

Muhasebe Denetiminin Türk Hukuk Sistemindeki Yerinin İncelenmesi

*(İcra İflas Kanunu, Türk Ticaret Kanunu,
Vergi Usul Kanunu Açısından)*

Mehmet Ali Yüzbaşıoğlu



**ÖZGÜR
YAYINLARI**

MUHASEBE DENETİMİNİN TÜRK
HUKUK SİSTEMİNDEKİ YERİNİN
İNCELENMESİ

(İCRA İFLAS KANUNU, TÜRK TİCARET
KANUNU, VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN)

MEHMET ALİ YÜZBAŞIOĞLU

MUHASEBE DENETİMİNİN TÜRK HUKUK
SİSTEMİNDEKİ YERİNİN İNCELENMESİ
(İCRA İFLAS KANUNU, TÜRK TİCARET KANUNU,
VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN)

MEHMET ALİ YÜZBAŞIOĞLU

© Özgür Yayınları Tic. Ltd. Şti.

Bu kitabın Türkiye'deki her türlü yayın hakkı Özgür Yayınları Tic. Ltd. Şti'ne aittir, tüm hakları saklıdır. Kitabın tamamı veya bir kısmı 5846 sayılı yasanın hükümlerine göre, kitabı yayımlayan firmanın ve yazarlarının önceden izni olmadan elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, yayımlanamaz, depolanamaz.

E-ISBN • 978-975-447-467-1

1. Baskı • Ocak, Gaziantep 2023

Dizgi/Mizanpaj • Mehmet ÇAKIR
Kapak Tasarımı • Özgür Yayınları

Özgür Yayınları Tic. Ltd. Şti.

Yayıncı Sertifika No: 45503

📍 15 Temmuz Mah. 148136. Sk. No: 9 Şehitkamil/Gaziantep

☎ 0.850 260 09 97

📞 0.532 289 82 15

🌐 www.ozgurayinlari.com

✉ info@ozgurayinlari.com

Meteksan Basım

Sertifika No: 46519

📍 Beytepe Köyü Yolu No: 3 • 06800

Çankaya / ANKARA

☎ 0.312 395 85 71

Ön Söz

Bu doktora tezi, “TÜBİTAK 2211-A Yurt İçi Doktora Burs Programı” kapsamında “1649B031800490” numarasıyla desteklenmiştir. Bu kapsamda ülkemizde bilimin ilerlemesine sağladığı desteklerle önemli katkılarda bulunan Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumuna hem ülkem hem de şahsım adına sonsuz teşekkürlerimi arz ederim. Ayrıca tez çalışmalarım sırasında yardımlarımı benden esirgemeyen başta değerli tez danışmanım Doç. Dr. Murat KARAHAN’a, Prof. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU’na, Prof. Dr. Emine KOBAN’a, Doç. Dr. Erkan ALSU’ya, Doç. Dr. Mustafa SEVİNDİK’e, Doç. Dr. Mehmet AYTEKİN’e, Dr. Öğr. Üyesi Ahmet AKCAN’a, bilgisinden fazlasıyla istifade ettiğim Av. Ömür TAŞAR’a, Türkçe redaksiyon konusunda yardımcı olan Öğr. Gör. Yaşar EDE ve Abdulkadir SUMMAK’a, İngilizce redaksiyon konusunda yardımcı olan Hong Yu Connie Au’ye, üzerimde emeği olan ancak ismini sayamadığım tüm kıymetli öğretim üyelerine, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Öğrenci İşleri Personeli Bülent BAYILTMİŞ’a ve değerli aileme şükranlarımı sunarım.

Mehmet Ali YÜZBAŞIOĞLU
Temmuz, 2022

İthaf

Bu doktora tezi, Türkiye Cumhuriyeti Devleti'ni laik, demokratik, modern ve bilimin ışığında bir devlet olarak bizlere emanet eden Gazi Mustafa Kemal ATATÜRK ve silah arkadaşlarına, ülkemizin bekası için canlarını feda eden tüm kahraman şehitlerimize ithaf edilmiştir.

Mehmet Ali YÜZBAŞIOĞLU
Temmuz, 2022

İçindekiler

Ön Söz	iii
İthaf	v
Giriş	1
Araştırmanın Konusu ve Problemi	1
Araştırmanın Amacı ve Önemi	4
Araştırmanın Yöntemi	5
Sayıtlar	6
Hipotezler	6
Sınırlılıklar	8
Tanımlar	8
Konu ile İlgili Ulusal ve Uluslararası Tezler-Çalışmalar	9
1. Kavramsal Çerçeve	37
Denetim ve Tarihi Gelişimi	37
Denetim Teknikleri	40
Muhasebe Denetimi	42
Detaylı Olarak Denetimin Türleri	51
Denetçi ve Türleri	62
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	64
Detaylı Olarak Denetim Standartları	67

Muhasebe Denetimi ve Önemi	88
Dünyada Muhasebe Denetimi	90
Türkiye’de Muhasebe Denetimi	93
Denetim Süreci ve Aşamaları	93
Denetim Kanıtları	98
Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması	102
Türk Ticaret Kanunu	106
Vergi Usul Kanunu	108
İcra İflas Kanunu	110
SPK Açısından Denetim Komitesi	112
Adli Muhasebe	113
İdarenin Denetimi Açısından Sayıştay	119
Dijital Denetim	124
2. Bulgular ve Tartışma	127
Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu’nda Muhasebe Denetim Türleri	128
Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanununa Göre İlgili Denetimleri Gerçekleştirme Yetkisine Sahip Olanlar	142
Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu’na Göre Denetimlerde Denetim Kanıtları	143
Gerçekleştirilmiş Bir Denetim Raporuna Göre Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu’ndaki İbareler	145
Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu’na Göre İlgili Denetimlerin Gerçekleşmemesi Hâlinde Yaptırımlar	166
Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu’na Göre Denetimlerle Alakalı İçtihatlar	167
Muhasebe Denetimini İlgilendiren Genel Yargı Kararları	175
Sonuç ve Öneriler	225
Kaynakça	231
Ekler	249
Özgeçmiş	285
Vitae	287

Kısaltmalar Listesi

TDK	: Türk Dil Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
IIA	: Uluslararası İç Denetim Enstitüsü
IT	: Bilgi Teknolojileri Denetimi
UDS	: Uluslararası Denetleme Standartları
ICAEW	: İngiltere ve Galler Bölgesi Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
AICPA	: Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü
APB	: Muhasebe İlkeleri Kurulu
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
AAA	: Amerikan Muhasebe Birliği
SEC	: Sermaye Piyasası Kurulu
IRS	: İç Gelirler Dairesi
CPA	: Yeminli Kamu Muhasebecileri
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
İİK	: İcra İflas Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

Giriş

A. Araştırmanın Konusu ve Problemi

İşletmelerin ülke ekonomisinde önemli yeri bulunmakla birlikte, ekonomik hayatın temelinde işletmeler yer almaktadır. Toplum olgusunu meydana getiren bireyler ve kuruluşların da işletmeler ile yakın ilişkisi bulunmaktadır. İşletmenin paydaşları, işletmeler hakkında kendi yararlarına uygun olarak çeşitli kararlar almak zorundadırlar. Ekonomik kararların alınması için bilgiye ihtiyaç vardır. Alınacak kararlardan üst düzeyde yararlanabilmek için bilgilerin ilgili ve güvenli olması gerekmektedir. İlgililik ve güven açısından bilgiye duyulan ihtiyaç, muhasebeye ve denetimlerin gerçekleştirilmesi hizmetlerinde olan talebe yol açmıştır. Örnek vermek gerekirse: Bir yatırımcı sermayesini hisse senedi üzerinde değerlendirmek istediğinde, bankaların herhangi bir işletmenin kredi ihtiyacını karşılamak durumunda kaldığında, kamu kurumunun kanuni haklarını almaya çalışması hâlinde işletme faaliyetleri ile ilgili güvenli bilgiye kesinlikle ihtiyaç bulunmaktadır. Bu süreçte ise akıllara gelen hususlardan bir tanesi de işletmelerde üretilen bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve alakadar olup olmadığıdır. 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. Dolayısıyla işletme yapısı ve işleyişine olan uzaklaşma ile ilgililerin işletme bilgilerini hızlı ulaşımları veya inceleme durumları zorlaşmaktadır. Gerekli bilgilerin ilgililere aktarılmasının işletme yönetimi tarafından sağlanmasından dolayı bilgi güvenliğinde istenilmeyen durumlar ortaya çıkmaktadır (Ataman, Hacırüstemoğlu, & Bozkurt, 2001: 13).

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

Muhasebe işletmelerin finansal durumları ile başarılarını ölçmeyi amaçlamaktadır ve muhasebenin başlangıcının ticaret ile olduğu tahmin edilmektedir. Muhasebe başlangıçta iki taraf arasında bulunan borç-alacak ilişkisinin kaydedilmesi ve oluşabilecek anlaşmazlıkların çözülmesini ortadan kaldırma gereksinimi amacıyla ortaya çıkmıştır ve süregelen zaman içerisinde borç-alacak ilişkisi kaydını tutan bir hesap tekniği biçiminde kullanılmıştır. Bununla birlikte Orta çağa ait son zamanlardan itibaren çift taraflı kayıt sisteminin kullanılması ile beraber işletmelerde meydana gelen işlemlerin daha anlamlı bir halde kaydedilmesi ve özetlenmesi imkânı doğmuş ve işletmelerin varlık ile borçlarını sunan özet raporlar hazırlanabilmiştir (Altıntaş, 2011: 176).

İşletmeler faaliyetlerini başarılı bir şekilde neticelendirmek istiyorlarsa bunu gerçekleştirmenin yolu doğru ve gerçek bilgilerin kullanılmasıdır. Muhasebenin işletme içerisindeki rolünün büyüklüğü ise faaliyetlerde kullanılan bilgilerin sağlanması ile görülmektedir. Muhasebe, düzenlenmiş mali tablo verileri ile işletmede tüm faaliyetleri içermekte olan planların hazırlanması aşamasında ve

uygulanması sürecinde işletme yönetimine yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla muhasebenin sadece bir kayıt sistemi olarak tanımlanmaması gerekmektedir. Muhasebenin görevlerinin başında, ilgili ve gerekli bilgileri istenilen zaman diliminde ve yeterli düzeyde öncelikle işletmenin yöneticileri olmak üzere, işletme ile ilgili tüm kurum ve kişilere iletmesi gelmektedir. Bunun sağlanması için ise mevcut verileri ve ihtiyaç duyulan konuları değerlendirerek bilgi veren, aynı zamanda yorumlama gerçekleştiren bir bilgi sisteminin kurulması gerçekleştirilmelidir (Tetik, 1997: 147).

Finansal bilgi kullanıcılarının işletmelerden güvence olarak talep ettikleri yapılar yalnızca güvence hizmeti olarak değerlendirilen bağımsız denetim değildir, aynı zamanda bilgi teknolojileri, sürdürülebilirlik raporları gibi hususlar da yer almaktadır. Talep edilen güvence hizmeti, uzmanlar tarafından gerekli standartlara göre değerlendirilmektedir ve uygun hedef kullanıcılar için bir garanti raporu oluşturmaktadır. Güvence denetiminin bir sonucu olarak, hizmeti veren ve alan işletmeler, ilgili hizmet ile ilgili hizmetin üçüncü taraflarına bir güvence incelemesi sunmaktadırlar. Güvence raporları, ilgili kullanıcılara sunulan hizmetlerin kalitesi ve kullanılabilirliği konusunda güvence sağlayarak yeni iş fırsatları ve yeni müşteriler kazanımını sağlamaktadır (Dinç & Atabay, 2016: 1527).

Günümüz dünyasında, küreselleşmenin etkisiyle birlikte, teknolojinin hızlı bir şekilde büyümesinin ve gelişmesinin ekonomik alandaki katkısı büyük ilerlemeler şeklinde olmuştur. Sonuç olarak, sürekli ve hızlı bir şekilde değişen koşullara uyum sağlamak için işletmeleri yönetmenin önemi artmıştır. Aynı zamanda işletmelerin 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. Bundan dolayı işletme yöneticilerinin doğru ve güvenli bilgilere erişmesini sağlamak ve aynı zamanda bu bilgileri ilgili kurum ve kuruluşlarla paylaşmak için işletmelerin etkili bir muhasebe sistemine sahip olma-

ları gerekmektedir. İşletme sahipleri ya da yöneticiler, ticari hayatı kolaylaştırabilecek fırsatlara sahip olmak, rakiplerinden bir adım önde olmak ve işletmelerini gelebilecek tehditlerden korunmasını sağlamak için etkili bir iç kontrol sistemi ile bu sistemin denetimine gereksinim duymaktadırlar. (Güney & Sarı, 2015: 63).

