

Bağımsız Denetim ve Vergi Hukuku

Canatay Hacıköylü¹

Özet

Bağımsız denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgilerin, belirlenen kriterlere uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara Türkiye Denetim standartları çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacıyla yapılmaktadır. Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin mevzuat başta 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve diğer ikincil düzenlemelerdir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda bağımsız denetime ilişkin hükümler Kanunun 397. – 406. maddelerinde düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu’na göre bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi ise Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bakanlar Kurulu da her yıl için bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirlemektedir. Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenen bağımsız denetim vergi kanunlarına özellikle de 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre oluşturulan finansal tabloları değil Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre oluşturulan finansal tabloları kapsamaktadır. Dolayısıyla vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterleri tutan ve finansal raporları düzenleyen şirketlerin Türk Ticaret Kanunu ve ilgili Bakanlar Kurulu Kararına göre bağımsız denetim yaptırmamaları vergi kanunlarına göre suç teşkil etmemektedir. Bu çalışmada hem Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan bağımsız denetim kavramı ve süreci ele alınacak hem de bağımsız denetim kavramının Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerden farklılıkları ortaya konmaya çalışılacaktır. Çalışmada ayrıca her iki kanunda yer alan düzenlemelerin uyumlu hale getirilmesine ilişkin öneriler getirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Vergi Kanunları, Türk Ticaret Kanunu

JEL Kodları: K34, M40

¹ Public Finance Department, Anadolu University, Eskisehir, Turkey. chacikoylu@anadolu.edu.tr

The User Characteristics Effects to Smart Board Usage on Technology Acceptance Model Variables: The Sample of Bartın Highschool Teachers

Abstract

Independent audit of financial statements and other financial information are carried out to form an opinion to users about conformity with the criteria that defined in the framework of Turkey's audit standards. The Turkish Commercial Code No. 6102 No. 660 Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Board of the Organization and Duties Decree Law and other secondary legislation are main legislations in Turkey. Articles 397 - 406. Law No. 6102 of the Turkish Commercial Code is related Independent audits. The Council of Ministers is authorized for determine the companies will be subject to independent audit by the Turkish Commercial Code. The Council of Ministers also determines the company will be subject to independent audit each year. Independent audit in the Turkish Commercial Code involve financial tables prepared according to Turkey Accounting Standards (TAS) and Turkey Financial Reporting Standards (IFRS) but don't involve financial tables prepared according to the tax laws especially Law No. 213 of the Tax Procedure Law. Therefore, the companies that kept require books by the tax laws and governing the financial reports does not have to make independent audit. So it is not a crime according to the Turkish Commercial Code and the relevant decision of Council of Ministers. This study will define independent audit concept and process according to the Turkish Commercial Code and analyze differences for independent audit concept between the provisions of the Tax Procedure Law and the Turkish Commercial Code. The study will also make suggestions for the harmonization of the regulations in both laws.

Keywords: Independent Audit, Tax Law, the Turkish Commercial Code

JEL Codes: K34, M40

1. Giriş

Bağımsız denetim, finansal tablolar ve diğer finansal bilgilerin, belirlenen kriterlere uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara Türkiye denetim standartları çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacıyla yapılmaktadır. Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin mevzuat başta 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu olmak üzere 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve diğer ikincil düzenlemelerdir.

Türk Ticaret Kanununun da bağımsız denetime ilişkin hükümler Kanununun 397 – 406 maddelerinde düzenlenmiştir. Anılan Kanununa göre bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi ise Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bakanlar Kurulu da her yıl için bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirlemektedir.

Ticaret Kanununda düzenlenen bağımsız denetim, vergi kanunlarına özellikle de 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre oluşturulan finansal tabloları değil Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre oluşturulan finansal tabloları kapsamaktadır. Dolayısıyla vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterleri tutan ve finansal raporları düzenleyen şirketlerin Türk Ticaret Kanunu ve ilgili Bakanlar Kurulu Kararına göre bağımsız denetim yaptırmamaları vergi kanunlarına göre suç teşkil etmemektedir.

Bu çalışmada hem Türk Ticaret Kanununda yer alan bağımsız denetim kavramı ve süreci ele alınacak hem de bağımsız denetim kavramının Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerden farklılıkları ortaya konmaya çalışılacaktır. Çalışmada ayrıca her iki kanunda yer alan düzenlemelerin uyumlu hale getirilmesine ilişkin öneriler getirilecektir.

