektedir. Elektronik defter uygulamalarında, hesap döneminin ilk ayına ilişkin berat alınarak açılış onayı, son aya ilişkin berat ile de kapanış onayı yapılmış olmaktadır.(Altaş,2012a:301 - 308)

64 ve 65'nci maddelere bakıldığında, defterlerin ilgililer tarafından sürekli bir şekilde inceleyebilecekleri, ilgililerin sürece adapte olmaları için gerekli imkânların tesis edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılabacaktır. Bu durum ise özellikle küresel standartları işaret etmekte ve muhasebe sürecinin uygulayıcılarının günümüz şartlarına uyumuna yönelik olarak bilgilerini güncelleştirmelerini gerektirmektedir. Şeffaflığa ilişkin bir dönüşümün alt yapısını hazırlayan bu dönüşüm, meslek mensuplarının muhasebenin beklenen işlevlerini yerine getirmeleri için bugüne kadar yerine getirmedikleri ancak gerekli düzenlemelere hazır olmalarını gerektirmektedir. Böylelikle sıklıkla bahsedilen bilgi amaçlı muhasebe altyapısı hızla tesis edilecektir.

### **3.4.2. Envanter Uygulamaları**

Envanter, işletmenin aktif ve pasiflerinin belirli bir andaki gerçek değeriyle gösterildiği bir çalışmadır. İşletmenin hesap ve sonuçlarının, envanter çalışmalarının ta mve doğruluğu ile doğrudan bağlantısı vardır.(Özkorkut,2013:218 - 219)

Envanter işlemlerinin tanımlandığı 66 ve 67'nci maddeler ise, işletmenin gerçek durumunu yansıtacak düzenlemeler açısından önem arz etmektedir. 66'nci madde ile envanter kavramı tanımlanmış, 67'nci madde ile ise envanteri kolaylaştıracak yöntemler açıklanmıştır. Mülga kanunda 67'nci maddenin doğrultusunda bir düzenleme yoktur. Bu durum ise, işletmenin hızlı, doğru ve tam bilgi sunumuna yönelik bir envanter sürecini daha hızlı ve kolay bir şekilde yürütmesine yol gösterici bir nitelik taşımaktadır.

Her tacir, ticari işletmesinin açılışında ve daha sonraki dönemlerde her faaliyet döneminin sonunda, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini ayrı ayrı belirten bir envanteri, düzenli bir işletmenin faaliyet akışına uyumlu bir süre içerisinde çıkarır. (66/1 ve 66/2)

Üç yılda bir fiziki sayım yapılması koşulu ile maddi duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, miktar, değer ve bileşimlerindeki değişim küçük ise değişmeyen miktar ve değerle envantere dâhil edilir.

Aynı türdeki stok 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.

Burada özellikle stoklar ve maddi duran varlıkların envanter sürecinin daha uzun zaman alabilmesi nedeniyle, fiziki sayım süreci belirtilen şartların varlığı durumunda üç yıl olarak belirlenmiş hem de gruplandırarak envanter yapma imkânı sağlanarak daha hızlı envanter çıkarılması kolaylaştırılmıştır. Envanter ile ilgili bir süre belirtilmemiş olmasına rağmen, işletme bilançoları envanter çalışmalarından sonra hazırlanacağı için bilanço hazırlanmasını geciktirmeyecek uygun bir sürede envanter çalışmaları tamamlanmış olmalıdır. Bu nedenle bilgi sunumu işlevini eksiksiz yerine getirecek uygun bir süre tanımlanmış olmalıdır.

Envanterin süresinin kısaltılmasına yönelik olarak bahsedilen sondaj yöntemi ise, süre azaltıcı, maliyet düşürücü bir yöntem olarak tanımlanmış olmakla birlikte tarafsız olamama gibi bir risk taşımaktadır. Bu nedenle özellikle denetim yoksun işletmelerde ilgili madde de belirtilen kolaylaştırıcı yöntemlerin varlığı yanıltıcı bilgilerin sunulmasına aracılık edecek nitelikte olabilir. Fiziksel bir sayım ile yürütülecek envanter çalışmalarına eş olacak envanter sonuçlarını sağlayacak ve TMS uyumlu olarak, sondaj yöntemi ile genel kabul gören matematiksel istatistiksel yöntemler yardımı ile mal varlığı çeşit, miktar ve değer olarak belirlenebilir. Bu

yöntem dışında, TMS uyumlu başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespit edilmesi sağlanabiliyorsa fizikî envanter yapılmasına gerek bulunmamaktadır. (67/1 ve 67/2)

Bunlar dışında, envanter döneminden önceki üç ay veya sonraki iki ay içerisinde belirlenen usuller ile yapılan malvarlığı envanterlerinin mevcudiyeti ve ilgili varlıklarını ileriye yönelik değer tahmininin önünde bir engel yok ve tahmin doğru yapılabiliriyorsa bu varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek yoktur. (67/3) İlgili maddelerden de anlaşılacağı üzere, hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın, kullanılacak yöntem TMS ile uyumlu olacaktır. (Dal, 2013:121)

Envanteri kolaylaştırıcı yöntemlerin faydalarının işletme ile sınırlı kalması, daha başka bir deyişle, sosyal sorumluluk kavramının ihlal edilmesi durumunun önüne geçebilmek için denetim mekanizmasının varlığı ile mümkün hale gelecektir. Aksi takdirde denetim dışı firmaların mevcudiyeti envanter çalışmalarının sonuçlarının yanlış kararlar almaya yönelik mahiyette olmasının önünü açabilecektir. Bu nedenle, ilgili kolaylıkların denetime tabi firmalar ile sınırlı tutulması faydalı olacaktır.

Eski kanunda ise envanter defterine açılış ve kapanış envanter ve bilançolarının kaydolunacağı, bir iş yılının 6 – 12 ay olabileceği ve bilanço gününden itibaren takip eden iş yılının ilk üç ayı içerisinde envanter işlemlerinin tamamlanacağı envanter ve bilanço işlemlerinin tacir, kolektif ve komandit şirketlerde sınırsız olarak sorumlu olan tüm ortaklar, donatma iştiraklerinde bütün donatanlar ve tacir sıfatını haiz olan diğer şirket ve kurumlarda idare işlerine yetkili olan kişiler tarafından imza ve notere ibraz olunacağı, noter tarafından takip eden iş yılının en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip “Görölmüştür” damgası vurulacağı ve mühür ve imza ile tasdik ettirileceği, kullanılan envanter defterinin ciltli ve sayfalarının müteselsil sıra numaralı olacağı hükme bağlanmıştır. (ETTK md 72)

### 3.4.3. Saklama Yükümlülükleri

Her tacir, işletmeye ait ticari defterleri, envanterleri, açılış bilançolarını, ara dönem bilançoları, finansal tabloları, yıllık faaliyet raporları, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelere ilişkin anlaşılabilirlik kazandıran çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini, alınan ticari mektupları, gönderilenlerin ise suretlerini, 64 üncü maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişinden itibaren başlayan 10 yıl süre zarfında saklamakla yükümlüdür.

Çözümlemeler ile alınmış bulunan ticari mektuplar ve defter dayanaklarıyla görsel ve diğer belgelerle içerik olarak örtüşür ve saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilir ve uygun bir süre içinde kayıtlar okunabilir hâle getirilebilir vaziyette ise Açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları dışındaki belgeler, Türkiye Muhasebe Standartlarına da uygun olmak kaydıyla, görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanabilirler.

Doğal afetler veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde zıyaa uğrarsa tacir zıyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.

Gerçek kişi olan tacirin ölmesi durumunda, mirasçıları veya ticareti terk etmiş ise kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî olarak tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişilik sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır (YTTK Md 82)

Defter tutan kişi veya halefleri son kayıt tarihinden itibaren 10 yıl saklamalıdır. Bu saklama mecburiyeti, hakiki şahsın ölümü durumunda mirasçıları, ticareti

bırakmış ise kendisine düşmektedir. Mirasın resmi tasfiyesi durumunda ilgili belgeleri sulh mahkemesi saklar.

Kollektif ve adi şirketlerin infisahı durumunda merkezin olduğu yerdeki yetkili mahkemeler tarafından bir ortağa veya notere, diğer şirketlerde ise notere tevdi edilir. Bir afet nedeniyle belgeler zarar görmüş ise zararın öğrenildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde yetkili mahkemeden vesika istenebilir, aksi takdirde ibrazdan kaçınmış sayılır. (ETTK Md 68)

Saklama süreleri hem 6102 Sayılı Kanun hem de 6762 Sayılı Mülga Kanunda 10 yıl olarak öngörülmüştür. Ancak, 6102 sayılı kanunda sürenin başlangıcı ilgili takvim süresinin bitişi ile başlamakta iken, mülga kanunda son kayıt tarihinden itibaren başlamaktadır.

Uyuşmazlık ortaya çıkması durumunda yabancı gerçek veya tüzel kişi ile olsalar tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verebilir. (YTTK Md 83)

Bir hukuki uyuşmazlıkta ticari defterler ibraz edilmişse, defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımları tarafların katılımı ile incelenir. Gerekli görülürse, defterlerin ilgili yapraklarından suret alınır.

Malvarlığı hukukuna ilişkin, bilhassa mirasa, mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklarda, mahkeme, ticari defterlerin teslimine ve bütün içeriklerinin incelenmesine karar verebilir. (YTTK Md 85)

Miras, İflas ve şirket işlerinde istenebilir. (ETTK Md 79). Mahkeme gerekli gördüğü durumlarda res'en veya taraflardan birinin talebi üzerine defterlerin ibrazını isteyebilir. Taşınması ve ibrazı güç olan belgeler ibraz edilemediği durumlarda bilirkişi vasıtasıyla incelenmesi, zabıt tutularak, rapor alınması ve gerekirse suret istenilmesi defter ve belgelerin bulunduğu yerdeki ticari davalara bakmakla mükellef mahkemeden istenebilir. (ETTK Md 80)

### 3.4.4. Standartlar

Defter tutma, envanter işlemleri, finansal tabloların hazırlanması ve sunulması, denetim faaliyetleri ile ilgili süreçlerde kanunda işaret edilen TMS ve TFRS uyum şarttır. Şeffaflığın sağlanabilmesi ve aynı zamanda karşılaştırılabilirliğin anlamlı olabilmesi açısından ilgili konularda belirlenmiş standartların varlığı büyük önem arz etmektedir. Sürekli bahsedildiği üzere, kurumsal yönetim amaçlarının sağlanabilmesi için önemli düzenlemeler içeren 6102 sayılı kanun T.M.S ve TFRS uygulamalarını zorunlu hale getirmiş, amaçların en doğru şekilde belirlenmesi ve uygulamada yaşanabilecek güçlükleri aşmak için ise konular ile ilgili düzenlemeleri yapma yetkisini KGK'ya bırakmıştır.(Ercan, 2012:185 - 186)

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenen standartlara atıfta bulunulmuştur. Buna göre,

Türkiye Muhasebe Standartları, 67, 68 69 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 88, 398, 402, 403, 510, 514,515, 517, 528, Geçici Madde 1, Geçici Madde 6, 1534

Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS, Geçici Madde 1,

Türkiye Denetim Standartları 88, 397, 398, 400, 403, 528, 1522, Geçici Madde 1, Geçici Madde 6

maddelerinde zikredilmektedir.

Burada sıralanan maddeler muhasebe mesleğini etki alanlarını etkileyecek mahiyettedir. Çalışma kapsamında Türk Ticaret Kanunu'nun uygulamaların ve meslek mensuplarının etkilendiği düzenlemelerde T.M.S, TFRS ve KGK gönderme yapıldığı görülmektedir. Standartların neler olduğu ilgili maddelerde geçtiği başlıklarda kısaca açıklanmış, ayrıca ikinci bölümde de çalışma konusu ile alakalı olduğu kadarıyla irdelenmiştir. Gelişmiş birçok ekonomide olduğu gibi ülkemizde de S.P.K. hükümlerine tabi olarak SPK'da işlem gören şirketler, ticaret kanununa tabi şirketlere göre oldukça büyüktür. TFRS ile ilgili uygulamalar, SPK şirketlerine uygulanacaktır. Özellikle de;

- KOBİ olarak nitelendirilen şirketlerin ölçeklerinin küçüklüğü,
- S.P.K.'ya tabi olmamaları
- TFRS ile ilgili uygulamaların tam olarak düzene girmemesi,

KOBİ'lerin daha dar kapsamlı olarak KOBİ TFRS uygulamalarını benimsemelerini gerektirmektedir. (Karacan, 2009:16)

### 3.5. Denetim

Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği belki de en büyük yenilik denetim konumunda olmuştur. İlk çıktığı şekliyle neredeyse tüm sermaye şirketlerini kapsayacak nitelikte olan denetim faaliyetleri daha sonraki süreçte, sınırlandırılmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu, denetim konusunda standartlar ve raporlama konularında olduğu gibi Kamu Gözetimi Kurumunun yetkisini beyan etmiştir. S.P.K. ve BDDK denetime yetkili diğer kulular olmakla birlikte, ilgili kurumlar denetçilerini, KGK tarafından yetkilendirilmiş şirketler arasından seçebilecektir (Akbulut,2014:389). 660 Sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK ile Denetim faaliyetlerinde yetkili olan Kamu Gözetim Kurumu çalışmanın önceki bölümlerinde incelenmiştir. 14 Mart 2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2014/5973 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2012/4213 Sayılı Karar'da değişiklik yapılarak bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınan şartlar yeniden belirlenmiştir. 10 Ekim 2014 tarih ve 29141 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan karar ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin kriterler aynen korunmuştur. Buna göre,

- Akif toplamı 75.000.000 TL ve üzeri,
- Yılın net satış hasılatı, 150.000.000 TL ve üzeri,
- Çalışan sayısı 250 ve üzeri

olan ve bu şartlardan ikisini, birbirini takip eden iki hesap dönemi içerisinde sağlayan firmaların, bu iki dönemde hangi iki kıstası sağladığına bakılmaksızın,

bağımsız denetime tabi olacağı kararlaştırılmıştır. Firma denetim kapsamına girdikten sonra ise, bu kıstasları taşımaya devam edeceğini beklemek normaldir. Ancak denetime tabi şirketin, denetim kapsamına girdikten sonraki hesap dönemlerinden itibaren arka arkaya iki hesap dönemi ilgili kıstasları sağlayamaması durumunda denetim kapsamından çıkacağı anlaşılmaktadır. Burada bir istisna olarak, şirketin denetime tabi olunan yılda, şartlardan birisini sağlarken, diğer iki şartında belirtilen sınırların yüzme yirmi veya daha altında kaldığı durumlarda müteakip dönemde de denetime tabi olacağı yayınlanan kararda verilen örnekten anlaşılmaktadır.

Denetim kavramı özellikle de Türk Ticaret Kanunu içerisinde özellikli ve yeni bir kavram konumundadır. Eski Kanun içerisinde denetimin önemsenmediği, dikkate alınmadığı izlenimine sebep verebilecek şekilde, denetimden bahsedilmemektedir. Zaten, 6102 Sayılı Kanunun işaret etmiş olduğu kurumsallaşma amacına ulaşabilmek ve işletme ile ilgilenen tüm tarafların doğru karar alabilmesine hizmet edecek bilgileri sunacak muhasebeleştirme sürecinin tesis edilebilmesi için kanaatimizce en büyük araç denetim mekanizmasıdır.

Mülga Türk Ticaret Kanunu'nda denetim kavramına Dördüncü Fasılda yer alan Anonim Şirket bölümünün Birinci Kısım Şirketin Mahiyeti ve Kuruluş Şekilleri başlığında yer alan 274. Maddesinde Denetimin bilançonun açıklık ve doğruluk esasları çerçevesinde yapılacak incelemeyi de kapsayacağı şeklindeki hükmü içinde değinilmiştir. İlgili kanun denetimden çok denetçi kavramı öne çıkarmaktadır. Ayrıca bu kanunda bahsedilen denetim kavramı ise modern dünyanın gerekliliklerine uygun bir güven ortamını sağlayacak olan denetim kavramı ile alakalı değildir. Mülga kanunun hükümleri etkin bir denetlemeyi gerçekleştirmeyi sağlayacak düzenlemeleri içermemektedir. (Toroslu,2012b:391) Burada düzenlenen, murakıp ve murakabe kavramları ile ifade edilen denetim kavramı iç denetimdir. Bu nedenle Mülga kanunda bahsedilen denetim kavramı ile 6102 Sayılı kanununda düzenlenen denetim arasında kıyas yapılması mümkün olmayacaktır. Eski kanunda yer alan şekli ile denetçi iç denetim organı olarak faaliyet gösterecektir ve bir şirkette en az bir en az beş denetçi görev alabilecektir. Kanun maddesinden de anlaşılabileceği üzere şirkette en



az bir denetçi bulundurulacaktır denilerek denetimin zorunluluğuna işaret edilmiştir. Yine denetçinin olmaması da fesih sebebi olarak gösterilmiştir. Birden fazla denetçi bulunması halinde bunlar denetim kurulu olarak bir kurul teşkil etmekte ve üyelerde denetim kurulu üyesi olarak kabul edilmektedir. Mülga kanunda denetçi gerçek kişidir. Denetçilerin çoğunluğunun Türk Vatandaşı olması zorunludur ve denetçiler en çok üç yıllığına seçilmekte ve sonrasında yine aynı denetçiler seçilebilmektedir. (Altaş, 2013a,248 - 249)

Denetim kavramının kanun metni içerisinde yok denecek kadar az sayıda yer almasının temel sebeplerine bakıldığında, yasama organının kanun gerekçesini dolayısı ile işlevini farklı şekilde yapılandığı görülecektir. Yine metin içerisinde geçen “murakabe” kavramının pek çok yerde “denetim” kavramı ile ifade edilmesi de denetim kavramının etkinliğini zayıflatmıştır. Daha geniş bir bakış açısıyla Ticaret kanunu içinde “muhasabe” kavramının 3 kez yinelendiği tespit edilmiştir. Genel olarak bir değerlendirme yapıldığında 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun muhasabe bilgi sistemi içinde denetimi ve yine tüm kanun metni içinde “muhasabe” kavramını ihmal ettiği tespit edilmektedir.

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda ise, 397 – 406 ncı maddelerinde denetim konusu ayrı bir bölüm olarak ele alınmıştır.

Kanunun 397 nci maddesi, genel olarak, anonim şirketler ve şirketler topluluğunun, finansal tablolarının denetçi tarafından KGK ‘nca yayımlanacak U.D.S. ile uyumlu T.D.S’na göre denetleneceğini, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları içerisindeki finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile uyumlu olup olmadığını ve gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı denetlenecektir. Denetime tabi olan firmaların hazırladıkları finansal tabloların denetimden geçip geçmediğini ve denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü finansal tablo başlığında belirtmekle yükümlüdür. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu da aynı hükümlere tabidir. Denetime tabi olmak ile birlikte denetimden geçmemiş ilgili tablo ve raporlar, düzenlenmemiş hükmünde olacaktır. Denetim raporundan sonra yapılan ve denetleme raporlarını etkileyecek düzeyde olan değişiklikler olması durumunda anılan tablo ve raporlar yeniden denetlenecektir. İlgili denetim faaliyetleri ve denetim

sonucu ilgili denetim raporunda özel olarak açıklanmalıdır. Denetçi görüşünde de yenide denetlemeyi yansıtabak ekler yer almalıdır. Denetime tabi şirketlerin belirlenmesi yetkisi Bakanlar Kurulu'nun yetkisi dâhilindedir. Denetim kapsamındaki şirketler dışındaki anonim şirketler ile kooperatifler, ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşların denetimi 6102 sayılı kanuna 28.03.2013 tarih ve 6455 sayılı kanunun 80. Maddesince eklenen 5. Fıkra hükümlerine göre denetlenecektir. Denetim faaliyetlerini yürütecek olan denetçilerin, niteliği, uyacakları etik ilkeler, görev ve yetkileri ile seçilmeleri, görevden alınmaları ve ayrılımları, denetim ve raporların içeriği ve denetim raporunun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlara ilişkin olarak, Bakanlıkça hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılan yönetmelikle düzenlenir. Denetim faaliyetleri ile ilgili olarak altı özelliği sıralamak mümkündür:

- Bir zorunluluktur ve Bakanlar Kurulu tarafından denetim kapsamında olan şirketler denetimi yapmaya mecburdur.
- Denetim faaliyetleri denetim kapsamında olduğu sürece srekli bir şekilde yerine getirilmelidir.
- Bütünsellik arz etmektedir. Muhasebe sistemi girdi ve çıktıları ile denetlenmelidir.
- Denetçi muhakkak dışarıdan seçilen ve şirkete bağılı olmayan bir konumda faaliyetlerini yürütür.
- Mesleki bir faaliyettir ve profesyonelliği gerektirir.
- Denetim yetkisi denetçiye aittir ve belirli koşullar dışında devredilemez.(Çeker,2013: 365 - 366)

Denetimin konu ve kapsamı ise 398 nci madde de anlatılmaktadır. Buna göre, finansal tabloların, yönetim kurulu faaliyet raporunun denetimi ile, envanter çalışmaları, muhasebeleştirme süreci ve T.D.S.'nin öngördüğü iç denetim çalışmalarının, 378 nci madde uyarınca Riskin Erken Saptanması ve Yönetimine ilişkin raporların ve bu rapor doğrultusunda yapılacak olan faaliyetlerin ve 397 nci

madde uyarınca yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun denetlenmesi çalışmalarından oluşmaktadır. Bu denetimde, TDS ile birlikte kanuna ve esas sözleşmenin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin olan hükümlerine uyulduğu da denetlenmektedir. Denetçinin hazırlamış olduğu denetim raporuna ilişkin esaslar KGK tarafından belirlenir.

Denetleme sürecinde KGK tarafından belirlenen esaslar doğrultusunda, denetçilik mesleği ve etik ilkeleriyle uyumlu bir şekilde, özenle gerçekleştirilir. Denetleme faaliyeti, 515 nci maddede belirtilen dürüst resim ilkesi uyarınca, malvarlığı, borçlar ve yükümlülükler, özkaynaklar ve faaliyet sonuçları;

- TMS'ye göre
- Tam, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir, ihtiyaca ve işletmenin niteliklerine uygun biçimde,
- Şeffaf ve güvenilir nitelikte,
- Dürüst, aynen ve aslına sadık olarak ortaya koyacak şekilde çıkarılmalıdır.

Bu ilke kanunun gerekçesinden anlaşılacağı üzere, bir üst hukuk kuralıdır ve uygun olmayan tüm standartları ve hükümleri geçersiz kılar.

Madde 399 ve 400 denetçinin seçimi, görevden alınması, sözleşmenin feshi ve denetçi olabilecekleri tanımlanmaktadır. Denetçi şirket genel kurulunca belirlenirken, topluluk denetçisinin seçimi için ana şirket genel kurulunun toplanması gerekmektedir. Denetçi her faaliyet dönemi için faaliyet dönemi bitmeden önce seçilmelidir. Seçilen denetçiye ilişkin bilgiler yönetim kurulu tarafından, ticaret siciline tescil ettirilir ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi ve internet sitesinde ilan edilir. Konsolide ana şirketin mali tabloları denetleyen bir denetçi, farklı denetçi seçilmemiş ise, topluluk mali tablolarının denetçisi kabul edilecektir.

Denetleme görevinin ilgili denetçiden alınması için, yönetim kurulunun, sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde ise esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşinin istemi ile ilgililer ve denetçinin dinlenilmesi ve denetçinin şahsına ilişkin haklı bir gerekçenin, taraflı davrandığı yönünde bir bulgunun varlığı durumunda şirket merkezinin yer aldığı yerdeki asliye ticaret mahkemesi yeni bir

denetçi atayabilir. Görevden alma veya yeni denetçi atamaya ilişkin dava, seçilen denetçinin T.T.S.G.'de ilanın takiben üç hafta içerisinde açılabilir. Azlığın ilgili davayı açabilmesi için, denetçi seçiminde karşı oy vermiş olması, bunu tutanaklara geçmesini sağlamış olması ve seçimin yapıldığı tarihten en az üç ay öncesine kadar şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması gerekmektedir.

Denetçinin faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar seçilemediği durumda, yönetim kurulu üyelerinden her biri veya pay sahiplerinden herhangi birinin istemi ile merkezin bulunduğu asliye ticaret mahkemesi tarafından denetçi atanır. Seçilmiş denetçinin görevi reddetmesi veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptali, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır.

Denetçinin mahkeme tarafından atandığı hallerde ödenecek ücret ve diğer giderler mahkeme veznesine yatırılmalıdır. Bu tutar mahkeme tarafından kesin bir şekilde belirlenecektir. Tutara üç iş günü içerisinde itiraz edilebilir.

Haklı bir sebebin varlığı veya kendisine karşı görevden alınma davası açılan denetçi, denetleme sözleşmesini yazılı ve gerekçeli olarak feshedebilir. Denetçi görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçi fesih tarihine kadar olan süre içerisinde elde etmiş olduğu sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar 402 nci maddede belirtilmiş olan denetim raporuna uygun bir şekilde hazırlanarak genel kurula verilir. Denetçinin fesih ihbarında bulunması durumunda, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de genel kurulun onayına sunar.

SMMM ve YMM unvanını haiz ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları, bu kişilerden oluşan sermaye şirketi denetçi olabilir. 400 üncü maddede denetçinin;

*a) Denetimi yapılacak olan şirkette pay sahibi olması,*

b) Denetlenecek şirketin yönetici veya çalışanı olması veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içerisinde bu sıfatı taşımış olması,

c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişi, bir ticaret şirketi veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibi olması ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahip olması, denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmı olması,

d) Denetlenecek şirketle bağlantılı veya bağlantısı olan bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyor veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyor olması,

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

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

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

h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmiş ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyor olması durumunda denetçi olamaz.

Ayrıca, 6335 Sayılı Kanunun 19 uncu maddesine göre değiştirilen şekli ile, denetçi, On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi

üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. KGK bu konudaki esasları belirlemeye, süreleri kısaltmaya yetkilidir.

Denetçi tarafından denetleme faaliyetlerini yürütmüş olduğu şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, hiçbir şekilde danışmanlık veya hizmet veremez veya yasaklanan işlemleri bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.

Yönetim kurulu, denetçinin denetleme faaliyetlerini yürütebilmesi için gerekli tablo ve raporları ve diğer yazışma ve belgeleri düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin denetçiye verir. Yönetim kurulu, denetleme konusunda denetçiye gerekli imkânları sağlamakla yükümlüdür. Denetçi, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgilerin tarafına verilmesini ve dayanak oluşturabilecek belgelerin sunulmasını yönetim kurulundan ister. Denetçi, yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerekmesi durumunda öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Denetçi kendisine tanınan yetkileri yavru ve ana şirketler için de kullanabilir. Konsolide finansal tabloları çıkartmakla yükümlü şirket yönetim kuruluda denetçiye istediği bilgileri ve var ise ana ve yavru şirketlerin denetim raporlarını vermek mecburiyetindedir. Denetçi öngörülen yetkileri ana ve yavru şirketler yönünde de kullanabilir. (YTTK Md. 401)

Denetçi, hazırlamış olduğu ve yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçlarını içeren finansal tabloları konu alan denetim raporunu kullanıcılar tarafından anlaşılması gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille, geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlamalıdır.

Denetçi bunların yanı sıra bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirmeye tabi tutar.

Değerlendirmelerde şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikli olarak, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yapılmalı ayrıca,

şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin sağladığı imkânlar ölçüsünde şirketin finansal durumunu belirttiği görüşünü açıklar.

Denetime ilişkin raporun esas bölümünde;

*a) Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,*

*b) Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir.*

*Finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin; öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı, TMS çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtır yansıtmadığı, belirtilir.*

*Denetim çerçevesinde, 398 inci maddenin dördüncü fıkrası uyarınca Riskin Erken Saptanması ve Yönetimine ilişkin olarak kurulan sisteme ve çalışmalara ilişkin bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir. Denetçi hazırlamış olduğu raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar. (YTTK Md. 402)* Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi adıyla oluşturulan bu komite, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler için kurumsallık amaçlarına yönelik bir düzenleme gereğinin sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Diğer şirketlerde denetçinin gerekli görmesi halinde yönetim kuruluna yazdığı yazıyı müteakip kurulur ve ilk raporunu kurulduğu aya müteakip hazırlar. Komite, bazı yönetim kurulu üyelerinin görevlendirilmesi veya tamamen üçüncü kişilerden faydalanılarak oluşturulabilir. (Özcan, 2013:278 - 279).

Denetimin sonucu, KG.K. tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, görüş yazısında olumlu veya olumsuz görüş verebileceği gibi görüş vermekten kaçınabilir.

Olumlu görüş vermesi durumunda, denetimde, TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının gerçek durumu yansıttığı ve doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve mali tabloların bu durumu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.

Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa buna işaret edilir. Yazılan görüş KGK tarafından belirlenen şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır.

Denetçinin çekincelerinin bulunması durumunda olumlu görüş yazısı sınırlandırılabilir veya olumsuz görüş verebilir. Sınırlanmış olumlu görüş ile, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek düzeyde aykırılıklar içerdiği ifade edilir ve tespit edilen aykırılıkların tablolarda açıklanmış bulunan sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda bu yönde bir görüş verilebilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.

Defterlerde, denetlemeye ilişkin hükümlere uygun bir denetlemenin yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin tespit edilmesi veya şirket tarafından denetlenecek hususlara yönelik olarak önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini ortaya koyarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüş ile aynı sonuçları doğurur.

6335 sayılı kanunun 20'nci maddesi ile değiştirilen şekli ile olumsuz görüş yazılan durumlarda yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimini takip eden tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul tarafından yeni bir yönetim kurulu seçilir. Esas sözleşmede aksi öngörülmediği durumlarda, eski yönetim kurulunun üyelerinin yeniden seçilebilmesi mümkündür. Yeni yönetim kurulu tarafından altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve



standartlara uygun finansal tablolar hazırlatılır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula arz eder. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar. (YTTK Md 403)

Denetim sürecinden sorumlu olan denetçi, yardımcıları ve temsilcileri, denetimi yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketinin yönetim kurulu, üyeleri ve çalışanları denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve denetim süreci ile ilgili olarak sır saklamakla yükümlüdür. Denetim faaliyeti esnasında öğrenilen, denetleme kapsamı ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise bu sorumluluk müteselsildir.

Sır saklama yükümlüğünün yerine getirilmemesi durumunda, ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir. Tazmin yükümlülüğü, sözleşme ile kaldırılamaz veya sınırlandırılmaz. Denetçinin yükümlülüğüne ilişkin istemler hazırlamış olduğu rapor tarihinden itibaren beş yıllık zamanaşımına tabidir. Ancak söz konusu yükümlülüğün ihmali nedeniyle ortaya çıkan durum, Türk Ceza Kanununa göre daha uzun zamanaşımına tabi ise, tazminat davasına da belirtilen zamanaşımı süresi uygulanır. (YTTK Md. 404)

Şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıklarının bulunması durumunda, yönetim kurulunun veya denetçinin istemiyle şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Dava ile ilgili giderlerinin borçlusu şirkettir. (YTTK Md. 405)

Denetçinin şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazdığı durumlarda veya yönetim

kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bu sebeplerden dolayı denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa, pay sahiplerinden herhangi birisinin istemiyle, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hâkim şirketle veya hâkim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilecektir.(YTTK Md. 406). Yapılacak olan bu özel denetimde görev alacak kişi mahkemece görevlendirilmiş işin niteliğine uygun bir kişi olabilir. Özel denetim, amaca yararlı bir sürede şirket işlerini gereksiz yere aksatmadan yerine getirilmelidir. (Mutluer vd., 2013: 168 - 169) Özel denetçinin azli ile ilgili bir düzenleme yapılmamış olmakla birlikte, haklı sebeplerin varlığı halinde sadece mahkeme kararıyla azledilebilmelidir(Altaş,2013b:182)

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun “denetim” kavramına bakış açısının 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na kıyasla çok daha kapsamlı ve rasyonel olduğu görülmektedir. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanun’da “denetim” kavramının 24 ayrı madde ve başlık kapsamında kanun metni içerisinde toplamda 105 kez geçtiği tespit edilmiştir. Madde 88, Madde 366, Madde 397, Madde 398, Madde 400, Madde 401, Madde 402, Madde 403, Madde 404, Madde 437, Madde 438, Madde 441, Madde 528, Madde 562, Madde 625, Madde 635, Madde 1524’te “denetim” kavramı doğrudan muhasebe açısından değerlendirilen anlamı karşılar niteliktedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu bağımsız denetim konusuna ayrı bir önem atfederek sektörün geleceğine yönelik bakış açısını ortaya koymaktadır. Bağımsız denetim konusunda sınırları çok daha net belirlemek amacıyla kimlerin ve hangi görevleri icra edenlerin denetçilik yapamayacağını açık olarak ifade edilmektedir. (YTTK Md 400). Yine bağımsız denetim kapsamında bağımsız denetimi icra eden sermaye şirketinin yetkili organlarına ve çalışanlarına sır saklama yükümlülüğü getirilmiştir.

TTK 440/2 uyarınca, denetçinin rotasyonu dışında, şirkete vergi danışmanlığı ve denetimi dışında hizmet veren kişi ve kurumlar veya yavru şirketleri şirketin denetim faaliyetlerini üstlenemez. SPK tebliğlerinde de bu durum, ilgili şirkete bağımsız denetim faaliyetleri yürütülürken, 3568 Sayılı kanun çerçevesinde mali

tablo ve beyanların vergi mevzuatına uygunluğunu incelemek ve tasdik etmek, görüş ve rapor vermek dışında, ister bedelli ister bedelsiz olsun;

- Muhasebe ve defterlerin tutulması ve bunlara ilişkin hizmetlerin sunulması,
- Finansal bilgi sistemi kurulması, işletme süreçlerine ilişkin danışmanlık hizmeti sunulması ve belge düzenlenmesi, rapor sunulması,
- Değerleme, aktüerya hizmetleri sunulması,
- İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi,
- Araçlık veya yatırım danışmanlığı hizmeti sunulması,
- Hukuki danışmanlık vd. hizmetlerin sunulması,
- Tahkim ve bilirkişi hizmetlerinin sunulması,
- SPK'ca izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması durumunda,

Bağımsız denetim faaliyetlerinin ilgili kişi ve kurumlarca yürütülemeyeceğini hükme bağlamıştır (Pulaşlı, 2012: 692 - 692).

Yeni Türk Ticaret Kanununda adı geçen Kamu Gözetimi Kurumu, muhasebe standartları oluşturmaya, denetim ile ilgili düzenlemeleri yapmaya yetkilendirilmiş kurumdur. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 88 inci maddesinde kurumun yetkisi aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

*(1) 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. 514 ilâ 528 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.*

*(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara*

*uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır.*

*(3) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü addolunur.*

*(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.*

*(5) Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkra da belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.*

Denetime tabi şirketler, internet sitesi kurmakla yükümlüdür. Konu ile ilgili düzenleme YTTK 1524 üncü madde ile düzenlenmiştir. Buna göre, denetime tabi sermaye şirketleri, kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihinden itibaren üç ay içerisinde bir internet sitesi açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanması için kullanmak mecburiyetindedir. Yayımlanacak içerikler, ilgili kanunda süre belirtilmiş ise bu süre içinde, sürenin belirtilmediği durumlarda ise içeriğin dayandığı işlemin gerçekleştiği tarihten, tescil veya ilana bağlanan durumlarda ise tescil veya ilanın yapıldığı tarihten itibaren en geç beş gün içerisinde, şirketin kuruluş işlemlerinin tamamlanmasından site açılıncaya kadar geçen sürede yayımlanması gereken içerikler de internet sitenin açıldığı tarihte sitede yayınlanır. Belirtilen yükümlülöklere uyulmaması durumunda ilan edilmesi gereken kararların iptali için geçerli sebep oluşur. Bu durum kanuna aykırılığın tüm sonuçlarının doğmasına yol açar ve kusuru bulunan yöneticiler ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu bulunmaktadır. Şirketin internet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış olan bölümü herkesin erişimine açık tutulmak

zorundadır. Erişim hakkının kullanılması, ilgili olmak veya menfaati bulunmak gibi kayıtlarla sınırlandırılmayacağı gibi herhangi bir şarta da bağlanamaz. Bu ilkenin ihlal hâlinde edilmesi durumunda herhangi bir taraf engelin kaldırılması davası açabilir. Yayımlanan içeriklere başlık olarak tarih ve parantez içinde “yönlendirilmiş mesaj” ibaresi konulur. Bu ibarenin değiştirilmesi için bu Kanuna ve bu fıkrada anılan yönetmeliğe uyulması gereklidir. Bu Kanun ve ilgili diğer kanunlarda veya idari düzenlemelerde daha uzun bir süre öngörülmediği sürece, şirketin internet sitesine konulan bir içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren en az altı ay süreyle internet sitesinde yer alır, ilgili duruma uyulmadığı hallerde konulmamış sayılır.

6102 sayılı kanun ile birlikte, denetim ve standartlar ile ilgili olarak tek yetkili kurum KGK olarak belirlenmiştir. Böylelikle, hem muhasebe uygulamaları hem de standartların ve denetimlerin tek bir merkezden belirlenmesi çok sesliliği ve uygulama farklılıklarını bitirecek, hem de ulusal muhasebe ve denetim uygulamaları, politikaları yerini uluslararası düzeyde kabul görmüş ve güvenilirliği yüksek finansal tabloların hazırlandığı bir süreci başlatacaktır.

