

T.C.
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA MUHASEBE
MESLEĞİ ve DENETİM UYGULAMALARINA GETİRİLEN
YENİLİKLER: BATI AKDENİZ BÖLGESİNDE FAALİYET
GÖSTEREN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

Ramazan DALĞAR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

Yrd. Doç. Dr. Osman AKIN

BURDUR – 2016

T.C.
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA MUHASEBE
MESLEĞİ ve DENETİM UYGULAMALARINA GETİRİLEN
YENİLİKLER: BATI AKDENİZ BÖLGESİNDE FAALİYET
GÖSTEREN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

Ramazan DALĞAR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN: Yrd. Doç. Dr. Osman AKIN

JÜRİ ÜYESİ: Yrd. Doç. Dr. Osman Kürşat ONAT

JÜRİ ÜYESİ: Yrd. Doç. Dr. Hakan ÖZÇELİK

BURDUR – 2016



MAKÜ SOSYAL BİLİMLER
ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 31.05.2016 tarih ve 2016/13 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 14.06.2016 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Ramazan DALĞAR 'ın 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Muhasebe Mesleği ve Denetim Uygulamalarına Getirilen Yenilikler: Batı Akdeniz Bölgesinde Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma konulu tez çalışması İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI)

: Yrd. Doç. Dr. Osman AKIN

ÜYE

: Yrd. Doç. Dr. Osman Kürsat ONAT

ÜYE

: Yrd. Doç. Dr. Hüseyin ÖZGÜR

ONAY

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

T.C.
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ETİK BEYANI

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Muhasebe Mesleği ve Denetim Uygulamalarına Getirilen Yenilikler: Batı Akdeniz Bölgesinde Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmanın, proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel etik kurallarına uygun bir şekilde hazırlandığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Ramazan DALĞAR

Tarih ve İmza

ÖNSÖZ

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda yüksek lisans tezi olarak hazırlanan bu çalışmada, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebe mesleği ve denetim uygulamalarına getirilen yenilikler incelenerek, Batı Akdeniz Bölgesindeki muhasebe meslek mensuplarının görüşleri araştırılmıştır.

Bu çalışma sürecinde, yüksek lisans tez konumun belirlenmesinden tezimin tamamlanmasına kadar her aşamada, beni teşvik ederek destekleyen, ufkumu açan, çalışmalarına yön veren ve büyük bir titizlikle çalışmamı sonuna kadar takip eden değerli danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Osman AKIN'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Tez hazırlama sürecinde değerli vaktini ayırarak çalışmama ayrıca katkı sağlayan Yrd. Doç. Dr. Osman Kürşat ONAT ve tez jürimde yer alarak çalışmamı tamamlamaya yardımcı olan Yrd. Doç. Dr. Hakan ÖZÇELİK hocalarıma da ayrıca teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak, hayatım boyunca destekleri ile her zaman yanımda olan sevgili anneme, babama ve kardeşime, mesleki açıdan değerli fikirleri ile çalışmama katkıda bulunan değerli eşim ve aynı zamanda meslektaşım Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Gülcan DALGAR'a ve ayrıca çalışma süreci boyunca hiçbir zaman vakit ayıramadığım kızım Amine Rumeysa ve oğlum Mustafa'ya teşekkür ederim.

Ramazan DALĞAR

(DALGAR, Ramazan, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Muhasebe Mesleği ve Denetim Uygulamalarına Getirilen Yenilikler; Batı Akdeniz Bölgesinde Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2016)

ÖZET

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndan önce yürürlükte olan 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, yakın bir tarihe kadar Türk Hukuk mevzuatındaki yerini korumuştur. Ancak tüm dünyada yaşanan ekonomik, teknolojik, sosyal ve ticari alandaki gelişmeler ülkemizi de etkilemiş ve mevcut kanun günümüz ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kalmıştır. Bu gelişmeler, Avrupa Birliği'nin (AB) kurulup küresel, ekonomik, ticari ve siyasi güç haline gelmesi; dünya ticaretinde yeri etkisi olan, ekonomik, bölgesel birliklerin çalışmaya başlamaları; işletmeler arası ilişkilerin yani şirketler topluluklarının artmasıdır. Bundan dolayı 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 13.01.2011 tarihinde yasalaşmış ve 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yeni kanunla birlikte muhasebe mesleği ve uygulamalarına da birtakım yenilikler getirilmiştir. Bu değişiklikler; defter tutmaya ilişkin yükümlülükler, envanter, finansal tablolar, Türkiye Muhasebe Standartları ve bağımsız denetimdir. Özellikle bağımsız denetim, ABD ve Avrupa da gelişmiş ülkelerde meydana gelen muhasebe ve denetim skandalları sonucu finansal piyasalara olan güveni sarsılan yatırımcıların güvenini tekrar kazanmak için zorunlu hale gelmiştir. Tüm gelişmelere paralel olarak tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de sermaye şirketlerine bağımsız denetim uygulaması zorunlu hale getirilmiştir.

Tüm gelişmeler ışığında çalışmanın son bölümünde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği yenilikler hakkında, Batı Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının görüşleri tespit edilerek değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Yeni Türk Ticaret Kanunu, Muhasebe Mesleği ve Denetim Uygulamaları, Bağımsız Denetim*

(DALGAR, Ramazan, ‘ *Brought to the Turkish Commercial Code No. 6102 Innovations in Professional Accounting and Auditing Practices ; Operating in the Western Mediterranean Region A Research on Professional Accountants*’ , Master’s Thesis, Burdur, 2016)

ABSTRACT

The 6762 Turkish Commercial Code maintained its place in the history of Turkish law legislation until Turkish Commercial Code numbered 6102. Worldwide economic, technological, commercial and social developments have affected to country and the existing laws were insufficient to meet the needs of today . These developments are the establishment of European Union (EU) and becoming a global, economic, commercial and political power ; the effect of economic and regional associations’s cooperatative works; increase in the business relationships in other words increase in the corporate community. Therefore, the Turkish Commercial Code No. 6102, enacted on 13.01.2011 and published in the Official Gazette No. 27 846 on 14.02.2011 came into force on 01.07.2012.

With the new law, many innovations have been introduced about the accounting profession and its practice. These changes are liabilities related to bookkeeping, inventory, financial statements, accounting standards of Turkey and independent auditing. In particular, the independent audit has become imperative to restore the investors’ confidence which diminished after accounting and auditing scandals in the occurred in the US and Europe and developed countries. As well as these countries, independent auditing has been made mandatory to capital companies in Turkey.

With all these developments, in the last part of the study, opinions of professional accountants who operate in the western Mediterranean region, about innovations of the Turkish Commercial Code 6102, have been evaluated.

Key Words: *New Turkish Commercial Code, Accounting and Auditing Practices, Independent Auditing*

İÇİNDEKİLER

ETİK BEYANI.....	i
ÖNSÖZ.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR.....	xi
TABLolar DİZİNİ.....	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BİR BAKIŞ

1.1. Denetim.....	3
1.1.1. Denetimin Tanımı.....	4
1.1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	5
1.2 Denetim Türleri.....	7
1.2.1. Denetimin Amacına ve Konusuna Göre, Denetim Türleri.....	8
1.2.1.1. Finansal Tablo Denetimi.....	8
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	9
1.2.1.3. Faaliyet Denetimi.....	10
1.2.2. Denetimin Niteliğine Göre Denetim Türleri.....	11
1.2.2.1. Özel Denetim.....	11

1.2.2.2. Sınırlı Denetim.....	11
1.2.2.3. Sürekli Denetim.....	12
1.2.3. Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	13
1.2.3.1. İç Denetim.....	13
1.2.3.2. Dış Denetim (Bağımsız Denetim).....	14
1.2.3.3. Kamu Denetimi.....	15
1.3. Denetçi Kavramı.....	16
1.3.1. İç Denetçi.....	16
1.3.2. Dış Denetçi (Bağımsız Denetçi).....	17
1.3.3. Kamu Denetçisi.....	18
1.4. Bağımsız Denetim.....	18
1.4.1. Bağımsız Denetimin Tanımı.....	19
1.4.2. Bağımsız Denetimin Gerekliliği.....	21
1.4.3. Bağımsız Denetimin Faydaları.....	22
1.4.3.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar.....	22
1.4.3.2. Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Faydalar.....	23
1.4.3.3. Denetlenen İşletme İle İlgili Paydaşlara Sağladığı Faydalar.....	24
1.5. Denetim Standartları.....	24
1.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	25
1.5.1.1. Genel Standartlar.....	26
1.5.1.1.1. Bağımsızlık Standardı.....	27
1.5.1.1.2. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı.....	28
1.5.1.1.3. Mesleki Özen Standardı.....	28
1.5.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	29
1.5.1.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı.....	29

1.5.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı	30
1.5.1.2.3. Kanıt Toplama Standardı	31
1.5.1.3. Raporlama Standardı	31
1.5.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı	32
1.5.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık Standardı	32
1.5.1.3.3. Tam Açıklama Standardı	33
1.5.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı	33
1.5.2. Uluslararası Denetim Standartları.....	34
1.5.3. Türkiye Denetim Standartları	34

İKİNCİ BÖLÜM

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA MUHASEBE MESLEĞİ VE DENETİM UYGULAMALARINA GETİRİLEN YENİLİKLER

2.1. Kanuna İlişkin Genel Açıklamalar.....	37
2.1.1. Kanunun Değişim Nedenleri	38
2.1.2. Yeni TTK'nin Muhasebe Mesleğine Getirdiği Yenilik Alanları.....	38
2.2. Defter Tutma	39
2.2.1. Defter Tutma Yükümlülüğü	40
2.2.1.1. Defter İhdas Etme Yetkisi ve Defterlerin Tasdiki.....	40
2.2.1.2. Elektronik Defter Uygulaması	41
2.2.1.3. Defterlerin İbrazi	42
2.2.1.4. Defterlere Kayıt Zamanı.....	42
2.3. Envanter	42
2.3.1. Envanteri Kolaylaştırıcı Yöntemler	44
2.4. Bilanço, Yılsonu Finansal Tablolarına İlişkin Genel Hükümler.....	45

2.4.1. Yükümlülük	45
2.4.2. İlkeler	46
2.4.3. Dil ve Para Birimi	47
2.4.4. İmza	48
2.5. Bilanço, Yıllık Finansal Tablo Kalemlerine İlişkin İlkeler	48
2.5.1. Tamlik ve Mahsup Yasağı	48
2.5.2. Bilançonun İçeriği	49
2.5.3. Aktifleştirme Yasağı	49
2.5.4. Karşılıklar	50
2.5.5. Dönem Ayırıcı Hesaplar	50
2.5.6. Sorumluluk İlişkileri	51
2.6. Değerlemeye İlişkin Genel Hükümler	51
2.6.1. Varlıkların ve Borçların Değerleme Ölçüleri	51
2.6.2. İktisap ve Üretim Değerleri	53
2.6.3. Değerlemeyi Basitleştirici Yöntemler	53
2.7. Finansal Tablolarını TMS/TFRS' ye Göre Düzenlemek Zorunda Olanlar	53
2.8. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Yetkileri	53
2.9. Yeni TTK'nin Denetime Getirdiği Yenilikler	54
2.9.1. Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı	56
2.9.2. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler	57
2.9.3. Bağımsız Denetim Yapma Yetkisine Sahip Kişi ve Kuruluşlar	59
2.9.3.1. Bağımsız Denetim Kuruluşları	60
2.9.3.1.1. Kuruluş Şartları	60
2.9.3.1.2. Denetim Ekipleri	62
2.9.3.1.3. KGK' ya Başvuru ve Yetkilendirme	62

2.9.4. Denetçilerin Seçimi / Atanması ve Görevden Alınması	63
2.9.5. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Uyması Gereken Etik İlkeler	64
2.9.6. Bağımsız Denetim Kuruluşları ile Denetçilerin Sorumluluğu ve Yaptırımlar	65
2.9.7. Denetim Raporları	67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ, 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA MUHASEBE MESLEĞİ ve DENETİM UYGULAMALARINA GETİRİLEN YENİLİKLERLE İLGİLİ GÖRÜŞLERİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı	69
3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları	69
3.3. Araştırmanın Metodolojisi	70
3.3.1. Veri Toplama Yöntemi	70
3.3.2. Anket Sorularının Hazırlanması	70
3.3.3. Literatür Araştırması	71
3.4. Veri Hazırlama	74
3.5. Araştırmanın Bulguları ve Analizi	75
3.5.1. Güvenilirlik Analizi	75
3.5.2. Demografik Özellikler	76
3.6. Araştırmanın hipotezleri	86
3.6.1. Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi	87
SONUÇ	97
KAYNAKÇA	101
EKLER	112

Ek 1: Anket Formu	113
ÖZGEÇMİŞ	117

KISALTMALAR

AAA	: Amerikan Muhasebeciler Birliği
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
ASB	: Denetim Standartları Komitesi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BK	: Bakanlar Kurulu
CPA	: Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri
EYBİS	: Eğitim ve Yetkilendirme Bilgi Sistemi
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
ICAEW	: Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü
ISA	: Uluslararası Denetim Standartları
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
RG	: Resmi Gazete
SAS	: Denetim Standartları Açıklamaları
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	: Sarbanes Oxley

SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
SPM	: Sermaye Piyasası Mevzuatı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1: Denetim Şekilleri ve Kabul Görmüş Denetim Ölçütleri.....	8
Tablo 2: Klasik Denetim ve Sürekli Denetimin Farkındalığı.....	13
Tablo 3: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	26
Tablo 4: Yıllar İtibariyle Denetime Tabi Olma Şartları.....	58
Tablo 5: 2016 Yılı İtibariyle Bölgede Faaliyet Gösteren Meslek Mensubu Sayıları.....	70
Tablo 6: Cronbach's Alpha Değer Aralığı ve Yorumu.....	76
Tablo 7: Anketin Güvenilirlik Katsayısı.....	76
Tablo 8: Ankete katılanların Cinsiyete Göre Dağılımı.....	77
Tablo 9: Ankete katılanların Yaşa Göre Dağılımı.....	77
Tablo 10: Ankete katılanların Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı.....	78
Tablo 11: Ankete Katılanların Mezun Oldukları Bölüme Göre Dağılımı.....	78
Tablo 12: Ankete Katılanların Mesleki Unvana Göre Dağılımı.....	79
Tablo 13: Ankete Katılanların Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımı.....	79
Tablo 14: Ankete Katılanların Çalışma Şekillerine Göre Dağılımı.....	80
Tablo 15: Ankete Katılanlardan Bağımsız Denetçi Belgesi Olanlar.....	80
Tablo 16: Ankete Katılanlardan Bağımsız Denetçi Olmayı Düşünenler.....	80
Tablo 17: Ankete Katılanların Üye Olduğu Meslek Odası.....	81
Tablo 18: Ankete Katılanların 6102 Sayılı TTK'ye Farkındalık Boyutuna Katılım Düzeylerine Göre Hesaplanan Puanların Aritmetik Ortalamaları.....	82
Tablo 19: Ankete Katılanların 6102 Sayılı TTK'nin Muhasebe Uygulamalarına Etkileri Boyutuna Katılım Düzeylerine Göre Hesaplanan Puanların Aritmetik Ortalamaları.....	83
Tablo 20: Ankete Katılanların 6102 Sayılı TTK'nin Denetime Etkileri Boyutuna Katılım Düzeylerine Göre Hesaplanan Puanların Aritmetik Ortalamaları... ..	84
Tablo 21: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile İlgili Boyutlara Verilen Cevapların Ortalamaları.....	85

Tablo 22: 6102 Sayılı TTK'nin Farkındalığı ile Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerini Ölçen Boyutlar İle Cinsiyet Değişkeni Arasındaki İlişkiyi Ölçen Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları.....	88
Tablo 23: 6102 Sayılı TTK'nin Farkındalığı ile Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerini Ölçen Boyutlar İle Yaş Değişkeni Arasındaki İlişkiyi Ölçen Anova Testi Sonuçları	90
Tablo 24: 6102 Sayılı TTK'nin Farkındalığı ile Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerini Ölçen Boyutlar İle Eğitim Düzeyi Değişkeni Arasındaki İlişkiyi Ölçen Anova Testi Sonuçları	91
Tablo 25: 6102 Sayılı TTK'nin Farkındalığı ile Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerini Ölçen Boyutlar İle Mesleki Unvan Değişkeni Arasındaki İlişkiyi Ölçen Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları.....	93
Tablo 26: 6102 Sayılı TTK'nin Farkındalığı İle Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Etkilerini Ölçen Boyutlar İle Çalışma Şekli Değişkeni Arasındaki İlişkiyi Ölçen Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları	94
Tablo 27: 6102 Sayılı TTK'nin Farkındalığı İle Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Etkilerini Ölçen Boyutlar İle Üye Olunan Meslek Odası Değişkeni Arasındaki İlişkiyi Ölçen Anova Testi Sonuçları.....	95

GİRİŞ

1956 yılında kabul edilerek yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, elli yıldan fazla bir süre Türk ticaret hayatına yön vermiştir. Ekonomik ve sosyal açıdan tüm dünyada meydana gelen gelişmelerden ülkemiz de etkilenmiş ve bunun doğal sonucu olarak ekonomi ve ticaret alanında bir takım ihtiyaçlar ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaçlar karşısında mevcut ticaret kanunu yetersiz hale gelmiştir. Bunun yanında ülkemizin uluslararası sermaye ve finans piyasalarında daha etkili olma isteği ve AB'ye girme süreci, söz konusu kanunun değiştirilmesini zorunlu hale getirmiştir. Bundan dolayı 1999 yılında yeni kanun tasarısı hazırlamak üzere bir komisyon kurulmuş ve çalışmalarını 2005 yılında tamamlamıştır. TBMM'de yapılan görüşmeler sonucu Kanun Tasarısı, 01.07.2012'de yürürlüğe girmek üzere 13.01.2011'de kanunlaşmıştır.

Ticari hayattaki gereksinimleri karşılayacak şekilde hazırlanan 6102 sayılı Kanunu'nun, muhasebe mesleği ve uygulamaları ile ilgili kanun maddeleri 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) uygulanmaya başlanmıştır.

Yeni kanunun getirdiği yenilikler, işletmeler ve özellikle de muhasebe uygulamaları açısından büyük bir değişim ve geleceği hazırlayan bir düzenleme olarak görülmektedir. Bu yeni düzenleme ile şirketlere ilave sorumluluklar getirilmiştir. Bunlardan en önemlileri, defter tutma yükümlülüğü, envanter, finansal tablolar, denetim standartları ve şirket işlemleri hakkındaki hükümlerdir.

Kanununla getirilen bir diğer yenilik ise Bağımsız Denetimdir. Önemli yeniliklerin başında gelen bağımsız denetiminin temel amacı; raporlama standartları çerçevesinde düzenlenen finansal tabloların işletmenin faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun şekilde raporlayıp raporlamadığı hususunda denetçinin bir sonuca varmasını sağlamaktır. Özellikle, 2000'li yılların başından itibaren başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere dünyanın değişik ekonomilerinde ortaya çıkan ekonomik skandallar sonucunda finansal bilgi kullanıcılarının denetime olan güveni sarsılmıştır. Finansal bilgi kullanıcılarının güveninin tekrar kazanılması amacı ile başta ABD olmak üzere İngiltere, Kanada, Japonya ve diğer gelişmiş ülkelerde konu ile ilgili köklü değişikliklere gidilmiştir. Ülkemizde de bu gelişmelere paralel olarak Yeni TTK ile

sermaye şirketlerine bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Bu bağlamda, yeni TTK iç denetim birimlerinin işletmede yaptıkları faaliyetlerin daha sağlıklı ve bağımsız olarak yapılabilmesi için işletme dışından bir bağımsız denetim kuruluğu ile denetim yapılmasını zorunlu kılmıştır. Buna göre; denetçi, finansal tabloların Türkiye Denetim Standartları ile TMS/TFRS'ye uyumu dikkate alarak TDS'nin belirlediği ilke ve kurallar çerçevesinde denetim yapar. Ayrıca denetimi yapacak olan denetçilerin 3568 Sayılı Yasaya göre meslek mensubu olması zorunluluğu getirilmiştir.

Yaşanan bu gelişmeler kapsamında hazırlanan bu tez çalışmasının birinci bölümünde; denetim ve denetçi ile ilgili kavramlar, denetim türleri, uluslararası denetim standartları, Türkiye denetim standartları ve bağımsız denetim süreci incelenmiştir. Ayrıca, kısaca denetimin tarihsel süreci ve bağımsız denetimin faydalarından bahsedilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; ilk olarak 6102 sayılı TTK'nin değişim nedenleri, Türk ticaret hayatına getirdiği bazı yeniliklerden bahsedilmiştir. Devamında bu yeniliklere dair düzenlemeler detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan ve uygulama kısmını oluşturan üçüncü bölümünde ise; 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebe mesleği ve denetim uygulamalarına getirilen yeniliklerle ilgili olarak muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin tespit edilmesi amacı ile Batı Akdeniz (Burdur, Antalya, Isparta) illerinde faaliyet gösteren meslek mensupları ile görüş ve fikirlerini ortaya koymaya yönelik anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışma sonucu ortaya çıkan veriler incelenerek, katılımcıların 6102 Sayılı Kanun'un getirdiği yenilikler hakkındaki görüşleri değerlendirilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BİR BAKIŞ

1.1. Denetim

Denetim, iktisadi faaliyetler sonucu ortaya atılan iddiaların önceden belirlenmiş kriterlere ne derece uygun olduğunu belirlemek ve elde edilen sonuçları ilgililere açıklamak amacıyla tarafsız olarak, çalışma süreci içinde gerekli olan kanıtları elde eden ve değerlemeye tabi tutan bir süreçtir (Güredin, 2000: 5).

Bir başka tanıma göre ise; bir örgütün finansal işlem ve olaylarına bağlı olarak belirlenen bilgilerin genel kabul görmüş koşullara ne derecede uygun olduğunu saptamak ve ilgililere raporlamak amacı ile kanıtların toplanması, tarafsız bir şekilde değerlendirilmesi ve sonucun ilgili kişi ve kuruluşlara raporlanması sürecidir: (Akbiyık, 2005: 7).

Ekonomik kalkınma ve sosyal alandaki gelişmeler, işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesine ve faaliyetlerle ilgili işlemlerin karmaşık hale gelmesine neden olmuştur. Bunun sonucu olarak işletme, amaçlarına uygun ve isabetli kararlar alabilmek için yararlanılacak bilgi ve bilgi kaynaklarının doğru ve güvenilir olması ihtiyacı hissedilmiştir. Güvenilir kaynaklardan elde edilmeyen bilgilere sonucu alınacak kararlar, işletme kaynakların doğru ve verimli kullanımlarını engelleyerek hem topluma hem de bu kaynaklardan yararlanan karar alıcılara ciddi boyutta zararlar verecektir. Bundan dolayı karar alıcılar, alacakları kararların temelini oluşturan finansal bilgilerde tarafsız ve bağımsız bir güvence aramaktadır. Bu tarafsız ve bağımsız güvence, ihtiyaç duyulan bilgilerin kalitesini artırarak güvenilir bilgiler sağlayan bağımsız ve profesyonel hizmetlerdir (Keleş, 2013: 4).

Bu bağımsız profesyonel hizmetlerin ortaya çıkmasında, özellikle de Amerika Birleşik Devletleri'nde Worldcom, Xerox, vb. gibi şirketlerde meydana gelen skandallar etkili olmuştur. Ayrıca bu skandallar denetimle ilgili önemli ölçüde güven bunalımına neden olmuştur. Yatırım sahiplerinin kaybedilen denetime olan güvenlerinin yeniden kazanılması ve işletmelerin daha şeffaf yapıya kavuşturulması maksadıyla ABD'de

Temmuz 2002'de Sarbanes Oxley Kanunu (SOX) olarak bilinen bağımsız denetim kanunu uygulanmaya başlamıştır. Bu kanunla şirketlerin kurumsallaşmaları ve bunun sonucunda da daha şeffaf bir yapıya kavuşmaları hedeflenmiştir (Akbulut, 2010: 1).

Denetimin yasal statüde bir meslek kabul edilmesinin başlangıç noktası, 1880'lerde İngiltere'de, yerel muhasebecilerden oluşan bir grubun bir araya gelmesinden meydana gelen Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü ile olmuştur. ABD'de ise yasal olarak bir meslek kabul edilmesi 1896'da İngiliz yatırımcıların çıkarlarını koruma altına almak maksadıyla kurulan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri - Certified Public Accountants (CPA) adlı kuruluşun kurulması ile sağlanmıştır. Ülkemizde ise, Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında yapılan denetim çalışmaları ile bağımsız denetim faaliyetleri başlamıştır. Bağımsız denetimle ilgili Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1987 yılında ilk düzenleme yapılmıştır. Zaman içerisinde de ihtiyaçlara göre değiştirilmiştir. İhtiyaç duyulduğunda değişen şartlara paralel olarak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yeni düzenlemeler yayınlanarak denetim faaliyetleri çerçevesinde denetimle ilgili standartlara geçilmesi hedeflenerek çalışmalar sürdürülmüştür (Senal, 2011: 6).

1.1.1. Denetimin Tanımı

Denetimin en temel amacı, zaten var olan sonucu ortaya koyup, belirli kurallar çerçevesinde olması gerekenle karşılaştırmaktır. Bu yönüyle denetim, belirlenen standartlara uygunluk noktasında bir arayış olarak tanımlanabilir. Diğer klasik görüşlerde ise hata, hile ve yolsuzlukların engellenmesi denetimin temel işlevi olarak tanımlanmaktadır. Denetim, başka bir yaklaşıma göre de bir meslek olmaktan ziyade, ekonomik olarak kalkınmanın, çağdaş düzeylere ulaşmanın, toplumsal refaha erişmenin olmazsa olmaz bir halkası, ülkenin gelişimine katkıda bulunan girişimlerin itici gücü ve kalkınmanın unsurlarının birbiriyle kaynaşması için gerekli olan harç olarak görülmektedir (Köse, 2007: 4).

Denetimle ilgili değişik tanımlar yapılmakla beraber, en genel anlamda incelendiğinde denetim; yasalara uygun şekilde ve bilimsel yöntemlerle tespit edilen yöntem ve kurallar başlangıç noktası kabul edilerek, yapılan iş ve uygulamaların

belirlenen standartlara uygunluğunun araştırılmasıdır. Daha sonra, bu araştırma sonucu olarak varsa uyumsuzlukların belirlenmesi ve giderilmesi için yapılan inceleme ve araştırmalar şeklinde tanımlanabilir (Karacan ve Uygun, 2012: 23-24).

Bir başka tanıma göre denetim: finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere ne derece uygun hazırlandığını araştırmak amacıyla sistemli bir şekilde ve tarafsız olarak kanıt toplanması, toplanan kanıtların değerlendirilmesi, ulaşılan sonucun görüş olarak ilgililere denetim raporuyla iletilmesi sürecidir (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 20).

Bir diğer tanıma göre ise, denetim; finansal olaylar ve ekonomik faaliyetlerle ilgili ortaya konan sonuçları, daha önceden tespit edilen koşullar çerçevesinde ve amaçlara uygun, taraf gözetmeksizin analiz etmektir. Bu açıdan olası hata ve hilelerin önlenmesine yardım etmek, çıkar gruplarının ekonomik açıdan gelişme göstermesine, işletmelerin yönetim ve kontrol açısından güvenilir bir noktaya ulaşmasına öncü olmak, bununla beraber ulaşılan bulgu ve sonuçları her kesimden ilgililere bildirmek amacıyla yapılan bir dizi işlemler bütünüdür (Çoşkun, 2000: 15).

Kapsamlı bir tanımlamaya göre de; diğer finansal bilgileri de içine alan, denetimin alanına giren işlemlerin, önceden belirlenen ölçütlere uygun olup olmadığı noktasında, bilgi kullanıcılarında güven oluşturmaktır. Bu maksatla denetim bir bütün olarak, tüm işlerliğiyle uygulamak şartıyla, Türkiye Denetim Standartları (TDS) kapsamında elde edilen sonuç ve görüşlerin raporlanması sürecidir (Akdoğan ve Yazar, 2012: 23).

1.1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Ticari, mali ve iktisadi faaliyet ve olayın bulunduğu her alanda, günümüzdeki kadar yoğun ve bir düzen içerisinde olmamakla beraber mutlaka bir denetim faaliyeti var olmuştur. Denetim faaliyetlerinin bir ihtiyaç haline gelmesi, denetime konu olan faaliyetin sahibi ile onu temsil eden tarafların birlikteliği ile başlamaktadır. 1700'lü yılların sonları ve 1800'lü yılların başlarına kadar, genellikle küçük ölçekli işletmeler faaliyette bulunurken, sanayinin gelişmesi ile beraber işletmeler daha büyük ölçekli ve daha çok hissedarı olan bir duruma gelmişlerdir. Bunun sonucu olarak işletmeler yönetim açısından daha karmaşık bir hal alırken diğer yandan da daha fazla finansal

araca başvurma ihtiyacı hissetmişlerdir. Bu gelişmelerle beraber işletmeler, ilerleyen zaman içerisinde uzman yöneticilerle çalışmaya başlamışlar, bunun sonucu olarak da zaman içerisinde ortaklar ve yöneticiler arasında asimetrik bilgi sorunu ortaya çıkmıştır. Asimetrik bilgi, yani tarafların sahip oldukları bilginin farklı olması zamanla yönetici ve işletme sahipleri arasında çıkar çatışmalarına sebep olmuştur (Senal,2011: 4). Bu nedenle, işletme sahipleri işletmelerinde çalışan yöneticilerin ve diğer çalışanların çalışmalarını kontrol etmek ve bu kişilerin yapacakları muhtemel yolsuzluk ve usulsüzlüklere karşı korunmak amacıyla bağımsız çalışan uzmanlara denetim yaptırmaya başlamıştır. O dönemde yürütülen denetim çalışmalarındaki asıl amaç, muhasebe sürecinde meydana gelen hata, yolsuzluk ve hileleri gün yüzüne çıkarmaktır. 1900'lü yıllardan itibaren bu şekilde devam eden denetim çalışmaları önemini yavaş yavaş kaybetmeye başlamıştır. Muhasebe denetiminin esas gelişme gösterdiği aynı yıllarda ise, finansal tablolarda gösterilen sonuçların doğru olup olmadığını belirlemek o dönem için denetimin temelini oluşturmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012: 29).

Amerikan Muhasebeciler Birliği - American Accounting Association (AAA) çatısı altında çalışmalarına devam eden Temel Denetim Kavramları Komitesine göre; birbirini takip eden aşamalardan meydana gelen süreç denetim faaliyetlerini oluşturmaktadır. Bu aşamalar önceden belirlenmiş bir plan içinde yürütülür. İşletmenin, iktisadi ve finansal faaliyetleri sonucu hazırladığı çeşitli raporlar ve beyanlar, işletmenin iddiası niteliğindedir (Özyürek, 2012: 99). Denetim bu iddiaların doğruluğunun ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır. Bağımsız denetim kapsamında, ABD'de Sarbanes-Oxley Kanunu'nun onaylanması, Avrupa Birliğinin 8. Direktifinin 2006'da tekrar gözden geçirilmesinden sonra Türkiye'de de bağımsız denetim kapsamında yapılan düzenlemeler hızlanmış ve 2011 yılında hazırlanan, Türk Ticaret Kanunu (TTK) taslağında, belirlenen koşulları sağlayan şirketlere bağımsız denetim şartı öngörülmüştür (Özçelik vd., 2014: 56).