2. Bağımsız Denetim Kavramı

Bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kriterlere (örneğin, uluslararası finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eden kavramdır (Bağımsız Denetim Faaliyeti, <http://www.spk.gov.tr>).

Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Bağımsız denetçi, görüşüne esas olan sonuçlara ulaşabilmek ve yeterli bağımsız denetim kanıtı toplayabilmek için bazı denetim tekniklerinden yararlanmaktadır. Bunlar; fiziki inceleme tekniği, doğrulama tekniği, yeniden hesaplama tekniği, belge inceleme tekniği, bilgi toplama (soruşturma) tekniği ve analitik inceleme tekniğidir (Bağımsız Denetim Nedir?, www.denetimnet.net).

Bağımsız denetim, finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara “Türkiye Denetim Standartları” çerçevesinde güvence sağlar. Türkiye Denetim Standartları ise, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yürürlüğe giren ve bilgi sistemleri denetimi de dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlara uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeleri kapsamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, Türkiye’de bağımsız denetimin kapsamı Türkiye Denetim Standartları

ile belirlenmiştir. Başka bir ifadeyle ülkemizde uygulanan bağımsız denetim kavramı; denetim konusu hakkında, mesleki etik bilgilere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, bu denetim standartları çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsamaktadır (Çevik, 2014).

İlgili kişi ve kuruluşlar ile kamuoyu, işletmeler ile ilgili birtakım kararlar alabilmek için doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. Muhasebe bilgilerinin çokluğu ve karmaşıklığı ve bilgileri sağlayanların eğilimleri başta olmak üzere işletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olmama riski vardır. Bağımsız denetim, Uluslararası Denetim Standartlarına uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak yapılan denetimdir. İşletmelerin muhasebe kayıtlarına dayanılarak düzenlenen finansal tablolara güven duyulması için bağımsız denetimden geçmiş olmaları önemlidir. İşletme ile ilgilenen kişi ve kurumlar, bu finansal tablolara güvenerek, işletme hakkında karar alırlar ve aldıkları kararları uygularlar. Bununla birlikte bağımsız denetimin işletmeye, ortaklara, devlete ve yatırımcılara sağladığı yararlarından bazıları şu şekilde özetlenebilir: (Sağlam ve Yolcu, 2014, s.36)

1. Denetim sonucu düzenlenen raporlar, işletme yönetimine işletmenin olumlu ve olumsuz finansal durumunun ne olduğunu tarafsız ve nesnel bir biçimde ortaya koyar.
2. Denetlenmiş finansal tablolar vergi beyannamelerinin oluşturulması ve yapılacak vergi denetimi sonuçlarına ilişkin riski azaltır.
3. Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile ilgili iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.
4. Denetlenmiş finansal tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara, o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.
5. Bağımsız denetim, vergi gelirlerinin artmasında devlete yardımcı olur, işletme ortak ve yöneticilerinin vergi konusunda hata ve hile yapma güdülerini yok eder.

Bağımsız denetimin farklı kişi ve kurumlar için yararlarına değinildikten sonra, bağımsız denetimin asıl unsuru olan bağımsız denetçinin tanımı ve görevlerin bilinmesi konunun daha iyi anlaşılması açısından önemlidir.

26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “*Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin*” 4. maddesinin 1/a fıkrasında bağımsız denetçi “*bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre, yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatı almış meslek mensupları arasından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMDSK) tarafından yetkilendirilen kişilerdir*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım kapsamında ilgili kurum tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçinin görevi ise şu şekilde ifade edilebilir (Yeni TTK ve Bağımsız Denetim, <http://www.ticaretkanunu.net>) ;

1. Sermaye şirketlerinin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları, Türk Ticaret Kanunu ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirecek kapsamda denetlemesi,
2. Yönetim kurulu tarafından düzenlenen yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin denetlenmesi,
3. Şirketi tehdit eden risklerin, bunların tespit edilmesini sağlayan sistemlerin mevcut olup olmadığının ve bu konular ile ilgili çözüm önerilerinin yönetim kuruluna rapor edilmesi.