Kanunun taslaktaki hali ile, şirketin mutad denetimi dışında, kanun tarafından öngörülen işlemler ile sınırlı olarak denetim yapan bir işlem denetçisi bulunmaktadır. İşlem denetçisi bağımsız dış denetçi ile aynı işlemleri yürütmemektedir.(Topçuoğlu,2011:74 - 80) İşlem denetimi ile ;

- Birleşme sözleşmesi ve birleşme raporu
- Tasfiye halindeki bir şirketin birleşmeye katılması,
- Sermaye kaybı veya borca batıklık durumlarında birleşmeye katılımı,
- Bölünme sözleşmesi ve bölünme planını,
- Tür değiştirme ve tür değiştirme raporunu,
- Komandit şirketlerin finansal tablolarını,
- Anonim şirket ve limited şirketlerin kuruluş işlemlerini,

- Sermaye artırımı işlemlerini,
- Menkul kıymet ihracını,
- İç kaynaklarla sermaye artırılmasını,
- Şarta bağlı sermaye artırılmasını,
- Esas sermayenin azaltılmasını,
- Limited şirketlerde ek ödeme iadelerini,

denetlemektedir. İlgili konuların denetimi işlevini üstlenen bir mekanizmanın maliyetleri artıracakğı gerekçesiyle kaldırılması denetime ilişkin olumsuz bir durum olarak ortaya çıkmaktadır. Üstelik bu tür denetimin varlığı ile bağımsız denetim şirketleri ve KOBİ'lerde ise YMM veya SMMM bu işlevi yerine getirecekti. Söz konusu denetimin iptali ilgili gruplar için bir iş alanı kaybına yol açmıştır.(Altaş,2012b, 47 - 49)

6102 sayılı kanun genel ekonomi hedeflerinin gerçekleştirilmesinde önemli düzenlemeler içermektedir. TTK ilgili hükümlerine bakıldığında, kurumsallık ilkesi kavramı ve bu doğrultuda muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kanunun muhasebeleştirme ile ilgili sürecinde tamamen hâkim olarak konuyu bilenler tarafından hissedilebilecektir. Dördüncü bölümde, meslek mensupları, bağımsız denetim unvanını haiz kişi ve kurumlar ile denetime tabi şirketlerin YTTK ve amaçlarına bakış açıları ve bilgi düzeyleri incelenecektir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### YENİ TÜRK TİCARET KANUNU VE DENETİM KAVRAMLARININ SMMM, YMM, DENETÇİ VE FİRMALAR AÇISINDAN BİLİNİRLİĞİ

#### 4. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Getirilen Uygulamaların Değerlendirilmesi Amacıyla Gerçekleştirilen Araştırma

Konuyla ilgili literatür çalışmalarının tamamlanmasını takiben, elde edilen bilgiler yoluyla SMMM, Y.M.M., Denetçi Unvanını Haiz Kişiler ve denetime tabi olan firmalara uygulanmak üzere bir anket tasarlanmıştır. Gerçekleştirilen araştırmada kantitatif araştırma tekniklerinden CATI (Computer Aided Telephone Interview) yöntemi uygulanılmıştır. Telefon ve bilgisayar teknolojilerinden faydalanarak, hızlı ve etkin bir şekilde ve eş zamanlı kontrol imkânı sağlayan bu yöntem aynı zamanda maliyet açısından da avantaj sunmaktadır. Çalışma ile ilgili hazırlanan takvim aşağıdaki Tablo 4.1.'de görüldüğü gibidir:

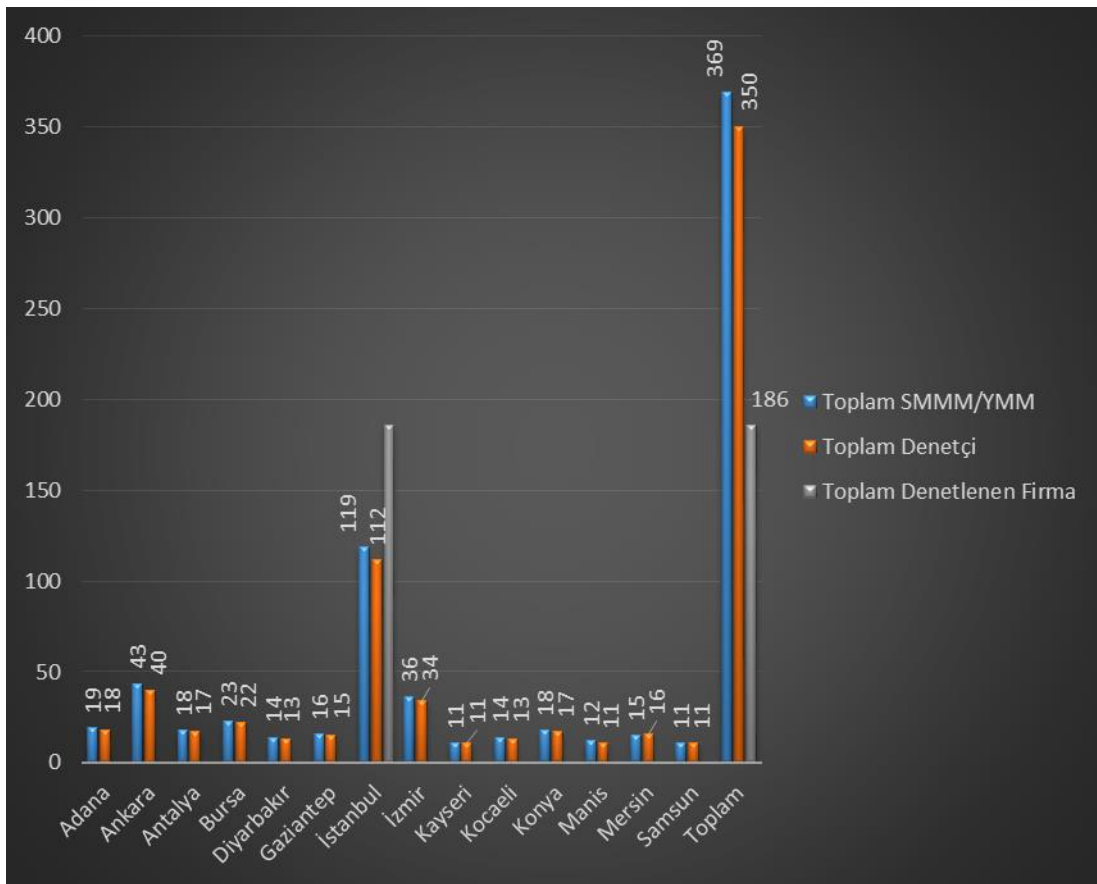
**Tablo IV. 1 Çalışma Takvimi**

| Yapılan Çalışmalar       | Başlama Tarihi | Bitiş Tarihi |
|--------------------------|----------------|--------------|
| Saha uygulamaları        | 01.04.2014     | 07.09.2014   |
| Kontroller               | 02.04.2014     | 08.09.2014   |
| Düzenleme ve veri girişi | 03.04.2014     | 09.09.2014   |
| Analiz - raporlama       | 10.09.2014     | 10.10.2014   |

#### 4.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Araştırma kapsamında, SMMM, Mali Müşavir, Denetçiler ve denetime tabi firmaların Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Yeni Türk Ticaret Kanunu uygulamaları hakkındaki değerlendirmelerini ortaya çıkarmak amaçlanmıştır. Araştırma kapsamında görüşme yapılan cevaplayıcıların dağılımı grafik 4.1.'de görüldüğü gibidir.

**Grafik IV. 1 Ankete Katılan Cevaplayıcıların İller Bazında Dağılımı**



Ankete, 369 SMMM/YMM, 350 denetçi unvanına sahip meslek mensubu ve 186 adet denetlemeye tabi firma katılmıştır. Araştırma kapsamında katılımcılara,



- Meslek unvanları,
- Mali müşavirlik mesleğini ne kadar süredir yaptıkları,
- Kaç mükellefleri olduğu,
- Bağımsız denetçilik müessesine ihtiyaç duyulma durumu,
- YMM veya SMMM ruhsatının olup olmadığı,
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK) ile ilgili bilgi düzeyleri,
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili değişikliklerin ne kadar uzun zamandır takip edildiği,
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili gelişmeleri takip ettikleri kaynaklar,
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ve TFRS'yi gerekli bulma durumu,
- Gerekli bulmayanların, Yeni Türk Ticaret Kanunu ve TFRS'yi gerekli bulmama nedenleri,
- Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda değiştirilmesi ya da eklenmesi gereken maddelerin olup olmadığı, var ise neler olduğu,
- TFRS ve YTTK'nın uygulanabilirliğinin sağlanması için sistemde ne gibi cezaların bulunmasının etkili olacağının düşünüldüğü,
- Bağımsız denetim mekanizmasının oluşturulmasının sebeplerinin neler olduğu noktasındaki görüşleri,
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte uygulanacak olan bağımsız denetim mekanizmasına ilişkin görüşleri,
- Bağımsız denetçilerin bağımsız denetmenlik unvanını alışı yöntemlerinin ne olduğu,
- Bağımsız denetçi unvanını haiz olmayanların, bağımsız denetçilik belgesi için başvuru yapmayı düşünüp düşünmediği,
- Bağımsız denetçi olmayanların, bağımsız denetçilik belgesi için başvuru yapmayı düşünmüyor olmalarının nedenleri,
- Bağımsız Denetim Yönetmeliğine ilişkin ilgili olarak soru formunda belirtilen uygulamalar ile ilgili görüşlerin ne olduğu,
- Bağımsız denetimin zorunlu hale getirilmesinin muhasebe mesleği mensuplarına güvensizlik işareti olarak algılanıp algılanmayacağı,

- Denetçi unvanını haiz meslek mensuplarının, defter tutmasının doğru bulunup bulunmadığı,
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ve TFRS'ye hazırlanmak için alınan eğitimlerin kaynağı,
- Eğitim kaynaklarının neler olduğu,
- Alınan eğitimlerin ve kullanılan dokümanların yeterli düzeyde eğitici olup olmadığı,
- İşyerinde YTTK ve TFRS'ye yönelik hazırlık yapılıp yapılmadığı,
- İşyerinde YTTK ve TFRS'ye yönelik hazırlıkların neler olduğu,
- TFRS ve YTTK uyum süresinin ne kadar olabileceği,
- Türk Ticaret Kanunuyla ilgili olarak soru formunda bahsedilen konulardaki bilgi düzeyinin ne olduğu,
- TFRS sisteminin anlaşılır olması ve kullanımına yönelik soru formunda belirtilen ifadelerle katılma eğiliminin hangi yönde olduğu,
- TFRS sistemiyle ilgili avantaj ve dezavantajlara yönelik olarak soru formunda sıralanan ifadelerle katılma eğiliminin ne olduğu,
- Yeni Türk Ticaret Kanunuyla ilgili olarak soru formunda belirtilen değerlendirmelere ne derece katıldığı,

başlıkları altında sorular yöneltilerek, araştırma kapsamında sorgulanan konular belirlenmiştir.

#### **4.2. Araştırmada Kullanılan Soru Formunun Oluşturulması**

Soru formunda yer alan soruların oluşturulması sürecinde aşağıdaki çalışmalardan faydalanılmıştır:

- Güler'in (2012) yaptığı, Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni TTK Yer alan Denetim Uygulamaları Hakkında Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma

- Er ve Altuntaş'ın (2012) yaptığı, Yeni TTK ile KOBİ'ler Denetlenmeye Hazır mı? Sakarya İlinde Bir Araştırma

- Yel ve Çiftçi (2013) tarafından yapılan, Yeni Türk Ticaret Kanunu İle TFRS/TMS Konusunda Getirilen Yenilikler ve Ordu İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açılarını Değerlendirilmeye Yönelik Bir Uygulama

- Yaralı (2012) tarafından yapılan, Şirketlere Yönelik Yeni Türk Ticaret Kanunu isimli çalışma,

- Ulusan vd. (2012) yaptığı, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma,

- Bozdemir'in (2012) yaptığı, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma

Katılımcılara 23 başlık altında sorular yöneltilmiştir Yöneltilen soruları, SMMM/YMM, Denetçiler ve Denetime tabi şirketlere yönelik olarak tanımlayıcı amaçlı farklı sorularda sorulmuştur. Oluşturulan soru formunun geçerlilik ve güvenilirlik analizlerini yapabilmek amacıyla, bir pilot çalışma gerçekleştirilmiş, gerçekleştirilen çalışmanın sonuçları, 1st International Conference on Sustainable Business and Transitions for Sustainable Development" isimli kongre de "a Regional Perspective Of The New Turkish Commercial Code: Example Of O.I.Z Of Karaman" isimli çalışma ile sözlü olarak sunulmuştur. Pilot uygulama sonucunda ölçekbilirliği düşük sorular ve eleştiriler üzerine bazı sorular değiştirilmiş, gerekli düzenlemeler ve ölçekbilirliği test etmek amacıyla yapılan ve yayınlanmayan son uygulama ile soru formuna son şekli verilmiş ve bu aşamanın tamamlanmasından sonra anketin örneklem ve güven aralığı hesaplamaları

sonucu bulunan diğer cevaplayıcılara uygulanmasına başlanmıştır. Örneklem ve güven aralığı belirlenirken, ana kütle SMMM/YMM, KGK tarafından Mart 2014 tarihi itibari ile denetleme yetkisi verilen denetleyiciler ve 14 Mart 2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2014/5973 Sayılı Karar ile 2012/4213 Sayılı Karar'da değişiklik yapılarak bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınan şartlara göre belirlenen şirket sayısına göre belirlenmiştir. Araştırma kapsamında, SMMM, denetlenen firma, serbest veya bir firmaya bağlı bağımsız denetçi, YMM olmak üzere toplam 905 katılımcıyla görüşülmüştür. Katılımcılar, araştırmaya gönüllülük esasına göre katılmışlardır.

$$n = 905$$

Güven aralığı =  $\pm 3,65$  olacaktır.

### 4.3. Araştırma Sonuçları

#### 4.3.1. Demografik Bilgiler

Ülkemizde TURMOB verilerine göre, Kasım 2014 tarihi itibari ile, 2094 bağımlı ve 2334 bağımsız olmak üzere toplam 4428 YMM, 36155 bağımlı ve 44118 bağımsız olmak üzere 80.273 SMMM ve 5735 bağımlı 5269 bağımsız olmak üzere toplam 11.004 SM faaliyet göstermektedir. Bunun yanı sıra KGK web sayfasındaki rakamlara göre, 9.404 bağımsız denetçi ve 136 bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır. Denetime tabi şirketlerin sayısının ise 6.000'e yakın olduğu tahmin edilmektedir.

**Tablo IV. 2. Cevaplayıcıların Mesleklere Göre Dağılımı**

|                                 | Sıklık     | %            |
|---------------------------------|------------|--------------|
| SMMM                            | 331        | 36,6         |
| Denetlenen Firma                | 186        | 20,6         |
| Bağımsız Denetçi / Serbest      | 175        | 19,3         |
| Bağımsız Denetçi /Firmaya Bağlı | 175        | 19,3         |
| YMM                             | 38         | 4,2          |
| <b>Toplam</b>                   | <b>905</b> | <b>100,0</b> |

Anket sonuçları incelendiğinde; SMMM unvanına sahip olanların oranı %36,6, YMM'lerin oranı %4,2'dir. Buna göre 10 kişiden 4'ü muhasebeci (SMMM/YMM)'dir. Bağımsız denetçiler; firmaya bağlı ve serbest olmak üzere 2 ayrı grupta yer almaktadır ve oranları %19,3'erdir. Denetlenen firmanın oranı ise %20,6'dır.

**Tablo IV. 3. Cevaplayıcıların Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımı**

|                   | Sıklık     | %            |
|-------------------|------------|--------------|
| 5 yıl altı        | 130        | 18,1         |
| 6 - 10 yıl arası  | 159        | 22,1         |
| 11 - 15 yıl arası | 136        | 18,9         |
| 16 - 20 yıl arası | 73         | 10,2         |
| 21 yıl ve üzeri   | 221        | 30,7         |
| <b>Toplam</b>     | <b>719</b> | <b>100,0</b> |

Denetlenen firmalara “kaç yıldır mali müşavirlik yapıyorsunuz?” sorusu sorulmamış iken meslek gruplarından cevap veren 719 SMMM/YMM ve bağımsız denetçilerin; %30,7'si 21 yıl ve üzeri, %22,1'i 6-10 yıl arası, %18,9'u 11-15 yıl arası, %18,1'i 5 yıl ve altı, %10,2'si ise 16-20 yıl arasında mali müşavirlik yaptığını söylemiştir. Toplam olarak bir değerlendirme yapıldığında ise; mali müşavirlik yapan 719 kişinin %40,2'si en fazla 10 yıldır mali müşavirlik yaparken geriye kalan %59,8'i ise 10 yıldan fazla süredir mali müşavirlik yapmaktadır.

**Tablo IV. 4. SMMM/YMM Ruhsatına Sahip Olma Durumu**

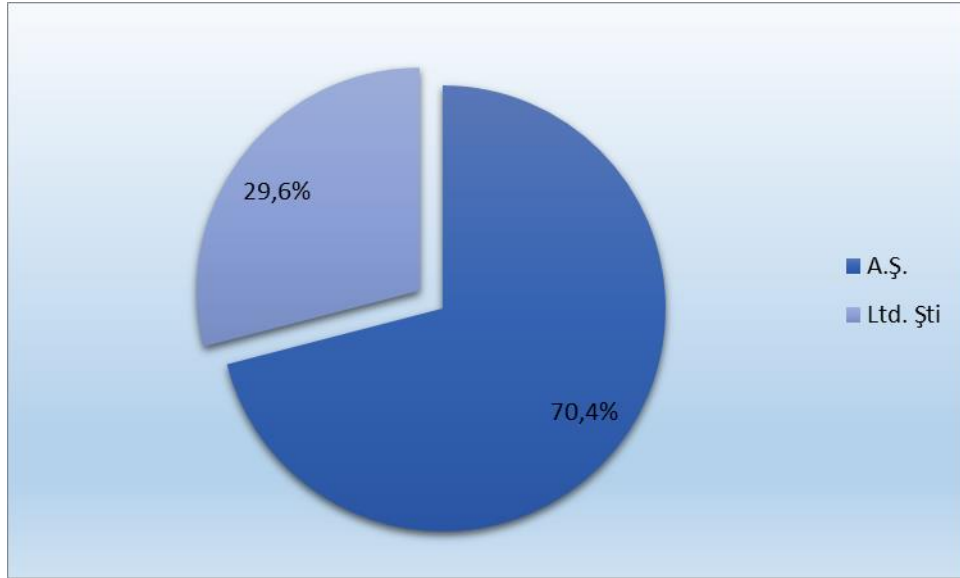
| Unvan         | Sıklık     | %            |
|---------------|------------|--------------|
| YMM           | 83         | 11,5         |
| SMMM          | 636        | 88,5         |
| <b>Toplam</b> | <b>719</b> | <b>100,0</b> |

719 SMMM/YMM ve denetçinin; %88,5'i SMMM ruhsatına, %11,5'i ise YMM ruhsatına sahiptir.

**Tablo IV. 5. Cevaplayıcıların Mükellef Sayısına Göre Dağılımı**

| Mükellef sayınız         |                | Meslek       |         | Toplam |
|--------------------------|----------------|--------------|---------|--------|
|                          |                | SMMM/<br>YMM | Denetçi |        |
| 10'dan az                | Sıklık         | 60           | 57      | 117    |
|                          | Mesleğe göre % | 16,3         | 16,3    | 16,3   |
| 11 - 40 arası            | Sıklık         | 119          | 138     | 257    |
|                          | Mesleğe göre % | 32,2         | 39,4    | 35,7   |
| 41 - 70 arası            | Sıklık         | 101          | 75      | 176    |
|                          | Mesleğe göre % | 27,4         | 21,4    | 24,5   |
| 71 - 100 arası           | Sıklık         | 45           | 42      | 87     |
|                          | Mesleğe göre % | 12,2         | 12,0    | 12,1   |
| 101 ve üzeri             | Sıklık         | 44           | 38      | 82     |
|                          | Mesleğe göre % | 11,9         | 10,9    | 11,4   |
| Toplam                   | Sıklık         | 369          | 350     | 719    |
|                          | Mesleğe göre % | 100,0        | 100,0   | 100,0  |
| Ki-kare(4)=5.367,p=0.252 |                |              |         |        |

Denetlenen firmalara sorulmayan “mükellef sayınız kaçtır?” sorusuna 719 cevap alınmıştır. Cevap veren 719 kişinin, %35,7’si 11-40 arası, %24,5’i 41-70 arası, %16,3’ü 10’dan az, %12,1’i 71-100 arası ve %11,4’ü 101 ve üzeri mükellefi olduğunu söylemiştir. Cevaplayıcıların tamamı dikkate alınarak yapılan değerlendirme ile elde edilen sonuçlara göre, 719 kişinin; %52’sinin 40 veya 40’dan az mükellefi varken, %48’inin 41 ve daha fazla mükellefi vardır. Yapılan ki-kare analizi sonuçlarına göre meslekler ile mükellef sayısı birbirinden bağımsızdır. (p=0,252)

**Grafik IV. 2 Ankete Katılan Şirketlerin Hukuki Statüsü**

Denetlenen firma niteliğinde olan 186 firmanın; %29,6'sı Limited Şirket, %70,4'ü Anonim şirket niteliğindedir. Denetime tabi olan 186 firma, şirketlerinin hukuki statüsünü değiştirmeyi düşünmemektedir.

#### 4.3.2. TFRS Bilgi Düzeyi

**Tablo IV. 6. Cevaplayıcıların TFRS Bilgi Düzeyi**

| İncelenen Grup                         | Grup Ortalama ve Standart Sapması |                        | Sıklık | %     |
|----------------------------------------|-----------------------------------|------------------------|--------|-------|
| SMMM/YMM                               | 2,43±0,882                        | Hiç                    | 6      | 1,6   |
|                                        |                                   | Az                     | 38     | 10,3  |
|                                        |                                   | Orta                   | 159    | 43,1  |
|                                        |                                   | İyi                    | 124    | 33,6  |
|                                        |                                   | Çok iyi                | 42     | 11,4  |
|                                        |                                   | Toplam                 | 369    | 100,0 |
| Denetçi                                | 2,45±0,868                        | Hiç                    | 2      | ,6    |
|                                        |                                   | Az                     | 40     | 11,4  |
|                                        |                                   | Orta                   | 147    | 42,0  |
|                                        |                                   | İyi                    | 119    | 34,0  |
|                                        |                                   | Çok iyi                | 42     | 12,0  |
|                                        |                                   | Toplam                 | 350    | 100,0 |
| Denetlenen Firma                       | 2,47±0,919                        | Hiç                    | 1      | ,5    |
|                                        |                                   | Az                     | 24     | 12,9  |
|                                        |                                   | Orta                   | 76     | 40,9  |
|                                        |                                   | İyi                    | 57     | 30,6  |
|                                        |                                   | Çok iyi                | 28     | 15,1  |
|                                        |                                   | Toplam                 | 186    | 100,0 |
| TFRS Bilgi Ortalaması                  | 2,45±0,884                        | F(2,902)=0.146,p=0.864 |        |       |
| 1= Çok iyi 2= İyi 3= Orta 4= Az 5= Hiç |                                   |                        |        |       |

Cevap verenlerin, TFRS hakkında bilgi düzeyleri değerlendirildiğinde; incelenen 3 grup ortalamaları istatistiksel olarak birbirinin aynısıdır. %95 güven aralığında, grupların ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir. Çalışmadaki SMMM/YMM, denetçi ve denetlenen firma ayrımlarının, TFRS hakkındaki bilgi düzeyleri üzerinde fark ortaya çıkaracak bir



etkisi yoktur. TFRS ile ilgili bilgi düzeyi değerlendirildiğinde, cevap verenlerin bilgi yeterlilikleri orta düzeyde veya iyi düzeyde şeklinde ortaya çıkmıştır. Bulunan bu sonuç, çalışmanın devamında yapılacak olan analizlerde TFRS ile ilgili olarak ortaya çıkarılan bulgulara olan güven düzeyini artıracak ve destekleyici nitelikte olacaktır.

#### 4.3.3. YTTK ve Alt Konularındaki Bilgi Düzeyi

**Tablo IV. 7. Cevaplayıcıların YTTK Bilgi Düzeyi**

| İncelenen Grup                         | Grup Ortalama ve Standart Sapması |                         | Sıklık | %     |
|----------------------------------------|-----------------------------------|-------------------------|--------|-------|
| SMMM/YMM                               | 2,50±0,831                        | Hiç                     | 3      | ,8    |
|                                        |                                   | Az                      | 31     | 8,4   |
|                                        |                                   | Orta                    | 155    | 42,0  |
|                                        |                                   | İyi                     | 139    | 37,7  |
|                                        |                                   | Çok iyi                 | 41     | 11,1  |
|                                        |                                   | Toplam                  | 369    | 100,0 |
| Denetçi                                | 2,41±0,833                        | Hiç                     | 1      | ,3    |
|                                        |                                   | Az                      | 44     | 12,6  |
|                                        |                                   | Orta                    | 149    | 42,6  |
|                                        |                                   | İyi                     | 124    | 35,4  |
|                                        |                                   | Çok iyi                 | 32     | 9,1   |
|                                        |                                   | Toplam                  | 350    | 100,0 |
| Denetlenen Firma                       | 2,31±0,882                        | Hiç                     | 1      | ,5    |
|                                        |                                   | Az                      | 34     | 18,3  |
|                                        |                                   | Orta                    | 72     | 38,7  |
|                                        |                                   | İyi                     | 64     | 34,4  |
|                                        |                                   | Çok iyi                 | 15     | 8,1   |
|                                        |                                   | Toplam                  | 186    | 100,0 |
| YTTK Bilgi Ortalaması                  | 2,42±0,845                        | F(2,902)=2.275,p=0.042* |        |       |
| 1= Çok iyi 2= İyi 3= Orta 4= Az 5= Hiç |                                   |                         |        |       |

YTTK hakkındaki bilgi düzeyi SMMM/YMM, denetçiler ve denetlenen firmalar açısından %95 güven aralığında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık sergilemektedir. Ankete katılan SMMM/YMM, denetçi ve denetlenen firmaların YTTK hakkındaki bilgi düzeylerinin %95 güven aralığında eşit olduğu görülürken, homojen post-hoc testlerinden çıkarılan sonuçlara göre denetlenen firmalar ve SMMM/YMM'lerin YTTK hakkındaki bilgi düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılaşma olduğu görülmüştür. TFRS bilgi düzeyinde olduğu gibi anket dâhilinde YTTK bilgi düzeyi de orta seviye ile iyi seviye arasında toplanmaktadır. Bu bulguya dayanarak çalışmanın ilerleyen süreçlerinde karşılaştığımız bulguların güvenilirliğe destek olacağını söylemek mümkündür.

**Tablo IV. 8. YTTK Alt Konuları Hakkında Bilgi Düzeyleri**

|                                        | SMMM/<br>YMM | Denetçi | Denetlenen<br>Firma | Genel<br>Ortalama |
|----------------------------------------|--------------|---------|---------------------|-------------------|
|                                        | Ortalama     |         |                     |                   |
| Ticari belgeler ve defterler           | 3,17         | 3,12    | 2,81                | 3,07              |
| Uyulması gereken süreler               | 3,00         | 2,94    | 2,63                | 2,90              |
| Yönetim ve genel kurallar              | 2,84         | 2,82    | 2,49                | 2,76              |
| Borçlanma yasakları                    | 2,54         | 2,64    | 2,30                | 2,53              |
| Denetim                                | 2,66         | 2,61    | 2,41                | 2,59              |
| İnternet sitesi zorunluluğu ve içeriği | 2,75         | 2,61    | 2,47                | 2,64              |
| Kuruluş, Birleşme, Bölünme ve Tasfiye  | 2,76         | 2,71    | 2,28                | 2,64              |
| Hapis cezaları                         | 2,41         | 2,38    | 2,08                | 2,33              |
| Uyum Süreci                            | 2,61         | 2,61    | 2,25                | 2,53              |
| 1= Çok iyi 2= İyi 3= Orta 4= Az 5= Hiç |              |         |                     |                   |

YTTK ile ilgili alt konulardaki bilgi düzeyleri tablo 4.8'de ortaya konulmuştur. Bilgi düzeyi sorularının tamamında, denetlenen firmaların ortalama değerlerinin denetçi ve SMMM/YMM'lerin ortalama değerlerinden farklı olduğu yapılan varyans analizleri sonucunda ortaya konulmuştur.

YTTK ile ilgili olarak sıralanan alt başlıklarda SMMM/YMM'lerin en çok bilgili olduğu alan; ticari belgeler ve defterler ile uyulması gereken sürelerdir.

SMMM ve YMM’lerin en az bilgi sahibi olduklarını düşündükleri YTTK başlığı hapis cezalarıdır.

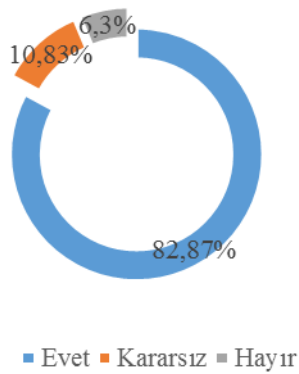
Denetçilerin ise YTTK alt başlıkları hakkında, kendilerini en bilgili gördükleri konu ticari belgeler ve defterler ile uyulması gereken sürelerdir.

#### 4.3.4. TFRS/YTTK Gerekliliği

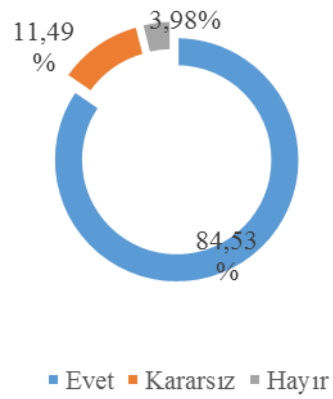
**Tablo IV. 9. TFRS ve YTTK’nın Gerekliliği**

|                 | TFRS'yi gerekli buluyor musunuz? |        | YTTK'yı gerekli buluyor musunuz? |        |
|-----------------|----------------------------------|--------|----------------------------------|--------|
|                 | Sıklık (n)                       | Yüzde  | Sıklık (n)                       | Yüzde  |
| Evet, gerekli   | 750                              | 82,9%  | 765                              | 84,5%  |
| Kararsız        | 98                               | 10,8%  | 104                              | 11,5%  |
| Hayır, gereksiz | 57                               | 6,3%   | 36                               | 4,0%   |
| Toplam          | 905                              | 100,0% | 905                              | 100,0% |

**Grafik IV. 3. T.F.R.S. Gerekli mi?**



**Grafik IV. 4. Y.T.T.K. Gerekli mi?**



TFRS ve Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun gerekli olduğunu ankete katılan büyük bir çoğunluk kabul etmektedir. Çalışma dâhilinde TFRS için; gerekli olduğuna

katılanların oranı %82,9, gerekli olduğuna katılmayanların oranı %6,3 ve kararsız olanların oranı %10,8'dir.

YTTK için 905 kişiden; gerekli olduğunu düşünenler %84,5 iken, gereksiz olduğunu düşünenler %4 ve kararsız olanlar %11,5'lik paya sahiptir.

#### 4.3.4.1. Meslek Gruplarına Göre TFRS'nin Gerekliliği

**Tablo IV. 10. Meslek Gruplarına Göre TFRS'nin Gerekli Olup Olmaması**

|                            |                | Meslek       |         |                     | Toplam |
|----------------------------|----------------|--------------|---------|---------------------|--------|
|                            |                | SMMM/Y<br>MM | Denetçi | Denetlenen<br>Firma |        |
| Evet                       | Sıklık         | 308          | 303     | 139                 | 750    |
|                            | Toplama göre % | 34,0         | 33,5    | 15,4                | 82,9   |
|                            | Mesleğe göre % | 83,5         | 86,6    | 74,7                | 82,9   |
| Kararsız                   | Sıklık         | 33           | 31      | 34                  | 98     |
|                            | Toplama göre % | 3,6          | 3,4     | 3,8                 | 10,8   |
|                            | Mesleğe göre % | 8,9          | 8,9     | 18,3                | 10,8   |
| Hayır                      | Sıklık         | 28           | 16      | 13                  | 57     |
|                            | Toplama göre % | 3,1          | 1,8     | 1,4                 | 6,3    |
|                            | Mesleğe göre % | 7,6          | 4,6     | 7,0                 | 6,3    |
| Toplam                     | Sıklık         | 369          | 350     | 186                 | 905    |
|                            | Toplama göre % | 40,8         | 38,7    | 20,6                | 100,0  |
| Ki-kare(4)=16.858,p=0,002* |                |              |         |                     |        |

Yapılan ki-kare analizi sonucunda; meslek grupları ve TFRS'nin gerekli olup olmaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı olacak bir ilişki bulunmuştur. Genel toplama göre ortaya çıkartılan yüzdelere incelendiğinde; TFRS'nin gerekliliği

konusunda SMMM/YMM unvanını haiz meslek mensupları daha çok olumlu görüş belirtirken, denetlenen firmalar kararsızlar içinde en yüksek orana sahiptir.

Denetlenen firmaların diğer cevaplayıcılara göre sayılarının daha düşük olmasından dolayı ilgili grup, SMMM/YMM ve denetçiler arasında kararsızlık konusunda oransal olarak ön plana çıkarmaktadır. Denetlenen firmalar içinde TFRS'yi gerekli bulmayanların kendi grupları içindeki oranı ise %7 ile denetçilere göre daha fazla bir oranla ortaya çıkmaktadır.

Örneklem içerisinde sayı bakımından birbirine yakın olan SMMM/YMM ve denetçiler kendi arasında meslek içi oranlara göre değerlendirildiğinde ise; Denetçiler SMMM/YMM'lere göre TFRS'yi daha fazla gerekli görmekteyken, kararsız olan SMMM/YMM ve denetçilerin oranları eşittir. TFRS'yi gerekli görmeyen SMMM/YMM'ler (%7,6), denetçilerden (%4,6) daha fazladır.

#### 4.3.4.2. Meslek Gruplarına Göre YTTK'nın Gerekliliği

**Tablo IV. 11. Meslek Gruplarına Göre YTTK'nın Gerekli Olup Olmaması**

|                             |                | Meslek   |         |                  | Toplam |
|-----------------------------|----------------|----------|---------|------------------|--------|
|                             |                | SMMM/YMM | Denetçi | Denetlenen Firma |        |
| Evet                        | Sıklık         | 314      | 312     | 139              | 765    |
|                             | Toplama göre % | 34,7     | 34,5    | 15,4             | 84,5   |
|                             | Mesleğe göre % | 85,1     | 89,1    | 74,7             | 84,5   |
| Kararsız                    | Sıklık         | 41       | 26      | 37               | 104    |
|                             | Toplama göre % | 4,5      | 2,9     | 4,1              | 11,5   |
|                             | Mesleğe göre % | 11,1     | 7,4     | 19,9             | 11,5   |
| Hayır                       | Sıklık         | 14       | 12      | 10               | 36     |
|                             | Toplama göre % | 1,5      | 1,3     | 1,1              | 4,0    |
|                             | Mesleğe göre % | 3,8      | 3,4     | 5,4              | 4,0    |
| Toplam                      | Sıklık         | 369      | 350     | 186              | 905    |
|                             | Toplama göre % | 40,8     | 38,7    | 20,6             | 100,0  |
| Ki-kare(4)=20.716, p=0.000* |                |          |         |                  |        |

Yapılan ki-kare analizi sonucu incelendiğinde; meslek grupları ile YTTK'nın gerekli olup olmamasına olan bakış açıları arasında bir ilişki söz konusudur. Genel toplama göre tespit edilen yüzdeler incelendiğinde; SMMM/YMM'lerin çoğunluğu YTTK'yı gerekli görmekte ancak, denetlenen firmalar TFRS'de olduğu gibi kararsızlar içinde en yüksek orana sahip olarak görülmektedir. Yine denetlenen firmaların diğerlerine göre sayılarının daha düşük olmasından kaynaklı olarak denetlenen firmalar, SMMM/YMM ve denetçiler arasında kararsızlık konusunda ön plana çıkmaktadır. Denetlenen firmalar içinde TFRS'yi gerekli bulmayanların grup içi oranı ise %5,4 ile SMMM/YMM ve denetçilere göre daha fazla bir oran olarak ortaya çıkmıştır.

SMMM/YMM ve denetçilerin sayılarının birbirlerine olan yakınlığı nedeniyle bu iki grubun kendi içinde oluşturdukları oranları karşılaştırmak daha sağlıklı sonuçlar verecektir. Mesleğe göre % satırlarından yararlanılarak bu bilgileri tablo 4.11'den elde etmek mümkündür. Denetçilerin, SMMM/YMM'lere kıyasla YTTK'yı gerekli görme oranı daha fazlayken, SMMM/YMM'ler denetçilere göre daha fazla kararsız cevabı vermiş oldukları görülmektedir.

#### 4.3.5. TFRS'nin Mesleklere Göre Gereksiz Bulunma Sebepleri

**Tablo IV. 12. Mesleklere Göre TFRS'yi Gereksiz Bulanların Sebepleri**

|                                                                                 | SMMM/YMM |       | Denetçi |       | Denetlenen Firma |       |
|---------------------------------------------------------------------------------|----------|-------|---------|-------|------------------|-------|
|                                                                                 | Sıklık   | %     | Sıklık  | %     | Sıklık           | %     |
| Mevcut düzenlemelerin yeterli olması                                            | 18       | 37,5  | 6       | 25,0  | 12               | 54,5  |
| Mevcut muhasebe sisteminin değişmesine sebep olması                             | 6        | 12,5  | -       | -     | 6                | 27,3  |
| Uzun bir eğitim sürecini gerektirmesi                                           | 5        | 10,4  | 4       | 16,7  | 1                | 4,5   |
| Yorum ve uygulama açısından doğuracağı problemlerden ötürü                      | 6        | 12,5  | 5       | 20,8  | -                | -     |
| Nitelikli personel, işgücü bulunmaması                                          | 6        | 12,5  | 1       | 4,2   | 2                | 9,1   |
| Ek maliyet getirmesi                                                            | 2        | 4,2   | 4       | 16,7  |                  |       |
| Yasal mevzuatta boşluklara yol açabilecek olması                                | 3        | 6,3   | 2       | 8,3   | 1                | 4,5   |
| Geçmiş verilerin yeni düzenlemelere uygunlaştırılmasını gerektirmesi ve iş yükü | 2        | 4,2   | 2       | 8,3   | -                | -     |
| <b>Toplam</b>                                                                   | 48       | 100,0 | 24      | 100,0 | 22               | 100,0 |

TFRS'yi gereksiz bulanların gereksiz bulmalarının başlıca sebepleri; mevcut düzenlemelerin yeterli olması, mevcut muhasebe sisteminin değişmesine sebep olması ve uzun bir eğitim sürecine yol açması olarak sıralanmaktadır. SMMM/YMM'ler içerisinde TFRS'yi gereksiz bulan 48 kişinin sebepleri detaylı olarak oransal bir şekilde incelendiğinde; “mevcut düzenlemeleri yeterli bulanlar” %37,5, “mevcut muhasebe sisteminin değişmesine sebep olması” diyenler %12,5, “yorum ve uygulama açısından doğuracağı problemlerden ötürü” cevabını verenler %12,5, nitelikli personel ve işgücünün bulunmamasını TFRS'yi gereksiz bulma sebebi olarak gören SMMM/YMM'ler %10,4 lük bir paya sahiptir. Denetçi ve denetlenen firma açısından sayıların çok düşük seviyede olması anlamlı yorumlar

yapmaya yeterli olmayacağı düşüncesine yol açtığından, yorum yapmaktan kaçınılmıştır.

**Tablo IV. 13. Mesleklere Göre YTTK'yı Gereksiz Bulanların Sebepleri**

|                                         | SMMM/YMM  |              | Denetçi   |              | Denetlenen Firma |              |
|-----------------------------------------|-----------|--------------|-----------|--------------|------------------|--------------|
|                                         | Sıklık    | %            | Sıklık    | %            | Sıklık           | %            |
| Mevcut durumda değişikliklere yol açmaz | 5         | 20,0         | 6         | 25,0         | 4                | 40,0         |
| Uzun bir eğitim sürecini gerektirmesi   | 5         | 20,0         | 6         | 25,0         | 2                | 20,0         |
| Ek maliyet getirmesi                    | 6         | 24,0         | 4         | 16,7         | 1                | 10,0         |
| Zaman kaybı olarak görüyorum            | 5         | 20,0         | 4         | 16,7         | 2                | 20,0         |
| Ağır yaptırımlar barındırması           | 2         | 8,0          | 2         | 8,3          | 1                | 10,0         |
| Nitelikli personel, işgücü bulunmaması  | 2         | 8,0          | 2         | 8,3          | -                | -            |
| <b>Toplam</b>                           | <b>25</b> | <b>100,0</b> | <b>24</b> | <b>100,0</b> | <b>10</b>        | <b>100,0</b> |

T.T.K'daki değişiklikleri gereksiz bulan 15 cevaplayıcı mevcut durumda değişikliğe yol açmayacağını düşünmektedir. 13 cevaplayıcı uzun bir eğitim süreci gerektirdiğinden YTTK'yı gereksiz bulduğunu belirtmektedir. YTTK'yı gereksiz bulanların 11'i ek maliyet getireceğini, yine 11 cevaplayıcının zaman kaybı olacağını düşünmesi nedeniyle YTTK'yı gereksiz gördüklerini ifade ettikleri anlaşılmaktadır.

#### 4.3.6. YTTK İle İlgili Değişiklikler

**Tablo IV. 14. YTTK İle İlgili Değişiklikleri Ne Zamandır Takip Ediyorsunuz?**

|                                                        | Sıklık     | %            |
|--------------------------------------------------------|------------|--------------|
| Kanun için çalışmaların başlatıldığı zamandan itibaren | 341        | 37,7         |
| Yürürlüğe girdiği zamandan itibaren (01.07.2012)       | 322        | 35,6         |
| T.B.M.M. de görüşülmeye başladığından itibaren (2011)  | 182        | 20,1         |
| Takip etmiyorum, ilgilenmiyorum                        | 60         | 6,6          |
| <b>Toplam</b>                                          | <b>905</b> | <b>100,0</b> |



Cevaplayıcıların Çalışmaya katılanların YTTK ile ilgili değişiklikleri ne zamandır takip ettikleri tablo 4.14’te gösterilmiştir. Buna göre cevaplayıcıların %37,7’si kanun için çalışmaların başlatıldığı zamandan itibaren, %35,6’sı yürürlüğe girdiği zamandan itibaren, %20,1’i ise T.B.M.M. de görüşülmeye başladığından itibaren takip etmekte olduğunu görülmektedir. Cevaplayıcıların %6,6’sı ise kanun ile ilgili süreci takip etmemektedir.

