



## Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Denetim Alanında Getirdiği Yeniliklerin Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkinliğini Artırmadaki Rolü Ve Muhasebe Meslek Mensupları/Çalışanları Üzerine Bir Uygulama\*

Haluk DUMAN<sup>1</sup> Derya TURAN<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Aksaray Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Aksaray. halukduman70@hotmail.com

<sup>2</sup> Aksaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Öğrencisi, Aksaray. aturan68@hotmail.com

### Öz

Bu çalışmanın amacı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun denetim konusunda getirdiği yeniliklerin muhasebe bilgi sisteminin etkinliğini arttırmadaki fonksiyonunu açıklamaktır. Aksaray ili muhasebe meslek mensuplarına/çalışanlarına yapılan bir anket ile etkinliğin boyutunu ortaya koymak adına veri toplanmıştır. Çalışmanın içeriğinde ise konunun temel kavramları, muhasebe bilgi sistemi, denetim, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği yenilikler ve konuyla ilgili diğer içeriklere ilaveten oluşturulan bir modelle anket veri analizi ve bulgulara yer verilmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen düzenlemelerin finansal bilginin kalitesini artıracak ve karar vericilerin doğru kararlar almasında etkili olacağını ifade etmişlerdir. Ayrıca muhasebe işlemlerinde bürokrasiyi azaltacak, işletmelerin kurumsallaşmasına katkı sağlayacağını belirtmişlerdir. Sonuç olarak yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen düzenlemelerin vergi tabanlı bakış açısı yerine bilgi tabanlı bakış açısının benimsenmesi muhasebe meslek mensupları tarafından olumlu karşılanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Bilgi Sistemi, Denetim, Yeni Türk Ticaret Kanunu.

## The Role of Innovations in Increasing the Effectiveness of Accounting Information Systems Brought by The New Turkish Commercial Code in The Field of Audit and An Application on Accounting Professionals/ Employees

### Abstract

This study aims to give information about the accounting information system, explain the function of the control for the companies and finally explain the function of the new law on increasing the efficiency of accounting information system. And the data are obtained from the Aksaray accounting profession/employee to reveal the dimension of the effectiveness. In the study, there are basic concepts, accounting information systems, auditing, innovations brought by the new Turkish Commercial Code and other relevant content, data analysis and survey findings.

Participants stated that the regulations introduced by the new Turkish Commercial Code will increase the quality of financial information and will be effective for decision makers to make the right decisions. They also stated that it will contribute to the institutionalization of businesses, which will reduce bureaucracy in accounting transactions. As a result, the adoption of a knowledge-based perspective rather than a tax-based view of the regulations introduced by the new Turkish Commercial Code was welcomed by professional accountants.

**Keywords:** Accounting Information Systems, Audit, New Turkish Commercial Code.

\* Bu çalışma 2017 yılında Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda Derya Turan'ın kabul edilen yüksek Lisans tezinde üretilmiştir.

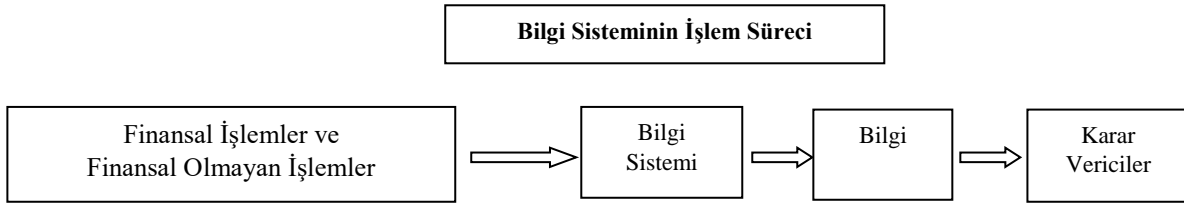
### 1. Giriş

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki sınırlar sadece haritalar üzerinde kalmakta; bilgi, sermaye, ticari mal ve hizmet önündeki bütün engeller kalkmaktadır. Bu durum ülke ekonomilerini ve bu ekonomilerde faaliyet gösteren işletmeleri dış ticaret yapmalarına bakılmaksızın etkilemektedir. Örneğin ileri teknoloji ile kaliteli mal ve hizmet üretimi, ürün farklılaştırma, ölçek ekonomisi ile maliyet ve fiyat avantajına sahip olan işletmeler gerek yurt içi gerekse yurt dışında ki rakiplerine göre rekabet avantajı sağlamakta ve onların performanslarını olumsuz yönde etkilemekte ve yaşamlarını tehdit etmektedir.

Diğer taraftan bilgi ve sermaye önündeki kalkan engeller işletmelerin yeni teknoloji ile ürün farklılaştırması, maliyet düşürme, kitle üretimi, yabancı ve özkaynak niteliğinde

fonlara kolayca ve düşük maliyetle ulaşabilme imkânı sağlamaktadır.

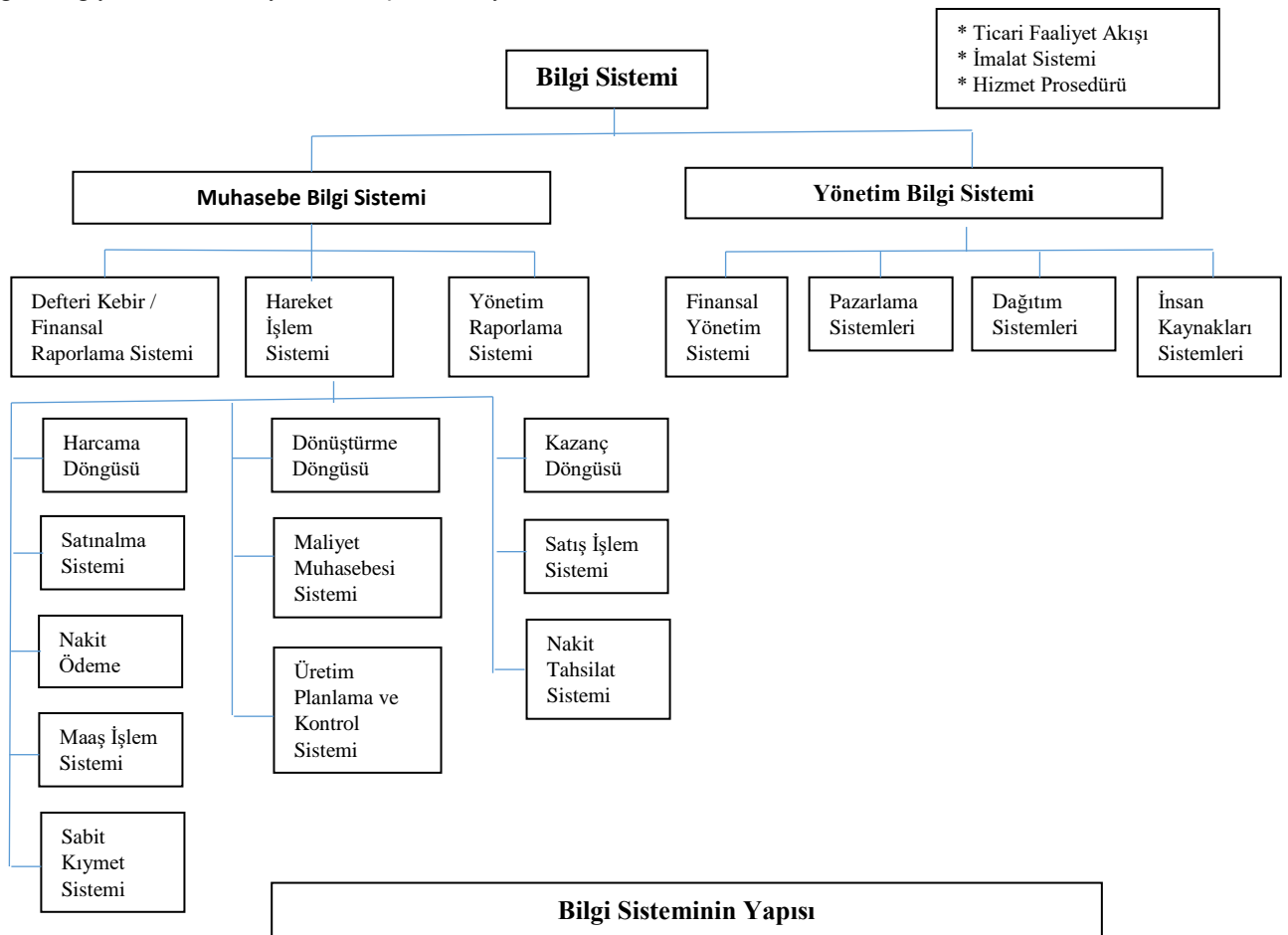
Teknoloji ve iletişim alanındaki yenilikler, tüketicilerin gelir, zevk vb. alışkanlıklarındaki değişim, rakiplerin yenilikçi ve agresif rekabet anlayışı mal ve hizmetlerin ömrünü kısaltmaktadır. Bu durum işletmelerin iş yapma tekniklerini değiştirmelerini zorunlu kılmaktadır. Sonuç olarak istenilen satış ve kar hacmine ulaşma, sürdürülebilirliğin sağlanması, maliyet minimizasyonu, rekabet avantajı sağlama, öngörülen riskleri / tehditleri minimize etme, fırsatları hayata geçirmeye yönelik vb stratejik kararların alınabilmesi, işletme yöneticilerinin bu kararları uygulamaya koyabilmesi ve uygulama sonuçlarını denetleyebilmesi için finansal ve finansal olmayan bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar.



**Şekil 1:** Bilgi Sisteminin İşlem Süreci  
**Kaynak:** Hall, James A., 2013,6

Muhasebe bilgi sistemi (MBS), işletmenin hedefleri doğrultusunda finansal planlamanın yapılması, uygulanması ve sonuçların denetlenmesi ve gerekli düzenlemelerin yapılabilmesi için ihtiyaca uygun finansal ve finansal olmayan bilgiyi sunmaktadır (Dinç ve Abdioğlu,2009). Bilgi teknolojilerinin kullanımı ile MBS; yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgiye hızlı, kolay, en düşük maliyetle ve

zamanında ulaşma imkanı sunmaktadır. MBS, bu yönü ile işletmenin varlık ve kaynaklarında ki değişim finansal durum, gelir ve giderleri sonucunda elde edilen finansal performans ve nakit değişimine bağlı olarak ortaya çıkan nakit akışı hakkında sistematik ve düzenli bilgi sunmaktadır (Mizrahi,2011).



**Şekil 2:** Bilgi Sisteminin Yapısı  
**Kaynak:** Hall, James A., 2013,6

Bu aşamada karar alıcıların doğru karar alabilmeleri için işletme bünyesinde üretilen önemli finansal ve finansal olmayan bilgilerin yasal mevzuata uygun düzenlenmesi, gerekli iç ve dış denetimin yapılması ve en hızlı iletişim araçları ile kamuya sunulması gerekmektedir. Kamuya iyi veya kötü bilgi ayırımı yapılmaksızın bilgilerin sunulması ile işletme ve çevresi arasında güvene dayalı bir ilişkinin kurulmasına, düşük maliyetli özkaynak ve yabancı kaynak niteliğinde fonlara kolayca ulaşmasını sağlayacaktır.

İşletme ve çevresi arasında güvenin tesis edilmesi, küçük yatırımcı ile azınlık pay sahiplerinin yanında tüm çevrenin menfaatinin korunması, sürdürülebilirliğinin sağlanması

yasal bir güvenceyi gerektirmektedir. Bu sayede işletmelerin çevrelerine karşı sorumlu, hesap verebilir ve şeffaf olmalarını sağlayacaktır.