Bağımsız denetimin tarihsel gelişimine bakıldığında; ülkemizde bağımsız denetim konusunda bu denetim kapsamına giren şirketler itibarıyla oluşmuş bir yapının olduğu göze çarpmaktadır. Örneğin sermaye piyasası mevzuatına tabi olan şirketler uzun bir bağımsız denetim geçmişine sahip iken, bu şirketler dışında kalan ancak belirli kriterleri taşıyan şirketler için bağımsız denetimin 01.01.2013 tarihinde başladığını söyleyebiliriz (Yaşın, 2014).

3. Bağımsız Denetime İlişkin Yasal Düzenlemeler

Türkiye’de bağımsız denetim konusunda temel düzenleme Türk Ticaret Kanununda yer almaktadır. Bu kanun ile birlikte bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu düzenlemeleri, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda yer almaktadır.

3.1. Türk Ticaret Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

Türk Ticaret Kanununda kurumsal yönetim ilkesi bağlamında tam bir denetim yapılması ve bu denetim sonuçlarının açık, anlaşılabilir ve kamuoyunu aydınlatma ilkeleri uyarınca hazırlanmış bir rapor ile işletme ortakları başta olmak üzere tüm ilgililere sunulması ve böylelikle Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartları yönünden uyumlu bir denetim amaçlanmıştır. Bu bağlamda Kanununun 397 – 406 maddelerinde bağımsız denetime ilişkin hususlara yer verilmiştir (Aksoylu, 2014).

Anılan Kanununun 397. maddesi ile başlayan üçüncü bölümünün başlığı “Denetleme” dir. 397. maddenin birinci fıkrasında “denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçiler tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayınlanan uluslararası denetim standartlarına uyumlu, Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği” ikinci fıkrasında, “denetime tabi olduğu halde, denetletilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş hükmünde olacağı”, dördüncü fıkrasında, “denetim kapsamına tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği ile bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketlerin ve kooperatiflerin denetimine ilişkin hususların neler olduğu” ve beşinci fıkrasında ise “denetime ilişkin usul ve esasların, Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak olan yönetmelikle belirleneceği” hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde ticari işletmelerin denetimi konusunu esas olarak Ticaret Kanununun 397. maddesinde düzenlenmiş olduğu, düzenlemede anonim şirketlerin bağımsız denetimi ve bunun dışında kalan şirketlerin ve kooperatiflerin denetimi şeklinde bir ayrım tabi tutulduğu da görülmektedir.

Bağımsız denetimin konusunu ve kapsamını düzenleyen Ticaret Kanununun 398. maddesi incelendiğinde ise, finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun yüzeysel bir denetiminden çok muhasebe kayıtlarının ve bunların dayandığı belgelerle birlikte derinlemesine bir denetimin esas alındığı ve vergi denetiminin söz konusu olmadığı görülmektedir. Nitekim Kanununun 398. maddesine göre denetim,

“ a-) Şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulu faaliyet raporunun,

b-) Topluluğun konsolide finansal tablolarının ve yönetim kurulunun faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyumlu olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde”

yapılması gerekmektedir (Aksoylu, 2014).

Ticaret Kanununun 398. maddesinde denetimin özenle yapılması vurgulanmıştır. Denetçiliğin bir meslek olduğu, mesleğin profesyonelliği şart kıldığı, profesyonelliğin ise güncel yenilikleri

izleyen, bilimsel yönetimi, tarafsızlığı, ciddiyeti ve etik kuralları içermesi gerektiği ifade edilmektedir.

Türk Ticaret Kanununun 399. ve 400. maddeleri denetçilere ilişkin hükümleri düzenlemektedir. 399. madde de denetçinin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshine ilişkin hükümler düzenlenmiş, 400. madde de denetçi olabileceklere ilişkin şartlar sırasıyla sayılmıştır. Anılan Kanunun 401-406. maddelerinde ise sırasıyla, “*ibraz yükümü ve bilgi alma hakkı*”, “*denetim raporu*”, “*görüş yazıları*”, “*denetçilerin sır saklamadan doğan sorumlulukları*”, “*şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıkları*” ve “*topluluk ilişkileri için özel denetçi denetimi*” konularına ilişkin düzenlemeler yer almıştır.

Ana hatları yukarıda ifade edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek belirli niteliklere haiz olan şirketlerin bağımsız kişi ve kuruluşlar tarafından denetlenmesini öngören bir sistem kabul edilmiştir (Sağlam ve Yolcu, 2014, s.75).

