

## MUHASEBE DENETİMİNİN TÜRK HUKUK SİSTEMİNDEKİ YERİNİN İNCELENMESİ\*

\*\*\*

## EXAMINATION OF THE ACCOUNTING AUDIT IN THE TURKISH LAW SYSTEM

**Citation:** Yüzbaşıoğlu, M. A. & Karahan, M. (2021). Muhasebe Denetiminin Türk Hukuk Sistemindeki Yerinin İncelenmesi, *Journal of Pure Social Sciences*, 2(3), 77-87.

Mehmet Ali YÜZBAŞIOĞLU\*\*  
Murat KARAHAN\*\*\*

### Öz

*Muhasebe denetimi işletmelerin, mali tablolarının, mali durumuyla ilgili verilerin ve faaliyet sonuçlarının yasal düzenlemelere uygunluğunun denetlenmesidir. Bu kapsamda incelendiğinde muhasebe denetimi ve hukuk multidisipliner alanlardır. Bu alanların başlı başına birer çalışma alanı olduğu ve farklı anabilim dallarında çalışılması muhasebe denetimi ve hukuk disiplininin birbirinden nispeten soyutlanmasına neden olmuştur. Bu soyutlama neticesinde ortaya çıkan en büyük problem iyi bir hukukçunun mali denetim bilgisinin nispeten zayıf kalmasına, iyi bir mali denetimcinin ise hukuk bilgisinin nispeten zayıf kalmasına neden olmuştur. Doktora tezi kapsamında yapılan bu çalışmada muhasebe denetimi ve muhasebe denetiminin hukuki boyutu birlikte ele alınarak derinlemesine incelenmiştir. Çalışma neticesinde elde edilen sonuçlara ve sorunlara çözüm önerilerine yer verilmiştir.*

**Anahtar kelimeler:** Denetim, Mali Denetim, Hukuk

### Abstract

*Accounting auditing is the auditing of the compliance of the financial statements, financial situation data and activity results of the enterprises with the legal regulations. In this context, accounting audit and law are multidisciplinary fields. The fact that these fields are fields of study in their own right and that they are studied in different departments has led to the relative isolation of accounting audit and legal discipline from each other. The biggest problem that emerged as a result of this abstraction is that a good lawyer's knowledge of financial auditing remains relatively weak, while a good financial auditor's knowledge of law remains relatively weak. In this study, which was carried out within the scope of doctoral thesis, accounting auditing and the legal dimension of accounting auditing were examined in depth. The results obtained as a result of the study and solutions to the problems are included.*

**Key words:** Audit, Financial Audit, Law

### EXTENDED ABSTRACT

#### Background:

Accounting auditing and law are multidisciplinary fields, and the study of these fields in different departments has led to the widespread belief that accounting audit and legal discipline are quite distant from each other. The biggest problem that arose as a result of this situation caused a good lawyer's financial audit to weaken, and a good financial auditor's knowledge of law to weaken. For this reason, the necessity of examining accounting and law disciplines together has emerged.

\* Bu çalışma; TÜBİTAK 2211-A Yurt İçi Doktora Burs Programı kapsamında "1649B031800490" numarasıyla desteklenen Gaziantep Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı- Muhasebe ve Finansman Bilim Dalında devam eden doktora tezinden üretilmiştir. Tez Danışmanı; Doç.Dr. Murat KARAHAN, Doktora Öğrencisi; Mehmet Ali YÜZBAŞIOĞLU.

\*\* Öğr. Gör. Mehmet Ali YÜZBAŞIOĞLU, Gaziantep Üniversitesi İİBF İşletme ABD., Muhasebe ve Finansman BD., ORCID: 0000-0002-0245-751X, [yuzbasioglu@gantep.edu.tr](mailto:yuzbasioglu@gantep.edu.tr)

\*\*\* Doç.Dr.Murat KARAHAN, Gaziantep Üniversitesi İİBF İşletme ABD., Muhasebe ve Finansman BD., ORCID: 0000000250664257, [karahan@gantep.edu.tr](mailto:karahan@gantep.edu.tr)

### Research Purpose:

It is of great importance to carry out accounting audits in order to include the phenomenon of trust, which is one of the most important arguments in the job market. Our study is based on the Turkish commercial law of the accounting audit process, which is important for businesses and economic structure. Evaluating in terms of Turkish tax procedure law and Turkish enforcement and bankruptcy law, to reveal the legal dimension of accounting audit and present it to the relevant people.

### Methodology:

In this study, in order to reach consistent, accurate and realistic results in line with the purpose and scope of the study, qualitative analysis method has been included in our study, and especially the provisions related to accounting audit in Turkish commercial law, Turkish tax procedure law and Turkish enforcement and bankruptcy law, legislation, A literature review was conducted in which books, articles, papers and internet publications were examined in detail.

### Findings:

According to Turkish commercial law; Financial statements of joint stock companies and companies subject to audit are audited by the auditor in accordance with the Turkish Auditing Standards, which are in line with the international auditing standards published by the Public Oversight Agency. According to the tax procedure law; Persons authorized by tax inspection are called tax inspectors, deputy tax inspectors, the largest estate officer in the province or Tax Office. In addition, those working in the administrative staff of the Revenue Administration Center and the provincial organization were authorized as persons with the authority to examine taxes in any and all circumstances. According to the enforcement and bankruptcy law; The audit report and its basis, which gives reasonable assurance that the proposal included in the preliminary project of the concordat and prepared within the scope of the audit to be carried out in accordance with the Turkish Auditing Standards by the independent audit firm authorized by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority, will be realized.