MBS tarafından üretilen ve işletmelerin finansal durumu ve performansına ilişkin sunulan bilgilerin gerek yurtiçi gerekse yurtdışındaki işletmeler ile karşılaştırılabilmesi, çifte vergilendirmenin engellenmesi ve kıt kaynaklarının verimli alanlara yönlendirilebilmesi için ülke muhasebe sistemlerinin harmonizasyonu ve yakınsama sürecinin tamamlanması gerekmektedir.

Bu bağlamda Osmanlı İmparatorluğu döneminde Ticaret Hukuku' na ilişkin ilk düzenleme 1850 yılında Kanunname-i

Ticaret yasası ile yapılmıştır. Fransız Ticaret Hukuku'ndan çeviri olan bu kanun 75 yıl yürürlükte kalmıştır. Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşuna müteakip 1926 yılında ilk Ticaret Kanunu ihdas edilmiştir. 1957 yılında ise 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ihdas edilmiştir. Yeni ekonomi düzeni ve Avrupa Birliği uyum yasaları çerçevesinde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmış ve 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yeni kanunla birlikte, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) yayımladığı Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Denetim standartları ile uyumlu hale gelen işletmelerin denetiminde etkinlik artışına bağlı olarak, işletme tarafından üretilen bilginin kalitesi ve güvenilirliğinin artışı söz konusu olabilecektir.

## 2. Araştırma

Yapılan araştırmaya ilişkin amaç, önem, kapsam, metodoloji, model, hipotezler, evren, örneklem, veri toplama yöntemi ve aracına ilişkin bilgiler verilmiştir.

### 2.1. Araştırmanın amacı

Araştırmanın amacı; yeni TTK ile denetim alanında getirilen yeniliklerin MBS'nde etkinliği sağlamadaki işlevinin, muhasebe meslek mensupları/çalışanları tarafından bilinirliğini tespit etmektir.

### 2.2. Araştırmanın Önemi

İşletme bünyesinde üretilen "önemli" finansal ve finansal olmayan bilginin işletme iç ve dış çevresine başka bir ifade ile karar alıcılara eş zamanlı ve tarafsız sunulması büyük önem arz etmektedir.

Bu nedenle MBS'nin etkinliği, işletmelerin büyümesi, ekonomik gelişim ve toplumsal ilerleme açısından ihtiyaç duyulan finansal bilgiyi üretmektedir. MBS'nin etkinliğinin sağlanması; hata ve hileli işlemlerden arındırılması denetime önem verilmesine bağlıdır.

MBS ve Denetim ile ilgili Türkiye'de birçok çalışmanın ayrı ayrı yapılmış olmasına rağmen, bu çalışmalarda muhasebe bilgi sistemi ile denetim konularının beraber incelenmediği görülmüştür. 6102 Sayılı TTK'nun yakın bir tarihte yürürlüğe girmesi nedeniyle, bu kanunda yer alan denetim ve MBS'nin etkinliğini artırma sürecine ilişkin

kapsamlı bir akademik çalışmanın yapılmadığı tespit edilmiştir. Yapılan bu çalışma özgünlük arz etmektedir.

### 2.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırma, Aksaray Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 172 kişi (SMMM) ve bu bürolarda meslek elemanı olarak çalışan 115 kişiyi kapsamaktadır. Bu kapsamda yapılan çalışmaya 287 kişilik örneklemden 102 kişi kendilerine sunulan anket formunu doldurarak katılmıştır.

Tamamlanmış anket sayısı örneklem içerisinde yaklaşık % 36'lık bir orana sahip olduğu için Türkiye'de bu işi yürüten 108.291 SMMM ve ilave olarak yanında çalışan stajyer ve büro personeli ile oluşan ana kütle içerisinde küçük bir orana sahip olduğundan, elde edilen sonuçların Türkiye için genellemesi doğru olmayabilir.

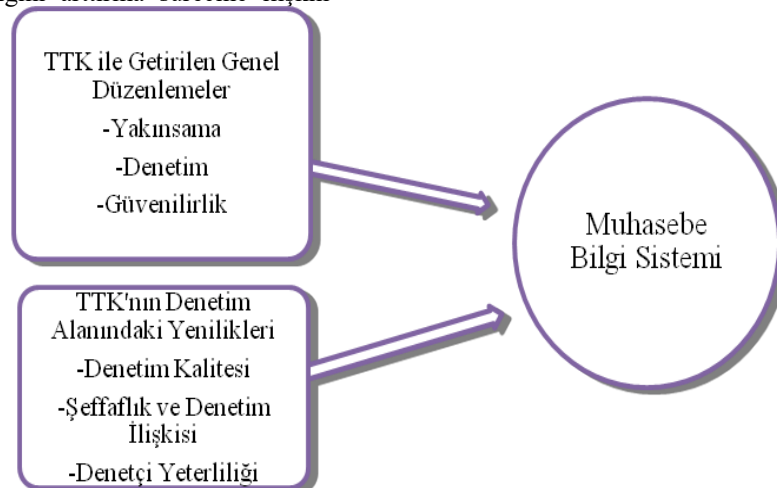
Muhasebe meslek mensupları/çalışanları arasında ankete katılanların mesleğe yeni başlamış olanların sayısının fazla olması konunun bilinirliğini negatif yönde etkileyebileceği gibi tam tersi güncel mevzuatı yakından takip edebilmeleri de söz konusu olduğunda pozitif yönde etkileyebilir.

Araştırmada ankete katılanlara ilişkin kişisel bilgilere yer verilmemesine rağmen katılım sınırlı sayıda kalmıştır. Ayrıca araştırma evreninin büyüklüğü, zaman ve maliyet boyutu araştırmanın diğer sınırlılıkları olarak ortaya çıkmaktadır.

### 2.4. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmaya veri teşkil eden anket formu üzerinde dört grup soru bulunmaktadır. Bunlar demografik, yeni TTK ile getirilen genel düzenlemeler, yeni TTK'nın denetim alanındaki yenilikleri ve son grup sorular ise MBS ile ilgili önermeleri içermektedir.

Araştırma yeni TTK ile getirilen genel düzenlemeler ile denetim alanındaki yeniliklerin muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkisi olup olmadığı üzerine odaklandığı için yapılan faktör analizi neticesinde sorular alt boyutlarıyla sınıflandırılmış ve Şekil 3'te araştırmanın modeli gösterilmiştir. Yapılan çalışma bu model zemininde hipotezleri içermektedir



Şekil 3. Araştırmanın Modeli

Araştırmanın hipotezleri:

**H<sub>1</sub>**= Yeni TTK ile getirilen genel düzenlemelerin alt boyutları MBS üzerinde etkilidir.

**H<sub>1a</sub>**= Yakınsama alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkilidir.

**H<sub>1b</sub>**= Denetim alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkilidir.

**H<sub>1c</sub>**= Güvenilirlik alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkilidir.

**H<sub>2</sub>**= Yeni TTK denetim alanındaki yeniliklerinin alt boyutları MBS üzerinde etkilidir.

**H<sub>2a</sub>**= Denetim kalitesi alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkilidir.

**H<sub>2b</sub>**= Şeffaflık ve denetim ilişkisi alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkilidir.

**H<sub>2c</sub>**= Denetçi yeterliliği alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkilidir.

Söz konusu hipotezleri test etmek için SPSS 16.0 paket programı kullanılmıştır. H<sub>0</sub> ve H<sub>1</sub> hipotezlerini test etmek için regresyon analizi yapılmış ve yorumlanmıştır. Hipotezleri test edebilmek için MBS' ne etki eden unsurlar alt boyutlarına ayrılmıştır. Alt boyutları belirlemek için MBS' ne etki eden unsurların belirlenmeye çalışıldığı soru grubuna faktör analizi yapılmıştır.

### 2.5. Araştırmanın Evreni ve Örnekleme

Araştırmanın evrenini Türkiye'deki tüm muhasebe meslek mensupları/çalışanları oluşturmaktadır. Aksaray ili muhasebe meslek mensupları/çalışanları ise araştırmanın örneklemini oluşturmaktadır. 26.04.2016 tarihinde Aksaray SMMM odasına kayıtlı SMMM sayısı 172, aktif büro sayısı 115'dir. Bunun dışında aktif olan bu bürolarda 110 civarında çalışan bulunmaktadır. Dolayısıyla odaya kayıtlı olan 172 kişi ve fiili olarak çalışan 110 kişi olmak üzere örneklem büyüklüğü 282 kişidir. Örneklemin %36'sına 102 kişiye anket uygulanabilmektedir.

Araştırmanın örnekleme; evreni açıklamak için % 5 örneklem hatasında yeterli büyüklüğe sahiptir.

### 2.6. Araştırmanın Veri Toplama Yöntemi ve Aracı

Çalışmanın uygulama kısmı ise alan araştırması ile yapılmıştır. Alan araştırması için betimleme ya da saha araştırması yöntemleri içinde en çok 'anket tekniği' kullanılmıştır. Anket, kalem-kâğıt yoluyla objenin, bireyin ya da grubun kendisi hakkında bilgi vermesini sağlayan bir veri toplama aracıdır (Yağbasan ve Ustakara, 2008:243). Kapalı uçlu sorulardan oluşan 59 sorulu bir anket hazırlanmıştır. Bu soruların oluşturulmasında beş ayrı çalışmadan faydalanılmıştır (Erdemir, 2015; Akça, 2010; Özçelik, 2010; Keleş, 2013; Karbuz, 2013).

Anketin birinci bölümünde muhasebe meslek mensuplarının/çalışanlarının özelliklerini öğrenmeye yönelik cinsiyet, medeni hal, yaş, eğitim düzeyi ve hizmet yılı gibi betimleyici istatistiksel bilgilere yer verilmiştir. Bu bölümde nominal ölçekli 5 demografik özellikte soru mevcuttur. Anketin 20 sorudan/önermeden oluşan Yeni TTK ile Getirilen Genel Düzenlemeler, 15 sorudan/önermede oluşan Yeni TTK' nın Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler, 19 sorudan/önermeden oluşan Yeni TTK' nın Muhasebe Bilgi

Sistemi Üzerindeki Etkileri, cevaplayıcıların, beşli likert ölçek kullanılarak oluşturulan sorulara/önermelere '(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum' seçeneklerinden birini seçerek cevap vermeleri istenmiştir.

### 3. Bulgular

Araştırmanın örneklem özellikleri, tanımlayıcı istatistiksel bilgiler, güvenilirlik analizi, faktör analizi, hipotez testleri ve regresyon analiz sonuçları aşağıdaki gibidir.

#### 3.1. Demografik Özellikler

Çalışma dâhilinde uygulanan anketin ilk bölümünde yer alan 5 demografik soru ile muhasebe meslek mensuplarının/çalışanlarının yaş, cinsiyet, medeni hal, eğitim düzeyi ve meslekte çalışma süreleri sorulmuştur. Çalışmanın bu kısmında bu özellikleri belirlemek için frekans analizleri yapılmış ve sonuçları Tablo 1' de gösterilmiştir.

**Tablo 1.** Demografik Özellikler

<i>1.1 Cinsiyet</i>	Frekans	%
Kadın	28	27,5
Erkek	74	72,5
Toplam	102	100,0
Medeni Durum	Frekans	%
Evli	60	58,8
Bekâr	42	41,2
Toplam	102	100,0
Yaş	Frekans	%
20-30	39	38,2
31-40	33	32,4
41-50	19	18,6
51 ve üzeri	11	10,8
Toplam	102	100,0
Eğitim Düzeyi	Frekans	%
Lise	18	17,6
Ön Lisans	25	24,5
Lisans	53	52,0
Lisansüstü	6	5,9
Toplam	102	100,0
Çalışma Süresi	Frekans	%
5 yıl ve daha az	33	32,4
6-10 yıl	21	20,6
11-15 yıl	13	12,7
16-20 yıl	15	14,7
21 yıl ve üzeri	20	19,6
Toplam	102	100,0

Araştırmaya katılan kişilerin 28'i (%27,5) kadın ve 74'ü (%72,5) erkektir. Dolayısıyla araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının/çalışanlarının çoğunluğunu erkekler oluşturmaktadır.