Kanunun değişmeden önceki 2011 yılındaki ilk halinde bağımsız denetim, bu yasa kapsamındaki büyüklü küçüklü faaliyet dalına bakılmaksızın bütün şirketler için yaygın ve geçerli bir sistem iken 397. madde sonuna eklenen dördüncü fıkra gereğince bağımsız denetimin kapsamı daraltılmış ve denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenmesi uygun görülmüştür. Daha sonra Bakanlar Kurulunun 23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan kararı ile KOBİ’ler başta olmak üzere küçük ve orta boy şirketler kapsam dışına alınmış, sadece belirli büyüklüğe sahip şirketler ile kamu kesimine ait kuruluşlar bağımsız denetim kapsamında kalmış, bağımsız denetim sistemi daraltılmıştır (Tuncer, 2013).

Dolayısıyla Türk Ticaret Kanununun ilgili maddeleri kapsamında bağımsız denetime tabi olacak şirketler ilk olarak 23 Ocak 2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 19.12.2012 tarihli 2012/4213 sayılı kararı ile belirlenmiştir.

Bununla birlikte bağımsız denetime uyumu hızlandırmak amacıyla 2014 yılı başında bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesi kararı alınmıştır. Bu bağlamda, Bakanlar Kurulu tarafından “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair 2012/4213 sayılı Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Kararlar” ile 2014 ve 2016 yıllarından geçerli olmak üzere değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararın Ek (I) sayılı listesi (şirketler için) eski ölçütlerle karşılaştırmalı olarak şu şekildedir.

Tablo: Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlere İlişkin Ölçütler

Ölçütler	2012 / 4213 (Geçerlilik 01.01.2013)	2014 / 5973 (Geçerlilik 01.01.2014)	2016 / 8549 (Geçerlilik 01.01.2016)
Aktif Toplam	150 Milyon TL ve üstü	75 Milyon TL ve üstü	40 Milyon TL ve üstü
Yıllık Net Satış Hasılatı	250 Milyon TL ve üstü	150 Milyon TL ve üstü	80 Milyon TL ve üstü
Çalışan Sayısı	500 kişi ve üstü	250 kişi ve üstü	250 kişi ve üstü

Tablodan da görüldüğü üzere 01.01.2013 yılından itibaren yürürlüğe giren Bakanlar Kurulu Kararında 2014 ve 2016 yılları için değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler de bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin ölçütler düşürülmüştür. Böylelikle bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin sayılarının artması suretiyle bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiştir. Kapsam genişlemesi olumlu bir süreç olup, zamanla tüm şirketleri kapsayacak şekilde olması da muhtemeldir.

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararın 3. ve 4. maddelerinde şirketlerin yukarıdaki tabloda yer alan üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda bir sonraki hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacakları hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bağımsız denetime ait şirketlerin tabloda yer alan ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalmaları ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalmaları durumunda, takip eden hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılacağı da ifade edilmiştir.

3.2. 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri

Bağımsız denetimin iki önemli yasal düzenleme temeli vardır. Bunlardan ilki Türk Ticaret Kanununun 397. maddesinin 4. fıkrası gereği yapılan ve bir önceki başlıkta değindiğimiz “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararıdır”. Diğeri ise, “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulmasını öngören 26 Eylül 2011 tarih ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamedir.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun Hükmünde Kararnamenin 1. maddesinde bu yasal düzenlemenin amacı “uluslararası standartlara uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları oluşturmak ve yayımlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak” şeklinde ifade edilmiştir (Tuncer, 2013).

Ticaret Kanununun Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisi başlıklı 88. Maddesinde “64. ila 88. Madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tabloları düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye muhasebe standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz bir parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. Bu düzenlemeler uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarda geçerlik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayınlanır” denilmektedir (Akbulut, 2014, s.30).

Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yukarıda ana hatları ile belirtilen mevzuatına göre, denetim esasları, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmeleri, sicil kayıtlarının tutulması, yükümlülükleri, sorumlulukları, denetçilerin ve denetim kuruluşları tarafından yapılan denetim çalışmalarının denetlenmesi ve bunlar hakkında uygulanacak yaptırımların belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar bu kurum tarafından yapılmakta ve bu konuda çıkarılan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” esas alınmaktadır.

3.3. Sermaye Piyasası Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

Türk Ticaret Kanununun 397. maddesinin 4. fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen ve Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatına tabi olan işletmeler ve yatırım fonları ile konut ve varlık finansmanı fonları yıllık finansal raporlarını bağımsız denetime tabi tutmak zorundadırlar.