### Conclusions:

The independent accounting audit, which is desired to be carried out according to the Turkish Commercial Code, cannot be performed on the financial statements prepared within the scope of the Tax Procedure Law. The reason for this is that the independent accounting audit is not a tax audit. In this case, what needs to be done by the legislators is to carry out studies that will ensure the compatibility of the financial statements and books in the enterprises in terms of Turkish commercial law and tax procedure law.

## 1.GİRİŞ

İşletmelerin ekonomik hacimlerinin yükselmesi, bilgiyi üreten muhasebe birimlerinin iş yükündeki artışların işlemlerde hata yapma olasılığı, işletme ilgililerinin işletmenin yapısı ve işleyişinden uzak olmaları gibi durumlar işletme faaliyetlerinde üretilen bilgilerin güvenilir bilgi olmaması olasılığını artırmaktadır. Gerekli bilgilerin ilgililere aktarılması işletme yönetimi tarafından sağlanmasından dolayı bilgi güvenliğinde istenilmeyen durumlar ortaya çıkmaktadır (Hacırüstemoğlu & Bozkurt, 2001: 13).

Dünyanın farklı ülkelerinde meydana gelen muhasebe skandallarının ve bu tür skandalların da Türkiye’de meydana gelmemesi adına bağımsız denetim önemlidir ve ilgili yasal düzenlemeler yerine getirilmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetimin hem işletme hem de toplum üzerinde öneminin büyüklüğünde şüpheye yer bulunmamaktadır (Akyüz & Kestane, 2020: 200).

İşletmelerin ve işletme çalışanlarının kazandığı başarılarını değerlendirmek ve işletmelerin finansal verileri ile ilgili tam ve doğru bilgi sahibi olmak adına muhasebeye verilen önem artmıştır. Piyasalarda en önemli kıstaslardan biri işletmelere olan güvendir (Güney & Sarı, 2015: 63)..

Ülkemizde faaliyet göstermekte olan işletmeler için finansal tablolar aracılığı ile üretilen bilgiler ile kamunun bilgilendirilmesinin en doğru bir şekilde yapılması amacı, ilgili Türk mevzuatı yapısında düzenlemelerin gerçekleştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Özkul & Özdemir, 2015: 228). İş piyasasında en önemli argümanlardan biri güven olgusunun yer alması adına muhasebe

denetimlerinin gerçekleştirilmesi büyük önem arz etmektedir. Çalışmamız işletmeler ve ekonomik yapı için önemli olan muhasebe denetimi sürecinin Türk ticaret kanunu, vergi usul kanunu ve icra iflas kanunu açısından değerlendirerek, muhasebe denetiminin hukuksal boyutunu ortaya koymak ve ilgililere sunmaktır.

Bu çalışmada, Çalışmanın amacı ve kapsamı doğrultusunda tutarlı, doğru ve gerçekçi sonuçlara ulaşabilmek adına çalışmamızda nitel analiz yöntemine yer verilerek çalışma konumuz ile ilgili özellikle Türk ticaret kanunu, vergi usul kanunu ve icra iflas kanununda muhasebe denetimi ile ilgili hükümlerin yer aldığı, mevzuat, kitap, makale, bildiri, internet yayınlarının detaylı incelendiği literatür taraması yapılmıştır.

## 2.LİTERATÜR

Literatürde çalışma konusuna yönelik doğrudan ilişkisi olan çalışmalarla ilgili bir sınırlılık yer almaktadır. Bundan dolayı yapmış olduğumuz çalışmanın ekonomik politikalara katkı sağlayacağını düşünmekteyiz.

Akdemir (2011) yaptığı çalışmada, mevzuata uygun olarak faaliyet gösteren lisanslı meslek mensuplarının (SMMM ve YMM) yetki, hak ve sorumluluklarına ilişkin kazanımları değiştiren veya sınırlayan düzenlemelerin denetim mesleğindeki mevzuat paradoksu ve yetki paylaşımını incelemiştir (Akdemir, 2011: 91).

Ulusan, Eren & Köylü, 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklere ilişkin muhasebe meslek mensuplarının görüşlerini ve bu görüşlerin meslekte çalışma ve eğitim seviyeleri açısından farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla 2012 yılında bir çalışma yapmışlardır (Ulusan, Eren, & Köylü, 2012:11).

Gürdal 2013 yılında yapmış olduğu çalışmada maliyetlerin hesaplanması ve raporlanması açısından önemli olan konuları ele almış olup, bağımsız denetim kapsamında gerçekleştirecek olan maliyet denetimine Türk Ticaret Kanunu, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde dikkat çekmeye çalışmıştır (Gürdal, 2013: 1).

Aydoğan (2016) yaptığı çalışmada, bağımsız denetimi kavramsal boyutta ele almıştır, bağımsız denetimin türlerine, iç denetimle ilişkisine ve bağımsız denetim standartları ile ilgili bilgilere yer vermiştir, sonrasında ise yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri değerlendirmiştir (Aydoğan, 2016: 771).