2012 yılında, 6102 sayılı TTK'de 397. ve 406. maddeler arasında denetim ve denetçi ile ilgili açıklamalar bulunmaktadır. Bu kanunla beraber Kamu Gözetim Kurumu'nun önerdiği kriterler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından karar verilerek belirlenen işletmelerin finansal tablolarının, standartlara uyumluluğu, bağımsız

denetçiler tarafından, önceden belirlenen koşullara ve yöntemlere göre denetleneceği hükmü yer almaktadır. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içerisinde sunulan bilgilerin, denetimden geçmiş finansal tablolar ile uyumlu, doğru ve gerçeği yansıtır bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği de bağımsız denetimin bir parçası olarak kabul edilmiştir. Ayrıca söz konusu denetim, işletme için gelecekte risk oluşturacak, işletmenin varlığını tehlikeye düşürebilecek olayları önceden saptayan ve bu olası risk ve olayları önleyecek bir sisteminin bulunup bulunmadığını da (risk denetimi) kapsamaktadır. Denetime tabi tutulmamış finansal tablolar ile denetimden geçmemiş yıllık faaliyet raporları düzenlenmemiş kabul edilmektedir. Bu durumun sonucu olarak bu finansal tablolar üzerinden kâr dağıtımı yapılamayacaktır (Acar vd., 2012: 95).

1.2 Denetim Türleri

Denetim sürecini bir düzen içerisinde sınıflandırmak gerektiğinde hemen hemen bütün kaynaklar görüş birliği içerisinde. Bu sınıflandırma: “denetimin amacı ve konusu yönünden”, “denetimin niteliği yönünden” ve “denetçinin niteliği ve statüsü yönünden” şeklinde ve aşağıda belirtildiği şekilde olmaktadır (Erserim, 2007:8 ve Kaval, 2008:9).

Denetimin amacına ve konusuna göre sınıflandırılması;

- Finansal Tablo yani Muhasebe Denetimi,
- Uygunluk Denetimi,
- Faaliyet (Performans) Denetimidir.

Denetimin niteliğine göre sınıflandırılması;

- Sürekli Denetim (Yılsonu Denetimi),
- Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi),
- Özel Denetimdir.

Denetimin denetçinin niteliğine ve statüsüne göre sınıflandırılması;

- Dış (Bağımsız) Denetim,

- İç Denetim,
- Kamu Denetimidir.

1.2.1. Denetimin Amacına ve Konusuna Göre, Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerini konusu ve amacı yönünden 3 kısımda inceleyebiliriz. Bu denetim türleri ve denetimde baz alınacak ölçütler aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 1: Denetim Şekilleri ve Kabul Görmüş Denetim Ölçütleri

Denetim Şekli	Ölçüt
Finansal Tablo (Muhasebe) Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri
Uygunluk Denetimi	Yetkili otoritelerin koyduğu yasa, kural veya politikalar
Faaliyet Denetimi	Etkinliği veya verimliliği ölçmek için önceden belirlenmiş performans göstergeleri

Kaynak: Selimoğlu vd., "Bağımsız Denetim", Türmob Yayınları, Kasım, 2015, s.19

1.2.1.1. Finansal Tablo Denetimi

Finansal tablolar, işletmenin ortakları veya finansal tablo kullanıcıları için denetlenerek raporlanır. Bu durumda finansal tablo kullanıcıları işletmenin finansal durumu ve geleceği hakkında fikir veren bir bilgiye ulaşırlar. Bunun yanında devlet de elde edeceği verginin hesaplanmasında ilgili kurumlara verilen vergi matrahlarının doğruluğunu incelemek için denetçileri aracılığı ile denetimden geçmiş finansal tablo ve diğer finansal bilgileri denetlerler. Bu bağlamda yeni kanunda şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının, Türkiye Denetim Standartları'na göre denetleneceği belirtilmiştir. Bununla beraber yıllık faaliyet raporu içinde sunulan finansal ve diğer önemli bilgilerin, denetimden geçmiş finansal tablolar ile uyum içerisinde ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenip düzenlenmediği de denetim faaliyeti kapsamındadır. Tüm bu açıklamalara rağmen denetlenmemiş finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş kabul edileceği kanunda özellikle vurgulanmıştır (Bozdemir, 2014: 69-70).

İşletmelerin denetim faaliyetlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Selimoğlu, vd., 2015:56);

- Finansal Tablolar,
- Envanter,
- Muhasebe,
- Muhasebe ve Türkiye Denetim Standartları'nın belirlediği ölçüde iç denetim,
- Riskin erken saptanması komitesinin verdiği raporlar,
- Yıllık faaliyet raporunun denetimidir.

Denetim sürecinde denetçinin dayanağını oluşturan ve önceden belirlenmiş koşulların başlangıcı, muhasebe biliminde herkes tarafından kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerdir. Fakat bununla beraber, her ülkede farklılık gösteren yasal düzenlemelerde, koşul olarak kullanılan denetim türleri arasındadır (Erserim, 2007: 9).

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

İşletme çalışanları tarafından yapılan işlemlerde, işletme yönetimi tarafından belirlenmiş olan çalışma kurallarına uygun davranılıp davranılmadığının incelenmesidir. Bu denetimdeki amaç, hesapların amacına uygun şekilde belirlenmiş kurallara uyularak, gerekli işlemlerin yapıldığı tespit edildikten sonra, denetimin devamı olan sonraki aşamada kaydı yapılan bu muhasebe hareketlerinin doğru olup olmadığının ve işletme personelinin işletme yönetiminin belirlemiş olduğu çalışma kurallarına uygun olarak çalışıp çalışmadıklarının incelenmesidir. Buradaki uygunluk mali işlemin hukuka uygun ve hatasız olması demektir (Bayar, 2008: 4).

Profesyonel yöneticiler, işletmenin yönetiminde etkinliği sağlamak ve alt yöneticilere kendi alanlarında yardımcı olmak maksadı ile bir sisteme ihtiyaç duymaktadır. Bu bağlamda bir organizasyonun ne şekilde yönetiminin sağlandığına dair bir değerlendirme olan "iç denetim" fonksiyonu yöneticilere bu noktada yardımcı olmaktadır (Tuan ve Memiş, 2007:2).

Bu tür denetimde kullanılan ölçütler, değişik kaynaklar tarafından oluşturulur. Örnek olarak, işletmenin mâli olayları ile faaliyetleri sonucu yapılan uygunluk denetiminde, iç denetçiler, işletme yönetiminin kabul ettiği iç kontrol prosedürlerini ölçüt olarak kullanacaklardır. Bu bağlamda yapılan faaliyetlerin belirlenen ölçütlere uygunluğunun araştırılmasında sürdürülecek bir denetimin etkinliğinin artırılması için aşağıdaki koşullar gereklidir (Güredin, 2008: 17);

- Denetim uygulamasını yürütecek denetçinin denetim konusunda deneyim sahibi olması,
- İşletmenin bünyesinde iyi işleyen bir belge dosyalama sisteminin olması,
- Denetim faaliyetlerinin çıktıları olan raporların bir sistem dahilinde sunulmasıdır.

1.2.1.3. Faaliyet Denetimi

İşletmenin faaliyetleri sonucu meydana gelen karlılık, verimlilik gibi işletme açısından hayati öneme sahip olan çıktıların analiz edilmesine imkân sağlayan, işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını tespit etmeye yarayan denetim türüdür (Akbiyık, 2005: 41). Denetimin konusunu, finansal bilgiler oluşturabileceği gibi, finansal olmayan bilgiler de oluşturabilir. Faaliyet denetimi, işçilik, hammadde verimliliği, makine verimliliği, kârlılık, işletmenin sektör içindeki yeri, işletme tarafından belirlenmiş amaç ve hedeflere ne oranda ulaşıldığı, gibi konuları kapsamaktadır (Esendemir, 2011: 7).

Bu denetim şeklinde amaç; işletmenin faaliyet sonuçlarının tarafsız ve objektif bir şekilde analiz edilmeye çalışılmasıdır. İşletmenin faaliyet sonuçlarının beklentileri karşılayıp karşılamadığı, daha iyi sonuçlara ulaşabilmek için yapılması gerekenler belirlenir. Bu nedenle yöneticilere iyi bir işletme performansı için öneriler sunar. Faaliyet denetimiyle hedeflenen en uç nokta ortaklara, yöneticilere ve diğer bilgi kullanıcılarına kendi başarı veya başarısızlıkları hakkında tarafsız bilgiler sunmaktır. Bundan dolayı yönetimin veya verimliliğin denetimi de denebilir. Bu şekilde bir denetim özü itibarıyla danışmanlık şirketlerine yaptırılır. Bu denetim sonucu yapılan analizler sadece finans ve muhasebe yönetimi tarafından değerlendirilmez. Bu

denetimde üretim, pazarlama ve işletme organizasyonu inceleme kapsamına alınır. Bu nedenle bağımsız denetçiler tarafından yapılan ihtiyari bir denetimdir (Başpınar, 2005: 38).

1.2.2. Denetimin Niteliğine Göre Denetim Türleri

Yapılması mevzuat gereği zorunlu olan denetim türleri üç grupta ele alınmaktadır. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmaktadır (Yavaşoğlu, 2001: 23);

1.2.2.1. Özel Denetim

Sermaye Piyasası Mevzuatına uyarınca yapılması gereken bir denetim türüdür. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğe göre (Seri:X, No:22); Özel bağımsız denetim, menkul kıymetlerin halka arz edilmesi için Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuru kapsamında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki yardımcı kuruluşlar tarafından düzenlenmiş olan finansal tablo ve raporların denetlenmesidir. *"Bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş finansal tabloların bu Tebliğin "Başlangıç Hükümleri" kısmının "Tanımlar" başlıklı maddesinde yer alan "bağımsız denetim" tanımının gerektirdiği esaslara uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade eder."* şeklinde tanımlanmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuru esnasında veya Sermaye Piyasası araçlarının halka arzı için birleşme, devir, bölünme ve tasfiye gibi durumlarda olan ortaklıkların ve Sermaye Piyasası Kurumlarınca hazırlanmış finansal tabloların denetimidir. Söz konusu denetimle denetlenecek finansal tabloların, bağımsız denetim çalışmalarının başlamış olduğu ayın sonu itibariyle düzenlenmiş olması gerekmektedir (Usul, 2013: 16).

Böyle durumlarda, izah name ve sirküler düzenlenmektedir. Özel denetimin amacı, hazırlanan bu izah name ve sirkülerdeki bilgilerin incelenerek doğruluğu konusunda güvence sağlamaktadır (Kaval, 2008: 20-21).

1.2.2.2. Sınırlı Denetim

Ara faaliyet dönemlerinde, yıllık denetim faaliyetini yapan denetçi kuruluş tarafından yapılan denetim türüdür. Bu denetimi yaptırmak zorunda olan kuruluşlar,

bankalar, şirketler ve özel finans kuruluşları ile Sermaye Piyasası kapsamında faaliyette bulunan şirketlerdir. Bu kuruluşlar, 3. 6. ve 9. ay sonunda ara dönem finansal raporlarını düzenlemek ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Sermaye Piyasası Kurulu'na teslim etmekle yükümlüdürler. Fakat 6. Ay sonunda düzenlenen finansal tablolar bağımsız denetimden geçmiş olmalıdır (Erserim, 2007: 18).

Sınırlı bağımsız denetime bütün şirketler değil; sadece yatırım kuruluşları, yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşları, ipotek finansman kuruluşları ve sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler tabidir (Usul, 2013: 15).

1.2.2.3. Sürekli Denetim

Sürekli denetim; fiziki belge olmaksızın ve gerçek zamanlı muhasebe içerisinde düzenlenmiş finansal tablolara uygun görüş oluşturabilmek için elektronik denetim kanıtlarının elde edilmesi sürecidir. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü - American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tarafından düzenlenen rapora göre; denetim kapsamında olan işlemlere dair işlem gerçekleştiği anda ya da işlemler tamamlandıktan çok az bir süre sonra yazılı olarak güvence verilmesini sağlayan yöntemdir. Bir başka tanımda ise; bilginin ortaya çıkmasıyla beraber denetçiler tarafından sürekli bilgiye dair güvence oluşturulmasını sağlayan kapsamlı bir elektronik denetim sürecidir (Cankar, 2006: 70).

Tanımlardan anlaşıldığı gibi sürekli denetim, gelişen teknolojiden faydalanarak kısa bir zaman zarfında ortaya çıkan finansal bilgiye güvence verilmesini sağlayan bir denetimdir. Böyle bir güvencenin verilebilmesi için, denetimin, denetim kapsamı içinde olan durumlar ve bu durumların sonuçlarına dair o anda erişimi sağlayan bir sistemle uygulanması mümkündür. Bu gereksinimin karşılanmasında, sürekli denetimin online bilgisayar sistemi kapsamı içindeki uygulamalardan geçtiği savunulmaktadır. Diğer bir anlatımla yazılı teminat vermek için sürekli denetimin büyük oranda web uyumlu sunucu teknolojileri, web yazılım çözümleri, standart bağlantıya sahip yaygın veri tabanı yönetim sistemleri gibi bilgi teknolojisine bağlı olması gerekir (Memiş ve Tüm, 2011: 149). Sürekli denetim bu yönden geleneksel denetimden farklıdır. Bu fark her iki

denetimin planlanması aşamasından sonuçlanma aşamasına kadar sürmektedir (Usul, 2013: 18).

Tablo 2: Klasik Denetim ve Sürekli Denetimin Farkındalığı

Klasik Denetimin Aşamaları	Sürekli Denetimin Aşamaları
Denetim anlaşmasının yapılması	İzleme ve kontrolün mimarisi
Denetim planı	Analitik izlemenin yapılandırılması
İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi	Uyumsuz noktaların gözlemi
Maddi doğruluk testleri	Aralıksız olarak model oluşumu ve bir araya getirilmesi
Denetçi görüşünün oluşumu	Alarm ve bilgilendirme
Raporlama	Uyumsuzluğun analizi
	Çok katmanlı görüş

Kaynak: Usul, H., (2013), Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık İstanbul.

1.2.3. Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçi, bir iddia olarak sunulan bilgilerin güvenilirlik ve doğruluğunu bir takım kurallar çerçevesinde araştıran kişi olarak tanımlanmaktadır. Bulunduğu konum itibarıyla iç denetçi, bağımsız denetçi (dış denetçi) ve kamuda istihdam edilen denetçiler olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Söz konusu denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçilerin türü ve denetçinin konumuna göre denetim türleri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir; (Çömlekçi, 2009: 8).

- İç denetçi ve iç denetim,
- Bağımsız denetçi ve dış denetim,
- Kamu denetçisi ve kamusal denetim'dir.

Aşağıda bu kavramlar açıklanmıştır.

1.2.3.1. İç Denetim

İç Denetçiler Enstitüsü - The Institute of Internal Auditors (IIA) tarafından iç denetimin tanımı şöyle yapılmaktadır: İşletmenin faaliyetlerini en üst noktaya taşıyarak

verimliliği artırmak maksadıyla yapılan tarafsız ve bağımsız denetim faaliyetidir. Bunun yanında işletmenin hedeflerine ulaşması için var olan kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol fonksiyonlarını gözden geçirerek, etkinliği artırmak için sistemli bir yaklaşım getirmeyi hedefler. Bu tanımlamalara bakılarak, iç denetim faaliyeti, güvence oluşturan bir sistem olarak, yapılan kayıt ve işlemlerinin doğruluğundan farklı olarak, işletmenin organizasyon yapısındaki etkinliği ve eksikliği göz önünde bulunduran, yapılan işlemlerin verimliliği üzerine odaklanan ve artırmayı hedefleyen bir faaliyetler bütünü olarak görülmektedir (Tuan ve Memiş, 2007: 3).

İşletmenin iç denetimi de bağımsız (dış) denetim kadar önemlidir. Ancak birçok yönüyle bağımsız denetimden ayrılmaktadır. İki denetim türü arasındaki en önemli farklılık, iç denetimin işletmenin yönetimine; dış denetimin ise işletmenin organizasyonu dışında olan finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına yönelik olmasıdır. İç denetim çalışmaları finansal tablolar denetimini, faaliyet ve uygunluk denetimi gibi faaliyetleri de kapsayan işletme içinde kurulmuş bir inceleme ve değerlendirme işlevidir. İç denetim için zorunlu olarak önerilen belirli bir süre olmadığı gibi iç denetim diğer denetim türlerinden farklı olarak sürekli denetim niteliğindedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 18).

1.2.3.2. Dış Denetim (Bağımsız Denetim)

İşletmenin finansal tabloları ile diğer önemli finansal bilgilerinin, raporlama standartları çerçevesinde kriterlere uygun, düzgün ve doğru olması noktasında, belirli bir noktada güvence sağlayan, yeteri kadar ve nitelikli kanıt elde edilmesi maksadıyla, denetim standartlarında belirlenen denetim tekniklerinin uygulanarak defterlere aktarılan kayıt ve belgeler kapsamında denetimin yapılması ve değerlendirilerek raporlanması faaliyetleridir (Kandemir ve Akbulut, 2013: 41).

Denetim tarafsız ve alanında uzmanlaşmış kişi ve kişiler eliyle yapılmaktadır. Söz konusu faaliyetin yapılabilmesi için, faaliyetle ilgili doğru ve dayanağı kanıtlara dayanan bilgiler bulunmalı ve bu bilgilerinde uzman tarafından değerlendirilebilmesi için Uluslararası Denetim Standartları (UDS) çerçevesinde bir takım ölçüleri olmalıdır. Ayrıca denetimin tanımında dikkatlerden kaçmaması gerekli olan önemli hususlar

bulunmaktadır. Bu önemli hususlardan ilki, yapılacak denetim faaliyetinin daha önceden tespit edilmiş koşullar çerçevesinde yapılmasıdır. Bu koşullar denetçilerin elde ettikleri bilgiyi değerlendireceği herkes tarafından kabul edilen Muhasebe Kavram ve İlkeleri ile uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) dır. Diğer önemli nokta ise tarafsızlık yani bağımsızlıktır. Denetim faaliyeti sonucunun kullanıcılar karşısında geçerliliği, bilgi kullanıcıların denetçiye olan güvenine ve denetçinin bağımsız davranmasına bağlıdır. Diğer önemli husus da, denetim standartları ile uyum içerisinde bir faaliyet gerçekleştirilmesidir. Ülke sınırlarını aşan sermaye ve finans piyasaları dünyanın her yerinde geçerli ve birbiri ile aynı olan denetimle ilgili standartlarını geliştirme çabası içindedirler (Selimoğlu, vd., 2015:13-14).

Bağımsız denetimin esas hedefi, yatırımcıların, devletin ve diğer bilgi kullanıcılarının doğru bilgi ile bilgilendirilmesini sağlayarak iş, sermaye ve finans piyasalarına güven kazandırarak, açık ve kararlı bir şekilde çalışmasını sağlamak ve yatırımcıların haklarının teminat altına alınmasını sağlamaktır (Saçaklı, 2011: 12).

1.2.3.3. Kamu Denetimi

Devlet idare ve işletmelerinin, diğer taraftan da özel teşebbüsün hukuk çerçevesinde denetiminin yapılmasıdır. Kamu denetimi, yetki ve görevlerini konu ile ilgili kanunlardan alan ve bütün toplum için, herkesin beklentilerini karşılamak amacıyla denetim yapan uzmanlarca yerine getirilen finansal tablo, faaliyet ve uygunluk denetimlerinin tamamıdır. Devlet kurum ve kuruluşları bünyesinde çalışan ve toplumun tüm kesiminin çıkarlarını korumak için görev alan çalışanlara kamu denetçisi denilir. Kamu denetçileri, değişik kamu kuruluşları bünyesinde faaliyet gösteren ve işletmelerin faaliyetlerinin kanun, yönetmelik ve kamu yararına uygun olup olmadığını araştırmak amacıyla, işletmelerin bildirdikleri vergi ve vergi ile ilgili yapılan kayıtlara ve işlemlere göre denetim faaliyetini yürütürler. Kamu yararı göz önünde bulundurularak objektif ve tarafsız davranarak denetim faaliyetini yaparlar (Ataman, 2010: 18-19).

1.3. Denetçi Kavramı

Mesleği ile alakalı gerekli olan deneyim ve bilgiye sahip olarak denetim faaliyetlerini gerçekleştiren, bağımsız ve tarafsız davranabilen ve faaliyetle ilgili yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan, alanında uzman kişiler denetçi olarak tanımlanmaktadır (Güredin, 2008: 19).

Denetçiler kimi zaman kamu kurumları bünyesinde uygunluk ve faaliyet denetimi, kimi zaman da özel sektörde vergi ile ilgili denetimler yapabilmektedirler (Çömlekçi vd. 2009: 9).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, denetçilerin önemli sayılabilecek birtakım niteliklere sahip olmaları zorunludur. Bu nitelikler aşağıda olduğu gibi sıralanmaktadır (Keleş, 2013: 9);

- Bağımsız ve tarafsız davranabilen,
- Deneyim ve yeteri kadar mesleki bilgiye sahip,
- Çalışmalarında özenli,
- Ahlaklı ve kişiliklidir.

1.3.1. İç Denetçi

Bir işletmeye bağlı olarak çalışan ve çalıştığı işletme içerisinde belirlenmiş olan kurallara göre denetim faaliyetini gerçekleştiren kişi olarak adlandırılmaktadır. İç denetçi işletme yönetimi bünyesinde çalışmaktadır. İşletme faaliyetlerinin işletme yönetimince belirlenen kurallara uygunluğunu denetler. Kısaca, iç kontrol faaliyetlerin verimliliğinin artması için sistemin etkinliğini araştırır. Bundan dolayı iç denetçilerin görev alanı, çalıştıkları işletmenin yönetimine bağlıdır bu görevler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Çaldağ, 2007: 42);

- İşletmenin organizasyon yapısının etkinliğini inceleme,
- İşletme içerisinde hazırlanan muhasebe bilgilerinin ve raporların güvenilirliğini inceleme,

- İşletme yönetiminin belirlemiş olduğu yöntem ve politikalarının etkinliğini ölçme ve değerlendirme,
- İşletmenin aksayan yönlerini işletme yönetimine bildirme işlevidir.

1.3.2. Dış Denetçi (Bağımsız Denetçi)

Yayınlanan finansal tabloların güvenilir ve doğru olup olmadıklarını tarafsız ve objektif bir şekilde inceleyen ve raporlayan faaliyet süreci bağımsız denetim olarak adlandırılmaktadır (Erdoğan, 2002: 59). Bir başka tanıma göre ise; Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) uygulamalarına göre yetki verilen işletmelerin finansal raporlarının gerçeği doğru dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını, finansal raporlarının raporlama standartlarına uygunluğunu, denetim standartlarının öngördüğü şekilde defter, kayıt ve belgeler üzerinden inceleyen ve görüşünü raporla bildiren kişilerdir (Bulca ve Yeşil, 2014: 53).

Ülkemizde denetçilerin yetkilendirilmesi için aranan şartlar ise aşağıdaki gibidir (Selimoğlu, vd., 2015:65).

- İlgili fakülte veya yüksekokullardan en az lisans seviyesinde mezun olması veya belirtilen bilim dallarında en az lisansüstü seviyede mezun olmak,
- Meslek mensubu (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir) olmak,
- Türkiye’de ikamet ediyor olmak,
- Mesleki anlamda uygulamalı eğitimi yapmış olmak,
- Denetçilik sınavında başarılı olmak,
- Faaliyet izninin daha önce kurum tarafından iptal edilmemiş olması,
- Türk Ceza Kanunu’nun 53. Maddesinde açıklanan süreler geçmiş olsa dahi; mahkûmiyeti bulunamaması şarttır.

Bağımsız denetçilerin çalışma sahaları genel olarak işletmelerin mali tablolarının denetimidir. Herhangi bir işletme organizasyonuna dahil olmadan, faaliyetini bağımsız

yani serbest bir şekilde yerine getirirler. Denetim faaliyetini bir denetim firması çatısı altında bağımlı olarak ya da bağımsız olarak kendi adlarına yaparlar. Finansal tabloları denetlenen işletmeler ise bağımsız denetçinin müşterisi niteliğindedir. Faaliyetini bağımsız olarak yapan bağımsız denetçiler hem denetledikleri işletmeye hem de topluma karşı sorumludurlar (Çömlekçi, 2009: 8).

1.3.3. Kamu Denetçisi

Kamu kurumları bünyesinde çalışan, kamu kurum ve kuruluşlarının yanında özel sektörde bulunan işletmelerin denetimini yapan kişilerdir. Bu denetimlerde kanun, yönetmelik ve mevzuata uygunluk denetlenir. Kamu denetçileri aşağıda sıralanmıştır (Çaldağ, 2007: 43):

- Maliye Bakanlığı Denetçileri,
- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları,
- Sermaye Piyasası Kurumu Denetçileri,
- Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu Denetçileri,
- Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettişleridir.

Çeşitli kamu kuruluşları bünyesinde çalışan ve işletmenin faaliyet ve çalışmalarının hukuka ve kamu yararına uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla, işletmelerin ödemeyi beyan ettikleri vergi, kayıt ve işlemler üzerinde denetim işlemi yapmaktadırlar. Kamu yararını ön planda tutarak, tarafsız ve objektif bir şekilde denetim faaliyetini yürütürler.

1.4. Bağımsız Denetim

Son yıllarda ticari ve sosyal alanda ve ekonomi çevrelerinde meydana gelen değişim ve gelişmeler işletmelerin faaliyetlerinin daha da genişlemesine ve hukuki yapılarında değişikliklere sebep olmuştur. Tüm bu gelişmeler sonucunda işletmelerin yayınladıkları finansal tablolara yönelik güvenilir derecede bilgiye olan gereksinim daha da artmıştır. İşletmeler ile ticari ilişki içerisinde olan yatırımcılar, işletmeye ait finansal bilgileri ilk elden öğrenme imkânına sahip değildirler. Bundan dolayı yatırımcı

ve diğ er bilgi kullanıcıları işletmeye ait olan fakat başkaları tarafından düzenlenen bu bilgilerin güvenilir olduğ una inanmak zorundadırlar. Tüm gelişmeler karşısında güvenilir ve doğru finansal bilgiye olan gereksinim her geçen gün giderek daha da artması tarafsız ve bağımsız denetim çalışmalarını işletmeler için vazgeçilmez hale getirmiştir (Kutukız ve Öncü, 2009: 132).

İşletmelerin yayınlamış oldukları finansal tablo ve raporlar, her ne kadar işletmeyle ilgili finansal bilgilerin temelini oluştursa da bu bilgiler sadece birer iddiadan ibarettir. Mali tablolardaki bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadıkları, işletmede iç denetim birimi ile anlaşılabilir olsa da, bağımlı çalışan iç denetçilerin işletmede ücret karşılığında ve işletme yöneticilerinin emirleri doğrultusunda faaliyetlerini sürdürmelerinden dolayı bu çalışanların finansal tablolardaki bilgilerin doğru ve güvenilir olduğ una dair tarafsız davranamayacaklarına yönelik şüphe oluşmaktadır. Bundan dolayı finansal tablo kullanıcılarının şüphelerinin ortadan kaldırılması amacıyla işletme ile alakası olmayan bağımsız davranabilen bir kişi ya da kuruluş tarafından, finansal tablolardaki bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı araştırılarak, finansal tablolardaki bilgileri kullanıcılarının güvenilir bilgi ihtiyaçlarının karşılanması gerekmektedir (Keleş, 2013: 22).

Bağımsız denetimin en önemli amacı, ekonomik ortamda güvenin oluşturulması olduğ undan, bu amaca ulaşmak için finansal tablolarda yayınlanan bilgilerin işletme dışında yer alan bağımsız denetçiler tarafından incelenerek iyi bir şekilde analiz edilmesi gerekmektedir. Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı gibi bağımsız denetimin özünde, hazırlanan finansal tablo ve raporların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı vardır denilebilir (Senal, 2011: 40).

1.4.1. Bağımsız Denetimin Tanımı

Finansal tablo kullanıcıları için yayınlanan finansal tablolardaki bilgilerin doğru ve güvenilir olması son derece önemlidir. Açıklanan bu finansal tabloların doğru ve güvenilirliğinin denetimi ise, bağımsız denetim kuruluşları aracılığı ile yapılmaktadır. Bağımsız denetimin birçok tanımı yapılmakla beraber, bu tanımlardan genellikle birbirine yakın anlamlar çıkmaktadır (Yıldız ve Başkan, 2014: 2).

Bu tanımlardan birkaçı aşağıdaki gibidir;

Bağımsız denetim; denetimi yapılan işletmeye ait finansal bilgilerin, tarafsız bir denetçi eliyle objektif şekilde, gerekli olan kanıtların elde edilerek ve toplanan bu kanıtların değerlendirme teknikleri ile standartlara bağlı kalarak, belirlenmiş temel ilke ve kurallara uygunluğunun incelenmesidir. Bu inceleme sonunda da ortaya çıkan görüşlerin işletme yöneticilerine ve finansal bilgi kullanıcılarına raporlanmasıdır (Dönmez ve Ersoy, 2006: 71).

Bir başka tanıma göre ise: bağımsız olarak çalışan veya herhangi bir denetim kuruluşunun paydaşı ve kurucusu olan kişiler tarafından, işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kavramlarına uygunluk boyutunu tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen denetim çalışması şeklinde tanımlanabilir. Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) göre ise, finansal tablolardaki bilgilerin denetimi olarak ele alınmış ve bağımsız denetçinin finansal tabloların tüm yönü ile yürürlükteki finansal raporlama standartları sınırları içerisinde düzenlendiği ve önemli düzeydeki yanlışlıkların olmadığı noktasında yüksek düzeyde güvence oluşturan görüş açıklaması olarak tanımlanmıştır (Yurdakul, 2005: 7).

Yukarıdaki yapılan tanımlamalara göre bağımsız denetim aşağıdaki gibi ayrıştırılabilir (Usul, 2013: 14);

- İşletme tarafından hazırlanan mali tabloların ve finansal içerikli bilgilerin raporlama standartları çerçevesinde uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını inceler,
- Yukarıda da ifade edildiği gibi mali tablolar hakkında bir kanaate ulaşmak için yeteri kadar güvence sağlayacak miktar ve tutarda denetim kanıtları elde eder,
- Denetim kanıtlarını elde etmek için denetim standartlarında belirlenen denetim tekniklerini defter, kayıt ve belgelere uygular,
- Ulaşmış olduğu sonucu bir raporla ilgililere sunar.

Aşağıdaki mali tablolar Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), tarafından açıklanan tam bir finansal tablolar setinde bulunan ve bağımsız denetimin ilgi alanına giren mali tablolardır (Özerhan ve Yanık, 2012: 35).

- Bilanço,
- Nakit akış tablosu
- Gelir tablosu,
- Dipnotlar ve açıklayıcı bilgiler,
- Öz kaynak değişim tablosundan oluşur.

1.4.2. Bağımsız Denetimin Gerekliliği

Bağımsız denetimin öneminin başlıca sebebi makul derecede güvenilir bilgi sağlama işlevidir. Bağımsız denetimin önemini artıran bir diğer unsur ise, işletme yönetimine finansal tablolarla alakalı yapılan analiz, tahmin, denetim ve raporlama gibi konularla ilgili, sonraki dönemlere dair alınacak kararların tespitinde yol gösterici olmasıdır. Bunun yanında; işletmenin büyümesi, işletme faaliyetlerine devletin müdahaleci yaklaşımının artması, işletme faaliyetleri ile alakalı çıkar sahiplerinin güçlenmesi ve artması, ticaret hayatındaki rekabetin artması, insan faktörünün öneminin artması gibi konularda bağımsız denetimin önemini ortaya koymaktadır (Çelen, 2001: 1).

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin yeterli güvene sahip olmaması, bu bilgilerden faydalanacak olan karar alıcıları ve diğer çıkar gruplarının bu konularda çeşitli tedbirler almasını zorunlu hale getirmektedir. Finansal tablolardaki bilgilerle ilgili olarak önemli düzeyde kararlar alabilecek noktada olan ilgililer, faydalanacakları bilginin yeterli düzeyde güvene sahip olup olmadığı noktasında araştırma ihtiyacı içerisinde oldukları (Güredin, 2000: 4).