Araştırmaya dahil olan muhasebe meslek mensuplarının/çalışanlarının 60'ı (%58,8) evli ve 42'si (%41,2) bekârdır.

Çalışmaya katılan cevaplayıcıların 39'u (%38,2) 20-30 yaş aralığı, 33'ü (%32,4) 31-40 yaş aralığında olması nedeniyle Aksaray SMMM odasının genç bir meslek grubundan oluştuğu anlaşılmaktadır.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının/çalışanlarının 53 kişi lisans (%52) ve 6 kişi (%5,9) lisansüstü eğitim düzeyindedir. Değerler göz önüne alındığında katılımcıların yarısından fazlasının lisans ve lisansüstü eğitim

alanlardan oluştuğu görülmektedir. Eğitim durumu değerlendirildiğinde tüm katılımcıların %82,4'ü üniversite eğitimi almış durumdadır.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının/ çalışanlarının söz konusu işte çalışma sürelerine bakıldığında çoğunluğunun 33 kişi (% 32,4) ile 5 yıl ve daha az süredir bu işi yapıyor oldukları görülmektedir.

### 3.2. Tanımlayıcı İstatistik Bilgiler

Çalışmanın bu kısmında uygulanan anketin alt başlıkları olan yeni TTK ile getirilen genel düzenlemeler, denetim alanındaki

yenilikleri ve MBS üzerindeki etkileri hakkında tanımlayıcı istatistik bilgileri ilişkin bulgulara yer verilecektir.

#### 3.2.1. Yeni TTK ile Getirilen Genel Düzenlemeler İle İlgili Tanımlayıcı İstatistik Bilgiler

Yeni TTK ile getirilen genel düzenlemelere ilişkin 20 önerme soru için muhasebe meslek mensuplarının/ çalışanlarının katılım durumlarını gösteren tanımlayıcı istatistik bilgileri ilişkin bulgular Tablo 2'de belirtilmiştir.

**Tablo 2.** Yeni TTK ile Getirilen Genel Düzenlemeler ile ilgili Tanımlayıcı İstatistik Bilgiler

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Getirilen Genel Düzenlemeler ile İlgili Önermeler	N	Ortalama	Standart Sapma
Kanunun uygulanmasının piyasalarda güven artırıcı etkisi olabilir.	102	4,2549	5,72589
Yeni TTK, şirketlerin kurumsallaşması açısından önem arz etmektedir.	102	3,9020	,99015
Yeni TTK' na göre teknolojik gelişmeleri dikkate alarak defter kayıtlarının elektronik ortamda tutulması ve saklanması yeniliğini getirmesi doğru ve gereklidir.	102	3,7843	1,14863
Yeni TTK' ya göre fiziki ortamda tutulan ticari defterlerin tümü açılış onayına tabi tutulmuş olup, kapanış onayının ise sadece yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defteri için zorunlu olması doğru ve gereklidir.	102	3,7843	1,12247
Yeni TTK' na göre ticari defterlerin ve finansal tabloların TMS' na uygun olarak düzenlenmesi uluslararası toplumla ve piyasalarla bütünleşmenin göstergesidir.	102	3,6765	,96638
Yürürlüğe girmesiyle ekonomideki kayıt dışı işlemler önemli ölçüde azaltılabilir.	102	3,6471	1,01129
Yeni TTK gerçeğe uygun mali tabloların hazırlanmasında çok önemli rol oynayacaktır.	102	3,6373	1,12390
Yeni TTK ile vergisel hesaplama terk edilerek, muhasebenin temel işlevi olan ticari işletme ile ilgili olan kişilere uluslararası standartlarda raporlama yaparak doğru bilgi verme amacı öne çıkmıştır.	102	3,6176	1,15222
Yeni TTK bilgi sunum amacına yönelik muhasebe verilerinin oluşumuna büyük katkı sağlayacaktır.	102	3,5882	1,03745
Yeni TTK' na göre şirketlere elektronik ortamda web sayfası getirme zorunluluğu şeffaflık ve bilgi toplumu olma yolunda önemli bir adımdır.	102	3,5784	1,19766
Yüksek standartlarda ve güvenilir mali tablo sunulması amaçlanmaktadır.	102	3,5686	1,18997
Yeni TTK' nda TMS' na referans verilirken, Türkiye Denetim Standartları Kurulu'na referans verilmemesi doğru değildir.	102	3,5686	1,03894
Yeni TTK, Sermaye Piyasası Kanunu ile yakınlaşmakta, iki kanun arasındaki tutarsızlıkları ortadan kaldırmaktadır.	102	3,5686	1,10364
Denetim, firmaların kredi değerliliklerinde ve derecelendirilmesinde yeni bir ölçü olacaktır.	102	3,5588	1,04903
Bankacılık, finans ve muhasebe işlemleri daha şeffaf ve standart yapıya kavuşturulmuştur.	102	3,5490	1,11362
Yeni TTK ile ticarî defterlerin, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanması zorunluluğu getirilmektedir. Kapanış için de getirilen onay muhasebe bilgisine duyulan güveni artıracaktır.	102	3,4706	1,27198
Yeni TTK ile denetim mekanizmasının devamlılığı ve yaygınlaştırılması, ekonomik gelişmeye öncülük edecektir.	102	3,4706	1,23245
Yeni TTK mali tablo sunumu sürecini güçleştirmektedir.	102	3,4412	1,23138
Kanuna göre şirket bilgilerinin sanal ortamda paylaşılması ticari sır kavramına aykırıdır.	102	3,4216	1,22221
Yeni TTK denetim firmaların prestiji için önemli bir katkı sağlayacaktır.	102	3,3922	1,12713
<b>Genel Ortalama</b>	<b>102</b>	<b>3,62402</b>	

Ankete katılanlar: yeni TTK ile getirilen düzenlemelerin piyasalarda güven artırıcı etkisinin olacağını (4,2549 ) belirtmişlerdir. Bu durum; eski TTK' nın günümüz ticari ilişkilerine ait talepleri karşılayamadığı için yeni bir TTK' nin gereksinim olduğunu göstermektedir. Şirketlere ilişkin yapılan düzenlemeler, örneğin sermaye şirketlerinin kurulmasında getirilen ortak sayısının bire düşürülmesi vb durumlar ile bürokrasinin azaltılması, hesap verilebilirlik ve

şeffaflık açısından şirketlerin kurumsallaşmasına katkı sağlayacağı anlaşılmaktadır (3,9020). E-defter uygulamaları ile defterlerin saklanması açısından dijital uygulamalara geçilmesi depolama, muhafaza vb. maliyet ve riskleri kaldırma imkânı sağladığı için önemli bir düzenlemedir (3,7843). Fiziki ortamda tutulan defterlerin tümünün açılış onayına tabi tutulması buna karşılık sadece yevmiye ve

yönetim kurulu karar defteri için kapanış onayının istenmesi meslek mensupları açısından olumlu karşılanmıştır (3,7843).

Ankete katılanların şirket sırlarının özellikle ticari sırların işletme çevresi ile paylaşılmasını desteklemediklerini (3,4246), bunun yanında yeni TTK' nın denetim şirketlerinin imajına olumlu katkı sağlayacaktır (3,3922) önermesine katılmadıklarını belirtmişlerdir. Temelinde ise en büyük 5 bağımsız denetim şirketi arasında sayılan Arthur Andersen ve ENRON şirketi arasında gerçekleşen denetim yolsuzlukları vb denetim kalitesine ilişkin yaşanan kötü tecrübeler yer almaktadır. Dolayısıyla denetim firmalarının prestiji yaptıkları denetimin kalitesi ile doğru orantılı olarak etkilenmektedir.

'Yeni TTK mali tablo sunumu sürecini güçleştirmektedir' (3,4412), en az desteklenen önermelerden biridir. Çünkü yeni TTK ile işletmelerin TMS ve TFRS' na uygulamalarına geçiş düzenlemesi mevcuttur. Bu düzenleme ile vergi odaklı bakış açısı yerine bilgi odaklı bakış açısına geçiş sağlanmaktadır. Sonuç olarak SMMM' lerin hem iş yükünü artırmakta hem de

karmaşık hale getirmekte iken aynı zamanda yeni getirilen değerlendirme ölçüleri ile vergi kanunlarının yeniden düzenlenmesini zorunlu hale getirmektedir. Bu durum SMMM' lerin teorik bilgilerini güncellemelerini ve pratiğe ise vergi kanunları ile uyumlu bir şekilde aktarmalarını gerektirmektedir. Günümüz uygulamasında ise işletmelerin bir kısmı hem TMS/TFRS' ye göre hem de vergi kanunlarına göre iki farklı mali tablo üretmektedir.

Tablo 2 genel olarak değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensuplarının yeni TTK ile yapılan düzenlemeleri benimsedikleri ve mesleğin itibarı ve geleceği açısından olumlu buldukları söylenebilir.

### 3.2.2. Yeni TTK' nın Denetim Alanındaki Yenilikleri ile İlgili Tanımlayıcı İstatistik Bilgiler

Yeni TTK' nın denetim alanındaki yeniliklerine muhasebe meslek mensuplarının/çalışanlarının katılım durumlarını gösteren tanımlayıcı istatistik bilgileri Tablo 3' de belirtilmiştir.

**Tablo 3.**Yeni TTK' nın Denetim Alanındaki Yenilikler ile İlgili Tanımlayıcı İstatistik Bilgiler

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Denetim Alanındaki Yenilikler	N	Ortalama	Standart Sapma
Denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olması, mevzuat karışıklığına neden olduğundan bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilemekteydi.	102	3,8235	1,00899
Bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olması (KGK), denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gereklidir.	102	3,8137	1,10561
Sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılması, hata ve hileleri önleyeceğinden, finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlayacaktır.	102	3,7745	1,08003
Şirketi tehdit eden veya edebilecek olan riskleri zamanında teşhis edebilmek için gerekli sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına dahil edilmesi doğru ve gereklidir.	102	3,7745	,99411
Bütün sermaye şirketlerinin değil de, sadece Bakanlar Kurulu'nun belirlediği ve belirli ölçütleri karşılayan sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulması nedeniyle, denetimden beklenen fayda tam olarak sağlanamayacaktır.	102	3,7353	1,15121
Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığı için gereklidir.	102	3,7059	1,17388
KGK, denetçilerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaları ile daha tarafsız davranmaları yönünde zorlayıcı bir güç olacaktır.	102	3,6471	1,14015
Anonim şirketler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, Limited şirketler ile Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit şirketlere de zorunlu hale getirilmesi doğru ve gereklidir.	102	3,5882	1,12005
Şirket içi bazı hususların açıklığa kavuşturulabilmesi amacıyla seçilen özel denetçilerin kimler olabileceğine ilişkin bir belirlemenin yapılmaması, özel denetimden beklenen faydanın sağlanmasına engel olacaktır.	102	3,5882	,96834
Yeni TTK' ya göre, finansal tabloların, KGK' nca yayımlanan, Uluslararası Denetim Standartları'yla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenecek olması denetimin etkinliği açısından doğru ve gereklidir.	102	3,5784	,95892
Denetime tabi şirketlerin internet sitesi kurmalarının zorunlu hale gelmesi doğru ve gereklidir.	102	3,5588	1,13079
Bağımsız denetimin; finansal tabloların, TMS' nin yeni TTK' ya ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesi doğru ve gereklidir.	102	3,5588	1,14817
Denetçi tarafından denetlenmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, hiç düzenlenmemiş gibi sayılması şirketle ilgili gerçeklerin ortaya konulması bakımından doğru ve gereklidir.	102	3,5000	1,13233
Denetçi olabilecekler ile denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM' ler için yeni TTK' da belirlenen kriterler yeterlidir.	102	3,3725	1,20987
Yeni TTK' da yer alan denetime ilişkin düzenlemeler, denetimin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterlidir.	102	3,2941	1,18228
<b>Genel Ortalama</b>	<b>102</b>	<b>3,6209</b>	