Ayrıca aşağıda verilen işletmelerin Kurul tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemedeki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla altı aylık ara dönem finansal tabloları inceleme (sınırlı bağımsız denetim) kapsamındadır.

- a) Yatırım kuruluşları
- b) Yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşları
- c) İpotek finansmanı kuruluşları
- d) Sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören anonim ortaklıklar

Sermaye piyasası mevzuatı kapsamında yürütülecek bağımsız denetim çalışmalarının, Sermaye Piyasası Kanununun 14. ve 16. maddeleri ve Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında tebliğ uyarınca Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yapılması gerekmektedir (Bağımsız Denetim Faaliyeti, <http://spk.gov.tr>).

3.4. 5411 sayılı Bankacılık Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

Bankacılık Kanunu düzenlemeleri kapsamında bağımsız denetim, denetim faaliyetinde bulunacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve yetkilerin geçici veya sürekli olarak kaldırılması konularını düzenleyen Yönetmelik uyarınca yapılmaktadır (Sağlam ve Yolcu, s.79).

Bankacılık Kanununun “Bağımsız Denetim Değerleme ve Derecelendirme Kuruluşlarının Yetkilendirme İzni” başlıklı 15. maddesinde bankaların bağımsız denetim faaliyetlerinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumuna bir takım yetkiler verildiği görülmektedir. Yine Kanunun bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin 33. maddesinde de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarını listeye alma, denetleme vb hususlara Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından karar verileceği, ayrıca 39. madde de ise bankaların genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir.

4. Bağımsız Denetim ve Vergi Hukuku

Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetim kapsamında, şirketlerin finansal raporlarının oluşturulması için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve bunun ile bağlantılı olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları uygulamaları ve yapılacak denetimin uluslararası seviyede kabul görmesi için de Uluslararası Denetim Standartları ve bunun ile bağlantılı olarak Türkiye Denetim Standartları kapsamında bağımsız denetim yapılması zorunlu tutulmuştur (Akbulut, Bağımsız Denetim ve Vergi, 2014).

Bağımsız denetimin temel amacı finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanmasıdır. Bu amaçla yapılacak olan bağımsız denetime tabi olan finansal tablolar, başta finansal durum tablosu (bilanço) ve kapsamlı gelir tablosu olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlanması gereken finansal tablolardır. Denetime tabi şirketlerin ve şirketler topluluğunun bu finansal tablolarının denetimi; Ticaret Kanununun 397. maddesi gereğince, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarına uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılmaktadır.

Finansal tablolara ilişkin yapılacak olan bağımsız denetim ile ilgili olarak aşağıdaki kurumların yetki ve sorumlulukları vardır (Akbulut, Bağımsız Denetim ve Vergi, 2014).

KGMDSK: Standart koyma, gözetim, denetçi tayini, yetkilendirme

BDDK: Finansal kuruluşların denetimi

SPK: Halka açık şirketlerin denetimi

Hazine Müsteşarlığı: Sigorta şirketlerinin denetimi

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı: Diğer denetim talepleri, ilgili yönetmeliklerin hazırlanması

Yukarıda ifade edilen kurum ve kuruluşlardan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye ve Türk Ticaret Kanununda yer alan denetime ilişkin hükümlere aykırı hareket ettikleri tespit edilenlere;

- a) Uyarı
- b) Faaliyet iznini askıya alma
- c) Faaliyet iznini iptal etme yaptırımları uygulanabilmektedir (İnanç, 2013).

Ayrıca bağımsız denetim yaptırmak zorunda olanların yönetim kurulları bunu yaptırmamaları halinde bağımsız denetimden sağlayacakları faydalardan mahrum olacakları gibi mali tabloları da düzenlememiş sayılacaklardır. Bu durumda en başta yönetim kurulunun ibra edilmemesi sonucu doğurmaktadır ki bu durum da ortakların yasal yollara başvurmamasından tutun pek çok sorumluluğu beraberinde getirmektedir. Örneğin kar dağıtılamaz, sermaye artışı ve azalışı yapılamaz (Kanoğlu, 2015).