**Tablo IV. 15. Cevaplayıcıların YTTK İle İlgili Değişiklikleri Takip Etme Zamanlarına Göre Dağılımı**

|                                                        | SMMM/YMM |       | Denetçi |       | Denetlenen Firma |       |
|--------------------------------------------------------|----------|-------|---------|-------|------------------|-------|
|                                                        | Sıklık   | %     | Sıklık  | %     | Sıklık           | %     |
| Kanun için çalışmaların başlatıldığı zamandan itibaren | 141      | 38,2  | 158     | 45,1  | 42               | 22,6  |
| Yürürlüğe girdiği zamandan itibaren (01.07.2012)       | 75       | 20,3  | 63      | 18,0  | 44               | 23,7  |
| T.B.M.M. de görüşülmeye başladığından itibaren (2011)  | 143      | 38,8  | 124     | 35,4  | 55               | 29,6  |
| Takip etmiyorum, ilgilenmiyorum                        | 10       | 2,7   | 5       | 1,4   | 45               | 24,2  |
| <b>Toplam</b>                                          | 369      | 100,0 | 350     | 100,0 | 186              | 100,0 |

Denetlenen firmaların %24,2’si YTTK ile ilgili değişiklikleri takip etmediğini ifade etmektedir. YTTK ile ilgili süreci takip etmeyen denetlenen firma sayısı, takip etmeyen cevaplayıcıların tamamı ile oranlandığında ise, takip etmeyenlerin %75’inin denetlenen firmalardan oluştuğu görülmektedir. Meslek mensuplarının (SMMM/YMM) %38,2’si kanun için çalışmaların başlatıldığı zamandan itibaren, %20,3’ü yürürlüğe girdiği zamandan itibaren, %38,8’i ise, T.B.M.M. de görüşülmeye başladığından itibaren takip etmekteyken, denetçilerin %45,1’lik çoğunluğu kanun için çalışmaların başlatıldığı zamandan itibaren takip etmektedir. %35,4’ü ise T.B.M.M. de görüşülmeye başladığından itibaren YTTK ile ilgili değişiklikleri takip etmektedir.

**Tablo IV. 16.Cevaplayıcıların YTTK İle İlgili Gelişmeleri Takip Kaynaklarına Göre Dağılımı**

|                   | 1    | 2    | 3    | 4    | 5    |
|-------------------|------|------|------|------|------|
| <b>Gazete</b>     | 17,4 | 18,5 | 38,9 | 16,4 | 8,8  |
| <b>Dergi</b>      | 13,7 | 47,3 | 21,4 | 8,6  | 9,0  |
| <b>Televizyon</b> | 8,7  | 17,5 | 20,4 | 42,8 | 10,6 |
| <b>İnternet</b>   | 72,9 | 10,5 | 3,3  | 7,2  | 6,2  |
| <b>Radyo</b>      | 7,9  | 26,2 | 5,6  | 9,8  | 50,5 |

Ankete katılan SMMM/YMM, denetçi ve denetlenen firmalar YTTK ile ilgili gelişmeleri en yoğun oranla (%79) internetten takip etmektedir. Gelişmelerin takip edildiği ikinci ana kaynak %47 ile dergi, üçüncü olarak %39 ile gazete, dördüncü olarak ise %42 ile televizyon ve son olarak ise %50 ile radyo olarak tespit edilmiştir.

**Tablo IV. 17. YTTK’da Mesleklere Göre Değiştirilmesi Veya Eklenmesi Gereken Maddeler**

|                               |                 | Meslek       |         |                     | Toplam |
|-------------------------------|-----------------|--------------|---------|---------------------|--------|
|                               |                 | SMMM/<br>YMM | Denetçi | Denetlenen<br>Firma |        |
| Bağımsız denetim düzenlenmeli | Sıklık          | 14           | 13      | 3                   | 30     |
|                               | İfade içinde %  | 46,7         | 43,3    | 10,0                | 100,0  |
|                               | Meslek içinde % | 9,6          | 9,9     | 11,1                | 9,9    |
| Denetimin artırılması         | Sıklık          | 16           | 21      | 5                   | 42     |
|                               | İfade içinde %  | 38,1         | 50,0    | 11,9                | 100,0  |
|                               | Meslek içinde % | 11,0         | 16,0    | 18,5                | 13,8   |
| Eski haliyle uygulanması      | Sıklık          | 14           | 14      | 0                   | 28     |
|                               | İfade içinde %  | 50,0         | 50,0    | 0,0                 | 100,0  |
|                               | Meslek içinde % | 9,6          | 10,7    | 0,0                 | 9,2    |
| Md 400 düzenlenmeli           | Sıklık          | 2            | 10      | 0                   | 12     |
|                               | İfade içinde %  | 16,7         | 83,3    | 0,0                 | 100,0  |
|                               | Meslek içinde % | 1,4          | 7,6     | 0,0                 | 3,9    |
| Yeniden düzenlenmeli          | Sıklık          | 41           | 26      | 7                   | 74     |
|                               | İfade içinde %  | 55,4         | 35,1    | 9,5                 | 100,0  |
|                               | Meslek içinde % | 28,1         | 19,8    | 25,9                | 24,3   |
| Cezalar gözden geçirilmeli    | Sıklık          | 7            | 9       | 1                   | 17     |
|                               | İfade içinde %  | 41,2         | 52,9    | 5,9                 | 100,0  |
|                               | Meslek içinde % | 4,8          | 6,9     | 3,7                 | 5,6    |
| Diğer                         | Sıklık          | 52           | 38      | 11                  | 101    |
|                               | İfade içinde %  | 51,5         | 37,6    | 10,9                | 100,0  |
|                               | Meslek içinde % | 35,6         | 29,0    | 40,7                | 33,2   |
| <b>Toplam</b>                 |                 | 146          | 131     | 27                  | 304    |

Çalışma kapsamında Yeni Türk Ticaret Kanununda değiştirilmesi veya eklenmesi gereken maddelerin neler olabileceğine ilişkin soruyu 304 cevaplayıcı cevaplamıştır.

Verilen cevaplar içinde %24,3 ile yeniden düzenlenmeli cevabı oldukça dikkat çekmektedir. İlgili cevabı verenlerin cevaplayıcı grupları bazında detaylı olarak incelenmesi ile YTTK'nın yeniden düzenlenmesini savunanların %55,4'ünün SMMM/YMM, %35,1'inin denetçi ve geri kalan %9,5'inin ise denetlenen firmalardan oluştuğu Tablo 4.17'den anlaşılmaktadır.

Değişiklik ile ilgili olarak cevaplayıcıların %13,8'i ise denetimin arttırılmasıyla ilgili değişiklikleri gerekli görmektedir. Denetimin arttırılmasını isteyenlerin %50'sini denetçiler, %38,1'i ise SMMM/YMM'ler oluşturmaktadır.

Cevaplayıcılardan %10'luk bir kesim ise bağımsız denetimin düzenlenmesini gerekli görmektedir. %9,2'si uygulamanın eski haline çevrilmesini uygun bulurken, %5,6'sı cezaların gözden geçirilmesi, %3,9'unun ise madde 400'ün düzenlenmesi gerektiğini düşünmektedir.

Düzenlenmesi ve değiştirilmesi gerektiği düşünülen maddeler mesleklere göre detaylı olarak incelendiğinde; SMMM/YMM'lerin %28,1'i yeniden düzenleme gerektiğini düşünmekte iken, %11'i denetimlerin arttırılması gerektiğini ifade etmektedir.

Denetçiler içinde yeniden düzenleme yapılması %19,8 oranıyla en çok verilen cevaptır. Denetimin arttırılmasını isteyen denetçiler %16, YTTK'nın eski haliyle uygulanmasını isteyen denetçiler ise %10,7'lik oranla ön plana çıkmaktadır.

Denetlenen firmaların %25,9'u yeniden düzenleme yapılması gerektiğini ifade etmekte iken, ilgili grupta yer alan %18,5'lik bir kesim ise denetimin arttırılması gerektiğini savunmaktadır.

**Tablo IV. 18. TFRS ve YTTK'nın Uygulanabilir Olması İçin Sistemde Olması Gereken Cezalar**

|                   | SMMM/YMM |       | Denetçi |       | Denetlenen Firma |       | Toplam % |
|-------------------|----------|-------|---------|-------|------------------|-------|----------|
|                   | Sıklık   | %     | Sıklık  | %     | Sıklık           | %     |          |
| Para cezası       | 195      | 45,2  | 193     | 46,4  | 118              | 52,4  | 47,2     |
| Sosyal sorumluluk | 83       | 19,3  | 102     | 24,5  | 48               | 21,3  | 21,7     |
| Hapis cezası      | 35       | 8,1   | 31      | 7,5   | 32               | 14,2  | 9,1      |
| Eğitim verilmeli  | 37       | 8,6   | 40      | 9,6   | 5                | 2,2   | 7,6      |
| Ceza olmamalı     | 39       | 9,0   | 25      | 6,0   | 5                | 2,2   | 6,4      |
| Denetimler olmalı | 24       | 5,6   | 12      | 2,9   | 15               | 6,7   | 4,8      |
| Uyarı yapılmalı   | 18       | 4,2   | 13      | 3,1   | 2                | 0,9   | 3,1      |
| <b>Toplam</b>     | 431      | 100,0 | 416     | 100,0 | 225              | 100,0 | 100,0    |

TRFS ve YTTK'nın uygulanabilir olması için gerekli cezanın ne olduğu ile ilgili soru yöneltildiğinde, %47,2'lik kesim para cezasının sözkonusu uygulamaların uygulanabilirliğini artırmada önemli olduğunu ifade etmektedir. %21,7'si, sosyal sorumluluk cezalarıyla, %9,1'i hapis cezasıyla, %7,6'sı ise eğitimle uygulanabilirlik seviyesinin yükseleceğini ifade etmektedir. Cevaplayıcıların birden fazla seçenek işaretlemesine imkân tanınmış ve bu soruya 1072 cevap alınmıştır. Cevaplayanların %6,4'ü ceza olmaması gerektiğini söylerken, %4,8 oranında cevaplayıcı denetimlerin olması gerektiğini, %3,1'i ise uyarı yapılmalı şeklinde görüş bildirmiştir.

Mesleklere göre uyumun sağlanabilmesi için uygulanması gereken cezalar ile ilgili veriler incelendiğinde; SMMM/YMM'lerin %45,2'si para cezasını, %19,3'ü sosyal sorumluluk yaptırımlarını sistemde bulunması gereken cezalar olarak değerlendirmektedir. Denetçilerinde %46,4'ü para cezasını, %24,5'i sosyal sorumluluk yaptırımlarını caydırıcı olarak görmektedir. Denetlenen firmalar açısından ise; %52,4'ü para cezasını uygun görürken, %21,3'ü ise sosyal sorumluluk yaptırımının gerekliliğini ifade ettikleri görülmektedir. Üç grup açısından da cevaplar içerisinde sosyal sorumluluk ve para cezalarının caydırıcı olarak ilk akla gelen yaptırımlar olarak ele alındığı görülmektedir.

“Hapis Cezası” cevabında, denetlenen firmalar ile SMMM/YMM ve denetçiler arasında dikkat çekici bir farklılık görülmektedir. Bu cevaba denetlenen firmalar %14,2 oranında katıldıklarını belirtmektedir. Bu oran, diğer iki cevaplayıcı grubunda nispeten daha düşük seviyelerdedir. Yine denetlenen firmalarda uyarı yapılması cevabı %0,9 seviyelerinde iken, SMMM/YMM ve denetçiler için ortalama %3,6 olarak görülmektedir. Ceza olmamalı ve eğitim verilmeli cevaplarını da denetlenen firmalar, denetçi ve SMMM/YMM'lere göre düşük seviyede çözüm aracı olarak görmektedir.

#### 4.3.7. YTTK/TFRS'ye Hazırlık

Cevaplayıcıların YTTK ve TFRS sürecine yönelik olarak almış oldukları eğitimlerin kaynağının ne olduğunu tespit edebilmek amacıyla sorulan sorulara ilişkin verilen cevaplar Tablo 4.19'da görülmektedir.

**Tablo IV. 19. YTTK/TFRS'ye Hazırlanmak İçin Nereden Eğitim Aldınız ?**

|                                  | TFRS   |       | YTTK   |       |
|----------------------------------|--------|-------|--------|-------|
|                                  | Sıklık | %     | Sıklık | %     |
| Odalardan eğitim aldım           | 391    | 24,0  | 389    | 24,7  |
| Seminerlere katıldım             | 375    | 23,1  | 367    | 23,3  |
| Toplantılara katıldım            | 265    | 16,3  | 263    | 16,7  |
| K.G.K eğitimleri                 | 211    | 13,0  | 200    | 12,7  |
| Denetim firmasından eğitim aldım | 116    | 7,1   | 106    | 6,7   |
| Bir hukuk bürosundan danışmanlık | 66     | 4,1   | 60     | 3,8   |
| Eğitim almadım                   | 202    | 12,4  | 193    | 12,2  |
| <b>Toplam</b>                    | 1626   | 100,0 | 1578   | 100,0 |

Cevaplayıcıların % 24,7'si YTTK'ya hazırlanırken odalardan eğitim aldığını ifade etmektedir. Yine % 23,3'ü seminerlere katılarak, % 16,7'si toplantılara katılarak, % 12,2'si KGK eğitimleriyle, % 6,7'si ise denetim firmasından eğitim alarak ve % 3,8'i hukuk bürosundan danışmanlık hizmeti alarak sürece

hazırlanıldıklarını belirtmişlerdir. % 12,2'si ise konu ile ilgili olarak hiçbir eğitim almadığını ifade etmiştir.

TFRS'na hazırlık sürecinde katılımcıların %24'ü odalardan eğitim aldığını, %23,1'i seminerlere katıldığını, %16,3'ü toplantılara katıldığını, %13'ü KGK dan eğitim aldığını, %7,1'i denetim firmasından eğitim aldığını, %4,1'i hukuk bürosundan danışmanlık hizmeti aldığını söylemiştir. %12,4'ü ise hiçbir eğitim almamıştır.

**Tablo IV. 20. İşyerinizde Ne Tür Hazırlıklar Yapıldı?**

|                                   | TFRS   |       | YTTK   |       |
|-----------------------------------|--------|-------|--------|-------|
|                                   | Sıklık | %     | Sıklık | %     |
| Eğitim alındı                     | 232    | 23,5  | 222    | 22,4  |
| Toplantılar düzenlendi            | 219    | 22,1  | 219    | 22,1  |
| Yazılı kaynaklar elde edildi      | 158    | 16,0  | 162    | 16,4  |
| Mükellefler ile görüşüldü         | 118    | 11,9  | 122    | 12,3  |
| Muhasebe programları araştırıldı  | 114    | 11,5  | 114    | 11,5  |
| Mükelleflere eğitim verildi       | 76     | 7,7   | 82     | 8,3   |
| Muhasebe programları satın alındı | 72     | 7,3   | 69     | 7,0   |
| <b>Toplam</b>                     | 989    | 100,0 | 990    | 100,0 |

“İşyerinizde TFRS ile ilgili yapılan hazırlıklar nelerdi?” sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde; cevapların %23,5'i eğitim alındığı, %22,1'i toplantılar düzenlendiği, %16'sı yazılı kaynaklar elde edildiği, %11,9'u mükelleflerle görüşüldüğü, %11,5'i muhasebe programları araştırıldığı, %7,7'si mükelleflere eğitim verildiği ve %7,3'ü muhasebe programları satın alındığı şeklinde cevap vermiştir.

“İşyerinizde YTTK ile ilgili yapılan hazırlıklar nelerdir?” sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde ise; cevaplayıcıların % 22,4’ü eğitim aldıklarını ifade etmişlerdir. Ankete katılanların % 22,1’i toplantılar düzenlendiğini, % 16,4’ü yazılı kaynaklar elde edildiğini, % 12,3’ü mükelleflerle görüşüldüğünü, % 11,5’i sürece uygun muhasebe programlarının araştırıldığını, % 8,3’ü mükelleflere eğitim verildiğini ve %7’si muhasebe programları satın alındığı beyan etmişlerdir.

**Tablo IV. 21. Mesleklere Göre Alınan Eğitim Ve Dokümanların Yeterliliği**

|                         | SMMM/YMM  |       | Denetçi    |       | Denetlenen Firma |       | Toplam |
|-------------------------|-----------|-------|------------|-------|------------------|-------|--------|
|                         | Sıklık    | %     | Sıklık     | %     | Sıklık           | %     | %      |
| Kesinlikle yetersiz     | 14        | 3,8   | 10         | 2,9   | 6                | 3,2   | 3,3    |
| Yetersiz                | 101       | 27,4  | 80         | 22,9  | 51               | 27,4  | 25,6   |
| Kararsız                | 42        | 11,4  | 37         | 10,6  | 17               | 9,1   | 10,6   |
| Yeterli                 | 193       | 52,3  | 203        | 58,0  | 104              | 55,9  | 55,2   |
| Kesinlikle yeterli      | 19        | 5,1   | 20         | 5,7   | 8                | 4,3   | 5,2    |
| Toplam                  | 369       | 100,0 | 350        | 100,0 | 186              | 100,0 | 100,0  |
| Ortalama - S. Sap.      | 3,28±1.04 |       | 3,41±0,994 |       | 3,31±1,023       |       | 3,33   |
| F(2,902)=1.595, p=0,203 |           |       |            |       |                  |       |        |

Araştırma kapsamında elde edilen cevaplara göre; alınan eğitim ve dokümanlar yeterli seviyede görülmektedir. Konuya ilişkin olarak cevapların ortalaması  $3,33 \pm 1,01$  olarak bulunmuştur. Meslek gruplarına göre alınan eğitim ve dokümanların yeterliliği incelendiğinde; yapılan ANOVA testi göre SMMM/YMM, denetçi ve denetlenen firmaların alınan eğitim ve dokümanların yeterliliği hakkında memnuniyet ortalaması % 95 anlam düzeyinde istatistiksel olarak aynı olarak bulunmuştur. Meslek gruplarının grup içi ortalamalarında da genelde yeterli cevabında yoğunlaşması bu sonuca varılmasının en büyük nedenidir. SMMM/YMM’lerin % 52,3’ü eğitim ve dokümanları yeterli bulmakta iken, % 3,8’i yeterlilik düzeylerinin en az seviyede olduğunu, % 27,4’ü ise yetersiz olarak değerlendirdikleri görülmektedir. Denetçiler ise; % 58 oranında dokümanların yeterli olduğu, % 2,9’unun en az yeterli düzeyde olduğu, % 22,9’u ise yetersiz olduğu kanaatindedir. Denetlenen firmalar eğitim ve dokümanlar için; % 55,9 oranında



yeterli cevabını vermişken, % 3,2'si ise en az yeterli cevabını vermiştir. %27,4'ü ise alınan eğitim ve dokümanları yetersiz olarak görmektedir.

**Tablo IV. 22. Mesleklere Göre İşyerinizde TFRS/YTTK Seti İle İlgili Hazırlık Yapıldı Mı?**

|                         |                            | Sıklık | %     |
|-------------------------|----------------------------|--------|-------|
| <b>SMMM/YMM</b>         | Evet                       | 140    | 37,9  |
|                         | Hayır                      | 229    | 62,1  |
|                         | Toplam                     | 369    | 100,0 |
| <b>Denetçi</b>          | Evet                       | 147    | 42,0  |
|                         | Hayır                      | 203    | 58,0  |
|                         | Toplam                     | 350    | 100,0 |
| <b>Denetlenen Firma</b> | Evet                       | 71     | 38,2  |
|                         | Hayır                      | 115    | 61,8  |
|                         | Toplam                     | 186    | 100,0 |
| <b>Genel</b>            | Evet                       | 358    | 39,6  |
|                         | Hayır                      | 547    | 60,4  |
|                         | Ki-Kare(2,2)=1.426, p=0,49 |        |       |

Cevaplayıcıların; %60,4'ü işyerinde TFRS/YTTK seti ile ilgili hazırlık yapmadığını, %39,6'sı ise işyerinde TFRS/YTTK seti ile ilgili hazırlık yaptığını beyan etmiştir.

İlgili soru, meslek grupları açısından değerlendirildiğinde ise; işyerinde hazırlık yapma oranı en yüksek olan grup % 42 ile denetçilerdir. SMMM/YMM'lerin % 37,9'u işyerinde TFRS/YTTK seti ile ilgili hazırlık yaptığını söylemiştir. Denetlenen firmalar içinde konu ile ilgili hazırlık yapanların oranı ise %38,2'dir. Yapılan Ki-kare analizi neticesinde; meslek gruplarıyla, işyerinde TFRS/YTTK seti ile ilgili hazırlık yapıp yapmama arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki saptanmamıştır. (p=0,49) Denetçilerde evet cevabının fazla çıkması % 95 güven düzeyinde tamamen tesadüfi olarak gerçekleşmiştir.

#### 4.3.8. TFRS'ye Hazırlık

Katılımcılara, TFRS sürecine hazırlık amacıyla nereden eğitim almış oldukları ve uyum sürecine ilişkin görüşlerini ortaya koyabilmek amacıyla birtakım sorular yöneltilmiştir.

##### 4.3.8.1. TFRS Eğitimleri

**Tablo IV. 23. Mesleklere Göre TFRS Hazırlanmak İçin Eğitim Alınan Yer**

|                                           |                  | Meslek   |         |                  | Toplam |
|-------------------------------------------|------------------|----------|---------|------------------|--------|
|                                           |                  | SMMM/YMM | Denetçi | Denetlenen Firma |        |
| Odalardan eğitim aldım                    | Sıklık           | 169      | 180     | 42               | 391    |
|                                           | İfade içindeki % | 43,2     | 46,0    | 10,7             | 24,0   |
| Seminarlere katıldım                      | Sıklık           | 146      | 175     | 54               | 375    |
|                                           | İfade içindeki % | 38,9     | 46,7    | 14,4             | 23,1   |
| Toplantılara katıldım                     | Sıklık           | 106      | 115     | 44               | 265    |
|                                           | İfade içindeki % | 40,0     | 43,4    | 16,6             | 16,3   |
| K.G.K eğitimleri                          | Sıklık           | 74       | 111     | 26               | 211    |
|                                           | İfade içindeki % | 35,1     | 52,6    | 12,3             | 13,0   |
| Eğitim almadım                            | Sıklık           | 61       | 54      | 87               | 202    |
|                                           | İfade içindeki % | 30,2     | 26,7    | 43,1             | 12,4   |
| Denetim firmasından eğitim aldım          | Sıklık           | 41       | 60      | 15               | 116    |
|                                           | İfade içindeki % | 35,3     | 51,7    | 12,9             | 7,1    |
| Bir hukuk bürosundan danışmanlık şeklinde | Sıklık           | 26       | 31      | 9                | 66     |
|                                           | İfade içindeki % | 39,4     | 47,0    | 13,6             | 4,1    |

TFRS'ye hazırlıkta meslek gruplarının eğitim aldıkları kaynaklar incelendiğinde; odalardan eğitim alanların oranı % 24'tür. Odalardan eğitim alan kişilerin % 46'sını denetçiler, % 43'2 sini ise SMMM/YMM'ler oluşturmaktadır. Seminerlere katıldığını söyleyen % 23,1'lik bir cevaplayıcı grubunun % 46,7'si denetçilerden, % 38,9'u SMMM/YMM unvanını haiz meslek mensuplarından oluşmaktadır. Anket kapsamında cevap verenlerin % 12,4'ü herhangi bir eğitim

almadığını ifade etmiştir ve bu cevabı verenlerin % 43,1'i denetlenen firmalardan oluşmaktadır.

Tablo 4.23'ten çıkarılan sonuçlara göre, meslek mensupları (SMMM/YMM) odalardan eğitim almayı ve ilgili toplantılara katılmayı daha çok tercih ederken, denetçiler denetim firmalarından eğitim almayı ve KGK eğitimlerini tercih etmektedir.

**Tablo IV. 24. TFRS'ye Hazırlıkta Hangi Kaynakları Kullanıyorsunuz?**

|                      |                   | Meslek   |         |                  | Toplam |
|----------------------|-------------------|----------|---------|------------------|--------|
|                      |                   | SMMM/YMM | Denetçi | Denetlenen Firma |        |
| İnternet siteleri    | Sıklık            | 293      | 282     | 136              | 711    |
|                      | Kaynak içindeki % | 41,2     | 39,7    | 19,1             | 42,8   |
| Kitap                | Sıklık            | 169      | 183     | 47               | 399    |
|                      | Kaynak içindeki % | 42,4     | 45,9    | 11,8             | 24,0   |
| Dergi & Makale       | Sıklık            | 139      | 167     | 52               | 358    |
|                      | Kaynak içindeki % | 38,8     | 46,6    | 14,5             | 21,6   |
| TV programları       | Sıklık            | 45       | 54      | 25               | 124    |
|                      | Kaynak içindeki % | 36,3     | 43,5    | 20,2             | 7,5    |
| Kaynak kullanmıyorum | Sıklık            | 16       | 23      | 29               | 68     |
|                      | Kaynak içindeki % | 23,5     | 33,8    | 42,6             | 4,1    |

TFRS'ye hazırlanma konusunda en çok başvurulun kaynak % 42,8'lik oranla internet olmuştur. Daha sonra sırayla, % 24 ile kitaplar 2. sırada, % 21,6 ile dergi ve makaleler 3. sırada, % 7,5 gibi bir oranla TV programları 4. sırada tercih edilen kaynaklar olarak kullanılmaktadır.

İnterneti kaynak olarak kullandığını belirten 711 cevaplayıcının; % 41,2'si meslek mensubu (SMMM/YMM), % 39,7'si denetçi, % 19,1'i ise denetlenen firmalardan oluşmaktadır. TFRS sürecinde kitaplardan da faydalanan 399 cevaplayıcının; % 42,4'ü SMMM/YMM iken % 45,9'u denetçidir. Dergi ve makaleleri kaynak olarak kullanan 358 cevaplayıcının ise; % 38,8'i SMMM/YMM ve % 43,5'i denetçidir. Dikkat çekici sonuçlardan birisi de, kaynak kullanmadığını belirten 68 cevaplayıcının olması ve bu cevabı verenlerin neredeyse yarısının (% 42,6) denetlenen firmalardan oluşmasıdır. Denetçiler ve meslek mensupları

(SMMM/YMM) TFRS'ye hazırlık sürecinde kaynaklardan faydalanmakta ve büyük çoğunluğu genellikle internet kaynaklarına başvurmaktadır.

TFRS'ye hazırlanma hususunda denetlenen firmalarının durumu ele alındığında ise, denetlenen firmaların % 46,8'inin TFRS konusunda eğitim almadığını, % 15,6'sının ise TFRS'ye hazırlıkta kaynak kullanmadığı belirttikleri Tablo 4.24'ten görülebilmektedir.

#### 4.3.8.2. TFRS'ye Adaptasyon Süreci

**Tablo IV. 25. Mesleklere Göre TFRS'ye Adaptasyon Süresi**

|                  |        | TFRS        |       |       |       |             | Toplam |
|------------------|--------|-------------|-------|-------|-------|-------------|--------|
|                  |        | 1 yıldan az | 1 yıl | 2 yıl | 3 yıl | 3 yıl üzeri |        |
| SMMM/YMM         | Sıklık | 57          | 64    | 63    | 40    | 145         | 369    |
|                  | %      | 15,4        | 17,3  | 17,1  | 10,8  | 39,3        | 100,0  |
| Denetçi          | Sıklık | 50          | 49    | 70    | 60    | 121         | 350    |
|                  | %      | 14,3        | 14,0  | 20,0  | 17,1  | 34,6        | 100,0  |
| Denetlenen Firma | Sıklık | 38          | 38    | 21    | 26    | 63          | 186    |
|                  | %      | 20,4        | 20,4  | 11,3  | 14,0  | 33,9        | 100,0  |
| Toplam           | Sıklık | 145         | 151   | 154   | 126   | 329         | 905    |
|                  | %      | 16,0        | 16,7  | 17,0  | 13,9  | 36,4        | 100,0  |

Meslek mensuplarının (SMMM/YMM) % 39,3'ü, TFRS için 3 yıldan daha fazla bir adaptasyon süreci olacağını düşünürken, % 17,3'ü 1 yıl kadar, % 17,1'i 2 yıl kadar, % 15,4'ü 1 yıldan daha az ve % 10,8'i 3 yıl kadar bir adaptasyon sürecinin olacağını düşünmektedir.

Denetçilerin % 34,6'sı TFRS için 3 yıldan daha fazla bir adaptasyon süreci olacağını düşünmektedir. Toplam üzerinden bir değerlendirme yapıldığında, denetçi unvanının haiz cevaplayıcıların; % 51,7'si 3 yıldan daha fazla bir adaptasyon sürecinin gerektiğini ifade etmektedir. Denetçilerin % 14,3'ü adaptasyon için 1 yıldan az, % 34'ü ise 1 - 2 yıl kadar bir adaptasyon sürecinin olacağını düşünmektedir.

Denetlenen firmalar açısından değerlendirme yapıldığında ise, TFRS için gerekli olan adaptasyon süresinin 3 yıldan daha fazla olacağını ifade edenlerin oranı % 47,9'dur. Bu grubun, % 31,7'si 1-2 yıl kadar bir adaptasyon sürecinin gerektiğini ifade ederken, % 20,4'ü ise adaptasyon sürecinin 1 yıldan az olacağını belirtmektedir.

Adaptasyon süreci tüm cevaplayıcılar açısından değerlendirildiğinde ise, çalışmaya katılan 905 kişinin; % 36,4'ü 3 yıldan fazla bir adaptasyon sürecinin gerektiğini ifade etmektedir. Sürecin 2 yıllık bir zaman dilimini gerektirdiğini belirtenlerin oranı % 17 iken, % 16,7'lik bir kesim 1 yıllık bir adaptasyon sürecini, % 16'sı 1 yıldan az bir adaptasyon sürecini ve % 13,9'u 3 yıllık bir adaptasyon sürecini öngörmektedir.

#### **4.3.9. YTTK'ya Hazırlık**

Cevaplayıcıların YTTK sürecine hazırlık amacıyla aldıkları eğitimlerin kaynağını ve uyum sürecine ilişkin görüşlerini ortaya koyabilmek amacıyla sorular yöneltilmiştir. Tablo 4.26 ve Tablo 4.27.'de konulara ilişkin sonuçlar görülmektedir.

#### 4.3.9.1. YTTK Eğitimleri

**Tablo IV. 26. Mesleklere Göre YTTK'ya Hazırlanmak İçin Eğitim Alınan Yer**

|                                           |                  | Meslek   |         |                  | Toplam |
|-------------------------------------------|------------------|----------|---------|------------------|--------|
|                                           |                  | SMMM/YMM | Denetçi | Denetlenen Firma |        |
| Odalardan eğitim aldım                    | Sıklık           | 173      | 174     | 42               | 389    |
|                                           | İfade içindeki % | 44,5     | 44,7    | 10,8             | 24,7   |
| Seminerlere katıldım                      | Sıklık           | 142      | 171     | 54               | 367    |
|                                           | İfade içindeki % | 38,7     | 46,6    | 14,7             | 23,3   |
| Toplantılara katıldım                     | Sıklık           | 102      | 117     | 44               | 263    |
|                                           | İfade içindeki % | 38,8     | 44,5    | 16,7             | 16,7   |
| K.G.K eğitimleri                          | Sıklık           | 69       | 107     | 24               | 200    |
|                                           | İfade içindeki % | 34,5     | 53,5    | 12,0             | 12,7   |
| Eğitim almadım                            | Sıklık           | 62       | 46      | 85               | 193    |
|                                           | İfade içindeki % | 32,1     | 23,8    | 44,0             | 12,2   |
| Denetim firmasından eğitim aldım          | Sıklık           | 39       | 52      | 15               | 106    |
|                                           | İfade içindeki % | 36,8     | 49,1    | 14,2             | 6,7    |
| Bir hukuk bürosundan danışmanlık şeklinde | Sıklık           | 22       | 29      | 9                | 60     |
|                                           | İfade içindeki % | 36,7     | 48,3    | 15,0             | 3,8    |

YTTK ile ilgili hazırlık sürecinde cevaplayıcı gruplarının eğitim aldıkları yerler incelendiğinde; meslek odalarından eğitim alanların oranı % 24,7 olarak ortaya çıkmıştır. Bu cevabı verenlerin % 46,6'sı denetçi ve % 44,5'i SMMM/YMM unvanını haiz meslek mensuplarından oluşmaktadır. Seminerlere katıldığını söyleyen % 23,3'lük bir kesimin, % 46,6'sı denetçi %38,7'si SMMM/YMM'lerden oluşmaktadır. Anket kapsamında cevap verenlerin % 12,2'si eğitim almadığını belirtmiştir ve bu grubun % 44'ü denetlenen firmalardan oluşmaktadır.

Denetlenen firmalar ele alındığında, firmaların % 45,7'sinin YTTK hakkında herhangi bir eğitim almadığı anlaşılmaktadır. Eğitim almayanların oranı diğer cevaplayıcı gruplara bakıldığında SMMM/YMM'lerde % 10,5 iken denetçilerde % 13,1 seviyelerinde kalmıştır. Eğitim aldığını belirten firmaların durumu incelendiğinde ise; eğitim kaynağı olarak %29 ile seminer, % 23,6 ile toplantı, % 22,5'i ise meslek odaları olarak cevap vermişlerdir.

SMMM/YMM'ler YTTK ile ilgili hazırlık sürecinde, meslek odalarından eğitim almakta (%46,8), seminerlere katılmakta (%38,4), toplantılara katılmayı (%27,6) tercih etmektedirler.

Denetçiler açısından bakıldığında, % 49,7'lik bir kesim meslek odaların eğitimlerine katılmakta, % 48,8'i seminerlerden yararlanmakta, %33,4'ü toplantılara katılmakta, % 30,5'i ise KGK'dan eğitim alarak YTTK'ya hazırlanmakta olduklarını ifade etmektedir.

**Tablo IV. 27. Mesleklere Göre YTTK'ya Hazırlıkta Kullanılan Kaynaklar**

|                      |                   | Meslek       |         |                     | Toplam |
|----------------------|-------------------|--------------|---------|---------------------|--------|
|                      |                   | SMMM/Y<br>MM | Denetçi | Denetlenen<br>Firma |        |
| İnternet siteleri    | Sıklık            | 294          | 276     | 132                 | 702    |
|                      | Kaynak içindeki % | 41,9         | 39,3    | 18,8                | 40,3   |
| Kitap                | Sıklık            | 170          | 178     | 47                  | 395    |
|                      | Kaynak içindeki % | 43,0         | 45,1    | 11,9                | 22,7   |
| Dergi & Makale       | Sıklık            | 137          | 172     | 51                  | 360    |
|                      | Kaynak içindeki % | 38,1         | 47,8    | 14,2                | 20,7   |
| TV programları       | Sıklık            | 44           | 51      | 23                  | 118    |
|                      | Kaynak içindeki % | 37,3         | 43,2    | 19,5                | 6,8    |
| Kaynak kullanmıyorum | Sıklık            | 14           | 22      | 29                  | 65     |
|                      | Kaynak içindeki % | 21,5         | 33,8    | 44,6                | 3,7    |
| Seminerlerden        | Sıklık            | 13           | 11      | 5                   | 29     |
|                      | Kaynak içindeki % | 44,8         | 37,9    | 17,2                | 1,7    |
| Odalardan            | Sıklık            | 9            | 12      | 1                   | 22     |
|                      | Kaynak içindeki % | 40,9         | 54,5    | 4,5                 | 1,3    |
| Üniversitelerden     | Sıklık            | 5            | 8       | 1                   | 14     |
|                      | Kaynak içindeki % | 35,7         | 57,1    | 7,1                 | 0,8    |
| Mevzuattan           | Sıklık            | 3            | 5       | 6                   | 14     |
|                      | Kaynak içindeki % | 21,4         | 35,7    | 42,9                | 0,8    |
| Muhasebe tr          | Sıklık            | 3            | 2       | 8                   | 13     |
|                      | Kaynak içindeki % | 23,1         | 15,4    | 61,5                | 0,7    |
| Bültenlerden         | Sıklık            | 2            | 6       | 2                   | 10     |
|                      | Kaynak içindeki % | 20,0         | 60,0    | 20,0                | 0,6    |
|                      | Sıklık            | 359          | 340     | 184                 | 883    |

YTTK'ya hazırlanma sürecinde % 40,3'lük oranla en çok internet siteleri tercih edilmektedir. Daha sonra sırasıyla % 22,7 oranıyla kitaplar 2. sırada, % 20,7 gibi bir oran ile dergi ve makaleler 3. sırada, % 6,8'lik oranla TV programları 4. sırada yer almaktadır. Cevap verenlerin % 3,7'si herhangi bir kaynak kullanmadığını belirtmektedir. Kaynak kullanmayanların % 44,6'sı denetlenen firmalardan oluşmaktadır. Denetlenen firmaların grup içinde kaynak kullanmama oranı ise; %



15,6'dır. Meslek mensupları (SMMM/YMM) içindeki kaynak kullanmama oranı % 3,7 iken denetçiler içinde % 6,3 düzeyindedir. YTTK konusunda kaynak kullanmama oranı TFRS olduğu gibi denetlenen firmalarda daha yüksek seviyededir. Bu oranlardan anlaşılacağı üzere denetlenen firmalar, TFRS ve YTTK için ciddi bir hazırlık yapmadıklarını söylemek mümkündür.

#### 4.3.9.2. YTTK'ya Adaptasyon Süreci

**Tablo IV. 28. YTTK Adaptasyon Süreci Ne Kadar Sürer?**

|                  |        | YTTK        |       |       |       |             | Toplam |
|------------------|--------|-------------|-------|-------|-------|-------------|--------|
|                  |        | 1 yıldan az | 1 yıl | 2 yıl | 3 yıl | 3 yıl üzeri |        |
| SMMM/YMM         | Sıklık | 71          | 64    | 62    | 39    | 133         | 369    |
|                  | %      | 19,2        | 17,3  | 16,8  | 10,6  | 36,0        | 100,0  |
| Denetçi          | Sıklık | 66          | 52    | 69    | 52    | 111         | 350    |
|                  | %      | 18,9        | 14,9  | 19,7  | 14,9  | 31,7        | 100,0  |
| Denetlenen Firma | Sıklık | 39          | 38    | 21    | 29    | 59          | 186    |
|                  | %      | 21,0        | 20,4  | 11,3  | 15,6  | 31,7        | 100,0  |
| Toplam           | Sıklık | 176         | 154   | 152   | 120   | 303         | 905    |
|                  | %      | 19,4        | 17,0  | 16,8  | 13,3  | 33,5        | 100,0  |

Meslek mensuplarının (SMMM/YMM); % 46,6'sı YTTK adaptasyon sürecinin 3 yıldan daha fazla süreceğini, % 34,1'i 1 - 2 yıl arası, % 19,2'si ise 1 yıldan az bir adaptasyon süresi olacağını ifade etmektedir.

Denetçiler için, YTTK'ya adaptasyon sürecinin 3 yıldan daha fazla süreceğini düşünenler %46,6 iken, 1 - 2 yıl arası bir adaptasyon süresi olacağını düşünenlerin oranı % 34,6, 1 yıldan az bir adaptasyon süresi olacağını düşünenlerin oranı ise, % 18,9'dur.

Denetlenen firmaların % 47'3'ü YTTK'ya adaptasyon sürecinin, 3 yıldan daha fazla zaman alacağını, % 31,7'si 1-2 yıl süreceğini, % 21'i ise 1 yıldan daha az bir süre gerektiğini düşünmektedir.

#### 4.3.10. Bağımsız Denetçiler ve Bağımsız Denetim

Bu başlık altında bağımsız denetim mekanizmasının oluşturulmasının nedenleri ve bağımsız denetim sürecine ilişkin görüşler ve bağımsız denetim yönetmeliğine bakış açılarını ortaya çıkaracak sorular yöneltilmiştir.