Söz konusu bu araştırma ise, mali tablo kullanıcıları için yapılması son derece masraflı ve zor bir çalışmadır. Bundan dolayı, finansal tablolarda açıklanan bilginin güvenilir ve doğru olması yönünde yapılan bu çalışmanın, işletme ile ilişkisi olmayan

bağımsız bir kişi tarafından, bilgi kullanıcıları ve karar alacak olan diğer üçüncü kişiler için incelenmesi ve doğruluklarının belirlenmesi, hem ekonomik hem de daha güvenilir olacaktır (Keleş, 2013: 25).

1.4.3. Bağımsız Denetimin Faydaları

Bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarının objektif ve tarafsız olarak incelenmesidir. Bağımsız denetim esnasında, söz konusu işletmenin iç kontrol yapısı ve muhasebe sistemi gözden geçirilir, aksayan ve eksik yönleri ortaya çıkarılır. Daha sonra, işletme aksayan ve eksik yönlerini görerek gerekli düzeltmeleri yapar ve çalışma sisteminde devamlı bir gelişim sağlama olanağına sahip olur. Kısacası yapılan denetimin, işletme çalışanları üzerinde dışarıdan bir tespit, hataları giderme ve eğitici bir fonksiyonu bulunmaktadır. Diğer yandan, işletme yöneticilerine karşı; kanunlara, yönetmeliklere uygun hareket ettikleri, kendi faaliyet sonuçlarını gizlemeden, değişiklik ve süsleme yapmadan sundukları noktasında bir güvence oluşturmakta, onların hesap verebilme imkânlarını kolaylaştırmaktadır (Başpınar, 2005: 37). Bundan dolayı bağımsız denetim, sermaye piyasalarına duyulan güvenin artmasını, kamunun bu konuda bilgilendirilmesini, sermaye piyasasında güven ve istikrar ortamının oluşturulmasını ve güvenilir bilgiler sayesinde muhtemel yatırımların da artmasını sağlamaktadır.

1.4.3.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetçinin denetim görüşünün tarafsız olduğu ve incelediği finansal tabloların makul güvence sağlayacak düzeyde güvenilir olduğu kabul edilmektedir. Bağımsız denetim sayesinde işletme yönetiminin işletme içindeki aksaklıkları, yolsuzlukları ve hataları öğrenme olanağı bulunmaktadır. Bundan dolayı, işletme yönetimi bağımsız denetçilerin raporuna dayanarak daha sağlıklı kararlar alabilmektedirler. Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye yönelik sağladığı faydaları, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Güredin, 2000: 16 ve Karataş, 2014:133).

- Bağımsız denetim mali tabloların riskini azaltır, bilgilerin güvenilirliğini artırır,

- İşletme yönetici ve personelinin yolsuzluk yapma düşüncelerinin azalmasına yardım eder,
- Denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkardığından, kayıtların doğru olarak yapılmasına yardımcı olur,
- Bağımsız denetim, holding yapısına sahip kuruluşların belirlenen işletme politikalarına, bütün grup içerisinde uyulduğu hakkında bilgi ve güvence verir,
- Denetlenmiş mali tablolar, kredi olanaklarının artmasını sağlar.

1.4.3.2. Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetimin her yönüyle tarafsız kişi ve kuruluşlarca yürütülmesi ve objektif bir şekilde rapor edilmesi sebebiyle, denetlenmiş bir işletmede bütün paydaşların ve özellikle işletme yönetiminde bulunmayan paydaşların çıkarları güvence altına alınmış olur. İşletmenin içinde ve dışında bulunan her çeşit yanlış, eksik ve hukuka aykırı uygulama açık bir şekilde ortaya çıkartılır. İşletme yöneticilerinin farkında olarak veya olmayarak bazı olay ve işlemlerin üzerini kapatmasına olanak vermemesi noktasında da bağımsız denetimin oldukça önemli bir fonksiyonu vardır (Erdoğan, 2002: 62). Üçüncü bir göz olarak görülen bağımsız dış denetim sayesinde bağımsız denetime tabi işletmelerin finansal yapıları da daha sağlam olmaktadır. Tüm bu açıklamalara dayanarak aşağıdaki çıkarımlar sıralanabilir (Hikmet, 2014: 385).

- Tarafsız olarak yapılan bir bağımsız denetim sonrası düzenlenen raporlar işletme yöneticilerine, işletmenin finansal durumunun ne olduğunu olumlu ve olumsuz yönleriyle tarafsız olarak ortaya çıkarır.
- Tarafsız denetçiler eliyle denetlenen ve onaylanan finansal tablolar doğru, şeffaf ve güvenilir finansal tablolardır. Bu da işletme yöneticilerine gelecekle ilgili daha sağlıklı ve doğru kararlar alabilme olanağı sağlar.
- Tarafsız bağımsız denetim süreci sonrasında işletme yöneticileri, işletmede meydana gelen hataları, usulsüzlükleri, aksaklıkları, TMS ve UMS'lerle uyumsuzlukları vb. etkenleri zamanında öğrenme olanağına sahip olur.

1.4.3.3. Denetlenen İşletme İle İlgili Paydaşlara Sağladığı Faydalar

Finansal tabloları, tarafsız ve bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından denetlenmiş işletmeler, ticari ilişki içerisinde oldukları işletmeler veya ticari faaliyete girecekleri sermaye ve para piyasası kuruluşları tarafından incelenecektir. Yapılan incelemelerde, işletmenin finansal tablolarının tarafsız ve bağımsız denetçiler tarafından denetimden geçirilmiş olması işletmeye büyük faydalar sağlamaktadır. Özellikle işletme ile ticari ilişkileri bulunan üçüncü kişilerin, işletme ile ilgili faaliyetlerini devam ettirip ettirmeyecekleri noktasında geleceğe dair alacakları kararda yol gösterici olmasının yanında, işletmeye kredi sağlamayı düşünen kişi ve kuruluşların bu düşüncelerini gerçekleştirip gerçekleştirilmeme noktasında önemli fikirler ortaya koymaktadır. Finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmış ve onaylanmış işletme, hazırlanan denetim raporu sonucunda belirlenen koşullar ve kayıtlar kapsamında son derece güvenilir ve tercih edilebilir bir işletme olacaktır (Erdoğan, 2002: 62).

1.5. Denetim Standartları

Tüm meslek dallarında, standartlar, mesleği icra edenlerin uymak zorunda oldukları asgari kurallar ve ilkeler bütünüdür. Mesleklerle ilgili standartlar, yapılan veya yapılmak istenen işin niteliği ve kalitesi hakkında bir model oluşturmayı sağlar. Standartlar, icra edilen mesleğin kalitesini ve niteliğini artıran ve yol gösteren ölçütlerdir. Denetim standartları da bağımsız denetçiler tarafından icra edilen denetimin kalitesini artıran genel ilke ve kurallardan oluşmaktadır. Bundan dolayı Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) yapılan iş ile ilgili uyulması gereken asgari kural ve ilkelerden oluşmaktadır. Bunun yanında Denetim Standartları, denetçinin taşıması gereken mesleki nitelikleri, denetimle ilgili yapılan çalışma esnasında yapılması gerekli olan asgari faaliyetleri ve denetim raporunun yazılmasında uyulması gereken kurallar bütününe tüm yönleriyle belirler (Senal, 2011: 11). Denetim standartları ile ilgili bu alanda yapılan ilk çalışma, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü - American Institute of Chartered Public Accountant (AICPA) tarafından 1947'de yayınlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıdır. Söz konusu standartlar, birçok ülkede benimsenmekle birlikte, 1972'den sonra Denetim

Standartları Komitesi - Auditing Standards of Board (ASB) tarafından tekrar incelenerek Denetim Standartları Açıklamaları - Statement on Auditing Standards (SAS) adıyla yeniden yayınlanmaya başlamış ve günümüze kadar gelmiştir (Keleş, 2013: 28). Bu standartlar denetçiler için mesleki sorumluluk çerçevesinde yardım etmeyi amaçlayan, denetçiye denetim çalışmasında temel oluşturan ilkeler bütünüdür. Bu standartlar genel olup, yüksek kalitede bir denetimin nasıl yapılması gerektiğinin çerçevesini belirler (Selimoğlu, 2015:83).

1.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim meslek örgütleri denetim faaliyetini yürüten denetçilerin ve denetim firmalarının uymak zorunda oldukları ortak ilkeleri belirlemiştir. Muhasebe uygulamalarında faydalanılan finansal işlemlere ilişkin verilerin bir araya getirilmesi ve işlenerek muhasebe bilgisi haline dönüştürülmesine yönelik değişik uygulama standartları olduğu gibi, elde edilen bu bilgilerin doğruluğunun araştırılması ve güvenilirliğinin onaylanmasına dair işlemlerin yürütülmesi konusunda da birtakım standartlar bulunmaktadır. Finansal tablolarda bulunan bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu denetlemeye yetkili bir denetçiye bulunması gerekli olan mesleki özellikleri, denetim uygulamaları sırasında kullanacağı yöntem ve teknikleri, ulaştığı bulgularla görüşünü ne şekilde açıklayacağını bir kalıp içinde belirleyen ve her denetçinin bütün denetim çalışmaları sırasında uyması gereken bu kurallar dizisine, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) denir (Çömlekçi vd., 2004: 17).

GKGDS herhangi bir kanunla teminat altına alınmamıştır. Ancak, farklı meslek örgütleri tarafından denetim standartlarına yönelik değişik çalışmalar yapılmakta ve bu çalışmalar bir raporla sonuçlandırmaktadır. Ülkeler de bu raporlar sonucu kendi mevzuatlarında denetim standartlarına yönelik esasları belirlemektedir (Kaval, 2008: 50).

Tablo 3: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Standartlar	<ul style="list-style-type: none"> • Bağımsızlık • Mesleki Yeterlilik ve Eğitim • Mesleki Özen
Çalışma Alanı Standartları	<ul style="list-style-type: none"> • Gözetim ve Planlama • İç Kontrol Yapısının İncelenmesi • Kaliteli ve Yeterli Sayıda Kanıt Elde Etme
Raporlama Alanı Standartları	<ul style="list-style-type: none"> • Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkelerine Uygunluk • Devamlılık Özelliği • Açıklayıcı Bilgiler • Denetçi Görüş Beyanı

Kaynak: <http://dosya.malatyasmmmo.org.tr/dosya/denetim%20notlari.pdf> 26.01.2015.

1.5.1.1. Genel Standartlar

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının ilk bölümünü kapsayan genel standartlar, denetçinin mesleki eğitim, kişisel özellikleri, bilgi seviyeleri ve davranışları ile ilgili olması gereken durumları içermekle beraber, bağımsızlık, mesleki eğitim ve yeterlilik ile mesleki özen koşullarından meydana gelmektedir (Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu, 2003: 14).

Denetçi yapmış olduğu çalışmalarını sırasında yaptığı çalışmanın sadece bir kesim için veya devlete vergi ödevi için yapıldığı düşüncesi içerisinde olmamalıdır. Denetçiler, yürürlükteki denetim standartlarını, prosedürlerini, politikalarını ve uygulamalarını iyi bilmeli ve bunları uygulamalıdır. Bununla beraber, denetçiler denetledikleri işletme ve kurumun faaliyet yapısını yönlendiren kanun ve kurumsal politika, ilke ve standartlara dair yeterli düzeyde bilgi sahibi olmalıdırlar. Denetçiler denetim faaliyetlerinde mümkün olduğu kadar yüksek derecede nitelikli metod ve

uygulamaları kullanmalıdır. Denetçiler, bilgi sahibi olmadıkları konularla ilgili hiçbir işi kabul etmemelidirler. (Koçberber, 2008: 73).

Denetim, bu iş için gerekli olan eğitim ve teknik donanıma sahip yetenekli kişilerce yürütülmelidir. Denetçi veya denetçiler, denetim faaliyeti ile alakalı tüm alanlarda tarafsız ve bağımsız düşünce içerisinde olmalıdırlar. Denetimin yapılması ve raporun hazırlanması aşamasına kadar geçen süreçte, gereken mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir (Uysal, vd. 2003: 14).

1.5.1.1.1. Bağımsızlık Standardı

Özgüveni yüksek ve başkalarından etkilenmeyen, objektif ve bütünlük içinde hareket edebilme olarak tanımlanan bağımsızlık, denetçinin olmazsa olmaz ilk özelliğidir. Görev alanı ile ilgili her konuda, menfaat çatışmalarından uzak kalarak, bağımsızlıklarını koruması zorunlu olan, denetlediği işletmenin sahip ve/veya sahipleri ve idarecilerinin etkisi ve baskısı altında kalmadan, her aşamada bağımsız davranan ve denetim sonucu elde ettiği kanaati kamuyu bilgilendirme maksadıyla açıklayan denetçiler, sahip oldukları bu özelliklerini üstlendikleri kamusal nitelikli görevden almaktadırlar (Keleş,2013: 30).

Finansal tablolardaki bilgileri kullananlar denetçinin tarafsız ve bağımsız oldukları kanaatine sahiptirler. Bilgi kullanıcılarında bu şekilde bir inancın oluşması denetçilik mesleğinin geleceği ve devamı için en temel güvencedir. Bilgi kullanıcıları denetçinin tarafsızlığı ve bağımsızlığı noktasında şüphe içerisine düştükleri durumlarda, denetçinin denetim faaliyeti sonucu açıklamış olduğu görüş bu kişiler için anlam ifade etmeyecektir. Bu durumda bağımsız bir denetim faaliyetinden bahsedilemez. Finansal tablo kullanıcılarının, denetçinin tarafsız ve bağımsız bir düşünce içinde hareket ettiğine dair olan güvenin sarsılmaması için, denetçi ve denetçilerin tarafsız ve bağımsız davrandıklarına dair oluşan kanaate gölge düşürecek davranış ve ilişkilerden uzak durması zorunludur. Bu nedenle Denetçinin bağımsızlığı, mali tabloların güvenilirliği ile doğru orantılıdır. Denetim çalışmaları esnasında ne kadar bağımsız davranılırsa mali tabloların güvenilirliği de o oranda artacaktır (Başpınar, 2005: 55).

1.5.1.1.2. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı

Meslekle ilgili kanunlarda açıkça belirtilen niteliklere göre yetişmiş, yeteri kadar eğitim almış ayrıca teknik donanım, deneyim ve bilgiye sahip olan kişiler, sahip oldukları mesleki unvanları sonucu gereken saygı ve güvene layık bir şekilde davranmak zorundadırlar. Denetim raporu sonuçlarını kullanacak olan kişi ve kurumlar, öncelikle mesleki açıdan yeterlilik kriterini ararlar. Mesleki bilginin seviyesinin yükselmesi, hizmet içi eğitim, seminer ve kurs gibi eğitim faaliyetleri ile mümkün olmaktadır. Denetim mesleğinde teorik bilginin yanında pratik uygulamalar da son derece önemlidir. Denetim mesleğinin, mesleki yeterliliğin yanında ayrıca kamuyu ilgilendiren yönünün de olması, denetçinin sosyal hayattaki konumuna ve statüsüne uygun şekilde ahlak, kültür ve karaktere sahip olmasını gerektirmektedir. Meslek mensupları, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve buna benzer meslek kuruluşları tarafından düzenlenen mesleki eğitim programlarına katılmak zorunda olup, her yıl belirli saat eğitim faaliyetine katıldıklarını belgelendirmek zorundadırlar (Güler, 2006: 95).

Mesleki eğitimin, muhasebe ile ilgili işletme eğitimi ile beraber, ekonomi, finans, hukuk ve vergi uygulamaları gibi muhasebe uygulamalarıyla yakın ilişki içinde bulunan konuları da içine alan, yükseköğretim düzeyinde bir eğitimi kapsamaktadır. Bu eğitimle beraber, denetim uygulamalarının kavranması ve kolayca izlenebilmesi amacıyla belirli bir işbaşı eğitimine, denetçi yardımcılığı ve staj yapma gibi uygulama yeteneğine de sahip olmak ve yapılacak olan mesleki giriş sınavlarında başarı göstermek gerekmektedir. Bu aşamalardan sonra ilgili odalar birliğince yapılan yeterlilik sınavında başarılı olunması durumunda uzmanlık sertifikası alınmaya hak kazanılır. Diğer taraftan mesleğe adım atan bir uzmanın, günün gelişen koşullarını ve ilgili yeni yayınları yakından izlemesi ayrıca kanunlardaki değişiklikleri günü gününe takip etmesi gerekmektedir (Çömlekçi vd., 2004: 18 ve Selimoğlu vd., 2015:85).

1.5.1.1.3. Mesleki Özen Standardı

Bu standartta, bağımsız davranan ve mesleki deneyimi olan her bir denetçi denetim çalışmaları sürecince gerekli olan, mesleki özen ve titizlik çerçevesinde

çalışmalıdır. Bundan dolayı denetim elemanlarının denetim çalışmaları esnasında, denetimin ilke ve kurallarına tam olarak uymaları, yeteri kadar ve ihtiyaca uygun nitelik ve güvenilirlikte kanıt elde etmeleri ve bu kanıtlara göre çalışma yapmaları, denetçi tarafından vazgeçilmez bir ilke kabul edilmelidir. Çalışma için gerekli olan titizliği ve özveriye sergilemeyen bir denetçi, meslek etiğine aykırı hareket etmiş olur. Denetim çalışmalarında gerekli olan özen ve titizlik, bir denetçinin denetim ile ilgili bütün standartlara eksiksiz bir şekilde uyması ile sağlanır (Usul, 2013: 46).

1.5.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Denetçinin denetim çalışmasını yaparken uyması gereken unsurları tanımlamaktadır. Diğer ifade ile bu standartlar denetim çalışmaları esnasında denetçinin nasıl bir davranış sergileyeceğini belirler. Denetim faaliyetleri esnasında denetçi bu unsurlara uymak zorundadır. Denetçi; denetimini planlamalı, iç kontrolü ele almalı ve kanıt toplamalıdır. Denetimin temelini oluşturan bu adımlar, birer standart olarak devam eden denetim sürecinin kavramsal alt yapısını oluşturmaktadır (Erdoğan, 2012: 12).

1.5.1.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı

Denetçi denetim çalışmasına başlamadan önce, yapacağı denetim çalışmasını mutlaka planlamalıdır. Ayrıca varsa yardımcı personeline nezaret etmeli ve uygun biçimde gözetim altında tutmalıdır. Plan, denetçinin üstlendiği görevi en kısa sürede ve başarılı bir şekilde sonuçlandırmasını sağlar. Plan aşamasında ise, denetim faaliyetinin belirlenen hedefe ulaşması için lazım olan bilginin nasıl edileceği belirlenir. Elde edilen bilgi sayesinde çalışmanın genel sınırlarını belirleyen bir plan düzenlenir. Bu plan kapsamında işletmenin ana faaliyetleri ayrıca denetim faaliyetinde görev alacak personel seçimi ve personelin mesai saatleri gibi konular belirlenmektedir. Bu plan yapıldıktan sonra sıra, denetim programının yapılmasına gelir. Denetim programı da kanıt toplamaya yarayacak değişik çalışmaların bir araya toplandığı bir çalışmadır (Selimoğlu vd., 2015: 86 ve Usul, 2013: 36).

Denetim planı yapmanın üç temel nedeni vardır. Bunlar (Bozkurt, 2012: 39);

- Nitelikli ve yeterli sayıda kanıt elde etmek,

- Denetim için katlanılan maliyetleri belirli bir düzeyde tutmak,
- Denetimi yapılan işletme ile alakalı yanlış anlaşılmalara imkan vermemektir.

Belirlenen bu amaçları gerçekleştirmek için hazırlanan denetim planında bulunması gereken unsurlarda aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2012: 40);

- Yapılacak denetimin prosedürleri ve politikası,
- Ulaşılan bilgilere göre hazırlanmış denetim programları,
- Denetim için gerekli koşulları taşıyan kişilerden meydana gelen denetim ekibi,
- Denetim çalışmasının süresi ve zaman planı,
- İşletmenin iç denetim biriminden faydalanma biçimidir.

Yukarıdaki açıklamalara göre denetçinin, denetim çalışmasına başlamadan önce yapacağı denetim çalışmasını planlaması ve yardımcı personeli uygun şekilde gözetimi altında tutması, üstlendiği görevi kısa zamanda başarıyla sonuçlandırmasını sağlayacaktır.

1.5.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

İşletme sahip olduğu varlıklarını korumak, işletme yönetimi tarafından belirlenen işletme politika ve prosedürlerinin ne şekilde uygulandığını saptamak ve işletmenin faaliyetleri ile alakalı kayıtlarını incelemek amacıyla oluşturulmuş olan iç kontrol sisteminin etkinliği artırıldıkça, hazırlanan finansal tablolarda hata bulunma riski azalır. Finansal tabloların doğru ve güvenilir olma derecesi artar. Bundan dolayı, bağımsız denetim faaliyetlerinin sayısı ve kapsam yönünden iç denetim sistemine olan ihtiyaç giderek artmaktadır. İşletmenin iç kontrol yapısı iki sebepten incelenir. Bunlardan ilki, işletmenin iç kontrol yapısının ne kadar güvenilir olduğunu belirlemek, sistemin ne derece etkin olduğunu saptamak, diğeri de uygun bir denetim görüşü oluşturabilmek amacıyla yapılması gereken denetim faaliyetlerinin çerçevesini belirlemektir (Güler, 2006: 80).

Kısaca iç kontrol, işletmenin hedeflerine ulaşmasına ve hatadan arındırılmış finansal raporlama yapmasına yardımcı olmakta ayrıca işletmenin yasalara ve diğer

şartlara uygun davranmaması gibi nedenlerle ticari hayattaki saygınlığına zarar verecek işlemlerin önüne geçilmesine de yardımcı olmaktadır (Aksoy, 2005: 160).

1.5.1.2.3. Kanıt Toplama Standardı

Çalışma alanı standartlarının bir diğeri olan kanıt toplama standardı, bir denetim görüşüne varmadan önce yeteri kadar ve denetim faaliyetine uygun kanıt toplanmasını belirtmektedir. Yeterli olacak kanıt miktarı denetçinin mesleki tecrübe ve bilgisine bağlıdır. Denetçi elde edeceği denetim kanıtlarının sayısını işletmenin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığına, denetimi yapılan hesabın veya hesapların niteliğine ve son olarak denetlenen işletmenin durumuna göre tespit edecektir (Başpınar, 2005: 57).

Denetim faaliyeti için elde edilmesi planlanan kanıtlar iki grupta toplanmaktadır. Temel kanıtlar ve destekleyici kanıtlar olarak gruplandırılan bu kanıtlardan; temel kanıtlar, muhasebe kayıt ve belgelerinin incelenmesi sonucu ulaşılan kanıtlar olup, defter-i kebir, yevmiye defteri, diğ er yardımcı defterler ve maliyet dağıtımları gösteren belgelerden oluşmaktadır. Destekleyici kanıtlar grubunda ise, işletmenin dışında yer alan ve yapılan denetim faaliyeti ile ilişkilendirilen kişilerden veya kuruluşlardan elde edilen belge ve kayıtlardan oluşan kanıtlardır (Keleş, 2013: 34).

1.5.1.3. Raporlama Standardı

Raporlama standartları denetim faaliyeti sonucu hazırlanan denetim raporunun düzenlenişi ve bu raporun kapsamı ile alakalı temel prensipleri içermektedir. Denetçinin denetim raporunu yazarken uyması gereken genel ilke ve kurallar raporlama standartları ile tanımlanmıştır. Bu standartlar aşağıdaki gibidir (Çankaya ve Dinç, 2012: 82).

- Uygunluk,
- Tutarlılık,
- Yeterli açıklama,
- Görüş bildirmedir.

Raporlama standartları, denetim faaliyeti sonucuyla alakalı olan standartları içermekle birlikte denetlenen işletmenin kendi bilgi sistemi sayesinde meydana getirdiği finansal tablolar hakkında çalışmacının bir karara varmasına yardım eder. Bu standart denetçinin, denetim faaliyeti sonrası oluşan görüşü ile birlikte hazırlanan denetim raporunda neleri, nasıl ve niçin ele alması gerektiğini belirlemektedir (Selimoğlu, 2015: 87).

1.5.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Muhasebe uygulamalarının temelini oluşturan muhasebe ilke ve işlemleri, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMI) dayanmaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile getirilen muhasebe çalışmaları usul ve esasları kapsamındaki GKGMI'nin temel amacı şöyledir. İşletmenin varlıkları ve bu varlıkların sağlandığı kaynaklarının, muhasebe kayıt, hesap ve finansal tablolarında belirtilmesi ve doğru bir şekilde yansıtılması yoluyla işletmenin o dönem ki finansal durumunun açıklanmasını ve finansal tablo kullanıcıları için gerçeğe uygun şekilde sunulmasını temin etmektir (Sürmeli vd., 2004: 124). Denetçi, işletmenin finansal işlemlerini tamamıyla belgelemiş, muhasebe kavram ve ilkelerine uygun şekilde kaydetmiş ve hazırlanan finansal tablolara yansıtılmış olup olmadığını araştırarak, hazırlanan finansal tabloların güvenilirlik ve doğruluk derecesini ortaya çıkarır ve sonucu denetim raporunda bildirir. Bu açıklamalara göre ayrıca, denetçi denetim raporunda genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uygunluk içinde hareket edilmesi gerektiğini açıkça öngörmektedir. Denetçi bu standarda göre denetim raporunda denetimi yapılan işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine uygunluk içinde düzenlenip düzenlenmediğine dair görüşünü açıkça belirtmelidir (Bozkurt, 2012: 41).

1.5.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık Standardı

Önceki dönemlerde uygulanan muhasebe ilkelerine denetimin yapıldığı dönemde uyulduğu anlamına gelen raporlama standartlarından tutarlılık, bir diğer adı devamlılık

ile alakalıdır. Bu standardın kapsamına göre denetçi, denetim raporunun görüş kısmında muhasebe ilkelerinin geçen dönemde olduğu gibi bu dönemde aynı şekilde değişikliğe uğramadan uygulanmış olduğunu açık bir şekilde belirtmelidir. Devamlılık veya diğer adıyla tutarlılık ilkesi farklı hesap dönemine ait olan finansal tabloların karşılaştırılabilir olmalarına imkân verir. Finansal tabloların karşılaştırılabilir olmaları için bu tabloların kanıtı olan prensiplerin yıldan yıla değişikliğe uğramamış olması gerekmektedir (Başpınar, 2005: 57). Geçerli bir sebebin bulunması halinde işletme uyguladığı yöntem ve ilkelerde değişiklik yapabilmektedir. Ancak yapılan bu değişiklik ve bu değişikliğin finansal tablolara etkileri finansal tablolara ait dipnotlarda açıklanmalıdır. Örneğin incelenen işletme bir dönem hızlandırılmış amortisman diğer dönem normal amortisman yöntemi kullanmış ise tutarlılık söz konusu değildir. Denetçi bu durumu (etkisinin önemli olduğu varsayımıyla) denetim raporunda belirtmelidir (Acar ve Tetik, 2013: 16).

1.5.1.3.3. Tam Açıklama Standardı

Bu standart, finansal tabloların ve bu finansal tablolardaki bilgilerden faydalanacak kişi ve kurumların, yerinde ve doğru kararlar alabilmelerine yardımcı olacak şekilde yeteri kadar açık ve anlaşılır olması anlamına gelmektedir. Finansal tabloların düzenlenmesi, şekil yapısı, dipnotları ve ekleri ile hesapların sınıflandırılması, değişik aktifler ile bunlar üstündeki hakların açıklanmış olması gerekir. Denetçi bu konuların yeteri kadar açıklanıp açıklanmadığını tespit etmelidir. Eğer finansal tabloları yeteri kadar açıklayıcı bulduysa raporunda bu durumu ayrıca belirtmesi gerekmez. Ama bu konuda bir eksiklik varsa bu eksiklikleri raporunda ayrıca belirtmesi gerekir. Yani tam tersi bir durumda, finansal tabloların işletme faaliyetleri ile ilgili tam ve açıklayıcı olarak bilgi vermediği tespit edilirse, bu görüş denetim raporunda belirtilir (Kaval, 2008: 179).

1.5.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Denetim çalışmasının son basamağını denetçi görüşü oluşturmaktadır. Denetçinin denetim çalışmaları sonucu elde ettiği sonuçlar denetçi tarafından hazırlanacak bir denetim raporuyla finansal bilgi kullanıcılarına ve işletme yönetimine iletilmektedir. Bu

standardın kapsamına göre, finansal tabloların bütünlüğü korunarak, denetçinin denetim raporunda denetim faaliyetlerinin sonucunu açıklayan bir görüş belirtmesi veya denetim faaliyeti sonucu denetçi herhangi bir görüş elde edememişse, bunun sebeplerini denetim raporunda açıklaması istenmektedir (Güredin, 2000: 36).

1.5.2. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) çatısı altında çalışmalarını sürdüren Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (IAASB) yayınladığı Uluslararası Denetim Standartları, tüm dünyada yaygın olarak kullanılmaktadır (Usul, 2013: 37).

Uluslararası Denetim Standartları (UDS), kapsamı itibariyle denetim sürecinin ilk aşamasından itibaren denetim sonucuna kadar bütün aşamaları ayrıntılı bir şekilde incelemektedir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu - International Federation of Accountants (IFAC) tarafından yayınlanan UDS'ler, Uluslararası Denetim Standartları - International Auditing Standards (ISA) 200'den başlayıp, ISA 800'e kadar devam eden standartlardan oluşmaktadır. Bunlardan 200-299 arasındaki standartlar Genel Prensipler ve Sorumlulukları, 300-499 arasındaki standartlar Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilen Risklere Yanıtları, standardıdır. 500-599 arasındaki standartlar; Denetim Kanıtını, 600-699 arasındaki standartlar; Denetimde Diğer Denetçilerin Çalışmasından Yararlanılmasını, 700-799 arasındaki standartlar; Denetim Sonuçları ve Raporlamayı, 800'lü standartlar ise Uzmanlık Alanlarına Yönelik Esasları düzenlemektedir (Keleş, 2013: 37).

1.5.3. Türkiye Denetim Standartları

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'na göre, "660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi kapsamında, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları temel alan bir stratejiyi benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim

Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler” olarak tanımlanmıştır.

“IFAC çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmet standartları yayımlanmaktadır. Bu üç kuruldaki biri olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmaktadır.”

Ülkemizde denetimle ilgili kural ve prensipler ilk defa Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1988’de yayınlanan tebliğ ile yasal niteliğe kavuşmuştur. Bu ilke ve kurallar Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında değerlendirilen işletmelerde yapılan denetimin, Sermaye Piyasası Mevzuatı açısından uygunluğunu belirlemek amacıyla kabul edilmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız dış denetime dair kural ve ilkelere önemli oranda Sermaye Piyasası Kurulu’nun Seri X, No:16 sayılı tebliğinde yer verilmiştir. Bunun yanında, Haziran 1989’da yürürlüğe giren 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası’nın md/50 kapsamında düzenlenen SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamında da denetim standartlarının yer aldığı görülmektedir. Bunların dışında, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kurulmuştur. Türkiye’de denetim faaliyetleri kapsamında atılan önemli adımlardan diğeri de, Türkiye Denetim Standartları Kurulu’nun (TÜDESK) kurulmasıdır. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu - International Auditing Standards (IFAC) çatısı altında faaliyet gösteren Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından hazırlanan ve yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları’nın Türkçe’ye çevirisini yapmış ve standartların Türkçe’si TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır (Senal, 2011: 14).

