

## 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yeniliklerin Uygulayıcılar (SM, SMMM, YMM) Tarafından Algılanma Düzeyi: Konya Yerelinde Bir Araştırma

Fehmi KARASİOĞLU\*  
Nebi Salih KARAHAN\*\*

### ÖZ

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret kanunu ile birlikte halka açık veya kapalı bütün şirketler, TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayımlanan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile (UFRS) uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) muhasebe ve finansal raporlama konularında uygulamak ile sorumlu kılınmıştır. Bu kanun şirketlerin yanı sıra, denetim elemanlarına ve muhasebe meslek mensuplarına da yeni sorumluluklar yüklemiştir. Fakat yeni Türk Ticaret Kanunu uygulamada, meslek mensupları tarafından farklı algılanabilmektedir. Bu bağlamda çalışmanın amacı, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun finansal tablolar alanına, bağımsız denetim alanına ve defter tutma yükümlülüğüne getirdiği yeniliklerin muhasebe meslek mensupları tarafından nasıl algılandığını ortaya koymaktır. Bu amaçla meslek mensubu olan 65 kişiye ulaşılmış bunlardan 34 tanesi anketi cevaplamıştır. Elde edilen veriler SPSS 15.0 istatistik paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Bu analiz neticesinde şu sonuçlara ulaşılmıştır. 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun finansal tablolar alanına, bağımsız denetim alanına ve defter tutma yükümlülüğüne getirdiği yeniliklerin doğru ve gerekli olduğunu düşünen katılımcı sayısı yanlış ve gereksiz olduğunu düşünen katılımcı sayısından fazladır. Finansal tablolara getirilen yenilikler kısmındaki 1. Madde(Finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunluluğu doğru ve gereklidir) dışında meslek mensuplarının görüşleri meslek grubuna göre farklılık göstermemektedir. Serbest muhasebeci ve Serbest Muhasebeci mali müşavirlerin tamamı bu maddeye katılmışlardır. Yeminli mali müşavirlerin tamamı ise bu maddeye katılmamışlardır. Meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununun da yapılan değişiklikleri algılama düzeyleri hemen hemen aynıdır. Bağımsız denetim alanında değişiklik yapılması ve finansal tabloların şeffaflığının artması ülkemizde sermaye yatırımı yapacak uluslararası şirketler açısından büyük oranda özendirici olacağı için katılımcılar Türk Ticaret Kanununda yapılan değişiklikleri desteklemişlerdir. Türk Ticaret Kanunu güncel hali ile günümüzde ortaya çıkan ihtiyaçlarına cevap veren, kurumsal yönetim ilkelerini ön plana çıkararak, şeffaflığa önem veren önemli bir düzenlemedir.

**Anahtar Kelimeler:** 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri, Finansal Tablo, Bağımsız Denetim, Defter Tutma Yükümlülüğü

## Perceived Level By Practitioners (SM, SMMM, YMM) Of The Innovations On Accounting Applications That 6102 Numbered Turkish Commercial Code Brings: Local Research In Konya

### ABSTRACT

All companies public or closed are obligated IASB (International Accounting Standards Board) published by, International Financial Reporting Standards (IFRS) compliant with the Turkish Accounting Standards (TAS) apply accounting and financial reporting issues 1 July 2012 entered into force on the date of with Along with Turkish Commercial Code numbered 6102. Companies as well as the control elements and accounting professionals has taken on new responsibilities. But the new Turkish trade law in practice, can be perceived in different ways by professionals. The purpose of this study is to put how perceived by professional accountants innovation of the Turkish Commercial Code numbered 6102 financial statements, independent auditing and bookkeeping obligations. For this purpose, the members of the profession who are 65 people reached of those 34 of them have answered the survey. The data obtained were analyzed by using SPSS 15.0 statistical package program. As a result of this analysis the following conclusions. The Turkish Commercial Code numbered 6102 financial statements, independent auditing in the field and bookkeeping obligations of innovation The number of respondents who believe that is right and necessary is more than the number of participants who thought it was wrong and unnecessary. According to the opinions of members of the profession professions do not show differences article 1(For financial statements it is important and necessary to show all of the company's commercial assets, liabilities, prepaid expenses with proceeds received in advance of the technical term seperator term accounts with all income and expenses) on the outside of the innovations introduced in the financial statements. All of the accountants and Certified Public Accountants joined this article. All of the chartered accountant didn't joined this article. Professionals are almost the same levels of detection of changes the new Turkish Commercial Code. Participants supported the changes to the Turkish commercial law for Amendment in the field of independent auditing and increase the transparency of

\* Prof. Dr., Selçuk Üniversitesi, fehmi@selcuk.edu.tr

\*\* Arş. Gör., Selçuk Üniversitesi, nskarahan@selcuk.edu.tr

Makalenin Gönderim Tarihi: 23.11.2015; Makalenin Kabul Tarihi: 20.01.2016

financial statements the rise of companies that make the capital investment. The code numbered 6102 is a contemporary law and focuses on corporate governance, respects transparency.