## 3. MUHASEBE DENETİMİ VE DENETİM TÜRLERİ

Güvenli bilgiye olan ihtiyaç yanında denetime olan ihtiyacı getirmiştir, güvenilir bilgiye olan ihtiyaçtaki artış, denetime olan ihtiyacı da artırmaktadır. Genel manada denetimi, ekonomik faaliyetler ve olaylara yönelik iddaaların, belirlenmiş olan kriterlere uyumluluk seviyesini incelemek ve ortaya çıkan neticeleri ilgililere aktarmak gayesiyle tarafsız bir şekilde kanıt toplayarak, değerlendiren sistemsel bir süreç şeklinde tanımlamak mümkündür (Kaval, 2003: 19) Denetimin, dışarıdan gerçekleştirilen tespit ile aksaklıkları düzeltme ve aynı zamanda işletme personel ile yönelik bir eğitim fonksiyonu bulunmaktadır. Ayrıca bağımsız dış denetimin işletme açısından farklı bir faydası da , işletme üst yönetiminin ve yönetim kurulunun ilgili mevzuatlara uygun davranış gösterdiklerini, işletme faaliyetlerinde her hangi bir saklama, değiştirme ya da süsleme meydana gelmediğini ilgili taraftarlara göstererek hesap vermeyi kolay hale getirmektedir. (Başpınar, 2005: 37). İşletmeler finansal bilgileri sağlamada şeffaf ve güvenilir olmak durumundadırlar ve bu gereksinime bağlı olarak finansal tabloların karşılaştırılabilir, hesap verebilir ve şeffaf olacak şekilde düzenlenmesi zorunluluğu doğmuştur. İşletmelerin düzenlenmiş oldukları finansal bilgilere ihtiyacı olan kullanıcıların doğru, güvenli ve tutarlı karar almaları için işletmelerin ürettikleri finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulması boyutu ortaya çıkmıştır. (Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay & Uyar, 2015: 3) Denetimin bütün fonksiyonlarını birleştiren tanımı yapılması kolay değildir. Bununla birlikte genel kabul gören muhasebe denetiminin tanımı şu

şekildedir: " *Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.* " (Bozkurt, 2006: 21)

Denetim faaliyetlerinin sınıflandırılması bir çok açıdan bakıldığında çeşitli olabilmektedir, yalnız gerçekleştirilen denetimin amacı doğrultusunda genel kabul görmüş sınıflandırma 3 grup halinde olmaktadır;

- Mali tablolar denetimi
- Uygunluk denetimi
- Faaliyet denetimi

Aynı zamanda denetimi farklı bir açıdan değerlendirildiğinde ise denetim bağımlı, bağımsız ve kamu denetimi başlıkları altında 3 e ayrılmaktadır (Ataman, Hacırüstemoğlu & Bozkurt, 200: 18). Finansal tabloların denetiminin yapılmasının amacı işletme tarafından ilgililere aktarılan verilerde, finansal tablo hazırlama ilkelerine amaçlarına uygunluğun belirli koşullara uygunluğunun belirlenmesidir. Uygunluk denetiminin gerçekleştirilmesinin amacı ise, bir işletmenin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden belirlenen yöntemler, kurallar ya da ilgili mevzuata uygunluğunun tespit edilmesidir. Uygunluk denetiminde önceden belirlenen koşullar farklı kaynaklardan meydana gelmektedir. Örneklendirmek gerekirse, işletme yönetiminin kabullendiği iç kontrol prosedürlerinin, işletmenin finansal işlemleri ve faaliyetleri değerlendirmede kriter olarak alındığıdır ve uygunluk denetiminin konusunu işletmenin finansal işlemleri ve faaliyetleri teşkil etmektedir (Kepekçi, 1998: 2). Faaliyet denetimi işletmenin büyümesi, kar elde etmesi ve gelişmesi gibi fırsatları ortaya çıkarmaya ya da bu amaç doğrultusunda belirlenmiş işletmenin hedeflerinin uygulanabilirliğini ve başarısının değerlendirilmesine, işletmenin hedeflerine varma aşamasında ortaya çıkacak olan engelleri ve olumsuzlukları işletme yönetimine sunarak, yönetimi desteklemeye yönelik gerçekleştirilen denetim türüdür (Kaval, 2003: 24).

#### **4.MUHASEBE DENETİMİNİN TÜRK TİCARET KANUNU, VERGİ USUL KANUNU, İCRA İFLAS KANUNU YÖNÜNDE YERİ**

Çalışmamızda nitel analiz yöntemlerine bağlı olarak hipotez yer almamakla birlikte Gaziantep bölgesinde bulunan denetim firmaları ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası yöneticileriyle yüzyüze gerçekleştirilen görüşmeler neticesinde muhasebe denetiminin mevzuat yönünden incelenmesi adına inceleme konuları belirlenmiştir. Söz konusu incelemeler ise Türk ticaret kanunu, vergi usul kanunu ve icra iflas kanununda muhasebe denetimi ile ilgili hükümlerin yer aldığı, mevzuat, kitap, makale, bildiri, internet yayınlarının detaylı incelendiği literatür taraması yapılarak gerçekleştirilmiştir.