Denetim standartları kapsamındaki düzenlemelerden bir diğeri, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 16.06.2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan ve yürürlüğe giren ve IFAC tarafından hazırlanan UDS’lerle uyumlu olan Seri: X, No: 22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ’dir ve IFAC tarafından hazırlanan Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu bir şekilde düzenlenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA MUHASEBE MESLEĞİ VE DENETİM UYGULAMALARINA GETİRİLEN YENİLİKLER

2.1. Kanuna İlişkin Genel Açıklamalar

29 Haziran 1956 tarihinden 6102 Sayılı Kanun'un çıktığı 1 Temmuz 2012 tarihine kadar ticari hayata yön veren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu Türkiye'de 55 yıl boyunca ticari, ekonomik ve hukuki alanda önemli bir yere sahipti. Fakat günümüzde ülke sınırlarını aşan ticari hayat, hem Türkiye'de hem de tüm dünyada sürekli değişim ve gelişim içerisine girmiştir. Özellikle son yıllarda uluslararası ticaretin gelişmesi ve ekonomik işbirliklerinin yaygınlaşmasıyla ticareti düzenleyen yeni kurallar ortaya çıkmıştır. Ayrıca ülkemizin AB ile uyum süreci sebebiyle ilk olarak temel kanunların değiştirilmesi, sermaye ve finans piyasalarını kapsayan değişikliklerden başlanarak tüm alanlarda ticari ilişkileri kolaylaştırıcı hükümler getirilmesi zorunlu hale gelmiştir (Sanlı, 2012: 7).

Öte yandan, Türkiye'nin Avrupa Birliği ile uyum sürecinden farklı olarak, ülkeler arası ticaret, sanayi, hizmet, sermaye ve finans piyasalarında yer alabilmek için ve özelliklede raporlama alanında daha şeffaf olunması ve her kesim tarafından kabul gören ilke ve kavramları kapsayan yeni bir ticaret kanununun yürürlüğe girmesi zorunlu hale gelmiştir. Bundan dolayı, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nu tamamıyla yenilemek amacıyla bir yasa taslağı hazırlanmış ve taslak 2005'te Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) ilgili komisyonları tarafından tasarının olumlu ve olumsuz yönleri görüşülmeye başlanmıştır. Uzun zaman alan çalışma ve araştırmalar neticesinde 6102 Sayılı yeni kanun 13.01.2011 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda yapılan oylamada kabul edilmiş ve 14.02.2011 tarihinde Resmi Gazete de yayımlanmıştır. 6102 Sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe mesleği ve uygulamaları ile alakalı maddeleri 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni TTK, iyi bir yönetim, bağımsız ve iç denetim kapsamında birçok somut hükümler getirmiş olup, kurumsal yönetime bakışını dört temel esas üzerinde değerlendirmiştir. Bunlar; şeffaflık, hesap verilebilirlik, adillik ve sorumluluktur (Ulusan vd., 2012: 12).

2.1.1. Kanunun Değişim Nedenleri

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun kabul edildiği 29 Haziran 1956 yılından yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabul edildiği tarihler arasında ülkemizde ve dünyada ticari alanda, son derece önemli ticari ve ekonomik yenilikler meydana gelmiştir. Bunlar Türk Ticaret Kanunu tasarısının gerekçesinde şu şekilde belirtilmiştir (Bozdemir, 2014: 10);

- 6762 Sayılı TTK'yi doğrudan etkileyen gelişmeler,
- AB'ye uyum süreci,
- İnternet ve Teknolojik gelişmeler,
- Uluslararası ticari piyasaların bir parçası olmak,
- TTK'yi etkileyen yeni kanunlardır.

Yukarıdaki açıklamalara göre; yeni TTK' ya olan ihtiyacın arkasında birçok neden bulunmaktadır. 6762 sayılı Kanun'un geçerliliğini koruduğu süre zarfında hem ülkemizde hem de tüm dünyada son derece önemli gelişmeler meydana gelmiştir. Bu gelişmelerin en başında Avrupa Birliği'nin kuruluşu ve daha sonra kendine ait yeni bir para birimi ortaya çıkarması ile hukuki alanda yeni düzenlemeler yapmasıdır. Yaşanan diğer gelişmeler ise, küreselleşme ile ekonomik alanda çok uluslu şirketlerin kurulması ve gelişen teknoloji ile internet ağının yaygınlaşması ve ilerlemesidir. Ayrıca uluslararası ticaretin gelişmesi, sermaye ve para piyasalarının bir parçası olma isteği de yeni bir Ticaret Kanunu'na ihtiyaç duyulmasına neden olmuştur (Kubilay, 2008: 2).

2.1.2. Yeni TTK'nin Muhasebe Mesleğine Getirdiği Yenilik Alanları

Temmuz 2012'de ticari hayata yön vermeye başlayan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, muhasebe ile ilgili uygulamalarda, muhasebe standartlarında ayrıca denetim ve denetim standartları kapsamında devrim sayılacak yenilikler getirmiştir. Yeni Ticaret Kanunu ile vergi hesaplamak için kullanılan muhasebe görüşü bir tarafa bırakılmıştır. Muhasebe disiplininin en temel fonksiyonu olan işletme yönetimine ve işletmenin finansal tabloları ile ilgilenen diğer kişi ve kuruluşlara finansal durum hakkında

uluslararası standartlar çerçevesinde raporlama yaparak güvenilir, doğru, zamanında ve ihtiyaca uygun bilgi verme amacı ön plana çıkmıştır (Ulusan vd., 2012: 13).

Bununla beraber yeni TTK'nin getirdiği yenilik alanları aşağıdaki gibidir (Bozdemir, 2014: 14).

- Kurumsal yönetime yönelik yenilikler,
- Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasına yönelik yenilikler,
- Uluslararası denetim standartlarının uygulanmasına yönelik yenilikler,
- Bilişim ve teknoloji alanına yönelik yeniliklerdir.

Yukarıdaki açıklamalara göre yeni Ticaret Kanunu; şirketlerde adillik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin benimsenmesine yönelik yükümlülüklere dikkat çekmiştir. Bunun yanında sadece vergi ödevi için muhasebe tutulması görüşünden vazgeçilerek işletmelerin şeffaflaştırılmasını sağlamıştır. Ayrıca denetçiler şirket organı olmaktan çıkarılmış, şirketlerin büyüklükleri dikkate alınarak bağımsız denetim getirilmiş ve son olarak elektronik ortamda fatura düzenlenmesi, genel kurul çağrılarının elektronik ortamda yapılması vs. gibi yenilikler getirmiştir (Bozdemir, 2014: 19-20).

2.2. Defter Tutma

Yeni TTK'de ticari defterler alanında yapılan düzenlemeler, kanunun 64. ve 88. maddelerinde yapılmıştır. Buradaki açıklamalara göre, her tacir, ticari hayatı boyunca faaliyetine uygun şekilde ticari defter tutma yükümlüğü altındadır. Ticari faaliyetle ilgili defter tutulması, tacir açısından sadece bir kuraldan ibaret değildir aynı zamanda da bir ihtiyaçtır. Ticari defterler, işletmenin finansal durumunu, borçlarını ve alacaklarını, dönem sonunda hesap dönemi boyunca gerçekleştirilen iş ve işlemlerin sonucunun görülmesi sağlar. Düzenli ve verimli faaliyetler gerçekleştirmek isteyen her tacirin defter tutması gerekir (Çeker, 2014:111).

2.2.1. Defter Tutma Yükümlülüğü

Tacir; Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca gerekli olan ticari defterleri tutmakla yükümlüdür. İngiltere’de ticari defterleri tutup tutmamak tacirin isteğine bırakılmıştır. Burada tam bir serbest sistem vardır. Bazı ülkelerde ise, defter tutmadaki serbestlik sadece işletmenin büyüklüğüne göre tacire bırakılmıştır. Zorunlu defter tutma sisteminde ise, tacirler tabi oldukları kanunda belirtilen defterleri tutmak zorundadırlar. Karma sistemde ise, tacir hem yasanın belirlediği hem de işletmenin zorunlu kıldığı defterleri tutmak zorundadır. Türk Ticaret Kanunu bu sistemi benimsemiştir (Çetiner vd., 2014: 88). TTK.m.64’e göre, bütün tacirler ticari defter tutmak zorundadırlar. Ayrıca defterlerinde, ticari faaliyetleri ile işletmenin finansal durumunu, borçlarını, alacaklarını ve her bir hesap dönemi sonunda alınan sonuçları, Ticaret Kanunu’na göre açık ve net bir şekilde göstermek zorundadır. Defterler ilgili uzmanlara, belirli bir süre zarfında yapacakları incelemede işletmenin finansal durumu ve faaliyetlerine dair fikir oluşturabilecek bir şekilde tutulur. İşletmeye ait faaliyetlerin oluşumu ve gelişim süreci ticari defterlerden anlaşılabilir. Bununla beraber, tacir işletmesini açtığı tarihten itibaren, işletme kaydının ticaret sicilinden silinme anına kadar defter tutmakla yükümlüdür.

Ayrıca muhasebe işlemlerinde defterlerde kayıt tutma ödevi ülkemizde Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu (VUK) ile ayrıca hukuk, norm ve kurallarla koruma altına alınmış ve 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda da devam etmektedir. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 6102 Sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu karşılaştırıldığında defter ve belgeler ile alakalı getirilen yenilikler aşağıdaki gibidir (Taşdelen, 2012: 290).

2.2.1.1. Defter İhdas Etme Yetkisi ve Defterlerin Tasdiki

Yeni Türk Ticaret Kanunu m/64’e göre gerçek kişi veya tüzel kişi ayrımı yapılmadan ve bütün tacirler için tutulması gerekli olan muhasebe ile ilgili defterler şöyledir: envanter, yevmiye ve defteri kebir olarak belirtilmiştir (Altaş, 2012: 140). Söz konusu ticari defterler bir ayırımı tabi olmaksızın tamamı açılış ve dönem sonunda kapanış tasdikine tabi olmaktadır. Uygulamalarda tasdiki yapılmayan defterlerin

güvenilir olmadığı görüşünün hâkim olduğu tespiti yapılan yeni TTK'nin gerekçe kısmında, karar defteri, pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin ticari defterler arasında gösterilmesinin teoriye uygun olmamasına rağmen, uygulamada gerek duyulması sebebiyle söz konusu defterlerin tamamının ticari defterler arasında sayıldığı belirtilmektedir. Burada amaçlanan ise; ispata yardım etmek, karine oluşturmak gibi fonksiyonlara sahip bu defterlere, diğer ticari defterler için uygulanan disiplin ve güven kurallarının uygulanabilirliğini sağlamak olduğu belirtilmiştir (Bilen, 2007: 130-131). Ticari defterlere ilişkin açılış ve kapanış onayları noter tarafından yapılır. Kapanış tasdikinin yapılması kanunda belirli bir süreye bağlanmıştır (TTK, md.64/3). Yevmiye defteri kapanış onayının, takip eden hesap döneminin Haziran ayı sonuna kadar; yönetim kurulu karar defteri ise, takip eden hesap döneminin Ocak ayı sonuna kadar yapılması zorunludur (Çeker, 2014: 112).

2.2.1.2. Elektronik Defter Uygulaması

Yeni Türk Ticaret Kanunu md. 64 ve 65'te ara dönem ve açılış bilançosu, yıl sonu finansal tabloları ve topluluk yıl sonu finansal tabloları dışında kalan bütün belge ve defterlerin saklanması iki yöntem belirlenmiştir. Bunlardan ilki defter ve belgelerin fiziki olarak dosyalanması, diğeri ise CD'ler, interalia, magnetler, mikro fişler, ve elektronik ortam gibi veri taşıyıcılarıdır. Diğer bir anlatımla, yeni TTK'de Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS) uygun hareket etmek koşuluyla tüm defter ve belgeleri fiziki olarak saklamak mümkün iken, elektronik ortamda da saklamak mümkündür. Yürürlükten kaldırılan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu; md 66'da ise tüm defterlerin ve diğer önemli belgelerin gerekli olan süre kadar sadece fiziki olarak dosyalanmasına ve bu şekilde tutularak saklanmasına olanak tanımıştır. 6215 Sayılı Kanunun 29.03.2011 tarihinde kabul edilmesi ile 6762 Sayılı Kanununa göre artık ticari defterler ve diğer önemli belgeler elektronik ortamda tutularak saklanabilecektir (Taşdelen, 2012: 271).

Muhasebeleştirme sürecinin son aşamasında yevmiye defteri ve büyük deftere işlenen kayıtlar sonucu elde edilen çıktılar, yapılan işlemin özelliğine göre çok geniş kapsamlı olması nedeniyle çok yer kaplamaktadırlar. Yeni düzenlemelerden önceki

haliyle elde edilen bu çıktıların kağıt kullanmak suretiyle alınması ve bu kağıtların tamamına yakınının kullanımdan önce noterlere tasdik ettirilmesi son derece zahmetlidir. Çıktılar alındıktan sonra da arşivlenmektedir. Kanunun gerekçe metninden de anlaşıldığı gibi yeni düzenlemenin, teknolojik gelişmeleri de göz önünde bulundurularak; defterlerin ve diğer önemli belgelerin saklanması hususunda iki seçenek ortaya konulmuştur. Bu açıklamalara göre; defter ve belgeler elektronik ortamda saklanacağı gibi fiziki olarak saklamakta mümkündür (Haftacı ve Badem, 2011: 5).

2.2.1.3. Defterlerin İbrazı

Yeni TTK' da, çağdaş kanunlarda görülmeyen ticari defter ve belgelerin kanıt olarak kullanılması hakkındaki hükümler yer almamıştır. Böylelikle ticari defterlerin ispat edici niteliği ortadan kaldırılmış, bundan sonra takdiri delil şeklinde kullanılabilmesi mümkün olacaktır. Bunun dışında ticari defterlerin delil sayılması ile ilgili konulan hükümler TTK'nin içine alınmamış ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) kapsamı içine alınmıştır (Bozdemir, 2014: 40).

2.2.1.4. Defterlere Kayıt Zamanı

TTK md. 65/II; defterlere yazılımlar ve gerekli olan diğer kayıtlar, tam, zamanında doğru ve düzenli olarak yapılır.

Zamanında kayıt ilkesi, muhasebe kaydının zamanında yapılmasını ifade etmektedir. İlke olarak, muhasebe ile ilgili kaydın 5 ve 10 gün gibi belirli bir süre içerisinde yapılması öngörülmüş olup, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve kurallarına uygunluk içinde "zamanında" ölçütü kullanmaktadır. "Zamanında" aynı anda veya hemen anlamlarına gelmeyeceği gibi, uzun zaman olan haftaları da işaret etmemekte olup, gerçekçi fakat kısa bir süreyi, yani muhasebeleştirme için olağan süreyi ifade etmektedir (Abdioğlu vd., 2014: 94).

2.3. Envanter

Kısaca envanter, işletmenin aktif ve pasiflerini değerleriyle gösteren listedir. Belli bir zaman aralığında işletmenin aktifleri ve pasifleri ile bunların kanunda belirlenen bir

takım ölçütlere göre saptanmış değerlemeleri anlamına gelen teknik bir terimdir. (İnanç, 2011: 231). Gerçek kişi veya tüzel kişi her tacirin ticari işletmesinin, alacaklarını ve borçlarını, taşınmazlarını, nakit para miktarını ve diğer varlıklarını tamlık ve doğruluk ilkelerine bağlı kalarak göstermesi gerekmektedir. Gerçeği olduğu gibi yansıtmayan ve bilanço hazırlanmasında veri kaynağı olan bir envanterin, doğru bir bilanço oluşturmayacağı aşikârdır (Demir, 2011: 55).

Envanteri, amaç yönünden tamlık ve doğruluk ilkeleri tarif etmektedir. Envanteri doğru ve tam olmayan işletmelerin hesap kalemleri ve bu hesapların sonuçları da doğru olarak çıkmaz. Envanter ilk çıkarıldığında gerçek ve doğru değil ise bu düzeltilemez. Bunun için 66. maddenin birinci fıkrası hükmü uyarınca ilk envantere, şirkete ait taşınmazlarının, alacakların, borçlarının, diğer varlıklarının ve nakit parasının doğru ve tam bir şekilde sunulması gerektiği belirtilmiştir. Gerçeğe uygun olmayan bir bilanço ilk olarak envantere başlar. Envantere tamlık ve doğruluk ilkeleri egemendir, bundan dolayı bu ilkeler ilk envantere de egemendir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 66. maddesinin birinci fıkrası, tamlık ve doğruluk ilkesinin yanında borçların ve varlıkların tek tek gösterilmesi, yani hesaplarda toplama, mahsup ve hamur yapmama, birleştirme yani konsolide etmeme ilkeleri ile beraber denetlene-bilirlik kuralını da içermektedir. Ayrıca hesap döneminin veya diğer bir hukuki tanımla hesap yılının on iki aydan fazla olamayacağı belirtilmiştir. Düzenli olarak işletmenin faaliyetinin işleyişine uygun bir zaman içinde envanter çıkartılır.

İşletmenin maddi duran varlıkları içinde bulunan varlıklarla, ham madde ve işletme malzemeleri ile diğer yardımcı maddeler düzenli bir şekilde temin ediliyor ve toplam değeri işletme açısından ikinci derece önem taşıyorsa, değişmeyen yani sabit miktar ve tutarla envanter içine alınır. Yani, bunların mevcuttaki miktarları, değeri itibarıyla ve bir bütün şeklinde sadece küçük boyutlarda değişikliğe uğramış olabilirler. Fakat, kural olarak yine de üç yılı aşmayan bir sürede sayım ve ölçüm yapılması zorunludur (Bozdemir, 2014: 43). TTK, m.66/1'e göre, işletmenin açılışında, işletmenin taşınmazlarının, alacakların, borçların, nakit olarak bulunan paranın ve diğer varlıkların tam, doğru ve net bir şekilde gösterilmesi ve işletmenin varlıkları ile borçlarının değerlerinin belirtildiği bir envanter çıkarılması zorunludur. Hazırlanacak olan bu

envanterin, düzenli bir şekilde işleyen işletme faaliyetinin, faaliyet akışına uygun düşen bir süre içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir (TTK, md.66/2).

2.3.1. Envanteri Kolaylaştırıcı Yöntemler

Yeni kanunun envanterle ilgili dikkat çeken 67. maddesi ise envanteri kolaylaştırıcı yöntemler adı altında açıklamaktadır. Bu maddeye göre dönem sonu “Envanter düzenlenirken işletmenin mal varlığı toplamı, sondaj yöntemi uygulanarak miktar, çeşit ve değer olarak genel kabul görmüş matematiksel ve istatistiksel yöntemler yardımı ile tespit edilir. Kullanılan bu yöntem Türkiye Muhasebe Standartları’na uygun bir şekilde yapılmalıdır. Bu haliyle düzenlenmiş bir envanterin ulaştığı sonuçlar, fiziksel olarak bir sayım yapılmış olsa idi, ulaşılabilecek envanter sonuçları ile aynı olmalıdır.” açıklaması ile işletmelere güvenli bir şekilde sonuçları saptamak ve fiziki olarak yapılan sayım sonuçları gibi sonuçlar elde etmek kaydıyla TMS’ye uygun bir şekilde kolaylaştırıcı envanter olanağı sağlamış olmaktadır. Sonuç olarak, işletmeler fiziki olarak envanter yapma gibi bir zahmetten kurtulmaktadır (Yavaş, 2011: 6).

Bahsedilen yasal düzenleme; matematiksel-istatistiksel yöntem ve hesaplarla sondaj yönteminin uygulanmasına olanak sağlamaktadır. Sondaj yöntemi fizikî olarak yapılan envanterin tersidir. Fizikî olarak yapılan envanterde, aktif ve pasif kalemlere ait mevcutlar, ambar ve depolarda sayım yapılarak, alacak/borç ilişkisi içerisinde olan kişi ve kuruluşlara gidilerek ve bu kişilerle mutabık olunan borç/alacak bakiyeleri alınarak, işletme varlıklarını tek tek saymak, ölçmek ve değerlemek suretiyle yapılır (İnanç, 2011: 233).

Yine aynı madde içerisinde bir diğer fıkrada ise işletme, ilgili faaliyet döneminin kapanmasında önce son 3 ay ile, ilgili faaliyet döneminin kapanmasından sonra 2 aylık süre aralığında işletmeye dair özel bir envanter çalışması yaptı ise ve bu yapılan envanter sonucu saptanan varlıklar işletmenin faaliyet döneminin sonundaki sonucu yansıtarak TMS’ye uygun bir şekilde değerlendirilirse işletmenin faaliyet dönemi sona erdiğinde yeniden bir envanter çıkarmaya gerek kalmadığı ifade edilmiştir (Haftacı ve Badem, 2011: 5).

2.4. Bilanço, Yılsonu Finansal Tablolarına İlişkin Genel Hükümler

Açılış bilançosu ve yılsonu finansal tabloların hazırlanması ile ilgili düzenlemeler, 6102 Sayılı Kanun'da 68 ila 71 maddeler arasında yer almaktadır.

2.4.1. Yükümlülük

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 68. md. ye göre;

- Tacirler, ticarî faaliyetlerine başladığı anda ve sona eren faaliyet döneminin bitişinde, varlık ve borç toplamalarının birbirileri ile ilişkilerini gösteren finansal tablolarını (açılış bilançosunu ve dönem sonu bilançosu) düzenlemek zorundadır. Faaliyet dönemi başında düzenlenen açılış bilançosunda, yılsonu bilançosunun düzenlenmesine ilişkin kurallar uygulanır. Bununla beraber işletme, dönem sonunda gelir tablosunu da düzenler. Bilanço ve gelir tablosu, bütün olarak yılsonu finansal tablolarını meydana getirir. 514. madde de belirtilen hükümler ile TMS'lerin bu konu hakkındaki hükümleri saklıdır. Bundan dolayı bütün tacirlere faaliyet dönemi başında düzenlenen açılış bilançosu ile faaliyet dönemi sonunda yılsonu bilançosu ve yıllık gelir tablosunu içine alan yılsonu finansal tabloları düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Burada açıklanan yılsonu finansal tablolarla kastedilen yalnızca bilanço ve gelir tablosu değildir. Dolayısıyla kanun maddesi, asgariyi düzeyi belirtmektedir. Kanunun 514. maddesi, nakit akış ve öz kaynak değişim tabloları ve eklerini de bahsi geçen tabloların içine almıştır (Bilen vd., 2014: 17).
- Tacirler, faaliyet dönemi sonunda gelir tablosunu hazırlar.
- Yılsonu finansal tabloları bilanço ve gelir tablosundan meydana gelmektedir. 514. madde ile TMS'lerin bu konu hakkındaki hükümleri saklıdır (Doğrusöz vd., 2011: 191).

Burada, belirtilen kanunun saklı tutulan 514'üncü maddesi, anonim şirket yönetim kurulunun Türkiye Muhasebe Standartları'nın öngördüğü finansal tabloları ve bunların eklerini, ilgili bilanço gününü takip eden hesap döneminden sonraki ilk üç ay içerisinde hazırlamasını ve genel kurula sunmasını öngörmektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun

bilançoya ilgili 68'inci maddesinde, her tacirin her faaliyet dönemi başında bir bilanço çıkartması gerektiğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durum da, her faaliyet dönemi başı itibariyle bir bilanço çıkarmanın gerekli olmadığı anlamı çıkartılmamalıdır. Doğal olarak, yılsonu düzenlenen bilanço, izleyen faaliyet döneminin açılış bilançosu olmaktadır. Yılsonu bilançosunda yer alan değerlerin aynen dönem başı bilançosuna aktarılması yeterli olacaktır. Bu, Yeni TTK'nin, bir önceki hesap döneminin kapanış bilançosundaki değerlerin faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerlerle aynı olmasını öngören 78'inci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüyle de doğrulanmaktadır (Kaya ve Horasan, 2012: 283-284).

2.4.2. İlkeler

Türk Ticaret Kanunu'nda defterlerin tutulmasında esas alınacak bilanço ilkelerinden bahsedilmektedir. Kanunun ilgili maddelerinde bu ilkelerden bahsedilirken sürekli olarak Türkiye Muhasebe Standartları kurallarına atıf yapıldığı görülmektedir. TTK md. 65'e göre; defterlere yapılan kayıtlar ve diğer kayıtlar, işlemlerin tespiti açısından saklanan belgeler, dosyalama şeklinde veya elektronik ortamda tutulması mümkündür; fakat, muhasebe kayıtlarının bu şekilde tutuluş biçimleri ve bu konu hakkında uygulanan yöntem ve teknikler TMS'lere uygun olmalıdır.

Defterlere aktarılan ve diğer önemli kayıtlar; tam, zamanında, doğru ve düzenli bir şekilde yapılır (TTK, md.65/II). Kanun maddesindeki bu fıkra bilanço ilkelerine, "tamlık", "doğruluk", "zamanında kayıt", ve "düzen" atıfta bulunmakta, fakat bunların tanımını yapmamaktadır. Bu ilkeler aşağıdaki şekilde açıklanmıştır. Buna göre (Çetiner vd., 2014: 92);

- Tamlık ilkesi, kısaca işletmenin faaliyetleri sonucu meydana gelen işlemlerin tam ve eksiksiz bir şekilde, yani işlemlerin kaydı esnasında herhangi bir boşluk bırakmadan muhasebeleştirilmesi, kaydedilmesi gerek olan bir işlemin kayıt dışı bırakılmamasıdır. Ancak muhasebenin tamlık ilkesi ile bilançodaki tamlık ilkesi tamamen birbirinden farklıdır.

- Doğruluk ilkesi, yapılan kaydın aslına uygun olarak meydana gelen işlemi ifade etmesidir. Yapılan işlemin gerçeğine uygun şekilde muhasebe kaydının yapılması, inceleyen kişinin yanlış yorum yapmasını engelleyecektir.
- Zamanında Kayıt ilkesi, muhasebe kayıtlarının zamanında yapılmasını, sonraya bırakılmamasını ifade eder. Zamanında kayıt ilkesi 5-10 gün gibi bir süreyi öngörmektedir. Zamanında, derhal kaydedileceği anlamına gelmeyeceği gibi, kayıt için uzun zaman aralığı olan haftalara da izin vermemektedir.
- Düzen ilkesi ise, yapılan işlemlerin kaydının gerçekleştiği sıra, tarih ve ilgili belge numarası göz önünde bulundurularak yapılmasını ifade etmektedir. Ayrıca yapılan bir kayıt, daha önceki içerik tespit edilemeyecek şekilde çizilmez ve değiştirilmez. Çizimler, sadece düzeltici ve gerçeği yansıtır olmalıdır.

6102 Sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu madde 515'e göre anonim şirketlerin finansal tabloları, TMS'lere uygun şekilde şirketin varlıklarını, yükümlülüklerini, borçlarını, öz kaynaklarını ve faaliyetleri ile ilgili sonuçlarını eksiksiz, anlaşılabilir, dönemler arası karşılaştırmalara olanak veren, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına ve işletmenin aslına uygunluk içinde; tamamen güvenilir ve şeffaf bir şekilde hazırlanmalıdır.

6102 Sayılı yeni TTK'de "dürüst resim ilkesi" adı verilen bu ilke, bir üst hukuk kuralı niteliğindedir. Söz konusu bu ilkeye uygun olmayan standart ve hükümler bu ilke tarafından etkisiz kılınmaktadır. Kanun gerekçe metninde "dürüst resim ilkesinin" içeriği ve oluşumu UMS'leri aynı şekilde yansıtan TMS'ler, öğreti ve mahkemeler tarafından verilecek kararlarca doldurulacağı belirtilmiştir (Demir, 2011: 52-53).

2.4.3. Dil ve Para Birimi

Yılsonu düzenlenen finansal tabloların dili Türkçe ve para cinsi Türk Lirası'dır. Bu konudaki diğer kanunlarda yer alan hüküm ve istisnalar saklıdır (TTK, md.70).

Maddenin gerekçesinde Türkiye Muhasebe Standartları düzenlemelerinin saklı olduğu belirtilmektedir (TTK, Md.70, Gerekçe).

2.4.4. İmza

Yeni TTK'ye göre düzenlenen finansal tablolar her tacir tarafından bilanço tarihi atılarak imzalanmalıdır. Finansal tabloların tacir tarafından imzalanması, finansal tablonun ait olduğu tacirin gerçek kişi olması durumuyla sınırlı olarak uygulanabilir. Tüzel kişi tacirlerde ise, finansal tablonun işletme yönetiminde yetkili kurul ve kişilerce imzalanması gereklidir. Yeni TTK'de düzenlenen finansal tabloların tacir tarafından imzalanması gerektiği hükmü bulunmaktadır. Yürürlükten kaldırılan 6762 Sayılı TTK'de imza şartı bulunmamaktadır. Kanun maddesinin gerekçesinde Borçlar Kanunu hükümlerine istinaden güvenli elektronik imzanın geçerli olduğu belirtilmektedir (Ulusan vd., 2012: 17).

2.5. Bilanço, Yılsonu Finansal Tablo Kalemlerine İlişkin İlkeler

Açılış bilançosu ve yılsonu finansal tabloların düzenlenmesi sırasında uyulması gereken ilkelere 72 ila 77. maddeler arasında yer verilmiştir (TTK, md.72-77).

2.5.1. Tamlik ve Mahsup Yasağı

6102 Sayılı Kanun'un 72. maddesinin birinci fıkrasında; diğer kanunlar ve TMS'lerden farklı olmamak kaydıyla, düzenlenen finansal tabloların, ilgili işletmenin sahip olduğu tüm varlıklarını, yükümlülüklerini ve borçlarını, peşin olarak ödenen tüm giderler ile peşin olarak tahsilatı yapılan tüm gelirleri kısaca bütün gelir ve giderlerini doğru şekilde değerlemiş olarak göstermek zorundadır. Ayrıca işletmenin kendisine ait veya üçüncü kişilerin borç ve yükümlülükleri için rehin olunan ya da başka şekilde teminat için verilen varlık kalemleri bilançoda gösterilir (İnanç, 2011: 235).

Hüküm uyarınca, aktif ve pasif hesap kalemleri, bilançoda, tam ve doğru şekilde değerlemesi yapılarak yer almalıdır. Aktif kalemler ile pasif kalemler, ayrıca giderler ile gelirler ve taşınmazlara dair bulunan haklar ile bunları ilgilendiren yükümlülüklerin mahsup edilmeyeceği ise aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilmektedir (TTK md.72/2).

Bu hüküm, gerekçede açıklandığı üzere, "açıklık" ilkesinin gereği olarak getirilmiştir. Bu hükmün öngördüğü uygulama sayesinde, bilanço kalemleri arasında

mahsup (netleştirme) yapılmayacak ve bu suretle finansal tabloları inceleyenlerin meydana gelen işlemleri anlamaları kolay olacaktır (Keleş, 2013: 35).

TMS 1'in 32. Paragrafında, işletme, bir TFRS tarafından uygulamaya ilişkin izin verilmedikçe varlıklarla, borçları veya gelirlerle, giderleri netleştirmeye olanak tanımamaktadır. (Sağlam vd., 2015: 994).

2.5.2. Bilançonun İçeriği

Türkiye Muhasebe Standartları tarafından aksi belirtilmedikçe bilançoda, duran varlık ve dönen varlık grupları, öz kaynaklar, işletmenin borçları ve dönem ayırıcı hesap kalemleri yeteri kadar ayrıntılı bir şekilde şemalandırılır. Bilânçodaki aktif ve pasif hesapların ayrılmasına açık bir şekilde işaret edilmektedir. Fakat tabloların şekline ilişkin bir tercih belirtmemiştir. Fakat bilânço hesaplarının yeteri kadar olacak şekilde şemalandırılması belirtilmiştir. İşletme, düzenlemiş olduğu finansal tablo ve eki olan dipnotlarını açık bir şekilde tanımlamalıdır. Bununla beraber işletme, aşağıdaki sıralanan açıklamaları da bilançosunda açık bir şekilde göstermeli ve bu bilgilerin doğru anlaşılmasını sağlamak için gerektiğinde tekrarlamalıdır (Özerhan ve Yanık, 2014: 59):

- a) Finansal tabloları düzenleyen işletmenin unvanı ve diğer gerekli bilgileri ve önceki dönemden bu yana yapılan değişiklikler,
- b) Finansal tabloların sadece bir şirket için mi, yoksa şirketler topluluğunu mu kapsadığı,
- c) Finansal tablo tarihi veya finansal tablo ve dipnotların ait dönem,
- d) Finansal tabloların sunum şekli ve para birimi,
- e) Finansal tablolarda gösterilen rakamların aşağı veya yukarı yuvarlanma derecesi.