**Keywords:** Turkish Commercial Code 6102, The Ideas Of Accounting Professionals, Financial Statement, Independent Audit, Bookkeeping Obligation

## 1. Giriş

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu gerek ticari hayatta meydana gelen değişmelere paralel olarak gerekse ülkemizin uluslararası piyasalar ile entegrasyonunu sağlamak için değişime muhtaç hale gelmiş ve 1 Temmuz 2012 tarihinde değişerek 6102 sayılı kanun halini almıştır. Türkiye'nin uluslararası boyutta küresel devletlerin söz sahibi olduğu alanlarda varlık gösterebilmesi için bu değişime ihtiyaç duyulmuştur. Yeni kanunla beraber ülkemiz ticaret, sanayi, hizmet, finans ve sermaye piyasalarında dünya piyasaları ile entegre hale getirilmeye çalışılmıştır.

6102 sayılı kanun ile birlikte halka açık veya kapalı bütün şirketler, TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayımlanan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile (UFRS) uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) muhasebe ve finansal raporlama konularında uygulamak ile mükellef kılınmıştır. Yeni kanun bağımsız denetim alanına getirdiği yenilik ile birlikte şirketleri, muhasebe meslek mensuplarını ve denetçileri yükümlülük altına sokmuştur. Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tabloların yok hükmünde sayılması maddesi denetimin önemini vurgulaması açısından en önemli maddelerden bir tanesidir. Şirketlerin karşılık ayırırken bundan böyle TMS' ye referans alarak bu işlemi gerçekleştirecek olması finansal tablolar ile ilgili yapılan önemli değişikliklerdendir. Aynı şekilde defter tutulması kararının TMSK' ya bırakılması önemli değişikliklerden bir tanesidir ve 6102 sayılı kanunun muhasebe boyutuna bakan kısmında Uluslararası Raporlama standardını ne derece referans aldığı bir göstergesidir.

## 2. TTK' nın Bağımsız Denetim Alanına Getirdiği Yenilikler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda anonim şirketlerin denetimine yönelik önemli değişiklikler yapılmıştır. Türk Ticaret Kanununda anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının nasıl denetleneceği 397. maddede şu şekilde belirtilmiştir;

Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir (Arıkan, 2006:12). Ancak denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı, kanunda özellikle vurgulanmıştır (Bozdemir, 2014:69).

6102 sayılı TTK' nın 397. Maddenin 4. Fıkrasında “398. Madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir.” ifadesi yer almaktadır. Kanun maddesi kapsamında 23/01/2013 tarihinde Bakanlar Kurulu denetime tabi olan şirketleri şu şekilde belirlemiştir<sup>1</sup>:

“Şirketlerin denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif toplamına, yıllık net satış hasılatına ve çalışan sayısına ilişkin genel ölçütler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Aktif toplamı: 150 milyon TL ve üzeri

Yıllık net satış hasılatı: 200 milyon TL ve üzeri

Çalışan sayısı: 500 çalışan ve üzeri”<sup>2</sup>

Bakanlar Kurulunun aldığı karara göre şirketlerin denetime tabi olması için yukarıda belirtilen üç şarttan ikisini üst üste iki hesap dönemi için sağlaması gerekir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan

<sup>1</sup> Kanun maddesi 28537 sayılı Resmî Gazetede Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine dair Karar Şeklinde Yayınlanmıştır. Ayrıntı bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130123-6-1.pdf>

<sup>2</sup> 2012/4243 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” 23/11/2013, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130123-6-1.pdf> (20/05/2015) m.3.

iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir.<sup>3</sup> Ayrıca 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda hükmü olmayan fakat 6102 sayılı TTK' da var olan bağımsız denetim maddeleri şunlardır; (Ulusan, Eren ve Köylü, 2012: 18-19)