##### **4.1. Türk Ticaret Kanunu Yönünden Muhasebe Denetimi**

Bağımsız denetim, Türk ticaret kanununda 397. Maddede hükme bağlanmış olup, "*denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, denetçi tarafından, KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları (TDS) 'na göre denetlenir'*" şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Büyükepekçi, 2012: 291). TTK'ye göre şirketlerin ve şirketler grubundaki finansal tablolarla yönetim kurulunun yıllık denetiminin kapsamını; stokları da dahil etmek üzere finansal tabloların denetimi, TDS kapsamında gerçekleştirilen muhasebenin iç denetimi, TTK'nın 378. Maddesine göre belirlenen işletmedeki riskin erken tespit edilmesi ile işletme yönetim kurulunun yıllık dönemde hazırladıkları faaliyet raporlarının denetimi oluşturmaktadır (TTK, m. 398/1, Bilgili & Demirkapı, 2013: 258). Türk Ticaret Kanunu'nda belirlendiği üzere denetim koşullarını belirlemek için Bakanlar Kurulu görevlendirilmiştir. Bununla birlikte Türk Ticaret Kanunu'nun 398. maddesinde açıklandığı üzere

bağımsız denetimle ilgili usul ve esaslar Bakanlar Kurulu tarafından belirlenerek uygulamaya konulmuştur.

İlk kez 2012 yılında bağımsız denetime nasıl tabi olunacağına dair kriterler Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmiştir. İlgili kriterler şunlardır;

- Toplam aktiflerde 150 milyon ve üzerinde Türk Lirası
- Yıllık net satışların gelirleri 200 milyon ve üzeri Türk Lirası
- Çalışan sayısı 500 kişi ve üzeri

TTK'da, ticari defterlere ilişkin düzenlemeler, Kanunun beşinci bölümünde “ticari defterler” (madde 64-88) başlığına tabidir. Kanunun bu bölümündeki ana başlıklar;

- defter tutma ve envanter
- açılış bilançosu, yıllık finansal tablolar,
- depolama ve sunumdur.

Bu maddelerde, defter tutmanın amacı verilmektedir. Bu hüküm, kitap ve ekonomik ve mali durumunu tüm hesap dönemleri içinde elde edilen, bu yasaya göre, banka ve kredi ilişkileri ve sonuçları takip kitaplar ticari ticari işlemler, ticari faaliyetlerde her tacir, uygun şekilde açıkça görülebilecek olarak ortaya koymak zorundadır. Kitaplar, üçüncü taraf uzmanların uygun bir süre zarfı içinde gözden geçirdiklerinde işletmenin faaliyetleri ile finansal durumu hakkında bir fikir verebilecekleri şekilde tutulur. Ticari faaliyetlerin oluşumu ve gelişimi kitaplardan izlenmelidir (Ergin, 2016: 67).

Bu usul ve esaslardan en az iki koşulu sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi tutulmaktadır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018). Cumhurbaşkanı kararıyla yapılacak belirlemenin kapsamında olmayan anonim şirketlerin denetimi ise TTK md. 397/5'e göre gerçekleştirilir. Bu kapsamda yer alan anonim şirketlerin denetiminin hangi esaslar çerçevesinde gerçekleştirileceği Cumhurbaşkanınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir. Bu yönetmelik içeriğinde, denetimlere dair usul ve esasların içerikleri ile denetimi yapacak olan denetçilere dair nitelikler, denetçilerin uymaları gereken etik ilkeler, denetçilerin görev ve yetkileri, hangi şekilde seçilecekleri, nasıl görevden alınmaları veya ayrılmaları; denetim ve denetim raporlarının içerikleri ve raporun genel kuruluna sunulması yer alacaktır. TTK m. 397/5'e göre denetim faaliyetini gerçekleştirecek denetçiler de Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen şirketlerdeki denetçilere ilişkin sorumluluk hükümlerine tabi tutulmuştur. TTK m. 397/5'de düzenlenen denetimi yerine getirmeyen anonim şirketlerin finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporları, düzenlenmemiş hükmüne tabidir. (TTK m. 397/6).

Anonim şirketlerin denetimi konusuna, şirketin mali tabloları, yönetim kurulunun yıllık faaliyetlerinin raporu ve envanteri dahildir. Bunların dışında Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetim ile riskin erken saptanması ve yönetilmesine ilişkin raporlar da denetimin konusu içerisinde yer almaktadır. Denetim ayrıca, bu tabloların ve raporların temeli olan kayıtların yanı sıra bu kayıtlara dayanak oluşturan belgeleri de kapsamı içine almaktadır. Ancak anonim şirketlerin denetimi konusu sadece şirketin muhasebesi değildir. Şirket muhasebesine ek olarak, yönetim Kurulu faaliyetlerinin raporu da denetim kapsamı içerisine dahil edilmiştir. Bununla birlikte, bu denetim yalnızca faaliyet raporlarında yer almakta olan finansal bilgilerin denetlenmesi gerçekleştirilen finansal tablolarla tutarlı ve uyumlu olup olmadığını, ayrıca gerçeği ne derece yansıttığı ile sınırlıdır (Çelik, 2019: 240).