##### 4.3.10.1. Bağımsız Denetimin Oluşturulma Sebepleri

**Tablo IV. 29. Bağımsız Denetimin Oluşturulma Sebepleri - 1**

|                                  |                  | Meslek       |         |                     | Toplam |
|----------------------------------|------------------|--------------|---------|---------------------|--------|
|                                  |                  | SMMM/<br>YMM | Denetçi | Denetlenen<br>Firma |        |
| Finansal tabloların şeffaflığı   | Sıklık           | 243          | 215     | 120                 | 578    |
|                                  | İfade içindeki % | 42,0         | 37,2    | 20,8                | 10,1   |
| Hesap verilebilir bir yönetim    | Sıklık           | 195          | 188     | 115                 | 498    |
|                                  | İfade içindeki % | 39,2         | 37,8    | 23,1                | 8,7    |
| Kurumsallaşmaya yardımcı olmak   | Sıklık           | 186          | 175     | 123                 | 484    |
|                                  | İfade içindeki % | 38,4         | 36,2    | 25,4                | 8,4    |
| Denetim mekanizmasının eksikliği | Sıklık           | 182          | 177     | 111                 | 470    |
|                                  | İfade içindeki % | 38,7         | 37,7    | 23,6                | 8,2    |
| Yolsuzlukları engelleme/azaltma  | Sıklık           | 170          | 175     | 121                 | 466    |
|                                  | İfade içindeki % | 36,5         | 37,6    | 26,0                | 8,1    |

**Tablo IV. 30. Bağımsız Denetimin Oluşturulma Sebepleri - 2**

|                                                             |                  | Meslek       |         |                     | Toplam |
|-------------------------------------------------------------|------------------|--------------|---------|---------------------|--------|
|                                                             |                  | SMMM/<br>YMM | Denetçi | Denetlenen<br>Firma |        |
| Bilgi kullanıcılarına daha etkili ve gerçekçi bilgi sağlama | Sıklık           | 167          | 175     | 98                  | 440    |
|                                                             | İfade içindeki % | 38,0         | 39,8    | 22,3                | 7,7    |
| Uluslararası yatırımcıları çekme                            | Sıklık           | 143          | 181     | 103                 | 427    |
|                                                             | İfade içindeki % | 33,5         | 42,4    | 24,1                | 7,4    |
| Şirketlere olan güvensizlik                                 | Sıklık           | 154          | 156     | 75                  | 385    |
|                                                             | İfade içindeki % | 40,0         | 40,5    | 19,5                | 6,7    |
| Kaynakların etkin kullanımını sağlama                       | Sıklık           | 142          | 147     | 83                  | 372    |
|                                                             | İfade içindeki % | 38,2         | 39,5    | 22,3                | 6,5    |
| Şirket batmalarının önüne geçme                             | Sıklık           | 121          | 147     | 93                  | 361    |
|                                                             | İfade içindeki % | 33,5         | 40,7    | 25,8                | 6,3    |
| Devletin iş yükünü azaltma                                  | Sıklık           | 132          | 129     | 101                 | 362    |
|                                                             | İfade içindeki % | 36,5         | 35,6    | 27,9                | 6,3    |
| Geleceğe yönelik tahminlerin gerçekleşme düzeyini artırma   | Sıklık           | 146          | 116     | 90                  | 352    |
|                                                             | İfade içindeki % | 41,5         | 33,0    | 25,6                | 6,1    |
| Hata ve hileyi önleme                                       | Sıklık           | 144          | 112     | 79                  | 335    |
|                                                             | İfade içindeki % | 43,0         | 33,4    | 23,6                | 5,8    |
| Meslek mensuplarına güvensizlik                             | Sıklık           | 74           | 75      | 53                  | 202    |
|                                                             | İfade içindeki % | 36,6         | 37,1    | 26,2                | 3,5    |

Anket sorularına cevap veren 905 cevaplayıcı, birden fazla seçeneği işaretleyebildikleri bağımsız denetim mekanizmasının oluşturulma sebebi sorusuna 5.732 cevap vermiştir. Buna göre cevaplayıcıların % 10,1'i finansal tabloların şeffaflığını, % 8,7'si hesap verilebilir bir yönetimi sağlayabilmek için bağımsız denetim mekanizmasına gerek olduğunu belirtirken, % 8,4'ü kurumsallaşmaya yardımcı olmasını, % 8,2'si denetim mekanizmasının eksikliğini, % 8,1'i ise yolsuzlukları engellemesini bağımsız denetim mekanizmasının oluşturulma sebebi olarak görmektedir.

Bağımsız denetimin finansal tabloların şeffaflığı için oluşturulduğunu düşünenlerin % 42'si meslek mensupları (SMMM/YMM), %37,2'si denetçi, %20,8'i ise denetlenen firmalardan oluşmaktadır.

Bağımsız denetimin hesap verilebilir bir yönetim anlayışının tesis edilebilmesi için oluşturulduğunu düşünenlerin %39,2'si SMMM/YMM, %37,8'i denetçi, %23,1'i ise denetlenen firmalardır.

#### 4.3.10.2. Bağımsız Denetime İlişkin Görüşler

**Tablo IV. 31. SMMM/YMM, Denetçi Ve Denetlenen Firmaların Bağımsız Denetim Mekanizmasına Bakışları**

|                                                                                                               |                 |  | SMMM/<br>YMM | Denetçi | Denetlenen<br>Firma | Toplam |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|--|--------------|---------|---------------------|--------|
| YTTK Tarafından<br>uygulamaya konulan<br>Bağımsız Denetçi<br>Mekanizmasını tamamen<br>uygulanabilir buluyorum | Sıklık          |  | 45           | 45      | 20                  | 110    |
|                                                                                                               | Meslek içinde % |  | 20,8         | 20,3    | 30,8                | 21,9   |
| Türkiye’de Yeterli altyapı<br>sağlandığı ve<br>yaygınlaştırıldığı zaman<br>uygulanabilir buluyorum            | Sıklık          |  | 80           | 100     | 20                  | 200    |
|                                                                                                               | Meslek içinde % |  | 37,0         | 45,0    | 30,8                | 39,8   |
| Türkiye’de bunun için yeterli<br>sistem yok uygun<br>bulmuyorum.                                              | Sıklık          |  | 20           | 14      | 6                   | 40     |
|                                                                                                               | Meslek içinde % |  | 9,3          | 6,3     | 9,2                 | 8,0    |
| Bağımsız Denetçi<br>Mekanizmasının tamamen<br>gereksiz olduğunu<br>düşünüyorum                                | Sıklık          |  | 71           | 63      | 19                  | 153    |
|                                                                                                               | Meslek içinde % |  | 32,9         | 28,4    | 29,2                | 30,4   |
| <b>Ki-kare(6)=8.118, p=0.23</b>                                                                               |                 |  |              |         |                     |        |

YTTK ile birlikte yürürlüğe giren bağımsız denetim mekanizması hakkındaki görüşler incelendiğinde, ankete katılanların % 39,8’i altyapının oluşturulması ve yaygınlaşması sağlandığında bağımsız denetimin uygulanabilir olacağını düşünmektedir. % 30,4’ü bağımsız denetim mekanizmasının tamamen gereksiz olduğunu, % 21,9’u ise bağımsız denetim mekanizmasını tamamiyle uygun bulduğu verilen cevaplardan anlaşılmaktadır. Ki-Kare testi sonucunda SMMM/YMM, denetçi ve denetlenen firmalar ve bağımsız denetim hakkındaki görüşlerinin birbirinden bağımsız olduğu görülmektedir.

**Tablo IV. 32. Bağımsız Denetçiye İhtiyaç Var Mı? Bağımsız Denetçi Hakkında Görüşler**

|                                  |        | Meslek   |         |                  | Toplam |
|----------------------------------|--------|----------|---------|------------------|--------|
|                                  |        | SMMM/YMM | Denetçi | Denetlenen Firma |        |
| Evet                             | Sıklık | 267      | 265     | 108              | 640    |
|                                  | %      | 72,4     | 75,7    | 58,1             | 70,7   |
| Hayır                            | Sıklık | 102      | 85      | 78               | 265    |
|                                  | %      | 27,6     | 24,3    | 41,9             | 29,3   |
| <b>Ki-kare(2)=19.08, p=0.00*</b> |        |          |         |                  |        |

Meslek mensupları (SMMM/YMM) bağımsız denetçilerin ihtiyaç olduğu konusunda % 72,4 oranında evet cevabı vermiştir. Denetçiler açısından ise bu oran % 75,7'dir. Denetlenen firmalara bakıldığında ise bağımsız denetçiyi ihtiyaç olarak görenlerin oranı % 58,1'dir. Yapılan ki-kare analizi sonucunda; meslek gruplarıyla bağımsız denetçinin ihtiyaç olarak görülmesi bağımsız olmadıkları görülmektedir. SMMM/YMM ve Denetçiler kesin bir şekilde bağımsız denetimi bir ihtiyaç olarak görmekte iken, denetlenen firmalar açısından bağımsız denetçinin ihtiyaç olup olmaması konusunda verilen cevapların oranı birbirine daha yakındır.

**Tablo IV. 33. Bağımsız Denetmenlik Unvanınızı Nasıl Aldınız?**

|                                                                                                                    | Sıklık     | %            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|--------------|
| Bağımsız Denetçilik sınavında başarılı olarak                                                                      | 284        | 79,6         |
| YMM/SMMM ve 15 yıl üzeri tecrübeye sahip olduğum için 31/12/2014 tarihine kadar KGK'ya başvurma hakkımı kullanarak | 37         | 10,4         |
| Bağımsız Denetim Lisans Belgesi sahibi olduğum için 31/12/2014'e kadar KGK'ya başvurma hakkımı kullanarak          | 36         | 10,1         |
| <b>Toplam</b>                                                                                                      | <b>357</b> | <b>100,0</b> |

Bağımsız denetmenlik unvanını haiz 357 cevaplayıcının, %79,6'sı KGK tarafından düzenlenen denetçilik sınavında başarılı olarak bağımsız denetçi unvanı almış durumdayken, %10,4'ü YMM/SMMM iken 15 yıl üzeri tecrübeye sahip olduğundan bu özellikleri taşıyan meslek mensuplarına tanınan bir hak ile KGK'ya başvuru yaparak bu unvana sahip olmuştur. %10,1'lik bir kesim ise bağımsız denetim lisans belgesine sahip olduğundan KGK'ya başvuru hakkını kullanarak bağımsız denetçi unvanını almıştır.

**Tablo IV. 34. Bağımsız Denetçilik Belgesine Başvuru Yapmayı Düşünüyor Musunuz?**

|               | Sıklık     | %            |
|---------------|------------|--------------|
| Evet          | 325        | 59,3         |
| Hayır         | 223        | 40,7         |
| <b>Toplam</b> | <b>548</b> | <b>100,0</b> |

Bağımsız denetim belgesi olmayan 548 kişinin %59,3 ü belge almak için başvuru yapmayı düşündüğünü ifade etmiştir.

**Tablo IV. 35. Bağımsız Denetçilik Belgesine Başvurmayı  
Düşünmeyenlerin Gerekçeleri**

|                                    | Sıklık | %     |
|------------------------------------|--------|-------|
| Gerek duymuyorum                   | 107    | 47,9  |
| Yaşımdan dolayı                    | 48     | 21,5  |
| Zamanım olmadığı için              | 45     | 20,3  |
| Ekonomik durumum iyi olmadığı için | 21     | 9,4   |
| Cevapsız                           | 2      | 0,9   |
| <b>Toplam</b>                      | 223    | 100,0 |

Bağımsız denetçilik belgesi almak için başvuru yapmayı düşünmeyen 223 kişinin % 47,9'u konu ile gerek duymadığı için ilgilenmezken, % 21,5'i yaşından dolayı başvuru yapmayı düşünmemektedir. % 20,3'lük bir kesim zamanının olmadığı, %9,4'ü ekonomik durumunun iyi olmadığı için başvurmayı düşünmediğini belirtmektedir.



#### 4.3.10.3. Bağımsız Denetim Yönetmeliği

**Tablo IV. 36. Bağımsız Denetim Yönetmeliği İle İlgili Görüşler**

| Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile İlgili Görüşler                                                                                                                          | Ortalama |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| YMM ve SMMM unvanlarının Bağımsız Denetçilik yapabilmek için gerekli olması                                                                                               | 2,0      |
| Sınava girmek ve deneyim şartının aranması (Uygulamalı Mesleki Eğitim)                                                                                                    | 2,1      |
| En az 15 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların uygulamalı mesleki eğitimden muaf tutulması                                                                                | 2,6      |
| Bağımsız denetim lisans belgesi sahipleri veya hak edenlerin, 31.12.2014 tarihine kadar KGK'ya yapacakları başvuruyla "Bağımsız Denetçi Belgesi" alabilmeleri             | 2,3      |
| Bağımsız denetim firması kurulabilmesi için firma sermayesi ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilere ait olması şartının bulunması                              | 2,2      |
| Bağımsız denetim firması kurulabilmesi için oy haklarının yarısından fazlasının denetçilere ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması şartının bulunması | 2,1      |
| <b>Genel</b>                                                                                                                                                              | 2,2      |

Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile ilgili olarak ortaya konulan ifadelere beş üzerinden verilen olumlu/olumsuz cevaplar Tablo 4.36'da görülmektedir. En olumlu bulunan husus, 2,6 puanla en az 15 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların uygulamalı eğitimden muaf tutulması hususu olmuştur. Bağımsız Denetçilik yapabilmek için YMM ve SMMM unvanlarının gerekli olması konusu, ortalama olarak en az olumlu bulunan husus olmuştur.

Ayrıca genel olarak, araştırma kapsamında sorulan 6 hususun ortalama puanı 5 üzerinden 2,2 olmuştur. İlgili konulara genel olarak olumsuz bakıldığını ifade etmek yanlış olmayacaktır.

**Tablo IV. 37. Unvana Göre Bağımsız Denetim Yönetmeliği İle İlgili Görüşler**

|                                                                                                                                                                           | SMMM<br>/ YMM | Denetçi | Denetlenen<br>Firma | İstatistik Değeri              |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------|---------------------|--------------------------------|
| YMM ve SMMM unvanlarının Bağımsız Denetçilik yapabilmek için gerekli olması                                                                                               | 1,95          | 1,96    | 1,98                | F(2,902)=0.083<br>p =0,92      |
| Sınava girmek ve deneyim şartının aranması (Uygulamalı Mesleki Eğitim)                                                                                                    | 2,20          | 2,15    | 2,04                | F(2,902)=1.702<br>p =0,183     |
| En az 15 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların uygulamalı mesleki eğitimden muaf tutulması                                                                                | 2,72          | 2,60    | 2,28                | F(2,902)=9.255<br>p =0,00*     |
| Bağımsız denetim lisans belgesi sahipleri veya hak edenlerin, 31.12.2014 tarihine kadar KGK'ya yapacakları başvuruyla "Bağımsız Denetçi Belgesi" alabilmeleri             | 2,43          | 2,28    | 2,06                | Welch(2,506)=10.11<br>p =0,00* |
| Bağımsız denetim firması kurulabilmesi için firma sermayesi ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilere ait olması şartının bulunması                              | 2,28          | 2,23    | 2,11                | F(2,902)=1.83,<br>p =0,161     |
| Bağımsız denetim firması kurulabilmesi için oy haklarının yarısından fazlasının denetçilere ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması şartının bulunması | 2,15          | 2,06    | 1,95                | Welch(2,486)=3,56<br>p =0,029* |

Bağımsız denetim yönetmeliğindeki uygulamaları değerlendiren ifadelerle uygulanan analizler sonucunda; meslek gruplarının ifadelerle etki ettiği istatistiksel olarak kanıtlanan cümleler “\*” ile işaretlenmiştir. En az 15 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların uygulamalı mesleki eğitimden muaf tutulması hakkında görüşler meslek gruplarına göre farklılık göstermektedir. Bu fark denetlenen firma ve denetçi arasında; denetlenen firmalar bu ifadeye daha olumlu yaklaşmaktayken, denetlenen

firma ve SMMM/YMM arasında yine denetlenen firmalar bu ifadeye daha olumlu yaklaşmasından kaynaklanmaktadır.

Bağımsız denetim lisans belgesi sahiplerinin KGK ya başvurarak Bağımsız Denetçi Belgesi alabilmelerine; SMMM/YMM ve denetlenen firma arasında bir kıyaslama yaparak bakıldığında; denetlenen firmalar konuya daha olumlu yaklaşırken, denetçi ve denetlenen firmalar açısından yine denetlenen firmalar daha olumlu cevap vermişlerdir.

Bağımsız denetim firması kurulabilmesi için oy haklarının yarısından fazlasının denetçilere ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması şartı; SMMM/YMM ve denetlenen firmalar arasında karşılaştırıldığında; denetlenen firmalar tarafından daha olumlu bulunmaktadır.

Sonuç olarak; denetlenen firma sayısının az olması sonuçlar üzerinde kısmen etkili olmuştur. Ancak kesin bir sonuç olarak denetçiler ve SMMM/YMM'ler bağımsız denetim yönetmeliği ile ilgili ifadelere yaklaşımları % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak eşit bulunmuştur.

**Tablo IV. 38.Meslek Gruplarının Bağımsız Denetim Hakkında Görüşleri**

|                                                                                                                         |       |                                   | Meslek   |         |                  | Toplam |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-----------------------------------|----------|---------|------------------|--------|
|                                                                                                                         |       |                                   | SMMM/YMM | Denetçi | Denetlenen Firma |        |
| Denetçi unvanına haiz bir meslek mensubunun defter tutmasını doğru buluyor musunuz?                                     | Evet  | Sıklık                            | 89       | 94      | 66               | 249    |
|                                                                                                                         |       | %                                 | 24,1     | 26,9    | 35,5             | 27,5   |
|                                                                                                                         | Hayır | Sıklık                            | 280      | 256     | 120              | 656    |
|                                                                                                                         |       | %                                 | 75,9     | 73,1    | 64,5             | 72,5   |
|                                                                                                                         |       | Toplam                            | 100,0    | 100,0   | 100,0            | 100,0  |
|                                                                                                                         |       | <b>Ki-Kare(2)=8.132, p=0,017*</b> |          |         |                  |        |
| Bağımsız denetimin zorunlu hale getirilmesi muhasebe mesleği mensuplarına güvensizlik işareti olarak mı algılanmalıdır? | Evet  | Sıklık                            | 95       | 65      | 44               | 204    |
|                                                                                                                         |       | %                                 | 25,7     | 18,6    | 23,7             | 22,5   |
|                                                                                                                         | Hayır | Sıklık                            | 274      | 285     | 142              | 701    |
|                                                                                                                         |       | %                                 | 74,3     | 81,4    | 76,3             | 77,5   |
|                                                                                                                         |       | Toplam                            | 100,0    | 100,0   | 100,0            | 100,0  |
|                                                                                                                         |       | <b>Ki-Kare(2)=5,461, p=0,065</b>  |          |         |                  |        |

Üç farklı cevaplayıcı grubun , “Denetçi unvanına haiz bir meslek mensubunun defter tutmasını doğru buluyor musunuz?” sorusuna verdiği cevaplar değerlendirildiğinde; SMMM/YMM’ler bu durumu % 75,9 oranında doğru bulmamaktadır. Denetçiler % 73,1 ve denetlenen firmalar ise % 64,5 oranında bu durumu doğru bulmadıklarını ifade etmişlerdir. Uygulanan ki-kare analizine göre; meslek grupları ile bu ifade birbirlerinden bağımsız değildirler. Meslek grupları verilen cevapları % 95 güvenilirlik aralığında etkilemektedir.

Grupların, “Bağımsız denetimin zorunlu hale getirilmesi muhasebe mesleği mensuplarına güvensizlik işareti olarak mı algılanmalıdır?” sorusuna verdiği cevapların incelenmesi sonucunda ise; SMMM/YMM’lerin %74,3’ü, denetçilerin %81,4’ü, denetlenen firmaların %76,3’ü bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir. Yapılan ki-kare analizi sonuçlarına göre %95 güven aralığında; ifadeye verilen cevaplar meslek gruplarından bağımsızlardır.

#### 4.3.11. TFRS/YTTK Hakkındaki İfadeler

Cevaplayıcıların TFRS ve Y.T.T.K ile ilgili düşüncelerini ortaya çıkarabilmek amacıyla konu ile ilgili yargılar sıralanarak bu yargılara 1- 5 ölçeği arasında katılım düzeylerini belirtmeleri istenmiştir.

##### 4.3.11.1. TFRS'nin Anlaşılabilirlik ve Kullanılabilirliğine Dair Görüşler

**Tablo IV. 39. TFRS'nin Anlaşılabilirlik Ve Kullanılabilirliğine Dair Görüşler**

| Yargılar                                                                                                       | Ortalama |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| TFRS gerçek durumu yansıtan finansal tabloların hazırlanmasını sağlayacak dönüşüme yol açacaktır               | 2,2      |
| TFRS anlaması zor bir dille yazılmıştır                                                                        | 3,9      |
| TFRS hazırlayıcıların rahatlıkla anlayabileceği bir dildedir                                                   | 2,8      |
| TFRS hazırlanırken en ince ayrıntısına kadar her şey düşünülmüştür                                             | 2,7      |
| TFRS karar almak için uygun bilgi sunumunu sağlayacaktır                                                       | 2,4      |
| TFRS tam olarak uygulanabilecek mahiyetten uzaktır                                                             | 3,9      |
| TFRS farklı bir düzenleme yapısına sahiptir                                                                    | 2,3      |
| TFRS uygulanabilirliği olan bir düzenlemedir                                                                   | 2,5      |
| Fayda-maliyet analizi yapıldığında TFRS kâlfetli bir uygulama olacaktır                                        | 3,9      |
| TFRS bu güne kadarki en kapsamlı ve kalitesi yüksek uygulama olarak öne çıkmaktadır.                           | 2,5      |
| TFRS beklenen faydaları sağlayabilmesi ve aksaklıkları giderebilmesi için uzun bir sürece ihtiyaç duymaktadır. | 2,1      |
| Rekabetçilik düzeyinin artışında önemli rol oynayacaktır.                                                      | 2,4      |
| <b>Genel</b>                                                                                                   | 2,8      |
| 1= Kesinlikle Katılmıyorum 2= Katılmıyorum 3= Karasızım 4= Katılıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum               |          |

TFRS'nin Anlaşılabilirlik ve Kullanılabilirliğine Dair Görüşler tablosunda katılımcıların, ilgili konulara 5 üzerinden ortalama olarak ne derecede katıldığı görülmektedir.

TFRS'nin anlaşılması zor bir dille yazılmış olması, tam olarak uygulanabilecek mahiyetten uzak olması ve fayda-maliyet analizi yapıldığında TFRS'nin kâlfetli bir uygulamasının olacağı konuları 3,9'ar ortalama puanla katılımcıların en çok katıldığını belirttiği konular olmuştur.

TFRS'nin beklenen faydaları sağlayabilmesi ve aksaklıkları giderebilmesi için uzun bir sürece ihtiyaç duyması 2,1; TFRS, gerçek durumu yansıtan finansal

tabloların hazırlanmasını sağlayacak dönüşüme yol açması 2,2 ortalama puan olarak katılımcıların katılmadıkları konular olmuştur.

Bu gruptaki sorular, katılımcılardan 5 üzerinden ortalama 2,8 katılma puanı almıştır.

#### 4.3.11.2. Mesleğe Göre TFRS'nin Anlaşılabilirlik ve Kullanılabilirliğine Dair Görüşler

**Tablo IV. 40. Mesleğe Göre TFRS'nin Anlaşılabilirlik Ve Kullanılabilirliğine Dair Görüşler - 1**

|                                                                                                  | SMMM | YMM | Bağımsız<br>Denetçi /<br>Serbest | Bağımsız<br>Denetçi /<br>Firmaya<br>Bağlı | Denetlenen<br>Firma |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|------|-----|----------------------------------|-------------------------------------------|---------------------|
| TFRS gerçek durumu yansıtan finansal tabloların hazırlanmasını sağlayacak dönüşüme yol açacaktır | 2,1  | 2,3 | 2,2                              | 2,3                                       | 2,3                 |
| TFRS anlaması zor bir dille yazılmıştır                                                          | 4,0  | 3,8 | 3,9                              | 3,8                                       | 4,0                 |
| TFRS hazırlayıcıların rahatlıkla anlayabileceği bir dildedir                                     | 2,7  | 3,1 | 3,0                              | 2,7                                       | 2,7                 |
| TFRS hazırlanırken en ince ayrıntısına kadar her şey düşünülmüştür                               | 2,8  | 2,8 | 2,6                              | 2,6                                       | 2,5                 |
| TFRS karar almak için uygun bilgi sunumunu sağlayacaktır                                         | 2,4  | 2,6 | 2,5                              | 2,4                                       | 2,3                 |
| TFRS tam olarak uygulanabilecek mahiyetten uzaktır                                               | 3,8  | 3,8 | 3,8                              | 3,9                                       | 4,0                 |

**Tablo IV. 41. Mesleğe Göre TFRS'nin Anlaşılabilirlik Ve Kullanılabilirliğine Dair Görüşler - 2**

|                                                                                                                | SMMM | YMM | Bağımsız Denetçi / Serbest | Bağımsız Denetçi / Firmaya Bağlı | Denetlenen Firma |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|-----|----------------------------|----------------------------------|------------------|
| TFRS farklı bir düzenleme yapısına sahiptir                                                                    | 2,3  | 2,5 | 2,3                        | 2,3                              | 2,1              |
| TFRS uygulanabilirliği olan bir düzenlemedir                                                                   | 2,6  | 2,6 | 2,5                        | 2,5                              | 2,4              |
| Fayda-maliyet analizi yapıldığında TFRS kûlfetli bir uygulama olacaktır                                        | 3,9  | 3,9 | 3,8                        | 3,8                              | 3,9              |
| TFRS bu güne kadarki en kapsamlı ve kalitesi yüksek uygulama olarak öne çıkmaktadır.                           | 2,5  | 2,7 | 2,5                        | 2,5                              | 2,4              |
| TFRS beklenen faydaları sağlayabilmesi ve aksaklıkları giderebilmesi için uzun bir sürece ihtiyaç duymaktadır. | 2,2  | 2,2 | 2,2                        | 2,0                              | 2,0              |
| Rekabetçilik düzeyinin artışında önemli rol oynayacaktır.                                                      | 2,4  | 2,6 | 2,3                        | 2,5                              | 2,3              |

“TFRS gerçek durumu yansıtan finansal tabloların hazırlanmasını sağlayacak dönüşüme yol açacaktır” yargısına, küçük bir fark olmakla birlikte en az katılan meslek grubu 2,1 ortalama katılma puanıyla SMMM’lerdir.

“TFRS hazırlayıcıların rahatlıkla anlayabileceği bir dildedir” yargısına en az katılan meslek grubu 2,7 ortalama ile SMMM’ler olurken, bu yargıya en çok YMM’ler katılmıştır.

“TFRS hazırlanırken en ince ayrıntısına kadar her şey düşünülmüştür” yargısına en az denetlenen firmalar katılırken (2,5) en çok katılan meslek grubu SMMM ve YMM’ler (2,8) olmuştur.

“TFRS farklı bir düzenleme yapısına sahiptir” yargısına 2,1 ortalamayla denetlenen firmalar en az katılan, 2,5 ortalamayla YMM’ler en çok katılan gruptur.

“TFRS bu güne kadarki en kapsamlı ve kalitesi yüksek uygulama olarak öne çıkmaktadır.” 2,4 ortalamayla denetlenen firmalar ortalaması en düşük grup olurken 2,7 ortalamayla YMM ortalaması en yüksek grup olmuştur.



#### 4.3.11.3. TFRS Bilgi Düzeyine Göre TFRS'nin Anlaşılabilirlik ve Kullanılabilirliğine Dair Görüşler

**Tablo IV. 42. TFRS Bilgi Düzeyine Göre TFRS'nin Anlaşılabilirlik Ve Kullanılabilirliğine Dair Görüşler**

|                                                                                                                | Hiç | Az  | Orta | İyi | Çok iyi |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|------|-----|---------|
| TFRS gerçek durumu yansıtan finansal tabloların hazırlanmasını sağlayacak dönüşüme yol açacaktır               | 2,1 | 2,2 | 2,3  | 2,2 | 2,2     |
| TFRS anlaması zor bir dille yazılmıştır                                                                        | 4,0 | 4,0 | 4,0  | 3,9 | 4,0     |
| TFRS hazırlayıcıların rahatlıkla anlayabileceği bir dildedir                                                   | 2,8 | 2,7 | 2,8  | 2,8 | 2,8     |
| TFRS hazırlanırken en ince ayrıntısına kadar herşey düşünülmüştür                                              | 2,3 | 2,6 | 2,7  | 2,7 | 2,7     |
| TFRS karar almak için uygun bilgi sunumunu sağlayacaktır                                                       | 2,1 | 2,4 | 2,4  | 2,4 | 2,3     |
| TFRS tam olarak uygulanabilecek mahiyetten uzaktır                                                             | 3,9 | 3,9 | 3,8  | 3,8 | 3,9     |
| TFRS farklı bir düzenleme yapısına sahiptir                                                                    | 2,0 | 2,2 | 2,3  | 2,4 | 2,1     |
| TFRS uygulanabilirliği olan bir düzenlemedir                                                                   | 2,6 | 2,3 | 2,6  | 2,5 | 2,6     |
| Fayda-maliyet analizi yapıldığında TFRS külfetli bir uygulama olacaktır                                        | 3,4 | 3,9 | 3,9  | 3,8 | 3,9     |
| TFRS bu güne kadarki en kapsamlı ve kalitesi yüksek uygulama olarak öne çıkmaktadır.                           | 2,7 | 2,5 | 2,6  | 2,4 | 2,4     |
| TFRS beklenen faydaları sağlayabilmesi ve aksaklıkları giderebilmesi için uzun bir sürece ihtiyaç duymaktadır. | 2,2 | 2,0 | 2,1  | 2,1 | 2,1     |
| Rekabetçilik düzeyinin artışında önemli rol oynayacaktır.                                                      | 2,3 | 2,4 | 2,4  | 2,4 | 2,3     |

TFRS hakkındaki bilgi düzeyini iyi veya kötü olarak belirten grupların tamamının belirtilen yargılara katılma puan ortalamalarının birbirine yakın olduğu görülmektedir. Burada bilgi düzeyinin ilgili yargılara katılma durumu üzerinde büyük bir değişikliğe yol açmadığı sonucu çıkarılabilir.

TFRS hakkındaki bilgisinin iyi ve çok iyi olduğunu belirten cevaplayıcılar, “Fayda-maliyet analizi yapıldığında TFRS k lfetli bir uygulama olacaktır” yargısına sırasıyla ortalama 3,8 ve 3,9 puan; “TFRS anlaması zor bir dille yazılmıştır” yargısına sırasıyla ortalama 3,4 ve 4,0 puan vermişlerdir.

Bilgi düzeyini iyi ve çok iyi olarak belirten katılımcılar, “TFRS beklenen faydaları sağlayabilmesi ve aksaklıkları giderebilmesi için uzun bir sürece ihtiyaç duymaktadır.” Yargısına ortalama 2,1’er puan, “TFRS gerçek durumu yansıtan finansal tabloların hazırlanmasını sağlayacak dönüşüme yol açacaktır” yargısına ortalama 2,2’şer puan vermişlerdir.

TFRS hakkında hiç bilgisi olmadığını söyleyenlerin 2,3 ortalama puan verdiği “TFRS hazırlanırken en ince ayrıntısına kadar herşey düşünülmüştür” yargısına, iyi ve çok iyi düzeyde bilgisinin olduğunu söyleyen katılımcılar 2,7 ortalama puan vermiştir.

“TFRS farklı bir düzenleme yapısına sahiptir” yargısına, TFRS hakkında hiç bilgisi olmadığını söyleyenlerin verdiği ortalama puan 2,0 olurken iyi düzeyde bilgi sahibi olduğunu söyleyenlerin ortalaması 2,4; çok iyi düzeyde bilgili olduğunu söyleyenlerin ortalaması 2,1 olmuştur.

TFRS hakkında hiç bilgisi olmadığını söyleyenlerin 3,4 ortalama puan verdiği “Fayda-maliyet analizi yapıldığında TFRS k lfetli bir uygulama olacaktır” yargısına diğ r bilgi düzeylerindeki katılımcılar yaklaşık 3,9’ar puan vermişlerdir.

#### 4.3.11.4. TFRS Sisteminin Avantaj-Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu

**Tablo IV. 43. TFRS Sisteminin Avantaj-Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu - 1**

| Avantaj - Dezavantajlar                                                                                          | Ortalama |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| TFRS çalışmaların başlatılması ve uygulanması maliyet kalemlerini arttıracaktır.                                 | 4,0      |
| TFRS özellikle büyüme eğitiminde olan KOBİ'lerin büyüme sürecini hızlandırır.                                    | 2,5      |
| TFRS uygulamaları için eğitimli personel yoktur ve bu eğitim zaman alacaktır                                     | 4,0      |
| TFRS uygulamaları ile firmalar kredi kurumları ile olan süreçlerini hızlandıracak ve kolaylaştıracaktır.         | 2,3      |
| TFRS uygulamaları ile firmaların borçlanma maliyetleri azalacaktır                                               | 2,7      |
| TFRS ile finansal raporlamanın etkinlik düzeyi yükselecektir.                                                    | 2,2      |
| TFRS'de uygulama birliğinin sağlanabilmesi için kat'i düzenlemeler ile yoruma açık ifadelerin önüne geçilmelidir | 2,3      |
| TFRS finansal tablolardan elde edilecek bilgilerin güvenilirliğini artıracaktır                                  | 2,2      |
| TFRS ile işlemlerinin kayda girilmemesin önüne geçilecektir                                                      | 2,4      |
| TFRS tüm sektörlerle hitap etmekten uzaktır                                                                      | 3,9      |
| TFRS hesap verebilirlik düzeyini artıracak şeffaflığı sağlayacaktır.                                             | 2,3      |
| TFRS ile tüm bilgi kullanıcıları daha anlaşılır finansal tablolara ulaşabilecektir                               | 2,3      |
| 1= Kesinlikle Katılmıyorum 2= Katılmıyorum 3= Karasızım 4= Katılıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum                 |          |

**Tablo IV. 44. TFRS Sisteminin Avantaj-Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu - 2**

| <b>Avantaj - Dezavantajlar</b>                                                                                                | <b>Ortalama</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| TFRS çevirileri yetersizdir ve eksiklikler içermektedir.                                                                      | 3,8             |
| TFRS kırtasiyeciliğe yol açacaktır.                                                                                           | 4,0             |
| TFRS seti çok fazla dip not bilgisi gerektirmektedir                                                                          | 3,9             |
| TFRS seti uygulanınca işletmelerin hesap verebilirliği artacaktır                                                             | 2,2             |
| TFRS KOBİ'ler tarafından kullanılırken güçlüklerle karşılaşacaktır                                                            | 3,9             |
| TFRS KOBİ'lerin uluslararası birleşme ve satın alma gerçekleştirebilmelerine imkân sağlayacaktır.                             | 2,3             |
| Meslek mensupları dâhil olmak üzere muhasebe elemanları TFRS uygulamalarının uygulanmasında büyük sorunlarla karşılaşacaktır. | 3,9             |
| TFRS ile birlikte KOBİ'lerin finansal performansları uluslararası firmalar ile karşılaştırılabilir hale gelecektir.           | 2,3             |
| <b>Genel</b>                                                                                                                  | <b>3,0</b>      |
| 1= Kesinlikle Katılmıyorum 2= Katılmıyorum 3= Karasızım 4= Katılıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum                              |                 |

TFRS sisteminin avantaj-dezavantajlarına ilişkin ifadelere katılma durumu 1- Kesinlikle katılmıyorum, 5- kesinlikle katılıyorum olmak üzere 5'li ölçekte sorulmuştur. Alınan cevapların tamamının genel ortalama puanı 5 üzerinden 3 olmuştur.

TFRS çalışmalarının başlaması ve maliyet kalemlerinin artışı, TFRS'nin kırtasiyeciliğe yol açması ve TFRS uygulamaları için yeterli sayıda eğitimli personelin olmayışı ve ilgili eğitimin zaman alması konuları, katılımcıların ortalama olarak en çok katıldıklarını ifade ettikleri konu olmuştur.

TFRS ile finansal raporlamanın etkinlik düzeyi yükselmesi, TFRS seti uygulanınca işletmelerin hesap verebilirliği artması, TFRS ile finansal raporlamanın etkinlik düzeyi yükselmesi, TFRS ile finansal tablolardan elde

edilecek bilgilerin güvenilirliğinin artması konuları 5 üzerinden ortalama 2,2 puan olarak katılımcıların en az destekledikleri konular olmuştur.

#### 4.3.11.5. Mesleğe Göre TFRS Sisteminin Avantaj-Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu

**Tablo IV. 45. Mesleklere Göre TFRS Sisteminin Avantaj-Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu - 1**

|                                                                                                                  | SMMM | YMM | Bağımsız Denetçi / Serbest | Bağımsız Denetçi / Firmaya Bağlı | Denetlenen Firma |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|-----|----------------------------|----------------------------------|------------------|
| TFRS çalışmaların başlatılması ve uygulanması maliyet kalemlerini arttıracaktır.                                 | 4,0  | 3,9 | 3,9                        | 3,9                              | 4,0              |
| TFRS özellikle büyüme eğitiminde olan KOBİ'lerin büyüme sürecini hızlandırır.                                    | 2,5  | 2,6 | 2,6                        | 2,4                              | 2,6              |
| TFRS uygulamaları için eğitimli personel yoktur ve bu eğitim zaman alacaktır                                     | 4,0  | 4,1 | 3,9                        | 4,0                              | 4,0              |
| TFRS uygulamaları İle firmalar kredi kurumları ile olan süreçlerini hızlandıracak ve kolaylaştıracaktır.         | 2,3  | 2,5 | 2,4                        | 2,2                              | 2,4              |
| TFRS uygulamaları ile firmaların borçlanma maliyetleri azalacaktır                                               | 2,7  | 2,8 | 2,7                        | 2,7                              | 2,7              |
| TFRS ile finansal raporlamanın etkinliği düzeyi yükselecektir.                                                   | 2,2  | 2,4 | 2,3                        | 2,1                              | 2,1              |
| TFRS'de uygulama birliğinin sağlanabilmesi için kat'i düzenlemeler ile yoruma açık ifadelerin önüne geçilmelidir | 2,2  | 2,4 | 2,5                        | 2,3                              | 2,3              |
| TFRS finansal tablolardan elde edilecek bilgilerin güvenilirliğini artıracaktır                                  | 2,2  | 2,1 | 2,4                        | 2,2                              | 2,2              |
| TFRS ile işlemlerinin kayda girilmemesi önüne geçilecektir                                                       | 2,4  | 2,3 | 2,5                        | 2,4                              | 2,3              |
| TFRS tüm sektörlerle hitap etmekten uzaktır                                                                      | 3,9  | 3,9 | 3,8                        | 3,9                              | 3,9              |
| TFRS hesap verebilirlik düzeyini artıracak şeffaflığı sağlayacaktır.                                             | 2,2  | 2,2 | 2,4                        | 2,2                              | 2,4              |
| TFRS ile tüm bilgi kullanıcıları daha anlaşılır finansal tablolara ulaşabilecektir                               | 2,2  | 2,2 | 2,4                        | 2,3                              | 2,4              |

**Tablo IV. 46. Mesleklere Göre TFRS Sisteminin Avantaj-  
Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu - 2**

|                                                                                                                               | SMMM | YMM | Bağımsız<br>Denetçi /<br>Serbest | Bağımsız<br>Denetçi /<br>Firmaya<br>Bağlı | Denetlenen<br>Firma |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|-----|----------------------------------|-------------------------------------------|---------------------|
| TFRS çevirileri yetersizdir ve eksiklikler içermektedir.                                                                      | 3,9  | 3,8 | 3,8                              | 3,8                                       | 3,9                 |
| TFRS kırtasiyeciliğe yol açacaktır.                                                                                           | 4,0  | 3,9 | 4,0                              | 4,0                                       | 4,0                 |
| TFRS seti çok fazla dip not bilgisi gerektirmektedir                                                                          | 3,9  | 3,9 | 3,8                              | 3,8                                       | 3,9                 |
| TFRS seti uygulanınca işletmelerin hesap verebilirliği artacaktır                                                             | 2,2  | 2,4 | 2,3                              | 2,3                                       | 2,1                 |
| TFRS KOBİ'ler tarafından kullanılırken güçlüklerle karşılaşacaktır                                                            | 4,0  | 3,9 | 3,9                              | 3,9                                       | 4,0                 |
| TFRS KOBİ'lerin uluslararası birleşme ve satın alma gerçekleştirebilmelerine imkân sağlayacaktır.                             | 2,2  | 2,6 | 2,4                              | 2,3                                       | 2,3                 |
| Meslek mensupları dâhil olmak üzere muhasebe elemanları TFRS uygulamalarının uygulanmasında büyük sorunlarla karşılaşacaktır. | 3,9  | 3,9 | 3,8                              | 3,8                                       | 3,9                 |
| TFRS ile birlikte KOBİ'lerin finansal performansları uluslararası firmalar ile karşılaştırılabilir hale gelecektir.           | 2,2  | 2,2 | 2,3                              | 2,2                                       | 2,3                 |

Meslek gruplarına göre katılımcıların genel olarak birbirine yakın cevaplar verdiği gözlenirken, meslek grupları arasındaki en büyük fark 0,3 puanla “TFRS seti uygulanınca işletmelerin hesap verebilirliği artacaktır” yargısında (YMM ortalaması 2,4; denetlenen firma ortalaması 2,3) ve 0,4 puanla “TFRS KOBİ'lerin uluslararası birleşme ve satın alma gerçekleştirebilmelerine imkân sağlayacaktır” yargısında (SMMM ortalaması 2,2; YMM ortalaması 2,6) olarak ortaya çıkmıştır.