Yine bağımsız denetçilerin seçimine ilişkin kurallara uyulmadığı takdirde Türk Ticaret Kanunu kapsamında bazı şirketler için zorunlu olan bağımsız denetim yapılmamış olacaktır. Bu durumda Ticaret Kanununun 397. maddesinin 2. fıkrasına göre denetimden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş hükmünde olacağı, dolayısıyla bu finansal tablolara istinaden Ticaret Kanunu ve diğer mevzuat kapsamında yapılacak diğer ticari ve hukuki işlemler (finansal tabloların görüşülmesi, ibrası, kar dağıtımı, sermaye artırımı ve azaltımı, vergi beyannamelerine ek olarak sunulması, Yeminli Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından onaylanması vb işlemler) gerçekleştirilmeyecektir (Bağımsız Denetçilerin Genel Kurulca Seçilmesi, 2015).

Sonuç olarak Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetime tabi olan tüm şirketler Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre finansal rapor hazırlamak zorundadır. Aksi halde bağımsız denetçinin Ticaret Kanununa göre olumlu görüş vermesi mümkün değildir. Olumlu görüş verilmeyen mali tablolar da yine Ticaret Kanunu hükümleri gereği yok niteliğindedir (Cengiz, 2014).

Türkiye’de bağımsız denetim kapsamına giren şirketlere yönelik denetim sadece Ticaret Kanunu kapsamında yapılan denetimden oluşmamaktadır. Bu şirketlere yönelik bağımsız denetim dışında, vergi matrahının vergi kanunları çerçevesinde doğru olarak belirlenip belirlenmediğine yönelik Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılan vergi denetimi de bulunmaktadır.

Türk vergi sistemi temelde beyan esasına dayalı bir sistemdir. Beyana dayalı sistemlerde mükellef elde ettiği geliri idareye bildirmekte ve indirimlerden sonra gelir ortaya çıkar ise vergisini ödemektedir. İdare ise mükellefin beyanının doğruluğunu araştırmak için vergi denetim yöntemlerini kullanabilir. Vergi denetimi mükellefin defter, kayıt ve bir takım belgeler üzerinden yapılmaktadır ve yasal kayıtlar Vergi Usul Kanununa göre Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre tutulan kayıtlardır. Başka bir ifade ile vergi denetiminde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarındaki mali tablolar değil, Türkiye Düzen Muhasebe Sistemi kapsamındaki mali tablolar dikkate alınmaktadır.

Konuya Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu açısından tutulan “defterler” açısından bakıldığında ise; Ticaret Kanunu ile temel ticari işlemler, muhasebeleştirme ve kayıt düzeni ile değerlendirme konuları yeniden düzenlenmiş ve daha önce Vergi Usul Kanunu ile uyumlu olan kayıt düzeni ile uyumsuz hale gelmiştir. Başka bir ifade ile Ticaret Kanununa göre uluslararası muhasebe ve denetim standartları uygulanacağından bu tablolar vergisel özellikler taşımayacak ve vergi ile ilgili sonuçlara ulaşılamayacağından vergi denetimi de tam olarak yapılamayacaktır (Abdioğlu vd, 2014).

Konuya “değerleme” açısından bakıldığında da benzer bir durum ortaya çıkmaktadır. Türk Ticaret Kanunu iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesi ve raporlanması Türkiye Muhasebe Standartlarının ilke ve düzenlerine göre yapılmaktadır. Bu standartlardaki hükümler, vergi düzenlemelerinden önemli ölçüde farklılıklar içermektedir. Çünkü standartlar ile vergi kanunlarının amaçları farklıdır. Muhasebe standartları daha çok yatırımcılar, borç verenler ve ortaklar için raporlamayı öne çıkarırken, Vergi Usul Kanununda yer alan değerlendirme hükümleri bu kanuna göre tutulan defter ve belgelerde yer alan kıymetlerin nasıl değerlendirileceğini ayrıntılı olarak ele almaktadır. Vergi Usul Kanunundaki değerlendirme ile varlıkları ve borçları kayıt altına alma prensipleri, kamu maliyesi yaklaşımı ile oluşturulmuştur. Bu nedenle de bir işletmenin mali durumunu ve performansını (şeffaflık prensibi) göstermekten çok işletmelerin vergi matrahını belirlemeye yöneliktir. Halbuki günümüzde, işletmelerin ortakları dahil, işletme ile menfaat ilişkisi içindeki tüm ilgilileri, hızla değişen ekonomik ortamlarda, şirketlerin “gerçeğe en yakın” mali durumu ve mali performansı ile ilgilenmektedirler. Bu durumda vergi amaçlı raporlar söz konusu ihtiyacı karşılamada yetersiz kalmaktadır. Sonuç olarak vergisel amaç esas alınarak hazırlanan mali tablolar, işletmelerin gerçek veya gerçeğe en uygun bilanço tarihindeki finansal pozisyonlarını göstermekten çok vergi matrahının tespitine yöneliktir (Akbulut, 2013, s.10).