Günümüzde rekabet yapısının üst seviyelerde olması ve teknolojinin gelişimiyle birlikte işletmelerin değişime ayak uydurması, dolayısıyla başarı elde edebilmesi, işletmenin bütün faaliyetlerinin takibi, kaydedilmesi ve sınıflandırılması işlemlerini gerçekleştiren muhasebe biriminin de önemini vurgulamaktadır. İş piyasasında en önemli argümanlardan biri güven olgusudur. Çalışmamızın amacı işletmeler ve ekonomik yapılar için önemli olan muhasebe denetimi sürecini Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra iflas Kanunu açısından değerlendirerek muhasebe denetiminin hukuksal boyutunu ortaya koymak ve ilgililere sunmaktır. Bu amaç doğrultusunda çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünde çalışmamızın konusu, amacı, problem tanımı ve araştırma yöntemine dair bilgiler yer almaktadır. Birinci bölümde ise kavramsal çerçeve kapsamında muhasebe denetimi, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu konularında tarama ve literatür çalışmasına ait bilgiler yer almaktadır. İkinci bölümde muhasebe denetiminin çalışma konumuza teşkil eden kanunlardaki yerine dair incelemeler yapılmış olup, muhasebe denetimi süreci gerçekleştirilmiş bir denetim raporu üzerinden çalışma konumuza temel teşkil eden kanunlar ve ilgili mevzuat açısından nitel bir değerlendirme gerçekleştirilmiştir. Tezimizin son bölümünde ise, sonuçların ve gelecekte yapılması olası çalışmalara yönelik önerilerin yer aldığı bölümdür. Çalışmamız muhasebe denetiminin hukuki boyutunun detaylı değerlendireceği bir çalışma olması vesilesiyle önem arz etmektedir.

B. Araştırmanın Amacı ve Önemi

İşletmelerde gerçekleşen globalleşmenin getirmiş olduğu etkiyle birlikte finansal bilgilere gereksinimi olan taraflarda çoğalmanın

meydana gelmesi, bununla birlikte üretilmiş olan bilgilerin hem kaliteli hem de oluşan ihtiyaca cevap verecek özellikte olması gerekliliği ile bütün ülkelerde uluslararası bir muhasebe dilinin oluşturulması sürecine gidilmesine sebep olmuştur. Dolayısıyla, ülkemizde de faaliyet göstermekte olan işletmeler için finansal tablolar aracılığı ile üretilen bilgiler ve kamunun bilgilendirilmesinin en doğru bir şekilde yapılması amacıyla ilgili Türk mevzuatı yapısında düzenlemelerin gerçekleştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Özkul & Özdemir, 2015: 228).

Türk Ticaret Kanunu'na göre bağımsız muhasebe denetimi ile ilgili hükümler Kanununun 397 ve 406. maddeleri arasında yer almaktadır. TTK'de bağımsız denetime tabi olması gereken şirketlerin belirleme yetkisi Bakanlar Kurulunda bulunmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan bağımsız muhasebe denetimi, vergi kanunlarından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde hazırlanılan finansal tabloları yerine Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına istinaden hazırlanılan finansal tabloları kapsamı içine almaktadır. Bundan dolayı vergi kanunları bakımından işletmelerin Türk Ticaret Kanunu ile ilgili Bakanlar Kurulu Kararına istinaden bağımsız denetim yaptırılmalarının herhangi bir suç içermediği görülmektedir (Hacıköylü, 2017: 1).

Çalışmamızın amacı işletmeler ve ekonomik yapılar için önemli olan muhasebe denetimi sürecini Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu açısından değerlendirerek, muhasebe denetiminin hukuksal boyutunu ortaya koymak ve ilgililere sunmaktır. Çalışma konumuz olan üç kanunda da muhasebe denetimi kavramı ile süreçleri değerlendirilerek, farklılıklar ve gereksinimler ortaya çıkarılmaya çalışılacaktır.

C. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmanın amacı ve kapsamı dolayısıyla hem nicel analiz yöntemi hem de nitel analiz yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemlerin

seçilmesinde doktrinsel tartışmalarda çift analizli yöntemin tek analizli yönetime göre daha tutarlı, doğru ve gerçekçi sonuçlar verebileceği kanaati etkili olmuştur. Bu kapsamda birinci aşamada, bağımsız muhasebe denetimi ile ilgili çok yönlü bir literatür taraması gerçekleştirilmiştir. İkinci aşamada, bağımsız muhasebe denetiminin Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu içerisindeki yerinin belirlenmesine yönelik hükümlere yer verilmiştir. Üçüncü aşamada ise, Gaziantep ilinde yer alan bir işletmenin yetkilendirilmiş bağımsız denetim firmasının olumlu görüş alan denetim raporu üzerinde değerlendirme yapılarak çalışmamızda yer alan kanunların bağımsız muhasebe denetimi üzerindeki benzerlikler, farklılıklar ve gereksinimler belirlenmiştir.

D. Sayıtlar

Bu çalışma Ocak 2022 tarihi itibarıyla yürürlükte olan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 2004 sayılı İcra İflas Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun doktora tez sunum tarihi itibarıyla da yürürlükte olacağı var sayılarak yapılmıştır. Dolayısıyla ilgili kanunlarda yapılacak olası bir köklü değişikliklerde bu tez çalışmasında yer alan görüş ve öneriler yeni kanuna ancak kıyas yoluyla uygulanabilecektir.

E. Hipotezler

Daha önce de bahsettiğimiz gibi, çalışmamızda hem nitel analiz hem de nicel analiz yöntemi kullanılmıştır. Nitel analiz yöntemiyle yapılan incelemelerde, bu analizin yapısı gereği hipoteze yer verilmemiştir. Çünkü nitel analizlerde gerçekleştirilmek istenen çalışmanın bir hipotezinin olmaması mümkündür. Bazen çalışmaların tasarımı keşfedici şekilde yapılabilir ve bu çalışmaların formel olan bir hipotezi olmamaktadır (Baltacı,2019:368-388). Dolayısıyla bu çalışmadaki nitel analiz yöntemiyle yapılan incelemeler gelecekteki araştırmalarda ve bu doktora tezindeki çalışmalarda test edilebilecek belli bir hipotez veya öngörüğü geliştirmek için muhasebe denetimi alanının hukuksal boyutunun daha derinlemesine keşfetmek

amacıyla yapılmıştır. Bununla birlikte Gaziantep ilinde bulunan denetim firmaları ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Başkanı Hakan ÖZSEVEN ve yönetimde çeşitli kademelerde bulunan Mali Müşavirler Mustafa FIRAT, Mehmet ÖZMEN, Dilek TAYİZ, Halil İbrahim TANKİŞİ, Hüseyin ŞAHİN ile yüz yüze gerçekleştirilen görüşmeler neticesinde muhasebe denetiminin mevzuat yönünden incelenmesi adına inceleme konuları belirlenmiştir. Aşağıda çalışmamız kapsamında gerçekleştirdiğimiz inceleme soruları yer almaktadır:

- Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'nda muhasebe denetim türleri.
- Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanununa göre ilgili denetimleri gerçekleştirme yetkisine sahip olanlar.
- Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'na göre denetimlerde denetim kanıtları.
- Gerçekleştirilmiş bir denetim raporuna göre Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'ndaki ibareler.
- Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'na göre ilgili denetimlerin gerçekleşmemesi hâlinde yaptırımlar.
- Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'na göre denetimlerle alakalı içtihatlar.

Yukarıda yer alan inceleme konuları ve yapılan diğer araştırmalar neticesinde ise aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur:

- Türk Ticaret Kanunu'na göre gerçekleştirilen muhasebe denetimi sürecinde denetlenen finansal tabloların Vergi Usul Kanunu'na göre işletme tarafından düzenlenen finansal tablolar değildir.

- İcra İflas Kanunu'na göre konkordato sürecinde bağımsız denetim firmaları tarafından verilen makul güvence raporu mahkeme tarafından verilen geçici mühlet kararlarının etkinliğini arttırarak denetim sürecinin hukuki boyuttaki etkinliğini güçlendirmiştir.

F. Sınırlılıklar

Bu çalışmada Ocak 2022 tarihi itibarıyla yürürlükte olan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 2004 sayılı İcra İflas Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun da yer alan muhasebe denetimi incelenmiştir. Bu nedenle yapılan çalışma Türk hukukuyla sınırlı olmakla birlikte Türk hukukunun alt dalları olan ve Ocak 2022 tarihi itibarıyla yürürlükteki 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 2004 sayılı İcra İflas Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile sınırlıdır. Ayrıca Türk hukukunun bir diğer alt dalı olan İş Kanunu ve idarenin mali denetimi kapsamında Sayıştay'ın yetkisinde olan denetim bu çalışmanın konusu içinde yer almamakla birlikte fikir vermesi açısından irdelenmiştir. Bununla birlikte Gaziantep ilinde bulunan denetim firmaları ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası yöneticileriyle yüz yüze gerçekleştirilen görüşmeler neticesinde muhasebe denetiminin mevzuat yönünden incelenmesi ele alındığından çalışmadaki paydaş taraf görüşleri sadece Gaziantep iliyle sınırlıdır.

G. Tanımlar

Muhasebe denetiminin tanımı ve muhasebe denetiminin tarihsel gelişimiyle ilgili daha kapsamlı tanımlar ve değerlendirmeler ilerleyen bölümlerde yer almakla birlikte, basit ve anlaşılır şekilde muhasebe denetimi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun, 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nun ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun tanımını yapmak tez konumuzun temel kavramlarının bilinirliğini sağlamak ve araştırmacılar adına daha verimli bir süreç geçirilmesine vesile olmak için önem arz etmektedir. (Güredin, 2007:14)

Muhasebe denetimi, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkında ileri sürülen fikirlerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarına ihtiyacı olan kişileri bilgilendirmek için objektif olarak delil toplayan ve değerlendiren sistematik bir süreçtir (Güredin, 1995: 3).

İcra ve İflas Kanunu, 09.05.1932 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yasalaştırılan ve 04.09.1932 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 2004 sayılı kanundur. Tanım olarak İcra ve İflas Kanunu, alacaklının ihkak-ı hak yoluna başvurmadan, alacaklı ile borçlu işlemlerinin hangi prosedürlerle bizzat devlet eliyle nasıl yürütüleceğinin açıklandığı ve iflas sürecinin nasıl işleyeceğinin belirleyen kuralların bütününe verilen addır.

Vergi Usul Kanunu, 04.01.1961 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yasalaştırılan ve 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 213 sayılı kanundur. Tanım olarak Vergi Usul Kanunu, genel bütçeye dâhil olan vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkındaki işlemlerin hangi prosedürlerle nasıl yürütüleceğinin kuralları bütününe verilen addır.

Türk Ticaret Kanunu, 13.01.2011 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yasalaştırılan ve 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 sayılı kanundur. Tanım olarak Türk Ticaret Kanunu, Türkiye’de gerçek ve tüzel kişiler arasında yapılan ticari faaliyetlerin hangi prosedürlerle nasıl yürütüleceğine dair kurallar bütününe verilen addır.

E. Konu ile İlgili Ulusal ve Uluslararası Tezler-Çalışmalar

Muhasebe denetiminin gerek İcra ve İflas Kanunu açısından gerek ise Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu açısından hukuki boyutlarının incelenmesi konusunda yapılan çalışmalar nispe-

ten sınırlı sayıda olmakla birlikte, muhasebe denetimi ve denetim konusunda yapılan birçok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalara ve içeriklerine aşağıda değinilmiştir. Ancak her üç kanun açısından inceleme yapılan doktora tezi niteliğinde bir çalışmanın varlığı tespit edilememiştir. Bu açıdan bakıldığında çalışmamız, muhasebe denetiminin hem İcra ve İflas Kanunu hem de Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu açısından inceleyen bir çalışma olması nedeniyle önem arz etmektedir.

Denizer (2019) tarafından yapılan “Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Sermaye Şirketlerinde Denetim” başlıklı çalışmada, denetçilerin denetim görevlerini ifa ederken uymaları gereken yükümlülükleri ve şirketin kuruluşu sırasında meydana gelen eksiklik ve yolsuzluklarda denetçilerin hukuki sorumluluğu üzerinde durulmuştur.

Güvemli ve Özbirecikli (2011) tarafından yapılan çalışmada, bağımsız muhasebe denetimine ait olan 1990’lı yıllardan itibaren başlayarak 2011 yılına kadar süren 20 yıllık kronolojik gelişim süreci incelenmiştir.

Naklacioğlu (2009) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye’deki bağımsız denetim sistemi detaylı olarak incelenmiş ve bu konuda uygulama birliğini sağlamak adına fikir teatisinde bulunulmuştur.

Akdemir (2011) çalışmasında, 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.