**4.3.11.6. TFRS Bilgi Düzeyine Göre TFRS Sisteminin Avantaj-  
Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu**

**Tablo IV. 47. TFRS Bilgi Düzeyine Göre TFRS Sisteminin Avantaj-  
Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu - 1**

|                                                                                                                  | TFRS hakkında bilgi düzeyiniz nedir? |     |      |     |         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|-----|------|-----|---------|
|                                                                                                                  | Hiç                                  | Az  | Orta | İyi | Çok iyi |
| TFRS çalışmaların başlatılması ve uygulanması maliyet kalemlerini arttıracaktır.                                 | 3,8                                  | 4,0 | 4,0  | 3,9 | 4,0     |
| TFRS özellikle büyüme eğitiminde olan KOBİ'lerin büyüme sürecini hızlandırır.                                    | 2,4                                  | 2,4 | 2,5  | 2,6 | 2,5     |
| TFRS uygulamaları için eğitimli personel yoktur ve bu eğitim zaman alacaktır                                     | 3,8                                  | 4,0 | 4,0  | 3,9 | 4,0     |
| TFRS uygulamaları ile firmalar kredi kurumları ile olan süreçlerini hızlandıracak ve kolaylaştıracaktır.         | 2,4                                  | 2,4 | 2,3  | 2,3 | 2,3     |
| TFRS uygulamaları ile firmaların borçlanma maliyetleri azalacaktır                                               | 2,8                                  | 2,6 | 2,7  | 2,8 | 2,7     |
| TFRS ile finansal raporlamanın etkinlik düzeyi yükselecektir.                                                    | 1,9                                  | 2,2 | 2,2  | 2,2 | 2,1     |
| TFRS'de uygulama birliğinin sağlanabilmesi için kat'i düzenlemeler ile yoruma açık ifadelerin önüne geçilmelidir | 2,1                                  | 2,2 | 2,3  | 2,3 | 2,2     |
| TFRS finansal tablolardan elde edilecek bilgilerin güvenilirliğini artıracaktır                                  | 2,3                                  | 2,2 | 2,3  | 2,2 | 2,2     |

**Tablo IV. 48. TFRS Bilgi Düzeyine Göre TFRS Sisteminin Avantaj-  
Dezavantajlarına İlişkin İfadelere Katılma Durumu - 2**

|                                                                                                                               | TFRS hakkında bilgi düzeyiniz nedir? |     |      |     |         |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|-----|------|-----|---------|
|                                                                                                                               | Hiç                                  | Az  | Orta | İyi | Çok iyi |
| TFRS ile işlemlerinin kayda girilmemesin önüne geçilecektir                                                                   | 2,2                                  | 2,3 | 2,4  | 2,4 | 2,3     |
| TFRS tüm sektörlerle hitap etmekten uzaktır                                                                                   | 3,9                                  | 3,9 | 3,9  | 3,8 | 3,9     |
| TFRS hesap verebilirlik düzeyini artıracak şeffaflığı sağlayacaktır.                                                          | 2,1                                  | 2,2 | 2,3  | 2,3 | 2,2     |
| TFRS ile tüm bilgi kullanıcıları daha anlaşılır finansal tablolara ulaşabilecektir                                            | 2,2                                  | 2,2 | 2,3  | 2,3 | 2,2     |
| TFRS çevirileri yetersizdir ve eksiklikler içermektedir.                                                                      | 3,8                                  | 3,9 | 3,9  | 3,8 | 3,9     |
| TFRS kırtasiyeciliğe yol açacaktır.                                                                                           | 3,9                                  | 4,0 | 4,0  | 4,0 | 4,0     |
| TFRS seti çok fazla dip not bilgisi gerektirmektedir                                                                          | 3,8                                  | 4,0 | 3,8  | 3,8 | 4,0     |
| TFRS seti uygulanınca işletmelerin hesap verebilirliği artacaktır                                                             | 2,2                                  | 2,1 | 2,2  | 2,3 | 2,1     |
| TFRS KOBİ'ler tarafından kullanılırken güçlüklerle yaşayacaktır                                                               | 4,0                                  | 4,0 | 3,9  | 3,9 | 4,0     |
| TFRS KOBİ'lerin uluslararası birleşme ve satın alma gerçekleştirebilmelerine imkân sağlayacaktır.                             | 2,2                                  | 2,4 | 2,3  | 2,3 | 2,2     |
| Meslek mensupları dâhil olmak üzere muhasebe elemanları TFRS uygulamalarının uygulanmasında büyük sorunlarla karşılaşacaktır. | 3,8                                  | 3,9 | 3,9  | 3,9 | 3,9     |
| TFRS ile birlikte KOBİ'lerin finansal performansları uluslararası firmalar ile karşılaştırılabilir hale gelecektir.           | 2,3                                  | 2,2 | 2,3  | 2,3 | 2,2     |



#### 4.3.11.7. YTTK İle İlgili Değerlendirmeler

**Tablo IV. 49. YTTK İle İlgili Genel Değerlendirmeler - 1**

| YTTK ile ilgili değerlendirmeler                                                                                         | Ortalama Katılma Puanı |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|
| Yeni Türk Ticaret Kanunu muhasebe meslek sorunlarına etkin çözüm önerileri sunmaktadır.                                  | 2,8                    |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu muhasebe mesleği iş yükünü önemli ölçüde azaltmaktadır.                                         | 3,1                    |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ticari itilaflara yönelik sorunların çözümleri ve yaptırımları açık olarak ifade edilmiştir | 2,3                    |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yüksek standartlarda mali tablo sunulması amaçlanmaktadır.                                  | 2,6                    |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirket kuruluşlarında bürokratik işlemler en alt düzeye indirgenmiştir.                     | 2,4                    |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu şirket yönetici ve ortaklarına daha esnek ve rahat karar alma olanakları sağlamaktadır.         | 2,6                    |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle ekonomideki kayıt dışı işlemler önemli ölçüde azaltılmış olacaktır     | 2,4                    |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun uygulanması piyasalarda güven artırıcı etkiye sahiptir.                                     | 2,4                    |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim faaliyetlerinin daha etkin ve yerinde yapılmasını sağlayacaktır/sağlamaktadır           | 2,4                    |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bankacılık, finans ve muhasebe işlemleri daha şeffaf ve standart yapıya kavuşturulmuştur.   | 2,7                    |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile girişimciliğin önündeki bürokratik engeller kalkacaktır.                                    | 2,5                    |
| Ülke Ekonomisinin gelişimine yüksek düzeyde katkı sağlayacaktır.                                                         | 2,3                    |
| Yabancı yatırımların ve ortaklıkların önünü açacaktır.                                                                   | 2,4                    |
| Rekabet gücünün yükselmesine yardımcı olacaktır.                                                                         | 2,2                    |
| Kurumsallaşmaya yardımcı olacaktır.                                                                                      | 2,3                    |
| 1= Kesinlikle Katılmıyorum 2= Katılmıyorum 3= Karasızım 4= Katılıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum                         |                        |

**Tablo IV. 50. YTTK İle İlgili Genel Değerlendirmeler - 2**

| <b>YTTK ile ilgili değerlendirmeler</b>                                                                                                    | <b>Ortalama Katılma Puanı</b> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|
| Getirilen ağır hapis cezaları yerine mümkün olduğunca mali cezalar verilmelidir.                                                           | 2,5                           |
| Kanunun getirmiş olduğu belge ve tasdikler zaman alacaktır ve gerekli değildir.                                                            | 4,0                           |
| Şirkete borçlanma yasağı getirilmelidir.                                                                                                   | 2,3                           |
| Sahip ve ortakların şirket kasasından para çekememesi şirketin kişiliği kavramına katkı sağlayacaktır.                                     | 2,5                           |
| Şirket bilgilerinin sanal ortamda paylaşılması ticari sır kavramına aykırıdır.                                                             | 4,0                           |
| Mali tabloların denetçiler tarafından denetlenmesi gereksizdir.                                                                            | 4,0                           |
| İnternet sitesi mecburiyeti kaldırılmalıdır.                                                                                               | 3,9                           |
| Son Değişiklikler ile denetimin sınırlandırılması Yeni Türk Ticaret Kanunu'na atfedilen önemin azalmasına yol açmıştır                     | 4,0                           |
| Yeni düzenlemeler, Muhasebe Meslek Mensuplarının kendilerini geliştirmesi için bir fırsattır.                                              | 2,4                           |
| Son değişiklikler Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndan beklentileri azaltmıştır.                                                                  | 3,9                           |
| Son değişiklikler, eskiden süregelen olumsuzlukların devam ettirilebileceği algısına yol açmıştır.                                         | 4,0                           |
| Son değişiklikler, yeni değişikliklerin yapılacağı beklentisine yol açmıştır.                                                              | 2,8                           |
| Son değişiklikler, kurumsallaşma sürecini olumsuz etkileyecektir.                                                                          | 3,9                           |
| Son değişiklikler, meslek mensupları tarafından olumlu karşılanmalıdır.                                                                    | 2,3                           |
| Son değişiklikler, meslek mensuplarının iş yükünü artırırken, elde edeceği getirinin azalmasına yol açmaktadır                             | 3,9                           |
| Bağımsız Dış Denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi olumludur.                                                  | 2,5                           |
| Bağımsız Dış Denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi, denetimin tehdit unsuruna dönüşmesi olarak algılanmalıdır. | 3,9                           |

**Tablo IV. 51. YTTK İle İlgili Genel Değerlendirmeler - 3**

| <b>YTTK ile ilgili değerlendirmeler</b>                                                         | <b>Ortalama Katılma Puanı</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|
| Denetim mekanizmasının devamı ve yaygınlaştırılması, ekonomik gelişmeye öncülük edecektir.      | 2,4                           |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu, mali tablo sunumu sürecini güçleştirmektedir.                         | 4,0                           |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu, mali tablolara olan güveni artırıcı etki sağlayacaktır.               | 2,4                           |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile gereksiz detaylarla uğraşmak gerekmektedir.                        | 4,0                           |
| Kanun Koyucunun, denetim sürecinde daha kapsayıcı ve yaygın bir politika izlemesi gerekecektir. | 2,2                           |
| Denetçilerin rotasyona tabi tutulması olumlu bir düşüncedir.                                    | 3,4                           |
| Denetim, tamamen devlete bırakılmalıdır                                                         | 4,1                           |
| Denetim kaldırılmalıdır.                                                                        | 3,9                           |
| Denetim uygulamasında eski sisteme dönmelidir.                                                  | 3,9                           |
| Gelir düzeyime olumlu katkıları olacağına inanıyorum.                                           | 2,3                           |
| Muhasebe Mesleğinin itibarının artırılmasına yönelik bir dönüşüm olarak yansıyacaktır.          | 2,3                           |
| Denetlenecek şirketler ile ilgili sınırlama kaldırılarak denetleme kapsamı genişletilmelidir.   | 2,3                           |
| Bilgi sunumu amacına yönelik muhasebe verilerinin oluşumuna büyük katkı sağlayacaktır.          | 2,6                           |
| Son düzenlemeler sesi çok çıkanın istediğini elde edeceğine olan inancımı kuvvetlendirdi.       | 2,5                           |
| Son düzenlemeler meslek mensuplarının görüşlerinin önemsendiğini göstermektedir.                | 2,3                           |
| Denetim Ortakların Menfaatlerinin korunmasına hizmet etmektedir.                                | 2,2                           |
| Gerçeğe uygun mali tabloların hazırlanmasında çok önemli rol oynayacaktır.                      | 2,3                           |
| Denetim önemli bir maliyet unsuru olacaktır.                                                    | 2,1                           |
| Denetim firmaların prestiji için önemli bir katkı sağlayacaktır.                                | 4,0                           |
| Denetim, firmaların kredi değerliliklerinin ve derecelendirilmesinin yeni bir ölçü olacaktır.   | 1,9                           |
| <b>Genel</b>                                                                                    | <b>2,9</b>                    |

Araştırma çerçevesinde, YTTK ile ilgili olarak katılımcılardan değerlendirilmeleri istenen konular YTTK ile ilgili genel değerlendirmeleri içeren ilgili tablolarda görülmektedir.

Değerlendirmeler 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum şeklinde 5’li ölçekte yapılmıştır.

YTTK ile ilgili genel değerlendirmelere ilişkin tablolarda görüleceği gibi, denetimin tamamen devlete bırakılması katılımcıların en çok destekledikleri konu olmuştur.

Bu başlık dışında, şirket bilgilerinin sanal ortamda paylaşılmasının ticari sır kavramına aykırı olması; mali tabloların denetçiler tarafından denetlenmesinin gereksiz olması; son değişiklikler ile denetimin sınırlandırılmasının Yeni Türk Ticaret Kanunu'na atfedilen önemin azalmasına yol açması; son değişikliklerin, eskiden süregelen olumsuzlukların devam ettirilebileceği algısına yol açması; Yeni Türk Ticaret Kanununun mali tablo sunumu sürecini güçleştirilmesi; Yeni Türk Ticaret Kanunu ile gereksiz detaylarla uğraşılması gerekmesi; denetim firmaların prestiji için önemli bir katkı sağlaması, Kanunun getirmiş olduğu belge ve tasdikler zaman alması ve gereksizliği yargıları, 5 üzerinden ortalama olarak 4 puan alarak en fazla desteklenen konular arasında yer almıştır.

#### 4.3.11.8. Mesleğe Göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler

**Tablo IV. 52. Mesleğe göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 1**

|                                                                                                                          | SMMM | YMM | Bağımsız<br>Denetçi /<br>Serbest | Bağımsız<br>Denetçi /<br>Firmaya<br>Bağlı | Firma |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|-----|----------------------------------|-------------------------------------------|-------|
| Yeni Türk Ticaret Kanunu muhasebe meslek sorunlarına etkin çözüm önerileri sunmaktadır.                                  | 2,9  | 3,1 | 2,8                              | 2,9                                       | 2,7   |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu muhasebe mesleği iş yükünü önemli ölçüde azaltmaktadır.                                         | 3,2  | 3,5 | 3,2                              | 3,3                                       | 2,7   |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ticari itilaflara yönelik sorunların çözümleri ve yaptırımları açık olarak ifade edilmiştir | 2,4  | 2,6 | 2,4                              | 2,3                                       | 2,2   |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yüksek standartlarda mali tablo sunulması amaçlanmaktadır.                                  | 2,7  | 2,8 | 2,5                              | 2,7                                       | 2,5   |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirket kuruluşlarında bürokratik işlemler en alt düzeye indirgenmiştir.                     | 2,5  | 2,7 | 2,5                              | 2,4                                       | 2,3   |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu şirket yönetici ve ortaklarına daha esnek ve rahat karar alma olanakları sağlamaktadır.         | 2,7  | 2,6 | 2,5                              | 2,6                                       | 2,4   |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle ekonomideki kayıt dışı işlemler önemli ölçüde azaltılmış olacaktır     | 2,5  | 2,4 | 2,5                              | 2,3                                       | 2,2   |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun uygulanması piyasalarda güven artırıcı etkiye sahiptir.                                     | 2,5  | 2,6 | 2,4                              | 2,4                                       | 2,2   |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim faaliyetlerinin daha etkin ve yerinde yapılmasını sağlayacaktır/sağlamaktadır           | 2,5  | 2,4 | 2,4                              | 2,4                                       | 2,3   |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bankacılık, finans ve muhasebe işlemleri daha şeffaf ve standart yapıya kavuşturulmuştur.   | 2,7  | 2,8 | 2,6                              | 2,6                                       | 2,6   |

**Tablo IV. 53. Mesleğe göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 2**

|                                                                                                                        |     |     |     |     |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile girişimciliğin önündeki bürokratik engeller kalkacaktır.                                  | 2,6 | 2,7 | 2,4 | 2,5 | 2,3 |
| Ülke Ekonomisinin gelişimine yüksek düzeyde katkı sağlayacaktır.                                                       | 2,4 | 2,4 | 2,3 | 2,3 | 2,2 |
| Yabancı yatırımların ve ortaklıkların önünü açacaktır.                                                                 | 2,4 | 2,6 | 2,4 | 2,4 | 2,3 |
| Rekabet gücünün yükselmesine yardımcı olacaktır.                                                                       | 2,3 | 2,4 | 2,1 | 2,1 | 2,1 |
| Kurumsallaşmaya yardımcı olacaktır.                                                                                    | 2,3 | 2,4 | 2,3 | 2,3 | 2,1 |
| Getirilen ağır hapis cezaları yerine mümkün olduğunca mali cezalar verilmelidir.                                       | 2,6 | 2,4 | 2,6 | 2,6 | 2,4 |
| Kanunun getirmiş olduğu belge ve tasdikler zaman alacaktır ve gerekli değildir.                                        | 4,0 | 3,9 | 4,0 | 4,0 | 4,0 |
| Şirkete borçlanma yasağı getirilmelidir.                                                                               | 2,3 | 2,2 | 2,4 | 2,3 | 2,2 |
| Sahip ve ortakların şirket kasasından para çekememesi şirketin kişiliği kavramına katkı sağlayacaktır.                 | 2,6 | 2,3 | 2,5 | 2,6 | 2,4 |
| Şirket bilgilerinin sanal ortamda paylaşılması ticari sır kavramına aykırıdır.                                         | 4,0 | 3,9 | 3,9 | 4,1 | 4,0 |
| Mali tabloların denetçiler tarafından denetlenmesi gereksizdir.                                                        | 4,0 | 3,9 | 3,9 | 4,0 | 4,0 |
| İnternet sitesi mecburiyeti kaldırılmalıdır.                                                                           | 4,0 | 3,8 | 3,8 | 3,9 | 3,8 |
| Son Değişiklikler ile denetimin sınırlandırılması Yeni Türk Ticaret Kanunu'na atfedilen önemin azalmasına yol açmıştır | 4,0 | 4,0 | 3,9 | 3,9 | 4,0 |
| Yeni düzenlemeler, Muhasebe Meslek Mensuplarının kendilerini geliştirmesi için bir fırsattır.                          | 2,4 | 2,3 | 2,5 | 2,3 | 2,3 |
| Son değişiklikler Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndan beklentileri azaltmıştır.                                              | 3,9 | 3,8 | 3,8 | 4,0 | 3,9 |
| Son değişiklikler, eskiden süregelen olumsuzlukların devam ettirilebileceği algısına yol açmıştır.                     | 4,0 | 3,9 | 3,9 | 4,1 | 4,0 |

**Tablo IV. 54. Mesleğe göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 3**

|                                                                                                                                            |     |     |     |     |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|
| Son değişiklikler, yeni değişikliklerin yapılacağı beklentisine yol açmıştır.                                                              | 2,8 | 2,6 | 2,7 | 2,8 | 2,7 |
| Son değişiklikler, kurumsallaşma sürecini olumsuz etkileyecektir.                                                                          | 3,9 | 3,9 | 3,9 | 3,9 | 4,0 |
| Son değişiklikler, meslek mensupları tarafından olumlu karşılanmalıdır.                                                                    | 2,4 | 2,5 | 2,4 | 2,3 | 2,2 |
| Son değişiklikler, meslek mensuplarının iş yükünü artırırken, elde edeceği getirinin azalmasına yol açmaktadır                             | 3,9 | 3,9 | 3,9 | 3,9 | 4,0 |
| Bağımsız Dış Denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi olumludur.                                                  | 2,5 | 2,6 | 2,6 | 2,6 | 2,4 |
| Bağımsız Dış Denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi, denetimin tehdit unsuruna dönüşmesi olarak algılanmalıdır. | 3,9 | 3,8 | 3,9 | 4,0 | 4,0 |
| Denetim mekanizmasının devamı ve yaygınlaştırılması, ekonomik gelişmeye öncülük edecektir.                                                 | 2,5 | 2,4 | 2,5 | 2,5 | 2,2 |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu, mali tablo sunumu sürecini güçleştirmektedir.                                                                    | 4,0 | 4,0 | 4,0 | 4,0 | 4,0 |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu, mali tablolara olan güveni artırıcı etki sağlayacaktır.                                                          | 2,5 | 2,6 | 2,5 | 2,5 | 2,2 |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile gereksiz detaylarla uğraşmak gerekmektedir.                                                                   | 3,9 | 3,8 | 3,9 | 3,9 | 4,0 |
| Kanun Koyucunun, denetim sürecinde daha kapsayıcı ve yaygın bir politika izlemesi gerekecektir.                                            | 2,2 | 2,3 | 2,3 | 2,1 | 2,2 |
| Denetçilerin rotasyona tabi tutulması olumlu bir düşüncedir.                                                                               | 3,4 | 3,3 | 3,3 | 3,4 | 3,5 |
| Denetim, tamamen devlete bırakılmalıdır                                                                                                    | 4,0 | 4,1 | 4,1 | 4,0 | 4,2 |
| Denetim kaldırılmalıdır.                                                                                                                   | 3,9 | 4,0 | 3,9 | 3,9 | 3,9 |
| Denetim uygulamasında eski sisteme dönmelidir.                                                                                             | 3,9 | 4,0 | 3,9 | 3,9 | 3,9 |
| Gelir düzeyime olumlu katkıları olacağına inanıyorum.                                                                                      | 2,4 | 2,3 | 2,3 | 2,3 | 2,1 |
| Muhasebe Mesleğinin itibarının artırılmasına yönelik bir dönüşüm olarak yansiyacaktır.                                                     | 2,4 | 2,5 | 2,3 | 2,3 | 2,2 |

**Tablo IV. 55. Mesleğe göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 4**

|                                                                                               |     |     |     |     |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|
| Denetlenecek şirketler ile ilgili sınırlama kaldırılarak denetleme kapsamı genişletilmelidir. | 2,3 | 2,3 | 2,3 | 2,3 | 2,2 |
| Bilgi sunumu amacına yönelik muhasebe verilerinin oluşumuna büyük katkı sağlayacaktır.        | 2,6 | 2,8 | 2,6 | 2,6 | 2,4 |
| Son düzenlemeler sesi çok çıkanın istediğini elde edeceğine olan inancımı kuvvetlendirdi.     | 2,5 | 2,6 | 2,4 | 2,5 | 2,3 |
| Son düzenlemeler meslek mensuplarının görüşlerinin önemsendiğini göstermektedir.              | 2,4 | 2,3 | 2,4 | 2,3 | 2,2 |
| Denetim Ortakların Menfaatlerinin korunmasına hizmet etmektedir.                              | 2,2 | 2,6 | 2,3 | 2,2 | 2,3 |
| Gerçeğe uygun mali tabloların hazırlanmasında çok önemli rol oynayacaktır.                    | 2,3 | 2,4 | 2,3 | 2,2 | 2,1 |
| Denetim önemli bir maliyet unsuru olacaktır.                                                  | 2,1 | 2,2 | 2,2 | 2,1 | 2,2 |
| Denetim firmaların prestiji için önemli bir katkı sağlayacaktır.                              | 4,0 | 3,9 | 4,0 | 4,0 | 4,0 |
| Denetim, firmaların kredi değerliliklerinin ve derecelendirilmesinin yeni bir ölçü olacaktır. | 2,1 | 1,9 | 2,3 | 2,1 | 1,0 |

YTTK ile ilgili olarak katılımcılardan değerlendirilmeleri istenen konuların ortalama puanları, meslekler bazında ele alınmıştır.

SMMM, YMM, bir firmaya bağlı olan veya serbest çalışan bağımsız denetçiler arasında genel itibariyle YTTK ile ilgili değerlendirmelerinin benzerlik gösterdiği tespit edilmiştir.

Meslek grupları arasında verilen cevapların ortalaması açısından en farklı puanlamanın yapıldığı konu, denetimin firmaların kredi değerliliklerinin ve derecelendirilmesinin yeni bir ölçüsü olması olarak görülmektedir. Serbest çalışan



bağımsız denetçiler ile denetlenen firmalar arasında bir görüş ayrılığı göze çarpmaktadır. İlgili konuya serbest çalışan bağımsız denetçilerin verdiği ortalama destekleme puanı 2,3 iken denetlenen firmaların bu konuya verdikleri ortalama destekleme puanı 1 olmuştur.

#### 4.3.11.9. YTTK Bilgi Düzeyine Göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler

**Tablo IV. 56. YTTK Bilgi Düzeyine Göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 1**

|                                                                                                                          | YTTK hakkında bilgi düzeyiniz nedir? |     |      |     |         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|-----|------|-----|---------|
|                                                                                                                          | Hiç                                  | Az  | Orta | İyi | Çok iyi |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu muhasebe meslek sorunlarına etkin çözüm önerileri sunmaktadır.                                  | 2,8                                  | 2,7 | 2,9  | 2,9 | 2,8     |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu muhasebe mesleği iş yükünü önemli ölçüde azaltmaktadır.                                         | 3,4                                  | 3,0 | 3,1  | 3,3 | 3,0     |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ticari itilaflara yönelik sorunların çözümleri ve yaptırımları açık olarak ifade edilmiştir | 2,8                                  | 2,4 | 2,4  | 2,3 | 2,3     |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yüksek standartlarda mali tablo sunulması amaçlanmaktadır.                                  | 2,6                                  | 2,8 | 2,5  | 2,6 | 2,6     |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirket kuruluşlarında bürokratik işlemler en alt düzeye indirgenmiştir.                     | 2,2                                  | 2,5 | 2,4  | 2,4 | 2,5     |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu şirket yönetici ve ortaklarına daha esnek ve rahat karar alma olanakları sağlamaktadır.         | 2,8                                  | 2,6 | 2,6  | 2,7 | 2,3     |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle ekonomideki kayıt dışı işlemler önemli ölçüde azaltılmış olacaktır     | 2,8                                  | 2,3 | 2,4  | 2,4 | 2,3     |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun uygulanması piyasalarda güven artırıcı etkiye sahiptir.                                     | 2,2                                  | 2,4 | 2,5  | 2,4 | 2,2     |

**Tablo IV. 57. YTTK Bilgi Düzeyine Göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 2**

|                                                                                                                        | YTTK hakkında bilgi düzeyiniz nedir? |     |      |     |         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|-----|------|-----|---------|
|                                                                                                                        | Hiç                                  | Az  | Orta | İyi | Çok iyi |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim faaliyetlerinin daha etkin ve yerinde yapılmasını sağlayacaktır/sağlamaktadır         | 2,6                                  | 2,4 | 2,4  | 2,4 | 2,3     |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bankacılık, finans ve muhasebe işlemleri daha şeffaf ve standart yapıya kavuşturulmuştur. | 3,0                                  | 2,7 | 2,6  | 2,7 | 2,6     |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile girişimciliğin önündeki bürokratik engeller kalkacaktır.                                  | 2,4                                  | 2,5 | 2,5  | 2,5 | 2,4     |
| Ülke Ekonomisinin gelişimine yüksek düzeyde katkı sağlayacaktır.                                                       | 2,6                                  | 2,2 | 2,3  | 2,3 | 2,4     |
| Yabancı yatırımların ve ortaklıkların önünü açacaktır.                                                                 | 2,8                                  | 2,3 | 2,4  | 2,5 | 2,4     |
| Rekabet gücünün yükselmesine yardımcı olacaktır.                                                                       | 2,4                                  | 2,2 | 2,2  | 2,2 | 2,1     |
| Kurumsallaşmaya yardımcı olacaktır.                                                                                    | 2,0                                  | 2,4 | 2,2  | 2,3 | 2,3     |
| Getirilen ağır hapis cezaları yerine mümkün olduğunca mali cezalar verilmelidir.                                       | 2,6                                  | 2,5 | 2,6  | 2,6 | 2,5     |
| Kanunun getirmiş olduğu belge ve tasdikler zaman alacaktır ve gerekli değildir.                                        | 3,8                                  | 3,9 | 4,0  | 4,0 | 4,0     |
| Şirkete borçlanma yasağı getirilmelidir.                                                                               | 2,0                                  | 2,4 | 2,3  | 2,3 | 2,2     |
| Sahip ve ortakların şirket kasasından para çekememesi şirketin kişiliği kavramına katkı sağlayacaktır.                 | 2,6                                  | 2,5 | 2,6  | 2,6 | 2,5     |
| Şirket bilgilerinin sanal ortamda paylaşılması ticari sır kavramına aykırıdır.                                         | 4,0                                  | 4,0 | 4,0  | 4,0 | 4,0     |
| Mali tabloların denetçiler tarafından denetlenmesi gereksizdir.                                                        | 4,0                                  | 4,0 | 4,0  | 4,0 | 4,0     |
| İnternet sitesi mecburiyeti kaldırılmalıdır.                                                                           | 3,8                                  | 3,9 | 3,9  | 3,9 | 3,8     |
| Son Değişiklikler ile denetimin sınırlandırılması Yeni Türk Ticaret Kanunu'na atfedilen önemin azalmasına yol açmıştır | 3,8                                  | 4,0 | 4,0  | 3,9 | 4,0     |
| Yeni düzenlemeler, Muhasebe Meslek Mensuplarının kendilerini geliştirmesi için bir fırsattır.                          | 2,4                                  | 2,4 | 2,4  | 2,4 | 2,3     |

**Tablo IV. 58. YTTK Bilgi Düzeyine Göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 3**

|                                                                                                                                            | YTTK hakkında bilgi düzeyiniz nedir? |     |      |     |         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|-----|------|-----|---------|
|                                                                                                                                            | Hiç                                  | Az  | Orta | İyi | Çok iyi |
| Son değişiklikler Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndan beklentileri azaltmıştır.                                                                  | 3,8                                  | 3,9 | 3,9  | 3,9 | 3,9     |
| Son değişiklikler, eskiden süregelen olumsuzlukların devam ettirilebileceği algısına yol açmıştır.                                         | 4,0                                  | 4,0 | 4,0  | 4,0 | 4,0     |
| Son değişiklikler, yeni değişikliklerin yapılacağı beklentisine yol açmıştır.                                                              | 2,8                                  | 2,7 | 2,7  | 2,9 | 2,8     |
| Son değişiklikler, kurumsallaşma sürecini olumsuz etkileyecektir.                                                                          | 3,6                                  | 4,0 | 3,9  | 3,9 | 3,9     |
| Son değişiklikler, meslek mensupları tarafından olumlu karşılanmalıdır.                                                                    | 2,4                                  | 2,2 | 2,4  | 2,4 | 2,2     |
| Son değişiklikler, meslek mensuplarının iş yükünü artırırken, elde edeceği getirinin azalmasına yol açmaktadır                             | 4,0                                  | 3,9 | 3,9  | 4,0 | 3,9     |
| Bağımsız Dış Denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi olumludur.                                                  | 2,6                                  | 2,5 | 2,5  | 2,6 | 2,5     |
| Bağımsız Dış Denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi, denetimin tehdit unsuruna dönüşmesi olarak algılanmalıdır. | 4,0                                  | 4,0 | 4,0  | 3,9 | 3,9     |
| Denetim mekanizmasının devamı ve yaygınlaştırılması, ekonomik gelişmeye öncülük edecektir.                                                 | 2,6                                  | 2,2 | 2,4  | 2,5 | 2,3     |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu, mali tablo sunumu sürecini güçleştirmektedir.                                                                    | 4,0                                  | 4,0 | 4,0  | 4,0 | 4,0     |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu, mali tablolara olan güveni artırıcı etki sağlayacaktır.                                                          | 2,8                                  | 2,5 | 2,4  | 2,5 | 2,3     |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile gereksiz detaylarla uğraşmak gerekmektedir.                                                                   | 3,8                                  | 3,9 | 4,0  | 3,9 | 4,0     |
| Kanun Koyucunun, denetim sürecinde daha kapsayıcı ve yaygın bir politika izlemesi gerekecektir.                                            | 2,0                                  | 2,1 | 2,2  | 2,3 | 2,2     |
| Denetçilerin rotasyona tabi tutulması olumlu bir düşüncedir.                                                                               | 3,6                                  | 3,5 | 3,4  | 3,4 | 3,4     |

**Tablo IV. 59. YTTK Bilgi Düzeyine Göre YTTK İle İlgili Değerlendirmeler - 4**

|                                                                                               | YTTK hakkında bilgi düzeyiniz nedir? |     |      |     |         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|-----|------|-----|---------|
|                                                                                               | Hiç                                  | Az  | Orta | İyi | Çok iyi |
| Denetim, tamamen devlete bırakılmalıdır                                                       | 4,0                                  | 4,0 | 4,1  | 4,1 | 4,0     |
| Denetim kaldırılmalıdır.                                                                      | 4,0                                  | 4,0 | 3,9  | 3,9 | 3,9     |
| Denetim uygulamasında eski sisteme dönmelidir.                                                | 4,0                                  | 3,9 | 3,9  | 3,9 | 4,0     |
| Gelir düzeyime olumlu katkıları olacağına inanıyorum.                                         | 2,6                                  | 2,3 | 2,3  | 2,4 | 2,3     |
| Muhasebe Mesleğinin itibarının artırılmasına yönelik bir dönüşüm olarak yansıyacaktır.        | 2,8                                  | 2,2 | 2,3  | 2,4 | 2,2     |
| Denetlenecek şirketler ile ilgili sınırlama kaldırılarak denetleme kapsamı genişletilmelidir. | 2,0                                  | 2,4 | 2,3  | 2,3 | 2,2     |
| Bilgi sunumu amacına yönelik muhasebe verilerinin oluşumuna büyük katkı sağlayacaktır.        | 1,8                                  | 2,6 | 2,6  | 2,6 | 2,5     |
| Son düzenlemeler sesi çok çıkanın istediğini elde edeceğine olan inancımı kuvvetlendirdi.     | 2,2                                  | 2,5 | 2,5  | 2,5 | 2,4     |
| Son düzenlemeler meslek mensuplarının görüşlerinin önemsendiğini göstermektedir.              | 2,0                                  | 2,3 | 2,4  | 2,4 | 2,2     |
| Denetim Ortakların Menfaatlerinin korunmasına hizmet etmektedir.                              | 2,0                                  | 2,2 | 2,3  | 2,2 | 2,1     |
| Gerçeğe uygun mali tabloların hazırlanmasında çok önemli rol oynayacaktır.                    | 2,6                                  | 2,3 | 2,2  | 2,3 | 2,1     |
| Denetim önemli bir maliyet unsuru olacaktır.                                                  | 1,8                                  | 2,1 | 2,2  | 2,1 | 2,1     |
| Denetim firmaların prestiji için önemli bir katkı sağlayacaktır.                              | 4,2                                  | 4,0 | 4,0  | 4,0 | 4,1     |
| Denetim, firmaların kredi değerliliklerinin ve derecelendirilmesinin yeni bir ölçü olacaktır. | 1,4                                  | 1,8 | 2,0  | 1,9 | 2,0     |

“Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ticari itilaflara yönelik sorunların çözümleri ve yaptırımları açık olarak ifade edilmiştir” ve “Yeni Türk Ticaret Kanunu, mali tablolara olan güveni artırıcı etki sağlayacaktır” yargısına en çok YTTK bilgi düzeyinin düşük olduğunu söyleyen katılımcılar olumlu yanıt vermişken, YTTK

bilgi düzeyinin iyi ve çok iyi olduğunu söyleyen katılımcılar belirtilen bu yargılara ortalama olarak daha düşük puan vermişlerdir.

Aynı şekilde, “Bilgi sunumu amacına yönelik muhasebe verilerinin oluşumuna büyük katkı sağlayacaktır” ve “Denetim, firmaların kredi değerliliklerinin ve derecelendirilmesinin yeni bir ölçü olacaktır” yargılarına, bilgi düzeyinin iyi ve çok iyi olduğunu söyleyen katılımcılar daha yüksek puan verirken, YTTK hakkında hiç bilgisi olmadığını veya çok az bilgisi olduğunu söyleyen katılımcılar bu konuda daha düşük puan vermişlerdir.

#### 4.3.12. Anket Sorularının Faktörlere Ayrılması

**Tablo IV. 60. TFRS İfadeleriyle İlgili KMO Ölçüsü Bartlett Testi**

|                                                     |                     |          |
|-----------------------------------------------------|---------------------|----------|
| Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Örnekleme yeterliği Ölçüsü |                     | ,915     |
| Bartlett Küresellik Testi                           | Yaklaşık Ki-Kare    | 8233,095 |
|                                                     | Serbestlik derecesi | 406      |
|                                                     | Kuyruk olasılığı    | ,000     |

Faktör analizi, tüm veri yapıları için uygun olmayabilir. Faktör analizi için uygunluk Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı ve Bartlett Sphericity testi ile incelenebilir. KMO’nun ,60’dan yüksek, Bartlett testinin anlamlı çıkması verilerin faktör analizi için uygun olduğunu gösterir. ([http://w3.balikesir.edu.tr/~demirci/faktor\\_analiz.pdf](http://w3.balikesir.edu.tr/~demirci/faktor_analiz.pdf)) TFRS ile ilgili ifadelerin KMO ölçüsü 0,915 değerini almıştır. Bu sonuç verilerimizin faktör analizi için mükemmel olduğunu göstermektedir. Kaiser-Mayer-Olkin ölçüsünün düzeyleri Tablo 4.61.’de sunulmuştur.

**Tablo IV. 61. KMO Düzeyleri Ve Sonuçları**

| KMO Değeri | Sonuç           |
|------------|-----------------|
| >0,90      | Mükemmel        |
| 0,80       | Çok iyi         |
| 0,70       | İyi             |
| 0,60       | Orta            |
| 0,50       | Zayıf           |
| <0,50      | Kabul edilemez. |

**Kaynak:** <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~yurdugul/3/indir/Kuresellik.pdf>

Hesaplanan Bartlett küresellik testi ise; “korelasyon matrisi birim matrise eşittir” hipotezini test eder. Hipotezin reddedilmesi, değişkenler arasında bir korelasyonun olduğu anlamına gelir ve faktör analizinin değişkenlere uygulanabilmesi için yeterli bir örneklem büyüklüğü ve uygun veri olduğu sonucuna ulaşılır. (Kıcı,2014:565 - 572) TFRS ile ilgili hesaplanan Bartlett testi ise “korelasyon matrisi birim matrise eşittir” hipotezini reddetmemizi sağlar ( $p = 0,000$ ) ve faktör analizine uygun bir veri setine sahip olduğumuz sonucuna varırız.

#### **4.3.12.1. TFRS İle İlgili İfadelerin Faktörlere Ayrılması ve Uygun Analizler İle Değerlendirilmesi**

Anket formunda TFRS ile ilgili olarak yöneltilen soruların, TFRS’nin olumsuz yönleri, Finansal tabloların anlaşılabilirliği ve şeffaflığı, TFRS’nin genel avantajları, KOBİ’ler için avantajları, Finansal raporların ve tabloların avantajları ve rekabetçilik konularında başlıklara ayrılması sağlanmıştır.