2.5.3. Aktifleştirme Yasağı

Kanunun 74. Maddesinin 1. fıkrasına göre; Türkiye Muhasebe Standartları'na göre aksi belirtilmemişse, işletmenin kuruluş giderleri ve öz kaynak oluşturmak amacıyla yapılan harcamalardan dolayı bilançoya aktif kalem konulamaz (Akbulut, 2011: 24).

Aktifleştirme yasağı, tamlık ilkesinin gereği bir uygulamadır. Bilirkişi giderleri, noter giderleri, avukatlar için ödenen ücretler ve tescil için yapılan giderler sonucu ilgili işletmeye bir varlık girişi olmaz. Diğer yandan öz sermaye temini için yapılan ihraç giderleri, izah name, pay senedi basımı için yapılan giderler ile aracı kurumlara ödenen komisyonlar da işletmeye bir varlık girişi sağlamaz. Bunun dışında işletmenin kendisine ait olan ticari unvanı, marka, patent vs gibi fikrî mülkiyet hakları da işletme aktifine konulamaz. Bu gibi değerler bir bedel karşılığında başkalarından alınmışsa, yasak geçerli değildir (İnanç, 2011: 236).

2.5.4. Karşılıklar

Gerçekleşmesi şüpheli hale düşen yükümlülükler ve bekleyen işlemlerden dolayı oluşabilecek olası kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında belirtilen kural ve şartlara göre karşılık ayrılır.

75. maddenin gerekçesinde yer verildiği üzere; karşılıklar bilançonun en bilinen hesap kalemlerinden biri olup, şüpheli hale gelen alacaklardan, bekleyen işlemlerden, gelecekte yerine getirileceği muhtemel olan borçlardan dolayı doğması muhtemel kayıplar için ayrılan, yedek akçelerdir. (Özkan ve Kocamış, 2011: 196).

Karşılık, geçmiş olaylardan meydana gelen ve ödenmesi halinde işletmeden kaynak çıkışına neden olacak, gerçekleşeceği zaman ve/veya tutarı tam olarak belli olmayan bir yükümlülüktür. Bir yükümlülüğün karşılık olarak tanımlanabilmesi için, ödeme zamanının ve tutarının kesin olmaması gerekir. Ödeme zamanı ve tutarı kesin olan yükümlülükler karşılık olarak tanımlanamazlar (Özerhan ve Yıldız, 2012: 452).

2.5.5. Dönem Ayırıcı Hesaplar

Bilançonun yayınlanmasından sonraki bir zaman diliminde gidere dönüşecek harcamalar ile gelire dönüşecek tahsilâtlarla ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulanacağı hükmüne Kanununun 76. maddesinde yer verilmiştir. Bilanço gününden sonraki dönemlere ilişkin giderler ve gelirler, tahsil edilip edilmediğine veya ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, aktifleştirilmek veya pasifleştirilmek suretiyle finansal tablolara yansıtılırlar (Pekdemir, 2011: 122-123).

2.5.6. Sorumluluk İlişkileri

Çek, senet ve poliçe düzenlenmesinden, ciro edilmesinden yani devrinden, poliçenin kabul edilmesinden veya garanti sözleşmelerinden vs. meydana gelen sorumluluklar ile TMS' de belirtilen diğer yükümlülükler ve sorumluluklar bilanço pasifinde gösterilmemişse, bilanço ekinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun şekilde açıklanır. Rücu dan meydana gelen borçlar ve alacaklar ile alakalı sorumluluk ve yükümlük ilişkileri de bilanço ekinde açıklanır. (TTK, md.77)

2.6. Değerlemeye İlişkin Genel Hükümler

Değerleme ilkeleri, değerlendirme yapılırken göz önünde bulundurulacak taşıyıcı nitelikte evrensel kurallar olarak TTK madde 78'de aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Finansal tablolarda bulunan borçlar ve varlıklarla alakalı olarak, aşağıda açıklananlarla sınırlı kalmamak ve Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki prensipler göz önünde bulundurulmak üzere değerlendirme ile ilgili aşağıdaki ilkeler geçerlidir (Batirel, 2012: 19).

- a) Önceki dönemin kapanış bilançosu değerleri ile ilgili faaliyet dönemine ait açılış bilançosundaki hesap kalemlerindeki tutarlar eşit olmalıdır,
- b) Hukuki veya fiili duruma zıtlık oluşturmadıkça, değerlendirme yapılırken işletmenin sürekliliği düşünülür,
- c) Bilanço kapanışında, varlıklar ve borçlar ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulur,
- d) Değerleme ihtiyatlı bir şekilde yapılır,
- e) Önceki dönem yılsonu finansal tablolarının düzenlenmesinde uygulanmış yöntemler korunur.

2.6.1. Varlıkların ve Borçların Değerleme Ölçüleri

Bilançonun aktifinde yer alan dönen ve duran varlıklar TMS'ler de açıkça belirtilen ölçütlere göre değerlendirilir. Bu ölçütler, borçlar ve diğer hesap kalemleri için de aynı şekilde uygulanmaktadır. TMS Kavramsal Çerçeve' de belirtilen ölçüm esasları aşağıdaki gibidir (Özerhan ve Yanık, 2012: 23-24):

- Tarihi Maliyet (Maliyet Bedeli),
- Cari Maliyet,
- Gerçekleşebilir Değer,
- Bugünkü Değerdir.

Tarihi Maliyet: Varlığın elde edildiği tarihte alımı karşılığında ödenen nakit veya nakit benzerlerinin toplamları ile ya da bunlara karşılık verilen varlık veya varlıkların gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Borçlar, bir borcun karşılığında elde edilen varlığın tutarı ile ya da işletmenin olağan faaliyetleri sonucu meydana gelen borçlarda, borcun sonlandırılması için gerekli olan nakit veya nakit benzerlerinin değeri ile gösterilir. Finansal tablolar hazırlanırken, işletmeler tarafından en fazla uygulanan ölçüm esası tarihi maliyet esasıdır. Tarihi maliyet esası diğer ölçüm esasları ile birlikte kullanılmaktadır. Örneğin; stoklar genelde maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile menkul kıymetler piyasa değeri ile emeklilik borcu ise bugünkü değeri ile ölçümlenir (Tokay ve Deran, 2008: 25-26).

Cari Maliyet: Varlıklar, söz konusu varlığın ya da bu varlığa eşdeğer gelen bir başka varlığın elde edilmesi için gerekli olan nakit veya nakit benzerlerinin toplamı ile belirtilir. Borçlar, borcun sonlandırılması için gerekli olan nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş toplam tutarı ile gösterilmektedir (Sağlam, vd., 2015: 39).

Net Gerçekleşebilir Değer: Varlıklar, işletmenin olağan faaliyetleri çerçevesinde, bir varlığın satılması sonucu elde edilecek olan nakit ve nakit benzerlerinin toplamıdır. Borçlar, işletmenin olağan faaliyet şartlarında, ödenmesi için gerekli olan nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilmektedir (Uluslan, 2008: 134).

Bugünkü Değer: Varlıklar, işletmenin olağan faaliyet koşulları içinde, ileri dönemlerde işletmeye sağlayacakları nakit girişlerinin bugün ki iskonto edilmiş tutarları ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin olağan faaliyet koşulları içinde, ödenmeleri için gelecekte ödenmesi gerekli olan net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir (Özerhan ve Yanık, 2012: 24).

2.6.2. İktisap ve Üretim Değerleri

Değerlemede uygulama kapsamına alınacak olan değerlerin tespit edilmesi, tanımları, içerikleri, uygulanacak olan hesap kalemlerinin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına bağlıdır (TTK, md.80).

2.6.3. Değerlemeyi Basitleştirici Yöntemler

Koşulların gerçekleşmesi durumunda Türkiye Muhasebe Standartlarında belirtilen değerlemeyi kolaylaştırıcı yöntemler uygulanır (TTK, md.81).

2.7. Finansal Tablolarını TMS/TFRS' ye Göre Düzenlemek Zorunda Olanlar

Kanununun 64. maddesi ve 88. maddesi beraber ele alındığında, bu kanuna göre defter tutmakla yükümlü olan gerçek ve tüzel kişilerin ticari defterlerini tutarken Vergi Usul Kanunu (VUK) açıklamalarına uyması ve finansal tabloların düzenlenmesi esnasında TMS' ye uyumlu finansal tablo düzenlenmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bu durumda VUK' a göre tutulan ticari defterlerde açıklanan verilerden hareketle, TMS' ye göre farklı uygulanması gereken tüm hususların belirlenmesi ve uyumsuzlukların giderilmesi gerekecektir (Bozdemir, 2012: 107-108).

2.8. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Yetkileri

Dünyada meydana gelen finansal krizler ve muhasebe skandalları sebebiyle uluslararası alanda muhasebe raporlarının güvenilirliği tartışmaları baş göstermiştir. Diğer yandan küresel boyutta ekonomik ilişkilerin gelişmesiyle beraber, muhasebe sisteminin uluslararası boyutta uyumlaştırılması ihtiyacı ve muhasebe standartları oluşturma süreci, tüm bu işlemleri yapmayı üstlenen kuruluşları da beraberinde gündeme getirmiştir. Ülkemizde de bu alanındaki dağınıklığa son vermek için denetim standartlarının tek bir kurum ve kuruluş belirlenmesi, yürütülmesi ve kamu gözetim sistemi çerçevesinde faaliyette bulunacak bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkili kılınması ile tescili ve meslekle alakalı etik kurallarının belirlenmesi vb., işlemlerin yürütülmesi için kamu tüzel kişiliğine ve idari yönden

özerkliğe sahip Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması hedeflenmiştir (Bozdemir, 2014: 58-59).

6102 Sayılı TTK'de bağımsız denetime dair birçok açıklama bulunmakta olup, 2 Şubat 2011 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafında yayınlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK), TTK'deki bağımsız denetimle alakalı kanun maddelerin birçoğunun işlerliğinin kaybolmasına sebep olmuştur. TTK'nin geçici 2. maddesinde yapılan açıklamaya göre TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'na bırakılan muhasebe ve denetim standartlarını oluşturma görevi ve TTK'nin geçici olan 3. maddesinde açıklanan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın sahip olduğu yetkiler KGK'ye geçmiştir. Yine aynı kararname ile de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun görevine son verilmiştir (660 Sayılı KHK).

660 sayılı KHK'de, oluşturulan kurulun görev ve yetkileri, ayrıntılı bir şekilde açıklanmaktadır. Kurul, kamu gözetimi görevinin yapılması, denetim standartlarının hazırlanması, muhasebe standartlarının belirlenmesi, denetim faaliyetinde bulunacak kuruluşlarının listeye dâhil edilmesi, denetçinin belirlenmesi, yabancı denetim firmalarının çalışma koşullarının belirlenmesi ve etik ilkelerin belirlenmesi gibi çok önemli yetkilerle donatılmıştır (Karasu, 2014: 96).

2.9. Yeni TTK'nin Denetime Getirdiği Yenilikler

1956 yılında ticaret hayatına giren 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu tüm dünyada meydana gelen ekonomik gelişmeler sonucu ihtiyaçları karşılama yetersiz kalmış, daha etkili, ekonomik gelişmelere cevap veren ve dünya ekonomisi ile uyum içerisinde olan yeni bir ticaret kanununun uygulanması kaçınılmaz bir hal almıştır. Bununla beraber Türkiye'nin uluslararası alanda sanayi, ticaret ve hizmet sektörlerinde faaliyet gösterebilmesi, sermaye ve finans piyasalarına dâhil olabilmesi için, uluslararası finansal raporlama standartları kapsamında finansal raporlamada genel kabul görmüş kavram ve ilkeleri içeren şeffaf ve tutarlı yeni bir kanununa olan ihtiyaç daha da artmıştır (Haftacı ve Badem, 2011: 2).

Bunun sonucunda 13 Ocak 2011'de TBMM genel kurulunda kabul edilen 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu; 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret

Kanunu Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Değişiklik Yapılmasına ilişkin Kanun ile değiştirilerek, 01.07.2012'de ticari hayata girmiştir. Muhasebe mesleği ve uygulamaları ile ilgili hükümler ile muhasebe standartları ve bağımsız denetime tabi olacak sermaye şirketlerinin belirlenmesi ve denetlenmesine ilişkin hükümler ise 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Akdoğan ve Yazar, 2012: 22).

Muhasebe süreci sonunda ortaya çıkan bilgiler yöneticilerden yatırımcılara, bankalardan rakiplere, halktan devlete kadar bütün kesimleri ilgilendirmektedir. Bu bilgiler ilgili kesimlerin geleceğe dair kararlar almalarında yardımcı olmaktadır. Bu bağlamda geleceğe ilişkin yatırım kararlarının isabetli ve doğru olması, bu bilgilerin güvenilir ve doğru olmasıyla yakından ilişkilidir. Bu bilgilerin doğruluğu ise denetimler sayesinde olmaktadır. Son yıllarda dünyada meydana gelen muhasebe ve denetim skandalları, tüm tedbirlere rağmen boşaltılan bankaların varlığı ve devletlerin vergi kayıpları ulusal ve uluslararası çevrelerde denetimin giderek önem kazanması ile sonuçlanmıştır (Özyürek, 2012: 96).

Bunun sonucu olarak yeni Türk Ticaret Kanunu, anonim şirketlerin, limited şirketlerin ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin yani sermaye şirketlerinin ve şirketler topluluğunun denetlenmesinde, yenilikçi bir yaklaşım ve çağın gereksinimlerine ayak uyduran, köklü bir sistem değişikliği getirmiştir. Bu değişiklik, ülke ekonomisinde, uluslararası sermaye ve finans piyasalarında güven inşa edecek ve Türkiye'ye küresel boyutta yeni bir görünüm kazandıracak kalite ve niteliktedir (Şengel, 2011: 29).

TTK'nin, bağımsız denetimle ilgili olan kanun maddesi; anonim şirketler ve topluluğun denetimine dair genel konuları içermektedir. Denetimle ilgili 397. maddeye göre; denetim kapsamına alınan anonim şirketler ve şirket topluluğunun düzenlemiş olduğu finansal tabloları, denetçiler tarafından, KGK tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarıyla (UDS) uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetlenir. Ayrıca denetim kapsamı içinde yıllık faaliyet raporu ve denetimi yapılan finansal tabloların ne kadar uyumlu olup olmadığı da bulunmaktadır (Karakoç, 2013: 19).

2.9.1. Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı

TTK'nin 398. maddesinin 1. fıkrasında bağımsız denetimin konusu ve kapsamından bahsedilmiştir. Buna göre; şirketin ve şirket topluluğunun düzenlemiş olduğu finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; muhasebenin, envanterin ve Türkiye Denetim Standartlarının belirttiği şekilde ve ölçüde iç denetimi, 378. madde de belirtilen raporların (riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesi tarafından hazırlanan raporlar) ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde bulunan finansal bilgilerin, denetimi yapılan finansal tablolar ile uyumlu olup olmadığının ve gerçeği yansıtır şekilde düzenlenip düzenlenmediğini kapsamaktadır (Dural, 2005: 31).

Kanunun 398. maddesinin 1. fıkrasının devamında denetimin, esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine, kanuna ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun davranılıp davranılmadığının incelenmesini de kapsadığı görülmektedir. Denetimin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirttiği esaslar çerçevesinde, denetçilik mesleğinin gerektirdiği mesleki özen ve etiğe uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Denetimin, şirketin ve şirket topluluğunun, finansal durumunun ve mal varlığının, dürüst resim ilkesine uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmadığı takdirde nedenlerini, dürüstçe açıklayacak şekilde yapılması gerektiği açıkça yer almaktadır (Bozdemir, 2012: 110).

Bağımsız denetim yönetmeliğinin 6. maddesinin 1. fıkrasında denetimin 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK ile diğer hukuki mevzuat hükümleri çerçevesinde denetime tabi tutulan konularda yapılacağı belirtilmiştir. TTK'de yer alan hükümlere paralel olarak, yönetmeliğin aynı maddesinin 2. fıkrasında ise denetimin; 6102 sayılı TTK'de belirtilen hükümlere göre denetlenmesi planlanan finansal tablolar, yönetimin yıllık faaliyet raporları, riskin erken teşhisi ve yönetimine dair sistemler ile diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde doğrudan veya dolaylı olarak denetçiler ve denetim kuruluşları tarafından incelenmesi, denetlenmesi veya değerlendirilmesi planlanan diğer hususlara dair konuları kapsadığı hükmü yer almaktadır. Yine aynı yönetmeliğe göre denetimin; denetimin konusu, mesleki şüphecilik içinde, mesleki etik ilkelere bağlı

kalmak şartıyla, Türkiye Denetim Standartları kapsamında yeteri kadar ve uygun denetim kanıtı elde edilmesini, bu kanıtlara göre bir görüş ortaya konmasını ve bu görüşün raporlanmasını kapsadığı ifade edilmektedir (Karataş, 2014: 127).

TTK'nin 398. maddesi denetimin yapılmasına dair dört kuralı kapsamaktadır. Bunlar (Yıldırım, 2011: 46);

- Şirket ve şirket topluluğu açısından, finansal tablolar ile raporların uyum içinde olup olmadığı,
- Finansal tablolar ve raporlarla bunların denetimi sonucu ortaya çıkan bulguların ve sonuçların birbiriyle uyum içinde olup olmadığı,
- Şirketin ve şirket topluluğunun genel finansal durumunun bilgi kullanıcılarını tatmin edici şekilde sunulup sunulmadığı,
- Risklerin doğru tespit edilip edilmediğidir.

2.9.2. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

2016 yılı için de bağımsız denetim tabi olacak şirket kriterleri için 19.03.2016 tarih ve 29658 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan kriterlere göre; (Resmi Gazete, 2016/29658);

- Aktif toplamı 40 milyon TL ve üstü,
- Yıllık (net) satış hasılatının 80 milyon TL ve üstü,
- Çalışan sayısı 200 kişi ve üstü olarak belirlenmiştir.

Tablo 4: Yıllar İtibariyle Bağımsız Denetime Tabi Olma Koşulları

	2013	2014	2015	2016
Aktif Toplam	150	75	50	40 milyon TL ve üstü
Yıllık (net) Satış Hasılatı	200	150	100	80 milyon TL ve üstü
Çalışan Sayısı	500	250	200	200 kişi ve üstü

Kaynak: [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/Bagimsiz_Denetim_Kapsami_Genisliyor\(21.03.2016\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/Bagimsiz_Denetim_Kapsami_Genisliyor(21.03.2016).pdf)

Şirketlerin bağımsız denetim kapsamına girmesi için yukarıda belirlenen üç koşuldaki ikisini iki hesap dönemi süresince üst üste sağlaması gereklidir. Birbirini

izleyen dönemlerde sağlanan iki şartın aynı şartlar olması koşulu bulunmamaktadır. Dolayısıyla 2014 ve 2015 yılı hesap dönemlerinde bu 3 koşuldan herhangi 2 sini sağlayan şirketler 2016 yılında bağımsız denetim kapsamına girecektir (Dal ve Çalış, 2013: 90).

Türk Ticaret Kanunu'na göre (md.397); Bakanlar Kurulu tarafından 19.02.2012 tarihinde karara bağlanmış olan ve TTK'nin 398. maddesine göre bağımsız denetim kapsamına alınacak şirketlere dair usul ve esaslar belirlenmiştir. 23.01.2013 tarihinde 28537 Sayılı Resmi Gazetede 2012/4213 sayılı karar yayınlanmış ve 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kararnamede bağımsız denetim kapsamına alınacak şirket kriterleri ekli I ve II sayılı listede belirtilmiştir. Kararnameye göre bağımsız denetime tabi şirketler 3 ayrı şekilde düzenlenmiştir. Buna göre (Bozdemir, 2014: 81);

1) Herhangi bir koşula bağlı olmada bağımsız denetim kapsamına gire şirketler;

Sermaye Piyasası Kanunu'na bağlı olan şirketler, Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet gösteren sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun düzenleme ve denetimine bağlı olan şirketlerdir. Ayrıca, kıymetli maden üreten veya ticareti ile uğraşan anonim şirketler, İstanbul Altın Borsasına kayıtlı şirketler, TV ve Radyo yayını yapan şirketler ve lisanslı depoculuk yapan şirketler herhangi bir şarta bağlı olmadan bağımsız denetime tabidir (Usul, 2013: 19-20).

2) Özel Şartlara bağlı olarak bağımsız denetim kapsamına alınan şirketler;

Belirli şirket grupları için özel şartlar tespit edilmiş olan bu şirketler, belirlenen üç kriterden ikisini son iki yılda sağlarsa bağımsız denetime tabidir. Bunlar (Bozdemir, 2013: 77):

- % 25 ve üstündeki oranda hissesi Kamu Kurumu Niteliğindeki Kuruluşlara (Sendika, Meslek Odası, Dernek, Vakıf, kooperatif, birlik vb.) ait şirketler,
- Ülke genelinde günlük gazete yayınlayan şirketler,
- Elektronik imza, elektronik haberleşme ve bilgi teknolojisi şirketleri,

- Elektrik, Petrol Piyasası Kanunu, Doğalgaz ve Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine bağlı olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesine sahip şirketler,
 - Halka açık sayılan anonim şirketler,
 - Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunu İştirakleri,
 - % 50 ve üstündeki hisse oranı belediyelere ait olan belediye şirketleridir.
- 3) Genel şartlar ile bağımsız denetim kapsamına girecek şirketler; bulunduğu sektör ve konumuna bakılmaksızın bağımsız denetime tabi olacak şirketlerdir (Bozdemir, 2013: 78).

Bağımsız denetim kapsama dahil olmuş şirketlerin bu kapsamdan çıkmaları için ise, ya arka arkaya iki yıl süresince genel şartlardan, en az iki şartın limitinin altına inmeleri ya da sadece bir yıl limitin altına inmekle beraber bu düşüşün en az % 20 ve daha fazlası olması gerekmektedir (Usul, 2013: 20).

2.9.3. Bağımsız Denetim Yapma Yetkisine Sahip Kişi ve Kuruluşlar

Türk Ticaret Kanunu, denetime tabi sermaye şirketlerinin denetim faaliyetini, şirketin kendi organizasyon yapısı içerisinde bulunan denetleme kuruluna değil, şirketin dışında bulunan bağımsız bir denetçiye vermiştir. Böylelikle anonim şirketlerde denetim organı olarak denetim kuruluna son verilmiş, anonim şirketin finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporları ve bunlarla ilgili olarak tüm şirket muhasebe işlemlerinin, serbest, bağımsız bir denetçi tarafından denetimden geçirilmesi belirtilmiştir (Arslan, 2011: 73).

TTK'nin 400. maddesinin 1. fıkrası ile bağımsız denetim yapma yetkisi, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanunla Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanı almış, ruhsat sahibi meslek mensupları içerisinde KGK'ce yetkilendirilmiş kişiler ve/veya ortakları ile bu kişiler tarafından kurulmuş sermaye şirketlerine bırakılmıştır (Karakoç, 2013: 24).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre, bağımsız denetimin sadece KGK tarafından yetki verilmiş denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından gerçekleştirileceği

belirtilmiştir. Aynı maddenin 2. fıkrasında, denetçilerin ve denetim kuruluşların denetim yetkilerinin başlangıcı, yetkilendirmenin KGK'nin ilanıyla başlayacağı belirtilmektedir. 3. fıkrasında ise Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) faaliyet sahaları, işletmenin büyüklüğü, personel sayısı ve buna benzer koşullara göre KGK tarafından belirlenen ve yetkilendirilen denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetim faaliyeti ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılacağı hükmü yer almaktadır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği).

2.9.3.1. Bağımsız Denetim Kuruluşları

KGK kurulana kadar, sermaye piyasası, bankacılık, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetimlerini gerçekleştirecek bağımsız denetim kuruluşlarının SPK ve BDDK'den faaliyet izni almaları gerekmekte idi. SPK ve BDDK'nin, bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak kuruluşları yetkilendirmeleri ile ilgili hususlar kendi mevzuatlarında yer almaktaydı. Enerji piyasasında bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunacak kuruluşlarının yetkilendirilmeleri için SPK'dan, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin bağımsız denetiminin faaliyetinde bulunacak kuruluşların ise SPK ve/veya BDDK'den bağımsız denetim yapma izni almış olmaları gerekiyordu (Erserim, 2007: 69).

660 sayılı KHK ile birlikte bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ile KGK yetkili kılınmıştır.

Bağımsız denetim, KGK tarafından yetkili kılınan “Bağımsız Denetim Kuruluşları” ve “Bağımsız Denetçiler” tarafından yapılmaktadır. Bu güne kadar 207 adet bağımsız denetim kuruluşu ile 13664 bağımsız denetçinin KGK web sayfasında kamuya açık olarak tutulan Bağımsız Denetim Resmi Siciline kaydı yapılmıştır (kgk.gov.tr, 2016).

2.9.3.1.1. Kuruluş Şartları

Denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi için 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili mevzuatta belirtilen

koşullar dışında, denetim faaliyetinde bulunma izni isteyen kuruluşla ilgili şartlar aşağıdaki gibidir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md.13/1):

- Kuruluşun sermaye şirketi olması,
- Paylarının nama yazılı olması,
- Faaliyet konusunun 3568 sayılı Kanun kapsamında veya bağımsız denetim alanında olması,
- Bağımsız denetim ibaresinin ticaret unvanında bulunması,
- Ana sözleşmenin veya şirket sözleşmesinin denetimle ilgili hukuki mevzuata aykırı olmaması,
- Ortaklarının tümünün meslek mensubu olması ve sermayenin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilere ait olması,
- Denetçilerinin bağımsız denetim yönetmeliğın 14. maddesi kapsamında bağımsız denetçi belgesine sahip olması,
- Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
- Yönetmeliğın 28. maddesindeki şartları sağlayan en az iki sorumlu denetçisinin bulunması,
- Denetim kadrosunun, en az, Yönetmeliğın 27. maddesinde belirtilen kapsamda olması,
- Yönetim kurulunun tümünün meslek mensubu olması, % 75'i geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,
- Denetçilerin, ortakların ve üst düzey yöneticilerin farklı bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte hissedar, üst düzey yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,
- Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,

- Denetim faaliyetlerinin etkin ve eksiksiz bir şekilde yürütebilmesi için Kurum tarafından uygun görülen düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
- Kurum tarafından faaliyet izninin daha önce iptal edilmemiş olması,
- Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması şarttır.

Denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşlar, 13'üncü md.1'inci fıkrada öngörülen koşulları sağladıklarını ispat eden bilgi ve belgelerle birlikte kuruma başvuru yaparlar. Kurum tarafından gerekli incelemeler yapılarak, gerekli şartları taşıdığı belirlenenler, harç ve ödemeleri yapmaları halinde kuruma tescil talebinde bulunabilirler. Sicile kayıt ve tescili işlemi yapılanlara bağımsız denetim kuruluşu belgesi verilir (Bozdemir, 2014: 77).

2.9.3.1.2. Denetim Ekipleri

Bağımsız denetim yönetmeliği md.27 ve 28 göre: sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gerekli olan denetim faaliyetleri, faaliyetin öngördüğü nitelikte ve sayıda denetçiden meydana gelen denetim ekipleri tarafından yapılır. Denetim ekipleri, denetlenen işletmenin büyüklüğü ve faaliyeti göz önünde bulundurularak, denetimi işlevini KGK hükümlerine uygun bir şekilde yerine getirebilecek yetki ve bilgiye sahip tecrübeli yeteri kadar denetçiden oluşturulur. Bununla beraber denetim ekibi en az üç denetçiden oluşur. Denetim ekibindeki sorumlu denetçi ve belirlenen diğer denetim kadroları için en az birer yedek denetçi belirlenir. Yedek denetçiler de yerini aldıkları denetçilerin sorumluluklarını üstlenebilecek bilgi ve tecrübeye sahip olmalıdır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği md.27/28).

2.9.3.1.3. KGK' ya Başvuru ve Yetkilendirme

Denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşlar, kuruluş şartlarını sağladıkları bilgi ve belgelerle KGK'ye başvuruda bulunurlar. Başvuru işlemleri Eğitim ve Yetkilendirme Bilgi Sistemi (EYBİS) üzerinden yapılır. Yetkilendirme için müracaat:

- Denetçilerde, bizzat denetçi tarafından veya görev aldığı denetim kuruluşu aracılığıyla,
- Denetim kuruluşlarında ise imza yetkisine sahip kişiler tarafından yapılır.

KGK tarafından gerekli görüldüğü takdirde yerinde inceleme yapılarak, yetki için başvuru yapan kuruluşlardan gerekli şartları taşıdığı belirlenenler, azami doksan gün içerisinde, gerekli olan harç ve ücretleri ödeyerek ve KGK'ye tescil için başvuruda bulunmaları halinde sicile kayıtları yapılır ve ilan edilir. Tescil işleminin tamamlanmasından sonra bu kuruluşlara Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi verilir (Akdoğan ve Yazar, 2012: 24-25).

2.9.4. Denetçilerin Seçimi / Atanması ve Görevden Alınması

Türk Ticaret Kanununun 399. maddesinde denetçilerin seçilmesi, görevden alınmaları ve denetim sözleşmesinin fesih konuları aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (Karakoç, 2013: 22).

Denetçi, denetlenecek olan şirketin genel kurulu tarafından, topluluk denetçisi ise, ana şirketin genel kurulu tarafından seçilmektedir. Topluluk içinde yer alan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için belirlenen denetçi, şirket topluluğu için denetçi seçilmezse, topluluk finansal tablolarının da denetçisi olarak kabul edilmektedir. Denetçinin, her denetim faaliyeti dönemi için ve faaliyette bulunacağı faaliyet dönemi sona ermeden seçilmesi şarttır. Seçildikten sonra, yönetim kurulu, beklemeden denetleme faaliyeti için hangi denetçiyi seçtiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder. Faaliyet döneminin başlangıcından itibaren dördüncü ayına kadar denetçi belirlenmemişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir hisse sahibinin istemesi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu çevredeki asliye ticaret mahkemesi tarafından belirlenir. Seçilen denetçinin görevi reddetmesi veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal edilmesi, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerden dolayı veya başka bir nedenden dolayı görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de şirket merkezinin yer aldığı çevredeki asliye ticaret mahkemesince denetçi atanır. Mahkemenin kararı kesindir (Deryal ve Turgut, 2009: 50 / TTK, md.399).

Denetçi ile imzalanan anlaşmanın kural olarak iptal edilememesi ilkesi benimsenerek, şirket yönetiminin istemediği denetçiyi faaliyetten uzaklaştırma imkânı ortadan kaldırılmıştır. Denetçi yalnızca yukarıda belirtildiği hallerde ve haklı sebebin ortaya çıkması halinde görevinden alınabilir. Bir denetçinin haklı olarak görevinden uzaklaştırılması, yerine yeni bir denetçinin atanmasına bağlıdır; yani denetçi önce denetçi görevden uzaklaştırılıp daha sonra yerine yeni denetçi atanamaz. Ayrıca mahkemenin kararı da, eşzamanlı olmalıdır. Diğer bir anlatımla, şirket yönetimi veya genel kurulu denetçiyi haklı sebep olmadan görevinden uzaklaştıramaz ve kendi kararıyla başka bir denetçi belirleyemez. Bu kural, denetçinin bağımsızlığına yapılan net bir atıftır. Eğer denetim faaliyetinde bulunulacak şirkete sınırsız ve sebepsiz fesih hakkı verilmiş olsaydı, denetçi, şirket tarafından fesih baskısı altında tutulabilirdi (Yıldırım, 2011: 46).

Denetçinin görevinden alınması ve yeni bir denetçinin atanması için açılacak olan dava, denetçi belirlendikten ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildikten sonra üç hafta içerisinde açılır. Azlığın böyle bir davayı açması için, denetçinin seçilmesine genel kurulda olumsuz oy vermiş, olumsuz oy verdiğini genel kurul tutanağına geçirtmiş ve denetçi seçiminin yapıldığı genel kurul toplantısından itibaren geriye doğru en az üç aydır, şirkette pay sahipliği sıfatını taşıyor olması şarttır (TTK, md.399/5). Denetçinin mahkemece belirlenmesi halinde, emsal göz önünde bulundurularak, ücreti ve diğer giderleri için mahkemeye yatırılması gereken tutar mahkeme tarafından belirlenir. Bunula ilgili mahkeme kararları ise kesindir (TTK, md.399/7).