Ulusan, Eren ve Köylü (2011) çalışmasında 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun muhasebe ve denetim uygulamaları açısından oluşan yeniliklere ilişkin muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin muhasebe mesleğinde çalışma ile eğitim seviyeleri bakımından farklılık bulunup bulunmadığını belirlemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır.

Gürdal (2013) çalışmasında maliyetlerin hesaplanması ve raporlanması açısından önemli olan konuları ele almış olup, bağımsız denetim kapsamında gerçekleştirilecek olan maliyet denetimine Türk Ticaret Kanunu, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde dikkat çekmeye çalışmıştır.

Aydoğan (2016) çalışmasında bağımsız denetimi kavramsal boyutta ele almıştır, bağımsız denetimin türlerine, iç denetimle ilişkisine ve bağımsız denetim standartlarına yönelik bilgilere yer vermiştir, daha sonra ise yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetimle alakalı düzenlemeleri değerlendirmiştir.

Geçgel (2020) çalışmasında kamu denetim hukukunda kamu zararını incelemiştir. Öncelikle kamu denetimi, ardından kamu zararı kavramı, tespiti, takibi, kamu zararlarının tahsili, yasal düzenlemedeki eksiklikler ve karmaşıklıklar anlatılmaktadır.

Ağralıoğlu (2022) tarafından yapılan çalışmanın konusu, zorunlu bir denetim organına sahip olamamanın anonim şirketler üzerindeki etkisini göstermektir. Bunun için denetime tabi olmayan anonim şirketlerde ortak ve yönetici sıfatında bulunan iki farklı grup belirlenmiştir. Ortak ve yöneticilerin seçilmesinin nedeni, zorunlu olmayan bir denetimin anonim şirket içerisinde önemli bir rol üstelenen bu iki grup üzerindeki etkisini görebilmek amaçlanmıştır. Araştırma metodolojisi olarak ise mülakat yöntemi kullanılmıştır. Yapılan araştırma sonucunda, ortakların ve yöneticilerin her ikisinin de denetime ihtiyaç duyduğu, ortakların denetime duyduğu ihtiyacın yöneticilerden daha fazla olduğu görülmüştür. Bunun nedeni olarak ise şirket yöneticilerinin aldıkları karar ve uyguladıkları politikalar konusunda yeterli bilgiye sahip olamamaları gösterilmiştir. Bir diğer ifadeyle, anonim şirket ortakları ve yöneticileri, zorunlu bir denetime veya denetim organına ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle, bu konuyla ilgili yapılacak mevzuat düzenlemelerinde bu hususun göz önünde bulundurulması gerekliliği vurgulanmıştır.

Güzel'in (2019) çalışmasında, Meclis Araştırma Komisyonu Raporları hukuk devleti açısından incelenmiştir. Araştırma son-

rasında hazırlanan raporların, araştırma sonuçlarını ve tespit edilen hususları ortaya koyduğu ve bir bakıma araştırmayı maddi bir varlık haline getirdiği görülmüştür. Görüşülen meclis araştırma komisyonu raporlarının daha çok hukukun üstünlüğünün fikri temelleri hakkında olduğu görülmüş ve bu doğrultuda meclis araştırmasının hukukun üstünlüğü ilkesinin uygulanmasında etkili bir mekanizma olduğu sonucuna vurgu yapılmıştır.

Arslan (2021) tarafından yapılan çalışma, RPA kavramını tanıtarak ve denetimde kullanımını açıklayarak denetimin geleceğini anlatmaktadır. RPA'nın denetim kalitesini iyileştirme potansiyeline nasıl sahip olduğunu göstermek için bir muhasebe firmasının çalışanlara sağlanan fayda planı denetimlerinin bir vaka çalışmasını kullanılmıştır. Bu çalışmadan elde edilen sonuçlar, çalışanın RPA kullanımından kaynaklanan olumlu ve olumsuz etkileri hakkında daha fazla fikir vermektedir.

Özer (2019) çalışmasında, ödeme araçlarına yönelik açıklamalar yapmış, kredi kartlarının tanımlarını ve tarihsel gelişim süreçlerini vermiş, kredi kartı kullanılarak gerçekleştirilen hileler ile bu hilelere karşı alınan önlemler, kredi kartının taraflarının yararları, zararları, tarafların sahtecilik yönünden dikkatli olması gereken hususlar araştırılmıştır ve Çorum Adliyesi Mahkemelerinde yer alan örnek olaylar değerlendirilmiştir. Özer (2019)'in çalışmasının amacı; kredi kartı hilelerinin nasıl yapıldığını ve bu hilelerden nasıl korunacağına dair araştırma yapmaktır. Bu amaçla Çorum Adliyesi Mahkemelerine konu olmuş dava dosyaları örnek olay incelemesi olarak ele alınmıştır.

Karabatak (2021) tarafından yapılan çalışmada, reaktif (geleceksel) denetimden proaktif (modern) denetime geçişin; kavramsal ve tarihsel süreç kapsamında her iki denetim yaklaşımında kullanılan denetim tekniklerinin, denetim yaklaşımları arasındaki farklar ve ortak yönlerin, teknolojinin denetim kalitesine etkisinin, denimin geleceği ile geleceğin denetçilerinin sahip olması gereken vasıf ve niteliklerin araştırılmasına ve proaktif denetim anlayışının gü-

nümüz denetçilerince kabul görme ve uygulama seviyesinin ortaya çıkarılmasına çalışılmıştır. Dolayısıyla teknolojiye dayalı proaktif denetim tekniklerinin uygulamada kullanılmasının öneminin Türkiye’deki denetçiler ile denetim firmaları tarafından anlaşılmasına, teknolojinin denetimde kullanılmasının önündeki engellerin ve zorluklarının araştırılarak tespit edilmesine; denetçilerin mesleki, teknolojik ve kişisel niteliklerinin geliştirilerek geleceğe hazırlanmalarında ve değişim bilincinin uygulamaya aktarılmasında katkı sağlanması amaçlanmıştır.

Kaşıkçı (2021) tarafından yapılan çalışmada işletmede entegre edilecek sürekli denetim ve izleme sisteminin işletme yapısında ve döngü yaklaşımlarında meydana getireceği değişimlerle birlikte işletmeye olan avantaj ve dezavantajları ortaya konulmaktadır. Bu amaçla şirket ziyaretleri gerçekleştirilmiş, üst yönetim, birim sorumluları ve birimlerde çalışan personelle görüşme sağlanmıştır. Sonuç olarak işletme döngülerinin sürekli denetim ve izleme faaliyeti kapsamına alınmasıyla iş ve faaliyet döngülerinde gerçekleşen işlemlere güvenin oluşturulmasında katkı sağlayacağı görülmüştür.

Bircan (2022), çalışmasında suiistimal denetimi konusu teorik olarak incelendikten sonra denetimde suiistimal olgusuna ve suiistimal içerikli hile olaylarına odaklanılmış, ayrıca sigorta işletmelerinde görülen suiistimal olaylarına yönelik içerik analizi, vak’a analizi ve derinlemesine mülakat çalışmalarına yer verilmiştir. Çalışma dört temel bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde suiistimal kavramına, ikinci bölümde denetimde suiistimal olgusuna, üçüncü bölümde sigorta işletmelerinde suiistimale yönelik temel bilgilere yer verilmiş ve son bölümde sigorta işletmelerine ilişkin üç farklı suiistimal araştırması yapılarak suiistimal olayları ile suiistimal riskleri analiz edilmiş ve suiistimali engelleyici öneriler sunulmuştur. Çalışmanın amacı, işletmelerin karşı karşıya olduğu suiistimal riski gerçeğinden ve yapılan araştırmalardan elde edilen bulgulardan hareketle suiistimal denetiminin işletmeler açısından önemine ve gerekliliğine dikkat çekmektir.

Sever (2021), tarafından yapılan araştırmada; uzmanın ve uzman çalışmalarının denetim surecine dahil edilmesi, bağımsız denetçilerin uzmanlara olan bakış açıları ve yaşanan sorunlar araştırılmaktadır. Araştırmanın amacı; gerçeğe uygun değer ölçümleri özelinde, uzmanların ve uzman çalışmalarının, bağımsız denetim surecindeki önemine dikkat çekmek, bağımsız denetçilerin, uygulamadaki tecrubelerini anlamak ve uzmanlara olan bakışı değerlendirmektir. Derinlemesine bilgi sağlamak amacıyla, Ankara ilinde faaliyet gosteren 7 bağımsız denetçi ile yarı yapılandırılmış mülakat yöntemiyle görüşmeler yapılmıştır. Araştırma sonucunda uzmanların; denetçilerin, işlerini kolaylaştıran, denetime odaklanmalarını ve kendilerini güvende hissetmelerini sağlayan ve denetimin kalitesini artıran kurtarıcılar olarak algılandığı tespit edilmiştir.

Kocabıyık'ın (2015) "Bağımsız Denetim Kavramı ve nc Kışiler zerindeki Etkileri" başlıklı çalışmasında, üçüncü kişinin güvenilir bilgiye olan ihtiyaı, bağımsız denetimin etkin işlevleri, denetim yetkisini elinde bulunduran üçüncü kişi için bağımsız denetimin etkin işlevleri, üçüncü kişi zarar görmüş olabilir, bağımsız denetçiler tarafından verilen hatalı bilgileri üçüncü kişiye ve üçüncü kişiye ileten denetim sonuçları. "Bağımsız Denetimde nc Kışilere Karşı Sorumluluğun Hukuki Dayanağı" başlıklı bölümde, kanunun üçüncü kişilere karşı sorumluluk, haksız fiil sorumluluğu ve sözleşme benzeri sorumluluk davaları ile emanet sorumluluğunu düzenleyen hükümlerine değinilmiştir. Öte yandan bağımsız denetimde üçüncü kişinin zararının tazmin şartları, açılacak tazminat davalarının davacıları, davalılar, sorumluluk şartları, ispat yükü, tazminatın hesaplanması, yetkili mahkeme ve zamanaşımı üzerinde durulmuştur.

Arsacı (1997), tarafından yapılan bu çalışma ile denetimde iç kontrol sisteminin etkinliğini belirlemede genel çerçevede uygulanabilir fonksiyonel bölümlleme kapsamında etkinlik değerleme anketleri oluşturulmuştur. Ayrıca yapılan denetimlerdeki olumsuzlukları ortadan kaldıran ve iç kontrol sisteminde etkinliğin değerlendirilmesini, amaçlarına yönelik olarak en kısa zaman ve en d-

şük denetim maliyeti ile sunabilen bir bilgi işlem programı hazırlanarak, anket yaklaşımı üzerine objektif, istatistiki ölçütlere göre sonuçlar ortaya koyan bir model geliştirilmiştir.

Paça (2020), tarafından yapılan çalışmada BDS 570 işletme sürekliliği çerçevesinde, denetçilerin işletme sürekliliği görüşü ile ilgili bir regresyon modeli oluşturulmaya ve denetçilerin görüşünü etkileyen faktörler belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırmanın veri seti olarak 2013-2017 yılları arasında Borsa İstanbul imalat sektöründe yer alan 159 şirketlerin finansal tabloları ve denetçi görüşlerinden faydalanılmıştır. Araştırmanın uygulama kısmında Lojistik Regresyon, Ki-Kare ve Mann – Whitney testleri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda elde edilen bulgulara bakıldığında modellerin ortalama doğruluk oranı %96,6'dır. Modellerdeki önemli değişkenler önceki denetim raporu ve kısa vadeli yabancı kaynak oranıdır. Denetim firmasının büyüklüğü ile denetçinin görüşü arasında bir ilişki bulunamamıştır.

Sıranetzi (2020) tarafından yapılan çalışmada, işletmenin sürekliliği kavramı ile bağımsız denetim arasındaki ilişki, sebepleri ve sonuçlar itibarıyla değerlendirilerek bu konuda bazı çıkarımlara ulaşmak amaçlanmıştır. İşletmenin sürekliliğinin sağlanmasında işletmenin yönetim kademesi ile birlikte işletmenin paydaşlarından biri olan denetçilerin görev ve sorumlulukları değerlendirilmiştir.

Keskin (2021) yaptığı çalışmada öncelikle dünyada daha sonra Türkiye'de muhasebe mesleğinin ve denetimin gelişim sürecine değinilmiş, ardından kamu gözetim kurumlarının rolü hakkında bilgi verilmiştir. Araştırma bölümünde, KGK'nin ülkemizdeki faaliyetlerinden en çok etkilenen meslek grupları olan muhasebe meslek mensupları ve bağımsız denetçilere uygulanan anket çalışması sunulmuştur. Araştırmanın amacı, Kamu Gözetim Kurumu'nun rolü ile muhasebe uygulamalarındaki değişikliklerin muhasebe meslek mensuplarına ve denetim meslek mensuplarına etkilerini ortaya koymak olarak belirlenmiş ve analizden elde edilen bulgular yorumlanmıştır.