- Yeni TTK madde 398'e göre şirketi tehdit eden veya edebilecek riskleri zamanında belirlemeye yönelik bir sistemin var olup olmadığı ve bu sistemin çalışıp çalışmadığının denetimi de bağımsız denetimin kapsamına girmektedir.
- Yeni TTK madde 397 ve 635'e göre gerek halka açık olsun gerek halka kapalı hem büyük sermaye şirketleri ve şirketler topluluğu hem de küçük ve orta ölçekli sermaye şirketleri bağımsız denetime tabidir.
- Yeni TTK madde 400' te denetçi, ancak ortakları, YMM veya SMMM unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir ibaresi yer almaktadır. Bu maddeye göre Ayrıca Orta ve küçük ölçekli sermaye şirketleri bir veya birden fazla YMM veya SMMM' ye denetçi olarak seçebilirler.
- Yeni TTK madde 400 denetçinin bağımsızlığını koruyabilmesi amacıyla kimlerin sermaye şirketlerinde denetçi olamayacaklarını belirlemiştir. Buna göre, 6762 sayılı TTK' ya göre murakıp olarak seçilebilen pay sahipleri artık bağımsız denetçi olamamaktadır.
- Yeni TTK madde 1524 te şirketleri ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ve denetçi raporlarının internet sitesinde yayımlanması ve finansal tabloların en az 5 yıl, denetçi raporlarının ise en az 6 ay süre ile bu sitede kalması gerektiği ifade edilmiştir.

Bu maddeler çerçevesinde Yeni TTK' nın bağımsız denetim alanına getirdiği yeniliklerin en önemlilerinden biri şirket denetimlerinin SMMM ve YMM'ye bırakılması ve denetimin UDS(Uluslararası denetim standardı) ile uyumlu TDS' ye göre yapılmasıdır (Yıldırım, 2011: 44). 6762 sayılı kanundan farklı olarak denetim işlemi tamamen bağımsız denetçilerin kontrolüne geçmiştir.

### 3. Finansal Tablolar İle İlgili Yenilikler

#### 3.1 Tamlık ve Mahsup Yasağı

*"Aksine kanuni hükümler ve Türkiye Muhasebe Standartları saklı kalmak kaydıyla, finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur. Mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehin olunan ya da başka bir şekilde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilançosunda gösterilir. Nakdi tevdielerin söz konusu olduğu hallerde, bunlar teminat alanın bilançosunda yer alır. Finansal kiralama ile ilişkin hükümler saklıdır"* (TTK Md.72/1). Varlıkların, stok değer düşüklüğü karşılığı veya şüpheli alacaklar karşılığı gibi, düzenleyici hesaplar düşüldükten sonra net tutarıyla gösterilmesi netleştirme değildir (TMSK,2010:282).

*"Aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemez"* (TTK Md.72/2). Türk ticaret kanununun 72. Maddesinin 2. Fıkrası açıklık ilkesi gereğince mahsuplaştırma işlemini yasaklamıştır.

#### 3.2. Aktifleştirme Yasağı

*"Türkiye muhasebe standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve öz kaynağı sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz"* (TTK Md. 74). Hüküm, tamlık ilkesinin bir uygulamasıdır. Bilirkişi, kuruluş denetçisi, noter, avukat ücretleri, tescil giderleri ve çeşitli resimler gibi kuruluş giderleri sonucunda işletmeye herhangi bir varlık girişi olmaz<sup>4</sup> (İnanç,2011:236). *"Bedel ödemedende elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktif tarafına kalem konulamaz; sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderler aktifleştirilemez"* (TTK Md. 74). Bir işletmenin kendi yaratmış olduğu, kendisine ait

<sup>3</sup> Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar", 2013 , [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/tms\\_seti/TMS/BKK\\_Usul\\_ve\\_Esas.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/TMS/BKK_Usul_ve_Esas.pdf) (22/05/2015) s.2.

<sup>4</sup> İlgili hükümde yer alan giderler TTK md.74 fıkrası(1)'de gerekçeli olarak açıklanmıştır.

ticaret unvanı, marka, patent, faydalı model, tasarım gibi fikrî mülkiyet hakları ve peştemaliye (good will) benzeri işletme değerlerini gösteren kalemler de aktifleştirilemez<sup>5</sup> (Doyrangöl, 2008:15).

### 3.3. Karşılıklar

*“Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için TMS’de öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır (TTK m. 75). Karşılıklar bilanço hukukunun en ünlü kalemlerinden biri olup, şüpheli borçlardan, askıdaki işlemlerden, gelecekte yerine getirilecek borçlardan doğması olası kayıplar için ayrılan, amaç hükümü belirli yedek akçelerdir. Karşılıklar, TMS’ye göre ayrılır”<sup>6</sup> (TTK Gerekeç m.75).*

### 3.4. Bilançonun İçeriği

İlgili kanun maddesi bilançodaki(finansal durum tablosu) aktif ve pasif farkına çok genel bir ifade ile dikkat etmiş, ancak cetvel ve tablo şekline ilişkin bir tercih belirtmemiştir. Genel bir hüküm olduğundan uyulması zorunlu asgarîyi gösteren bir bilanço şemasına da yer vermemiştir. Ancak bilançoda yer alan kalemlerin yeterli derecede ayrıntıya inilerek gösterilmesi gerektiğini öngörmüştür (İnanç,2011:235).