2.9.5. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Uyması Gereken Etik İlkeler

Etik, kişilerin uyması gereken kurallar gösteren, görev bilinci ve sorumluluğu temel alan bir disiplin ya da davranış kuralı olarak tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle bir kişinin neyi, ne şekilde yapıp yapmaması gerektiği konularında, genel kabul görmüş davranışlar biçimidir (Özdemir, 2011: 4).

Meslek etiği ise, belli bir meslek grubu için meydana getirilmiş ve bu mesleği icra edenlerin yerine getirdiği veya yerine getirmeye zorlandığı kurallardır. Meslekle ilgili

faaliyetlerde yapılanlardan neyin doğru veya yanlış olduğu noktasında mesleki temel değerlere dayalı kuralları ortaya sürer (Sakarya ve Kara, 2010: 58).

Muhasebe mesleğinde etik ise; meslek mensuplarının bağımsız ve dürüst davranabilmesini ifade eder. Başka bir deyişle, müşterilere, halka ve diğer kesimlere yüksek standartlarda ahlaki davranışlar içerisinde hizmet edilmesi anlamına gelmektedir (Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005: 29).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, madde 21'e göre; Bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin kamu yararına hizmet etme sorumluluğu vardır. Bu yüzden bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirirken uyması gereken birtakım mesleki etik ilkeler bulunmaktadır. Bunlar (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md.21):

- Tarafsızlık,
- Dürüstlük,
- Mesleğe uygun davranış,
- Mesleki yeterlilik ve özen,
- Sır saklamadır.

2.9.6. Bağımsız Denetim Kuruluşları ile Denetçilerin Sorumluluğu ve Yaptırımlar

Denetim kuruluşları ve denetçiler; denetim standartlarına aykırı olarak denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara dair eksik, yanlış ve hatalı bilgi ve oluşacak kanaatler sebebiyle meydana gelebilecek zarardan sorumludur. Denetim kuruluşları ve denetçiler, hizmetlerinden dolayı meydana gelen zararları karşılamak için şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak mecburiyetindedirler. Bununla beraber, denetçiler ve denetim kuruluşları, yapılan araştırma ve incelemeler neticesinde ortaya çıkarılan görüş ve öneriler çerçevesinde gerekli olan tedbirleri alma yükümlülüğu altındadırlar. Kurum tarafından belirtilen süre içerisinde gerekli olan tedbirleri almayan denetçiler hakkında uyarı, denetim lisansının

beklemeye alınması ve iptali de içine alan yaptırımlar uygulanır (Yavuz, 2011: 156-157).

Ayrıca bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin denetim faaliyetleri sırasında uymaları gereken bir takım yükümlülükleri bulunmaktadır. Denetçilerin yerine getirmesi gereken bu yükümlülükler Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin beşinci bölümünde açıklanmıştır, bunlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği).

- Denetimin kalite ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla, denetim faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir bir şekilde yürütmek,
- Asgari şartları KGK tarafından belirlenecek bir kalite kontrol sistemi kurarak, denetim faaliyetlerini bu sistem çerçevesinde yürütmek,
- Denetim faaliyetleri sırasında, tarafsızlık, dürüstlük, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış gibi meslek etiği ve ilkelerine uymak,
- Denetim faaliyetlerini, denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olarak gerçekleştirmek,
- Doğrudan veya dolaylı olarak reklam faaliyetlerinde bulunmamak,
- Denetim faaliyetlerinin kalitesini herhangi bir şekilde olumsuz yönde etkileyebilecek veya diğer denetçilere zarar verebilecek şekilde faaliyet göstermemek,
- Teorik bilgilerin ve mesleki becerilerin yeterli bir seviyede tutulmasını, mesleki etik ilkelere uyulmasını, mesleki alanda değişikliklerin takip edilmesini ve mesleki gelişimlerini temin etmek amacıyla zorunlu olan ve KGK tarafından belirlenecek sürekli eğitimlere katılmak,
- Denetim kuruluşlarının, denetim ekibinde en az üç denetçiden oluşacak şekilde denetçileri belirlemek,
- Denetlenen işletme arasında yazılı olarak denetim sözleşmesi yapmak,

- Denetim faaliyeti sonunda KGK'nin belirlediği şekil ve esaslara göre denetim raporu düzenlemek,
- Bilanço düzenleme tarihinden sonra fakat denetim raporu yayınlanmasından önce meydana gelen ve finansal tablolarda ya da yıllık faaliyet raporunda düzeltme veya açıklama gerektirecek işlem ve olayları TDS ve ilgili mevzuat kapsamında denetim raporuna işlemek,
- Bütün denetimleri kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak,
- KGK tarafından inceleme ve denetleme yapmak amacıyla görevlendirilenlerce istenilen her türlü bilgi ve belgeyi bu kişilere ibraz etmek,
- Kamu Yararını ilgilendiren Kuruluşların denetiminin yapılması durumunda, ilgili takvim yılını takip eden üç ay içinde şeffaflık raporunu KGK'ye bildirmek,
- 6102 Sayılı TTK'den kaynaklanan yükümlülükleri yerine getirmek.

2.9.7. Denetim Raporları

Denetçi yasalara uygun bir şekilde ve iyi bir denetim faaliyetinde bulunmak için gerekli olan tüm belge ve bilgileri, bilgi verme sorumluluğu olan şirket yönetim kurulundan alabilir. Bu bilgiler ve denetim faaliyeti sonucunda denetçi, yapılan denetimin türüne, kapsamına, niteliğine ve sonuçlarına dair, gerekli açıklıkta, anlaşılır, sade bir dille yazılmış ve geçmiş dönemlerle karşılaştırılabilir şekilde hazırlanmış bir denetim raporu hazırlar. Hazırlanan denetim raporunun esas kısmında (Bozdemir, 2014: 71);

- Defter düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ve esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,
- Yönetim kurulunun, denetçi tarafından denetim faaliyeti için istenen gerekli bilgi ve belgeleri verip vermediği açık bir şekilde ifade edilir,

Ayrıca, finansal tablolar ile bunların temelini oluşturan defterlerin;

- Belirtilen hesap planına uygun şekilde tutulup tutulmadığı,

- Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında, şirketin varlığı, finansal ve kârlılık durumunun gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı belirtilir.

Ayrıca denetçi, denetim sonucunda ulaştığı görüşünü dört farklı şekilde bildirir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md.30/2):

- Olumlu görüş
- Sınırlı olumlu görüş
- Olumsuz görüş
- Görüş bildirmekten kaçınma

Görüş yazısı içerisinde, yönetim kurulunun finansal tablolara dair konular yönünden sorumluluğunu gerektirecek bir sebep mevcut değilse, buna işaret edilir. Görüş yazısı KGK'nin belirttiği şekilde ve düzende herkesin anlayabileceği sade bir dille yazılır (TTK, md.403). Denetçi son olarak hazırladığı bu raporları imzalar ve yönetim kuruluna sunar (TTK, md.402/7).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ, 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA MUHASEBE MESLEĞİ ve DENETİM UYGULAMALARINA GETİRİLEN YENİLİKLERLE İLGİLİ GÖRÜŞLERİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ekonomik ve sosyal alandaki gelişmelerden dolayı ihtiyaçları karşılayamaz duruma gelmiştir. 2012 yılında yürürlüğe giren yeni 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, ticari ve mesleki anlamda birçok yenilik alanı açmıştır. Bu bağlamda çalışmanın amacı; 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe mesleği ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler hakkında, muhasebe meslek mensuplarının görüşlerini ortaya koymaktır.

Çalışmada, TTK'deki muhasebe mesleği ve denetim uygulamalarına getirilen yeniliklere yer verilmiş ve meslek mensuplarına uygulanan anket çalışmasıyla, bu yenilikler hakkındaki görüşleri tespit edilerek, getirilen bu yeniliklerin yeterli ve gerekli olup olmadığı değerlendirilmeye çalışılmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın kapsamını, TÜRMOB'dan ruhsat almış Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanlarına sahip muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Ancak, evrenin tümüne ulaşılmasında maliyet ve zaman açısından kısıtlar bulunduğundan, araştırmanın kapsamı Batı Akdeniz Bölgesi (Burdur, Isparta, Antalya) il merkezlerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ile sınırlandırılmıştır.

Tablo 5: 2016 Yılı İtibariyle Bölgede Faaliyet Gösteren Meslek Mensubu Sayıları

İli	Bağımlı	Bağımsız	Toplam
Burdur	75	152	227
Isparta	125	207	332
Antalya	1.172	1.628	2.800
Toplam	1.372	1.987	3.359

Bu verilere göre Burdur ilinde 75 bağımlı, 152 bağımsız toplam 227 meslek mensubu faaliyet göstermektedir. Isparta ilinde 125 bağımlı, 207 bağımsız toplam 332 meslek mensubu faaliyet göstermekte iken, Antalya ilinde 1.172 bağımlı, 1.628 bağımsız meslek mensubu faaliyet göstermektedir (Türmob; 2016).

Bu kapsamda gerçekleştirilen anket çalışması, 2016 yılının Ocak ve Şubat aylarında yüz yüze görüşme yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

3.3. Araştırmanın Metodolojisi

Çalışmanın bu bölümünde, yapılan verilerin toplanma yöntemi, anket sorularının hazırlanması ve literatür inceleme sürecinden bahsedilmektedir.

3.3.1. Veri Toplama Yöntemi

Araştırmacının çalışması için ihtiyaç duyduğu verileri değişik araçlar kullanarak bizzat kendisinin toplaması ile oluşan verilere birincil veri denilmektedir. Birincil veriler, anket, mülakat ve gözlem olmak üzere üç tanedir (Uzğören, 2012: 13). Bu çalışmada, birincil veri toplama yöntemlerinden biri olan anket yöntemi kullanılmıştır. Hazırlanan anketlerle, yüz yüze görüşme yöntemi uygulanmıştır. Bu yöntemin seçilmesinin amacı, anket sorularının cevaplanmama oranını azaltmak ve anket sorularının cevaplanması esnasında katılımcının anlayamadığı noktaları sorarak, doğru ve tutarlı bilgiler elde edilmesini sağlamaktır.

3.3.2. Anket Sorularının Hazırlanması

Anket sorularının hazırlanmasında, Ulusan vd. (2012), Özçelik vd. (2014) ve Keleş'in (2013) çalışmalarından faydalanılmıştır. Ankette yer alan soruların herhangi bir hata içerip içermediğinin ve yapılan çalışmayla ilişkili olmayan soruların tespiti

amacıyla, meslek mensuplarından birkaçına yöneltilmiştir. Yapılan öneriler değerlendirilerek ankette yer alan bazı sorulara ilişkin ifadelerin daha kolay anlaşılır hale getirilmesi sağlanmıştır.

Bu çerçevede hazırlanan ankette, çalışmayı açıklayıcı bir ön yazı ve toplam 47 soru bulunmaktadır. Ankette yer alan 10 soru katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yöneliktir. Diğer 37 soru ise, meslek mensuplarının yeni TTK'deki muhasebe ve denetim uygulamalarına getirilen yeniliklere yönelik görüşlerini tespit etmeye yönelik likert tipi sorulardır. Ankette yer alan bu sorular, 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış kapalı uçlu sorulardan oluşmaktadır.

3.3.3. Literatür Araştırması

Yapılan literatür incelemesinde 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebe mesleği ve denetim uygulamalarına getirilen yenilikler ile ilgili birçok çalışmanın yapıldığı görülmüştür. Ancak yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yakın bir tarihte yürürlüğe girmiş olması nedeniyle, Kanunun getirdiği her iki yeniliği içine alan kapsamlı bir çalışmanın yapılmadığı görülmüştür.

Özçelik vd. (2014), çalışmasında, bağımsız denetim alanındaki değişikliklere meslek mensuplarının bakış açıları ve farkındalıklarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, meslek mensupları ile anket yapılmıştır. Yapılan analizler sonucunda, meslek mensuplarının yarıya yakınının bağımsız denetçi olmayı düşündükleri, bağımsız denetimin en önemli sorununun işletme sahiplerinin sürece gösterecekleri direnç, faydasının muhasebe bilgilerinin kalitesini artıracığı, başarı faktörünün bağımsız denetim alanındaki kuruluşların uyumlu çalışması olacağı tespit edilmiştir.

Karataş (2014), çalışmasında, şirket denetçiliğinden bağımsız denetçiliğe geçişi incelemiştir. Çalışmada bağımsız denetim kapsamına yeni giren şirketler tarafından bağımsız denetimin bir zorunluluktan çok, Yeni TTK'nin oluşturulma amacına da uygun olarak kurumsallaşmaya geçiş olarak görülmesi durumunda bağımsız denetimin istenen asıl amacına ulaşabileceği sonucuna ulaşmıştır.

Karakoç (2013), çalışmasında, Türk Ticaret Kanununun bağımsız denetimle ilgili olan maddelerini inceleyerek, söz konusu maddelere yöneltilen eleştirilere ve bazı görüşlere yer vermiştir. Ayrıca, son dönemde bağımsız denetimdeki düzenlemeler ışığında bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim eğitimleri hakkında bilgiler sunmuştur.

Kaya ve Horasan (2012), çalışmasında, ticari defterlere ilişkin Yeni Ticaret Kanunu hükümlerini muhasebe açısından değerlendirmiştir. Çalışmada 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ticari defterlere ilişkin kayıt düzeni, kayıtlarda öngörülen düzenlemeler (TMS/TFRS) ve getirilen yenilikler incelenmiştir.

Taşdelen (2012), çalışmasında, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre ticari defterleri incelemiş, bu defterlerin neler olduğu, kimlerin tutmakla yükümlü olduğu, nasıl tutulacağı, nasıl saklanacağı ve ispat gücü konularına değinmiştir. Ayrıca tacirler, vergi açısından Devlet ve alacaklılar bakımından önemini vurgulamıştır.

Ulusan vd. (2012), muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açıları ve farkındalıkları üzerine yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşlerini araştırmıştır. Ayrıca bu görüşlerin meslekteki çalışma yılları ve eğitim seviyeleri açısından farklılık gösterip göstermediğine dair sorulara, anket çalışması yaparak cevaplar aramıştır. Çalışma sonucunda; meslek mensuplarından 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklerin doğru ve gerekli ya da yeterli olduğu görüşüne katılanların sayısı katılmayanlardan biraz daha fazla olduğunu sonucuna varmıştır. Ayrıca, 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki meslek mensuplarının görüşleri, meslekteki çalışma yılları ve eğitim seviyeleri değişkenleri açısından farklılık göstermediği sonucuna ulaşmıştır.

Akdoğan ve Yazar (2012), çalışmasında, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun denetim alanında getirdiği yenilikleri incelemiştir. Çalışmanın, ekonominin küreselleşme

sürecinde denetim alanındaki muhasebe denetiminde mesleki standartları ve şeffaflığı ön plana çıkarması bakımından önem arz ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Bozdemir (2012), çalışmasında, 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesine yönelik bir araştırma yapmıştır. Çalışmasında yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe mesleği ve uygulamalarına getirdiği yeniliklere ilişkin bilgiler vererek, muhasebe meslek mensuplarını muhasebe uygulamaları ile işletme finansal tablolarının denetlemesi açısından ne şekilde etkileyeceğini araştırmıştır. Ayrıca, Kanunun uygulanması ile ilgili olarak meslek mensuplarının görüşlerini, önerilerini, beklentilerini, tereddütlerini ve Kanunun uygulanması tarihine kadarki sürede ne kadar hazır olduklarını ortaya koymaya yönelik bir anket uygulaması yapmıştır. Çalışma sonucunda; Meslek mensupları, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile işletmelerin kurumsallaşacağını, şirketlerinin sağlıklı büyümesiyle geleceğe daha güvenle bakmasının sağlanacağını ve finansal raporların TMS açısından daha şeffaf olacağı kanaatlerini taşıyarak muhasebe uygulamalarının vergi muhasebesinden bilgi muhasebesine dönüşeceğini düşündükleri sonucuna ulaşmıştır.

Haftacı ve Badem (2011), Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında muhasebe mesleğini ilgilendiren genel düzenlemeler ile ilgili çalışmasında, yeni TTK'nin muhasebe alanındaki düzenlemeleri ile öğretici ve uygulayıcılar açısından muhasebe mesleğinin uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak yürütüleceğini tespit etmiştir. Türkiye'nin kendi muhasebe mevzuatının UFRS'ye uyumlu hale getirileceği, Türk işletmelerinin finansal sonuçları TMS'ye göre yayımlanacak ve Türkiye'deki işletmeler açısından bunun yararları ile birlikte söz konusu olabilecek sakıncaları orta ve uzun vadede ortaya çıkacağı sonucuna ulaşmıştır.

Demir (2011), çalışmasında, Türk Ticaret Kanunu'ndaki değişikliklerin muhasebe ve vergilendirme yönüyle değerlendirilmesini incelemiştir. Çalışmada Yeni Ticaret Kanunu ile getirilen değişikliklerin en önemlisinin, muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartları'nın esas alınarak yürütülmesi olduğu sonucuna varmıştır.

Deryal ve Durgut (2009), çalışmasında, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile anonim şirketlerin denetimine getirilen yenilikleri incelemiştir. Yeni TTK Tasarısının değişen iktisadi ve sosyal yaşama ve globalleşen dünyaya uyum sağlamak amacıyla düzenlendiğini belirtmiş, ayrıca getirmiş olduğu yenilikler açısından denetimin objektif yapılmasına imkan sağladığını tespit etmiştir. Yeni TTK'nin özüne hâkim olan şeffaflık, dürüstlük ve gerçeklik ilkeleri ise yanılmayı önleyici ve doğru bilgilendirmeyi amaçlayan ilkeler olduğu ve bundan dolayı Yeni TTK bazı eksiklikleri olmasına rağmen günün koşullarına uygun bir kanun olduğu sonucuna varmıştır.

Erserim (2007), çalışmasında, yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları açısından bağımsız denetimi incelemiştir. Çalışmada, Türkiye'de yapılan düzenlemelerin uluslararası düzenlemelerle uyumlu olduğu, bunun yanında yapılandırılmış bir denetim sisteminin, işletmelerin kredi olanaklarının ve ülkenin vergi gelirlerinin artmasına katkıda bulunacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Literatürde yapılan çalışmalar incelendiğinde, çalışmaların genellikle yeni TTK'nin muhasebe mesleğine getirdiği yenilikler veya denetim alanında getirdiği yenilikleri incelemeye yönelik çalışmalar olduğu görülmüştür. Bu bağlamda yeni TTK'nin, muhasebe mesleği ve denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklerin aynı çalışmada kapsamlı olarak incelenmediği görülmüştür. Bu çalışma ile yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebe mesleği ve denetim uygulamalarına getirilen yeniliklere yönelik araştırma yapılmıştır. Bu araştırma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının, yeni Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebe mesleği ve denetim uygulamalarına getirilen yenilikler hakkındaki görüşlerinin ne olduğu araştırılmıştır. Kapsamlı bir şekilde hazırlanan çalışmanın bu yönüyle literatüre farklı bir bakış açısı kazandıracağı düşünülmektedir.

3.4. Veri Hazırlama

Araştırma sonucu elde edilen veriler SPSS 20.0 paket programına yüklendikten sonra ilk iş olarak veri dosyasını hazırlamak için; kayıp veri, uç değer test edilmiştir.

Kayıp veri: Her bir ankette cevabı boş bırakılan maddelerin toplam maddelere oranı %15 ve yukarısı olup olmadığına bakılmış. Böyle bir anket olmadığı için kayıp veriye atama işlemi yapılmamıştır.

Uç Değer: “Z” ve “T” puanları + 3 ve – 3 üzerinde olan herhangi bir soruya rastlanmamış bu nedenle tüm anketler çalışmaya dahil edilmiştir.

3.5. Araştırmanın Bulguları ve Analizi

Araştırmaya yönelik toplanan veriler, istatistiksel analiz programı olan SPSS (Statistical Packages For The Social Sciences) 20.0 paket programı ile analiz edilmiştir.

3.5.1. Güvenilirlik Analizi

Araştırmada kullanılan ve ölçme aracı ismiyle de bilinen ölçeğin güvenilirliği, araştırmadan elde edilecek sonuçlar açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle araştırmada kullanılacak ölçeğin, kullanılmaya başlanmadan önce güvenilirlik açısından sınanması gerekmektedir.

Güvenilirlik (reliability), bir ölçme aracının ölçtüğü şeyi ne kadar doğru ölçtüğünü ifade eder. Güvenilirlik genel olarak duyarlılık ve kararlılık olmak üzere iki farklı anlamda kullanılmaktadır (Uzgören, 2012: 51). Bu çalışmada ölçeğin güvenilirliğinin belirlenmesi amacıyla, en yaygın olarak kullanılan Cronbach’s Alpha katsayısından yararlanılmıştır.

Cronbach’s Alpha katsayısı, sorular arası korelasyona bağlı uyum değerini ifade etmektedir. Cronbach’s Alpha katsayısı faktör altındaki soruların toplamdaki güvenilirlik seviyesini göstermektedir. Cronbach’s Alpha katsayısı 0 ile 1 arasında değer almakla birlikte, bu değer 0.70 ve üstü olduğu durumlarda ölçeğin oldukça güvenilir olduğu kabul edilmektedir. Ancak, soru sayısı az olduğunda, bu sınır 0.60 ve üstü olarak kabul edilmektedir (Uzgören, 2012: 52-53).

Cronbach’s Alpha katsayısına ilişkin güven aralığı Tablo 6 yardımıyla aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

Tablo 6: Cronbach's Alpha Değer Aralığı ve Yorumu

Cronbach's Alfa	Yorumu
0.80 – 1.00 arası	Güvenilirlik Yüksek
0.60 – 0.80 arası	Oldukça Güvenilir
0.40 – 0.60 arası	Güvenilirlik Düşük
0.40'dan aşağısı	Güvenilir Değil

Kaynak: Uzgören, N., (2012), Temel İstatistiksel Yöntemler ve SPSS Uygulamaları, Ekin Yayın, Bursa.

Çalışmada yapılan güvenilirlik analizine ilişkin sonuçlar Tablo 7 de yer almıştır.

Tablo 7: Anketin Güvenilirlik Katsayısı

Cronbach's Alpha	N of Items
,834	37

Yapılan güvenilirlik analizinde Cronbach's Alpha katsayısı 0.834 olarak hesaplanmıştır. Tablo 6'da ki güven aralıkları dikkate alındığında anket çalışmasında bulunan 0.834 değeri, önermelerin güvenilirliğinin yüksek olduğunu göstermektedir.

3.5.2. Demografik Özellikler

Bu bölümde ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetleri, yaşları, eğitim düzeyi, en son bitirdiği bölüm, mesleki unvan, deneyim, çalışma şekli, üye olduğu meslek odası, mükellef sayısı ve bağımsız denetçi belgesi olup olmadığına dair frekans değerleri ile meslek mensuplarının TTK'nin getirdiği yeniliklere dair görüşleri, muhasebe uygulamalarına getirilen yeniliklere dair görüşleri ve denetim uygulamalarına getirilen yeniliklere dair görüşleri ile ilgili frekans değerleri gösterilmektedir.

Ankete katılan meslek mensuplarından elde edilen verilere ilişkin frekans dağılım tabloları ve bu tablolarda yer alan verilerin analizi aşağıdaki gibidir;

Tablo 8: Ankete katılanların Cinsiyete Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Erkek	351	89,8	89,8
Kadın	40	10,2	100,0
Toplam	391	100,0	

Tablo 8’de görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının % 89,8’i (351 kişi) erkek % 10,2’si (40 kişi) kadındır. Mesleği icra eden erkeklerin oranının kadınlara göre daha fazla olduğu gözlemlenmiştir. Bu bulgulara göre erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre muhasebecilik mesleğini daha fazla tercih ettikleri anlaşılmaktadır.

Tablo 9: Ankete katılanların Yaşa Göre Dağılımı

Yaş	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
25 - 34 yaş	61	15,6	15,6
35 - 44 yaş	163	41,7	57,3
45 - 54 yaş	111	28,4	85,7
55 ve üstü yaş	56	14,3	100,0
Toplam	391	100,0	

Tablo 9’da görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının % 15,6’sı (61 kişi) 25 – 34 yaş arasında, % 41,7’si (163 kişi) 35 – 44 yaş arasında, % 28,4’ü (111 kişi) 45 – 54 yaş arasında, % 14,3’ü (56 kişi) 55 ve üstü yaştadır. 35 – 44 yaş aralığında bulunan meslek mensupları katılımcılar arasında en fazla olan grubu oluşturmaktadır. 55 ve üstü yaş aralığında bulunan meslek mensupları ise katılımcılar arasında en az grubu oluşturmaktadır.

Katılımcılar arasında 35 – 44 yaş aralığı ile 45 – 54 yaş aralığında bulunan iki grup meslek mensupları arasında en fazla olan kesimi oluşturmaktadır. Bu da meslek mensuplarının büyük bölümünün orta yaş grubunda olduğunu göstermektedir.

Tablo 10: Ankete katılanların Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı

Eğitim Düzeyi	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Lise	9	2,3	2,3
Ön Lisans	31	7,9	10,2
Lisans	324	82,9	93,1
Yüksek Lisans	27	6,9	100,0
Toplam	391	100,0	

Tablo 10'da görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının % 2,3'ü (9 kişi) lise, % 7,9'u (31 kişi) ön lisans, % 82,9'u (324 kişi) lisans, % 6,9'u (27 kişi) ise yüksek lisans eğitimine sahiptir. Lisans mezunu katılımcıların meslek mensupları arasında en fazla olan grubu oluşturdukları gözlemlenirken, lise mezunlarının ise en az olan grubu oluşturdukları gözlemlenmiştir. Böylelikle katılımcıların tamamına yakınının eğitim düzeyinin yüksek olduğu söylenebilir. Ayrıca araştırmaya katılanlar arasında Doktora eğitimine sahip meslek mensubu bulunmamaktadır.

Tablo 11: Ankete Katılanların Mezun Oldukları Bölüme Göre Dağılımı

En Son Bitirilen Bölüm	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
İşletme	247	63,2	63,2
İktisat	50	12,8	76,0
Maliye	44	11,3	87,2
Kamu Yönetimi	6	1,5	88,7
Diğer	44	11,3	100,0
Toplam	391	100,0	

Tablo 11'de görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının % 63,2'si (247 kişi) İşletme, % 12,8'i (50 kişi) İktisat, % 11,3'ü (44 kişi) Maliye, % 1,5'i (6 kişi) Kamu Yönetimi, % 11,3'ü (44 kişi) ise diğer bölümlerden mezundur. Ankete katılan meslek mensupları arasında İşletme Bölümü mezunları en fazla orana sahipken, Kamu Yönetimi Bölümü mezunu en az orana sahiptir. Anket sonuçlarından da anlaşıldığı gibi İşletme Bölümü mezunları, muhasebe mesleğini diğer bölüm mezunlarına göre daha yüksek oranda seçmektedirler.

Tablo 12: Ankete Katılanların Mesleki Unvana Göre Dağılımı

Mesleki Unvan	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
SM	3	0,8	0,8
SMMM	388	99,2	100,0
Toplam	391	100,0	

Tablo 12’de görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının % 0,8’i (3 kişi) SM, % 99,2’si (388 kişi) SMMM unvanına sahiptir. Ankete katılanların tamamına yakını SMMM unvanına sahip meslek mensupları oluşturmaktadır. Bu durumun başlıca nedeni, değiştirilen meslek yasası sonucu Serbest Muhasebeci unvanının kaldırılarak, mevcut Serbest Muhasebecilerin yapılan bir takım düzenlemeler ve sınavlar sonucu Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanına sahip olmalarıdır. Bununla beraber Yeminli Mali Müşavirlerde meslek mensubu olmasına rağmen yaptıkları işin niteliği ve Yeminli Mali Müşavir olma şartları daha zor olduğu için sayıları diğer meslek mensubu gruplarına göre daha azdır. Ayrıca yapılan anket çalışmasında, ziyaret edilen YMM’ler işlerinin yoğunluğu nedeniyle anket çalışmasına katılmak istememişlerdir.

Tablo 13: Ankete Katılanların Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımı

Meslekte Geçen Çalışma Süresi	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
1 - 5 yıl	24	6,1	6,1
6 - 10 yıl	99	25,3	31,5
11 - 15 yıl	71	18,2	49,6
16 - 20 yıl	63	16,1	65,7
21 yıl ve üzeri	134	34,3	100,0
Toplam	391	100,0	

Tablo 13’te görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının % 6,1’i (24 kişi) 1-5 yıl arasında, % 25,3’ü (99 kişi) 6-10 yıl arasında, %18,2’si (71 kişi) 11-15 yıl arasında, % 16,1’i (63 kişi) 16-20 yıl arasında ve % 34,3’ü (134 kişi) 21 yıl ve üzerinde mesleki tecrübeye sahiptir. % 34,3 oranla 21 yıl ve üzerinde tecrübeye sahip katılımcılar, meslek mensupları arasında en fazla yüzdeye sahipken, % 6,1 oranla 1 – 5 yıl tecrübeye sahip katılımcılar, meslek mensupları arasında tecrübesi en az kesimi oluşturmaktadırlar.

Tablo 14: Ankete Katılanların Çalışma Şekillerine Göre Dağılımı

Çalışma Şekli	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Serbest	362	92,6	92,6
Bağımlı	29	7,4	100,0
Toplam	391	100,0	

Tablo 14'te görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının % 92,6'sı (362 kişi) serbest olarak mesleğini icra ederken, % 7,4'ü (29 kişi) bağımlı olarak çalışmaktadır. Bu bulgulara göre; meslek mensuplarının büyük bölümü serbest olarak çalışmayı tercih etmektedir. Bunun sonucu olarak serbest olarak çalışan meslek mensuplarının maddi ve manevi yönden diğer bağımlı çalışanlara göre daha fazla tatmin oldukları söylenebilir.

Tablo 15: Ankete Katılanlardan Bağımsız Denetçi Belgesi Olanlar

Bağımsız Denetçi Belgesi Olanlar	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Evet	35	9,0	9,0
Hayır	356	91,0	100,0
Toplam	391	100,0	

Tablo 15'te görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarından % 9'u (35 kişi) Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olduğunu söylerken, % 91'i (356 kişi) Bağımsız Denetçi Belgesi olmadığını ifade etmiştir. Bağımsız Denetçi Belgesi sahibi olan meslek mensuplarının oranının az olması, Bağımsız Denetçilik mesleğinin yeni olması, belge sahibi olmak için mesleki tecrübe aranması, eğitim düzeyi, staj ve en önemli neden olarak sınav sayılabilir.

Tablo 16: Ankete Katılanlardan Bağımsız Denetçi Olmayı Düşünenler

Bağımsız Denetçi Olmayı Düşünüyor musunuz?	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Evet	218	55,8	55,8
Hayır	138	35,3	91,0
Var	35	9,0	100,0
Toplam	391	100,0	

Tablo 16'da görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının % 55,8'i (218 kişi) Bağımsız Denetçi olmayı düşündüğünü ifade etmektedir. % 35,3'ü (138 kişi) ise Bağımsız Denetçi olmayı düşünmediğini söylemiştir. Ayrıca katılımcıların % 9'unun

(35 kişi) Bağımsız Denetçi belgesi vardır. Anket sonuçlarından da anlaşıldığı gibi meslek mensuplarının büyük bir bölümü Bağımsız Denetçi olmayı düşünmektedir.