Akinci'nin (2010) çalışmasında, Anayasa Mahkemesinin temel görevi, kanunların ve bazı normların Anayasa'ya uygun olup olmadığını, Anayasa Mahkemesi'nin denetiminin kapsamını ve Anayasamıza göre Anayasa Mahkemesi'nin kanunların, kanun hükmünde kararname ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün belirlenmesi. Biçim ve öz bakımından uygun olup olmadığı, öz bakımından denetim, denetime tabi bir kanunun veya diğer normların içeriğinin Anayasaya uygun olup olmadığı araştırılması ve kanunların veya diğer normların denetime tabi olup olmadığının incelenmesi üzerinde durulmuştur.

Watman (2020) tarafından yapılan çalışmanın genel amacı, Türkiye ve Irak'ta kullanılan popüler modellere göre muhasebe eğitiminin etkinliğini karşılaştırmak ve değerlendirmektir. Muhasebe ve denetim modellerindeki farklar ve bunların kötüye kullanımları azaltırken işletmelerin hesaplarını iyileştirmedeki etkililikleri incelenerek önerilerde bulunulmuştur. Literatür taraması bu çalışmada ağırlıklı olarak kullanılmış ve ardından bazı araştırmalar yapılmıştır. Bu nedenle bu çalışma bizi modern muhasebe ve denetim sistemlerinin seçimine motive edici faktörleri açıklayan, zaman ve mekânda geri götürür, uluslararası muhasebe kurumlarının ilkelerini belirler ve Türkiye'de muhasebe ve denetim için öğretim yöntemleri ve öğretim teknolojileri ile Irak'taki eğitim sisteminde nicel veriler kullanılarak daha fazla çalışma yapılması ve muhasebe ve denetim teknolojilerinin kullanımının tanıtılması amaçlanmıştır.

Yavuz (2009), çalışmasında, yerel yönetim şirketlerinin kuruluş nedenlerini inceledikten sonra, denetim sorunları başta olmak üzere şirketlerin sorunlarını tespit edip değerlendirmek, sorunların giderilmesi ve çözümüne yönelik pratik öneriler sunmayı amaçlamıştır.

Tok (2019) tarafından yapılan çalışma ile, bilgi teknolojileri ile alakalı ne tür faktörlerin günümüzdeki denetim faaliyetlerini etkilediğini anlayarak denetim kalitesini artırmak için yapılabilecek çalışmaların öngörülmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda bilgi teknolojileri denetimi konusunda dünya ve Türkiye'de yapılan yasal

düzenlemeler ve çalışmalar incelenmiştir. İnceleme sonunda BT denetimi konusunda ülkemizde henüz yeterli yasal zemin ve sertifikasyon hizmetlerinin oluşturulmadığı, küreselleşme rüzgarıyla birlikte değerlendirildiğinde söz konusu durumun ülkemiz aleyhine sonuçlar doğurabileceği belirlenmiştir.

Ersan'ın (2008) çalışmasında, İdare Hukuku'nun bir içtihat olması nedeniyle, menfaat alanının sınırları konusunda son sözün yargıya ait olduğu görüşü benimsenmiş ve birinci bölümde genel olarak takdir yetkisi üzerinde durulmuştur. İdarenin bir konuda takdir yetkisinin olup olmadığının nasıl anlaşılacağı vurgulanarak Türk Hukukunda takdir yetkisinin nasıl düzenlendiği ve genel olarak Danıştay'ın takdir yetkisine nasıl yaklaştığı açıklanmıştır. Takdirinin yargısal denetiminin ele alındığı ikinci bölümde, denetime ilişkin anayasal ve yasal düzenlemeler ele alındıktan sonra doktrinde yer alan görüşlere yer verilmiştir. Tarihsel süreçte Danıştay'ın geliştirdiği ilke ve içtihatlar ile denetimde uygulanan yöntemler üzerinde durularak konu açıklanmaya çalışılmıştır.

Alkan (2019) tarafından 250 vergi mükellefi ile yapılan anket çalışmasıyla, vergi suçlarının ortaya çıkış nedenleri ve denetimin vergiyi tahsil edilmesi etkinliği araştırılmıştır. Yapılan araştırmalar göstermiştir ki vergiye gönüllü uyum sürecinin ana temaları olan vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergi psikolojisidir. Bu faktörler vergiye gönüllü uyum sürecinin en önemli belirleyicileridir. Vergi bilincinin oluşması vergiye uyumu kolaylaştıracaktır. Vergi aflarının, vergi oranlarının, çıkarılan muafiyet ve istisnaların mükellef davranışlarını ve vergi uyum sürecini etkileyen unsurların başında geldiği görülmüştür. Denetimin gerekliliği ve etkinliği araştırılmıştır. Etkin bir denetim sisteminin kurulması ve uygulanması, vergi suçlarının azalmasında ve verginin tahsil edilmesinde önemli katkıların olduğu görülmüştür.

Özenirler (2006) çalışmasında, yürürlükte olan 5187 sayılı Basın Kanunu, özgürlük bilgi edinme, yayma, eleştirme, yorumlama ve eser yaratma hakları, basında yayın öncesi denetim, ülke için-

de üretilen veya ithal edilen sinema filmleri ise, ticari dolaşıma ve gösterime sunulmadan önce 5224 sayılı Kanun'da belirtilen ilkeler doğrultusunda Kültür ve Turizm Bakanlığınca denetlenmesi, Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu'nun yayınlarının son denetimi konuları irdelenmiştir. TRT'nin denetimi; hiyerarşik denetim, dış denetim, idari denetim (teftiş), siyasi denetim, yargı denetimi, özel denetim, kamuoyu denetimi ve otokontrol şeklinde gerçekleştiğine değerlendirilmiştir. Radyo ve Televizyon Üst Kurulu'nun denetimi ise, özel denetim başlığı altında Devlet Denetleme Kurulu ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından gerçekleştirildiği, bunun dışında, idare teşkilatı içerisinde yer alan tüm diğer kurum ve kuruluşlar gibi, RTÜK'ün her türlü eylem ve işlemlerine karşı da yargı yoluna başvurulabildiği, TRT ve RTÜK bugün Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun idari, mali ve teknik denetimine tabi olduğu, ancak, 5018 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde bu iki kurum, 2006 yılından itibaren ilk kez Sayıştay'ın denetimine tabi olduğu, dış denetim kapsamında Sayıştay, her iki kurumun da mali denetimini ve performans denetimini üstlendiği, TRT ve RTÜK'ün iç denetiminin ise, 5018 sayılı Kanun gereği 1.1.2005 tarihinden itibaren kurum içinde denetim ile görevlendirilecek iç denetçiler tarafından yapıldığı üzerine irdelemeler yapılmıştır. Avrupa Konseyi'nin Avrupa Sınır ötesi Televizyon Sözleşmesi ile Avrupa Birliği'nin Sınırsız Televizyon Direktifi hükümleri dikkate alınarak, uyumlaştırma yapılması gerekliliği sonucuna varılmıştır.

Yılmaz (2019) tarafından yapılan çalışmanın amacı işletmenin önemli finansal raporlarından olan bilançoda yapılabilecek manipülasyonları, bu manipülasyonların amaçlarını, yöntemlerini incelemek ve bilanço manipülasyonlarının sonuçlarını değerlendirmektir. Çalışmada ayrıca manipülasyonlara ilişkin bir örnek uygulama yapılmıştır. Örnek uygulamada öncelikle bir işletmenin bilançosunu olduğundan daha olumlu göstermesine yönelik manipülasyon örnekleri daha sonra ise aynı işletmenin bilançosunu olduğundan daha olumsuz göstermesine yönelik manipülasyon örnekleri mu-

hasebe kayıtları aracılığı ile yapılmıştır. Olumlu ve olumsuz manipülasyonlardan sonra ilk haline göre bilançoda ortaya çıkan değişimlerin işletmenin finansal durumu üzerinde ki etkileri karşılaştırılmış ve değerlendirilmiştir.

Bible (2005) çalışmasında elektronik ortamda denetçilerin hata ve hileleri bulma konusunda performanslarının düştüğünü ortaya koymuş ve bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin mutlaka geleneksel denetim teknikleriyle birlikte kullanılması gerekliliği üzerinde durulmuştur. Bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin yüksek maliyetli olması, bu kullanımı olumsuz etkileyeceği sonucuna değinilmiştir.

Doğan (2019) tarafından yapılan çalışmada, BIST Bilişim Endeksi'nde yer alan 13 şirketin geleneksel performans değerlendirme oranlarının piyasa katma değeri üzerindeki etkisi hesaplanmıştır. Bu çalışma ile yatırımcıların şirketin finansal tablolarının analizinde geleneksel performans değerlendirme kriterleri ve değere dayalı değerlendirme kriterleri kullanılarak finansal sonuçların farklı açılardan değerlendirilmesi mümkün hale getirilmiştir. Hesaplamalarda kullanılan şirketlerin veri kümeleri Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun internet sitesi üzerinden elde edilmiştir. Tem. Endekste yer alan şirketlerin finansal verileri yazılım, iletişim ve iletişim, donanım ve pazarlama olmak üzere 3 farklı alt kategoriye ayrılarak hesaplanmıştır. Daha sonrasında ise MVA bağımlı değişken kabul edilip, aktif karlılık, özsermaye karlılığı, hisse başı kar, Fiyat/ Kazanç oranı, Piyasa Değeri/ Defter değeri ve satışların getirisi oranları bağımsız değişken olarak kabul edilerek toplam 127 adet alt küme oluşturulmuştur. Oluşturulan bu kümelere MVA'yı en çok etkileyen açıklanma gücü en yüksek alt küme tespit edilmiştir. Regresyon analizleri IBM SPSS Statistics 25 programı kullanılarak yapılmıştır.

Sözer'in (1999) çalışmasında, Avrupa entegrasyonunda yerini almaya çalışan Türkiye'de bağımsız denetim henüz yasal bir yapıya ulaşmadığı, ancak ülkemizde bağımsız dış denetime ilişkin

ilk yasal düzenlemeler, 16 Ocak 1987 tarih ve 19343 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetim Kuruluşları Tebliği ve müteakip 24.12.87 tarihli Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimlerine İlişkin Tebliği ile parçalı bir yasal yapının ortaya çıktığı üzerinde durulmuştur. Bu gelişim süreci nedeniyle Türkiye’de 3 tip bağımsız denetim kuruluşundan bahsetmek mümkündür ve bunların; -3098 Sayılı SPK Kanunu’na Dayanan Bağımsız Denetim Kurumu, 2499 Sayılı SPK Kanunu’na Dayanan Bağımsız Denetim Kurumu ve Denetçiler, 3568 Sayılı Kanun’la getirilen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kurumu olduğu vurgulanmıştır.

Uslu (2019) tarafından yapılan çalışmada, maddi duran varlıklar ve denetim kavramları ayrı ayrı tanımlanıp bu maddi duran varlıkların denetimi incelenmiştir. Bu bağlamda incelenen bağımsız denetim ve iç kontrol kavramları neticesinde, maddi duran varlıkların denetimiyle ilgili önemli olan unsurların altı çizilmiştir. Maddi duran varlık hesaplarının denetimi, hesapların denetiminde uygulanan doğrulama testleri, amortisman ayırma, değerlendirme gibi işlemlerin denetimi konularına değinilmiştir.

Rezece ve Burton (1997), Amerika Birleşik Devletleri’nde gerçekleştirdiği bu çalışmada, adli muhasebe konusunda rastgele örnekleme yöntemi seçerek 259 işletme bölümünde 777 akademisyen ve 500 yeminli mali müşavir ile anket yapmışlardır. Araştırmanın sonuçlarına göre muhasebeciler, akademisyenlerden daha fazla adli muhasebeye ihtiyaç duyulduğunu belirtmişlerdir.

Akaytay (2010), tarafından yapılan çalışmanın amacı bağımsız denetimin etkinliğini arttırma aracı olarak yapay sinir ağlarının kullanılabilirliğini ortaya koymak ve pratik anlamda uygulanabilir bir araç geliştirme yolunda bir adım atmak olarak belirlenmiştir. Çalışmanın bu temel amacı doğrultusunda, yapay sinir ağları esas alınmak suretiyle muhasebe manipülasyonu tahmin modeli kurulmuştur. Ayrıca yapay sinir ağları tahmin modeli oluşturulurken esas alınan değişkenler ile geleneksel istatistik yöntemlerinden lo-

jistik regresyon yöntemi ile de benzer şekilde muhasebe manipülasyonu uygulamalarını tahmine dönük model oluşturulmuştur. Her iki yöntem ile oluşturulmuş olan modellerin tahmin performansları karşılaştırılmıştır. Böylece yapay sinir ağlarının bağımsız denetimin etkinliğini arttırma aracı olarak kullanılabilirliği görülmüştür.