Denetim kurumlarına ilişkin düzenlemelerin KGG' nin çatısı altında toplanması (3,8235) ve bu kurumlarında üzerinde denetim şirketlerini denetleyen tek bir kurumun olması, mevzuat karışıklığının engellenmesi ve denetim kalitesi açısından olumlu bir gelişme (3,8137) olarak değerlendirilmektedir. Sermaye şirketlerinin bünyesinde iç kontrol sisteminin kurulması, sistemin bağımsız denetime tabi olması (3,7745), hata ve hileleri anlamada ve tespit edilmesinin yanında finansal tablolarda sunulan bilginin karar alıcılar açısından güvenilir olmasını sağlamaktadır. Aynı zamanda iç kontrol ile birlikte bağımsız denetim sayesinde işletmeler kamuyu aydınlatma konusunda daha şeffaf olabilecektir (3,7745). Buna karşılık Bakanlar Kurulu kararı ile sermaye şirketlerine ilişkin yapılacak sınırlandırmalar ile sermaye şirketlerinin bağımsız denetimden muaf tutulmasına (3,7353) ilişkin düzenlemeyi olumsuz yönde karşıladıkları anlaşılmaktadır. Yapılan son düzenlemeler ile bağımsız denetim işletmelerinin vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında başka bir hizmet vermesinin yasaklanmasıyla bağımsız denetçi ile işletme arasında ki sübjektif çıkar ilişkilerinin kısmen de olsa önüne geçilebilecektir (3,7059).

Yeni TTK' da yer alan denetime ilişkin düzenlemelerin yeterli olduğuna ilişkin kanaat (3,2941) ile 'Denetçi olabilme ve denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM' ler için belirlenen kriterlerin yeterli olduğuna ilişkin düzenlemeye katılımın (3,3725) sınırlı ve ortalamanın altında kaldığı görülmektedir. Başka bir ifade ile daha objektif ve caydırıcı düzenlemelerin getirilmesini istedikleri anlaşılmaktadır.

Katılımcıları yeni TTK ile denetim alanında yapılan düzenlemeleri genel anlamda olumlu karşıladıkları görülmektedir. Hata ve hileleri önlemede denetim kurumlarını denetleyen KGG' nin kamu kurumu olarak kurulması; meslek mensuplarının itibarını ve kurumsallaşmasını olumlu yönde etkileyecektir. Fakat olumlu düzenlemelere karşılık, denetim yapan ve denetlenen işleme sahibinin birey olması yine hata ve hilelerin önlenmesi ve tespitinde tarafsızlık ve adil olma konusunda tam bir güvence oluşturamayacaktır. Bu durumun etkin meslek etiği, denetim ve ceza sistemi ile aşılabileceği düşünülmektedir.

### 3.2.3. Yeni TTK' nın Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerindeki Etkileri

Yeni TTK' nın MBS üzerindeki etkilerine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının/çalışanların katılım durumlarını gösteren tanımlayıcı istatistik bilgileri ilişkin bulgular Tablo 4'te verilmiştir.

**Tablo 4.**Yeni TTK' nın Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerindeki Etkilerine Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Yeni TTK' nın Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerindeki Etkileri	N	Ortalama	Standart Sapma
MBS'de tüm sistem ve süreçlerin sürekli kontrolü üretilen bilginin kalitesini etkiler.	102	4,0980	1,04843
Muhasebe personelinin almış olduğu eğitim, tecrübesi ve kişisel yetenekleri üretilen muhasebe bilgisinin kalitesini etkiler.	102	4,0686	,90389
MBS ile yasa, standart vb. kurallar çerçevesinde işletme çevresine ihtiyaca uygun bilgi ve belge sunabilir.	102	3,9902	,86167
Muhasebe bilgi kullanıcılarının, ihtiyaçları odaklı bilgi üretimi bilgi kalitesini artırır.	102	3,9314	1,02696
MBS ile işletme faaliyetleri şeffaflaşır.	102	3,9314	,83559
MBS ile işletmenin finansal performansı kolayca tespit edilir.	102	3,8922	,94300
MBS tarafından üretilen bilgiler güvenilir olduğu için, yöneticilerin doğru karar almasını sağlayabilir.	102	3,8627	,96513
İyi çalışan bir MBS, işletmeye ihtiyaç duyduğu bilgiyi, istenilen kalitede ve zamanda sunabilir.	102	3,8431	,99250
MBS ile işletmenin genel performansı kolayca tespit edilir.	102	3,7843	1,03050
MBS ile işletmenin yönetim performansı kolayca tespit edilir.	102	3,7451	,88649
MBS ile işletme faaliyetleri hesap verilebilir hale gelmektedir.	102	3,7353	,88917
MBS hata ve hilelerin tespit edilmesinde caydırıcı bir faktör olur.	102	3,7353	1,08021
MBS'nde bilgi üretim sürecinin belirli aşamalarında üretilen bilginin kalite kontrolünün gerçekleştirilmesi ve sonuçların periyodik olarak raporlanması üretilen bilginin kalitesini artırır.	102	3,7157	,93742
MBS, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına bağlı olarak üretilen bilginin kalitesini olumlu etkiler.	102	3,7157	1,03768
Yeni TTK ile MBS tarafından üretilen bilgiler, doğru ve zamanında elde edileceği için kaynaklar etkin kullanılır.	102	3,6961	1,02241
Yeni TTK ile ek iş yoğunluğu söz konusu olduğu için MBS tarafından üretilen bilginin güvenilirliğini tehdit edebilir.	102	3,6961	1,06974
Artan bilgi ihtiyacına bağlı olarak MBS sağlıklı çalışmamaktadır.	102	3,6961	1,01268
MBS ile bilginin işletme iç ve dış çevresine sunumuna bağlı olarak 'gizli bilgi' söz konusu olmayacaktır.	102	3,6863	1,18556
İç kontrol sistemi MBS' nin çalışmasını denetlemekte etkinlik sağlar.	102	3,6275	1,06168
<b>Genel Ortalama</b>	<b>102</b>	<b>3,81321</b>	

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensupları/ çalışanları; yeni TTK ile getirilen iç ve dış denetim sayesinde MBS üzerinden tüm sistem ve süreçlerin kontrolü ile işletme bünyesinde üretilen finansal bilginin kalitesini (4,0980), TMS/TFRS düzenlemeleri ile personelin yeteneklerinin, tecrübesinin gelişmesini zorunlu hale getireceği için muhasebe bilgisinin kalitesini (4,0686) olumlu yönde etkileyecektir. Bu sayede yasal sınırlar çerçevesinde formal ve informal hazırlanan ihtiyaca uygun, tam zamanında, doğru bilgi ile genel ve finansal performansın ölçülmesi sağlanır. MBS tarafından üretilen iyi veya kötü bilgi ilgililere şeffaf olarak sunulmakta ve karar alıcıların doğru karar alması sağlanmaktadır. Yeni TTK ve TMS/TFRS ile istenen vergi tabanlı bakış açısı yerine bilgi tabanlı bir bakış açısı ile meslek elamanının hayat boyu öğrenme felsefesinin hem kendisi hemde muhasebe bürosunda benimsemesi ve uygulaması zorunlu hale gelmiştir.

Diğer taraftan ankete katılanların iç kontrol sisteminin bilgi sisteminin etkin ve verimli çalışması konusunda (3,6275), şirketin finansal ve finansal olmayan bilgileri çevresi ile paylaşması ile "şirket sırlarının" kalmayacağı (3,6863) ve artan iş yükünün şirket bünyesinde üretilen bilginin karar almak için ihtiyaç duyulan bilginin güvenilirliğini olumsuz etkileyeceğine (3,6961) ilişkin çekimser görüş bildirmektedirler.

TTK ile getirilen yenilikler sayesinde, vergi tabanlı bilgi anlayışından karar alıcıların karar almalarına yardımcı bilginin üretilmesini sağlayan felsefe benimsenmiştir. Bu durum muhasebe meslek mensuplarının yeni getirilen standartlar ile bilgilerini tazelemelerini ve bu duruma bağlı olarak pratikte vergi kanunları ile uyumlu hale getirmeleri zorunlu olmaktadır. Dolayısıyla bu meslek mensuplarının iş yüklerini artırmaktadır. Muhasebe meslek mensupları; artan iş yüküne rağmen yapılan düzenlemelerin işletmelerin MBS üzerinde olumlu katkı sağlayacağını belirtmişlerdir.

### 3.3. Güvenilirlik Analizi

Araştırmada kullanılan değişkenlerin güvenilirliğinin test edilmesi için Cronbach alfa katsayısı incelenmiştir. Cronbach alfa iç tutarlılık katsayısı 0,60-0,80 arası gerçekleştiğinde ölçek oldukça güvenli; 0,80-1,00 arasında ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçek olarak kabul edilmektedir (Özdamar, 1999:522). Güvenilirlik değerleri Tablo 5'de verilmiştir.

**Tablo 5.**Güvenilirlik Analizi Değerleri

	Cronbach's Alpha	Soru Sayısı
Yeni TTK ile Getirilen Genel Düzenlemeler	,757	20
Yeni TTK'nın	,878	15

**Tablo 7.**Toplam Açıklanan Varyanslar

Bileşen	Başlangıçtaki Özdeğer			Yüklerin Karesinin Çıkarım Özeti			Yüklerin Karesinin Döndürülmüş Özeti		
	Toplam	Varyansın Yüzdesi	Kümülatif Yüzde	Toplam	Varyansın Yüzdesi	Kümülatif Yüzde	Toplam	Varyansın Yüzdesi	Kümülatif Yüzde
1	4,451	40,465	40,465	4,451	40,465	40,465	2,749	24,988	24,988
2	1,588	14,435	54,899	1,588	14,435	54,899	2,414	21,942	46,930
3	1,399	12,719	67,619	1,399	12,719	67,619	2,276	20,689	67,619
4	,721	6,556	74,175						
5	,673	6,119	80,294						
6	,539	4,902	85,196						
7	,463	4,213	89,409						

Denetim Alanındaki Yenilikleri		
MBS Üzerindeki Etkileri	,923	19
Toplam	,921	54

Çalışmanın ölçek güvenilirliği analizler sonucunda Cronbach Alfa değeri 0,921 olarak hesaplanmıştır. Ölçeğin 0.80-1,00 arası değere sahip olması ile kullanılan ölçeğin 'yüksek derecede güvenilir' olduğu sonucuna varılmıştır. Bu sonuçlar ankette kullanılan soruların kendi içerisinde tutarlı olduğunu ve yeni TTK ile getirilen düzenlemeleri yeterli düzeyde açıkladığını göstermektedir.

### 3.4. Faktör Analizi

Yeni TTK ile getirilen genel düzenlemeler ve denetim alanındaki yeniliklerine ilişkin faktör analizi bulguları başlıklar altında sunulmuştur.

#### 3.4.1. Yeni TTK ile Getirilen Genel Düzenlemelerin Faktör Analizi

Yeni TTK ile getirilen genel düzenlemeler soru grubuna faktör analizi uygulanmıştır. Bunun amacı yeni TTK ile getirilen genel düzenlemelerin alt boyutları olan 'Yakınsama', 'Denetim' ve 'Güvenilirlik' alt boyutlarının 'muhasebe bilgi sistemi' üzerindeki etkisini ölçmektir.