Tablo 17: Ankete Katılanların Üye Olduğu Meslek Odası

Üye Olduğunuz Meslek Odası	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Burdur	46	11,8	11,8
Antalya	285	72,9	84,7
Isparta	60	15,3	100,0
Toplam	391	100,0	

Tablo 17’de görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının % 11,8’i (46 kişi) Burdur, %15,3’ü (60 kişi) Isparta ve % 72,9’u (285 kişi) Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı meslek mensuplarından oluşmaktadır. En fazla üyeye sahip oda Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası iken, en az üyeye Burdur Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası sahiptir. Odaların üye sayısındaki bu farklılık illerin sanayileşme oranına ve nüfusuna göre artmaktadır.

6102 Sayılı Yeni TTK’nin muhasebe mesleği ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusunda meslek mensuplarının görüşlerini ortaya koymak amacıyla hazırlanan anketin diğer bölümlerinde 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış önermeler bulunmaktadır. Meslek mensuplarının önermelere, Kesinlikle Katılıyorum, Katılıyorum, Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kesinlikle Katılmıyorum seçeneklerinden uygun buldukları herhangi birini seçerek katılım düzeylerini belirtmeleri istenmiştir. 5’li likert ölçeğine göre hazırlanan bu önermelere verilen cevapların puanlaması “5= Kesinlikle Katılıyorum, 4= Katılıyorum, 3= Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 1= Kesinlikle Katılmıyorum” şeklindedir. Meslek mensuplarının önermelere verdikleri puanlara göre hesaplanan aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri aşağıdaki tablolarda gösterilmektedir.

Tablo 18: Ankete Katılanların 6102 Sayılı TTK'ye Farkındalık Boyutuna Katılım Düzeylerine Göre Hesaplanan Puanların Aritmetik Ortalamaları

6102 Sayılı TTK'ye Farkındalık	Ortalama	Standart Sapma
1.TTK'nin muhasebe uygulamaları ile ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	4,35	0,494
2.6762 Sayılı eski Türk Ticaret Kanunu ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmıştır.	4,27	0,487
3.Yeni TTK'de yer alan muhasebe uygulamalarına ilişkin düzenlemeler, mesleki faaliyetlerin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterlidir.	4,23	0,486
4.6102 Sayılı yeni TTK'nin getirdiği yenilikler hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	4,08	0,729
5.TTK'nin muhasebe uygulamalarına getirdiği yenilikler yeterli düzeydedir.	4,02	0,557
6.Meslek mensuplarının TTK'nin getirdiği yenilikler konusunda eğitim almaları gerekmektedir.	3,96	0,571
7.TTK'nin "denetimle" ile ilgili getirdiği yenilikler, denetimin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterlidir.	3,96	0,571
8.Yeni TTK ile kayıt dışı uygulamalar son bulacaktır.	3,77	0,879
9.TTK'nin getirdiği yenilikler, ticari faaliyetleri uluslararası bir düzeye taşımıştır.	3,67	0,802
10.TTK'nin bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	3,41	1,013

Ankete katılanların, 6102 Sayılı TTK'ye farkındalık boyutunda en fazla katılım gösterdikleri önerme 4,35 ortalama ile "TTK'nin muhasebe uygulamaları ile ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim." önermesidir. Ortalamanın yüksek olması, meslek mensuplarının TTK'nin getirdiği muhasebe uygulamaları ile ilgili düzenlemeler hakkındaki yenilikleri, yayınları ve gelişmeleri yakından takip ettiklerini göstermektedir. Aynı şekilde 3,41 ile en az ortalama sahip önerme ise, "TTK'nin bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim." önermesidir. Ortalamanın düşük olması, bağımsız denetimle ilgili düzenlemelerin ve gelişmelerin meslek mensupları tarafından takip edilmediği şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 19: Ankete Katılanların 6102 Sayılı TTK'nin Muhasebe Uygulamalarına Etkileri Boyutuna Katılım Düzeylerine Göre Hesaplanan Puanların Aritmetik Ortalamaları

6102 Sayılı TTK'nin Muhasebe Uygulamalarına Etkileri	Ortalama	Standart Sapma
11.TTK'nin defter tutmaya ilişkin getirdiği yenilikler, meslek mensuplarının faaliyetlerine ilişkin kolaylık sağlayacaktır.	4,49	0,501
12.TTK'nin pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin de ticari defter olarak nitelendirilmesi doğru ve gereklidir.	4,48	0,5
13.TTK'nin ticari defterlerle ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	4,47	0,505
14.TTK'de, önceki mevcut uygulamada olduğu gibi, defterler ve finansal tabloların vergi amaçlı olmayıp, tüm kesimin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olması doğru ve gereklidir.	4,42	0,499
15.TTK'ye varlık ve borçların, TMS / TFRS de gösterilen değerlendirme ölçülerine göre değerlendirilmesi doğru ve gereklidir.	4,31	0,465
16.TTK'nin getirdiği değerlemeye ilişkin ilkeler, mali tabloları daha şeffaf hale getirecektir.	4,3	0,459
17.TTK'nin getirdiği envanteri kolaylaştırıcı işlemleri meslek mensuplarının iş yükünü hafifletecektir.	4,24	0,428
18.TTK'nin getirdiği Türkiye Muhasebe Standartları işletmeleri daha şeffaf hale getirecektir.	4,21	0,442
19.TTK'ye göre mali tabloların Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan Standartlara göre hazırlanacak olması muhasebe uygulamaları açısından doğru ve gereklidir.	4,19	0,405
20.Meslek mensuplarının bilgi düzeyleri Türkiye Muhasebe Standartları'nı eksiksiz bir şekilde uygulamaya yetecek düzeydedir.	2,09	0,609

6012 Sayılı TTK'nin muhasebe uygulamalarına etkileri boyutun da meslek mensuplarının en fazla katılım gösterdikleri önerme 4,49 ortalama ile “TTK'nin defter tutmaya ilişkin getirdiği yenilikler, meslek mensuplarının faaliyetlerine ilişkin kolaylık sağlayacaktır.” önermesidir. Ortalamanın yüksek olması meslek mensuplarının, TTK'nin defter tutmaya ilişkin getirdiği yeniliklerin mesleki faaliyetlere kolaylık sağladığı yönünde aynı fikirde olduklarını göstermektedir. En az katılım gösterdikleri önerme ise 2,09 ortalama ile “Meslek mensuplarının bilgi düzeyleri Türkiye Muhasebe Standartları'nı eksiksiz bir şekilde uygulamaya yetecek düzeydedir.” önermesidir. Önermeye katılımın düşük olması meslek mensuplarının, meslektaşlarının TMS'ler hakkında bilgi düzeylerinin eksik olduğuna inandıklarını göstermektedir.

Tablo 20: Ankete Katılanların 6102 Sayılı TTK'nin Denetime Etkileri Boyutuna Katılım Düzeylerine Göre Hesaplanan Puanların Aritmetik Ortalamaları

6102 Sayılı TTK'nin Denetime Etkileri	Ortalama	Standart Sapma
21.Bağımsız denetçilerin sadece meslek mensubu (ymm, smmm) olması gereklidir.	4,69	0,636
22.Kamu Gözetim Kurumu, bağımsız denetime tabi olacak kuruluşlar için alt limiti hızla aşağı çekmelidir.	4,56	0,68
23.TTK'ye göre, bağımsız denetçilerin ruhsat alan tüm meslek mensuplarından değil de, Kamu Gözetim Kurumu tarafından yapılan sınavla yetkilendirilecek olması doğru ve gereklidir.	4,51	0,844
24.Denetçilerin görevleri sırasında kusurlu hareketlerine karşı cezai ve hukuki sorumluluklarının bulunması doğru ve gereklidir.	4,39	0,488
25.TTK'ye finansal tabloların, Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenecek olması denetimin etkinliği için doğru ve gereklidir.	4,35	0,538
26.Anonim şirketlerin yanında Limited şirketlerin ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerinde zorunlu bağımsız denetime tabi olması doğru ve gereklidir.	4,35	0,674
27.TTK'nin, 6762 Sayılı eski TTK'de uygulanan murakıplık müessesini kaldırarak, bağımsız denetimi getirmesi doğru ve gereklidir.	4,31	0,66
28.Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar daha şeffaf olacaktır.	4,29	0,587
29.Kamu Gözetim Kurumu'nun bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirlemek için getirdiği kriterler yeterlidir.	4,21	0,731
30.Sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması hata ve hileleri önleyecektir.	4,2	0,859
31.Şirketin geleceği ile ilgili risklerin zamanında teşhis edilmesi için gerekli sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin yeterli şekilde çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına alınması doğru ve gereklidir.	4,2	0,628
32.Bağımsız denetçi olmak isteyenler için sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olmaktadır.	4,18	1,055
33.Kamu Gözetim Kurumu denetçilerin bağımsız davranmaları konusunda zorlayıcı bir yapıya sahiptir.	4,13	0,588
34.6102 Sayılı TTK'ye göre denetçinin denetiminden geçmemiş mali tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş hükmünde olması doğru ve gereklidir.	4,1	0,501
35.Ülkemizdeki şirketlerin kurumsallaşma dereceleri düşük olduğundan, denetime tabi şirketler denetim uygulamalarına adapte olmakta zorlanacaklardır.	3,12	0,826
36.Denetçinin denetleme yaptığı şirkete vergi denetimi / vergi danışmanlığı dışında, danışmanlık ve hizmet vermesi denetçinin bağımsızlığını zedeleyecektir.	2,87	1,121
37.Denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında staj yapmamak için 15 yıllık mesleki tecrübe aranması doğru ve gereklidir.	2,28	1,011

6102 Sayılı TTK'nin denetime etkileri boyutun da meslek mensuplarının en fazla katılım gösterdikleri önerme, 4,69 ortalama ile "Bağımsız denetçilerin sadece meslek mensubu (ymm, smmm) olması gereklidir." önermesidir. Ortalamanın yüksek olması

katılımcıların, bağımsız denetçilerin sadece meslek mensupları arasından seçilmesini istediklerini göstermektedir. En az katılım gösterdikleri önerme ise, 2,28 ortalama ile “Denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında staj yapmamak için 15 yıllık mesleki tecrübe aranması doğru ve gereklidir.” önermesidir. Katılımın düşük olması meslek mensuplarının bağımsız denetçi olmak için aranan staj şartından memnun olmadıklarını ortaya koymaktadır.

Çalışmada elde edilen bulgular, literatürdeki benzer çalışmalar ile karşılaştırıldığında birçok noktada benzerlikler gösterdiği görülmüştür. Özellikle katılımcıların muhasebe mesleği ve denetim uygulamalarına getirilen yenilikler noktasındaki görüşlerinin, diğer benzer çalışmalar ile elde edilen bulgularla aynı yönde olduğu tespit edilmiştir.

Söz konusu ankette demografik sorulara yönelik analizler ve soruların ortalamalarına bakıldıktan sonra daha öncede bahsedildiği üzere hazırlanan likert tipi sorular 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun içeriği bağlamında üç farklı boyuta ayrılarak incelenmeye çalışılmıştır. Bu oluşturulan boyutların ortalamaları ise tablo 21'de görülmektedir.

Tablo 21: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile İlgili Boyutlara Verilen Cevapların Ortalamaları

Boyutlar	N	Min.	Max.	Ortalama	Standart Sapma
6102 Sayılı TTK'ye Farkındalık	391	2,70	5,00	3,9703	,38128
6102 Sayılı TTK'nin Muhasebeye Uygulamalarına Etkisi	391	3,70	4,70	4,1187	,29997
6102 Sayılı TTK'nin Denetim Uygulamalarına Etkisi	391	3,06	4,71	4,0432	,31021
Toplam	391				

Oluşturulan boyutlar kapsamında tabloyu incelediğimizde 6102 sayılı TTK'ye farkındalık boyutunu (3,9703) en düşük ortalamaya sahip olduğu, 6102 sayılı TTK'nin muhasebe uygulamalarına getirdiği yenilik boyutunun ise (4,1187) en yüksek ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. Her ne kadar ortalamalar farklı görünse de söz konusu boyutlara yönelik ulaşılan ortalamaların birbirinden çok farklı olmadığı

görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının oluşturulan üç boyut kapsamındaki sorulara “katılıyorum” ifadesine yakın veya üzerinde cevap verdikleri görülmektedir. Bu durumda yeni TTK'nin yürürlüğe girmesinden bu yana meslek mensuplarının belli bir farkındalık düzeyi oluşturdukları söylenebilir.

3.6. Araştırmanın hipotezleri

Birinci Hipotez H1: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri ile 6102 sayılı TTK'ye olan farkındalık düzeyi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

İkinci Hipotez H2: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri ile 6102 sayılı TTK'nin muhasebe uygulamalarına etkisi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Üçüncü Hipotez H3: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri ile 6102 sayılı TTK'nin denetim uygulamalarına etkisi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Dördüncü Hipotez H4: Muhasebe meslek mensuplarının yaşları ile 6102 sayılı TTK'ye olan farkındalık düzeyi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Beşinci Hipotez H5: Muhasebe meslek mensuplarının yaşları ile 6102 sayılı TTK'nin muhasebe uygulamalarına etkisi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Altıncı hipotez H6: Muhasebe meslek mensuplarının yaşları ile 6102 sayılı TTK'nin denetim uygulamalarına etkisi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Yedinci Hipotez H7: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyi ile 6102 sayılı TTK'ye olan farkındalık düzeyi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Sekizinci Hipotez H8: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyi ile 6102 sayılı TTK'nin muhasebe uygulamalarına etkisi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Dokuzuncu Hipotez H9: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyi ile 6102 sayılı TTK'nin denetim uygulamalarına etkisi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Onuncu Hipotez H10: Muhasebe meslek mensuplarının unvanı ile 6102 sayılı TTK'ye olan farkındalık düzeyi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

On Birinci Hipotez H11: Muhasebe meslek mensuplarının unvanı ile 6102 sayılı TTK'nin muhasebe uygulamalarına etkisi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

On İkinci Hipotez H12: Muhasebe meslek mensuplarının unvanı ile 6102 sayılı TTK'nin denetim uygulamalarına etkisi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

On Üçüncü Hipotez H13: Muhasebe meslek mensuplarının çalışma şekli ile 6102 sayılı TTK'ye olan farkındalık düzeyi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

On Dördüncü Hipotez H14: Muhasebe meslek mensuplarının çalışma şekli ile 6102 sayılı TTK'nin muhasebe uygulamalarına etkisi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

On Beşinci Hipotez H15: Muhasebe meslek mensuplarının çalışma şekli ile 6102 sayılı TTK'nin denetim uygulamalarına etkisi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

On Altıncı Hipotez H16: Muhasebe meslek mensuplarının üye oldukları meslek odaları ile 6102 sayılı TTK'ye olan farkındalık düzeyi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

On Yedinci Hipotez H17: Muhasebe meslek mensuplarının üye oldukları meslek odaları ile 6102 sayılı TTK'nin muhasebe uygulamalarına etkisi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

On Sekizinci Hipotez H18: Muhasebe meslek mensuplarının üye oldukları meslek odaları ile 6102 sayılı TTK'nin denetim uygulamalarına etkisi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

3.6.1. Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi

Araştırmada öncelikli olarak, araştırmaya katılan örneklem grubunun demografik sorulara vermiş olduğu cevaplar irdelenmiştir. Daha sonra katılımcıların 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe mesleği ve denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklerle ilgili sorulara vermiş oldukları cevapların ortalamalarına bakılmıştır. Son olarak da araştırmaya katılan katılımcılara yönelik hipotezler test edilmiştir.

Araştırmanın ilk bölümünde, araştırma ile ilgili oluşturulan hipotezlerin test edilmesinde öncelikli olarak bağımsız iki örneklem T testi (Independent-samples T-Test), kullanılacaktır. Bu test, iki örneklem grubu arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak amacıyla kullanılır (Onat vd., 2014: 35).

Tablo 22: 6102 Sayılı TTK'nin Farkındalığı ile Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerini Ölçen Boyutlar İle Cinsiyet Değişkeni Arasındaki İlişkiyi Ölçen Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları

Boyutlar	N		Ortalama	Ortalama Farklılıkları	Standart Sapma	Sig.
6102 Sayılı TTK'ye Farkındalık	351	Erkek	3,9846	,13962	,37795	0,028
	40	Kadın	3,8450		,39220	
6102 Sayılı TTK'nin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	351	Erkek	4,1265	,07650	,29279	0,127
	40	Kadın	4,0500		,35373	
6102 Sayılı TTK'nin Denetim Uygulamalarına Etkisi	351	Erkek	4,0573	,13820	,30294	0,007
	40	Kadın	3,9191		,34805	

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun farkındalığı ile muhasebe ve denetim uygulamalarına etkisini ölçen boyutlar ile katılımcıların cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığına dair bağımsız t testi sonuçlarına baktığımızda, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun farkındalık düzeyi ile cinsiyet değişkeni arasında anlamlı bir farklılık vardır ($p=0,028<0,05$). Ayrıca erkek meslek mensuplarının farkındalık düzeyi kadın meslektaşlarına göre daha yüksektir ($\bar{x}=3,9846$). Bundan dolayı erkek meslek mensuplarının, kadın meslek mensuplarına göre yenilikleri ve gelişmeleri yakından takip ettikleri ve bu bağlamda kadın meslektaşlarına göre gelişmelere karşı daha duyarlı oldukları söylenebilir. Elde edilen bu bulgulara göre H1 hipotezi kabul edilmiştir.

6102 Sayılı TTK'nin muhasebe uygulamalarına etkisi ile meslek mensuplarının cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=0,127>0,05$). Bu analiz sonucuna göre; H2 hipotezi reddedilmiştir.

6102 Sayılı TTK'nin denetim uygulamalarına etkisi ile meslek mensuplarının cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık vardır ($p=0,007<0,05$). Ayrıca erkek meslek mensupları, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun, denetim uygulamalarına olan etkisinin daha fazla olduğunu düşünmektedir ($\bar{x}=4,0573$). Yine bu noktada erkek katılımcıların, kadın katılımcılara göre, bağımsız denetimle ilgili getirilen yenilikleri

daha yakından takip ettikleri ve yeni bir mesleki faaliyet olan bağımsız denetimle yakından ilgilendikleri söylenebilir. Bu sonuçlara göre; H3 hipotezi kabul edilmiştir.

Araştırmanın örneklemini oluşturan muhasebe meslek mensuplarının yaşları ile 6102 sayılı TTK'nin farkındalığı ile muhasebe ve denetim uygulamalarına etkisine ilişkin anlamlı bir farklılık olup olmadığını tespit etmeye yönelik hipotezler ANOVA analizi uygulanarak % 95 güven aralığında istatistiksel test edilmiştir. Herhangi bir farklılığın olması durumunda ise bu farklılığın hangi değişkenler arasında olduğunu test etmek amacıyla Post Hoc (Tukey) testi yapılmıştır.

Tablo 23: 6102 Sayılı TTK'nin Farkındalığı ile Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerini Ölçen Boyutlar İle Yaş Değişkeni Arasındaki İlişkiyi Ölçen Anova Testi Sonuçları

Boyutlar	F	Sig	Ortalamalar			Farklılıklar	
			25-34 yaş	35-44 yaş	45-54 yaş		
6102 Sayılı TTK'ye Farkındalık	1,126	0,338	25-34 yaş	35-44 yaş	45-54 yaş	3,9377	Yok
				55 ve üstü			
			35-44 yaş	25-34 yaş	45-54 yaş	4,0080	
				55 ve üstü			
	45-54 yaş	25-34 yaş	35-44 yaş	3,9622			
		55 ve üstü	25-34 yaş	35-44 yaş	45-54 yaş	3,9125	
6102 Sayılı TTK'nin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	,643	0,588	25-34 yaş	35-44 yaş	45-54 yaş	4,0984	Yok
				55 ve üstü			
			35-44 yaş	25-34 yaş	45-54 yaş	4,1436	
				55 ve üstü			
	45-54 yaş	25-34 yaş	35-44 yaş	4,1027			
		55 ve üstü	25-34 yaş	35-44 yaş	45-54 yaş	4,1000	
6102 Sayılı TTK'nin Denetim Uygulamalarına Etkisi	,259	0,855	25-34 yaş	35-44 yaş	45-54 yaş	4,0145	Yok
				55 ve üstü			
			35-44 yaş	25-34 yaş	45-54 yaş	4,0545	
				55 ve üstü			
	45-54 yaş	25-34 yaş	35-44 yaş	4,0461			
		55 ve üstü	25-34 yaş	35-44 yaş	45-54 yaş	4,0357	

6102 Sayılı TTK'nin farkındalık düzeyi ile meslek mensuplarının yaşları arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=0,338>0,05$). Bu analiz sonucuna göre; H4 hipotezi reddedilmiştir.

6102 Sayılı TTK'nin muhasebe uygulamalarına etkisi ile meslek mensuplarının yaşları arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=0,588>0,05$). Bu analiz sonucuna göre; H5 hipotezi reddedilmiştir.

6102 Sayılı TTK'nin denetim uygulamalarına etkisi ile meslek mensuplarının yaşları arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=0,855>0,05$). Bu analiz sonucuna göre; H6 hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 24: 6102 Sayılı TTK'nin Farkındalığı ile Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerini Ölçen Boyutlar İle Eğitim Düzeyi Değişkeni Arasındaki İlişkiyi Ölçen Anova Testi Sonuçları

Boyutlar	F	Sig	Ortalamalar			Farklılıklar	
			Lise	Ön lisans Lisans Yüksek lisans	,07885 ,03981 ,02222		4,0111
6102 Sayılı TTK'ye Farkındalık	,158	0,924	Ön lisans	Lise Lisans Yüksek lisans	-,07885 -,03904 -,05663	3,9323	Yok
			Lisans	Lise Ön lisans Yüksek lisans	-,03981 ,03904 -,01759	3,9713	
			Yüksek lisans	Lise Ön lisans Lisans	-,02222 ,05663 ,01759	3,9889	
			Lise	Ön lisans Lisans Yüksek lisans	,00394 -0,7438 -0,2593	4,0556	
6102 Sayılı TTK'nin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	,939	0,422	Ön lisans	Lise Lisans Yüksek lisans	-,00394 -,07833 -,02987	4,0516	Yok
			Lisans	Lise Ön lisans Yüksek lisans	,07438 ,07833 ,04846	4,1299	
			Yüksek lisans	Lise Ön lisans Lisans	,02593 ,02987 ,04846	4,0815	
			Lise	Ön lisans Lisans Yüksek lisans	,22918 ,28631* ,31373*	4,3203	
6102 Sayılı TTK'nin Denetim Uygulamalarına Etkisi	,2,903	0,035	Ön lisans	Lise Lisans Yüksek lisans	-,22918 ,05713 ,08455	4,0911	Lise – Lisans
			Lisans	Lise Ön lisans Yüksek lisans	-,28631* -,05713 ,02741	4,0340	Lise – Y. Lisans
			Yüksek lisans	Lise Ön lisans Lisans	-,31373* -,08455 -,02741	4,0065	
			Lise	Ön lisans Lisans Yüksek lisans	,22918 ,28631* ,31373*	4,3203	

*Post Hoc (Tukey) Testine Göre Aralarında Fark Bulunan Değişkenler.

Yukarıdaki tablo sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının demografik özellikleri arasında yer alan eğitim düzeyleri değişkeni ile daha önce belirlemiş olduğumuz boyutlar arasında anlamlı farklılıklar şu şekilde ortaya çıkmıştır.

İlk olarak 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na farkındalık boyutu ile meslek mensuplarının eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı görülmektedir ($p=0,924>0,05$). Türk Ticaret Kanunu'na farkındalık boyutu ile eğitim düzeyi arasında farklılık olmadığı için Tukey testinde de farklılık çıkmamaktadır. Dolayısıyla H7 hipotezi ret edilmektedir.

İkinci olarak 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe uygulamalarına etkisi ile meslek mensuplarının eğitim düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı görülmektedir ($p=0,422>0,05$). Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe uygulamalarına etkisi ile eğitim düzeyi arasında ilişki olmadığı için Tukey testinde de farklılık çıkmamaktadır. Bundan dolayı H8 hipotezi ret edilmektedir.

Son olarak 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun denetim uygulamalarına etkisi ile meslek mensuplarının eğitim düzeyleri arasındaki ilişkiye baktığımızda eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılığın olduğu görülmektedir ($p=0,035<0,05$). Bu farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tukey çoklu karşılaştırma testi sonucunda ise farklılığın lise – lisans ($\bar{X}=,028631$), lise – yüksek lisans ($\bar{X}=,031373$) değişkenlerinden kaynaklandığı bulunmuştur. Buna göre lise eğitim düzeyine sahip meslek mensupları ile lisans ve yüksek lisans eğitim düzeyine sahip meslek mensupları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır. 6102 Sayılı TTK'nin denetim uygulamalarına etkisi ve katılımcıların eğitim düzeylerine göre bu etkinin tespiti noktasındaki düşüncelerinin ortalamaları gösterilmiştir. Bu sonuçlara göre; en yüksek ortalama, lise ($\bar{X}=4,3203$) düzeyinde eğitim seviyesine sahip meslek mensuplarına aittir. Bu gruptaki meslek mensupları yeni TTK'nin denetim uygulamalarına etkisinin daha fazla olduğunu düşünmektedirler. Lise eğitim düzeyi, katılımcıların eğitim düzeyleri grubunda en alt seviyede yer almaktadır. Buna rağmen yeni kanunun denetim uygulamalarına etkisinin olduğu en yüksek ortalamaya sahiptirler. Bu durum da, lise mezunu meslek mensuplarının denetim uygulamaları ile ilgili gelişmeleri yakından takip ettiği sonucuna ulaşılabilir. Dolayısıyla H9 hipotezi kabul edilmiştir.

Araştırmanın bu bölümünde ise 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun farkındalığı ile muhasebe ve denetim uygulamalarına etkilerine yönelik hipotezler oluşturulmuştur. Söz konusu hipotezlerin analiz edilmesinde bağımsız örneklem t testi kullanılmıştır. T testi ile iki grubun ortalamaları karşılaştırılarak, aradaki farkın rastlantısal mı, yoksa istatistiksel olarak anlamlı mı olduğuna karar verilir (Akın ve Onat, 2014: 26).

Tablo 25: 6102 Sayılı TTK'nin Farkındalığı ile Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerini Ölçen Boyutlar İle Mesleki Unvan Değişkeni Arasındaki İlişkiyi Ölçen Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları

Boyutlar	N	Ortalama	Standart Sapma	Sig.
6102 Sayılı TTK'ye Farkındalık	391	4,1000	,10000	0,555
		3,9693	,38252	
6102 Sayılı TTK'nin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	391	3,8333	,05074	0,098
		4,1209	,30005	
6102 Sayılı TTK'nin Denetim Uygulamalarına Etkisi	391	4,1961	,06792	0,392
		4,0420	,31108	

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun farkındalığı ile muhasebe ve denetim uygulamalarına olan etkilerini ölçen boyutlar ile meslek mensuplarının mesleki unvanları arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığına dair bağımsız t testi sonuçlarına baktığımızda, Türk Ticaret Kanunu'nun farkındalığı ile muhasebe ve denetim uygulamalarına olan etkilerini ölçen boyutlar ile meslek mensuplarının mesleki unvanları arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı görülmektedir ($p>0,05$). Bu anket sorularına yanıt veren meslek mensuplarının söz konusu boyutlarında farklılık gözlenmemiştir. Bu durumda H10, H11, H12 hipotezleri ret edilmektedir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun farkındalığı ile muhasebe ve denetim uygulamalarına etkilerine yönelik hipotezler oluşturulmuştur. Söz konusu hipotezlerin analiz edilmesi için bu bölümde de bağımsız örneklem t testi kullanılmıştır.

Tablo 26: 6102 Sayılı TTK'nin Farkındalığı ile Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerini Ölçen Boyutlar İle Çalışma Şekli Değişkeni Arasındaki İlişkiyi Ölçen Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları

Boyutlar	N		Ortalama	Standart Sapma	Sig.
6102 Sayılı TTK'ye Farkındalık	362	Bağımsız	3,9796	,37316	,091
	29	Bağımlı	3,8552	,46336	,169
6102 Sayılı TTK'nin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	362	Bağımsız	4,1271	,29780	,050
	29	Bağımlı	4,0138	,31251	,069
6102 Sayılı TTK'nin Denetim Uygulamalarına Etkisi	362	Bağımsız	4,0484	,30809	,238
	26	Bağımlı	3,9777	,33439	,279

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun farkındalığını ölçen boyut ile meslek mensuplarının çalışma şekilleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=,091>0,05$). Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe uygulamalarına etkisini ölçen boyut ile meslek mensuplarının çalışma şekilleri arasında anlamlı bir farklılık vardır ($p=0,050=0,05$). Muhasebe meslek mensupları ve bu grup içerisinde bağımsız çalışan meslek mensupları ($\bar{X}=4,1271$), 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe uygulamalarına etkisinin daha fazla olduğunu düşünmektedirler. Ayrıca serbest çalışan meslek mensuplarının yeni Ticaret Kanunu ile ilgili gelişmeleri daha yakından takip ettiği söylenebilir. Bununla beraber 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun denetim uygulamalarına etkisini ölçen boyut ile meslek mensuplarının çalışma şekilleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ($p=0,238>0,05$).

Bu durumda H13 hipotezi ret edilmiş, H14 hipotezi kabul edilmiş ve H15 hipotezi ret edilmiştir.

Tablo 27: 6102 Sayılı TTK'nin Farkındalığı ile Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerini Ölçen Boyutlar İle Üye Olunan Meslek Odası Değişkeni Arasındaki İlişkiyi Ölçen Anova Testi Sonuçları

Boyutlar	F	Sig	Ortalama				Sig.	Farklılıklar
6102 Sayılı TTK'ye Farkındalık	5,404	,005	Burdur	Antalya	-,16268*	3,8152	0.005	Burdur – Antalya Burdur – Isparta
				Isparta	-,23812*			
			Antalya	Burdur	,16268*	3,9779		
				Isparta	-,07544			
			Isparta	Burdur	,23812*	4,0533		
				Antalya	,07544			
6102 Sayılı TTK'nin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	,238	,789	Burdur	Antalya	-,00899	4,1152	0.789	Yok
				Isparta	-,02022			
			Antalya	Burdur	,00899	4,1242		
				Isparta	,02921			
			Isparta	Burdur	-,02022	4,0950		
				Antalya	-,02921			
6102 Sayılı TTK'nin Denetim Uygulamalarına Etkisi	4,796	,009	Burdur	Antalya	-,08381	3,9540	0,009	Burdur – Isparta
				Isparta	-,18329*			
			Antalya	Burdur	,08381	4,0378		
				Isparta	-,09948			
			Isparta	Burdur	,18329*	4,1373		
				Antalya	,09948			

*Post Hoc (Tukey) Testine Göre Aralarında Fark Bulunan Değişkenler.

Yukarıdaki tablo sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının demografik özellikleri arasında yer alan bağlı oldukları meslek odası değişkeni ile daha önce belirlemiş olduğumuz boyutlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar şu şekilde ortaya çıkmıştır.

İlk olarak 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na farkındalık boyutu ile meslek mensuplarının bağlı oldukları meslek odası değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olduğu görülmektedir ($p=0,05>0,005$). Bu farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tukey çoklu karşılaştırma testi sonucunda farklılığın, Burdur – Isparta ($\bar{x}=,23812$) ve Burdur – Antalya ($\bar{x}=,21668$) değişkenlerinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Buna göre Burdur meslek odasına kayıtlı meslek mensupları ile Isparta ve Antalya meslek odasına kayıtlı meslek mensupları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır. Dolayısı ile bu üç odaya kayıtlı üyeler arasında farkındalık Isparta ($\bar{x}=4,0533$) meslek odasına kayıtlı üyelere daha

fazladır. Heterojen dağılımdan dolayı bu farklılık ortaya çıkmaktadır. Bu durumda H16 hipotezi kabul edilmektedir.