Yaroğlu (2019) tarafından yapılan çalışmada Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin sosyal medya kullanımalarının zaman yönetimlerine etkisi araştırılmak istenmiştir. Öncelikle sosyal medya ve zaman yönetimiyle ilgili literatür araştırması yapılmıştır. Buradan elde edilen bilgilerle, çalışmanın kavramsal çerçevesi oluşturulmuştur. Tezin araştırma kısmında kullanılmak istenen anket formu için, 2018 yılında Y. Bayar ve A. Ünlü'nün güvenilirliğini test etmiş oldukları ve geliştirmiş oldukları, anket formu kullanılmıştır. Hedef kitle olarak, tezin konusuyla paralel olarak, Trabzon Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı üyeler seçilmiştir. Uygulanan anket formu için, SPSS 25 Programı ve Açıklayıcı Faktör Analizi kullanılmış ve değerlendirme sonucu ortaya konmuştur.

Toplu (2019) tarafından yapılan çalışmanın amacı; finansal bilgi manipülasyonunun nedenleri, amaçları, yöntemleri, teknikleri ve sonuçları açıklanmaya çalışılmıştır. Finansal bilgi manipülasyonu yapan şirketleri ortaya çıkarılmasına ilişkin birçok modeller geliştirilmiştir. BİST'te işlem gören 130 şirketin 2011-2015 yıllarına ait mali verileri üzerinden analiz yapıp, şirketlerin finansal bilgi manipülasyonu yapıp yapmadıklarını tahmin edebilmek için analizler yapılmıştır. Yapılan bu çalışmalar için Beneish (1999) modelinde yararlanılmıştır. Ayrıca Türkiye ve dünyada ortaya çıkarılan örnek olayları da göz önünde bulundurularak, finansal bilgi manipülasyonunun önlenmesine yönelik öneriler geliştirilmiştir.

Uzunkaya (2019) tarafından yapılan çalışmada denetim ile ilgili olarak, araştırma yapıp teorik bilgiler verilmiştir. Ayrıca teorik bilgilerin sonunda finans piyasası çalışanlarının bağımsız denetim şirketlerinin güvenilirliği üzerine bir analiz çalışması yapılmıştır. Bu analiz ile birlikte finans piyasası çalışanlarının bağımsız de-

netim şirketlerine güveni ile çalıştıkları finans kurum türü, cinsiyeti, yaşı, öğrenim durumu, mesleki kıdemi ve unvanlarına göre araştırılmıştır.

Özgül (2019) tarafından yapılan amacı, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetime tabi firmaların denetim kalitesi algılarının incelenmesidir. Bu doğrultuda bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetime tabi firmalar üzerinde bir anket uygulaması yapılmıştır. Ankette firma özellikleri ve bağımsız denetim kalitesinin belirlenmesi hedeflenmiştir. Araştırma kapsamında toplanan veriler istatistiksel olarak analiz edilmiş, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetime tabi firmaların denetim kalitesi algıları belirlenmiştir. Sonuçlar ilgili literatür doğrultusunda tartışılıp öneriler sunulmuştur. Çalışmanın birinci bölümünde denetim kavramı, türleri, amaçları süreci, denetçi türleri ve denetim konusuyla ilgili standartlara değinilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise kalite ve muhasebe hizmetlerinde kalite konusuna değinilmiştir. Denetim kalitesi kavramına yönelik yapılan çeşitli akademik tanımlara yer verilmiş ve denetim kalitesini oluşturan faktörler açıklanmıştır. Kalitesiz bir denetimin işletme, paydaş ve ülke ekonomisi açısından doğurduğu sonuçlar ve kaliteli bir denetim için küresel ve ulusal ölçekte çözüm arayışlarına değinilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde bağımsız denetimin finansal raporlama, finansal raporlama kalitesi, kurumsal yönetim ve firma performansı üzerindeki etkileri açıklanmıştır. Dördüncü bölümde ise bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetime tabi firmaların denetim kalitesi algılarının incelenmesine yönelik Türkiye genelinde otuz üç adet bağımsız denetim kuruluşu ve yüz adet bağımsız denetime tabi firmayla yapılan anket çalışması, uygulaması ve analizine yer verilmiştir.

Aytulun (2018), tarafından yapılan çalışmanın amacı, finansal bilgi manipülasyonu ve kayıt dışı işlemlerin muhasebe denetiminin etkisinin incelenmesi olarak belirlenmiş ve bu konuda yapılan incelemelere detaylı olarak yer verilmiştir.

Hız (2018) tarafından yapılan çalışmada, analitik inceleme prosedürlerinin denetim için önemi, bağımsız denetimin özellikle planlama aşamasında nasıl kullanılması gerektiği, elde edilen analiz sonuçlarının nasıl yorumlanması gerektiği, denetçiler için bir yol gösterici gibi, erken uyarı sistemi nasıl kullanılabilirliği üzerinde durulmuştur. Piyasada, otomotiv sektöründe faaliyette bulunan bir işletmenin mali verileri incelenmek sureti ile hem işletmenin geçmiş yıl verileri ile hem de sektör ortalamaları ile karşılaştırılarak analiz edilmesi ve denetçi gözü ile işletmenin planlama aşamasına yardımcı olunmaya çalışılmıştır.

Ramaswamy (2005), çalışmasında, hile ve yolsuzluğun tespiti muhasebe, finansal bilgi ve finansal olayları analiz edebilme becerisinin gerekliliğini savunmuştur.

Lovata (1990), ABD'nin en büyük sekiz denetim şirketinde çalışan 744 denetçiyle yapılan ankette ve 204 aktif görev yapan denetçi ile yaptığı çalışmada, bilgisayar destekli denetim tekniklerinden bazılarının etkin bir şekilde kullanıldığını tespit etmiştir. Bu çalışmada literatürde entegre test tekniği ve entegre kontrol modülünün kullanımının pek tercih edilmediği, ancak genelleştirilmiş denetim yazılımları ve özel amaçlı denetim programlarının sıklıkla kullanıldığı belirtilmektedir.

Aydın (2017) tarafından yapılan çalışmada, Benford Yasası istatistiksel bir yöntem olarak kullanılmış ve hile soruşturması için kanunlara aykırı olan bir veri seti hedefi incelenmiştir. Rakamların frekans dağılımını belirleyen bu kanun, müdahale eden veri tabanı tarafından yaratılan rakamların belirlenmesi için kullanılmıştır. Muhasebe denetimi, hile ile muhasebede hile türleri ve Benford yasası ile ilgili açıklamalar yapıldıktan sonra başvuru bölümü tartışılmıştır. Uygulama bölümünde iki şirkete ait 17.048 adet veri incelenmiştir. İki şirketin uyum ve analizlerinin test edilmesi sonucunda Benford Yasası'nın hile denetimi üzerindeki etkinliğinin ortaya konması amaçlanmıştır.

Eski (2004), tarafından yapılan çalışmada, Tekdüzen Hesap Planı'nın bir bütünlük içerisinde ihtiyaçlara cevap verecek şekilde uygulanabilmesi, maliyet muhasebesine mutlaka işlerlik kazandırılması ile bu tesislerin denetiminin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na uygun olarak gerçekleştirilmesi yönünde konular incelenmiş ve önerilerde bulunulmuştur. Sosyal tesislerin muhasebe ve denetim alanlarındaki problem sahalarını tespit etmek ve çözüm önerileri için sivil konaklama işletmelerindeki uygulamalardan istifade edilmiş, teorik çalışmaların yanında gerçek duruma dayalı örnek uygulamalarda gerçekleştirilmiştir.

Yalçın (2018), tarafından yapılan çalışmanın amacı, zorunlu bağımsız denetim firması rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkisinin olup olmadığını araştırmaktır. Borsa İstanbul'da 2010-2016 yılları arasında işlem gören imalat sanayii şirketleri örnekleminde gerçekleştirilen çalışmada, en küçük kareler regresyon yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın bulguları; zorunlu denetim firması rotasyonunun, gönüllü denetim firması rotasyonu gerçekleştiren şirketler ve herhangi bir denetim firması değişikliği gerçekleştirmeyen şirketlerle karşılaştırıldığında ihtiyari tahakkuklar ile temsil edilen denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğunu göstermiştir.

Saçan (2017) tarafından yapılan çalışmada, tekdüzen hesap planında yer alan bilanço hesaplarının mali ve vergisel anlamda denetimine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Elde edilen bulgular ışığında konu derinlemesine bir değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Digabriele'nin (2008) çalışmasında, akademisyenlerin ve denetçilerin adli muhasebe konusundaki görüşlerine başvurularak, Likert tipi ölçek yöntemi kullanılmış, veriler arasındaki ilişkinin düzeyini belirlemek için korelasyon ve t-testi analizleri yapılmıştır. Çalışmada, adli muhasebenin denetim sürecinde yer alması gerektiği ve denetçilerin adli muhasebe için gerekli niteliklere sahip olmaları koşuluyla mesleklerinde fark yaratabilecekleri sonucuna varılmıştır.

Kale (2017) tarafından yapılan çalışmanın amacı Türkiye ekonomisinde büyük ölçekte etkiye sahip gemi inşa sektöründe iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığının test edilmesidir. Çalışmada etkin iç kontrolün test edilmesi içinde anket sorularının COSO modelinde yer alan kontrolün beş bileşeni olan kontrol ortamı (kontrol çevresi), risk değerlendirme, bilgi ve iletişim, kontrol faaliyetleri ve gözlem (izleme) örnek alınarak oluşturulmuş ve etkinliğini test etmek için analizler yapılmıştır.

Boztepe (2017)'nin yapmış olduğu çalışmada ilk bölümde hile teorisinin anlatımına yer verilmiş ve hileye yönelik genel bir çerçeve oluşturulmaya çalışılmıştır. İkinci bölüme gelince hilelerin sınıflandırılmasına ve hile türlerine yer verilmiştir, üçüncü bölümde hilenin tespitine ve denetimine yönelik gerekli teknikler, dördüncü bölümde ise hilenin önlenmesi için uygulanması gereken usuller anlatılmıştır. Beşinci bölümde sağlık sektöründe uygulanan performans dayalı ortak ödeme sistemi için lojistik regresyon ile suistimallerin tespitine yönelik bir model geliştirilmiştir. 2015 Yılında laparoskopik kolesistektomi operasyonlarında bir devlet hastanesinin gerçek operasyonuna ilişkin bu veriler için, gerçek olmayanlar lojistik regresyon modeline dahil edilmiş ve test edilen verilerin tespit edilmesinde elde edilen gerçek veriler başarılı olamamıştır. Yapılan test sonucunda modelin sahte veri tespitinde başarı oranının %83.30 olduğu tespit edilmiştir.

Yıldırım (2017) tarafından yapılan çalışmada önemlilik planlamasının denetim sürecinde toplanacak kanıtlar üzerine etkileri incelenmiştir. Elde edilen bulgular ışığında konu derinlemesine bir değerlendirilmeye tabi tutulmuştur.

Bilgen (2016) tarafından yapılan çalışmada Türkiye'de kuyumculuk sektöründeki maliyetlerin muhasebesinin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede İstanbul'da faaliyet gösteren örnek bir işletme üzerinden verilerin analizi yapılmış ve sektörün hareketli ortalama maliyet muhasebesine ilişkin unsurları ortaya konmuştur. Araştırmada elde edilen bulgulara göre Türkiye'de kuyumculuk

sektöründe önemli bir açık olup, maliyet ve muhasebe denetimi için ciddi eksikliklerin varlığı tespit edilmiş ve bu eksikliklerin başında ise maliyetlerin doğrudan olanlarının dikkate alındığı, dolaylı maliyetlerin ise yeterince incelenmediği görülmüştür. Sektörde özellikle değerli mücevheratın kullanılması, tasarım ve özgünlük ile modanın gereksinimlerini takip etme konusunda işletmelerin yeterince maliyetlere yer vermediğini ve bunun sonucu olarak, üretilen ürünlerin maddi değerlerinin temel göstergesinin ürünün hammadde değeri olduğu belirtilmiştir. Özellikle en fazla kullanıma sahip olan altın takılarda, hurda altın fiyatları genel bir düzeyde olmakta, sektörün tasarım alanında rekabet edebilirlik düzeyini düşürdüğü tespit edilmiştir. Yazara göre bu durum ise nitelikli ürünlerin ve rekabet edebilir ürünlerin geliştirilmesinin önünde önemli bir engel teşkil etmektedir. Bu ise yapıdan kaynaklanan, maliyetlerin ağırlıklı olarak ürünlerin emtia değerleri üzerinden yapılması, dolaylı maliyetlerin muhasebede yeterince yer almamasına neden olmaktadır.