Yeni TTK ile getirilen genel düzenlemeler ölçeğine yapılan faktör analizi sonucunda verilerin daha güvenilir olabilmesi adına faktör yükü 0,60'ın altında olan sorular ölçekten çıkarılmıştır.

Öncelikle yeni TTK ile getirilen genel düzenlemelerin yer aldığı soru grubunun faktör analizine uygun olup olmadığını ölçmek adına 'KMO and Bartlett' testi yapılmıştır. Test istatistiği sonuçları Tablo 6'da yer almaktadır.

**Tablo 6.**KMO and Bartlett Test İstatistiği Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Örnekleme Yeterliği Ölçüsü		,766
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	475,591
	Serbestlik Derecesi (df)	55
	Anlamlılık (sig.) (p)	,000

Bu testte KMO değerinin 0,5'den büyük olması ve Bartlett Testi Sig.(p) Değerinin 0,05'den az olması beklenir. Yapılan KMO and Bartlett testi sonucunda ulaşılan 'Kaiser-Meyer-Olkin' katsayısı 0,766 (sig.  $p \leq 0,05$ ) bulunmuştur. Bulunan bu değer test edilen veri grubunun faktör analizi yapmaya uygun olduğunu göstermektedir. Soru grubunun kaç faktöre ayrıldığını belirlemek adına 'Toplam Açıklanan Varyanslar Tablosu', Tablo 7' de yer almaktadır.



8	,389	3,533	92,942
9	,341	3,096	96,038
10	,261	2,377	98,414
11	,174	1,586	100,000

Faktör başına açıklanan varyansların yüksek olması istendiğinden başlangıç özdeğer (eigenvalue) katsayısı 1,1 olarak belirlenmiştir. Özdeğeri 1,1'den büyük olan üç faktörden birincisi % 40,465, ikincisi % 14,435, üçüncüsü % 12,719'dur. toplam olarak ise % 67,619'luk bir varyans açıklanmaktadır.

Faktör sayısı belirlenen soru grubunda değişkenlerin hangi faktörlerde yer aldığını belirlemek için 'Döndürülmüş Bileşenler Matrisi' sonuçları incelenmiştir. Analizde kullanılan 'Rotasyon Yöntemi' nin yorumlanmasındaki basitliğinden dolayı 'Varimax Rotation' olarak belirlenmiştir. Değişkenlerin hangi faktörde yer aldığı Tablo 8'de belirtilmiştir.

**Tablo 8.**Döndürülmüş Bileşenler Matrisi

Türk Ticaret Kanunu ile Getirilen Genel Düzenlemeler ile İlgili Sorular/Önergeler	Bileşen		
	1	2	3
Denetim mekanizmasının devamı ve yaygınlaştırılması, ekonomik gelişmeye öncülük edecektir.	,785	,059	,241
Yeni TTK' nun ticari defterlerin ve teknolojik gelişmeleri dikkate alarak defter kayıtlarının elektronik ortamda tutulması ve saklanması yeniliğini getirmesi doğru ve gereklidir.	,776	,216	,048
Finansal tabloların TMS' na uygun olarak düzenlenmesi uluslararası toplumla ve piyasalarla bütünleşmenin göstergesidir.	,765	-,117	,342
Yeni TTK, sermaye piyasası kanunu ile yakınlaşmakta, iki kanun arasındaki tutarsızlıkları ortadan kaldırmaktadır.	,744	,426	,029
Yeni TTK' na göre fiziki ortamda tutulan ticari defterlerin tümü açılış onayına tabi tutulmuş olup, kapanış onayının ise sadece yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defteri için zorunlu olması doğru ve gereklidir.	,127	,811	-,080
Yeni TTK ile ticarî defterlerin, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanması zorunluluğu getirilmektedir. Kapanış için de getirilen onay muhasebe bilgisine duyulan güveni artıracaktır.	-,099	,724	,210
Denetim, firmaların kredi değerliliklerinde ve derecelendirilmesinde yeni bir ölçü olacaktır.	,266	,717	,304
Denetim firmaların prestiji için önemli bir katkı sağlayacaktır.	,412	,640	,266
Yeni TTK' nın yürürlüğe girmesiyle ekonomideki kayıt dışı işlemler önemli ölçüde azaltılabilir.	,186	,138	,809
Yeni TTK ile bankacılık, finans ve muhasebe işlemleri daha şeffaf ve standart yapıya kavuşturulmuştur.	,049	,125	,791
Yeni TTK ile yüksek standartlarda ve güvenilir mali tablo sunulması amaçlanmaktadır.	,295	,170	,778

Faktör analizine göre; yakınsama ve denetim alt boyutunu 4 faktör açıklamakta, güvenilirlik alt boyutunu ise 3 faktör açıklamaktadır.

#### **Yakınsama alt boyutu**

Yapılan faktör analizi sonucunda 'Denetim mekanizmasının devamı ve yaygınlaştırılması, ekonomik gelişmeye öncülük edecektir, yeni TTK' nın teknolojik gelişmeleri dikkate alarak defter kayıtlarının elektronik ortamda tutulması ve saklanması yeniliğini getirmesi doğru ve gereklidir, ticari defterlerin ve finansal tabloların TMS' na uygun olarak düzenlenmesi uluslararası toplumla ve piyasalarla bütünleşmenin göstergesidir. Yeni TTK, sermaye piyasası kanunu ile yakınlaşmakta, iki kanun arasındaki tutarsızlıkları ortadan kaldırmaktadır' önermelerinin/sorularının yer aldığı birinci alt boyutu 'Yakınsama' olarak isimlendirilmiştir.

Yeni TTK' da TMS' nin benimsenmiş olması SPK ile muhasebe uygulamalarında ki tutarsızlıklar son bulmuştur. Böylece hem TTK hem de SPK' ya göre muhasebe politika ve uygulamalarındaki farklılıklar ortadan kaldırıldığı için MBS tarafından üretilen finansal bilgiler işletmenin tüm çevresi için aynı manayı ifade etmekte ve karşılaştırılabilir olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde en temel faktör kit olan sermayenin en iyi alternatifinin belirlenerek yatırıma

dönüştürülmesidir. Doğru, eksiksiz, tam, ihtiyaca uygun ve zamanında sunulan önemli bilgi, doğru yatırım kararı ve yatırım sonrası doğru kararların alınmasında yol gösterir.

Bilgi ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve saklanması kırtasiye vb. giderlerinin azalmasını yanında, hataların düzeltilmesi, hilelerin önüne geçilmesinde etkin bir denetim için dijital alt yapıyı sağlamaktadır. Yapılan kayıtlar silinse bile geri getirilmekte, hile ve hataların geçmişte izlenebilmekte, e-kayıt ve e-defter uygulamaları ile denetim incelemesi istatistikî olarak daha hızlı ve daha güvenilir yapılabilmektedir. En önemlisi ise işletmelerde karar almada ihtiyaç duyulan bilgi ve belgelere, farklı analizler yaparak hızlı, eksiksiz, tam ve zamanında ulaşıma imkânı sunmasıdır(Karasioğlu ve Eryiğit, 2005:133-149).

#### **Denetim alt boyutu**

Yeni TTK' ya göre fiziki ortamda tutulan ticari defterlerin tümü açılış onayına tabi tutulmuş olup, kapanış onayının ise sadece yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defteri için zorunlu olması doğru ve gereklidir, ticarî defterlerin, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanması zorunluluğu getirilmektedir. Kapanış için de getirilen onay muhasebe bilgisine duyulan güveni artıracaktır. Yeni TTK ile denetim alanında yapılan düzenlemeler, firmaların kredi değerliliklerinde ve derecelendirilmesinde yeni bir ölçü

olacaktır, denetim firmalarının prestiji için önemli bir katkı sağlayacaktır' önermelerinin/sorularının yer aldığı ikinci alt boyutu 'denetim' olarak isimlendirilmiştir.

Denetim mekanizmasının etkinliği, kıt kaynakların yönetimi, işletmenin ve çalışanların performansı hakkında sağlıklı ve doğru bilginin sunulmasını sağlar. Bu durum işletmelerin bütün mali iş ve işlemlerinde yasa, standart, temel kavramlar vb. yürürlükteki mevzuata uygun olarak hazırlanmasını sağlamaktadır.

Yeni TTK' na göre ticari defterler yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri ve pay defteri olarak kabul edilmiştir. Yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri için kapanış onaylarının yapılması getirilmiştir. Bu bağlamda genel kurul toplantı defteri, pay defteri ve müzakere defterlerinde yeterli sayıda sayfanın olması durumunda açılış onayına tabi tutulmaması ile sistemdeki iş yükü hafiflemiştir. Bu sebeple kırtasiyecilik azaltılmıştır. (http://www.gtb.gov.tr, 2012).

Faaliyetlerin denetlenmesi sonucu ortaya çıkan kaliteli mali tablolar ise işletmeler için piyasalarda güven artırıcı etkiye sahip olmaktadır. Bu güven unsuru işletmelerin piyasa prestijini artırmaktadır. İşletmelerde denetim faaliyeti sayesinde, doğru tam ve zamanında sunulan mali tablolar, işletme iç ve dış çevresinde karar alıcıların doğru bilgiye kolayca ulaşabilmelerine fırsat vermektedir. Bu şekilde piyasalardaki etkinlik de arttırılmıştır (Ersoy vd., 2009:8).

#### Güvenilirlik alt boyutu

Yeni TTK' nun yürürlüğe girmesiyle ekonomideki kayıt dışı işlemler önemli ölçüde azaltılabilir; bankacılık, finans ve muhasebe işlemleri daha şeffaf ve standart yapıya kavuşturulmuştur; yüksek standartlarda ve güvenilir mali tablo sunulması amaçlanmaktadır' önermelerinin/sorularının yer aldığı üçüncü alt boyutu 'Güvenilirlik' olarak isimlendirilmiştir.

Yeni TTK ile birlikte defter kayıtlarının elektronik ortama aktarılması sonucu iş yükü azalmakta ve kayıtların elektronik ortamda saklanması fırsatını ortaya çıkarmaktadır. Böylece muhasebe evraklarının, her türlü işlemlerin, elektronik ortamda daha hızlı şekilde kayıt altına alınması ve saklanması sağlanmıştır (Canbek ve Sağiroğlu, 2006: 165 - 174).

Denetim faaliyetleri sonucunda işletmeler hata ve hile konusunda iç kontrol ve denetim komitesi vb önlemler alınmış ve yeni TTK ile yolsuzlukların önüne geçme adına önemli adımlar atılmıştır. Finans ve muhasebe işlemleri daha şeffaf ve standart yapıya kavuşturulmuştur. Doğru ve dürüst sunumlar ile şeffaflık ön plana çıkartılmıştır.

Yeni TTK işletmelerin faaliyetlerinden kaynaklanan finansal nitelikli bilgi ve belgeleri oluştururken, bu belgelerin tarafsız olarak toplanmasını ve sunulmasını amaçlamaktadır. Bilginin elde edilmesi ve sunumu aşamasında ortaya çıkabilecek hata ve hilelerin tespit edilmesiyle, sistemden daha güvenilir kaliteli sunumlar ortaya çıkmaktadır. İşletmelerde yüksek kaliteli mali tabloların oluşması, finansal raporlama sürecinin her zaman denetlenerek, bir takım kişi ve kurumların çıkarlarına hizmet etmesinin önüne geçilmesi mümkün olmuştur (Teksen vd., 2011:100-102).