5. Sonuç ve Öneriler

Türk Ticaret Kanununun 397 – 406 maddelerinde düzenlenen bağımsız denetim, Bakanlar Kurulunca sınırları belirlenen şirketlerin mal varlığı ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamış ise sebeplerini dürüstçe belirtecek şekilde yapılmasını öngören bir denetimdir. Vergi matrahının doğru olarak belirlenmesine yönelik olarak yapılan vergi denetiminin amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Yine vergi denetimi ile ilgili olarak düşünüldüğünde Vergi Usul Kanununun ispat hükümlerini düzenleyen 3. maddesinde yer alan “*vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” ifadesi ile aslında vergi denetimine esas defter, kayıt ve belgelerde de geçerlilik unsuru ön plana çıkarılmıştır.

Ancak Ticaret Kanunu kapsamında düzenlenen bağımsız denetim Vergi Usul Kanununa göre oluşturulan finansal tabloları değil Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca oluşturulan finansal tabloların bağımsız denetimidir. Bu standartlar uyarınca finansal tablo oluşturmak zorunda olan şirketler de defterlerini Vergi Usul Kanununa göre tutmakta ve bu Kanuna göre finansal tablolarını oluşturmaktadır. Ancak şirketler oluşturdukları bu tabloları Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca dönüştürmektedirler. Nitekim Vergi Usul Kanununa göre oluşturulan finansal tablolar ile muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uyarınca oluşturulan finansal tablolar farklı değerlendirme ölçütlerine göre oluşturulmaktadır (Öncü, 2013). Muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca oluşturulan tablolar ticari kar (ticari bilanço) esasına göre hazırlanırken, Vergi Usul Kanununa göre düzenlenen tablolar, defter, kayıt ve belgelerde ise mali kar (mali bilanço) esas alınmaktadır.

Türkiye’de bağımsız denetim kapsamında olan ve olmayan işletmeler açısından mali tablolar açısından bir takım farklılıklar olabilmektedir. Öyle ki bağımsız denetime tabi olmayan bir işletme, vergi için muhasebe karı olan mali karın tespitinde Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre; bilanço, gelir tablosu, fon akım tablosu, nakit akış tablosu ve satışların maliyeti tabloları düzenlenmektedir. Ancak bağımsız denetime tabi olan bir şirket için Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenmesi gereken mali tabloların yanında Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre düzenlenmesi gereken; finansal durum tablosu, kapsamlı kar/zarar tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve dipnotları içeren mali tablolar bulunmak

zorundadır. Bu durumda bağımsız denetime tabi olan ve finansal raporlama standartlarına göre mali tabloları da düzenlemek durumunda olan şirketler incelendiğinde, biri Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne diğeri Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre olmak üzere iki farklı tür mali tablo düzenleme yükümlülüğü olduğu görülmektedir (Örten ve Torun, 2013). Günümüzde sadece bağımsız denetime tabi şirketlere ilişkin olan bu durum ileride bağımsız denetimin sınırlarının daha da genişletilmesi ile birlikte daha büyük bir sorun oluşturabilecektir.

Bağımsız denetim ve vergi ilişkisinde, ödenecek verginin tarh aşamasında ve ödenen verginin denetimi aşamasında bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardan yararlanılması vergi kayıp ve kaçacağını azaltabilecek vergi politikalarının daha sağlıklı uygulanmasını sağlayacaktır. Ayrıca Akbulut tarafından da ifade edildiği üzere, vergi idaresinin Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ile daha çok işbirliği içinde olması, bağımsız denetimden geçmiş raporların vergi tarhiyatı ve denetiminde kullanılması seçenekleri de tartışılmalıdır. Maliye Bakanlığı, Tek Düzen Muhasebe Sistemini Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre oluşturulan finansal tablolar elde edilebilecek şekilde revize etmeli, bağımsız denetime tabi şirketler için iki çeşit finansal tablo düzenleme uygulaması ortadan kaldırılmalıdır (Akbulut, Bağımsız Denetim ve Vergi, 2014).