TTK md. 400'e göre, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre yetkilendirilmiş olan SMMM ya da YMM ünvanına sahip ve KGK tarafından yetki verilen kişi ya da ortakları ve bu kişilerin oluşturdukları sermaye şirketleri bağımsız denetim yapmak üzere denetçi olabilmektedir (TTK md.400).

Denetçi, şirketin genel kurulu tarafından seçilmektedir ve denetçi, her faaliyet döneminin bitiminden ve her durumda görevlerini yerine getireceği faaliyet döneminden önce seçilmelidir. Seçimden sonra, Yönetim Kurulunda, gecikme, denetçi denetleme görevi verilir ve Türk Ticaret

Sicil gazetesinin web sitesinde beyan eden Ticaret Siciline Kayıt Olmadan Konsolidasyona katılan ana şirketin finansal tabloların denetlenmesi için seçilen bir denetçi, farklı bir denetçi seçilmediği sürece topluluğun finansal tablolar denetçisi olarak da kabul edilir (TTK md.399).

TTK md. 402'ye göre denetçi, gerçekleştireceği denetimin türünü, kapsamını, niteliğini ve sonuçlarını barındıran, gerekli açıklığa sahip, basit bir dille oluşturulmuş ve finansal tablolar konusunda bir önceki yıla göre hazırlanmış bir rapor hazırlar. Buna ek olarak, ayrı bir raporda, yönetim kurulunun yıllık faaliyetlerinin raporunda şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yorumları, denetçi tarafından finansal tablolarla tutarlılık ve gerçekliğe uygunluk bakımından incelenmektedir (TTK md.402). Denetim raporu hazırlamasından hemen sonra denetim raporunda yer alan açıklamalar neticesinde ortaya çıkan sonucu barındıran görüş yazısının hazırlanması gerekmektedir. Denetim raporu ile görüş yazısı birbirlerinden farklıdır. Denetim raporu açıklamaları içerirken, görüş yazısı değerlendirmeleri içermektedir (Çelik, 2019: 246).

Türk Ticaret Kanununda yer alan 88'inci maddenin birinci fıkrasına göre gerçek ve tüzel kişilerin bireysel ve konsolide finansal tablolarına ait düzenleme hususlarını Kamu Gözetim Kurumu tarafınca yayımlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) dikkate alarak gerçekleştirmek zorundadırlar. Aynı zamanda, TTK'daki 64'üncü maddenin beşinci fıkrasında TTK'ya tabi olan gerçek ve tüzel kişilerin de , 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan defter tutma ve kayıt zamanıyla ilişkin hükümlere uymak zorunda oldukları belirtilmektedir. Ayrıca kâr payı dağıtım esnasında dikkate alınacak olan değer belirlenmesi ise öncelikle vergi mevzuatı olmak kaydıyla ilgisi olan diğer mevzuatlardan oluşabilecek olası problemlerin de dikkate değer olması gerekmektedir (<https://kgk.gov.tr/>).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan denetimle ilgili hükümlerine göre işletmelerin ilgili bağımsız denetimlerini yaptırmamaları durumunda ortaya çıkacak sonuçlar aşağıda belirtilmiştir;

-Denetime tabi olan şirketler, hazırladıkları finansal tabloların denetlenip denetlenmediğini açıkça belirtmeli, denetlenmişse denetçi görüşü ilgili finansal tablo başlığında açıkça belirtilmelidir. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu hakkında da uygulanır. Denetime tabi olmakla birlikte, denetimden geçmemiş mali tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmünde sayılmaktadır (TTK Md. 397/2).

-Finansal tabloların düzenlenmemiş hükmünde sayılması ile birlikte, bu tabloların genel kurul tarafından incelenmesinin, tartışılmasının ve ibrasının oluşması söz konusu olmamaktadır. Bir şirketin finansal tablolarının düzenlenmemiş sayılması ile şirketler kar dağıtamazlar, sermaye artırımına ve azaltılmasına gidemezler

-Bir şirketin finansman sağlaması durumunda mali tablolarını sunmaya ihtiyaç bulunmamaktadır ve bu durumun etkilediği nokta yalnızca şirketin kredilendirmesidir.

-Şirketin yönetim kurulu denetçi seçilmemesi ile doğacak zararlardan sorumlu olmaktadır.

-Türk Ticaret Kanununun 562. Maddesi ile birlikte şirket yönetim organı üyeleri şirkete dair internet sitesini oluşturmadıkları takdirde internet sitesini oluşturmayan yüz günden başlayarak üç yüz güne kadar adli para cezası almaktadırlar. Aynı zamanda şirket yönetim organı üyeleri internet sitesinde yer alması gereken içerik ile ilgili usullere uymamaları durumunda da yüz güne kadar adli para cezası almaktadırlar (Akpulat, 2016).