Sonuç olarak işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan bilgi, herhangi bir kişi veya kurumun menfaatine değil gerçeğin sunulması ile kamunun menfaatinin korunmasına, kıt kaynakların etkin ve verimli alanlara yatırılmasına ve yönetilmesine yönelik doğru kararların alınmasına imkân sağlayacaktır.

#### 3.4.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Denetim Alanında Getirdiği Yeniliklere Ait Faktör Analizi

Yeni TTK' nın denetim alanındaki yenilikleri soru grubuna faktör analizi uygulanmıştır. Amaç yeni TTK' nun denetim alanında getirdiği yeniliklerin alt boyutları olan 'denetim kalitesi', 'şeffaflık ve denetim ilişkisi' ve 'denetçi yeterliliği' alt boyutlarının 'muhasebe bilgi sistemi' üzerindeki etkisini ölçmektir.

Yeni TTK' nın denetim alanındaki yenilikler ölçeğine yapılan faktör analizi sonucunda verilerin güvenilir olabilmesi için faktör yükü 0,60'ın altında olan sorular ölçekten çıkarılmıştır.

Öncelikle Yeni TTK' nın denetim alanındaki yeniliklerin yer aldığı soru grubunun faktör analizine uygun olup olmadığını ölçmek adına 'KMO and Bartlett' testi yapılmıştır. Test istatistiği sonuçları Tablo 9'te yer almaktadır.

**Tablo 9.**KMO and Bartlett Test İstatistiği Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Örnekleme Yeterliliği Ölçüsü		,782
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	404,696
	Serbestlik Derecesi (df)	45
	Anlamlılık (sig.) (p)	,000

Bu testte KMO değerinin 0,5'den büyük olması ve Bartlett Testi Sig. (p) Değerinin 0,05'den az olması beklenir. Yapılan KMO and Bartlett testi sonucunda ulaşılan "Kaiser-Meyer-Olkin" katsayısı 0,782 (sig. p≤0,05) bulunmuştur. Bulunan bu değer test edilen veri grubunun faktör analizi yapmaya uygun olduğunu göstermektedir.

Soru grubunun kaç faktöre ayrıldığını belirlemek adına 'Toplam Açıklanan Varyanslar, Tablo 10'da işlenmiştir.

**Tablo 10.**Toplam Açıklanan Varyanslar

Bileşen	Başlangıçtaki Özdeğer			Yüklerin Karesinin Çıkarım Özeti			Yüklerin Karesinin Döndürülmüş Özeti		
	Toplam	Varyansın Yüzdesi	Kümülatif Yüzde	Toplam	Varyansın Yüzdesi	Kümülatif Yüzde	Toplam	Varyansın Yüzdesi	Kümülatif Yüzde
1	4,223	42,227	42,227	4,223	42,227	42,227	3,151	31,513	31,513
2	1,351	13,508	55,735	1,351	13,508	55,735	1,890	18,898	50,411
3	1,128	11,275	67,010	1,128	11,275	67,010	1,660	16,600	67,010
4	,753	7,528	74,538						
5	,638	6,383	80,921						
6	,608	6,080	87,001						
7	,528	5,279	92,280						

8	,351	3,508	95,788
9	,230	2,296	98,083
10	,192	1,917	100,000

Faktör başına açıklanan varyansların yüksek olması istendiğinden başlangıç özdeğer (eigenvalue) katsayısı 1,1 olarak belirlenmiştir. Özdeğeri 1,1'den büyük olan üç alt boyuttan birincisi % 42,227 ve ikincisi % 13,508 ve üçüncüsü 11,275'dir. Toplam olarak ise % 67,010'luk bir varyans açıklanmaktadır.

Faktör sayısı belirlenen soru grubunda değişkenlerin hangi faktörlerde yer aldığını belirlemek için 'Döndürülmüş Bileşenler Matrisi' sonuçları incelenmiştir. Analizde kullanılan 'Rotasyon Yöntemi' yorumlanmasındaki basitliğinden dolayı 'Varimax Rotation' olarak belirlenmiştir. Değişkenlerin hangi faktörde yer aldığı Tablo 11'de belirtilmiştir.

**Tablo 11.** Döndürülmüş Bileşenler Matrisi

Türk Ticaret Kanunu'nun Denetim Alanındaki Yenilikler ile İlgili Sorular/Önergeler	Bileşen		
	1	2	3
Yeni TTK' na göre, finansal tabloların, KGK' nca yayınlanan, Uluslararası Denetim Standartları'yla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenecek olması denetimin etkinliği açısından doğru ve gereklidir	,861	,303	-,049
Sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılacak olması, hata ve hileleri önleyeceğinden, finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlayacaktır.	,805	,153	,127
Şirketi tehdit eden veya edebilecek olan riskleri zamanında teşhis edebilmek için gerekli sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına dahil edilmesi doğru ve gereklidir.	,803	,268	,068
Bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olması (KGK), denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gereklidir.	,678	-,075	,535
Yeni TTK' da yer alan denetime ilişkin düzenlemeler, denetimin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterlidir.	,642	,113	,386
Denetime tabi şirketlerin internet sitesi kurmalarının zorunlu hale gelmesi doğru ve gereklidir.	,067	,811	,047
Denetçi tarafından denetlenmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, hiç düzenlenmemiş gibi sayılması şirketle ilgili gerçeklerin ortaya konulması bakımından doğru ve gereklidir.	,204	,724	,116
Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığı için gereklidir.	,252	,637	,223
Denetçi olabilecekler ile denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM' ler için yeni TTK' da belirlenen kriterler yeterlidir.	-,078	,301	,783
KGK, denetçilerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaları ile daha tarafsız davranmaları yönünde zorlayıcı bir güç olacaktır.	,360	,081	,723

Yapılan faktör analizi sonucunda işaretli ilk önermelerin/soruların yer aldığı dört sorudan oluşan birinci alt boyut 'Denetim Kalitesi', dört sorudan oluşan ikinci alt boyut 'Şeffaflık ve Denetim İlişkisi' olarak isimlendirilmiştir. 2 sorudan oluşan üçüncü alt boyut ise 'Denetçi Yeterliliği' olarak isimlendirilmiştir.

#### **Denetim kalitesi alt boyutu**

İşletmelerde yapılan denetimin, Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları (TDS)'na bağlı olması denetim faaliyetlerinde çok sesliliği ortadan kaldıracak ve böylece standartlara uyumlu olan güvenilir finansal tablolar ile işletmeler uluslararası piyasalar ile daha kolay entegreolabileceklerdir (Ernst ve Young, 2011:7).

İşletmelerin, TDS ile uyumlu şekilde yürütülen muhasebe politikaları sayesinde hata ve hileden arındırılmış finansal tablolar ile yapılan bağımsız denetim neticesinde daha şeffaf ve güvenilir çıktılar elde edilebilecektir.

Yeni TTK ile birlikte ilk kez 'risk yönetimi' ile ilgili bir hüküm getirilmiştir (TTK, md.375). Bağımsız denetçi, işletmeyi amaçlarına ulaştırabilmek için işletme yönetiminin risk yönetimine hâkim olup olmadığını değerlendirecektir. Denetçi finansal tablolarındaki hata ve hilelerden kaynaklanan riskleri raporlarken aynı zamanda, işletmeye danışmanlık hizmeti sunmaktadır. Sağlanan bu hizmet işletmenin doğru kararlar alması ve uygulamaya koymasında da etkinlik sağlayacaktır. Denetim firmalarının da, bağımsız denetçilerin de KGK tarafından denetleniyor olmasıyla daha etkili denetimler gerçekleşeceğinden, sunulan bilgilerin güvenilirliği artmıştır.

#### **Şeffaflık ve denetim ilişkisi alt boyutu**

Yeni TTK' nın 1524. maddesine göre, denetime tabi olan işletmelerin internet sitesi kurmaları yükümlülüğü getirilmiştir. Sermaye şirketleri de kuruluşlarının ticaret siciline tecil edildikleri tarihten itibaren, kendi internet sitelerini açmak zorundadır ve bu sitede kanuna göre yayınlamaları gereken ilanları yayınlamak zorundadırlar.

Sitenin bilgi toplumu hizmetine ayrılmış bölümüne herkes tarafından ulaşılabilir. İşletmeler hakkında gereken bilgilere ulaşımı öngören bu madde, yayınlanan içerik ile daha güvenilir, şeffaf ve kaliteli sunumlar sağlamaktadır.

İşletmeleri denetleyen murakıpların yaptığı denetim güvenilir ve şeffaf değildir. Yeni TTK ile denetçilerin denetlediği işletmeye vergi denetimi ve vergi danışmanlığı dışında başka hizmet vermemesi esas alınmakta, bu sayede şeffaf bir denetim gerçekleştirilmektedir. Ayrıca denetim faaliyetinin yapılmaması durumunda, sistemden elde edilen bilgilerin ne ölçüde hata ve hileye maruz kaldığı mali güvenilirlik bakımından önemlidir. Denetlenmeyen finansal tablo ve yıllık faaliyet raporu, doğru bilgi içermeyeceğinden hiç düzenlenmemiş kabul edilir ve denetimi zorunlu kılınır.

#### Denetçi yeterliliği alt boyutu

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu' na göre, bağımsız denetçilerin, sermaye şirketlerinde denetim yaparken YMM veya SMMM ünvanının olması gerekmektedir. Aynı zamanda KGK tarafından yapılan sınavda başarı göstermeleri gerekmektedir. Bu yasaya göre ruhsatını alan bir YMM veya SMMM denetçilik faaliyetini daha doğru yapacaktır. Ayrıca yasaya göre şirket, dışından bağımsız bir uzman tarafından denetlenmesi sağlanmaya çalışılmıştır. İşletme sistemlerinin faaliyetlerinin sonucunda daha doğru ve güvenilir, tarafsız bilgi bu şekilde teşekkül eder. Ayrıca tek bir organda toplanan denetimin, mevzuat karışıklıklarını gidereceği kabul edilmektedir.

Denetçilerin, denetleme yaptıkları şirkete vergi danışmanlık hizmeti ve denetleme faaliyeti dışında hizmet vermelerinin yasaklanması, işletmelerdeki denetimin daha sağlıklı, doğru ve güvenilir olmasını ortaya çıkarmıştır. Bu bağlamda denetçinin bağımsızlığının zedelenmemesi sağlanmış, aynı zamanda etkin bir denetim gerçekleştirildiğinden, sistemden güvenilir bilgi elde edilebilmesi mümkün kılınmıştır. Yeni TTK' nın 400.

maddesi gereği, denetçiler, bir şirkete 7 yıl arka arkaya denetim raporu vermişse, en az 2 yıl için denetçi şirketi değiştirilir.

#### 3.5. Hipotez Testleri

Araştırmanın hipotezlerini test edebilmek için 'regresyon analizi' yapılmıştır. Regresyon analizi 'bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenleri açıklama düzeylerini gösteren bir analizdir.

İlk hipoteze ilişkin detaylar:

**H<sub>3</sub>**= Yeni TTK ile getirilen genel düzenlemelerin alt boyutları

**H<sub>3a</sub>**=Yakınsama alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkili değildir.

**H<sub>3b</sub>**=Denetim alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkili değildir.

**H<sub>3c</sub>**=Güvenilirlik alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkili değildir.

**H<sub>4</sub>**= Yeni TTK ile getirilen genel düzenlemelerin alt boyutları MBS üzerinde etkilidir.

**H<sub>4a</sub>**=Yakınsama alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkilidir.

**H<sub>4b</sub>**=Denetim alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkilidir.

**H<sub>4c</sub>**=Güvenilirlik alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkilidir.

Etkileri ölçmeden önce değişkenlerin 'regresyon analizine' uygunluğunu test etmek gerekmektedir. Bu sebeple 'Anova Tablosu' incelenmiş ve 25,344 F değerine karşılık gelen Sig. (p) değerinin  $0,000 \leq 0,05$  olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuca göre H<sub>1</sub> hipotezi kabul edilir. Yeni TTK ile getirilen genel düzenlemelerin alt boyutları MBS üzerinde etkilidir. Dolayısıyla analize konu olan bağımlı ve bağımsız değişkenlerin regresyon analizine uygun olduğu sonucuna varılmıştır. Söz konusu değerler Tablo 12'deki gibidir.