İşletme, her finansal tablosunu ve dipnotlarını açıkça ifade etmelidir. Ayrıca işletme, aşağıdaki bilgileri de açık bir biçimde göstermeli ve bilgilerin doğru dürüst anlaşılması için gerektiğinde bunları tekrarlamalıdır: (Benli, 2012:169-170)

- Raporlayan işletmenin adı veya diğer kimlik bilgileri ve bu bilgede önceki raporlama döneminden bu yana meydana gelen değişiklikler,
- Finansal tabloların tek bir şirketi mi olduğu yoksa şirketler grubunu mu içerdiği,
- Raporlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) veya finansal tablo ve dipnotların kapsadığı dönem,
- TMS 21<sup>7</sup>’de tanımlandığı gibi, sunum para birimi ve
- Finansal tabloda sunulan tutarların yuvarlanma derecesi

## 4. Defter Tutma Sorumluluğu Yönünden Getirdiği Yenilikler

### 4.1. Defter Tutma Yükümlülüğü

Yeni Türk Ticaret Kanunu, tutulması gerekli ticari defterlerin sorumluluğunu tacirlere yüklemektedir. İlgili ticari defterlerin nasıl tutulması gerektiğine dair düzenlemeleri ifade eden ilgili kanunun 64. maddesinin 1. Fıkrasına bakıldığında, bu sorumluluğu koyma sebebinin “tacirin işletmesiyle ilgili işlemlerde ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri ortaya koymak” olduğu anlaşılmaktadır. Bunun yanında; ticari defterlerin tutulmasında, hem defterleri tutmakla sorumlu tacir hem de devletin ilgili birimleri bakımından yarar bulunduğu açıktır (Taşdelen,2012:259). Çünkü işletme sahipleri ve yöneticileri defter tutmak yoluyla firmanın mevcut finansal durumu hakkında bilgi edinirlerken, devletin ilgili birimleri de (maliye vb.) işletmelerden toplayacağı vergiyi daha şeffaf ve net bir şekilde belirleyebilmektedir.

Yeni kanunla beraber, defteri tutmakla yükümlü kişilerin gerekli donanımına sahip uzman kişiler arasından seçilmesi zorunlu hale getirilmiş, yöneticiye ve yönetim organlarına sorumluluk getirilmiştir (İnanç, 2011:105). Anonim şirketlerde bu sorumluluk, devredilemez yetki ve görevler başlığı adı altında ilgili kanunun 375. maddesinde “Muhasebe... için gerekli düzenin kurulması” ifadesiyle yönetim kuruluna; limitet şirketlerde ise, yine devredilemez ve vazgeçilemez görevler başlığı altında ilgili Kanunun 625. maddesinde “Muhasebenin...oluşturulması” ifadesiyle müdürlere yüklenmiştir (Karahan, 2012:292).

Defter tutma yükümlülüğünün yer aldığı hükümler, bütün tacirler için geçerlidir. Bu yükümlülüğünden hiçbir tacir ayrı tutulamaz. Tacirin tüzel kişi olması halinde ise defterleri tutma sorumluluğu yöneticilere ve yönetim kuruluna aittir (Çeker,2012:222-223). Bu sorumluluk yöneticilerin veya yönetim kurulunun

<sup>5</sup> Bu madde 6102 sayılı kanun ile 6762 sayılı kanunu birbirinden ayırmaktadır. Kural tamlık ilkesinin gereği olduğu için söz konusu giderlerin ihraç primi (agio) ile mahsubu da mümkün değildir. Yasak, finansman giderlerini kapsamaz.

<sup>6</sup> Karşılıklar TMS-37 Karşılıklar standardına göre ayrılır. Bu standarda göre karşılıkların hangi koşullarda finansal tablolara alınacağı belirtilmiştir buna göre; Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması, Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkılmalarının muhtemel olması, Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması gerekir.