Okoye ve Okaro (2011), çalışmalarında maliyet-fayda analizini dikkate alarak adli muhasebe hizmetlerinin bağımsız denetim faaliyetlerinde kullanılmasının etkilerini ve bağımsız denetçilerin hile ve yolsuzluğu tespit etmedeki başarısını akademisyenler açısından araştırmışlardır. Araştırmada adli muhasebe uygulamalarının başarıyı artıracak sonucuna varılmış ve adli muhasebe uygulamalarına hem eğitim programlarında hem de bağımsız denetim çalışmaları sırasında yer verilmesi konusunda önerilerde bulunulmuştur.

Karaali (2016) tarafından yapılan araştırmada, Türkiye’de personel ve öğrenci taşımada önemli bir yeri olan servis taşımacılığında maliyet muhasebesi ve bir uygulama örneğinin incelenmesine yer verilmiştir. Araştırmada bu amaçla, İstanbul ilinde öğrenci servis taşımacılığı yapan şirketler evren, bunların içerisinde seçilen bir şirket ise örneklem olarak seçilmiştir. Araştırmada şirketin 2015-2016 eğitim öğretim yılının birinci dönemine ait öğrenci servis taşıma ile ilişkili gelir ve giderleri incelenerek, sektördeki maliyet kalemleri araştırmada raporlanmıştır. Araştırma sonuçla-

rına göre sektörün her ne kadar katılımcı ve yararlanan sayısı yüksek düzeylerde olsa da sektörün istihdam yapısı ve mevcut maliyet giderlerinin çok fazla olduğu, bunun yanında karlılık oranlarının da düşük olduğu görülmüştür. Öte yandan bu düşüklük maliyet oranlarına yansımış olup, çok değişkenli maliyet kalemlerinin sektörde hâkim olduğu ve bu nedenle standart muhasebe denetim sisteminde yer alan maliyet muhasebesi istemlerinin uygun olmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle araştırmada, alana özgü bir muhasebe sisteminin geliştirilmesinin ya da mevcut sistemin en uygun olan muhasebe maliyet muhasebesi sistemine entegrasyonunun, alanda yaşanan muhasebe denetim sistemi aksaklıklarını önleyebileceği önerilmiştir.

Kaban ve Arslan (2016), bankacılıkta bilişim teknolojileri destekli denetim, zimmete para geçirme ve hile denetimi kavramlarını teorik olarak açıkladıkları çalışmalarında muhasebe hareketleri üzerinden olası bir zimmete para geçirme senaryosu oluşturmuşlardır. Çalışmanın amacı, bankaların kullandığı gelişmiş bir denetim yazılımı olan Audit Command Language programı ile muhasebe verileri üzerinden olası bir zimmete para geçirme eyleminin nasıl ortaya çıkarılabileceğini ortaya koymaktır. Bankacılık sektöründe artan işlem hacminin uzaktan denetim programlarına olan ihtiyacı artırdığına vurgu yapılan çalışmada, bilgi teknolojilerini denetim faaliyetlerinde etkin bir şekilde kullanan bankaların hileli işlemleri engelleyerek olası kayıpları önleyecekleri ve böylece müşterilerinin güvenini kazanmakta ve önemli bir rekabet avantajı elde edecekleri sonucuna ulaşılmıştır.

Hızman (2016) tarafından yapılan çalışmada etik kararını etkileyen faktörler ve etik dışı davranış nedenleri etik tanımı yapılarak açıklanmıştır. Bağımsız denetim, denetim ve denetim türleri dahil edilerek tanımlanmıştır. Daha sonra bağımsız denetimde etiğin önemi ve denetimde etiğe duyulan ihtiyaç tartışılmıştır. Ayrıca çalışmada uluslararası ve ulusal alanlarda muhasebe ve denetim meslek etiği ile ilgili yapılan düzenlemeler açıklanmaktadır. Araştırmanın temel amacı, bağımsız denetçilerin gerçekleşen olaylara

ilişkin algılarını belirlemektir. Çalışmanın bir diğer amacı, bağımsız denetçilerin etik kurallara uyumlarını olumsuz yönde etkileyen konularda görüşlerini belirlemektir. Bu amaçla katılımcıların bağımsız denetçiler olduğu anket uygulanmıştır. Daha sonrasında ise veriler açıklayıcı faktör analizi, Mann-Whitney-U, Kruskal-Wallis, Kendall's Tau-B gibi istatistikî yöntemler kullanılarak değerlendirilmiş ve elde edilen bulgular yorumlanarak konu ile ilgili önerilerde bulunulmuştur.

Şener Atsız (2014), “Kanıt ve Kanıt Toplama Tekniklerine Analitik Yaklaşım” çalışmasında Uluslararası Denetim Standartları çerçevesinde denetim sürecinde önemli bir yer tutan denetim kanıtları, kanıt toplama teknikleri ve kanıt toplama tekniklerine analitik yaklaşım ile ilgili bilgilere kısaca değinmiştir. Çalışmanın sonucunda ise, denetçinin başarısı, denetim görüşünün ne kadar sağlam olduğuna, toplanan kanıtların niteliğine ve kanıt toplama tekniklerine bağlıdır. Yapılan denetimlerin başarılı olması ise, ilgili kurallar ile denetim amacı ve standartlarının açıkça tespit edilmiş olmasına, bu kuralları uygulayabilecek düzeyde kişilerin yetişmiş olmasına ve bunların işletme ve denetim organlarında görev almalarına bağlı olması gerektiğinin sonucuna ulaşmıştır.

Durukan (2015) tarafından yapılan çalışmada, vergi uyuşmazlıklarının idari çözümü incelenmiştir. Çalışma sonuçlarına göre Türkiye’de mevcut vergi sisteminde, vergi uyuşmazlığına neden olan etmenlerin başında tebliğden ve tahakkuktan doğan sebepler başta geldiği belirtilmiştir. Öte yandan çözüm için yargı yolu seçildiğinde, Türk hukuk sistemi içerisindeki sorunların burada da kendisini gösterdiği, bürokrasinin çözüm sürecini ciddi derecede geciktirdiği görülmüştür.

Kavak (2015) tarafından yapılan çalışmada gayrimenkul yatırım ortaklıklarının nitelikleri, önemi ve sermaye piyasası düzenlemeleri kapsamında gayrimenkul yatırım ortaklıklarında bağımsız denetim uygulamalarının nasıl yürütüldüğü üzerinde durulmuştur. Yapılan çalışmada, Türkiye’de faaliyet gösteren ve banka iştirak-

ki konumunda bulunan bir gayrimenkul yatırım ortaklığının yıl sonu taslak temel finansal tabloları kullanılarak, hesap grupları bir önceki yıl ile karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve maddi doğruluk testleri ve çeşitli analitik testler kullanılarak gayrimenkul yatırım ortaklıklarında bağımsız denetim uygulamalı olarak ortaya konmaya çalışılmıştır. Sonuç olarak gayrimenkul yatırım ortaklıklarının da yer aldığı sermaye piyasalarında Sermaye Piyasası Kanunu ile amaçlanan, sermaye piyasasının geliştirilmesi ve sermayenin tabana yayılması gerekliliğine değinilmiştir. Söz konusu hedeflere katkı sağlayan bir sermaye piyasası kurumu olarak gayrimenkul yatırım ortaklıklarının finansal tablolarının bağımsız denetimi, denetim çalışmalarının iç denetimle koordineli yapılmasının ve analitik testlerin kullanılması güvenilir bilgi ihtiyacı içinde olan sermaye piyasası aktörleri açısından önem arz ettiği vurgulanmıştır.

Garsombke ve Tabor (1986), 22 dış denetçi ve 83 iç denetçi ile yapılan ankette, toplam 105 elektronik bilgi işlem denetçisi; denetçilerin bilgisayar destekli denetim teknolojilerini kullanmasına neden olan faktörler araştırılmış, denetçilerin bu teknikler hakkında bilgi sahibi olup olmadığı ve hangi tekniklerin daha çok kullanıldığı belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda denetim faaliyetlerinde genelleştirilmiş denetim yazılımlarının, faydalı programların ve veri testlerinin diğer tekniklere göre daha fazla kullanıldığı tespit edilmiştir. Bu çalışmada da bu tekniklerin yararlarının anlaşılmasının bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin kullanımını etkileyen en önemli faktör olduğu belirlenmiştir.

Kaynak (2014) tarafından yapılan çalışmada muhasebe denetimi ve internet üzerinden yapılan sanal satışların denetlenmesi üzerinde durulmuş ve en etkin yöntemler saptanmaya çalışılmıştır. Elde edilen bulgular ışığında konu derinlemesine bir değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Florea ve Florea (2011), “Audit techniques and audit evidence” başlıklı çalışmalarında denetim kanıtı ve kanıt toplama tekniklerine kısaca değinmişlerdir. Çalışmalarının sonucunda ise, denetim fak-

törlerinin etkisi ve denetim amacına ulaşmak için denetim kanıtları uygun şekilde belgelenmeli gibi önerilerde bulunmuştur.

Samancı (2014) tarafından yapılan çalışmada, genel hatları ile muhasebe denetimi ve denetimde kullanılan analitik inceleme tekniklerinden biri olan Benford analizi ele alınmıştır. Benford kapsamında Benford Kanunu'nun işleyişi ile ilgili formüller, Benford dağılımının özellikleri, sınırlılıkları incelenmiştir. Uygulama kısmında Benford analizinin kullanımını içeren kamu sektörüne ait bir işletmenin 2012 yılı muavin defter bilgileri ele alınmıştır. Yapılan uygulamada gerçekleşen tutarlara ait ilk rakam, ilk iki rakam, ilk üç rakam, ikinci ve üçüncü rakamlar ile Benford Kanunu'na göre beklenen rakamlar karşılaştırılarak analizler yapılmıştır. Benford analizinin, muhasebe denetiminde tek başına yeterli olmayıp denetçinin mesleki bilgi ve tecrübesi ışığında, hata ve hilelere ulaşabilmesinde yardımcı bir görev üstlenebileceği çalışmanın sonucu olarak ifade edilmiştir.

Gelinas, Levy ve Thibodeau (2001); mali tabloların denetiminde başvurulan ACL programının tanıtımını ve bilgisayar destekli denetim teknikleri hakkında sunum niteliğinde bir çalışma yapmışlardır.

Özarslan (2014) tarafından yapılan çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, bağımsız denetim ve bilgi sistemleri olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Birinci kısımda geleneksel denetim ve risk tabanlı denetim olmak üzere bağımsız denetim yaklaşımları ve aşamaları açıklanmıştır. İkinci kısımda ise bilgi sistemleri denetimi yapısı, unsurları, amaçları ve türlerine değinilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümü, muhasebe bilgi sistemleri ve muhasebe bilgi sistemleri denetimi olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Birinci kısımda muhasebe bilgi sistemleri yapısı, çalışma süreci ve muhasebe bilgi sistemlerinin yönetim üzerindeki etkisi açıklanmıştır. Çalışmanın asıl ve son bölümü muhasebe bilgi sistemleri denetimi kısmıdır. Burada muhasebe bilgi sistemlerinin bilişim teknolojileri ile ilişkisi,

muhasebe bilgi sistemlerinin denetim süreci ve muhasebe bilgi sistemi denetiminin bağımsız denetim içerisindeki yeri anlatılmıştır.

Temesgen (2005), İsveç'te faaliyet gösteren dört büyük denetim kuruluşunda görev yapan denetçilere uyguladığı ankette bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin kullanım düzeyini, kullanımının sağlayacağı faydaları kullanımı sırasında karşılaşılan problemleri, neden kullanılmadıklarını araştırmıştır. Araştırma sonucunda müşterilerin bilgi sistemlerinin büyük ve karmaşık olmasının bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin kullanımını olumlu yönde etkilediğine değinilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarının bilgisayar destekli denetim teknolojilerine yeterli önemi vermediği ve çalışanlarına özel bir eğitim aldırmadığı sonucuna varılmıştır.

Güney (2009) tarafından yapılan çalışmada, denetimde yeni bir metod olarak kabul edilen, bilgisayarlı muhasebe sistemlerinde risk odaklı denetim açıklanmaya çalışılmıştır. İlk bölümde bilgisayarlı muhasebe sistemleri açıklanmaya çalışılmıştır. Sonraki bölümde bilgisayarlı muhasebe sistemlerinde denetim riskleri açıklanmıştır. Çalışmanın son bölümünde bilgisayarlı muhasebe sistemlerinde risk odaklı denetim süreci ve denetim teknikleri açıklanmıştır.

Richardson ve Louwers (2010) çalışmasında, bilgisayar destekli denetim araçlarının en popülerleri olan ACL incelenmiştir ve ACL yazılımı hakkında detaylı bilgi verilmiştir. Ayrıca yazılımın kullanılması istatistiksel örneklemelere yer verilmiştir.