Tablo 12.Regresyon Uygunluğuna Dair Anova Değerleri (Hipotez<sub>0-1</sub>)

	Model	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi (df)	Ortalamaların Karesi	F	Sig. (p) Anlamlılık
1	Regresyon	18,194	3	6,065	25,344	,000 <sup>b</sup>
	Artık Değer	23,450	98	,239		
	Toplam	41,643	101			

Verilerin analize uygunluğunun test edilmesinin ardından, otokorelasyon sorunu olup olmadığını tespit etmek için 'Durbin-Watson' değerine bakılmıştır. Normal düzeyi 1,5 ile 2,5 arasında olan Durbin-Watson değerine bakıldığında 1,775 olduğunu görülmektedir. Bu durum analize konu olan değişkenler arasında bir otokorelasyon sorunu olmadığını göstermektedir.

Regresyon analizinde asıl amaç 'bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama düzeyini' ölçmektir. Bu amaçla 'belirlilik katsayısı' na (R<sup>2</sup>)' ye bakılması gerekmektedir. Çok değişkenli regresyon analizinde bakılması gereken değer ise düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeridir. Yapılan analiz sonucunda bu değer 0,420 olarak bulunmuştur. Bu durum bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni % 42 oranında açıkladığını göstermektedir. Belirlilik katsayısı ve otokorelasyon incelemesi ile ilgili sonuçlar Tablo 13'de ifade edilmiştir.

Tablo 13.Belirlilik Katsayısı ve Otokorelasyon İncelemesi (Hipotez<sub>0-1</sub>)

Model	R	R <sup>2</sup>	Düzeltilmiş R <sup>2</sup>	Standart Tahmini Hata	Durbin-Watson
1	,661 <sup>a</sup>	,437	,420	,48917	1,775

Değişkenlerin regresyon analizine uygunluğu, otokorelasyon incelemesi ve belirlilik katsayısı değerlendirilen regresyon analizinde regresyon denkleminde dâhil edilecek değişkenleri belirlemeden önce yapılması gereken son işlem 'Tolerance' ve 'VIF' değerlerinin incelenip yorumlanmasıdır. Tolerance Değeri 0,2'den büyük

ve VIF Değeri 10'dan küçük ise regresyon analizinde çoklu bağlantı sorunu yoktur sonucuna ulaşılır. Bulunan değerler incelendiğinde bu eşik değerlerin dışında olan herhangi bir değişken olmadığı için analizde 'herhangi bir çoklu bağlantı sorunu yoktur' yorumu yapılabilmektedir. Tablo 14'de söz

konusu değerler ve regresyon denkleminde dâhil edilecek değişkenlere ait değerler sunulmuştur.

**Tablo 14.** Regresyon Denklemi Değerleri, Tolerance ve VIF değerleri (Hipotez<sub>0-1</sub>)

	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standardize Edilmiş Katsayılar	t	Sig. (p) Anlamlılık	Doğrusallık İstatistikleri	
	B	Standart Hata	Beta			Tolerance	VIF
(Sabit)	1,698	,249		6,825	,000		
Yakınsama	,255	,064	,358	3,974	,000	,710	1,409
Denetim	,159	,062	,227	2,574	,012	,739	1,353
Güvenilirlik	,173	,060	,249	2,881	,004	,772	1,296

Tablo 12’ de incelenen anova sonuçlarına göre yapılan regresyon analizinde ‘anamlı’ sonucuna ulaşılmıştır. Bu aşamada değişkenler bazında regresyon denkleminde dahil edilecek anlamlı değişkenler belirlenmek istenmektedir. Buradan hareketle Sig. (p) değerleri incelendiğinde 0,012 değeri ile 0,05’den büyük Sig. (p) değeri veren ‘denetim’ alt boyutu anlamsız olduğundan regresyon denkleminde dahil edilmemiştir. Fakat Sig. (p) değeri 0,05’den küçük olan ‘Yakınsama’ ve ‘Güvenilirlik’ alt boyutları anlamlı olduklarından MBS’ ni etkilemektedir. Söz konusu değişkenler ile elde edilen regresyon denklemi aşağıda gösterilmiştir:

$$Y=1,698+.255x_1+.173x_3$$

Sig. (p) değeri istenilen aralıkta olan değişkenler denkleme B katsayıları ile girmişlerdir. B katsayısı bağımsız değişkenin bağımlı değişkeni yüzde kaç oranında etkilediğini ifade eden bir katsayı’dır. B katsayısının işareti ise etkinin yönünü ifade etmektedir. Bir başka deyişle eğer herhangi bir ifadenin işareti eksi ise bu değişken bağımlı değişkeni negatif yönde etkilemektedir. Tersisi durumda ise pozitif etkilemektedir.

Hiçbir değişkenin bağımlı değişkeni negatif yönde etkilemediği görülmektedir. Bağımlı değişken olan MBS’ ni en yüksek düzeyde etkileyen ‘Yakınsama’ değişkeni (%25,5) ve ardından Güvenilirlik değişkeni (%17,3) olduğu görülmektedir.

Denetim alt boyutu ile ilgili seçilmiş soruların MBS üzerinde etkiye sahip olmadığı görülmektedir. Yakınsamaya ilişkin önermelerimize verilen cevaplar ise MBS üzerinde en yüksek düzeyde etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmamızı sağlamaktadır. Güvenilirliğe ilişkin sorular ise cevaplayıcılar tarafından katılım durumuna göre MBS üzerinde ikinci sırada bir etkiye sahiptir.

Yakınsama boyutu işletmelerin ticari ve finansman faaliyetlerinin uluslararasılaşması sonucuna bağlı olarak iç ve dış çevreye sunulan mali bilgilerin toplumun her kesimi için aynı anlamı taşıması zorunluluğunu ifade etmektedir. Başka bir ifade ile Türkiye’deki bir işletmenin ticari karı ile A ülkesindeki işletmenin ticari karının aynı anlama gelmesi

gerekmektedir. Aksi halde MBS tarafından üretilen bilgilerin karşılaştırılması, analiz edilmesi ve bu bilgilere göre karar alınması; yanlış kararların alınmasına yol açacaktır. Bu yüzden dünyada tek bir muhasebe standartlarına doğru gidiş söz konusudur. Bu durum, uluslararası muhasebe standartları ile vergi tabanlı muhasebe anlayışının terk edilerek işletme ve çevresinin ihtiyaç duyduğu bilgi tabanlı muhasebe anlayışının ankete katılan meslek mensuplarınca benimsendiği anlaşılmaktadır..

Meslek mensuplarının uluslararası muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarına uyumlu olarak üretilen finansal bilgilerin ihtiyaca uygun, kaliteli ve güvenilir bilgi olacağı algısına sahip oldukları görülmektedir.

İkinci hipoteze ilişkin detaylar aşağıdaki gibidir:

**H<sub>5</sub>**= Yeni TTK’ nun denetim alanındaki yeniliklerinin alt boyutları MBS üzerinde etkili değildir.

**H<sub>5a</sub>**= Denetim kalitesi alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkili değildir.

**H<sub>5b</sub>**= Şeffaflık ve denetim ilişkisi alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkili değildir.

**H<sub>5c</sub>** = Denetçi Yeterliliği alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkili değildir

**H<sub>6</sub>**= Yeni TTK’ nun denetim alanındaki yeniliklerinin alt boyutları MBS üzerinde etkilidir.

**H<sub>6a</sub>**= Denetim kalitesi alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkilidir.

**H<sub>6b</sub>**= Şeffaflık ve denetim ilişkisi alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkilidir.

**H<sub>6c</sub>**= Denetçi Yeterliliği alt boyutu muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkilidir.

Etkileri ölçmeden önce değişkenlerin ‘regresyon analizine’ uygunluğunu test etmek gerekmektedir. Bu sebeple Anova Tablosu incelenmiş ve 18,549 F değerine karşılık gelen Sig. (p) değerinin  $0,000 \leq 0,05$  olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuca göre H<sub>3</sub> hipotezi kabul edilir. Bu sonuç yeni TTK’ nun denetim alanındaki yeniliklerinin alt boyutlarının MBS üzerinde etkili olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla analize konu olan bağımlı ve bağımsız değişkenlerin regresyon analizine uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

**Tablo 15.** Regresyon Uygunluğuna Dair Anova Değerleri (Hipotez<sub>2-3</sub>)

	Model	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi (df)	Ortalamaların Karesi	F	Sig. (p) Anlamlılık
1	Regresyon	15,082	3	5,027	18,549	,000 <sup>b</sup>
	Artık Değer	26,561	98	,271		
	Toplam	41,643	101			

Verilerin analize uygunluğunun test edilmesinin ardından otokorelasyon sorunu olup olmadığını tespit etmek için ‘Durbin-Watson’ değerine bakılmıştır. Normal düzeyi 1,5 ile 2,5 arasında olan Durbin-Watson değerine baktığımızda

1,578 olduğunu görülmektedir. Bu durum analize konu olan değişkenler arasında bir otokorelasyon sorunu olmadığını göstermektedir.

Regresyon analizinde asıl amaç bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama düzeyini ölçmektir. Bu amaçla ‘belirlilik katsayısına’ ( $R^2$ ) bakılması gerekmektedir. Çok değişkenli regresyon analizinde bakılması gereken değer ise Düzeltilmiş  $R^2$  değeridir. Yapılan analiz sonucunda bu değer

0,343 olarak bulunmuştur. Bu durum bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni %34,3 oranında açıkladığını göstermektedir. Belirlilik katsayısı ve otokorelasyon incelemesi ile ilgili sonuçlar Tablo 16’ da gösterilmiştir.

**Tablo 16.** Belirlilik Katsayısı ve Otokorelasyon İncelemesi (Hipotez 2-3)

Model	R	$R^2$	Düzeltilmiş $R^2$	Standart Tahmini Hata	Durbin-Watson
1	,602 <sup>a</sup>	,362	,343	,52061	1,578

Değişkenlerin regresyon analizine uygunluğu, otokorelasyon incelemesi ve belirlilik katsayısı değerlendirilen regresyon analizinde regresyon denkleminde dahil edilecek değişkenleri belirlemeden önce yapılması gereken son işlem Tolerance ve VIF değerlerinin incelenip yorumlanmasıdır. Tolerance Değeri 0,2’den büyük ve VIF Değeri 10’dan küçükse regresyon analizinde çoklu bağlantı

sorunu yoktur sonucuna ulaşılır. Bulunan değerler incelendiğinde bu eşik değerlerin dışında olan herhangi bir değişken olmadığı için analizde herhangi bir çoklu bağlantı sorunu yoktur yorumu yapılabilmektedir. Tablo 17’de söz konusu değerler ve regresyon denkleminde dâhil edilecek değişkenlere ait değerler sunulmuştur.