<sup>7</sup> Standart, yabancı para cinsinden işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini belirlemektedir.

görevi bizzat yapmasını gerektirmez ancak üçüncü kişilere tevdi halinde dahi sorumluluklarının devam edeceğini gösterir. Defter tutulması, kişiye bağlı bir görev yahut yetki değildir (Karahan, 2012: 293). Yöneticiler ve yönetim kurulu, ilgili tüzel kişiye ilişkin özel hükümler çerçevesinde belirlenir, sorumlulukta aynı hükümler çerçevesinde saptanır. Defter tutulması yani fiilen kayıtların gerçekleşmesi, kişiye bağlı bir görev ve yetki olmadığı için kayıtların bizzat sorumlular kişi/kurumlar tarafından yapılması, defterlerin bizzat sorumlularca tutulması anlamına gelmemektedir. (Çeker,2012:222-223).

#### 4.2. Tutulacak Ticari Defterler

Tutulması gereken ticari defterler, TTK'nın 64. Maddesinin 3. Ve 4. Fıkrasında şu şekilde açıklanmıştır; *“Fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile dördüncü fıkrada sayılan defterlerin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılır”* (3.fıkra).

*“Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir* (4. Fıkra).

Bu iki fıkra birlikte değerlendirildiğinde, ticari işletmenin muhasebesini ilgilendiren yevmiye defterinin, defteri kebirin ve envanter defterinin yanında ticari işletmenin muhasebesiyle herhangi bir ilişkisi olmayan, sadece bazı konularda karine oluşturan, ispatta önemli bir işleve sahip olan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin de ticari defter niteliğinde kabul edildiği anlaşılmaktadır. Devlet yapmış olduğu bu düzenleme ile, yeni TTK 'nın kanun olmadan önce, ticari defter sayılması teorik olarak mümkün olmayan pay, karar ve müzakere defteri gibi defterleri de ticari defter olarak kabul etmiş ve böylece uygulamada tartışmalı olan bir konuya açıklık getirmektedir. Özellikle, 6762 sayılı eski TTK' ya göre onaya tabi olmayan ve güvenilmez durumda bulunan bu defterleri, ticari defterlere özgü güven ve disiplin kurallarına tabi tutarak mevcut olumsuzlukları gidermeyi hedeflemiştir (Tekinalp, 2012: 37). Uygulamada olmayan bu defterlerin çoğu kez güvenilmez durumda oldukları görülmüştür (Karahan, 2012:297).

#### 4.3. Defterlerin Açılış ve Kapanış Tasdikleri

Tacirler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi defterlerinin de açılış onaylarını kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılması gerekir. İlgili defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları da defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar noter tarafından yaptırılacaktır. Kanunda, açılış onayı gerektirmeden kullanılabilen defterler de; pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteridir. Yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri tacirlerin tutmakla yükümlü oldukları ayrıca kapanış onayı gerektirmeyen defterlerdendir (Netek, 2012:1).

*“Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılış ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir”*(TTK Md.64/3). TTK madde 64'e göre kapanış onaylarının izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılması gerekir<sup>8</sup>.

### 5. 6102 Sayılı Yeni Ttk'nın Finansal Tablolara, Bağımsız Denetim Alanına Ve Defter Tutma Yükümlülüğüne Dair Getirdiği Yeniliklerin Algılanma Düzeyi

#### 5.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı yeni TTK' nın muhasebe alanına getirdiği yeniliklerin farklı meslek grupları( SM,SMMM,YMM) tarafından nasıl algılandığını, kanunun Konya sanayi bölgesinde uygulanabilirliğini ve Kanunun uygulanması ile ilgili olarak meslek mensuplarının

<sup>8</sup> Eski TTK 'da yevmiye defterinin yeni senenin en geç Ocak ayı, envanter defterinin ise en geç Mart ayının sonuna kadar kapanış tasdiklerinin yaptırılması gerekmekte idi. Bknz. <http://www.ticaretkanunu.net/makale-11/>

görüşlerini, önerilerini, deneysel bir çalışma ile ortaya koymaktır. Çalışma 6102 sayılı kanunun defter tutma yükümlülüğü, finansal tablo düzenleme yükümlülüğü ve bağımsız denetim ile ilgili getirilen yenilikler konusunda muhasebe meslek mensuplarının görüşlerini öğrenmek amaçlı hazırlanmıştır. Aynı zamanda Konya sanayi bölgesinde faaliyet gösteren İşletmelerin bünyesinde bulunan Muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununu algılama düzeyleri ne boyuttadır? Sorusuna cevap aranacaktır.

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu 2 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde demografik sorular ikinci bölümde 6102 sayılı TTK'nın sırasıyla finansal tablolara, bağımsız denetime ve defter tutma yükümlülüğü ile ilgili getirdiği yeniliklere ilişkin ifadeler yer almaktadır. Anket soruları hazırlanırken Ulusan, Eren ve Köylünün çalışmalarından yararlanılmıştır. Çalışma sonuçları belirtilen sıraya göre üç aşamada anlatılacaktır.