Kapusuzoğlu (2007) tarafından yapılan çalışmada, ülkemizde önemli bir sorun hâline gelen vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesinde muhasebe denetiminin yeri ve önemi incelenmiştir. Bu doğrultuda, vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesine yönelik olarak muhasebe denetiminde birtakım düzenlemelere gidilmesi gerektiği ve muhasebe denetiminde yapılacak olan düzenlemelerin tek başına yeterli olmayıp bunun yanı sıra vergi yasalarında ve idari yapıda da düzenlemeler yapılması gerektiği yönünde değerlendirilmedi bulunulmuş ve yapılması gerektiği düşünülen düzenlemelere ilişkin birtakım öneriler sunulmuştur.

Ariwa, Olasanmi ve Mauri (2012); bir denetim firmasının 250 çalışanı arasında finansal işlemler sırasında karşılaşılan çeşitli hile türlerini tespit etmeye ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinin benimsenmesini ve çalışanların performansı üzerindeki etkilerini değerlendirerek sorunları ortaya çıkarmaya çalışmışlardır. Araştırmanın bulguları, katılımcıların %72,8'inin bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin dolandırıcılık tespitinde önemli bir rol oynadığını ve bu nedenle kuruluşlardaki dolandırıcılık olaylarını en aza indirmek için kullanılabileceğini kabul ettiğini gösterdi. Anket katılanların %58,1'i bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin denetçilerin performansını iyileştirmeye yardımcı olduğunu belirtmiştir. Katılımcıların %23'ü performanslarının daha fazla stres ve baskı ile ilişkili olduğunu iddia ederek bu konuda kararsız kalmıştır.

Çavdar (2016) çalışmasında muhasebe denetiminde kullanılan kanıt toplama tekniklerine, denetim kanıtlarının ne olacağına, nasıl ve kimden toplanacağına gibi konulara kısaca değinmiştir. Çalışmanın sonucunda ise denetim kanıtlarının toplanması için kullanılan çeşitli tekniklerin olduğunu, kanıt toplama tekniklerine örnek olarak, fiziksel inceleme, belge inceleme, kayıt sisteminin yeniden izlenmesi, gözlem, sorgulama, doğrulama, yeniden hesaplama ve analitik inceleme gibi teknikler yer aldığını ifade etmektedir.

Kaya (2005) tarafından yapılan çalışmada iç denetim, pazarlama denetimi ve satış yönetimi denetimi açısından ele alınmış, önemi, gerekliliği ve sonuçlarından kimler, ne şekilde yararlanır anlatılmıştır. Ayrıca Türkiye'de faaliyet gösteren en büyük üç ambalajlı dondurma üreticisi işletmenin pazarlama denetimi ve satış yönetimi denetimleri ele alınmış, ilgili işletmelerin ürün dağıtım kanalları Ege Bölgesi açısından ele alınarak fiili çalışmalar yapılmış, ortak etkin satış yönetimi denetim teknikleri formu oluşturularak etkin denetimin sağlanma durumları ortaya konulmuştur.

Lala (2014), denetçiler tarafından rutin iş fonksiyonlarının bir parçası olarak hile tespiti için kullanılabilecek bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin özelliklerini sunan çalışmada, hile tespiti-

ne yönelik bu proaktif ve artımlı yaklaşımın daha az engelleyici ve pahalı, ancak oldukça etkili olduğunu savunmuştur.

Sadullayev (2003) tarafından yapılan çalışmanın birinci bölümünde ilk olarak denetim kavramı ve muhasebe denetimi ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra denetimin tarihi ve denetim türleri incelenerek bağımsız denetimin denetim sistemi içerisindeki yeri ortaya konulmağa çalışılmıştır. İkinci bölümde bağımsız denetim mesleğinin uygulanmasında önemli yer tutan uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına ilişkin genel veriler ve mesleğin gelişmiş olduğu ülkelerdeki oluşum incelenmiştir. Üçüncü bölümde Azerbaycan'daki denetim düzeni genel olarak ele alınmıştır. Azerbaycan'da temel muhasebe kavramları, muhasebe ilkeleri ve uygulamaları, ülkedeki başlıca denetim kurumları ve bu kurumlar arasındaki karşılıklı ilişkilerin oluşturulmasına yönelik konular araştırılmıştır. Dördüncü bölümde bağımsız denetimin ülkedeki gelişimi, bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemeler, bağımsız denetimin Azerbaycan ekonomisine yararları ve bağımsız denetim olgusundaki sorunlar ele alınmıştır.

Oni (2015) çalışmasında Nijeryalı yerel denetim firmalarındaki bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin kullanımı ile denetim kalitesi arasında bir ilişki olup olmadığını belirlemek üzere açıklayıcı istatistikler, korelasyon analizi ve lojistik çoklu regresyon kullanarak yaptığı çalışmasında, Nijerya'da denetim firmalarının bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin uygulamada etkili olmadığını ve bu sebepten de istenilen derecede kaliteli denetim raporları üretmediklerini ortaya koymuştur.

Aygen (2003) tarafından yapılan çalışmada; bilinçli vergi mükellefi, etkin bir vergi yönetimi ve iyi bir mevzuata nasıl sahip olacağı üzerinde durulacak ve vergi kayıplarının önlenmesinde muhasebe denetiminden nasıl yararlanılması gerektiği ortaya konmaya çalışılmıştır.

Shamsuddin, Logenthiran, Rajasharen, Dhinesh, Maran, Amer ve Muthu (2015); çalışmalarında, Malezya'daki iç denetçiler

tarafından bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin kullanım düzeyini etkileyen faktörleri incelemiştirlerdir. Çalışmada, bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin denetimin etkinliğini ve verimliliğini artırmak için bir umut olduğunu ve bu nedenle de hayati öneme sahip olduğu belirtilmektedir. Veriler, Malezya'daki şirketlerde ve denetim firmalarında çalışan 108 iç denetçiyle anket yapılarak toplanmıştır. Tanımlayıcı analiz, güvenilirlik ve normallik testleri gibi istatistiksel testler yapılmıştır. Bulgular, bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin iç denetçiler tarafından tercih edildiğini, anlaşılmasının kolay olduğunu ve görevlerini kolaylaştırmak için gerekli tüm işlev ve yeteneklere sahip olduklarını ortaya koymuştur. Elde edilen sonuçlara göre Malezya'da iç denetçiler tarafından bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin kullanım düzeyini etkileyen en önemli faktörün performans beklentisi olduğu ortaya çıkmıştır. Son olarak şirketlerin ve denetim firması yönetiminin gelecekte kuruluşlarında iç denetçiler için bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin yaygınlaşacağı belirtiliyor.

Shihab, Meilatinova ve Hidayanto (2017) çalışmalarında ombudsman firmalarında bağımsız denetçiler tarafından bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin benimsenmesinin ve önceliklerinin anlaşılması amaçlanmıştır. Dışsal değişkenlerin dahil edilmesiyle Teknoloji Benimseme Modeli uyarlanmış ve bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin kabulünün belirleyicileri olarak toplam on bir faktör test edilmiştir. Çoğunluğu Cakarta bölgesinde olmak üzere bilgisayar destekli denetim teknolojilerini kullanan çeşitli kamu muhasebesi firmalarından toplam 141 örnek veri toplanmıştır. Veriler daha sonra "En Küçük Kareler" yöntemi kullanılarak istatistiksel olarak analiz edilmiştir. Sonuçlara göre, bilgisayar destekli denetim teknolojilerinin kullanımı benimsemeden ziyade ampirik kanıtlar, davranışsal kanıtlar, algılanan fayda ve algılanan kullanım kolaylığından doğrudan etkilemiştir.

Öz (1999) tarafından yapılan çalışmanın birinci bölümünde bilgisayarların genel yapısı, işletme içinde genel olarak kullanımı ve muhasebeye olan etkileri ele alındıktan sonra ikinci bölümde genel

olarak muhasebe denetiminden bahsedilip ardından elektronik bilgi işlem sistemlerinde denetim ve iç kontrol anlatılmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise bilgisayar kullanılan bir muhasebe sisteminde uygulanacak denetim teknikleri konusu işlenmiştir.

Saka (2000) çalışmasında Türk bankacılık sektöründe denetim fonksiyonunun gelenekselleşme sonucu yaşanan gelişmeler karşısında etkinliğini kaybetmemesi için bilgi teknolojileri ile ilgili denetim yaklaşımının durumu belirlenmeye çalışılmıştır. Denetim sistemlerinin tüm kesimlere güvenilir ve kullanılabilir bilgiler sunduğunu ifade etmiştir. Araştırma verileri bir uygulama sonucunda elde edilmiş ve Türk bankacılık sektöründe bilgi teknolojileri denetiminin yapılmamasının sektörün güvenilirliğini olumsuz yönde etkilediği ve çok ciddi bir sorun olan bu durumun önüne geçmek için önlem alınması gerektiği ifade edilmiştir.

İnceci (1999) tarafından yapılan çalışmada oluşturulan muhasebe sisteminde hesap planı, dönem içi ve dönem sonu muhasebe işlemleri ile mali tabloları için öneriler getirilmiştir. Ayrıca yüce amaca hizmet etmek için kurulan vakıfların denetiminin de önemi vurgulanmıştır. Ayrıca alışmada vakıfların denetimine yer verilmiştir, mevcut denetim sistemi irdelenmiş ve denetim ile ilgili öneriler geliştirilmiştir.

Yücel, Alparslan ve Taşkın (2011) çalışmasında, elektronik ve rilerin hızla yaygınlaştığı bir ortamda bilgisayar destekli denetimin gerekliliği üzerinde durulmuştur. Türkiye'nin tamamını denetleyen kurum olan Sayıştay bünyesinde bilgisayar destekli denetim sisteminin kurulması gerektiğinin belirtildiği çalışmada, bu sistemin denetçilerin kapsam ve kapsamını genişleteceği ifade ediliyor. Çalışma sonucunda, Sayıştay denetimlerinin uygun hâle getirilmesi için kapsamlı bir denetim ontolojisinin oluşturulması ve bu ontoloji üzerine denetim prosedürlerini ve analiz yöntemlerini içeren bilgisayar destekli bir denetim sistemi projesinin oluşturulması önerilmiştir.

Yener (1998) tarafından yapılan çalışmada, bazı faktörlerin denetçilerin analiz metodu yargılarını nasıl etkilediğini belirlemeyi amaçlamıştır. Araştırmanın amacı, bu faktörlerin temel etkilerinin belirlenmesidir. Bu şekilde denetçilerin yargı kriterlerinin anlaşılması amaçlanmıştır. Bulguların ortaya koyduğu kısaca şöyledir: Türk denetçiler denetim programlarını değerlendirirken, kendi yargılarını kullanmamaktadırlar. Çalışmadaki örnekte, denetçiler verilen denetim saatini pek değiştirmemişlerdir. Denetçiler, tecrübe seviyelerindeki farklılara rağmen, dahili kontrol sistemine olan güvenirlilik, analiz metodlarının hata sinyali vermesi ya da vermemesi gibi ilgili faktörlerdeki değişimlere çok fazla ilgi göstermemişlerdir.

Kavramsal Çerçeve

1.1. Denetim ve Tarihî Gelişimi

Anglo-Sakson ülkelerinde bulunan işletmelerin bünyesinde yürütülen muhasebe işlemlerinin denetim faaliyetlerine “auditing” denmiştir. “Auditing” kelimesinin temeli ise Latince de işleme ya da dinleme manasını taşıyan Audire fiiline dayanmakta olup bunun anlamı eski zamanlarda toplumların içerisinde seçili olan uzmanların bazı faaliyetlerde görevlendirilmiş olan kişilerin gerçekleştirdikleri işleri dinleyip doğruya ulaşma çabalarıdır (Bozkurt, 1998:17; Demir, 2006:39). Eski Roma uygarlığında MÖ 3000’li yıllara değin bazı kaynaklarda denetim faaliyetlerine ilişkin uygulamaların olduğu görülmektedir. Aslında ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği tüm dönemlerde, günümüzdeki anlamı taşımasa da bir denetim faaliyetinin olduğunu söylemek mümkündür. Bunun nedeni ise denetimin tarihinin iktisadi ve finansal olayların başlamasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca her finansal faaliyetin olduğu yerde denetimin de olması zorunluluktur (Haftacı, 2007:2; Gürbüz, 1990:20-21).