**Tablo 17.** Regresyon Denklemi Değerleri, Tolerance ve VIF değerleri (Hipotez2-3)

	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standardize Edilmiş Katsayılar	t	Sig. (p) Anlamlılık	Doğrusallık İstatistikleri	
	B	Standart Hata	Beta			Tolerance	VIF
(Sabit)	1,968	,271		7,259	,000		
Denetim Kalitesi	,314	,071	,418	4,423	,000	,728	1,374
Şeffaflık ve Denetim İlişkisi	,243	,067	,334	3,639	,000	,774	1,291
Denetçi Yeterliliği	-,049	,063	-,073	-,779	,438	,750	1,334

Tablo 16’ da yapılan regresyon analizinde anlamlı sonucuna varılmıştı. Bu aşamada değişkenler bazında regresyon denkleminde dâhil edilecek anlamlı değişkenler belirlenmek istenmektedir. Buradan hareketle Sig. (p) değerleri incelendiğinde 0,438 değeri ile 0,05’den büyük Sig. (p) değeri veren ‘denetçi yeterliliği’ alt boyutu anlamsız olduğundan regresyon denkleminde dâhil edilmemiştir. Sig. (p) değeri 0,05’den küçük olan “denetim kalitesi” ile “şeffaflık ve denetim ilişkisi” alt boyutları ‘anlamlı’ olduklarından MBS’ ni etkilemektedir. Söz konusu değişkenler ile elde edilen regresyon denklemi aşağıda gösterilmiştir:

$$Y=1,968+0,314x_1+0,243x_2$$

Verileri incelediğinde denetçi yeterliliği değişkeninin regresyon denklemi için anlamlı olmadığı sonucuna varılmaktadır. Bağımlı değişkeni MBS’ nin yüksek düzeyde etkileyenin denetim kalitesi değişkeni (%31,4) ve ardından şeffaflık ve denetim ilişkisi değişkeni (%24,3) olduğu görülmektedir.

Üç alt boyuttan denetçi yeterliliği alt boyutu ile ilgili seçilmiş soruların MBS üzerinde etkiye sahip olmadığı görülmektedir. Denetçinin kalitesinin bilgi kalitesi üzerinde etkisinin olamamasının sebebi ise yasal düzenlemeler ile asgari denetçi olabilme şartları ve objektif, tarafsız olma vb kriterler asgari denetçi kalitesini belirlemektedir. Denetlediği işletme ile çıkar ilişkisi bulunmayan her bağımsız denetçi makul bir denetim kalitesine ulaşmaktadır.

Denetim kalitesine ilişkin önermelere verilen cevaplar ise MBS üzerinde en yüksek düzeyde etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmasını sağlamaktadır. Şeffaflık ve denetim ilişkisi ne ilişkin sorular ise cevaplayıcılar tarafından katılım durumuna göre MBS üzerinde ikinci sırada bir etkiye sahiptir.

MBS üzerinde denetçinin yaptığı denetimin kalitesi ve denetim raporu vb bilgilerin ilgililere sunumu olan şeffaflık sayesinde MBS tarafından üretilen finansal bilginin kalitesini etkilemektedir. Denetim kalitesi arttıkça, MBS tarafından üretilen finansal bilginin karar alıcılar için ihtiyaca uygunluğu ve doğruluğu artmaktadır.

Denetim kalitesi; denetçinin denetlediği işletmeye ve kamuya olan sorumluluğunun bilincinde olmasına, tecrübesine, takım çalışmasını benimsemesine, objektifliğine, zaman yönetimine, örneklem boyutu, ve mevzuat bilgisi ile ilgilidir.

Aynı zamanda denetim kalitesi ile şeffaflık arasında doğrusal bir ilişki olduğu görülmektedir. Örneğin denetimin kalitesi arttıkça finansal bilgilerin doğruluğu ve kalitesi doğru orantılı olarak artarken, hata ve hileler iç kontrol sistemi ile MBS bünyesinde minimize edilebilecektir. Tersi bir durum olan kurum dışı denetimler ile hata ve hilelerin tespit edilmesiyle işletmelerin mali tablolarının yok sayılması ile vergi cezası boyutunun yanında kurumsal imaj zarar görmekte, piyasada güvene dayalı olarak kurulan ticari ilişkilerin bozulması riski ile karşı karşıya kalılabilecektir.

#### 4. Sonuç

Türkiye’ de 1 Temmuz 2012 tarihinde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe konmuştur. Bu düzenleme ile uluslararası muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartları benimsenmiştir. Getirilen standartlar ile Türkiye’ de vergi tabanlı muhasebe sistemi yerine bilgi tabanlı muhasebe sistemine geçilmiştir. Sürecin sağlıklı işleyebilmesi standartlar ile uyumlu vergi kanunlarının düzenlenmesini gerekli kılmaktadır.

Bu çalışma yeni TTK ve Türkiye Muhasebe Standartları ile getirilen uygulamaların muhasebe meslek mensuplarının algı düzeylerini ölçmeye yöneliktir. TTK’ nu ile getirilen genel ve denetim alanındaki düzenlemelerin muhasebe bilgi

sistemi üzerindeki etkileri Aksaray SMMM odasına kayıtlı SMMM ve muhasebe meslek elemanlarına yapılan anket yolu ile ölçülmeye çalışılmıştır.

TTK' nu ile yapılan genel düzenlemelerin ankete katılanlar tarafından güven artırıcı bir etkisinin olacağı, bürokrasinin azaltılmasına, kurumsallaşmaya katkı sağlayacağını belirtmişlerdir. Buna karşılık bilgi tabanlı bakış açısı ile ticari sır niteliğinde bilgilerinde paylaşılması konusunda çekimser görüş belirtmişlerdir.

TTK' nu ile denetim alanına yapılan düzenlemelerin ankete katılanlar tarafından denetim işletmelerinin üzerine KGK' nın olmasını ve bu sayede tüm sermaye işletmelerinin denetime tabi olmasını olumlu karşılamaktadırlar. Buna karşılık denetçi olabilme ve yasaklama kriterlerine ilişkin düzenlemeleri yetersiz bulmaktadırlar.

TTK' nu ile yapılan düzenlemelerin MBS üzerine etkileri konusunda ankete katılanlar; kanunda TMS' nin uygulanmasına ilişkin düzenleme ile muhasebe personelinin bilgi birikimini ve tecrübesini geliştireceğini bununla birlikte MBS tarafından üretilen bilginin kalitesini artıracığını belirtmişlerdir.

TTK ile getirilen genel düzenlemeler soru grubuna uygulanan faktör analizi sonucu yakınsama, denetim ve güvenilirlik şeklinde üç alt boyut oluşturulmuştur. Bu alt boyutların MBS üzerindeki etkisi ölçülmüştür.

Yeni TTK' nda yapılan genel düzenlemelerin MBS üzerindeki etkilerine ilişkin regresyon analizi yapılmış ve sonuca göre TTK ile getirilen genel düzenlemelerin alt boyutlarından yakınsama ve güvenilirliğin MBS üzerinde etkili olduğu, buna karşılık denetim alt boyutunun etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu sonuç TMS/ TFRS ve TDS' nin uygulamasına geçiş ile işletmeler tarafından üretilen finansal bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğin artıracaktır. Standartlara uyumlu olan güvenilir finansal tablolar ile işletmeler uluslararası piyasalara kolay entegre olmakta, düşük maliyetli fonlara kolayca ulaşabilecektir

Yeni TTK'nın denetim alanındaki yenilikleri soru grubuna yapılan faktör analizi ile denetimin kalitesi, şeffaflık ve denetim ilişkisi ve denetçinin yeterliliği' olarak üç alt boyut oluşturulmuş ve alt boyutlarının MBS üzerindeki etkisi ölçülmüştür.

Yeni TTK' da yapılan denetim alanındaki düzenlemelerin MBS üzerindeki etkilerine ilişkin regresyon analizi yapılmış ve bu sonuca göre TTK ile getirilen denetim alanındaki düzenlemelerin alt boyutlarından denetim kalitesi ile denetim ve şeffaflık ilişkisinin MBS üzerinde etkili olduğu, buna karşılık denetçinin yeterliliği alt boyutunun etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır. Denetim kalitesi artıkaça finansal bilginin kalitesi ve şeffaflık doğru orantılı olarak artacaktır. Bu şirket ve çevresi arasında güven sisteminin kurulmasına, sağlıklı bir şekilde işlemlerini sağlayacaktır.

## Kaynaklar

- Akça, Ö. (2010). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Ülkemizdeki Muhasebe Ortamına ve Muhasebe Mesleğine Etkilerinin Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Atılım Üniversitesi, Ankara.
- Canbek, G. ve Sağıroğlu, Ş. (2006). Bilgi, Bilgi Güvenliği ve Süreçleri 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. (Yeni) Üzerine Bir İnceleme, *Politeknik Dergisi*, 9(3), 165-174.
- Diñç, E. ve Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri
- Üzerine Ampirik Bir Araştırma, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (2), 157-184
- Doğrusöz, A.B., Onat, Ö. ve Töralp, F.T. (2011). Gerekeçe, Karşılaştırmalı Maddeler, Komisyon Raporları, Önergeler ve Karşılaştırma Tabloları İle Türk Ticaret Kanunu (Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak Hükümleri), İSMMMO yayınları:141, İstanbul.
- Erdemir, N. K. (2015). Muhasebede Sürekli Denetim Anlayışı ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Muhasebe *Meslek Mensuplarının Rolü*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Ernst & Young. (2011). "100 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme, Anonim ve Limited Şirketler Hukuku", 24. Ocak 2016 tarihinde, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100\\_Soruda\\_Yeni\\_Turk\\_Ticaret\\_Kanunu\\_/FILE/100\\_Soruda\\_Yeni\\_Turk\\_Ticaret\\_Kanunu.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_Soruda_Yeni_Turk_Ticaret_Kanunu_/FILE/100_Soruda_Yeni_Turk_Ticaret_Kanunu.pdf) adresinden erişilmiştir.
- Ersoy, A., Uyar, S. ve Cengiz, E. (2009, Nisan). Türkiye'de Denetim Mesleğinin Uluslararası Eğitim Standartları-8 Açısından Değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 1-18.
- Hall, James A., (2013). Accounting Information Systems, South Western Cengage Learning, 8. baskı, s. 6. Mason, Amerika.
- Karasioğlu, F. ve Eryiğit, O. (2005). Finansal Raporlama ve XBRL (Genişletilebilir Kurumsal Raporlama Dili), *S.D.Ü İ.İ.B.F. Dergisi*, 10 (2), 133-152.
- Karbuç, A. (2013). "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Muhasebe Uygulamalarına İlişkin Düzenlemelerin Algılanma Düzeyi (Tokat İli Örneği)", Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Tokat.
- Keleş, D. (2013). *6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Göreviyle Yetkilendirilecek Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimle İlgili Görüşlerinin Tespitine İlişkin Ordu İlinde Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Mizrahi, R. (2011). KOBİ' lerde Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkin Kullanımı Üzerine Bir Araştırma, *Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 3 (2), 307-3016
- Özçelik, H. (2010). "Muhasebe Bilgi Sistemlerince Üretilen Bilgilerin Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri: İMKB'de Bir Araştırma", Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Özdamar, K. (1999). Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi, Cilt 1, 2. Baskı, İstanbul:Kaan Kitabevi.
- T.C. Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı, (2012, Temmuz). 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Yapılan Değişiklikler, 1 Temmuz 2012, 12 Şubat 2016'da <http://www.gtb.gov.tr/data/51c7ea56487c8e0a98f15f9a/ttk%20sunu m%2019%20haziran%20son.pptx> adresinden erişilmiştir.
- Teksen, Ö., Çoskun, A. ve Dalgar, H. (2011, Ocak). Muhasebe Bilgi Sisteminde Bilgi Güvenliliğinin İncelenmesi: Göller Bölgesinde Faaliyette Bulunan Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 99-118.
- Yağbasan, M. ve Ustakara, F. (2008). Türk Toplumunda Kahvehane ve Kafelerdeki İletişimsel Ortamı Belirlemeye Yönelik Bir Alan Araştırması (Gaziantep İli Örneği), *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(1), 233-260.
- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. (Eski)