## 5.2. Ana Kütle Ve Örneklem

Araştırmanın ana kütesini, Konya sanayi bölgesinde faaliyet gösteren sanayi şirketlerinin bünyelerinde bulunan 423 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır. Bu çalışmadaki hedeflenen örneklem büyüklüğü ise; ana kütleli oluşturulan 423 muhasebe meslek mensubundan hiçbir ayırım gözetmeksizin hepsine ulaşılmaya çalışılmıştır. Çalışmada 65 Meslek mensubuna ulaşılmış ve 34 adet anket analize dahil edilmiştir.

## 5.3. 6102 Sayılı Yeni TTK'nın Finansal Tablolara Getirdiği Yeniliklere İlişkin Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri

**Tablo 1.** 6102 Sayılı Yeni TTK'nın Finansal Tablolara Getirdiği Yeniliklere İlişkin Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri

YENİ TTK'NIN FİNANSAL TABLOLARA ETKİLERİNE YÖNELİK ALGILAR	N	Meslek grupları	Katılım Derecesi			
			Katılıyorum		Katılmıyorum	
			F	%	F	%
1.Finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunluluğu doğru ve gereklidir.	34	SM	9	100	-	-
		SMMM	23	100	-	-
		YM	-	-	2	100
2. İşletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilanço'ya aktif kalemler konulamaz maddesi doğru ve gereklidir.	34	SM	4	44,4	5	55,6
		SMMM	12	52,2	11	47,8
		YM	1	50	1	50
3. Bir işletmenin kendi yarattığı, kendisine ait ticaret unvanı, marka, patent, faydalı model, tasarım gibi fikri mülkiyet hakları ve peştemaliye (good will) benzeri işletme değerlerinin aktifleştirilmemesi doğru ve gereklidir.	34	SM	5	55,6	4	44,4
		SMMM	13	56,5	10	43,5
		YM	-	-	2	100
4. Karşılıkların TMS'de öngörülen kurallara göre ayrılması doğru ve gereklidir.	34	SM	6	66,7	3	33,3
		SMMM	17	73,9	6	26,1
		YM	2	100	-	-
5. Finansal tabloların tek bir şirketi mi yoksa şirketler grubunu mu içerdiğini açıkça belirtmesi doğru ve gereklidir.	34	SM	7	77,8	2	22,2
		SMMM	21	91,3	2	8,7
		YM	2	100	-	-

Tablo 1' de finansal tablo ile ilgili getirilen yenilikler konusunda bazı ifadelere verilen cevaplar meslek mensuplarının kategorilerine göre farklılık göstermiştir. SM(serbest muhasebeci) ve SMMM(serbest muhasebeci mali müşavir) meslek grupları muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk gereği madde 1'e katıldıklarını beyan ederken YM(yeminli mali müşavir)'ler bu maddeye işletmenin rekabet gücünü yok etmesinden dolayı katılmadıklarını ifade etmişlerdir. Diğer maddelerde tüm meslek grupları kendi içerisinde farklı cevaplar vermişlerdir. Buna en iyi örnek madde 2' de görülmektedir. Ankete katılan meslek mensuplarının %50'si bu maddeyi gerekli görürken diğer %50'si yapılan harcamanın işletmeye katma değer sağladığını belirterek bu ifadeye katılmamışlardır.

#### 5.4. 6102 Sayılı Yeni TTK'nın Bağımsız Denetim Alanına Getirdiği Yeniliklere İlişkin Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri

**Tablo 2.** 6102 Sayılı Yeni TTK'nın Bağımsız Denetim Alanına Getirdiği Yeniliklere İlişkin Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri

YENİ TTK'NIN DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE ETKİLERİNE YÖNELİK ALGILAR	N	Meslek grupları	Katılım Derecesi			
			Katılıyorum		Katılmıyorum	
			F	%	F	%
1. Yeni TTK'da tutulması gereken ticari defterler arasında işletme defterinin yer almaması, bu defterin tutulup tutulmaması kararının TMSK'ya bırakılması doğru ve gereklidir.	34	SM	3	33,3	6	66,7
		SMMM	9	39,1	14	60,9
		YM	1	50	1	50
2. Yeni TTK'da pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin de ticari defter olarak nitelendirilmesi doğru ve gereklidir.	34	SM	4	44,4	5	55,6
		SMMM	16	69,6	7	30,4
		YM	-	-	2	100
3. Yeni TTK'ya göre ticari defterlerin tümünün açılış ve kapanış tasdikine tabi olması doğru ve gereklidir.	34	SM	7	77,8	2	22,2
		SMMM	16	69,6	7	30,4
		YM	2	100	-	-
4. Yeni TTK'ya göre uygulamada sıkışıklığa yol açmamak için kapanış onaylarının izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılması doğru ve yeterlidir.	34	SM	8	88,9	1	11,1
		SMMM	17	73,9	6	26,1
		YM	2	100	-	-
5. Defter tutma yükümlülüğünün bütün tacirler için geçerli olması ve bu yükümlülüğün hiçbir tacirin ayrı tutulmaması doğru ve gereklidir.	34	SM	7	77,8	2	22,2
		SMMM	19	82,6	4	17,4
		YM	2	100	-	-