#### 4.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden Muhasebe Denetimi

Türk Vergi sistemi 1950 yılında Cumhuriyet döneminde kurulmuş olup, bu sistemin temel özelliklerinin arasında " vergi gelirinin en fazla olacak şekilde sağlanması, vergi yükünün adil şekilde dağılımı, ekonomik kalkınmanın yerine getirilmesi ve sosyal adalet" gibi maddeler bulunmaktadır. İşletmeler zaman içinde vergilerden kaçınmanın yollarını bulmuş ve bu boşluklardan yararlanmışlardır. Vergilerden kaçmayı önlemek adına dünyada kesin başarıya ulaşacak bir sistemin oluşturulması faaliyetleri bulunmaktadır. Beyanname prosedürünün vergi sistemimize girmesinden bu yana, sistemde vergi denetim fonksiyonunun işletilmesi zorunlu hale gelmiştir. Etkili bir vergi denetiminin varlığı önleyici bir faktör olabilir. İyi bir denetim için denetçinin bağımsızlık, tarafsızlık, mesleki sırların saklanması, mesleki yeterlilik ve mesleki gelişime açıklık gibi konularda mesleki ve etik gelişimi tamamlamış olması gerekir. Özellikle, "kontrolün bağımsızlığı" ilkesini gerçekleştirmek için hareket etmelidir. Denetim düzgün bir şekilde yapılmazsa, yapılması gereken yolsuzluğun önünü açacaktır. Yolsuzluk riski yüksek alanlar denetim kuruluşları tarafından belirlenmeli ve denetimler bu alanlara odaklanmalıdır (Gediz Oral, 2011: 408).

VUK'nun 135. Maddesi denetim elemanlarının tamamına vergi inceleme yetkisini vermektedir. Maddeye göre, vergi incelemesi tarafından yetkilendirilen kişiler vergi müfettişleri, vergi müfettişleri yardımcısı, ilin en büyük emlak memuru veya Vergi Dairesi olarak adlandırılır. Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı Merkezi ile taşra teşkilatında yönetim kadrosunda görev yapanlar, her durumda ve her durumda vergileri inceleme yetkisine sahip kişiler olarak yetkilendirilmiştir (VUK md. 135).

İşletmelerin vergi kanunları önündeki statüsünü belirlemek amacıyla gerçekleştirilen denetimler, bu denetimin ana ve aynı zamanda en önemli aracı olarak görülen vergi incelemesi ile şüphesiz mümkündür. Vergi incelemesi gerçekleştirmekteki amaç Vergi Usul Kanununun 134'üncü maddesinde, "ödenmesi gereken vergilerin araştırılması, belirlenmesi ve doğruluğunun sağlanması" olarak ifade edilmektedir. Yine, Vergi Usul Kanunu'nun 137. madde "bu Kanun ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, belge, pasaport ibraz etmek ve gerçek ve tüzel kişilere vergi incelemesine tabi olmak zorunluluğu denmektedir (Akgül, 2005:123).

Vergi denetimi ile ilgili sorumluluk, vergi usul kanununda yeminli mali müşavirlik mesleği üzerine yüklenmiştir ve YMM'lerin denetim ve tam tasdik faaliyetleri üzerine sorumluluk ile yükümlülükleri VUK'un mükerrer yayımlanan 227. maddesi ve 3568 sayılı Kanunun 12, 47, 48, 49. Maddeleriyle başta olmak üzere ve bu kanunlar doğrultusundan yayımlanan tebliğ ve yönetmelikler ile birlikte hüküm altına alınmıştır. Türk vergi sistemine göz atıldığında bağımsız denetçi ünvanını görememekle birlikte bağımsız denetçilik ile ilgili faaliyetler VUK'un mükerrer yayımlanan 227. maddesi ve 3568 sayılı Kanununa göre yetkilendirilmiş yeminli mali müşavirlerce denetim ve tam tasdik faaliyeti olarak gerçekleştirilmektedir. YMM'ler tarafından gerçekleştirilen denetim ile tasdike tabi olan mali tablolar, denetim ve tasdik kapsamının ölçüsüne göre VUK'un 135. maddesinde yer alan kamu idaresindeki yetkili elemanlar tarafından incelenmesi yerine getirilmiş belgeler olarak kabul edilmektedir (Arslan, Kır & Demir, 2019: 106).

#### 4.3.İcra İflas Kanunu Yönünden Muhasebe Denetimi

7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu, Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (T.C. Yasalar, 15.03.2018), 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile birlikte ticari hayatı etkileyen önemli düzenlemeler gerçekleştirilmiştir ve bu kapsam dahilinde sektörel uygulamada pek çok problemin yaşanmasına neden olan ve OHAL dönemi süresinde yasak konulan "iflasın ertelenmesi" hükmü bütünüyle yürürlükten kaldırılarak olup yerine icra ve iflas hukukunda yeri olan fakat uygulamada çok fazla başvurulmayan "konkordato" müessesesi daha etkili ve fonksiyonel hale getirilmiştir.

7101 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile birlikte göre, vadesi gelmesine rağmen borçlarını ödeyemeyen ya da vadesine göre ödeyememe tehlikesi olan herhangi bir borçlu konkordato

talebinde bulunabilmektedir. Bunun için İİK 286. maddede ayrıntılı olarak açıklanan belgeler, kayıtlar ve beyanlar, Konkordato başvuru dilekçesinin ekinde borçlu tarafından mahkemeye sunulmalıdır ve bu belgeler içerisinde işletmeye ait bağımsız denetim raporu yer almaktadır.