İkinci olarak 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe uygulamalarına etkisi ile meslek mensuplarının bağlı oldukları meslek odası değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı görülmektedir ($p=0,789>0,05$). Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe uygulamalarına etkisi ile kayıtlı olunan meslek odası değişkeni arasında ilişki olmadığı için Tukey testinde de farklılık çıkmamaktadır. Bu durumda H17 hipotezi ret edilmektedir.

Son olarak 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun denetim uygulamalarına etkisi ile meslek mensuplarının bağlı oldukları meslek odası değişkeni arasındaki ilişkiye baktığımızda anlamlı bir farklılığın olduğu görülmektedir ($p=0,009<0,05$). Bu farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tukey çoklu karşılaştırma testi sonucunda farklılığın Burdur – Isparta ($\bar{x}=,18329$) değişkenlerinden kaynaklandığı bulunmuştur. Buna göre Burdur meslek odasına kayıtlı meslek mensupları ile Isparta meslek odasına kayıtlı meslek mensupları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır. 6102 Sayılı TTK'nin denetim uygulamalarına etkisi ve katılımcıların kayıtlı olduğu meslek odası değişkenine göre bu etkinin tespiti noktasındaki düşüncelerinin ortalamaları gösterilmiştir. Bu sonuçlara göre; en yüksek ortalama, Isparta ($\bar{x}=4,1373$) meslek odasına kayıtlı meslek mensuplarına aittir. Bu gruptaki meslek mensupları yeni TTK'nin denetim uygulamalarına etkisinin daha fazla olduğunu düşünmektedirler. Isparta meslek odasına kayıtlı üyelerin 6102 Sayılı TTK ile getirilen bağımsız denetim ile ilgili gelişmeleri daha yakından takip ettiği söylenebilir. Dolayısıyla H18 hipotezi kabul edilmiştir.

SONUÇ

Ticari, mali ve iktisadi faaliyet ve olayın bulunduğu her alanda, günümüzdeki kadar yoğun ve düzenli olmasa da mutlaka bir denetim faaliyeti var olmuştur. Denetimin yasal statüde bir meslek kabul edilmesinin başlangıcı da 1880'lere kadar uzanmaktadır ve ortaya çıktığı yıllardan günümüze kadar büyük bir değişim geçirmiştir.

Özellikle 2000'li yılların başlarında Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa Birliği üyesi ülkelerde meydana gelen Enron, Worldcom ve Parmalat gibi şirket skandalları, finansal bilgi kullanıcılarının denetimine olan güvenlerinin kaybolmasına neden olmuştur. Finansal bilgi kullanıcılarının güveninin tekrar kazanılması amacı ile başta ABD olmak üzere İngiltere, Kanada, Japonya ve diğer gelişmiş ülkelerde konu ile ilgili köklü değişikliklere gidilmiştir.

Bu gelişmeler ışığında, özellikle uluslararası standartlara ulaşmak amacıyla Türkiye'de de düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda ilk önce, çağın gerekleri karşısında ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalan mevcut Türk Ticaret Kanunu yeniden düzenlenerek reform niteliğinde değişiklikler yapılmış ve günümüz şartlarına uygun hale getirilmeye çalışılmıştır. Bu çalışma kapsamında bağımsız denetim konusu da sil baştan düzenlenerek, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yürürlüğe girmiştir. Bunun yanında 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, sadece vergi ödevi için muhasebe tutulması görüşünden vazgeçilerek işletmelerin şeffaflaştırılmasını sağlamıştır. Ayrıca denetçiler şirket organı olmaktan çıkarılmış, şirketlerin büyüklükleri dikkate alınarak bağımsız denetim getirilmiş ve son olarak elektronik ortamda fatura düzenlenmesi, genel kurul çağrılarının elektronik ortamda yapılması, mesleki faaliyetlerle ilgili bir takım kolaylıkların getirilmesi vb. gibi yenilikler getirmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile sermaye şirketlerine getirilen bağımsız denetime hangi sermaye şirketlerinin tabi olacağı ise, Bakanlar Kurulu'nun vereceği karara bağlanmıştır. Bu karara göre; aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı kriterlerinden herhangi ikisi, o yıl için belirlenen rakamların üzerinde çıkan sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi olacaktır.

Sermaye şirketlerinde bağımsız denetim yapacak kişilerin ise, 3568 Sayılı Yasaya göre YMM veya SMMM unvanına sahip olmalarının yanında, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılacak sınavda başarılı olma zorunluluğu getirilmiştir. Yeni TTK ile getirilen bu yeni sistemle sermaye şirketlerinin finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun şirket dışından bağımsız bir uzman olan dış denetçiler tarafından denetlenmesi hedeflenmiş ve denetimden geçmeyen finansal tablolar ile şirketin yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Tüm bu düzenlemeler kapsamında hazırlanan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 01.07. 2012 tarihinde, muhasebe uygulamaları ile ilgili yenilikler ise 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışma kapsamında da 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebe mesleği ve denetim uygulamalarına getirilen yenilikler hakkında Batı Akdeniz (Burdur, Isparta ve Antalya) illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının farkındalığı ve görüşlerinin tespit edilmesi amacıyla anket araştırması yapılmıştır. Bu bağlamda araştırma sonucu elde edilen veriler değerlendirilerek aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Araştırma sonuçlarına göre; katılımcıların büyük bir bölümünü erkek meslek mensuplarından oluşmaktadır. Elde edilen bu bulgulara göre, mesleğin erkekler tarafından daha fazla tercih edildiği söylenebilir. Yine ankete katılanların büyük bir bölümü orta yaş grubu içerisindeydir. Aynı şekilde katılımcıların büyük bölümü lisans mezunu, lisans mezunu içerisindeki katılımcıların yarısından fazlasını da işletme bölümü mezunları oluşturmaktadır. Bu sonuçlara göre meslek mensuplarının eğitim seviyelerinin yüksek olduğu ve mesleğin işletme mezunları tarafından daha fazla tercih edildiği söylenebilir. Mesleki deneyim noktasında da katılımcıların büyük bölümünü 21 yıl ve üzeri deneyime sahiptir ve çok büyük bir bölümü bağımsız çalışmayı tercih etmiştir. Bağımsız çalışanların oranının bu kadar yüksek olması da bağımsız çalışma şeklinin meslek mensuplarını maddi ve manevi yönden daha fazla tatmin ettiği sonucu ile açıklanabilir. Ayrıca meslek mensupları içerisinde az bir grubun bağımsız denetçi belgesi olduğu tespit edilmiştir. Oranın düşük olması bağımsız denetçiliğin yeni bir meslek olması ve bağımsız denetçi olmak için bir takım koşulların aranması ile

açıklanabilir. Bununla beraber bağımsız denetçi belgesi olmayanların büyük bir bölümü de bağımsız denetçi olmayı düşündüğünü ifade etmiştir.

Çalışmanın bir diğer bölümünde ise, katılımcılara 6102 Sayılı TTK ile ilgili boyutlara ayrılmış 5'li likert tipi önermeler sunulmuştur. Sonuçlara göre meslek mensupları TTK'nin muhasebe uygulamaları ile ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olduklarını, TTK'nin defter tutmaya ilişkin getirdiği yeniliklerin, meslek mensuplarının faaliyetlerine ilişkin kolaylık sağlayacağını ve Bağımsız denetçilerin sadece meslek mensubu (ymm, smmm) olması gerektiğini ifade etmişlerdir. Bulgulara göre meslek mensuplarının kanunla ilgili düzenlemeleri ve gelişmeleri yakından takip ettikleri, defter ve belgelerle ilgili gelişmelerden son derece memnun oldukları ve bağımsız denetçilerin sadece meslek mensuplarından olmasını istedikleri sonuçlarına ulaşılabilir. Ayrıca meslek mensupları meslektaşlarının Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili bilgi düzeylerinin düşük olduğunu ve denetçi olarak yetkilendirileceklerde staj zorunluluğunun kaldırılması için 15 yıllık tecrübenin aranmasının doğru olmadığını, bağımsız denetimin işletmelerde hata ve hileleri önleyeceğini ifade etmişlerdir. Bununla beraber bağımsız denetimden geçmiş mali tabloların daha şeffaf olacağı ve denetime tabi olacak şirketler için belirlenen alt limitin hızla aşağı çekilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

Çalışmanın devamında ise oluşturulan boyutlar kapsamında hipotezler oluşturulmuş, anova ve bağımsız örneklem t testleri yapılmıştır. Bu testler çerçevesinde 6102 Sayılı TTK'ye farkındalık boyutunun az bir farkla olsa da erkek katılımcılarda daha yüksek olduğu ve yine aynı şekilde TTK'nin denetim uygulamalarına etkisinin erkek meslek mensupları ve eğitim düzeyi değişkenine göre de lise mezunu katılımcılar tarafından daha fazla olduğu düşünülmektedir. Bu durumda erkek meslek mensupları ve lise eğitim seviyesine sahip meslek mensupları, TTK ve TTK'nin getirdiği bağımsız denetimle ilgili çalışma ve yenilikleri daha fazla takip ettikleri sonucuna ulaşılabilir. Aynı şekilde Isparta SMMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarının TTK ile ilgili farkındalık düzeyinin daha yüksek olduğu ve TTK'nin denetim uygulamalarına etkisinin daha fazla olduğunu düşündükleri sonucu ortaya çıkmıştır. Bu durumda Isparta

SMMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarının TTK ile ilgili gelişmeleri daha fazla takip ettiği söylenebilir.

Ayrıca çalışmada elde edilen sonuçlar, literatürdeki diğer benzer çalışmalar ile birlikte incelendiğinde birçok noktada benzer sonuçlara ulaşıldığı görülmüştür. Özellikle katılımcıların muhasebe mesleği ve denetim uygulamalarına getirilen yenilikler noktasındaki görüşlerinin, diğer benzer çalışmalar ile elde edilen bulgularla aynı yönde olduğu tespit edilmiştir. Özellikle katılımcılar sadece meslek mensuplarının bağımsız denetçi olması noktasında aynı görüşe sahiptirler. Bununla beraber meslek mensupları bağımsız denetimin işletmeleri daha şeffaf hale getireceğini düşünmektedirler ve meslektaşlarının TMS'ler hakkında yeteri kadar bilgiye sahip olmadıklarını düşünmektedirler.

Elde edilen bu sonuçlar kapsamında meslek mensuplarının belirlenen noktalardaki eksikliklerinin giderilmesi için, SMMM Odaları tarafından üyelerin mesleki anlamda gelişmeleri ve farkındalıklarının artması için toplantı, seminer vb. çalışmalar yapılabilir. Yapılacak olan bu çalışmalar meslek mensuplarının cinsiyet, eğitim düzeyi ve üye olunan meslek odası arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmaya yönelik olabilir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler çerçevesinde hazırlanan bu tez çalışması, mesleki faaliyet ve düzenlemeler kapsamında meslek mensuplarının görüşleri ile ilgili genel bir değerlendirme içermektedir. Bu yönüyle çalışmanın literatüre önemli katkı sağlaması ümit edilmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu H. vd., (2014), "Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerin İncelenmesi", *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve İdare Dergisi*, C.21, S.1, (91-105).
- Acar D. vd., (2012), "Gönüllüden Zorunlu Bağımsız Denetime Geçişin Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetime Etkileri", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.34, (115-124).
- Akbıyık, S., (2005), *Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Akbulut A. (2011), "TTK-VUK Defter ve Kayıt Düzeni ile Değerleme Karşılaştırmaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.355, (20-25).
- Akbulut, H. (2010), *Muhasebe denetiminin etkinliğini sağlamada denetim komitesinin rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyonkarahisar.
- Akdoğan, H. ve Yazar, B. B., (2012), "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, C.4, S.2, (21-30).
- Akın, O. ve Onat, O. K., (2014), "Çoktan Seçmeli Sınav Tekniğinin Muhasebe Eğitiminde Kullanılması: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesinde Bir Araştırma", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C.16, S.4, (17-33).
- Aksoy T. (2005), "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme", *Mali Çözüm Dergisi*, S.72, (138-164).
- Altaş S. (2012), "Yeni TTK'nın Ticari Defterlerin Tutulması, Saklanması ve Tasdiki Hususlarında Öngördüğü Temel Yenilikler ve Değişiklikler", *Mali Çözüm Dergisi*, S.110, (135-152).

- Altaş, S., (2013), *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Şirket Denetimi (Denetçi ve Özel Denetçi), Yönetmeliklere ve Tebliğlere Göre Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5. B.*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Arslan E. (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre “Denetçinin” Niteliği”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.104, (73-107).
- Ataman B. (2010), “Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bir Bakış”, *Maliye Finans Dergisi*, S.87, (17-26).
- Aymankuy, Y. ve Sarıoğlan, M., (2005), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.8, S.14, (23-46).
- Başpınar A. (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, S.148, (35-62).
- Batrel Ö. F. (2012), “Tacirler, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Ödevi”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.22, (9-24).
- Bayar D. (2008), “Mali Denetim Nedir”, *Maliye Dergisi*, S.155, (1-10).
- Bilen A. vd., (2014), “Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe ve Finansal Tablolarda Oluşan Değişiklikler”, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.6, (16-42).
- Bilen A., (2007), “Ticari Defterler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ticari Defterlere İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.34, (121-132).
- Bozdemir E. (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, S.54, (101-122).
- Bozdemir E. (2013), “Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler Ve Güncel Gelişmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.118, (67-85).

- Bozdemir, E., (2014), *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Mesleğine ve Uygulamalarına Etkisi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Bozkurt, N., (2012), *Muhasebe Denetimi (6. Baskı)*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Bulca, H. ve Yeşil, T. (2014), "Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı", *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, C.1, S.2, (47-58).
- Cankar İ. (2006), "Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim", *Sayıştay Dergisi*, S. 61, (70-81).
- Coşkun, A., (2000), *Performans ve Risk Denetim Terimleri (Derleme), Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 5*, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Çaldağ, Y., (2007), *Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çankaya, F. ve Dinç, E., (2012), "Türkiye Finansal Raporlama Standardının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.17, S.1, (81-102).
- Çeker, M., (2014), *Ticaret Hukuku Genel Esaslar*, Karahan Kitabevi, Adana.
- Çelen E. (2001), "Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi", *Mali Çözüm Dergisi*, S.55, (20-25).
- Çetin Ş. (2013), "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Ticari Defter Kayıtları ve Finansal Raporlama", *Mali Çözüm Dergisi*, S.115, (259-266).
- Çetiner, S. vd., (2014), *Ticaret Hukuku*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Çömlekçi, F., (2009), *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- Dal, S. ve Çalış, Y. E., (2013), "Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi", *Mali Çözüm Dergisi*, S.118, (87-106).

- Demir Ş. (2011), “Türk Ticaret Kanunu’ndaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.104, (43-70).
- Derya, Y. ve Durgut, M. (2009), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Anonim Şirketlerin Denetimine Getirilen Yenilikler: Hukuksal Bir Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.96, (35-66).
- Doğrusöz, B. – Onat, Ö. – Töralp, F.T., (2011), *Gerekçe, Karşılaştırmalı Maddeler, Komisyon Raporları, Önergeler ve Karşılaştırmalı Tabloları ile Türk Ticaret Kanunu (Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak Hükümleri) C.I (Madde 1 - 849)*, TOBB Yayını, Ankara.
- Dönmez, A. ve Ersoy, A., (2006), “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı.36, (69-91).
- Dural F. (2005), “Türk Ticaret Kanunu Yasa Tasarısı Hakkında Taslak’ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.70, (29-35).
- Ercüment Güler, *Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal - Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2006.
- Erdoğan M. (2002), “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, S.5, (51-63).
- Erdoğan, M., (2012), *Denetim*, Anadolu Üniversitesi Yayını. Eskişehir.
- Erserim A. (2007), *Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla.
- Esendemir E. (2011), *Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Manisa.

- Güredin, E., (2000), *Denetim*, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ. İstanbul.
- Güredin, E., (2008), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Arıkan Basım Yayım Ltd. Şti. İstanbul.
- Haftacı, V. ve Badem, A. C. (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.50, (1-16).
- Hikmet N., “Halka Açık Olamayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Hazırlanması”, *III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Kasım, 2014. Antalya.
- İnanç M. (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.105, (227-246).
- İSMMMO, (2011), “130 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu”, E-Kitap, S.59.
- Kandemir, T. ve Akbulut, H., (2013), “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, C.9, S.20, (35-57).
- Karacan, S. ve Uygun, R., (2012), *Denetim ve Raporlama*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Karakoç M. (2013), “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, S.59, (17-38).
- Karasu R. (2014), “Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, *Amme İdaresi Dergisi*, C.47, S.1, (79-105).
- Karataş M. (2014), “Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, S.43, (123-142).
- Kaval, H., (2008), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi* (3. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.

- Kaya, A. ve Horasan, E., (2012), "Ticari Defterlere İlişkin Yeni Türk Ticaret Kanunu Hükümlerinin Muhasebe Açısından Değerlendirilmesi", *Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C.8, S.3, (269-263).
- Keleş D. (2013), *6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız denetim göreviyle yetkilendirilecek muhasebe meslek mensuplarının denetimle ilgili görüşlerinin tespitine ilişkin ordu ilinde bir araştırma*, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- Koçberber S. (2008), "Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği", *Sayıştay Dergisi*, S.68, (65-90).
- Köse, Ö., (2007), *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim* (2. Basım), T.C. Sayıştay 145. Yıl Yayınları, Ankara.
- Kubilay H. (2008), "Türk Ticaret Kanun Tasarısının Getirdiği Yenilikler", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.10, S.1, (1-8).
- Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T., (2010), *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Umuttepe Yayınları. Kocaeli.
- Kutukız, D. ve Öncü, M. A., (2009), "Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi", *Muhasebe ve Finans Dergisi*, S.41, (131-139).
- Memiş, M. Ü. ve Tüm, K., (2011), "Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim İle İlişkisi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S.37, (145-161).
- Onat O. K. Vd., (2014), "İşletmelerde Risk Kavramı Farkındalığı: Organize Sanayi Bölgesinde Bir Araştırma", *Vizyoner Dergisi*, C:5, S.11, ss. 21-39.
- Özçelik H. vd., (2014), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, S.62, (55-71).

- Özdemir S. (2011), “İç Denetim Etiği ve Kamu İç Denetçileri Tarafından Algılanışı”, *Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, Yıl: 2011, Cilt:3, Sayı: 2, ss. 150-168.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S., (2012), *IFRS / IAS ile Uyumlu TMS / TFRS*, Türmob Yayınları, Ankara.
- Özkan, Ö. ve Kocamış, U.T., (2011), “Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.103, (191-214).
- Özyürek H. (2012), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi”, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, C.4, S.2, (95-105).
- Pekdemir R. (2011), “TMS-TFRS Diye Diye...”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.107, (117-127).
- Saçaklı Y. (2011), *Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.
- Sağlam, N. vd., (2015), *Örneklerle UFRS Kayıtları*, Özbaran Ofset Matbaacılık. Ankara.
- Sağmanlı, M. ve Cömert, Ç. E., (2010), “Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri Ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.98, (41-69).
- Sakarya, Ş. ve Kaya, S., (2010), “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, *Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C.12, S.18 (57-72).
- Salim Ş. (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Sermaye Şirketleri İle İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi”, *Zeitschrift für die Welt der Türken*, Vol. 3, No. 2, (29-30).

- Sanlı N., “Yeni Muhasebe ve Denetim Sürecinde Türmob’un Rolü”, 7. *Türkiye Muhasebe Forumu*, Mayıs, 2012. Samsun.
- Selimoğlu, S. vd., (2015), *Bağımsız Denetim*, Türmob Yayınları. Ankara.
- Selimoğlu, S. ve Göktepe, H., (2007), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.81, (17 – 44).
- Senal S, (2011), *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurumu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta.
- Sürmeli, F. - Cemalcılar, Ö. - Benligiray, Y., (2004), *Genel Muhasebe*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Taşdelen N. (2012), “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticari Defterler”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.3, S.1, (257 – 294).
- Tokay, S. H. ve Deran, A., (2008), “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.90, (15-47).
- Tuan, A. ve Ünsal, M. (2007), “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S.35, (87-99).
- Uluslan H. (2008), “Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.8, S.1, (129-153).
- Uluslan H. vd., (2012), “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, S.55, (11-34).
- Usul, H., (2013), *Bağımsız Denetim*, Detay Yayıncılık. İstanbul.
- Uzgören, N., (2012), *Temel İstatistiksel Yöntemler ve SPSS Uygulamaları*, Ekin Yayınevi, Bursa.

- Vergi Konseyi, (2003), *Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu*, Denetim Standartları ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetimi Kılavuzu, İstanbul.
- Yavaş A. (2011), “Yeni TTK Açısından Muhasebe ve Finansal Raporlama”, *Sermaye Piyasası Dergisi*, S.8, (31-40).
- Yavuz M. (2011), “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.107, (147-162).
- Yılcı, M. ve Yıldız, B., (2001), “YMM-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, S.5, (67-78).
- Yıldırım S. (2011), “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.106, (43-52).
- Yıldız, E. ve Başkan, T. D., (2014), “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, S.62, (1-18).
- Yurdakul, H. (2005), *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye’deki Uygulamalar*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Resmi Gazete, 26.06.2012 Tarih ve 28339 Sayılı, “6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”.
- Resmi Gazete, 26.12.2012 Tarih ve 28509 Sayılı, “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”.
- 2016/29658 Tarih ve Sayılı Resmi Gazete
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (Taslak).

Seri: X, No:22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ,

Bağımsız Denetimin Kapsamı,

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK%20yeni%20limitler%20bas%C4%B1n%20duyurusu_.pdf= 06.05.2015.

Bağımsız Denetim Kuruluşları Listesi,

<http://denkur.kgk.gov.tr/>= 27.11.2015.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği Nihai Taslak,

http://www.turmobil.org.tr/GaleriArsiv/TurmobilGaleri/Dosyalar/fbdabd1f-90fc-4f45-bd52-51f132b040fb/29112012_103933_b9616b51-a3d5-427e-b5f1-48ba55bffc9d.pdf= 25.06.2015.

Denetim,

<http://dosya.malatyasmmmo.org.tr/dosya/denetim%20notlari.pdf>= 26.01.2015.

Denetim Türleri,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>= 25.06.2015.

Denetçi Yetkilendirme İşlemlerine İlişkin İstatistikler,

http://kgk.gov.tr/bagimsiz_deneteciler/Istatistik-BSD.aspx= 27.11.2015.

Genel Standartlar,

<http://smmmser.blogcu.com/denetim-ders-notlari-5/537895>= 23.03.2015.

Meslek Mensupları Faaliyet Durumu Tablosu

<http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/Attachment.aspx?param=jGL4YtEdKTuiNV89EZbVAIkGN/QmgLwJyD9P7yCC7msWndBjRctUbKgTIb44HxeOojeUoNV0fPjJNsGFle4/Ww==>

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği,

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=01.01.2015>.

Yeni TTK ve İşletmelere Getirdiği Sorumluluklar,

<https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/YTTK/Documents/Yeni-TTK-ve-Isletmelere-Getirdigi-Sorumluluklar.pdf>= 19.05.2015.

Bağımsız Denetçi Sayısı

http://www.kgk.gov.tr/content_list-203-bagimsiz-deneteciler.html=23.05.2016

Denetim Kuruluşu Sayısı

http://www.kgk.gov.tr/custom_page-202-bagimsiz-denetim-kurulusu.html=23.05.2016

EKLER

Ek 1: Anket Formu

Değerli Muhasebe Meslek Mensubu,

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman yüksek lisans programında **"YENİ TTK'NDA GÖRE MUHASEBE MESLEĞİ ve DENETİM UYGULAMALARINA GETİRİLEN YENİLİKLER: BATI AKDENİZ BÖLGESİNDE FAALİYET GÖSTEREN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA"** konulu tez çalışması yapmaktayız.

6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu'nun ticari hayattaki gelişmelere cevap verememesi üzerine 2011 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilen 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiş, Muhasebe mesleği ve uygulamaları ile ilgili birçok değişikliği de beraberinde getirmiştir.

Özellikle 2000'li yılların başından itibaren önce Amerika Birleşik Devletleri'nde ve daha sonra Avrupa'da ortaya çıkan muhasebe ve bağımsız denetim skandalları sonucunda finansal tablo kullanıcılarının kaybolan güvenini yeniden sağlamak amacıyla, birçok ülkede denetim alanında bazı köklü düzenlemeler yapılarak, yeni denetim mekanizmaları oluşturulmuştur. Bu kapsamda, ülkemizde de 6102 Sayılı Yeni TTK ve 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bağımsız denetim ve denetçi olarak yetkilendirilmeye ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının, 6102 Sayılı Kanun'da düzenlenen muhasebe mesleği ve bağımsız denetim ile ilgili görüşlerini tespit etmeye yönelik olarak hazırlanan, bu anket çalışmasındaki sorulara vereceğiniz samimi cevaplar, araştırmadan elde edilecek sonuçlar açısından büyük önem taşımaktadır. Sizden alınan veriler, bilimsel araştırma ve değerlendirmeler haricinde, herhangi bir amaçla kesinlikle kullanılmayacaktır. Zamanınızı ayırarak anket sorularına vereceğiniz cevaplarla, hazırlanan bu bilimsel çalışmaya katkıda bulunacağınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Yrd. Doç. Dr. Osman AKIN
Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Öğretim Üyesi

Ramazan DALGAR
Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Yüksek Lisans Öğrencisi

KATILIMCIYA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1. Cinsiyetiniz:
 - a) Erkek
 - b) Kadın
2. Yaşınız:
 - a) 25-34
 - b) 35-44
 - c) 45-54
 - d) 55 ve üstü
3. Eğitim Düzeyiniz:
 - a) Lise
 - b) Ön lisans
 - c) Lisans
 - d) Yüksek lisans
 - e) Doktora
4. En son bitirdiğiniz bölüm:
 - a) İşletme
 - b) İktisat
 - c) Maliye
 - d) Kamu yönetimi
 - e) Diğer
5. 3568 sayılı yasaya göre mesleki ünvanınız nedir?
 - a) SM
 - b) SMMM
 - c) YMM
6. Mesleki deneyiminiz?
 - a) 1-5
 - b) 6-10
 - c) 11-15
 - d) 16-20
 - e) 21 yıl ve üzeri
7. Çalışma şekliniz
 - a) Serbest
 - b) Bağımlı
8. Bağımsız denetçi belgeniz var mı? (cevabınız **EVET** ise 9. Soruyu geçiniz.)
 - a) Evet
 - b) Hayır
9. Bağımsız denetçi olmayı düşünüyor musunuz?
 - a) Evet
 - b) Hayır
10. Üye olduğunuz meslek odasını belirtiniz.
 - a) Burdur
 - b) Antalya
 - c) Isparta

6012 Sayılı TTK'ye Farkındalık	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1.TTK'nin muhasebe uygulamaları ile ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.					
2.6762 Sayılı eski Türk Ticaret Kanunu ihtiyaçları karşılama yetersiz kalmıştır.					
3.Yeni TTK'de yer alan muhasebe uygulamalarına ilişkin düzenlemeler, mesleki faaliyetlerin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterlidir.					
4.6102 Sayılı yeni TTK'nin getirdiği yenilikler hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.					
5.TTK'nin muhasebe uygulamalarına getirdiği yenilikler yeterli düzeydedir.					
6.Meslek mensuplarının TTK'nin getirdiği yenilikler konusunda eğitim almaları gerekmektedir.					
7.TTK'nin "denetimle" ile ilgili getirdiği yenilikler, denetimin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterlidir.					
8.Yeni TTK ile kayıt dışı uygulamalar son bulacaktır.					
9.TTK'nin getirdiği yenilikler, ticari faaliyetleri uluslararası bir düzeye taşımıştır.					
10.TTK'nin bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.					
6102 Sayılı TTK'nin Muhasebe Uygulamalarına Etkileri					
11.TTK'nin defter tutmaya ilişkin getirdiği yenilikler, meslek mensuplarının faaliyetlerine ilişkin kolaylık sağlayacaktır.					
12.TTK'nin pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin de ticari defter olarak nitelendirilmesi doğru ve gereklidir.					
13.TTK'nin ticari defterlerle ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.					
14.TTK'de, önceki mevcut uygulamada olduğu gibi, defterler ve finansal tabloların vergi amaçlı olmayıp, tüm kesimin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olması doğru ve gereklidir.					
15.TTK'ye varlık ve borçların, TMS / TFRS de gösterilen değerlendirme ölçütlerine göre değerlendirilmesi doğru ve gereklidir.					
16.TTK'nin getirdiği değerlemeye ilişkin ilkeler, mali tabloları daha şeffaf hale getirecektir.					
17.TTK'nin getirdiği envanteri kolaylaştırıcı işlemleri meslek mensuplarının iş yükünü hafifletecektir.					
18.TTK'nin getirdiği Türkiye Muhasebe Standartları işletmeleri daha şeffaf hale getirecektir.					

19.TTK'ye göre mali tabloların Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan Standartlara göre hazırlanacak olması muhasebe uygulamaları açısından doğru ve gereklidir.					
20.Meslek mensuplarının bilgi düzeyleri Türkiye Muhasebe Standartları'nı eksiksiz bir şekilde uygulamaya yetecek düzeydedir.					
6102 Sayılı TTK'nin Denetime Etkileri					
21.Bağımsız denetçilerin sadece meslek mensubu (ymm, smmm) olması gereklidir.					
22.Kamu Gözetim Kurumu, bağımsız denetime tabi olacak kuruluşlar için alt limiti hızla aşağı çekmelidir.					
23.TTK'ye göre, bağımsız denetçilerin ruhsat alan tüm meslek mensuplarından değil de, Kamu Gözetim Kurumu tarafından yapılan sınavla yetkilendirilecek olması doğru ve gereklidir.					
24.Denetçilerin görevleri sırasında kusurlu hareketlerine karşı cezai ve hukuki sorumluluklarının bulunması doğru ve gereklidir.					
25.TTK'ye finansal tabloların, Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenecek olması denetimin etkinliği için doğru ve gereklidir.					
26.Anonim şirketlerin yanında Limited şirketlerin ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerinde zorunlu bağımsız denetime tabi olması doğru ve gereklidir.					
27.TTK'nin, 6762 Sayılı eski TTK'de uygulanan murakıplık müessesini kaldırarak, bağımsız denetimi getirmesi doğru ve gereklidir.					
28.Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar daha şeffaf olacaktır.					
29.Kamu Gözetim Kurumu'nun bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirlemek için getirdiği kriterler yeterlidir.					
30.Sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması hata ve hileleri önleyecektir.					
31.Şirketin geleceği ile ilgili risklerin zamanında teşhis edilmesi için gerekli sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin yeterli şekilde çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına alınması doğru ve gereklidir.					
32.Bağımsız denetçi olmak isteyenler için sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olmaktadır.					
33.Kamu Gözetim Kurumu denetçilerin bağımsız davranmaları konusunda zorlayıcı bir yapıya sahiptir.					
34.6102 Sayılı TTK'ye göre denetçinin denetiminden geçmemiş mali tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş hükmünde olması doğru ve gereklidir.					
35.Ülkemizdeki şirketlerin kurumsallaşma dereceleri düşük olduğundan, denetime tabi şirketler denetim uygulamalarına adapte olmakta zorlanacaklardır.					
36.Denetçinin denetleme yaptığı şirkete vergi denetimi / vergi danışmanlığı dışında, danışmanlık ve hizmet vermesi denetçinin bağımsızlığını zedeleyecektir.					
37.Denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında staj yapmamak için 15 yıllık mesleki tecrübe aranması doğru ve gereklidir.					

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Ramazan DALĞAR

Doğum Yeri Tarihi : Bucak, 09.04.1983

Medeni Hali : Evli

Eğitim Durumu

Lisans :2006 – 2010 Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi
İşletme Bölümü

Yüksek Lisans :2012-2015 Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal
Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı (Devam)

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi : İngilizce – Orta

İş Deneyimi : 2013 – 2014 As Çimento San. ve Tic. A.Ş.
2014 – 2016 Çağlar Plastik San. A.Ş.
2016 - Demir Mad. Haz. Bet. San. Tic. A.Ş.