Unutulmamalıdır ki Vergi Usul Kanunu kapsamındaki mali tablolar üzerinden Türk Ticaret Kanunu kapsamında bir bağımsız denetim gerçekleşmez. Bağımsız denetim bir vergi denetimi değildir. Bununla birlikte özellikle mali tablolar, tutulması zorunlu defterler ve değerlendirme esasları konularında Vergi Usul Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu arasında bir uyum sağlanmalıdır. Ancak yeni Vergi Usul Kanun taslağında böyle bir durumun söz konusu olmadığı da görülmektedir.

Kaynaklar

- 1) Aksoylu, Semra. 2014. Türk Ticaret Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve Bu Konudaki Eleştiriler, Yaklaşım, Mart 2014, Sayı:255.
- 2) Abdioğlu, Hasan vd. 2014. Yeni Türk Ticaret Kanunu ve VUK'na Göre Tutulan Defterlerin İncelenmesi, Yönetim ve Ekonomi, Cilt:21, Sayı:1, CBÜ, Manisa.
- 3) Akbulut, Akın. 2014. TTK'ya Göre Şirketlerin Denetiminde Yaşanan Karmaşa, Vergi Dünyası, Sayı:398, Ekim 2014.
- 4) Akbulut, Akın. 2014. Bağımsız Denetim ve Vergi, V. Muhasebe Uzmanlığı Kongresi, 30.05.2014, İstanbul.
- 5) Akbulut, Akın. 2013. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarından Vergi Uygulamalarına Geçiş, Vergi Dünyası, Sayı:383, Temmuz 2013, s.10.
- 6) Bağımsız Denetçilerin Genel Kurulca Seçilmesi, <http://www.muhasetr.com> 10.09.2015.
- 7) Bağımsız Denetim Faaliyeti, <http://www.spk.gov.tr>, 25.12.2016
- 8) Bağımsız Denetim Nedir?, Deloitte Denetim A.Ş. www.denetimnet.net, 25.12.2016
- 9) Bağımsız Denetim Faaliyeti, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>
- 10) Cengiz, Özkan. 2014. Zorunlu Bağımsız Denetim VUK Tabloya Yapılabilir mi? <http://www.muhasbevergi.com> 24.08.2014.
- 11) Çevik, Cansu. 2014. Bağımsız Denetimin Amacı, Ölçütleri ve Bağımsız Denetim Raporu. E-Yaklaşım, Temmuz 2104, Sayı:259.
- 12) Kanoğlu, M. Nurettin. 2015. 10 Soruda Bağımsız Denetim, <http://dunya.com> 21.09.2015.

- 13) İnanç, Mustafa. Yeni Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde İdari Yaptırımlar, Şubat 2013. Sayı:242.
- 14) Sağlam, Necdet ve Yolcu, Mehmet. 2014. Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması. Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2014.
- 15) Tuncer, Selahattin. 2013. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler, Yaklaşım, Mart 2013, Sayı:243.
- 16) Örtten, Remzi ve Torun, Salih. 2013. Bağımsız Denetime Sahip Şirketlerde TFRS'ye Uygun Finansal Tablo Düzenlemedeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Yaklaşım, Mayıs 2013, Sayı:245.
- 17) Öncü, Ekrem. 2013. VUK'na göre Bağımsız Denetim Olur Mu? <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/>
- 18) Yaşın, Mehmet. 2014. Bağımsız Denetimde Farkındalık Bilinci Oluşturmak, Yaklaşım, Eylül 2014, Sayı:261.
- 19) Yeni TTK ve Bağımsız Denetim, Deloitte, <http://www.ticaretkanunu.net>, 25.12.2016
- 20) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14 Şubat 2011 Tarih ve 27846 sayılı R.G.
- 21) 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, 01 Kasım 2005 Tarih ve 25983 (M) sayılı R.G.
- 22) 6362 sayılı SPK, 30 Aralık 2012 Tarih ve 28513 sayılı R.G.
- 23) 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 23 Ocak 2013 Tarih ve 28537 sayılı R.G.
- 24) 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 14 Mart 2014 Tarih ve 28941 sayılı R.G.
- 25) 2016/8549 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 19 Mart 2016 Tarih ve 29658 sayılı R.G.
- 26) 660 sayılı KHK, 02 Kasım 2011 Tarih ve 28103 sayılı R.G.