7155 sayılı Kanunla Konkordato talebi esnasında eklenecek belgeleri düzenleyen İİK'nin 286. maddesinde özellikle bağımsız denetim kuruluşları tarafından düzenlenmesi lazım olan denetim raporunda bir takım değişiklikler meydana gelmiştir. *“Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Adalet Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”* hükmü uyarınca, Adalet Bakanlığı tarafından Konkordato Talebine Eklenecek Belgeler Hakkında Yönetmelik (Adalet Bakanlığı, 30.01.2019) (Yönetmelik) yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

7155 sayılı Kanunla birlikte İİK'nin 286/1-e maddesindeki konkordato talebi sürecinde bağımsız denetim kuruluşu tarafından düzenlenecek olan raporun düzenlenmesi usulleri hakkında değişikliğe gidilerek, konkordato talebi esnasında sunulması gerekmekte olan finansal analiz raporunun teslimine yönelik bir istisna oluşmuş ve küçük işletmelerin bu raporu ibraz etme sorumluluğu kaldırılmıştır. Yalnız ilerleyen süreçlerde konkordato başvurusu esnasında sunulan finansal tablolardan bazılarının doğruyu göstermediği ve bazı borçluların konkordato kurumunun alacakları zarar verme amacı olduğu gözlenmiştir. Dolayısıyla kanun koyucu bu durumun önüne geçmek amacıyla, 7155 sayılı Kanunla birlikte İİK'nin 286/1. maddesinin (e) bendinde değişiklik gerçekleştirerek denetim raporu ile ilgili esasları revize etmiştir ve değişiklik *“Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşu tarafından Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılacak denetim kapsamında hazırlanan ve konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleşeceği hususunda makul güvence veren denetim raporu ile dayanakları.”* şeklinde olmuştur.

Denetim, borçlu olan şirketin konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleştirileceğine dair makul bir güvence verilip verilmeyeceğini belirlemek için yapılmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşu, konkordato ön projesini, borçlunun varlıklarının durumunu gösteren belgeleri, alacaklıların ve alacakların listesini, karşılaştırma tablosunu kontrol ederken, makul güvence sağlayan denetim raporunu hazırlar. Buna ek olarak, bağımsız denetim kuruluşu, denetiminde bu belgelere ek olarak gerekli görmesi halinde diğer bilgileri ve belgeleri talep edebilmektedir.

Makul güvence düzeyine uygun olarak oluşturulmuş denetçi görüşünü ve dikkat edilecek diğer hususları sunmak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu düzenlemeleri ile uygun olarak hazırlanmış ve imzalanmış olan makul güvence veren bağımsız denetim raporu, denetim kanıtlarının Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde değerlendirilmesi neticesinde bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluk aldığı denetim raporudur. Bağımsız denetim kuruluşu gerçekleştirdiği denetim neticesinde konkordato ön projesinde yer almakta olan önerinin gerçekleşeceğine karar verirse, makul güvence veren denetim raporunu düzenlemektedir (Yönetmelik md. 16).

## 5.SONUÇ

Bağımsız muhasebe denetimi ülkemizde işletmelerin mali faaliyetlerinde gerçekleştirmiş oldukları işlemlerin daha düzenli, sağlıklı ve açıklanabilir olmasını sağlayan bir çalışmadır. İşletmelerin globalleşen dünyada rekabet edebilir olması, gelişmiş ülke standartlarında ki işletmelere ulaşabilmesi için, aynı zamanda ülkemiz ekonomisine katkı sağlamak ve ülkemizin hedef pazar olabilmesi adına bağımsız muhasebe denetimi önem teşkil etmektedir.

Bağımsız muhasebe denetimi hukuksal olarak Türk ticaret kanununun 397. ve 406. Maddeleri arasında yer alan hükümlere göre gerçekleştirilmektedir. Bağımsız muhasebe denetimini tanımlamak gerekirse, işletmelerin finansal tabloları ve finansal verilerini daha önceden belirlenmiş olan koşullara uyumluluğunu ve doğruluğunu kabul edilebilir düzeyde güvence sağlamak adına

uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtlarını kullanarak denetim tekniklerinin uygulanması ve neticelerin raporlanması sürecidir.

Türk ticaret kanununa göre gerçekleştirilen bağımsız muhasebe denetimi sürecinde denetlenen finansal tablolar, Vergi Usul Kanununa göre işletme tarafından düzenlenen finansal tablolar değildir. Bu tabloların yerine Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanmış olan muhasebe ve denetim standartları çerçevesinde hazırlanan finansal tablolar bağımsız muhasebe denetiminde denetlenen tablolardır. Ayrıca bu durumda karşımıza çıkan husus, Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanmış olan muhasebe ve denetim standartları çerçevesinde hazırlanan finansal tabloları oluşturması gereken işletmelerin aynı zamanda defterlerini de Vergi Usul Kanununa göre tutmaları ve oluşturdukları finansal tabloları da dönüştürmeleri gerekmektedir. Vergi Usul Kanununa istinaden hazırlanan finansal tablolar ile muhasebe ve finansal raporlama standartları doğrultusundan hazırlanan finansal tablolar arasından değerlendirme ölçütleri açısından farklılıklar bulunmaktadır. Muhasebe ve finansal raporlama standartlarına göre hazırlanan finansal tablolar ticari kar (ticari bilanço) esasını benimserken, Vergi Usul Kanununa göre hazırlanan tablolar ise mali kar (mali bilanço) esasını benimsemektedir.