**Tablo IV. 62. TFRS İle İlgili Faktör Analizi Özet Tablo - 1**

| <b>Faktör Adı</b>                                          | <b>Faktör Alt Maddeleri</b>                                                                                                   | <b>Faktör Yüğü</b> | <b>Faktör Varyansı</b> |
|------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|------------------------|
| <b>TFRS'nin olumsuz yönleri</b>                            | TFRS seti çok fazla dip not bilgisi gerektirmektedir                                                                          | ,713               | 17,152                 |
|                                                            | TFRS çevirileri yetersizdir ve eksiklikler içermektedir.                                                                      | ,706               |                        |
|                                                            | Meslek mensupları dâhil olmak üzere muhasebe elemanları TFRS uygulamalarının uygulanmasında büyük sorunlarla karşılaşacaktır. | ,687               |                        |
|                                                            | TFRS çalışmaların başlatılması ve uygulanması maliyet kalemlerini arttıracaktır.                                              | ,687               |                        |
|                                                            | Fayda-maliyet analizi yapıldığında TFRS külfetli bir uygulama olacaktır                                                       | ,687               |                        |
|                                                            | TFRS KOBİ'ler tarafından kullanılırken güçlüklerle yaşayacaktır                                                               | ,671               |                        |
|                                                            | TFRS tüm sektörlerle hitap etmekten uzaktır                                                                                   | ,658               |                        |
|                                                            | TFRS anlaması zor bir dille yazılmıştır                                                                                       | ,644               |                        |
|                                                            | TFRS uygulamaları için eğitimli personel yoktur ve bu eğitim zaman alacaktır                                                  | ,588               |                        |
|                                                            | TFRS seti uygulanınca işletmelerin hesap verebilirliği artacaktır                                                             | -,408              |                        |
| <b>Finansal tabloların anlaşılabilirliği ve şeffaflığı</b> | TFRS ile tüm bilgi kullanıcıları daha anlaşılır finansal tablolara ulaşabilecektir                                            | ,783               | 8,853                  |
|                                                            | TFRS hesap verebilirlik düzeyini artıracak şeffaflığı sağlayacaktır.                                                          | ,704               |                        |
|                                                            | TFRS ile işlemlerinin kayda girilmemesinin önüne geçilecektir                                                                 | ,558               |                        |
|                                                            | TFRS gerçek durumu yansıtan finansal tabloların hazırlanmasını sağlayacak dönüşüme yol açacaktır                              | ,489               |                        |

**Tablo IV. 63. TFRS İle İlgili Faktör Analizi Özet Tablo - 2**

| Faktör Adı                                    | Faktör Alt Maddeleri                                                                                                | Faktör Yüğü                     | Faktör Varyansı |
|-----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|-----------------|
| TFRS’nin genel avantajları                    | TFRS karar almak için uygun bilgi sunumunu sağlayacaktır                                                            | ,682                            | 7,24            |
|                                               | TFRS hazırlanırken en ince ayrıntısına kadar her şey düşünülmüştür                                                  | ,633                            |                 |
|                                               | TFRS hazırlayıcıların rahatlıkla anlayabileceği bir dildedir                                                        | ,625                            |                 |
|                                               | TFRS uygulanabilirliği olan bir düzenlemedir                                                                        | ,509                            |                 |
|                                               | TFRS farklı bir düzenleme yapısına sahiptir                                                                         | ,396                            |                 |
| KOBİ’ler için avantajları                     | TFRS KOBİ'lerin uluslararası birleşme ve satın alma gerçekleştirebilmelerine imkân sağlayacaktır.                   | ,583                            | 6,823           |
|                                               | TFRS uygulamaları İle firmalar kredi kurumları ile olan süreçlerini hızlandıracak ve kolaylaştıracaktır.            | ,561                            |                 |
|                                               | TFRS özellikle büyüme eğiliminde olan KOBİ'lerin büyüme sürecini hızlandırır.                                       | ,526                            |                 |
|                                               | TFRS ile birlikte KOBİ'lerin finansal performansları uluslararası firmalar ile karşılaştırılabilir hale gelecektir. | ,428                            |                 |
|                                               | TFRS uygulamaları ile firmaların borçlanma maliyetleri azalacaktır                                                  | ,419                            |                 |
| Finansal raporların ve tabloların avantajları | TFRS ile finansal raporlamasının etkinlik düzeyi yükselecektir.                                                     | ,690                            | 6,497           |
|                                               | TFRS'de uygulama birliğinin sağlanabilmesi için kat'i düzenlemeler ile yoruma açık İfadelerin önüne geçilmelidir    | ,638                            |                 |
|                                               | TFRS finansal tablolardan elde edilecek bilgilerin güvenilirliğini artıracaktır                                     | ,586                            |                 |
| Rekabetçilik                                  | Rekabetçilik düzeyinin artışında önemli rol oynayacaktır.                                                           | ,771                            | 6,205           |
|                                               | TFRS bu güne kadarki en kapsamlı ve kalitesi yüksek uygulama olarak öne çıkmaktadır.                                | ,593                            |                 |
| Toplam Cronbach Alpha=0,711                   |                                                                                                                     | Toplam Açıklanan varyans= 52,76 |                 |

Faktör analizi uygulayabilmek için silinen; “TFRS kırtasiyeciliğe yol açacaktır” ifadesi tek başına 7. faktörü oluşturduğundan analizden çıkartılmıştır.



“TFRS beklenen faydaları sağlayabilmesi ve aksaklıkları giderebilmesi için uzun bir sürece ihtiyaç duymaktadır.” ve “TFRS tam olarak uygulanabilecek mahiyetten uzaktır” ifadeleri ilgili farktöre yapılan güvenilirlik analizi katsayısı olan Cronbach alpha seviyesini düşürdüğünden dolayı analizden çıkartılmıştır.

Faktör sayısı elde edilirken dikkat edilen hususlar; faktör özdeğerleri 1 den büyük olan faktörler faktör sayısını da ortaya çıkartabilir ve %50 seviyeleri kabul edilebilir düzeydir. TFRS ölçeğindeki kümülatif açıklanan varyans 6. Faktör seviyesinde; %52,76 seviyelerindedir ve bu da kabul edilebilir bir düzeydir.

#### **Faktör 1: TFRS’nin olumsuz yönleri:**

- TFRS seti çok fazla dip not bilgisi gerektirmektedir.
- Meslek mensupları dâhil olmak üzere muhasebe elemanları TFRS uygulamalarının uygulanmasında büyük sorunlarla karşılaşacaktır.
- TFRS çalışmaların başlatılması ve uygulanması maliyet kalemlerini arttıracaktır.
- Fayda-maliyet analizi yapıldığında TFRS külfetli bir uygulama olacaktır.
- TFRS KOBİ'ler tarafından kullanılırken güçlüklerle yaşayacaktır.
- TFRS tüm sektörlerle hitap etmekten uzaktır.
- TFRS anlaması zor bir dille yazılmıştır.
- TFRS uygulamaları için eğitimli personel yoktur ve bu eğitim zaman alacaktır.
- TFRS seti uygulanınca işletmelerin hesap verebilirliği artacaktır.

**Faktör 2: Finansal tabloların anlaşılabilirliği ve şeffaflığı:**

- TFRS ile tüm bilgi kullanıcıları daha anlaşılır finansal tablolara ulaşabilecektir
- TFRS hesap verebilirlik düzeyini artıracak şeffaflığı sağlayacaktır.
- TFRS ile işlemlerinin kayda girilmemesinin önüne geçilecektir
- TFRS gerçek durumu yansıtan finansal tabloların hazırlanmasını sağlayacak dönüşüme yol açacaktır

**Faktör 3: TFRS'nin genel avantajları:**

- TFRS karar almak için uygun bilgi sunumunu sağlayacaktır
- TFRS hazırlanırken en ince ayrıntısına kadar her şey düşünülmüştür
- TFRS hazırlayıcıların rahatlıkla anlayabileceği bir dildir
- TFRS uygulanabilirliği olan bir düzenlemedir
- TFRS farklı bir düzenleme yapısına sahiptir

**Faktör 4: KOBİ'ler için avantajları:**

- TFRS KOBİ'lerin uluslararası birleşme ve satın alma gerçekleştirebilmelerine imkân sağlayacaktır.
- TFRS uygulamalarıyla firmalar kredi kurumları ile olan süreçlerini hızlandıracak ve kolaylaştıracaktır.
- TFRS özellikle büyüme eğiliminde olan KOBİ'lerin büyüme sürecini hızlandırır.
- TFRS ile birlikte KOBİ'lerin finansal performansları uluslararası firmalar ile karşılaştırılabilir hale gelecektir.
- TFRS uygulamaları ile firmaların borçlanma maliyetleri azalacaktır

#### **Faktör 5: Finansal raporların ve tabloların avantajları:**

- TFRS ile finansal raporlamasının etkinlik düzeyi yükselecektir.
- TFRS'da uygulama birliğinin sağlanabilmesi için kat'i düzenlemeler ile yoruma açık İfadelerin önüne geçilmelidir
- TFRS finansal tablolardan elde edilecek bilgilerin güvenilirliğini artıracaktır

#### **Faktör 6: Rekabetçilik:**

- Rekabetçilik düzeyinin artışında önemli rol oynayacaktır.
- TFRS bu güne kadarki en kapsamlı ve kalitesi yüksek uygulama olarak öne çıkmaktadır.

İlgili faktörlerin skorları Bartlett yöntemine göre kaydedilmiş ve aşağıda açıklanan hipotezler yardımıyla bu skorlar uygun testlere tabi tutulmuş sonuçları yorumlanmıştır.

#### **4.3.12.2. Faktörler İçin Uygun Hipotezler ve Hipotezlerin Sınanması**

- i.)  **$H_1$** : TFRS'nin olumsuz yönlerine ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- ii.)  **$H_2$** : Finansal tabloların anlaşılabilirliği ve şeffaflığına ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- iii.)  **$H_3$** : TFRS'nin genel avantajlarına ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- iv.)  **$H_4$** : KOBİ'ler için avantajlarına ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- v.)  **$H_5$** : Finansal raporların ve tabloların avantajlarına ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- vi.)  **$H_6$** : Rekabetçiliğe ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.

Hipotezlerdeki meslek grupları SMMM/YMM, denetçi ve denetlenen firma olmak üzere 3 gruptan oluştuğundan ANOVA ve ANOVA'nın alternatif testleri ile sınamak gerekmektedir.

**Tablo IV. 64. TFRS İle İlgili Hipotezlerin Homojenlik Ve Ortalama Sınamaları**

|                           | Homojenlik Testi(Levene)          | F/Welch Testi                                                       |
|---------------------------|-----------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| <b>H<sub>1</sub></b> İçin | Levene(2,902)=12.661,<br>p=0.000* | Welch=6.820, p=0.001*                                               |
|                           | Homojen değildir.                 | <b>H<sub>1</sub> Kabul.</b> Grup ortalamaları eşit değildir.        |
| <b>H<sub>2</sub></b> İçin | Levene(2,902)=8.054,<br>p=0.000*  | Welch=3.662,p=0.026*                                                |
|                           | Homojen değildir.                 | <b>H<sub>2</sub> Kabul.</b> Grup ortalamaları eşit değildir.        |
| <b>H<sub>3</sub></b> İçin | Levene(2,902)=3.351,<br>p=0.035*  | Welch=4.407, p=0.013*                                               |
|                           | Homojen değildir.                 | <b>H<sub>3</sub> Kabul.</b> Grup ortalamaları eşit değildir.        |
| <b>H<sub>4</sub></b> İçin | Levene(2,902)=1.323, p=0.267      | F=1.39, p=0.25                                                      |
|                           | Homojendir                        | <b>H<sub>4</sub> Kabul edilmemiştir.</b> Grup ortalamaları eşittir. |
| <b>H<sub>5</sub></b> İçin | Levene(2,902)=0.194, p=0.824      | F=1.855, p=0.157                                                    |
|                           | Homojendir                        | <b>H<sub>5</sub> Kabul edilmemiştir.</b> Grup ortalamaları eşittir. |
| <b>H<sub>6</sub></b> İçin | Levene(2,902)=2.939, p=0.053      | F=2.274, p=0.103                                                    |
|                           | Homojendir                        | <b>H<sub>6</sub> Kabul edilmemiştir.</b> Grup ortalamaları eşittir. |

Anova testi yapabilmek için öncelikle homojenlik koşulunun sağlanması gerekmektedir. Yapılan Levene testine göre; ilk 3 hipotez homojenlik koşulunu sağlayamamıştır. Bu sebeple F istatistiği yerine Welch istatistiği ile grup ortalamalarını sınamak mümkündür.

İlk 3 hipoteze yapılan Welch testi sonuçlarına göre;

TFRS'nin olumsuz yönlerine ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

SMMM/YMM ve denetçilerin TFRS'nin olumsuz yönlerine ilişkin algıları farklıdır.

Finansal tabloların anlaşılabilirliği ve şeffaflığına ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.

Bu hipotez sınamasının kuyruk olasılığı değeri ( $p=0.026$ ) hata payı(0.05) olasılığı seviyesine yakın olmasından dolayı yapılan bütün hassas post-hoc testlerinden anlamlı bir sonuç elde edilememiş ortalamaların farklılıkları hangi gruplar arasında olduğu hakkında bir sonuca varılamamıştır.

TFRS'nin genel avantajlarına ilişkin algı, meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.

TFRS'nin genel avantajlarına, SMMM/YMM ve denetlenen firmaların bakış açıları, birbirinden anlamlı şekilde farklılık göstermektedir.

Diğer 3 hipotez olan; KOBİ'ler için avantajları, finansal raporların ve tabloların avantajları ve rekabetçilik ifadeleri üzerinde SMMM/YMM, denetçi ve denetlenen firma olarak ayrılan meslek gruplarının, algı ortalamaları (%95 anlam düzeyinde) anlamlı bir fark göstermemiştir. Yani istatistiksel olarak birbirleriyle aynıdır.

#### 4.3.12.3. YTTK İle İlgili İfadelerin Faktörler Ayrılması Ve Uygun Analizler İle Değerlendirilmesi

**Tablo IV. 65. YTTK İle İlgili İfadelerin KMO Ölçüsü Ve Bartlett Testi**

| Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Örnekleme yeterliği Ölçüsü |                     | ,914      |
|-----------------------------------------------------|---------------------|-----------|
| Bartlett Küresellik Testi                           | Yaklaşık Ki-Kare    | 15785,903 |
|                                                     | Serbestlik derecesi | 1275      |
|                                                     | Kuyruk olasılığı    | ,000      |

KMO ölçüsünün ne olduğunu ve nasıl değerlendirildiği, Tablo 4.60' da anlatılmıştır. Buna göre; YTTK ile ilgili ifadelerin KMO ölçütü 0,914 çıktığı için mükemmel seviyededir.

**Tablo IV. 66. YTTK İle İlgili İfadelerin Faktör Analizi Özet Tablo - 1**

| <b>Faktör Adı</b>                                   | <b>Faktör Alt Maddeleri</b>                                                                                                                | <b>Faktör Yüğü</b> | <b>Faktör Varyansı</b> |
|-----------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|------------------------|
| <b>YTTK<br/>Hakkındaki<br/>olumsuz<br/>görüşler</b> | İnternet sitesi mecburiyeti kaldırılmalıdır.                                                                                               | ,706               | 12,558                 |
|                                                     | Son değişiklikler, meslek mensuplarının iş yükünü artırırken, elde edeceği getirinin azalmasına yol açmaktadır                             | ,657               |                        |
|                                                     | Son Değişiklikler ile denetimin sınırlandırılması Yeni Türk Ticaret Kanunu'na atfedilen önemin azalmasına yol açmıştır                     | ,656               |                        |
|                                                     | Son değişiklikler Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndan beklentileri azaltmıştır.                                                                  | ,641               |                        |
|                                                     | Son değişiklikler, kurumsallaşma sürecini olumsuz etkileyecektir.                                                                          | ,634               |                        |
|                                                     | Son değişiklikler, eskiden süregelen olumsuzlukların devam ettirilebileceği algısına yol açmıştır.                                         | ,624               |                        |
|                                                     | Denetim uygulamasında eski sisteme dönülmelidir.                                                                                           | ,622               |                        |
|                                                     | Denetim kaldırılmalıdır.                                                                                                                   | ,620               |                        |
|                                                     | Şirket bilgilerinin sanal ortamda paylaşılması ticari sır kavramına aykırıdır.                                                             | ,592               |                        |
|                                                     | Bağımsız Dış Denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi, denetimin tehdit unsuruna dönüşmesi olarak algılanmalıdır. | ,589               |                        |
|                                                     | Denetim, tamamen devlete bırakılmalıdır.                                                                                                   | ,548               |                        |
|                                                     | Yeni Türk Ticaret Kanunu, mali tablo sunumu sürecini güçleştirmektedir.                                                                    | ,541               |                        |
|                                                     | Yeni Türk Ticaret Kanunu ile gereksiz detaylarla uğraşmak gerekmektedir.                                                                   | ,502               |                        |
|                                                     | Mali tabloların denetçiler tarafından denetlenmesi gereksizdir.                                                                            | ,497               |                        |
|                                                     | Kanunun getirmiş olduğu belge ve tasdikler zaman alacaktır ve gerekli değildir.                                                            | ,487               |                        |

**Tablo IV. 67. YTTK İle İlgili İfadelerin Faktör Analizi Özet Tablo - 2**

| <b>Faktör Adı</b>                               | <b>Faktör Alt Maddeleri</b>                                                                                            | <b>Faktör Yüğü</b> | <b>Faktör Varyansı</b> |
|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|------------------------|
| <b>YTTK'nın getirileri</b>                      | Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun uygulanması piyasalarda güven artırıcı etkiye sahiptir.                                   | ,745               | 6,708                  |
|                                                 | Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle ekonomideki kayıt dışı işlemler önemli ölçüde azaltılmış olacaktır   | ,725               |                        |
|                                                 | Yeni Türk Ticaret Kanunu şirket yönetici ve ortaklarına daha esnek ve rahat karar alma olanakları sağlamaktadır.       | ,620               |                        |
|                                                 | Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim faaliyetlerinin daha etkin ve yerinde yapılmasını sağlayacaktır/sağlamaktadır         | ,546               |                        |
|                                                 | Rekabet gücünün yükselmesine yardımcı olacaktır.                                                                       | ,400               |                        |
| <b>Denetim mekanizmasının sonuçları</b>         | Denetim önemli bir maliyet unsuru olacaktır.                                                                           | ,735               | 5,725                  |
|                                                 | Denetim Ortakların Menfaatlerinin korunmasına hizmet etmektedir.                                                       | ,711               |                        |
|                                                 | Denetim firmaların prestiji için önemli bir katkı sağlayacaktır.                                                       | -,590              |                        |
|                                                 | Gerçeğe uygun mali tabloların hazırlanmasında çok önemli rol oynayacaktır.                                             | ,482               |                        |
|                                                 | Denetlenecek şirketler ile ilgili sınırlama kaldırılarak denetleme kapsamı genişletilmelidir.                          | ,475               |                        |
|                                                 | Son düzenlemeler sesi çok çıkanın istediğini elde edeceğine olan inancımı kuvvetlendirdi.                              | ,407               |                        |
| <b>YTTK'nın Finansal ve Ekonomik Getirileri</b> | Ülke Ekonomisinin gelişimine yüksek düzeyde katkı sağlayacaktır.                                                       | ,668               | 5,146                  |
|                                                 | Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bankacılık, finans ve muhasebe işlemleri daha şeffaf ve standart yapıya kavuşturulmuştur. | ,660               |                        |
|                                                 | Yabancı yatırımların ve ortaklıkların önünü açacaktır.                                                                 | ,593               |                        |
|                                                 | Yeni Türk Ticaret Kanunu ile girişimciliğin önündeki bürokratik engeller kalkacaktır.                                  | ,560               |                        |



**Tablo IV. 68. YTTK İle İlgili İfadelerin Faktör Analizi Özet Tablo - 3**

| <b>Faktör Adı</b>                                | <b>Faktör Alt Maddeleri</b>                                                                                              | <b>Faktör Yüğü</b> | <b>Faktör Varyansı</b> |
|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|------------------------|
| <b>YTTK'nın Güven Unsurları</b>                  | Yeni Türk Ticaret Kanunu, mali tablolara olan güveni artırıcı etki sağlayacaktır.                                        | ,705               | 4,130                  |
|                                                  | Denetim mekanizmasının devamı ve yaygınlaştırılması, ekonomik gelişmeye öncülük edecektir.                               | ,664               |                        |
|                                                  | Sahip ve ortakların şirket kasasından para çekememesi şirketin kişiliği kavramına katkı sağlayacaktır.                   | ,578               |                        |
| <b>YTTK'nın Muhasebe Mesleğine Sağladıkları</b>  | Yeni Türk Ticaret Kanunu muhasebe mesleği iş yükünü önemli ölçüde azaltmaktadır.                                         | ,674               | 4,091                  |
|                                                  | Yeni Türk Ticaret Kanunu muhasebe meslek sorunlarına etkin çözüm önerileri sunmaktadır.                                  | ,674               |                        |
| <b>Diğer Getirileri</b>                          | Muhasebe Mesleğinin itibarının artırılmasına yönelik bir dönüşüm olarak yansıyacaktır.                                   | ,727               | 3,990                  |
|                                                  | Gelir düzeyime olumlu katkıları olacağına inanıyorum.                                                                    | ,637               |                        |
| <b>Değişiklikler ve Düzenlemelerin Sonuçları</b> | Son değişiklikler, meslek mensupları tarafından olumlu karşılanmalıdır.                                                  | ,659               | 3,837                  |
|                                                  | Bağımsız Dış Denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi olumludur.                                | ,538               |                        |
|                                                  | Son değişiklikler, yeni değişikliklerin yapılacağı beklentisine yol açmıştır.                                            | ,537               |                        |
|                                                  | Yeni düzenlemeler, Muhasebe Meslek Mensuplarının kendilerini geliştirmesi için bir fırsattır.                            | ,477               |                        |
| <b>YTTK'nın Amaçladıkları</b>                    | Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yüksek standartlarda mali tablo sunulması amaçlanmaktadır.                                  | ,567               | 3,824                  |
|                                                  | Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirket kuruluşlarında bürokratik işlemler en alt düzeye indirgenmiştir.                     | ,531               |                        |
|                                                  | Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ticari itilaflara yönelik sorunların çözümleri ve yaptırımları açık olarak ifade edilmiştir | ,507               |                        |
|                                                  | Kurumsallaşmaya yardımcı olacaktır.                                                                                      | ,414               |                        |

**Tablo IV. 69. YTTK İle İlgili İfadelerin Faktör Analizi Özet Tablo - 4**

| <b>Faktör Adı</b>                  | <b>Faktör Alt Maddeleri</b>                                                                   | <b>Faktör Yüğü</b>                    | <b>Faktör Varyansı</b> |
|------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|------------------------|
| <b>Diğer</b>                       | Bilgi sunumu amacına yönelik muhasebe verilerinin oluşumuna büyük katkı sağlayacaktır.        | ,551                                  | 2,997                  |
|                                    | Son düzenlemeler meslek mensuplarının görüşlerinin önemsendiğini göstermektedir.              | ,526                                  |                        |
| <b>Denetim ve Denetçi</b>          | Denetim, firmaların kredi değerliliklerinin ve derecelendirilmesinin yeni bir ölçü olacaktır. | ,750                                  | 2,439                  |
|                                    | Denetçilerin rotasyona tabi tutulması olumlu bir düşüncedir.                                  | -,441                                 |                        |
| <b>Toplam Cronbach Alpha=0,813</b> |                                                                                               | <b>Toplam Açıklanan varyans=55,44</b> |                        |

Faktör analizine uygun olmadığı saptanan ifadeler ve sebepleri aşağıda belirtilmiştir. “Getirilen ağır hapis cezaları yerine mümkün olduğunca mali cezalar verilmelidir.” İfadesi aynı anda iki faktöre çok yakın olmasından ve bir faktörde tek başına bulunduğundan dolayı çıkartılmıştır.

“Şirkete borçlanma yasağı getirilmelidir.” İfadesi faktöre yüklenme değeri çok düşük seviyelerde olduğundan faktör analizine alınmamıştır.

“Kanun Koyucunun, denetim sürecinde daha kapsayıcı ve yaygın bir politika izlemesi gerekecektir” ifadesi ise bir faktörde tek başına bulunduğundan dolayı çıkartılmıştır.

#### **Faktör 1: YTTK Hakkındaki olumsuz görüşler:**

- İnternet sitesi mecburiyeti kaldırılmalıdır.
- Son değişiklikler, meslek mensuplarının iş yükünü artırırken, elde edeceği getirinin azalmasına yol açmaktadır
- Son Değişiklikler ile denetimin sınırlandırılması Yeni Türk Ticaret Kanunu'na atfedilen önemin azalmasına yol açmıştır

- Son değişiklikler Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndan beklentileri azaltmıştır.

- Son değişiklikler, kurumsallaşma sürecini olumsuz etkileyecektir.

- Son değişiklikler, eskiden süregelen olumsuzlukların devam ettirilebileceği algısına yol açmıştır.

- Denetim uygulamasında eski sisteme dönülmelidir.

- Denetim kaldırılmalıdır.

- Şirket bilgilerinin sanal ortamda paylaşılması ticari sır kavramına aykırıdır.

- Bağımsız Dış Denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi, denetimin tehdit unsuruna dönüşmesi olarak algılanmalıdır.

- Denetim, tamamen devlete bırakılmalıdır.

- Yeni Türk Ticaret Kanunu, mali tablo sunumu sürecini güçleştirmektedir.

- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile gereksiz detaylarla uğraşmak gerekmektedir.

- Mali tabloların denetçiler tarafından denetlenmesi gereksizdir.

- Kanunun getirmiş olduğu belge ve tasdikler zaman alacaktır ve gerekli değildir.

## **Faktör 2: YTTK'nın getirileri:**

- Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun uygulanması piyasalarda güven artırıcı etkiye sahiptir.

- Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle ekonomideki kayıt dışı işlemler önemli ölçüde azaltılmış olacaktır

- Yeni Türk Ticaret Kanunu şirket yönetici ve ortaklarına daha esnek ve rahat karar alma olanakları sağlamaktadır.

- Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim faaliyetlerinin daha etkin ve yerinde yapılmasını sağlayacaktır/sağlamaktadır

- Rekabet gücünün yükselmesine yardımcı olacaktır.

**Faktör 3: Denetim mekanizmasının sonuçları:**

- Denetim önemli bir maliyet unsuru olacaktır.
- Denetim Ortakların Menfaatlerinin korunmasına hizmet etmektedir.
- Denetim firmaların prestiji için önemli bir katkı sağlayacaktır.
- Gerçeğe uygun mali tabloların hazırlanmasında çok önemli rol oynayacaktır.
- Denetlenecek şirketler ile ilgili sınırlama kaldırılarak denetleme kapsamı genişletilmelidir.
- Son düzenlemeler sesi çok çıkanın istediğini elde edeceğine olan inancımı kuvvetlendirdi.

**Faktör 4: YTTK'nın Finansal ve Ekonomik Getirileri:**

- Ülke Ekonomisinin gelişimine yüksek düzeyde katkı sağlayacaktır.
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bankacılık, finans ve muhasebe işlemleri daha şeffaf ve standart yapıya kavuşturulmuştur.
- Yabancı yatırımların ve ortaklıkların önünü açacaktır.
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile girişimciliğin önündeki bürokratik engeller kalkacaktır.

**Faktör 5: YTTK'nın Güven Unsurları:**

- Yeni Türk Ticaret Kanunu, mali tablolara olan güveni artırıcı etki sağlayacaktır.
- Denetim mekanizmasının devamı ve yaygınlaştırılması, ekonomik gelişmeye öncülük edecektir.
- Sahip ve ortakların şirket kasasından para çekememesi şirketin kişiliği kavramına katkı sağlayacaktır.

#### **Faktör 6 YTTK'nın Muhasebe Mesleğine Sağladıkları:**

- Yeni Türk Ticaret Kanunu muhasebe mesleği iş yükünü önemli ölçüde azaltmaktadır.
- Yeni Türk Ticaret Kanunu muhasebe meslek sorunlarına etkin çözüm önerileri sunmaktadır.

#### **Faktör 7 Diğer Getirileri:**

- Muhasebe Mesleğinin itibarının artırılmasına yönelik bir dönüşüm olarak yansıyacaktır.
- Gelir düzeyime olumlu katkıları olacağına inanıyorum.

#### **Faktör 8 Değişiklikler ve Düzenlemelerin Sonuçları:**

- Bağımsız Dış Denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi olumludur.
- Son değişiklikler, yeni değişikliklerin yapılacağı beklentisine yol açmıştır.
- Yeni düzenlemeler, Muhasebe Meslek Mensuplarının kendilerini geliştirmesi için bir fırsattır.

#### **Faktör 9 YTTK'nın Amaçladıkları:**

- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yüksek standartlarda mali tablo sunulması amaçlanmaktadır.
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirket kuruluşlarında bürokratik işlemler en alt düzeye indirgenmiştir.
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ticari itilaflara yönelik sorunların çözümleri ve yaptırımları açık olarak ifade edilmiştir
- Kurumsallaşmaya yardımcı olacaktır.

#### Faktör 10 Diğer:

- Bilgi sunumu amacına yönelik muhasebe verilerinin oluşumuna büyük katkı sağlayacaktır.
- Son düzenlemeler meslek mensuplarının görüşlerinin önemsendiğini göstermektedir.

#### Faktör 11 Denetim ve Denetçi:

- Denetim, firmaların kredi değerliliklerinin ve derecelendirilmesinin yeni bir ölçü olacaktır.
- Denetçilerin rotasyona tabi tutulması olumlu bir düşüncedir.

İlgili faktörlerin skorları Bartlett yöntemine göre kaydedilmiş ve aşağıda açıklanan hipotezler yardımıyla bu skorlar uygun testlere tabi tutulmuş sonuçları yorumlanmıştır.

#### 4.3.12.4. Faktörler İçin Uygun Hipotezler ve Hipotezlerin Sınanması

- i.) **H<sub>1</sub>**: YTTK Hakkındaki olumsuz görüşlere ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.
- ii.) **H<sub>2</sub>**: YTTK'nın getirilerine ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- iii.) **H<sub>3</sub>**: Denetim mekanizmasının sonuçlarına ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- iv.) **H<sub>4</sub>**: YTTK'nın Finansal ve Ekonomik Getirileri hakkındaki ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- v.) **H<sub>5</sub>**: YTTK'nın Güven Unsurlarına ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- vi.) **H<sub>6</sub>**: YTTK'nın Muhasebe Mesleğine Sağladıklarına ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- vii.) **H<sub>7</sub>**: YTTK'nın diğer getirilerine ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.

viii.) **H<sub>8</sub>**: Değişiklikler ve düzenlemelerin sonuçlarına ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.

ix.) **H<sub>9</sub>**: YTTK'nın Amaçladıkları ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.

x.) **H<sub>10</sub>**: Diğer unsurlara ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.

xi.) **H<sub>11</sub>**: Denetim ve Denetçilere ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.

Hipotezlerdeki meslek grupları SMMM/YMM, denetçi ve denetlenen firma olmak üzere 3 gruptan olduğundan ANOVA ve ANOVA'nın alternatif testleri ile sınamak gerekmektedir.

**Tablo IV. 70. TFRS İle İlgili Hipotezlerin Homojenlik Ve Ortalama Sınamaları - 1**

|                           | Homojenlik Testi(Levene)       | F/Welch Testi                                                      |
|---------------------------|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| <b>H<sub>1</sub></b> İçin | Levene(2,902)=11.384, p=0.000* | Welch=0.807, p=0.447                                               |
|                           | Homojen değildir.              | <b>H<sub>1</sub> Kabul edilmemiştir</b> Grup ortalamaları eşittir. |
| <b>H<sub>2</sub></b> İçin | Levene(2,902)=4.832, p=0.008*  | Welch=3.905, p=0.021*                                              |
|                           | Homojen değildir.              | <b>H<sub>2</sub> Kabul</b> Grup ortalamaları eşit değildir.        |
| <b>H<sub>3</sub></b> İçin | Levene(2,902)=9.531, p=0.000*  | Welch=0.789, p=0.455                                               |
|                           | Homojen değildir.              | <b>H<sub>3</sub> Kabul edilmemiştir</b> Grup ortalamaları eşittir. |
| <b>H<sub>4</sub></b> İçin | Levene(2,902)=0.405, p=0.667   | F=1.728, p=0.178                                                   |
|                           | Homojendir.                    | <b>H<sub>4</sub> Kabul edilmemiştir</b> Grup ortalamaları eşittir. |
| <b>H<sub>5</sub></b> İçin | Levene(2,902)=2.739, p=0.065   | F=9.576, p=0.000*                                                  |
|                           | Homojendir.                    | <b>H<sub>5</sub> Kabul</b> Grup ortalamaları eşit değildir.        |

**Tablo IV. 71. TFRS İle İlgili Hipotezlerin Homojenlik Ve Ortalama Sınamaları - 2**

|                            | <b>Homojenlik Testi(Levene)</b> | <b>F/Welch Testi</b>                                                |
|----------------------------|---------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| <b>H<sub>6</sub></b> İçin  | Levene(2,902)=0.197, p=0.821    | F=4.336, p=0.013*                                                   |
|                            | Homojendir.                     | <b>H<sub>6</sub> Kabul</b> Grup ortalamaları eşit değildir.         |
| <b>H<sub>7</sub></b> İçin  | Levene(2,902)=4.569, p=0.011*   | Welch=1.401, p=0.247                                                |
|                            | Homojen değildir.               | <b>H<sub>7</sub> Kabul edilmemiştir</b> Grup ortalamaları eşittir.  |
| <b>H<sub>8</sub></b> İçin  | Levene(2,902)=0.942, p=0.390*   | Welch=0.210, p=0.881                                                |
|                            | Homojen değildir.               | <b>H<sub>8</sub> Kabul edilmemiştir</b> Grup ortalamaları eşittir.  |
| <b>H<sub>9</sub></b> İçin  | Levene(2,902)=2.315, p=0.099    | F=1439, p=0.238                                                     |
|                            | Homojendir.                     | <b>H<sub>9</sub> Kabul edilmemiştir</b> Grup ortalamaları eşittir.  |
| <b>H<sub>10</sub></b> İçin | Levene(2,902)=0.282, p=0.754    | F=3.900, p=0.021                                                    |
|                            | Homojendir.                     | <b>H<sub>10</sub> Kabul edilmemiştir</b> Grup ortalamaları eşittir. |
| <b>H<sub>11</sub></b> İçin | Levene(2,902)=23.001, p=0.000*  | Welch=93.888, p=0.000*                                              |
|                            | Homojen değildir.               | <b>H<sub>11</sub> Kabul</b> Grup ortalamaları eşit değildir.        |

Anova testi yapabilmek için öncelikle homojenlik koşulunun sağlanması gerekmektedir. Yapılan Levene testine göre; birinci, üçüncü, yedinci, sekizinci ve on birinci hipotez sınamalarında homojenlik sağlanmamıştır ve ilgili hipotezlerde karar verilirken Welch test istatistiğine göre karar verilmiştir. Welch testine göre;

YTTK hakkındaki olumsuz görüşlere ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

YTTK'nın getirilerine ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. SMMM/YMM ve denetlenen firmaların YTTK'nın getirilerine ilişkin algıları birbirinden farklıdır. SMMM/YMM'ler YTTK'nın getirileri hakkında daha olumlu görüşlere sahiptir.



Denetim mekanizmasının sonuçlarına ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermemektedir. Meslek gruplarının denetim mekanizmasının sonuçlarına algısı istatistiksel olarak birbiriyle aynıdır.

YTTK'nın diğer getirilerine ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermemektedir. Meslek gruplarının YTTK'nın diğer getirilerine algısı istatistiksel olarak birbiriyle aynıdır.

Değişiklikler ve düzenlemelerin sonuçlarına ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermemektedir. Meslek gruplarının değişiklikler ve düzenlemelerin sonuçlarına algısı istatistiksel olarak birbiriyle aynıdır.

Denetim ve Denetçilere ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir. SMMM/YMM ve denetlenen firmaların, denetim ve denetçilere ilişkin algıları birbirinden farklıdır. SMMM/YMM'ler denetim ve denetçilere hakkında daha olumlu görüşlere sahiptir.

F testi sonuçlarına göre;

YTTK'nın Finansal ve Ekonomik Getirileri hakkındaki ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermemektedir. Meslek gruplarının YTTK'nın finansal ve ekonomik getirileri hakkındaki algısı istatistiksel olarak birbiriyle aynıdır.

YTTK'nın Güven Unsurlarına ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir. SMMM/YMM ve denetlenen firmaların, YTTK'nın güven unsurlarına ilişkin algıları birbirinden farklıdır. SMMM/YMM'ler, YTTK'nın güven unsurları hakkında denetlenen firmalara göre daha olumlu görüşlere sahiptir.

Aynı zamanda denetçilerle denetlenen firmalarında, YTTK'nın güven unsurlarına ilişkin algıları birbirinden farklıdır. Denetçiler, denetlenen firmalara göre YTTK'nın güven unsurlarına ilişkin daha olumlu görüşlere sahiptirler.

YTTK'nın Muhasebe Mesleğine Sağladıklarına ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir. SMMM/YMM ve denetlenen firmaların, YTTK'nın muhasebe mesleğine sağladıklarına ilişkin algıları birbirinden farklıdır.

SMMM/YMM'ler, YTTK'nın muhasebe mesleğine sağladıkları hakkında denetlenen firmalara göre daha olumlu görüşlere sahiptir.

Aynı zamanda denetçilerle denetlenen firmalarında, YTTK'nın muhasebe mesleğine sağladıklarına ilişkin algıları birbirinden farklıdır. Denetçiler, denetlenen firmalara göre YTTK'nın muhasebe mesleğine sağladıklarına ilişkin daha olumlu görüşlere sahiptirler.

YTTK'nın Amaçladıkları ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermemektedir. Meslek gruplarının YTTK'nın amaçladıkları hakkındaki algısı istatistiksel olarak birbiriyle aynıdır.

Diğer unsurlara ilişkin algı meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermemektedir. Meslek gruplarının diğer unsurlara karşı algısı istatistiksel olarak birbiriyle aynıdır.

## SONUÇ ve ÖNERİLER

İşletme yöneticilerinin temel amacı günümüzde firma değerini en üst düzeye çıkarmak olarak kabul edilmektedir. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için, hizmet işletmeleri en iyi hizmet sunumu, sınai işletmeleri en kaliteli mamul üretimi ve ticari işletmeler de en ekonomik mal sunumuna odaklanmaktadırlar. İşletmelerin özellikle de rekabetin yoğun olduğu bir ortamda amaçlarına ulaşmalarında, yukarıda belirtilen koşulların yanı sıra ortak ve yatırımcıların gelirlerinin artırıldığı, çalışanların adil ve uygun ücretlerle istihdam edildiği, işletme ile ilgili diğer çıkar gruplarının sosyal sorumluluk kavramı doğrultusunda korunduğu, faaliyet sürecinde içinde bulunulan çevrenin sürdürülebilir bir şekilde kullanıldığı faktörlerde belirleyici olmaktadır. Artık işletmeler, sürdürülebilirliği de göz önüne alarak, toplumsal faydayı en üst düzeye çıkarabilecek şekilde faaliyetlerini devam ettirmek mecburiyetindedirler.

İşletme faaliyetlerinin devam ettirilmesi sadece mal veya hizmet üretimi ile değil aynı zamanda tüm işletme çevresinin faydalanacağı etkin bir bilgi sunum süreci ile mümkün hale gelebilir. Muhasebe bilgi ilişkisi incelendiğinde, iki farklı süreç ortaya koymak mümkündür. Birincisi, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan mali nitelikli bilginin oluşturulması için gerekli bilgi ve belgelerin tarafsız bir şekilde toplanması sürecidir. İkinci süreç ise toplanan bu bilgi ve belgelerden faydalanarak işletme ile ilgili tüm çevrelerin ihtiyacına uygun bilginin muhasebe araçları yardımı ile kaydedilerek sınıflandırılması, özetlenmesi ve nihai olarak ta raporlanması sürecidir. Bilgi ve belgelerin toplanması ve/veya muhasebeleştirilmesi sürecinde, ortaya çıkabilecek hata veya hile olarak adlandırılan ve muhasebe bilgi kalitesini olumsuz etkileyen durumlar, karar alıcıların bir kısmı veya tamamının yanlış kararlar almasına ve kaynakların israfına yol açabilmektedir. Bu nedenle tüm işletme bilgi sistemlerine, karar almalarına yönelik bilgi sağlayan muhasebe bilgi sistemi her açıdan zamanında, doğru ve tam bilgiyi sunacak şekilde oluşturulmalıdır. Bunlarla birlikte muhasebe bilgi sisteminin, istenilen nitelikte bilgi sunumu işlevini sağlayabilmesi ve sürdürebilmesi, muhasebe sisteminin, süreci yürüten çalışanların ve yöneticilerin faaliyetlerinin denetlenmesi ile daha üst seviyelere çıkabilecektir.