Tablo 2 'de yeni TTK' nın Bağımsız denetim alanına getirdiği yeniliklerin farklı meslek gruplarında nasıl algılandığına baktığımızda madde 1,2, 4 ve 5' te meslek grupları aynı cevapları vermişlerdir. Ankete katılanların %85'i bu maddelerdeki ifadelerle katıldıklarını belirtmişlerdir. Ankete katılanların %50' si madde 3'e katılırken, % 50 si bu maddeye katılmamışlardır. Katılanlar, denetçinin önemini vurgulaması açısından bu maddeye katılırken, bu maddenin işletmeler açısından çok ağır sonuçlar doğuracağını, 1 senelik emeğin heba edileceğini düşünenler ise bu maddeyi reddetmişlerdir.

#### 5.5. 6102 Sayılı Yeni TTK'nın Defter Tutma Yükümlülüğüne Getirdiği Yeniliklere İlişkin Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri

**Tablo 3.** 6102 Sayılı Yeni TTK'nın Defter Tutma Yükümlülüğüne Getirdiği Yeniliklere İlişkin Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri

YENİ TTK'NIN DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE ETKİLERİNE YÖNELİK ALGILAR	N	Meslek grupları	Katılım Derecesi			
			Katılıyorum		Katılmıyorum	
			F	%	F	%
1. Yeni TTK'da tutulması gereken ticari defterler arasında işletme defterinin yer almaması, bu defterin tutulup tutulmaması kararının TMSK'ya bırakılması doğru ve gereklidir.	34	SM	3	33,3	6	66,7
		SMMM	9	39,1	14	60,9
		YM	1	50	1	50
2. Yeni TTK'da pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin de ticari defter olarak nitelendirilmesi doğru ve gereklidir.	34	SM	4	44,4	5	55,6
		SMMM	16	69,6	7	30,4
		YM	-	-	2	100
3. Yeni TTK'ya göre ticari defterlerin tümünün açılış ve kapanış tasdikine tabi olması doğru ve gereklidir.	34	SM	7	77,8	2	22,2
		SMMM	16	69,6	7	30,4
		YM	2	100	-	-
4. Yeni TTK'ya göre uygulamada sıkışıklığa yol açmamak için kapanış onaylarının izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılması doğru ve yeterlidir.	34	SM	8	88,9	1	11,1
		SMMM	17	73,9	6	26,1
		YM	2	100	-	-
5. Defter tutma yükümlülüğünün bütün tacirler için geçerli olması ve bu yükümlülüğün hiçbir tacirin ayrı tutulmaması doğru ve gereklidir.	34	SM	7	77,8	2	22,2
		SMMM	19	82,6	4	17,4
		YM	2	100	-	-

Tablo 3' de Yeni TTK tarafından uygulanması zorunlu olan defter tutma yükümlülüğüne muhasebe meslek mensupları tarafından verilen cevaplar analiz edilmiştir. Meslek mensupları bu gruptaki ifadelere %60 oranında katılmış %40 oranında ise katılmamışlardır. Araştırmaya katılan SMMM'lerin %67'si ifadelere katıldıklarını belirtmiş, SM'lerin %65'i ifadelere katılmış YMM'lerin ise %70'i ifadelere katılmışlardır. Görüldüğü üzere farklı meslek gruplarının verdikleri cevapların algılanma düzeyinde farklılık görülmektedir.