Türk Ticaret Kanununa göre gerçekleştirilmek istenen bağımsız muhasebe denetimi Vergi Usul Kanunu kapsamında hazırlanan finansal tablolar üzerinden yapılamamaktadır. Bunun nedeni bağımsız muhasebe denetiminin vergi denetimi olmamasıdır. Bu durumda kanun koyucular tarafından yapılması gereken işletmelerdeki finansal tabloların, defterlerin Türk ticaret kanunu ve Vergi usul kanunu açısından uyumluluğunu sağlayacak çalışmaların yapılmasıdır.

#### KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H., Demirkapı, E. & Erdöl, M. (2014). Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerin İncelenmesi. *Yönetim ve Ekonomi*, 91-105.
- Akbulut, A. (2014). *Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Akdemir, Y. (2011). Denetim Mesleğinde Mevzuat Paradoksu-Yetki Paylaşımı. *Ix. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu* (s. 91-98). İstanbul.
- Akgül, B. A. (2005). Türkiye'deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi. *Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 119-125.
- Akyüz, F. & Kestane, A. (2020). Yasal Mevzuat Işığında Denetçi Bağımsızlığı. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, 184-203.
- Altıntaş, N. (2011). Türkiye'de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 175-188.
- Apalı, A. & Acun, Ö. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarında Muhasebe Denetiminin Meslek Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Burdur İli Örneği. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 143-160.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. & Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.
- Aydoğan, S. D. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 771-785.
- Baklacioğlu, S. (1992). *Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetim Sistemi*. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 21-55.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 35-62.
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.
- Büyükmirza, H. K. (2012). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.
- Çelik, A. (2019). *Ticaret Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Dalak, G. (2000). Denetim ve Kalite Denetimi. Muğla Üniversitesi SBE Dergisi, 65-79.
- Dinç, E. & Atabay, E. (2016). Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1527-1541.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği. Doğu Üniversitesi Dergisi, 51-63.
- Ergin, N. E. (2016). Türkiye’de Muhasebe Hukuku ve Vergi Usul Kanunu-Türk Ticaret Kanunu Kısacasında Muhasebe Kayıtları. Vergi Dünyası, 60-78.
- Gediz Oral, B. (2011). Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16(3), 403-431.
- Gücenme, Ü. (2004). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Akademi Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.
- Güney, S. & Sarı, S. S. (2015). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 62-80.
- Gürdal, K. (2013). Ttk, Tms/Tfrs, Vuk Düzenlemeleri Ve Maliyet Denetimi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 1-26.
- Güredin, E. (2000). Denetim. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Hacıköylü, C. (2017). Bağımsız Denetim ve Vergi Hukuku. Altıncı Uluslararası Ekonomi Konferansı (s. 1-12). Paris: Dünya Ekonomik Araştırma Enstitüsü.
- Haftacı, V. (2007). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Avcı Ofset.
- İnanç, M. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Ticari Defter Tutma,Envanter, Değerleme, Saklama Ve İbraz Yükümlülüğü. Mali Çözüm, 227-246.
- Kaval, H. (2003). Muhasebe Denetimi. Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık Yeminli MALİ Müşavirlik A.Ş.
- Kepekçi, C. (1998). Bağımsız Denetim. Ankara: Cem Web Ofset Ltd. Şti.
- Küçükkarış, T. (2020). Bobi Frs İle Msugt-Vuk Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması ve Bir Uygulama. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Ve Denetim Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Özyürek, H. (2009). Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, Muhasebecilerin İş Tatmini, Beklentileri, Karşılaşılan Sorunlar. Ankara: Ufuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü , İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., & Uyar, S. (2015). Bağımsız Denetim. Ankara: Türmob Yayınları.
- Seval Kardeş Selimoğlu, M. Ö. (2015). Bağımsız Denetim. Ankara: Türmob Yayınları.
- Sevilengül, O. (2016). Genel Muhasebe. Ankara: Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti.
- Tetik, N. (1997). Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 147-160.
- Ulukapı, Ö. (2010). İcra ve İflas Kanunu. Konya: Mimoza Basım, Yayımve Dağıtım Ltd. Şti.
- Ulusan, H., Eren, E. & Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (Ttk)’Nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 11-34.



- Uzay, Ş., & Bayat, S. B. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışmalı Konular. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1503-1513.
- Yücel, S. (2013). Yeni Türk Ticaret Kanununda Bağımsız Denetim. Vergi Raporu, 107-124.
- Yücel, S., Öncü, M. A. & Akcan, A. (2020). Türkiye’deki Güncel Muhasebe Mevzuatına Göre Finansal Araçların Sınıflandırılması ve Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 18-35.
- Yürekli, E. (2010). Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Şirket Şeffaflığı ve Mali Tablolar Konusunda Getirdiği Yenilikler. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 247-255.
- Adalet Bakanlığı tarafından Konkordato Talebine Eklenecek Belgeler Hakkında Yönetmelik,2019,  
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190130-2.htm>
- İcra İflas Kanunu,1932, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.3.2004.pdf>
- Türk Ticaret Kanunu,2011, [https://www.mevzuat.gov.tr > 1.5.6102-20130328.pdf](https://www.mevzuat.gov.tr/1.5.6102-20130328.pdf)
- Vergi Usul Kanunu,1961, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>