Denetim faaliyetleri ile işletmelerin mali nitelikteki bilgilerinin doğru, tam ve zamanında sunulmasına olanak sağlanır. Doğru bilgi ise, kaynakların etkin ve verimli kullanılması, şirket faaliyetlerinin sürekliliğinin sağlanması ve kârlılığının sürdürülebilir olmasına olanak sağlayacaktır. Bilginin zamanında ve tam olarak ortaya konulması, asimetrik bilgiyi azaltmaya, işletme ile ilgili bilgilerin fiyatlara anında yansımaya ve paydaşların ihtiyaç duydukları bilgiye zahmetsizce ulaşabilmelerine olanak sağlar. Bu durum etkin piyasaların teşekkül edilmesine yönelik dönüşüme de yol açacaktır.

Bilişim teknolojilerindeki ilerlemenin hızla artması, işletmelerin sadece faaliyet alanlarını değil, yatırımcılarını da uluslararası ölçeğe yükseltmiştir. Yerel yatırımcılarla birlikte uluslararası yatırımcıların karar almada kullandıkları bilgilerin güvenilirliklerini ölçmede kullanabilecekleri en önemli araç denetim mekanizmasıdır. Her ne kadar güven tesis eden bir araç olsa da yaşanan birçok finansal skandalın merkezinde denetim mekanizmasının olduğu görülmüştür. Süreci güven unsuru olarak yönetmek yerine tersinden işleten denetim firmaları ve denetçilerin yer aldığı skandallar ortaya çıkmıştır. Bu nedenle uluslararası düzenlemeler ile eşgüdümlü olarak çeşitli kurumlar nezdinde denetime ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda yapılan düzenlemelerin en önemlisi ise 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda yer almaktadır. Kurumsallaşmanın dört temel unsuru olan şeffaflık, adillik, sorumluluk ve hesap verebilirlik amaçlarına ulaşmayı sağlayacak şekilde denetim ve denetim faaliyetlerine ilişkin düzenlemeleri temel amaç olarak belirleyen Türk Ticaret Kanunu Temmuz 2012'den itibaren yürürlüğe girmiştir.

Yeni bir Türk Ticaret Kanunu, Türkiye'nin AB'ye girme sürecinde müktesebatın uyumlaştırılması, yaşanan teknolojik gelişmeler ve rekabetin şiddetinin artması ve mevcut kanunun bu gereklilikleri karşılamaktan uzak kalması gibi nedenler ile zorunluluk haline gelmiştir. Bunun neticesinde, yeni bir metin üzerinde çalışılarak, ilgililerin mutabakatını sağlamak amacıyla uzun zaman ve geniş bir kitlenin görüşleri doğrultusunda Türk Ticaret Kanunu kabul edilmiştir. Her ne kadar paydaşlar tarafından yoğun eleştirilere maruz kalsa da 6102 Sayılı Türk Ticaret

Kanunu, şirketlerin gerçek anlamda kurumsal yönetimine geçiş yapmalarını sağlayabilecek altyapıyı hazırlayan devrim niteliğinde düzenlemeler içermektedir. Paydaşlardan gelen itirazlar üzerine kanunun getirdiği bu düzenlemelerin bir kısmı ertelenmiş, bir kısmının kapsamı daraltılmış, bir kısmı ise yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır. Bu süreçte şirket sahipleri, hukuk müşavirleri, mali müşavirler en çok etkilenen gruplar olarak ön plana çıkmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebe meslek mensuplarının aktif rol alacağı en önemli başlıklar, kuruluş, birleşme, bölünme, tür değiştirme, tasfiye, defterler ve denetim olarak ortaya çıkmaktadır. Bu başlıklardan defter tutma ve denetim sürecinde meslek mensuplarının daha aktif rol üstlenmesi, diğer konularda ise hukuk müşavirlerine teknik bilgi sunmaları beklenmelidir. Ancak daha önce de bahsedildiği üzere, meslek mensuplarının mali kaygıları ve muhasebe mensuplarının vergisel boyut dışında gerçek fonksiyonlarının hem meslek mensupları hem de şirketler tarafından tam olarak anlaşılamaması ve mensuplarında bu algıyı yıkmak için çaba sarf etmemeleri nedeniyle, kuruluş, birleşme, bölünme, tür değiştirme, tasfiye işlemleri de muhasebe meslek mensuplarının görevi olarak algılanmaktadır.

Yeni kanunda, yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defterinin yanı sıra pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterleri de ticari defterler kapsamına alınmıştır. Bu defterlerden yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayına tabi olacağı hükme bağlanmıştır. Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin yeterli sayfalarının olması durumunda açılış onayına tabi tutulmaması da kırtasiyeciliği azaltacak bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca defterlerin elektronik ortamda saklanmasına imkân tanınmıştır. Defterlerin leh ve aleyhte delil olarak kullanılabilmesine ilişkin bir değişiklik öngörülmemiştir.

6102 Sayılı Kanun ile birlikte ilk defa denetim kavramı denetçilik boyutundan daha öteye taşınmıştır. Kanununun ilk çıktığı şekliyle tüm anonim şirketler ve limited şirketler denetime tabi iken, daha sonra gelen tepkiler üzerine denetimin kapsamı daraltılmış ve denetime ilişkin tüm düzenlemelerden KGK yetkili kılınmıştır. Ayrıca denetime tabi şirketler Bakanlar Kurulu kararınca belirlenecektir.

Denetim sürecinde, atanan bir denetçi şirkete ait tüm bilgi, belge, ticari defter, finansal tablo ve rapor ve yazışmaları inceleme hakkına sahip olacaktır.

Denetim yetkisi KGK tarafından verilmektedir. Denetçi, denetim ile ilgili olarak, finansal tabloları (finansal durum tablosu, finansal performans tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotlar), yönetim kurulu faaliyet raporlarını, envanter çalışmalarını, muhasebeleştirme sürecini, riskin erken raporlanması sisteminin varlığını ve etkinliğini, ayrıca bu sistem sonucu öngörülen faaliyetleri denetleyecektir.

Denetleme sürecinde, denetleme işlevini üstlenen kişi veya kurumların sır saklama yükümlülüğü ve rotasyonunun tanımlanmış olması da denetleme faaliyetlerinin tarafsızlığı açısından olumlu bir düzenleme olarak görülmektedir. Denetime tabi olan şirketlerin, denetimden geçememeleri veya denetim faaliyetlerini başlatmamaları durumunda hazırlamış oldukları finansal tabloları yok sayılacaktır.

Ayrıca, kanun metninde, uygulama birliğinin sağlanması ve uluslararası standartlarda geçerliliği olan mali tabloların hazırlanması için, KGK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına uyulması gerekliliğinden bahsedilmiş ve bu konuda belirleyicinin KGK olduğuna yer verilmiştir. Buna göre ilgili standart, TMS/TFRS ve yorumları ile diğer düzenlemelerden oluşur. Bu standartlar muhasebe meslek mensupları tarafından uygulanacaktır.

Bu bağlamda, TTK ve TFRS ile ilgili olarak, denetim faaliyetini yürütmeye aday olan muhasebe meslek mensupları, KGK tarafından denetim yetkisini haiz denetçi unvanlı meslek mensupları ve denetime tabi olan anonim şirket ve limited şirketlere yönelik anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Anket kapsamında 905 anket görüşmesi yapılmıştır. Anket sonuçları incelendiğinde;

- Denetçi, meslek mensupları ve şirketlerin, TFRS hakkında bilgi düzeylerinin birbirlerine yakın olduğu ve bilgi düzeylerinin genel itibari ile orta ve üstü seviyede olduğu saptanmıştır.

- Uygulayıcılar, YTTK ile ilgili bilgi seviyelerini orta düzeyde görmektedirler. YTTK ile ilgili alt başlıklara ilişkin bilgi düzeyinin, denetlenen şirketler açısından daha düşük olduğu görülmektedir.

- Katılımcıların büyük çoğunluğu, hem Y.T.T.K, hem de TFRS düzenlemelerini gerekli bulurken, TFRS gerekliliği açısından gruplar bazındaki dağılım, meslek mensupları için %83,5, denetçiler için %86,6, denetlenen firmalar için %74,7 düzeyindedir. YTTK açısından ise, meslek mensupları için %85,1, denetçiler için %89,1 ve denetlenen firmalar için %74,7'dir.

- Nitelikli işgücünün eksikliği, mevcut düzenlemelerin yeterli olması, muhasebe sisteminde değişikliğe yol açacağı kaygısı ve yorumların problemlere yol açacağı kaygısı TFRS'nin gereksiz görülmesinin nedenleri olarak ortaya çıkmaktadır.

- Meslek mensuplarının %55,4'ü ve denetçilerin %35,1'i YTTK'nın yeniden düzenlenmesi gerektiği görüşünü savunmaktadır. Denetçilerin %50'si ve meslek mensuplarının %38,1'i ise denetimin artırılması gerektiğini ifade etmektedir.

- YTTK'nın uygulanabilirliğinin para cezası uygulanması durumunda daha etkili olacağına olan inanç tüm gruplarda hâkimdir. Y.T.T.K/TFRS ile ilgili alınan eğitimlerin çoğunlukla odaların verdiği eğitim ve düzenlenen seminerler şeklinde gerçekleştiği sonucuna ulaşılmıştır.

- YTTK ile ilgili uyum sürecinin 3 yıl ve üzeri bir zaman gerektirdiği cevaplayıcıların ortak görüş belirttikleri bir konudur. Kanununda düzenlenen bağımsız denetim mekanizmasının oluşturulma sebebi olarak 578 cevaplayıcı tarafından finansal tabloların şeffaflığı şeklinde gösterilmiştir. Yine kurumsal yönetimin ilkelerinden olan hesap verebilme 498 cevaplayıcı tarafından ikinci faktör olarak gösterilmiştir.

- Bağımsız denetim mekanizmasına olan ihtiyaç sorgulandığında, cevaplayıcıların %70,7'sinin bağımsız denetime ihtiyaç olduğunu belirttiği, 110 cevaplayıcının bağımsız denetimi uygulanabilir bulduğu ve 200 cevaplayıcının ise yeterli altyapının varlığı halinde uygulanabilir olacağını belirttiği ortaya çıkmaktadır.

- Bağımsız denetim faaliyetini yürüten bir kişinin aynı zamanda defter tutmasını doğru bulan 249 kişi ve bağımsız denetimin meslek mensuplarına

güvensizlik olarak algılanmaması gerektiği belirten 701 kişi bulunması da manidar bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır.

- TFRS'nin dil olarak anlaşılabilirlikten uzak olduğu, uygulanabilirliğinin düşük olduğu ve maliyetli bir çalışma olduğu cevaplayıcılar tarafından en çok kabul gören konulardır.

- TFRS çalışmalarının başlatılması ve uygulanmasının maliyet kalemlerini arttıracığı, eğitilmiş personelin azlığı ve eğitimin zaman alacağı ve kırtasiyeciliğe yol açacağı yargıları cevaplayıcıların en yüksek düzeyde katıldıkları konular olmuştur.

- Cevaplayıcıların, belge ve tasdik işlemlerinin zaman alacağı, mali tablo sunumunun güçleşeceği, gereksiz detayların ortaya çıkacağı, ticari sır kavramına riayet edilemeyeceği, yapılan değişiklikler ile Y.T.K.K.'nin önem kaybettiği ve eski olumsuzlukları azaltmayacağı, denetimin prestij açısından önemli olacağı ve devlet tarafından yürütülmesi gerektiği konularına yüksek oranda katıldıkları görülmektedir.

Muhasebe meslek mensupları, iş yaşamında yoğun iş stresi yaşayan meslek grupları içerisinde yer almaktadır. İş kaygıları mensupların işe olan konsantrasyon ve ilgilerini olumsuz yönde etkilemektedir. İşin doğası gereği kısıtlı zamanın olması, müşterilerle olan iletişim sorunları, iş yükünün fazlalığı, tahsilâtların zamanında yapılamaması nedeniyle gelir kaybı baskısı, mevzuatın sık değişmesi sonucu yaşanan takip ve uyum sorunları, meslektaşların tarifenin altında defter tutması, kendine özel zaman ayıramama baskısı, gelirin yapılan işlemlere orantılı olmayışı, toplum katmanlarınca mesleğe olan olumsuz bakış açısı gibi baskılara maruz kalan meslek mensuplarının yoğun stres nedeniyle çoğu zaman mesleki tatminsizliğe düştüğü bilinmektedir.

Toplum tarafından muhasebenin öneminin yeterince anlaşılamamış olması ve “*en az vergi ödeten muhasebeci en iyi muhasebecidir*” şeklinde bir algının mevcudiyeti de yine bir başka mesleki sorundur. Yaşanan skandallarda meslek mensuplarının rolü mesleğe yönelik olumsuz bakış açısını pekiştirmektedir. Bu gibi nedenlerden dolayı mesleğin önemi kavranamamakta ve bu nedenle meslek mensupları rekabet koşullarının bu tabloya eşlik etmesi ile mükellefler karşısında



zayıf konumda kalmaktadır. Bu bağlamda çoğu zaman mükelleflerden hizmetlerinin karşılığını geç almakta veya kayıt dışı olarak daha düşük tutarlar ile defter tutmak zorunda kalmaktadırlar. Hileli işlemlerde genellikle iyi niyetle işi kaybetme korkusundan bu duruma ses çıkaramamaktadırlar. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının, bürokratik süreçlerde mükellefi elde tutmak için iş tanımlarında olmamasına rağmen rol almaları da iş yüklerini artırmakta ve işlerine olan bağlılıklarında zayıflamaya yol açmaktadır. Mesleğe cinsiyet yönünden bakıldığında ise bayan meslek mensuplarının erkeklere göre iş bulma konusunda sıkıntıları daha da fazladır.

Özellikle, kalifiye eleman bulmakta yaşanan zorluklar ve personel devir oranının yüksekliği, çalışan elemanların almış oldukları eğitime uygun davranmamaları veya eksik kalmaları, muhasebecilerin sıklıkla dile getirdikleri problemlerin başında yer almaktadır.

Muhasebe meslek mensupları, muhasebe sürecini yürüttükleri kişi veya şirketlerden alacaklarını zamanında veya hiç tahsil edemeyişleri, süreçte muhasebe dışı işlemleri de yapmak zorunda olmaları, muhasebeleştirme sürecinin temel dayanakları olan fatura ve diğer ticari belgeleri temin edebilmek için çaba harcamaktadırlar. Ayrıca evrakların geç teslimi nedeniyle yaşanan iş yetiştirme telaşı ve gecikme durumunda ödenen cezaları kendilerinin ödemesi, mükelleflere ait çeşitli ödemeleri yapmak zorunda kalmaları ve kimi zaman ödedikleri bu tutarları da tahsil edememektedirler. Mevzuattaki hızlı değişimlere ayak uydurmakta zorlanmaları, kendilerini ilgilendiren konularda belirleyici konumda olmamaları, meslektaş dayanışmasının olmayışı hatta aksi şekilde rekabetin ahlaki değerlerden uzaklaşabilmesi, meslek algısının kötü olması ve bu algıyı düzeltici çalışmaların olmaması veya yetersiz kalması gibi nedenler de meslek mensuplarının zorlandıkları konular arasındadır.

Konusunu mali nitelikli olayların oluşturması nedeniyle, şüpheli bakışların en yoğun olduğu bir alanda mesleki ahlak ilkelerinin oluşturulması ve bu ilkelere uyum düzeyinin garanti altına alınması gerekliliği, muhasebecilik mesleğinin geleceği için önemlidir. Bu yüzden özellikle de artan uluslararası şirketler ve yatırımlar bir fırsat

olarak görülerek küresel bir meslek anayasası ve etik kodlar dizisi oluşturulmalıdır. Muhasebe mesleğine ilişkin düzenlemeler, meslek odası ve iş alanına ilişkin düzenlemeleri yapan çeşitli kurumlar tarafından yapılmaktadır.

Meslek mensuplarının etik algılarını, bilgi, beceri ve eğitim düzeyleri belirlemekte, toplumdan gelen ahlaki değerler, dürüstlük, tarafsızlık, sır tutma becerisi, mesleğe olan saygı, titizlik ise muhasebe meslek etiğinin tamamlayıcıları olmaktadır. Yapılan tüm düzenlemelerde belirtilen temel şartları sağlayacak kriterler ota konulmaktadır. Ancak ulusal ve uluslararası tüm düzenlemelere rağmen etik dışı davranışlar ve bunların sonucunda büyük zararlara sebep olan finansal skandallarla karşılaşmaktadır. Bunun sebebi ise, etik dışı davranışlara uygun cezaların öngörülemediği olmasıdır. Bunun yanı sıra, davranışının sonucunu göze almış bireylere de rastlamak mümkündür. Bu durum ise, bireyin yetiştirme tarzından ve ahlaki davranışlarını şekillendiren çevresel faktörlerden kaynaklanmaktadır.

Etik dışı davranışları önlemek için, sürecin sürekli ve sıkı bir şekilde denetlenmesi, cezai müeyyidelerin şartlara göre yeniden düzenlenerek ağırlaştırılması, mesleki sorumluluk ve etik anlayışını kazandırmak için eğitimlerin düzenlenmesi gerekmektedir.

Muhasebe sürecinin beklenen etkinliğinin sağlanması öncelikli olarak meslek mensuplarının eğitimi, etik ve moral düzeylerinin yükseltilmesi ile mümkün olacaktır. Tüm bunların yanında, muhasebe sürecinin denetiminin etkinliği de artırılmalıdır. 6102 Sayılı Kanun, bu açıdan önemli düzenlemeleri bünyesinde barındırmaktadır. Bu nedenle, meslek mensuplarının, bağımsız denetim elemanlarının ve şirketlerin bu konuda bilinç düzeylerinin ve hassasiyetlerinin artırılması temel amaç olmalıdır.

Yapılan görüşmelerde meslek mensupları, kanunun uygulama sürecinde kanunda yasal olarak kendilerine rol verilmediğini ve iş düzeylerinde değişiklik meydana gelmeyeceğini belirtmelerine rağmen, düzenlemelerde teknik bilgileri nedeniyle muhasebe meslek mensupları etkin rol üstlenmektedir. Özellikle denetçi yetkisini haiz olabilmek için muhasebe mesleği mensubu olunması gerekliliği,

kanunun sağlamış olduğu önemli bir hak ve üstünlüktür. Bunun yanı sıra, kurumsallaşma ilkelerinin tamamının temel dayanağını muhasebeleştirme süreci oluşturmaktadır ve bu sürecin odak noktasında yine meslek mensupları bulunmaktadır. Ancak unutulmamalıdır ki, denetimi gerektiren süreç hata ve hileli muhasebeleştirme işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, gerek muhasebeleştirme sürecinde, gerek denetim sürecinde gerekli ahlaki niteliklerin meslek mensupları tarafından benimsenmesi ve belirlenen ahlaki değerlere uyulması, belirtilen amaçlara ulaşmada en önemli araçlar olacaktır.

Kanuna bakıldığında, mesleki kavramların tam olarak anlaşılabilir şekilde ifade edilmeyişi, ilgili kanun ile tamamlayıcı mevzuatın uyumlaştırılmasında yaşanan aksaklıklar, daha kanun yürürlüğe girmeden uygulanabilirliği olmadığı yönünde gelen eleştiriler sonucunda değiştirilen hükümler ve bu sebeple yaşanan beklentiler, paydaşların sürecin sonuna yakın bir zaman dilimine kadar kanun çalışmalarına ilgi göstermemeleri yüzünden derinlemesine yapılamayan tartışmalar nedeniyle kanun eleştirilmektedir. Söz konusu olumsuzluklar aşıldığı anda kamuyu aydınlatma doğrultusunda önemli bir aşama kat edilmiş olacaktır. Esasında 6102 sayılı kanun rekabet düzeyini artırmaya, kurumsallaşmaya, girişimciliğin önünü açmaya ve sermaye piyasasına olan güvenin artmasına ve mevcut sermaye piyasası araçlarının yanı sıra farklı enstrümanlar ile uzun vadeli ve düşük maliyetli borçlanma imkânının sağlanmasına ve dolayısıyla ekonomik gelişmişlik düzeyinin artırılmasına doğrudan katkı sağlar mahiyettedir. Bunlarla birlikte aşağıda sıralanan başlıklarda dikkate alınmalıdır:

Tüm işletme bilgi sistemlerine, karar almalarına yönelik bilgi sağlayan muhasebe bilgi sistemi her açıdan zamanında, doğru ve tam bilgiyi sunacak şekilde oluşturulmalıdır.

Muhasebe bilgileri ile istenilen sonuçlara ulaşabilmek için muhasebe sisteminin, süreci yürüten çalışanların ve yöneticilerin faaliyetlerinin denetlenmesi sağlanmalıdır.

Asimetrik bilgiyi ortadan kaldıracak ve etkin piyasaların tesis edilmesini hızlandıracak, etkin bir denetim sistemi yerleştirilmelidir.

Denetim sürecinde bilişim teknolojileri en üst düzeyde kullanılmalıdır.

Muhasebe mesleğine yönelik olumsuz algıları gidermeye yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.

Ticari hayat için milat niteliğindeki Türk Ticaret Kanunu ve ilgili düzenlemeler kararlı bir şekilde uygulanmalı ve yaptırımlarla desteklenmelidir.

Denetimin tüm aşamalarında bir tek otoritenin mevcudiyeti çoksesli ve farklı uygulamaların ortaya çıkarabileceği sorunların çözümüdür ve uygulama tutarlı bir şekilde devam ettirilmelidir.

Rotasyon ve şirket ile olan iş bağların engellenmesi uygulamasında geri adım atılmamalıdır.

Muhasebe meslek mensubu ve denetçilik faaliyetlerinin farklı şirketler için olsa bile birlikte yürütülmesi engellenmeli, unvan sahibine hangi unvanı ile iş yaşamını sürdürmek istediği sorulmalı, çıkar ilişkisinin tesis edilmesinin önüne geçebilmek için belirli süreler geçmeden iki unvanı arasında geçiş yapmasına izin verilmemelidir.

Muhasebe mesleğin yönelik etik ilkelere uyumun etkin bir şekilde denetlenmesi sağlanmalıdır.

Orantılı ancak caydırıcı nitelikli cezalar meslek mensuplarının muhasebe sürecinde daha dikkatli olmalarını sağlayacaktır.

Kurumsallaşma amacına ulaşabilmek için meslek mensuplarının motivasyon seviyesi en üst düzeye çıkarılmalıdır

Meslek mensuplarının adil bir rekabet ortamına kavuşabilmeleri için gerekli yasal düzenlemeler yapılmalı ve mükellefler karşısında güçlü bir konumda olmaları sağlanmalıdır.

Klasik denetimden farklı olarak, zamanında ve kaliteli bilgi sunumunu sağlamak için denetim faaliyetleri sürekli denetim felsefesine uygun şekilde tesis edilmelidir.

Sürekli denetim için, gerekli altyapı imkânları geliştirilmeli, mümkün olan en hızlı şekilde kalifiye elemanların sürece dahil edilmeleri sağlanmalıdır.

Meslek mensuplarının Ticaret Kanunu ile birlikte ortaya çıkacak olan iklimin meslek algısı için büyük fırsatlar içerdiğini fark etmeleri ve sürece uyumlaştırılmaları meslek odaları için öncelikli konular arasında yer almalıdır.

Kurumsallaşma sürecine yönelik olarak önemli düzenlemeler içeren Türk Ticaret Kanunun uygulanmasında, meslek mensupların anahtar rol oynaması nedeniyle ilgili grubun eğitime öncelik verilmelidir

Envanter sürecinin ne zaman tamamlanacağı gibi önem arz eden konularda farklı yorumlamalara yol açabilecek açık uçlu ifadeler yerine, gerekiyorsa her bir sektör için öngörülen süreler tanımlanmalıdır.

## KAYNAKÇA

27954 Sayılı Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik.

29141 Sayı 10 Ekim 2014 Tarihli Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu

5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

6103 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun

6273 Sayılı Kanun

6335 Sayılı Kanun

6353 Sayılı Kanun

6455 Sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6462 Sayılı Kanun

6495 Sayılı Kanun

6552 Sayılı Torba Yasa

666 Sayılı K.H.K.

## 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

Abdioğlu, Hasan (2008). “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İmkb – 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, MÖDAV Dergisi, 2008/4, 185 – 208

Acar, Durmuş ve Özçelik Hakan (2011). “Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi Ocak/2011

Adiloğlu, Burcu (2011). **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi,

Ağca, Ahmet (2006).”Sürekli Denetim : Denetimde Bir Devrim Mi Yoksa Bir Hayal Mi?”, MUHASEBE Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 1, 63-78

Akbıyık, Sedat (2005). **Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama**, Bursa: Ekin Yayınevi,

Akbulut, Akın (2012). **Karşılaştırmalı TMS/IFRS - Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, HUD Yayınları.

Akbulut, Akın (2014). **Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu**, HUD Yayınları.

Akdoğan, Nalan ve Nejat Tenker (2001). **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Genişletilmiş 7. Baskı, Ankara:Gazi Kitapevi,

Akdoğan, Nalan, M.Uğur Akdoğan (2011). “Türk Ticaret Kanunu’nun Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Düzenlemelerinin Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleriyle Uyumunun Karşılaştırmalı Olarak Analizi”, MUFAD Dergisi, Ekim 2011, 1 - 32.

Akgüç, Öztin (2014). **Finansal Yönetim**, 8. Baskı.

Akpınar, Onur ve Ekrem Özdemir (2012). **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, 2. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık

Aktaş Rafet (2009). **Bütünleşik Sistemler ve Muhasebe Etkileşimi**, Detay Yayıncılık, Ankara

Aktaş, Rabia ve Sibel Karğın (2013). “Muhasebe Eğitimi Yapan Yükseköğretim Kurumlarında Kurumsal Yönetim Derslerinin Durum Analizi”, 32. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, s: 62-80, Belek, Antalya, Türkiye, 24-28 Nisan 2013

Alagöz, Ali, Serdar Öge ve Nezahat Koçyiğit (2013). “Muhasebe Bilgi Sistemi ve Karar Destek Sistemleri İlişkisinin Yönetimsel Karar Alma Faaliyetlerine Etkisi”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Sayı: 30, 2013, ss. 27-40

Alkan, Gönül İpek ve Onur Doğan (2012). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönem Etkileri: İMKB’de Bir Araştırma” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2012, ss: 87 - 100.

Alptürk, Ercan (2008). **Finans Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, İstanbul: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Altan, M., Salim (2010). “Türk Sigortacılık Sektöründe Etkinlik: Veri Zarflama Analizi Yöntemi İle Bir Uygulama”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 12/1 , 2010, ss.185-204.

Altaş, Soner (2012a). **Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Limited Şirketler**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.

Altaş, Soner (2012b). **Temmuz 2012 İtibariyle Yeni Türk Ticaret Kanununda Neler Değişti?**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.

Altaş, Soner (2013a). **Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketler**, 4. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.

Altaş, Soner (2013b). **Türk Ticaret Kanununa Göre Şirket Denetimi**, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.



Altıntaş, Nergis Nalan (2010). “Denetimde Hata ve Hile”, Sosyal Bilimler Dergisi, c:1 151 – 161.

Altuğ, Figen (2000). **Mali Denetim**, Bursa:Ezgi Kitabevi.

Anameriç Hakan (2005), “Yönetim Bilgi Sistemlerinin Yönetim Fonksiyonları Üzerine Etkisi”, Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi, 45,2, 25-43

Apak, Sudi, Hakan Bal ve Erdal Şen (2013). “Modül – IV Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim”, Beykent Üniversitesi, İstanbul, s.15. <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/beykent/m-4-kgkweb.pdf>

Argun, Doğan, Cemal İbiş ve Volkan Demir (2008). **Mali Tablolar Analizi Uygulamaları**, İSMMMO Yayınları yayın No:62, 5. Baskı, İstanbul.

Aslan, Sinan (2003). **Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim**, İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

Ataman, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt (2001). **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Basım Yayım.

Ataman, Başak (2010), “Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bir Bakış” Maliye Finans Yazıları, Sayı 87, Nisan.

Atmaca, Metin; Çelenk, Hakan (2011). “Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi ile Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak 2011, ss.113-125.

Aydın, Nurhan (2013). **Finansal Yönetim II**,AÖF Yayınları.

Aysan, Mustafa A. (2005). “Ekonomik Kalkınmada Muhasebe Denetiminin Rolü”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2005, ss:6 – 17.

Babuşcu, Şenol, Adalet Hazar ve Sedat Yenice (2009). **SPK Bağımsız Denetim Lisanslama Sınavlarına Hazırlık**, Ankara:Bankacılık Akademisi Yayınları, SPK Lisanslama Serisi.

Bakır, Mehmet (2011). **Denetim ve Meslek Hukuku**, Güncellenmiş 6. Baskı, İstanbul:Murathan Yayınları.

Banar, Kerim (1996). **Muhasebe Bilgi Sistemi**, A.Ü, Eskişehir:İşletme Fakültesi Ders Kitapları, Yayın No: 21.

Başpınar A. (2004). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Eylül Aralık Sayısı, 42 – 57.

Başpınar A. (2005). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Mart Nisan Sayısı, 35 – 62.

Baykara, S. Tunahan (2013). “Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme”, Sayıştay Dergisi, Sayı 90 Temmuz-Eylül 2013, 97 – 118.

Bayraklı, H. H., Erkan, M. ve Elitaş, C. (2012). **Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Bedük, Aykut (2012). **Karşılaştırmalı İşletme-Yönetim Terimleri Sözlüğü**, Konya Atlas Yayıncılık.

Berçin, Abdullah (2011). **Muhasebe ve Vergi Denetimi**, İstanbul :Kriter Yayınları.

Bezirci, Muhammet ve Karasioğlu, Fehmi (2011). “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, S.Ü. İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı 21, 571 - 592.

Bilen, Abdulkadir (2008). **Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Meslek Mensuplarını İş Tatmini Üzerine bir Araştırma**, Ankara: Gazi Kitabevi.

Bilginoğlu, Fahir (1988). **Muhasebe Organizasyonu**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:54, İstanbul.

Bostancı, Serpil, (2002). “Bankalarda Bağımsız Denetim”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart 2002. Sayı: 58.  
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/29%20-%2058%20SERPİL%20BOSTANCI.doc>

Bozdemir, Enver (2012). “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, Nisan 2012, Sayı:54, ss: 101 - 122.

Bozkurt ,Nejat (2010). **Muhasebe Denetimi**, 5. Baskı, İstanbul :Alfa Yayınları.

Bozkurt, Nejat (2009). **İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri**, İstanbul: Alfa Yayınları.

Büyükmirza, Kamil (2009). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Tekdüzene Uygun bir Sistem Yaklaşımı**, 14. Baskı, Ankara:Gazi Kitabevi.

Can, A.Vecdi ve Uyar, Süleyman (2010). **İşletmelerde Faaliyet Denetimi**, Ankara:Nobel Yayın Dağıtım.

Canbek, Gürol ve Şeref, Sağıroğlu (2006). “Bilgi, Bilgi Güvenliği ve Süreçleri Üzerine Bir İnceleme”, Politeknik Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 3, s. 165-174.  
<http://www.politeknik.gazi.edu.tr/index.php/PLT/article/viewFile/299/295>  
 Erişim Tarihi: 10.10.2012.

Cankar, İsa (2006). “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim”, Sayıştay Dergisi, Sayı 61, Nisan Haziran 2006.

Cemalcılar Özgül, Yılmaz Benligiray ve Fevzi Sürmeli (2006). **Genel Muhasebe**, A.Ü. Yayınları, 5. Baskı, Eskişehir.

Ceran, Yunus ve Muhammet Bezirci (2011). “Pazarlama Bilgi Sistemi - Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisine Stratejik Bir Yaklaşım: Stratejik Pazarlama Muhasebesi”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 26 / 2011,103-115.

Ceylan, Ali ve Turhan Korkmaz (2013). **İşletmelerde Finansal Yönetim**, 13. Baskım Ekin Yayınevi.

Ceylan, Ali (2001). **İşletmelerde Finansal Yönetim**, 7. Baskı, Bursa:Ekin Kitapevi

Civelek Muzaffer ve Azzem Özkan (2006), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara.

Çaldağ,Yurdakul (2007). **Denetim ve Raporlama, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Ankara:Gazi Kitabevi Yayınları.

Çalgan, Erkan (2008). **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: İSMMMO Yayınları Yayın No:113.

Çalışkan, A (2006). “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim”, Sayıştay Dergisi, Sayı 63, Ekim – Aralık 2006.

Çanakçı, Mustafa (2010). **Dönem içi Muhasebe Uygulamaları**, İstanbul: Der Yayınları.

Çeker, Mustafa (2013). **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Hukuku**, 7. Baskı, Adana: Karahan Yayınları.

Çelik, Orhan (2003). “Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”, Ankara Üniversitesi siyasal Bilgiler Fakültesi Gelişme ve Toplum Araştırmaları Merkezi Tartışma Metinleri, [http://www.politics.ankara.edu.tr/tartisma\\_metinleri.php](http://www.politics.ankara.edu.tr/tartisma_metinleri.php), Erişim Tarihi: 01.0.2013.

Çemberci, Murat (2013). “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türk Aile İşletmelerinin Yönetim İlkelerine Adaptasyonunun Değerlendirilmesi”, Akademik

Bakış Dergisi, Sayı: 34 Ocak – Şubat 2013, E dergi, Sayı: 34 Ocak – Subat 2013, <http://www.akademikbakis.org> Erişim, 07.07.2013.

Çıtak, Nermin (2009). Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama mıdır? Mali Çözüm, Sayı 91, ss: 81 – 109.

Çömlekçi, Ferruh (2008). **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir:A.Ö.F. Yayını 839.

Dabbağöğlu, Kadir (2011). **Muhasebe Teorisi Fonksiyonel Yaklaşım, Kontrol Kayıt Raporlama Analiz**, Türkmen Kitabevi.

Dal, Seniha (2013). **Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Limited Şirketler Hukuku El Kitabı**, İstanbul: Legal Yayın.

Davenport, T. ve L. Prusak (2001). **İş Dünyasında Bilgi Yönetimi**, Rota Yayın Yapım Tanıtım Tic. Ltd. Şti., İstanbul.

Demir, Berna (2005). “Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği”, MUFAD Dergisi, Nisan, Sayı 26, 145 – 156.

Demir, Berna (2010). “Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi”, MUFAD Dergisi, Ekim, Sayı 48, 142 - 153.

Demir, Şeref (2012). **TMS - TFRS VUK Değerleme Yaklaşımı**, Seçkin Kitabevi.

Demir Volkan (2009). **TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar, Sunum Muhasebeleştirme ve Ölçme Açıklamalar**, Nobel Yayın Dağıtım: Ankara.

Demir, Volkan ve Oğuzhan Bahadır (2008). **SMMM Staja Başlama Sınavlarına Hazırlık İçin Muhasebe**, İstanbul: ISMMMO Yayın No:108.

Demir, Volkan ve Oğuzhan Bahadır,(2007). “Muhasebe Manipülasyonu Yöntemler ve Teknikler”, Mali Çözüm Dergisi, , İSMMMO yayınları, Yıl:17, Sayı:84, Kasım-Aralık 2007, s. 103-119.

Demircan, Aslan Savaş, (2007), “Sarbanes Oxley (2002) Yasası Ve Bağımsız Denetime Etkileri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi S.B.E.

Demirhan, Dilek (2002), “İşletmelerde Stratejik Bilgi Sistemleri Yönetimi ve Rekabet Üstünlüğü Elde Edilmesindeki Rolü”, Ege Akademik Bakış Dergisi, Cilt:2, Sayı:2, Temmuz, 117 – 124, <http://onlinedergi.com/eab/arsiv/arsivdetay.aspx?yil=2002&periyot=2> Erişim Tarihi, 08.07.2012.

Dinç Engin ve İdris Varıcı (2008a). “Muhasebe Bilgi Sisteminin Kurumsallaşma Düzeyine Etkisi: Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma”, A.K.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, C:X S:I, 67 – 85.

Dinç, Engin ve Abdioğlu,Hasan (2009). “İşletmelerde Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Bilgi Sistemi:İMKB 100 Şirketleri Üzerine Ampirik bir Araştırma”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt 12 Sayı 21 Haziran 2009 ss.157-184.

Dinç, Engin ve İdris Varıcı (2008b). “E- İşletme Olgusunun Muhasebe İlke ve Uygulamaları Üzerine Etkisi” A.K.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt X Sayı: 1, Haziran, 191-211.

Doğan, Uğur (2013). **550 Soruda E-Fatura E-Defter**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.

Dönmez, Adnan, Berberoğlu, P. Başak ve Ersoy, Ayten (2005). “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, ss: 52-78.

Duman, Ömer (2008). **SM, SMMM, YMM Sınavları İçin Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Tesmer Yayın No: 78 Ankara.

Durmuş, Cem Niyazi ve Taş Oktay (2008). **Denetim, SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında**, İstanbul: Alfa Yayınları.

Dursun, Adem (2007). **Yönetim Açısından Uygulamalı Denetim El Kitabı**, İstanbul: Beta Yayınevi.

Ekinci, Hasan (2006). “Bilgi Teknolojilerinin Rekabet Açısından Önemi ve Değişim Yönetimindeki Etkilerine İlişkin Yöneticilerin Algılarını Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (11) 2006 / 1.

Elitaş, Cemal (2011). **Muhasebe Denetiminde Çalışma Kağıtları**, Gazi Kitabevi, Bremen 2011.

Er Selami (2009), Devletin Bankacılık Sektöründe Düzenleyici Denetleyici Rolü ve Türkiye Uygulaması, İTO Yayınları, Yayın no: 2009-34. 2. Baskı.

Er, Fevzi ve Caner Altuntaş (2012). “Yeni TTK ile KOBİ’ler Denetlenmeye Hazır mı? Sakarya İlinde Bir Araştırma”, MUVU Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt:5, Sayı:2, ss: 85 -100.

Ercan, Tayfun (2012). **Yeni Türk Ticaret Kanunun Getirdiği Başlıca Yenilikler ve Mali Hukuka Etkileri**, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi.

Erdemir, Namık Kemal (2012), “A Regional Perspective Of The New Turkish Commercial Code: Example Of O.I.Z Of Karaman” ,1st International Conference on Sustainable Business and Transitions for Sustainable Development ", Konya, ss:

Erdoğan, Melih (2006). **Denetim, Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Erdoğan, Nurten (2012). “Bilgi İşleme ve Muhasebe Süreci”, Editör: Erdoğan Melih, **Genel Muhasebe**, A.Ü Yayınları, Yayın No: 2595, 1. Baskı, Eskişehir.

Erol Mikail, Metin Atmaca (2004). “Tekdüzen Muhasebe Sisteminin İş Dünyasında (Sanayi-Ticaret-Hizmet Sektöründe) Uygulama Sonuçlarının

Değerlendirilmesi ve Ampirik Bir Çalışma”, Çanakkale Üniversitesi Biga İİBF Yönetim Bilimleri Dergisi, 2003-2004, Cilt:1, Sayı: 1-2, s.119-129.

Erol, Mikail ve İsmail Elagöz (1997). “Tek Düzen Muhasebe Sisteminin İş Dünyasında (Sanayi – Ticaret – Hizmet sektörü) Uygulanmasında Karşılaşılan Problemler ve Çözüm Önerileri” Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 1 – 5 Ekim 1997 Antalya, ss: 202 – 224.

Erol, Mikail (2008). “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, Süleyman Demirel Üniversitesi, c:13 s:1 229 – 237.

Ertürk, Ayşe (2010). “İşletmelerde Hata Ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği ve Bir Uygulama,” Marmara Üniversitesi S.B.E. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Esendemirli, Ebru (2013). “Kurumsal Yönetim Anlayışının Finansal Raporlamaya Etkileri: Halka Açık Şirketlerin Derecelendirme Raporları Analizi”, 32. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu.

Fidan, M. Erol; Cinit, Hasan (2013). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği)”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2013, ss.39-60.

Göçen, Ceren Ayça (2010). “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol Ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, Mali Çözüm Dergisi İSMMO Yayınları, Sayı 97, 107 – 132.

Gökdeniz, Ümit (2005). “İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım”, MUFAD Dergisi, Temmuz, Sayı 27, 87 – 94.

Gücenme, Ümit ve Yasemin Ertan (2011). “Muhasebe ve Etik”, Editör: Zeyyat Sabuncuoğlu, **İşletme Etiği**, İstanbul: Beta Yayınları.



Güçlü, Faruk, Hüseyin Çiçek ve Tahir Benli (2006). **TDMS Göre Genel Muhasebe**, Detay Yayıncılık, Ankara: Beta Yayıncılık.

Güçlü, Nezahat (2003). “Stratejik Yönetim”, G.Ü. Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi Cilt 23, Sayı 2 61-85.