## 6. Sonuç Ve Değerlendirme

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensupları arasında 6102 sayılı Yeni TTK'nın finansal tablolara, bağımsız denetim alanına ve defter tutma yükümlülüğü uygulamalarına getirdiği yeniliklerin doğru ve gerekli ya da yeterli olduğu görüşüne katılanlar daha fazladır. Araştırmaya katılan SM ve SMMM'lerin en fazla katıldıkları ifade finansal tablolara getirilen yenilikler kısmındaki 1.madde (Finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayrıncı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunluluğu doğru ve gereklidir.)'dir. Bu maddeye katılımcılar muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk kavramı gereği katıldıklarını belirtmişlerdir. Araştırmaya katılan SM ve SMMM'lerin %100'ü bu maddeye katılmışlardır. YMM'lerin ise %100'ü bu maddeye katılmamışlardır. Katılımcıların en fazla katılmadıkları madde ise defter tutma yükümlülüğünde yer alan 1. Madde (Yeni TTK'da tutulması gereken ticari defterler arasında işletme defterinin yer almaması, bu defterin tutulup tutulmaması kararının TMSK'ya bırakılması doğru ve gereklidir)'dir. Katılımcılar işletme defterini tutup tutmama kararının işletmeye bırakılması konusunda görüş birliğine varmışlardır. Bu maddeye SM'lerin %66,7'si, SMMM'lerin %60,9'u YMM'lerin ise %50'si katılmamıştır.

Araştırmada farklı kategoride (SM, SMMM, YMM) değerlendirilen meslek mensuplarının verdikleri cevaplar finansal tablolara getirilen yenilikler kısmındaki 1. Madde hariç diğer tüm maddelerde benzerlik göstermiştir. Meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanununun da yapılan değişiklikleri algılama düzeyleri hemen hemen aynıdır. Bağımsız denetim alanında değişiklik yapılması ve finansal tabloların şeffaflığının artması ülkemizde sermaye yatırımı yapacak uluslararası şirketler açısından büyük oranda özendirici olacağı için katılımcılar Türk Ticaret Kanununda yapılan değişiklikleri desteklemişlerdir. Ayrıca, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun kabulüyle ülkemizdeki ticari hayatın uluslararası entegrasyonunun sağlanacağı, böylelikle özellikle muhasebe alanında önemli değişim ve yenilikler getirilmek suretiyle muhasebe sistemimizin uluslararası alanda geçerli olan bir yapıya kavuşması hedeflendiği için araştırmaya katılan meslek mensupları yapılan yeniliklere katıldıklarını beyan etmişlerdir.

Mesleğin uygulayıcıları, yeni TTK'nın gerek ülke genelinde, gerekse uluslararası alanda kabul görmesinin köşe taşlarından biri olduğunu vurgulamışlardır. Ülkemizin ilerleyen on yıllarda dünya ekonomisine entegrasyonu için Türk Ticaret Kanununda olduğu gibi ticari hayatı yönlendiren kanunlarında güncelleştirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

## Kaynakça

- 6102 Sayılı TTK, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete.  
2012/4243 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" 23/11/2013, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130123-6-1.pdf> (20/05/2015) m.3.  
Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar", 2013, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/tms\\_seti/TMS/BKK\\_Usul\\_ve\\_Esas.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/TMS/BKK_Usul_ve_Esas.pdf) (22/05/2015) s.2.  
Arıkan, Y. (2006), "Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Seçimlerden Sonraya Bırakılmamalıdır", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 78, s. 11-17  
Benli, A.(2012), "TMS 1 Finansal Raporların Sunuluşu, Vergi Dünyası, Sayı: 372, s. 169- 170  
Bozdemir, E. (2014), "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Mesleğine Ve Uygulamalarına Etkisi", İstanbul, Türkmen Kitabevi



- Çeker, M. (2012), "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Hukuku", 3. Baskı, Adana, Karahan Kitabevi
- Doyrangöl, N.C. (2008), "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Muhasebeye Getirilen Yenilikler", Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt: 1, Sayı:1, Mayıs, s. 1-21
- İnanç, M. (2011), "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü", Mali Çözüm, Sayı: 105, Mayıs-Haziran, s.227-246
- Karahan, S.(2012), "Ticari İşletme Hukuku", Konya 23. Baskı, Mimoza
- Netek, O. (2012), "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defter Tutma ve Envanter", Yaklaşım, Sayı 238, Ekim, s. 1-13
- Taşdelen, N.(2012), "6102 Sayılı Türk ticaret Kanunu'na Göre Ticari Defterler", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:3, Sayı:1,s.259.
- Tekinalp, Ü. & Çamoğlu, E. (2012), "Açıklamalı, Notlu, Karşılaştırmalı 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Ticari Mevzuat", 14. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık
- Ulusan, H. & Elçin, E. & Köylü, Ç. (2012)," 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu' nun Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma", Muhasebe finansman dergisi, s.11-34
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (2010), TMS 1, TMSK Yayınları, Yayın No:5, Ankara, s. 282-283
- Yıldırım, S. (2011), "Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 106, Temmuz-Ağustos, s.43-52.