Güler, Ender (2012). “Muhasebe Mensuplarının Yeni TTK Yer alan Denetim Uygulamaları Hakkında Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma” MUVU Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt:5, Sayı:3., ss: 81 - 104

Günal Mehmet (2007), Para Banka ve Finansal Sistem, 2. Baskı, Ankara.

Güneş, Nadir Hikmet (2008). **Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu SPK TFRS UFRS’na Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması**, İSMMMO Yayınları yayın No: 102, İstanbul.

Güney Alptekin (2012), “Bankacılık Sektörünü Düzenleyen ve Denetleyene Otoriteler”, Editör Ferudun KAYA, **Bankacılık Giriş ve İlkeleri**, Beta Yayınevi İstanbul.

Güney, Selam ve Ramazan Bozkurt (2011). Muhasebe Meslek Mensupları ve Aday Stajyerlerin Muhasebe Hata Ve Hileleri Karşısındaki Etiksel Tutumları: Erzurum İli Muhasebe Meslek Mensupları Ve Stajyerler Uygulaması, 3. Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı, Trakya Üniversitesi ve Nevşehir Üniversitesi, [http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national\\_presantations/UL08.pdf](http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presantations/UL08.pdf) Erişim tarihi, 02.06.2012

Gürbüz, Hasan (1995). **Muhasebe Denetimi**, , 4. Baskı, İstanbul:Bilim Teknik Yayınevi

Güredin, Ersin (2010). **Denetim**, 10. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.

Güredin, Ersin (2011). **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Haftacı, Vasfı (2011). **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Kocaeli:Umuttepe Yayınları.

Hesap Uzmanları Derneği (2013). **Denetim İlke ve Esasları**, Cilt 1, 5. Baskı, İstanbul

Höçük, Özden (2007). “Bilişim Teknolojilerinin Büro Faaliyetleri Üzerine Etkisi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: G.Ü. S.B.E.

[http://www.aicpa.org/About/FAQs/Pages/FAQs.aspx#aicpa\\_answer1](http://www.aicpa.org/About/FAQs/Pages/FAQs.aspx#aicpa_answer1)

[http://kgk.gov.tr/contents/files/tms\\_seti/tmstfrs2011ktp/kavramsal\\_cerceve.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/kavramsal_cerceve.pdf)

<http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=3997>, Erişim Tarihi: 14.04.2009.

[http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/03/Audit\\_Law\\_in\\_Engl-05-11.doc](http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/03/Audit_Law_in_Engl-05-11.doc)

<http://www.pwc.com.tr/tr/publications/5dakika/pages/5-dakika-finansal-tablo-hileleri.jhtml>

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1&submenuheader=null>

<http://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/ekmalitablo-2014.pdf>, Erişim Tarihi: 11.03.2014.

<http://yunus.hacettepe.edu.tr/~yurdugul/3/indir/Kuresellik.pdf>

[http://w3.balikesir.edu.tr/~demirci/faktor\\_analiz.pdf](http://w3.balikesir.edu.tr/~demirci/faktor_analiz.pdf)

Işık, Abdulkadir ve Metin Meriç (2009). “AB’de Kamu Yatırımlarının Finansmanında “Altın Kural”, Ege Akademik Bakış, 9 (4) 2009, ss: 1591-1603. [www.onlinedergi.com/makaledosyaları/51/PDF009\\_4\\_25.pdf](http://www.onlinedergi.com/makaledosyaları/51/PDF009_4_25.pdf)

İkis, Burçin (2011). Kurumsal Yönetimin Devlet Hastanelerinde Etkinliğine Yönelik Bir Araştırma, S.D.Ü. S.B.E. Tezsiz Yüksek Lisans Bitirme Projesi.

İraz, Rıfat (2005). “İşletmelerde Bilgi Yönetiminin Yenilik ve Rekabet Gücü Üzerindeki Etkileri”, Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi, 1-2, , 243-258 İşletmelerde Bilgi Yönetiminin Yenilik ve Rekabet Gücü Üzerindeki Etkileri ", Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi, 1-2, , 243-258

İstanbul Ticaret Üniversitesi (2013). “Kurumsal Yönetim ve Finansal Yönetim”, KGG Geçiş Dönemi Materyali.

Kaderli, Yusuf ve Çağrı Köroğlu (2014). “İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemi İle Kurumsal Yönetim Anlayışı Arasındaki İlişki”, MUFAD Dergisi, Temmuz, Sayı: 63, ss: 21 – 38.

Kahya Mehmet (2011), “Sigortacılık Faaliyetlerinin Denetimi” Editör: Ferudun Kaya, **Sigortacılık**, 2. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.

Kandemir, Canol ve Şenol Kandemir (2012). ”Enron Olayı’nı Doğru Okumak-I: Bir Çözümleme Denemesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Eylül 2012, ss.103-123.

Karacan, Sami ve Rahmi Uygun (2012). **Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim ve Raporlama**, Kocaeli:Umuttepe Yayınları

Karacan, Sami (2009). **KOBİ’lerde UFRS’ye Uygun Finansal Raporlama**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Karacan, Sami (2012). **Muhasebede Dönem İçi İşlemleri**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Karanfiloğlu, A.Yasin (1999). “Muhasebe Denetimi Kavram İlke Ve Yöntemleri” Sayıştay Dergisi Sayı 35, Ekim – Aralık 1999, ss:28 – 37.

Karasioğlu Fehmi (2014). **Finansal Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri – TMS/T.F.R:S. Uygulamalı** , Konya: Nobel Yayıncılık.

Karasioğlu Fehmi ve Oya Eryiğit (2005). “Finansal Raporlama ve XBRL (Genişletilebilir Kurumsal Raporlama Dili)”, S.D.Ü İ.İ.B.F. Dergisi, C.10, s.2, 133 – 152.

Karasioğlu, Fehmi, Altan, Mikail (2003). Ülkemiz Muhasebe Meslek Mensuplarının Toplumun Çeşitli Katmanları Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma, 6. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16 – 19 Nisan 2003, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/3Oturum/FehmiKarasioğlu.pdf>

Karasu, Rauf, (2014), “Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” Amme İdaresi Dergisi, Cilt 47, Sayı 1, Mart 2014, ss. 79-105.

Kaval, Hasan (2008). **Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Kavut, Lerzan, Oktay Taş, Tuba Şavlı (2009). **Uluslar arası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İ.SMMMO. Yayın No:130, İstanbul 2009, s: 46 – 53.

Kefe, İlker (2013). “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Bilgi Sistemi Uygulamalarına Getirdiği Düzenlemeler”, <http://www.ejoir.org/belge/mayis2013/7-ilkerkefe.pdf>, erişim;02.02.2014

Kepekçi, Celal (1994). **İç Kontrol Sistemi**, 2. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi,

Kıcı, Derya (2014). “Üniversite Öğrencilerinin Mobil Öğrenmenin Üniversite Eğitimindeki Etkisi Konusundaki Beklentileri Üzerine Bir Araştırma”, International Conference on New Trends in Education and Their Implications, <http://www.iconte.org/FileUpload/ks59689/File/125.pdf>

Koç, Yalkın Yüksel (2008). **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, İstanbul.

Köse K. Ahmet, Fatih Yılmaz, (2003), "Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC'ın Mesleki Kuralları", VI.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ANTALYA, TÜRKİYE, 16-20 Nisan 2003, ss.28-51  
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/02FatihYilmazAhmetKose.pdf>

Kurnaz, Niyazi ve Tansel Çetinoğlu (2010). **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Kocaeli:Umuttepe Yayınları.

Kurt, Hasan (1990). "Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Niteliği Ve Getireceği Yararlar" 1981'den 2003'e Vergi Dünyası Dergisi, Elektronik Ortam CD'si, HUD Yayınları.

Kutukız, Doğan ve M. Akif Öncü (2009). "Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi", MUFAD Dergisi, 131 – 139.

Küçük, Ergün, Şaban Uzay (2009). "Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar", Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:32, ss.239-258, Ocak – Haziran.

Küçüksavaş, Nihat (2010). **Genel Muhasebe**, 11 Baskı, İstanbul:Beta Yayınları.

Lazol, İbrahim (2012). **Genel Muhasebe**, 18. Baskı, Bursa:Ekin Yayınevi.

Marşap, Beyhan, Ganite Kurt ve Tuğba Uçma (2012). "Sürekli Denetimin Gerektirdiği İç Denetim Faaliyetleri Açısından Stratejik Yönetim Muhasebesinin Gerekliliği", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 14 Sayı: 4 Aralık 2012, ss 1 – 18.

Memiş, Mehmet Ünsal ve Kayahan Tüm (2011). "Sürekli Denetim Süreci Ve İç Denetim İle İlişkisi", Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 37, Ocak – Temmuz 2011, s:145 – 162.

Mesleki Uyum Eğitimi Denetim Teori Cilt 1 (2009). TESMER Yayın No: 85, Ankara.

Mutluer , M. Kamil, M. Selçuk Uslu ve Ziyaeettin Bildirici (2013). **Sermaye Şirketlerinin Denetimi**, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Odabaş, Hüseyin (2005). "Bilgi Yönetimi Sistemi". Bilgi Çağı Bilgi Yönetimi ve Bilgi Sistemleri. Ed.: Coskun Can Aktan ve İstiklal Y. Vural. Konya: Çizgi Kitabevi , <http://eprints.rclis.org/3846/1/10.pdf> Erişim Tarihi, 08.07.2012.

Okka, Osman (2006). **Finansal Yönetime Giriş**, 2. Baskı, Konya: Nobel Yayın Dağıtım.

Okka, Osman (2013). **Finansal Yönetim, Teori ve Çözümlü Problemler**, Nobel Yayın Dağıtım, 5. Baskı.

Okur, Yaşar (2007). **Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Önce, Saime (2013). **Finansal Tablolar Analizi**, Eskişehir:A.Ö.F. Yayınları, Yayın No: 2996.

Özbirecikli, Mehmet ve Pastacıgil Arın (2009). “Türkiye’de Muhasebeci Eğitiminin Gelişim Süreci: IFAC Standartları ile Mukayeseli Bir İnceleme”, [Mufad Journal, Sayı 41, Ocak 2009](#), ss:82-97.

Özbolat Murat (2009), Temel Sigortacılık, Seçkin Yayıncılık 3. Baskı, Ankara.

Özcan, Zekai (2013). **Hangi Şirket Kurulmalı**, İstanbul: Seçkin Yayınları.

Özdemir, Serkan ve Cemal Elitaş (2013). "Kurumsal Yönetim İlkelerinden Şeffaflık Kavramının Muhasebe Bilgi Sistemindeki Bilgi Kalitesine ve Muhasebe Eğitimine Etkileri", XXXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F., 24-28 Nisan, Antalya, 29-44.

Özkan, Mehmet ve Serkan Terzi (2010). “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa Ve Almanya Örnekleri”, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2010, ss.21-44.

Özkorkut, Korkut (2013). **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.

Özocak, Hulusi ve Melih BAŞ (2001), “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık” <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=56> Erişim Tarihi: 09.03.2013)

Öztürk, Temel (2011). “Osmanlılarda Mali Denetim Aracı Olarak Muhasebe İcmal Defterleri: Trabzon Örneği”, Bilig, Kış:2011, Sayı 56, 211 – 234.

Pamukçu, Fatma (2011). “Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi”, MUFAD Dergisi, Nisan 2011, 133 – 148.

Parasız İlker (2009), Para Banka ve Finansal Piyasalar, Gözden Geçirilmiş 9, Ezgi Kitabevi, Bursa.

Parasız İlker (2011), Türkiye’de ve Dünyada Bankacılık, Ezgi Kitabevi, Bursa.

Parlakkaya, Raif ve Abdullah Tekin (2002). “Tümlesik Bilgi Sistemleri ve Muhasebe Bilgi Sistemi”, I.Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi, Kocaeli Ün. İİBF, Kocaeli, s. 675-684.

Parlakkaya Raif (2004). “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi , Sayı:7, 119 - 139.

Pehlivanlı, Davut (2010). **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları**, İstanbul:Beta Yayınları.

Pekdemir, Recep ve Lerzan Kavut Akün (1999). “Sosyalist Bloğun Çöküşü ile Ortaya Çıkan İhtiyacın, Kapitalist Düzenin Muhasebe Sistemi İle Giderilmesi”, Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri, (5 - 9 Mayıs 1999) [www.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp?Gid=4](http://www.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp?Gid=4).

Pulaşlı, Hasan (2012). **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, Ankara: Adalet Yayınevi

Rezaee, Zabihollah, Rick Elam, Ahmad Sharbatoghlie (2001). “Continuous Audit of The Future”, Managerial Auditing Journal 16/3 2001 s: 150 - 158 , Çeviren Ercan Bayazitli, Sürekli Denetim: Geleceğin Denetimi, Muhasebe ve Denetime Bakış, Şubat 2002, ss: 119 - 128.

Sağiroğlu, Kerem (2002). “Enron Olayı (Vak’a)”, Yönetim, Yıl 13, Sayı 41, Ocak, ss 49 – 53.

Sağlam Necdet ve Bünyamin Öztürk (2008). “Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci”, Editör: Necdet Sağlam vd., **UFRS - UMS Uyumlu TMS Uygulaması**, 3. Baskı Maliye Hukuk Yayınları.

Sağlam Necdet, Mehmet Yolcu ve A.Osman Eflatun, (2014), Örneklerle UFRS Kayıtları, Özel Baskı.

Sarıaslan, Halil ve Cengiz Erol (2014). **Finansal Yönetim Kavramlar Kurumlar İlkeler**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi

Sayılğan, Güven (2006). **Soru ve Yanıtlarla İşletme Finansmanı**, 2. Baskı, Ankara:Turhan Kitabevi.

Sayılğan, Güven (2010). **Soru ve Yanıtlarla İşletme Finansmanı**, Güncelleştirilmiş 4. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi.

Sermaye Piyasası Kurulu,  
<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0&submenuheader=-1>, (Erişim Tarihi: 16.08.2013)



Seval Selim Kardeşoğlu ve Şaban Uzay (2011). **Muhasebe Denetimi**, Yenilenmiş 3. Baskı, 2011 Gazi Kitabevi, Ankara.

Sevilengül, Orhan (2009). **Genel Muhasebe**, 15. Baki, Ankara:Gazi Kitabevi.

Sevimli, Abdullah (2012). Sürekli Denetim, Dünü Anla, Bugünü Değerlendir, Geleceği Denetle, 1 – 4, [http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/surekli\\_denetim.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/surekli_denetim.pdf) Erişim Tarihi, 10.12.2012.

Şahin, Abdullah (2006). Yönetim Bilgi Sistemleri, Isparta: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Şaklak, Öznur ve Yasemin Buran (2010). “Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi”, MYO-ÖS 2010- Ulusal Meslek Yüksekokulları Öğrenci Sempozyumu 21-22 EKİM 2010-Düzce

Takan, Mehmet ve M. Acar Boyacıoğlu (2010). **Bankacılık Teori Uygulama ve Yöntemleri**, Konya:Nobel Akademik Yayıncılık.

Tektüfekçi, Fatma (2010). **Kamu Sosyal Tesisleri Muhasebe Sistemi, Finansal Raporlama ve Denetimi**, İzmir: Altınnokta Yayınları.

Temel Halime (2008), “Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması“, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi, Yıl:45, Sayı:519, Mayıs 2008. [http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/dergiler/makaleler/519/Sayi\\_519\\_Makale\\_07.pdf](http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/dergiler/makaleler/519/Sayi_519_Makale_07.pdf)

Terzi, Serkan (2012). **Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit İMKB İmalat Sanayinde Bir Araştırma**, İstanbul: Beta Yayınları.

TİDE (2008), **Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi**, İstanbul.

Tokay, Semih H. ve Ali Deren (2008). “Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”, Mali Çözüm, Sayı: 90, 2008, ss.15-48.

Topçuoğlu, Metin (2011). **Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre İşlem Denetçisi ve Sorumluluğu**, Ankara: Seçkin Kitabevi.

Toroslu, M. Vefa (2012a). **Muhasebe** Teorisi, Ankara: Adalet Yayınevi.

Toroslu, M. Vefa (2012b). **Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi**, İstanbul: Seçkin Yayınları.

Tüm, Kayahan (2010). “Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma”, Adana: Çukurova Üniversitesi S.B.E. Doktora Tezi.

Türker, Masum (1995). “IFAC (Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu) Kongresi'nin Ardından” Mali Çözüm Dergisi Sayı 31, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/31MaliCozum/02-MASUMTURKER20.doc>

Türkiye İş Bankası Eğitim Müdürlüğü (2008). İstihbarat ve Mali Tahlil, 16. Baskı.

Türkiye Sigorta Birliği (Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği) [www.tsb.org.tr/hakkimizda.asp?pagell=657](http://www.tsb.org.tr/hakkimizda.asp?pagell=657) Erişim Tarihi: 16.08.2013

Uçma Tuğba (2005). “Türk Muhasebe Hukuku’nu Oluşturan Düzenlemeler Ve Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları” Mevzuat Dergisi, Yıl:8 Sayı: 89 Mayıs. <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm> Erişim Tarihi 12.08.2011

Uluslan, Hikmet, Elçin Eren ve Çağrı Köylü (2012). “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği

Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2012, Sayı: 55, ss: 11 - 34.

Utku, B. Demirel ve Kemal Gürsoy (2011), “Kobi’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (Kobi Tfrs) Tam Set Tfrs İle Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm, Ocak-Şubat 2011, ss.19-42.

Uyar, Süleyman ve Emre Ünlüsoy (2007). “Uluslararası Eğitim Standartları (IESS) Ve Eğitim Uygulamaları Açıklamaları (Iepss) Çerçevesinde Bilgi Teknolojileri İle Muhasebe Ve Denetim İlişkisi” İZSMMO, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XI, 26-30 Ekim 2007, Antalya, <http://www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/4.doc> Erişim Tarihi: 10.11.2013

Uyar, Süleyman,(2013). “Yeni Meslek Yasası’nın Getirdikleri”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/015/> (Erişim Tarihi: 15.09.2013)

Uzay, Şaban ( 2006). “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, MÖDAV - Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:4, 2006, ss. 175-210.

Uzay, Şaban (2004). “21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler”, İ.SMMMO. Mali Çözüm Dergisi, 67, 229-248.

Uzay, Şaban (2007). “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, İSMMMO, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 25-29 Nisan 2007, [http://iibf.erciyes.edu.tr/akademik\\_eski/suzay/SUZAY\\_Faaliyet\\_Denetimi.pdf](http://iibf.erciyes.edu.tr/akademik_eski/suzay/SUZAY_Faaliyet_Denetimi.pdf) Erişim Tarihi: 08.11.2012.

Uzay, Şaban, A. Tanç ve M. Erciyes (2009). “Türkiye’de Muhasebe Denetimi Geçmişten Geleceğe-1”, Mali Çözüm, ISMMMO Yayınları, Sayı 95. 125 - 140.

Uzun, Hatice ve Ufuk Durna (2008). “İşletmelerde Rekabet Unsuru Olarak Bilgi Yönetimi”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Haziran 2008, Cilt:1, Sayı: 1, 33-40.

Walker, Stephen, (2007), "Profesyonelleşmekten Uzaklaşma ya da YenidenProfesyonelleşme", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 35, ss:24 - 29.

Yalçın, Selçuk (2011). “Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması” , MUFAD Dergisi, Ekim 2011, Sayı 52, ss: 47 – 66.

Yaralı, Levent (2012), “Şirketlere Yönelik Yeni Türk Ticaret Kanunu Araştırması”, Kurumsal Yönetim Dergisi, Sayı:16, Yaz 2012, ss: 62-63.

Yavuz, Mustafa (2011). “Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi Ve Gözetimi”, Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2011, ss:147-162.

Yazıcı, Nusret (2010). “Bir Bilgi Sistemi Olarak Muhasebenin Kobi’lerin Yönetim Kararlarına Etkisi: Erzurum Araştırması”, MUFAD Dergisi, Temmuz Sayı 47, 202 – 212.

Yel, A. Tülay ve Didem Öztürk Çiftçi (2013). “Yeni Türk Ticaret Kanunu İle TFRS/TMS Konusunda Getirilen Yenilikler ve Ordu İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açılarını Değerlendirilmeye Yönelik Bir Uygulama”, Cilt:6, Sayı:2, ss: 93 -113.

Yelmenoğlu, İbrahim (1997). “Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Düzenlenecek Mali Tablolar” 1981’den 2003’e Vergi Dünyası Dergisi, Elektronik Ortam CD’si, HUD Yayınları.

Yılcı, F. Münevver (2006). **İç Denetim Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.



## s.5 TRFS/YTTK'yı neden gerekli bulmuyorsunuz?

|                                                                                                  | TFRS | YTTK |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|----|
| Mevcut düzenlemelerin yeterli olması                                                             | 1    | *    | K. |
| Mevcut muhasebe sisteminin değişmesine sebep olması                                              | 2    | *    | K. |
| Yasal mevzuatta boşluklara yol açabilecek olması                                                 | 3    | *    | K. |
| Yorum ve uygulama açısından doğuracağı problemlerden ötürü                                       | 4    | *    | K. |
| Geçmiş verilerin yeni düzenlemelere uygunlaştırmasını gerektirmesi ve iş yükü getirisi sebebiyle | 5    | *    | K. |
| Nitelikli personel , iş gücü bulunmaması                                                         | 6    | 6    | K. |
| Ek maliyet getirmesi                                                                             | 7    | 7    | K. |
| Uzun bir eğitim sürecini gerektirmesi                                                            | 8    | 8    | K. |
| Mevcut durumda değişikliklere yol açmaz                                                          | *    | 9    | K. |
| Zaman kaybı olarak görüyorum                                                                     | *    | 10   | K. |
| Ağır yaptırımlar barındırması                                                                    | *    | 11   | K. |
| Diğer.....                                                                                       | *    | 12   | K. |

## s.6- Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda size göre değiştirilmesi ya da eklenmesi gereken maddeler hangileridir?

Yazınız..... K.

S.1 için az ya da hiç dendiğinde S6 sorulmayacaktır.

## s.7- TFRS ve YTTK'nın uygulanabilir olması için sistemde ne gibi cezaların bulunmasının etkili olacağı görüşüdesiniz ?

|                            |    |
|----------------------------|----|
|                            | K. |
| Para cezası                | 1  |
| Hapis cezası               | 2  |
| Sosyal sorumluluk (hizmet) | 3  |
| Diğer.....                 | 4  |

**Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirketlerin hesap ve işlemlerinin bağımsız denetçiler vasıtasıyla bağımsız denetime tabi tutulması uygulaması 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren başlatılmıştır.**

## s.8- Sizce bağımsız denetim mekanizmasının oluşturulmasının sebepleri nelerdir?

|                                                             |    |
|-------------------------------------------------------------|----|
|                                                             | K. |
| Finansal Tabloların Şeffaflığı                              | 1  |
| Hesap verebilir bir yönetim                                 | 2  |
| Kurumsallaşmaya yardımcı olması                             | 3  |
| Meslek Mensuplarına güvensizlik                             | 4  |
| Şirketlere Olan güvensizlik                                 | 5  |
| Denetim mekanizmasının eksikliği                            | 6  |
| Kaynakların Etkin Kullanımını sağlama                       | 7  |
| Yolsuzlukları engelleme/azaltma                             | 8  |
| Şirket batmalarının önüne geçme                             | 9  |
| Bilgi kullanıcılarına daha etkili ve gerçekçi bilgi sağlama | 10 |
| Uluslararası yatırımcıları çekme                            | 11 |
| Devletin iş yükünü azaltma                                  | 12 |
| Geleceğe yönelik tahminlerin gerçekleşme düzeyini artırma   | 13 |
| Hata ve hileyi önleme                                       | 14 |
| Diğer.....                                                  |    |

## s.9- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte uygulamaya giren bağımsız denetim mekanizmasına ilişkin görüşleriniz nelerdir?

Yazınız..... K.

## s.10- Sizce bağımsız denetçiye ihtiyaç var mıdır?

|       |    |
|-------|----|
|       | K. |
| Evet  | 1  |
| Hayır | 2  |

## s.G1 YMM ve ya SMMM ruhsatınız var mı ?

|       |    |
|-------|----|
|       | K. |
| YMM   | 1  |
| SMMM  | 2  |
| Hayır | 3  |

**S.G2 Sadece Bağımsız Denetçilere Sorulacaktır.**

## s.G2 Bağımsız Denetmenlik ünvanınızı ne şekilde aldınız ?

|                                                                                                                                 |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
|                                                                                                                                 | K. |
| Bağımsız Denetçilik sınavında başarılı olarak                                                                                   | 1  |
| Bağımsız Denetim Lisans Belgesi sahibi olduğum için 31/12/2014 tarihine kadar KGK'na başvurma hakkımı kullanarak                | 2  |
| YMM / SMMM olduğum ve 15 yıl ve üzeri tecrübeye sahip olduğum için 31/12/2014 tarihine kadar KGK'na başvurma hakkımı kullanarak | 3  |

S.D1 ve S.D2 sadece ünvansız meslek mensuplarına sorulacaktır.

s.D1 Bağımsız denetçilik belgesi için başvuru yapmayı

düşünüyor musunuz?

K.

Evet

1

Hayır

2

D2 ile devam ediniz

s.D2 Düşünmeme sebebiniz nedir ?

Yazınız.....

K.

s.G3 Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile ilgili olarak aşağıda belirteceğimiz uygulamalar ile ilgi görüşünüz nedir? Görüşlerinizi Kesinlikle Olumlu , Olumlu, Kararsızım, Olumsuz, Kesinlikle Olumsuz şeklinde belirtiniz

|                                                                                                                                                                              | Kesinlikle Olumlu | Olumlu | Kararsızım | Olumsuz | Kesinlikle Olumsuz |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|--------|------------|---------|--------------------|----|
| YMM ve SMMM unvanlarının Bağımsız Denetçilik yapabilmek için gerekli olması                                                                                                  | 1                 | 2      | 3          | 4       | 5                  | K. |
| Sınava girme ve deneyim şartının aranması (Uygulamalı Mesleki Eğitim)                                                                                                        | 1                 | 2      | 3          | 4       | 5                  | K. |
| En az 15 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların uygulamalı mesleki eğitimden muaf tutulması                                                                                   | 1                 | 2      | 3          | 4       | 5                  | K. |
| Bağımsız Denetim Lisans Belgesi sahipleri veya hak edenlerin, 31.12.2014 tarihine kadar KGK'ya yapacakları başvuruyla "Bağımsız Denetçi Belgesi" alabilmeleri                | 1                 | 2      | 3          | 4       | 5                  | K. |
| Bağımsız denetim firması kurulabilmesi için Firma sermayesi ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilere ait olması şartının bulunması                                 | 1                 | 2      | 3          | 4       | 5                  | K. |
| Bağımsız denetim firması kurulabilmesi için oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması, şartının bulunması | 1                 | 2      | 3          | 4       | 5                  | K. |

s.11- Bağımsız denetimin zorunlu hale getirilmesi muhasebe mesleği mensuplarına güvensizlik işareti olarak mı algılanmalıdır?

K.

Evet

1

Hayır

2

s.12- Denetçi ünvanına haiz bir meslek mensubunun defter tutmasını doğru buluyor musunuz ?

K.

Evet

1

Hayır

2

s.13- Yeni Türk Ticaret Kanunu ve TFRS'ye hazırlanmak için nereden eğitim aldınız ?

|                                  | TFRS | YTTK |
|----------------------------------|------|------|
| Toplantılara katıldım            | 1    | 1    |
| K.G.K. eğitimleri                | 2    | 2    |
| Bir hukuk bürosundan danışmanlık | 3    | 3    |
| Seminerlere katıldım             | 4    | 4    |
| Denetim firmasından eğitim aldım | 5    | 5    |
| Odasından eğitim aldım           | 6    | 6    |
| Eğitim almadım                   | 7    | 7    |
| Diğer.....                       | 8    | 8    |

s.14- Ne tür kaynaklardan faydalaniyorsunuz?

|                        | TFRS | YTTK |
|------------------------|------|------|
| Kitap                  | 1    | 1    |
| Dergi & Makale         | 2    | 2    |
| İnternet Siteleri      | 3    | 3    |
| Televizyon Programları | 4    | 4    |
| Kaynak kullanmıyorum   | 5    | 5    |
| Diğer.....             | 6    | 6    |

s.15- Aldığınız eğitimlerin ve kullandığınız dökümanların yeterlilik düzeyi nedir sizce?

K.

Kesinlikle yeterli

1

Yeterli

2

Kararsız

3

Yetersiz

4

Kesinlikle yetersiz

5

s.16- İşyerinizde YTTK ve TFRS Seti ile ilgili hazırlık yapıldı mı?

K.

Evet

1

→ Devam ediniz

Hayır

2

→ S.19'a geçiniz

s.17- İşyerinizde TFRS ve YTTK ile ilgili ne tür hazırlıklar yapıldı?

|                                   | TFRS | YTTK |    |
|-----------------------------------|------|------|----|
| Toplantılar düzenlendi            | 1    | 1    | K. |
| Yazılı kaynaklar elde edildi      | 2    | 2    | K. |
| Eğitim Alındı                     | 3    | 3    | K. |
| Mükellefler ile görüşüldü         | 4    | 4    | K. |
| Mükelleflere eğitim verildi       | 5    | 5    | K. |
| Muhasebe programları araştırıldı  | 6    | 6    | K. |
| Muhasebe programları satın alındı | 7    | 7    | K. |
| Diğer.....                        | 8    | 8    | K. |

s.18- Sizce TFRS Seti ve YTTK adaptasyon süresi ne kadar zaman alır?

|             | TFRS | YTTK |    |
|-------------|------|------|----|
| 1 yıldan az | 1    | 1    | K. |
| 1 yıl       | 2    | 2    | K. |
| 2 yıl       | 3    | 3    | K. |
| 3 yıl       | 4    | 4    | K. |
| 3 yıl üzeri | 5    | 5    | K. |

s.19- Türk Ticaret Kanunu ile ilgili olarak aşağıdaki konular ile ilgili bilgi düzeyiniz nedir.

|                                        | Çok iyi | İyi | Orta | Yetersiz | Yok |    |
|----------------------------------------|---------|-----|------|----------|-----|----|
| Ticari belgeler ve defterler           | 1       | 2   | 3    | 4        | 5   | K. |
| Uyulması gereken Süreler               | 1       | 2   | 3    | 4        | 5   | K. |
| Yönetim ve Genel Kurullar              | 1       | 2   | 3    | 4        | 5   | K. |
| Borçlanma Yasakları                    | 1       | 2   | 3    | 4        | 5   | K. |
| Denetim                                | 1       | 2   | 3    | 4        | 5   | K. |
| İnternet Sitesi Zorunluluğu ve içeriği | 1       | 2   | 3    | 4        | 5   | K. |
| Kuruluş, Birleşme, Bölünme, Tasfiye    | 1       | 2   | 3    | 4        | 5   | K. |
| Hapis Cezaları                         | 1       | 2   | 3    | 4        | 5   | K. |
| Uyum Süreci                            | 1       | 2   | 3    | 4        | 5   | K. |

s.20- TFRS sisteminin anlaşılır olması ve kullanımına yönelik belirtilen ifadelere katılma eğiliminiz hangi yönde olur? Görüşlerinizi Kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum şeklinde ifade ediniz.

|                                                                                                                    | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|----|
| TFRS gerçek durumu yansıtan finansal tabloların hazırlanmasını sağlayacak dönüşüme yol açacaktır                   | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS anlaması zor bir dille hazırlanmıştır.                                                                        | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS hazırlayıcıların rahatlıkla anlayabileceği bir niteliktedir.                                                  | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS hazırlanırken en ince ayrıntıya kadar her şey düşünülmüştür.                                                  | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS karar almak için uygun bilgi sunumunu sağlayacaktır                                                           | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS tam olarak uygulanabilecek mahiyetten uzaktır.                                                                | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS farklı bir düzenleme yapısına sahiptir.                                                                       | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS uygulanabilirliği olan bir düzenlemedir                                                                       | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| Fayda – maliyet analizi yapıldığında TFRS kâlfetli bir uygulama olacaktır.                                         | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS bugüne kadar ki en kapsamlı ve kalitesi yüksek uygulama olarak öne çıkmaktadır.                               | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS beklenen faydaları sağlayabilmesi ve aksaklıkların giderilebilmesi için uzun bir süreçte ihtiyaç duymaktadır. | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| Rekabetçilik düzeyinin artışı önemli rol oynayacaktır.                                                             | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |

s.21- TFRS' sistemi ile ilgili avantaj ve dezavantajlara yönelik olarak sıralanan ifadelere katılma eğiliminiz hangi yönde olur?

|                                                                                                                               | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|----|
| TFRS çalışmaların başlatılması ve uygulanması maliyet kalemlerini artıracaktır.                                               | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS özellikle büyüme eğiliminde olan KOBİ'lerin büyüme sürecini hızlandırır.                                                 | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS uygulamaları için eğitilmiş personel yoktur ve bu eğitim zaman alacaktır                                                 | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS uygulamaları ile firmalar kredi kurumları ile olan süreçlerini hızlandıracak ve kolaylaştıracaktır.                      | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS uygulamaları ile firmaların borçlanma maliyetleri azalacaktır                                                            | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS ile finansal raporlamasının etkinlik düzeyi yükselecektir.                                                               | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS'de uygulama birliğinin sağlanabilmesi için kat'i düzenlemeler ile yoruma açık ifadelerin önüne geçilmelidir,             | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS finansal tablolardan elde edilecek bilgilerin güvenilirliğini artıracaktır                                               | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS ile işlemlerinin kayda girilmemesin önüne geçilecektir.                                                                  | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS tüm sektörlerle hitap etmekten uzaktır.                                                                                  | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS hesap verebilirlik düzeyini artıracak/şeffaflığı sağlayacaktır.                                                          | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS ile tüm bilgi kullanıcıları daha anlaşılır finansal tablolara ulaşabilecektir.                                           | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS çevirileri yetersizdir ve eksiklikler içermektedir.                                                                      | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS kırtasiyeciliğe yol açacaktır.                                                                                           | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS seti çok fazla dip not bilgisi gerektirmektedir.                                                                         | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS seti uygulanınca işletmelerin hesap verebilirliği artacaktır.                                                            | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS KOBİ'ler tarafından kullanılırken güçlüklerle karşılaşacaktır.                                                           | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS KOBİ'lerin uluslararası birleşme ve satın alma gerçekleştirebilmelerine imkân sağlayacaktır.                             | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| Meslek mensupları dâhil olmak üzere muhasebe elemanları TFRS uygulamalarının uygulanmasında büyük sorunlarla karşılaşacaktır. | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |
| TFRS ile birlikte KOBİ'lerin finansal performansları uluslararası firmalar ile karşılaştırılabilir hale gelecektir.           | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      | K. |



## s.22- Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Değerlendirmeleriniz Nelerdir?

|                                                                                                                                            | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|
| Yeni Türk Ticaret Kanunu muhasebe meslek sorunlarına etkin çözüm önerileri sunmaktadır.                                                    | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu muhasebe mesleği iş yükünü önemli ölçüde azaltmaktadır.                                                           | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ticari itilaflara yönelik sorunların çözümleri ve yaptırımları açık olarak ifade                              | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yüksek standartlarda mali tablo sunulması amaçlanmaktadır.                                                    | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirket kuruluşlarında bürokratik işlemler en alt düzeye indirgenmiştir.                                       | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu şirket yönetici ve ortaklarına daha esnek ve rahat karar alma olanakları sağlamaktadır.                           | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle ekonomideki kayıt dışı işlemler önemli ölçüde azaltılmış olacaktır.                      | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun uygulanması piyasalarda güven artırıcı etkiye sahiptir.                                                       | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim faaliyetlerinin daha etkin ve yerinde yapılmasını sağlayacaktır/sağlamaktadır.                            | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bankacılık, finans ve muhasebe işlemleri daha şeffaf ve standart yapıya kavuşturulmuştur.                     | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile girişimciliğin önündeki bürokratik engeller kalkacaktır.                                                      | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Ülke Ekonomisinin gelişimine yüksek düzeyde katkı sağlayacaktır.                                                                           | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Yabancı yatırımların ve ortaklıkların önünü açacaktır.                                                                                     | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Rekabet gücünün yükselmesine yardımcı olacaktır.                                                                                           | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Kurumsallaşmaya yardımcı olacaktır.                                                                                                        | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Getirilen ağır hapis cezaları yerine mümkün olduğunca mali cezalar verilmelidir.                                                           | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Kanunun getirmiş olduğu belge ve tasdikler zaman alacaktır ve gerekli değildir.                                                            | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Şirkete borçlanma yasağı getirilmelidir.                                                                                                   | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Sahip ve ortakların şirket kasasından para çekememesi şirketin kişiliği kavramına katkı sağlayacaktır.                                     | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Şirket bilgilerinin sanal ortamda paylaşılması ticari sır kavramına aykırıdır.                                                             | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Mali tabloların denetçiler tarafından denetlenmesi gereksizdir.                                                                            | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| İnternet sitesi mecburiyeti kaldırılmalıdır.                                                                                               | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Son Değişiklikler ile denetimin sınırlandırılması Yeni Türk Ticaret Kanunu'na atfedilen önemin azalmasına yol açmıştır.                    | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Yeni düzenlemeler, Muhasebe Meslek Mensuplarının kendilerini geliştirmesi için bir fırsattır.                                              | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Son değişiklikler Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndan beklentileri azaltmıştır.                                                                  | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Son değişiklikler, eskiden süregelen olumsuzlukların devam ettirilebileceği algısına yol açmıştır.                                         | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Son değişiklikler, yeni değişikliklerin yapılacağı beklentisine yol açmıştır.                                                              | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Son değişiklikler, kurumsallaşma sürecini olumsuz etkileyecektir.                                                                          | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Son değişiklikler, meslek mensupları tarafından olumlu karşılanmalıdır.                                                                    | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Son değişiklikler, meslek mensuplarının iş yükünü artırırken, elde edeceği getirinin azalmasına yol açmaktadır.                            | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Bağımsız Dış Denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi olumludur.                                                  | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Bağımsız Dış Denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi, denetimin tehdit unsuruna dönüşmesi olarak algılanmalıdır. | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Denetim mekanizmasının devamı ve yaygınlaştırılması, ekonomik gelişmeye öncülük edecektir.                                                 | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu, mali tablo sunumu sürecini güçleştirmektedir.                                                                    | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu, mali tablolara olan güveni artırıcı etki sağlayacaktır.                                                          | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Yeni Türk Ticaret Kanunu ile gereksiz detaylarla uğraşmak gerekmektedir.                                                                   | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Kanun Koyucunun, denetim sürecinde daha kapsayıcı ve yaygın bir politika izlemesi gerekecektir.                                            | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Denetçilerin rotasyona tabi tutulması olumlu bir düşüncedir.                                                                               | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Denetim, tamamen devlete bırakılmalıdır                                                                                                    | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Denetim kaldırılmalıdır.                                                                                                                   | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Denetim uygulamasında eski sisteme dönmelidir.                                                                                             | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Gelir düzeyime olumlu katkıları olacağına inanıyorum.                                                                                      | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Muhasebe Mesleğinin itibarının artırılmasına yönelik bir dönüşüm olarak yansiyacaktır.                                                     | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Denetlenecek şirketler ile ilgili sınırlama kaldırılarak denetleme kapsamı genişletilmelidir.                                              | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Bilgi sunumu amacına yönelik muhasebe verilerinin oluşumuna büyük katkı sağlayacaktır.                                                     | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Son düzenlemeler sesi çok çıkanın istediğini elde edeceğine olan inancımı kuvvetlendirdi.                                                  | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Son düzenlemeler meslek mensuplarının görüşlerinin önemsendiğini göstermektedir.                                                           | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Denetim Ortakların Menfaatlerinin korunmasına hizmet etmektedir.                                                                           | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Gerçeğe uygun mali tabloların hazırlanmasında çok önemli rol oynayacaktır.                                                                 | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Denetim önemli bir maliyet unsuru olacaktır.                                                                                               | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Denetim firmaların prestiji için önemli bir katkı sağlayacaktır.                                                                           | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |
| Denetim, firmaların kredi değerliliklerinin ve derecelendirilmesinin yeni bir ölçü olacaktır.                                              | 1                       | 2            | 3          | 4           | 5                      |

## Görüşülen Kişinin

Adı Soyadı

K.

Firma Adı

K.

Telefon Numarası

K.

E-Mail

K.