Eski Çin ve Mısır uygarlıklarında da denetçilerin olduğu ve bu denetçilerin Çin İmparatoru ve Mısır firavununun hesaplarını de-

netledikleri görülmüştür. Çin'deki Zhao hanedanının devlet muhasebe sistemi, ayrıntılı bir bütçe sürecini ve tüm devlet dairelerinin denetimlerini içeriyordu. Mısır'da hanedanlık döneminin başlangıcından (MÖ 3000) itibaren yazıcılar (muhasebeciler) toplumda en saygın kişiler arasındaydı ve yazıcılık mesleği en prestijli mesleklerden biriydi. Mısır firavunları denetçilerine karşı çok sert davranmaktaydı. Her kraliyet deposunun da iki denetçi kullandığı ve bunlardan birinin malları kapıya geldiklerinde, ikincisi malları depolandıktan sonra saydığı görülmüştür. Denetçiler her iki hesaba da baktığında bir fark varsa denetçilerin ikisi de öldürülürdü. Kâr veya servetin belirlenmesi için bir destek mekanizması veya kâr maksimizasyonuna ulaşmak için bir karar destek sistemi olarak defter tutma, Mezopotamya, Mısır, Yunan veya Roma gibi eski kültürlerde temelde bilinmiyordu. İngilizce konuşulan ülkelerde denetim, MS 1130'a kadar uzanmaktadır. Daha sonra, son derece gelişmiş ekonomik sistemlere sahip olmalarına rağmen, ekonomik gerçeklerin veya olayların kaydının, tek amacı ticaret ortağının kısa süreli hafızasını desteklemek olan tekil işlemlerin kaydı ile sınırlı kalmıştır (Hayes, Dassen, Schilder, & Wallage, 2005:2; Lawrence, 1996; Woolf, 1963:5-6).

Denetim, yönetim biliminde ana işlevler arasında yer almaktadır ve bir organizasyonun belirli amaçlarına ulaşılmasının değerlendirilmesine dair tüm faaliyetleri kapsamaktadır. Diğer taraftan denetim temelinde bir savunma mekanizması olarak görülmektedir ve önceden oluşturulmuş bir nevi normlar çerçevesinde faaliyetlerin yerine getirilmesinde aykırılığın olasılığına dayanmaktadır (Çalgan vd., 2008:33).

Denetlemenin hukuksal alandaki karşılığı ise, hem devlet daireleri ve teşkilatlarının hem de özel hukuk hükümleri baz alınarak kurulan şirketlerin kamu menfaatleri noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine uygun olarak çalışıp çalışmama durumlarının incelenmesidir (Ramamoorti, 2003:3).

“Auditor” kelimesi 1289'da İngiltere'de ilk defa mesleksişel unvan şeklinde literatürde kendine yer bulmuştur. Profesyonel denet-

çilerin ilk örgütü ise 1581 yılında Venedik'te kurulan “ Collegio Dei Rexonati” isimli örgüt olmuştur. Bir kamu kurumu statüsünde olan bu örgüt, çalışma alanını hızlı bir şekilde genişletmiş ve üyele-
rinin örgüte kabulüne yönelik çok ciddi ve sert hükümler koymuş-
tur. (Reiserv, 2017:201; Aktuğlu, 1996:8; TICAEW, 1966:11).

Kâr maksimizasyonu tutumu, Orta Çağ'ın sonunda İtalya'da büyük ticaret evlerinin oluşmasıyla ortaya çıkmıştır. Ticaret artık bireysel ticari yolcunun alanı değildi; artık Venedik, Floransa veya Pisa'daki büyük ticaret evlerinin lüks masalarında merkezî olarak koordine ediliyordu. Sonuç olarak, iletişim hayati hâle geldi. Bu nedenle, beklenmedik bir şekilde, çift girişli defter tutma sistemi ilk olarak İtalya'da, Luca Pacioli'nin 20 Kasım 1494 tarihli Summa de Arithmetica'sında tanımlanmıştır. Modern denetim uygulaması, Sanayi Devrimi'nin şafağında modern şirketin başlangıcına kadar uzanmaktadır. 1853'te Edinburgh'da Muhasebeciler Derneği kuruldu. Büyük Britanya'da birkaç başka enstitü ortaya çıkmıştır ve 1880'de İngiltere ve Galler'deki Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü ile birleşmiştir. Bu ülke çapındaki enstitü, on dokuzuncu yüzyılın sonunda tüm Batı dünyasında, örneğin ABD'de (1886'da) veya Hollanda'da (1895'te) ortaya çıkan enstitülerin öncülü olmaktadır (Hayes, Dassen, Schilder, & Wallage, 2005:3; Arkun, 1980:17; Yazıcı, 1986:37).

Denetim ister kamu kurumunda olsun ister özel işletmede olsun yönetimde en önemli değerlerden biridir. Denetim, kuruluşun iş performansı ile önceki plan ve programlara göre istenen sonuç arasındaki farkı belirlemektedir. Ayrıca denetim için bu iki durum arasındaki uyumluluğu sağlamak için alınan her şekildeki yönetsel önlem olarak da anlaşılmalıdır. Bu durumda denetim, örgütü amacına uygun olarak işler hâle getiren ve çalışanların davranışları üzerinde etkili olan, kendi içinde bir geri bildirim mekanizması içeren bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir anlayışa göre, denetim süreci standartlar belirlemeyi, performansı ölçmeyi ve bu standartlarla karşılaştırmayı ve ikisi arasındaki çelişkiyi değerlendirmeyi içermelidir. Daha basit bir ifadeyle denetim, strate-

jik konularda standartların belirlenmesi, raporlanması ve düzeltici önlemlerin alınması süreci olmaktadır (Ertekin, 2004:57; Köse, 2007:19; Durmuş ve Taş, 2008:44).

Denetimin tanımlarından yola çıkarak oluşan ve denetimi belirleyen özellikler aşağıda gösterilmiştir (Karanfiloğlu, 1999:37-43);

- Özellikle denetim işletmelerde rakamlarla elde edilen bilgilerin karşılaştırılması sürecidir.
- Denetim ekonomik birimi ya da döneme ait olan bilgileri kapsamaktadır.
- Denetim ilgili delilleri toplayarak değerlendirme sürecidir.
- Denetimin gerçekleştirilmesi uzman ve bağımsız kişiler tarafından yapılmaktadır.
- Denetim sürecinin bitiminde denetim ile ilgili bir rapor düzenlenmektedir.

1.2.Denetim Teknikleri

Denetçilerin gerçekleştirdikleri işlemlerin başında işletmedeki mali rapor ve tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda, güvenilir bir denetim sonucuna ulaşabilmek için, farklı denetim teknikleri uygulayarak yeteri kadar kanıt toplamak gelmektedir. Başka bir deyişle, yeteri kadar kanıt toplayabilmek için değişik denetim tekniklerinden biri veya birkaçını beraber veya ayrı olarak denetim alanına uygulanmaktadır. 1990 yılında yayınlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik kapsamında uygulanabilecek denetim teknikleri sayım ve envanter incelemesi, belge incelemesi, gözlem, bilgi toplama, doğrulama, karşılaştırma ve aritmetik inceleme ve analitik inceleme şeklindedir (Özer, 1997:257; Resmî Gazete, 1996. md.31; Selimoğlu, 2011:132-144).

- a) Sayım ve envanter incelemesi: İşletmenin kayıtlarında gösterilmiş olan varlıklar ile borçların ilgili mevzuatta yer alan

hükümlerine göre belirtilen belgelerle doğrulanması ile birlikte fiili ve kaydi envanterlerin gerçekleştirilmesi işlemidir.

- b) Belge incelemesi: İşletmedeki muhasebe kayıtların dayanağının belgeler olduğunun doğrulanması, sunulan belgelerdeki bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığının araştırılması işlemidir.
- c) Bilgi toplama: İşletmenin muhasebesinin kayıt ve belgelerinde gerekli açıklık bulunmadığı durumlarda ilgili kişilerden bilgi alınması, alınan bilgiler tutanaklara kaydedilmesi işlemidir.
- d) Doğrulama: İşletmenin kayıtlarında bulunan hususlarda, ilgili üçüncü kişilerin elinde bulunan defter ve belgeler üzerinden araştırma yapılarak tespit yapılarak doğrulanmasıdır.
- e) Karşılaştırma ve puantaj: Aralarında uyumlu olması gereken tutarların karşılaştırılması, toptan aktarımların kontrolü, kayıt ve belge üzerinde yapılan her türlü aritmetik işlemin doğruluğunun araştırılmasıdır.
- f) Analitik analiz: Cari yıl hesaplarının işletme hesap ve işlemlerinde, aylık veya yıllık performans, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb. gibi cevap vermesi gereken normal sonuçlarda bulunması hâlinde sapmaların tespit edilebilmesi, sonuçların bir önce yıldaki hesap ve işlemlerindeki sonuçlarla, kapasite raporlarında yer alan sonuçlarla birlikte bütçe verileri veya sektör ortalaması ile oran ve trend analizi gibi istatistiksel yöntemler uygulanarak, dikkate alınarak karşılaştırılması ile değerlendirilmesidir. Bu teknikler, onay sözleşmesi tarihinden onay raporu tarihine kadar, hesapların niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri dikkate alınarak yeminli mali müşavir tarafından belirlenecek aralıklarla sürekli denetimlerde ve diğer denetimlerde denetimin her aşamasında uygulanabilmektedir.

1.3. Muhasebe Denetimi

Bu başlık altında muhasebe denetiminin tanımı yapılarak defter tutma zorunluluğu ve tutulacak defterler, denetim ve denetim türleri, denetçi ve denetçi türleri gibi kavramlar üzerinde durulacaktır.

1.3.1. Muhasebenin Tanımı

Kuruluşların şekil ve büyüklüğüne bakılmaksızın işletmelerde meydana gelen faaliyetlerin büyük bir kısmı varlık hareketlenmesine sebep vermektedir ve finansal işlem olarak adlandırılabilen bu işlemler, işletmelerde varlıkların ve kaynakların oluşumu esnasında değişim ortaya çıkarmaktadır. Örneğin, nakit vererek ticari mal alma süreci, nakit varlığı envantere dönüştürür; alınan ticari malların kredili satış süreci, stokun alacaklara dönüşmesine neden olmaktadır. İşletmede meydana gelen finansal işlemlere ilişkin veriler toplanmalı, işlenmeli ve işletmeyle ilgisi olan kişilerin faydasına sunulması gerekmektedir. Bu işlevi ifa eden yapıya muhasebe denmektedir (Sevilengül, 2016: 3; Demirkan, 1998:12).

Muhasebe, iktisadi işletme veya kuruluşların, genel olarak varlıkları, gelir ve giderleri bulunan kişiler ve toplulukların, mali durumlarını, faaliyet sonuçlarını, kredi-borçluluk durumlarını üçüncü kişilerle ve benzeri amaçlarla tespit etmeleri, belge düzenlemeleri, belge alışverişinde bulunmaları ve kayıt altına almaları anlamına gelmektedir. Ayrıca sistematik olarak, kayıtlara dayalı olarak, işletmenin veya bir grubun finansal durumu ile faaliyet sonuçlarını sunan finansal tabloların hazırlanmasını ve raporlanmasını barındıran işlemler sistemi olarak da tanımlanabilmektedir (Baklacioğlu, 1992: 21).

Muhasebe, işletmenin finansal işlem ve olayları ile ilgili bilgileri tanımlayan, kaydeden, bu bilgileri özetleyen ve sonucunu ilgili kişilere raporla sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlanmaktadır. (Kepekçi, 1995: 13). Muhasebe, geçmişten günümüze ihtiyaç duyulan gereksinimlere uygun olarak teknik ve kavramsal değişiklikler ge-

çiren bilgi çerçevesinde gelişmiştir. Türkiye'deki muhasebe de bu tanımdan ayrı değildir (Özyürek, 2009: 57).

Muhasebenin düzenli bir şekilde tutulmasının işletme yönetimi-ne büyük fayda sağlayacağı bilinmektedir. Bu nedenle, muhasebe bir bilgi aracı olduğundan, geçmiş işlemleri kaydederek bir bellek görevi görmektedir. Hedeflerin ve beklentilerin hangi standartlara ulaşıldığını görmeyi ve karşılaştırmanızı sağladığı bilinmekte olan muhasebe aynı zamanda bir kontrol aracı olarak nitelendirilmektedir. Bu amaçla işletmeler kendi bünyelerinde muhasebe birimi oluşturmuşlardır. (Özyürek, 2009: 26)

Muhasebe sistemi, işle ilgili grupların bilgi ihtiyaçları dikkate alınarak hazırlanmıştır. Günümüzde büyüyen ve karmaşık olan işletmelerde başarılı bir yönetim için, çoğu finansal olarak nitelikli olan bazı bilgilerin üretilmesi ve analiz teknikleri kullanılarak incelenmesi ve yorumlanması gerekli hâle gelmiştir. Ayrıca, özellikle sermaye şirketlerinde, işletmenin likiditesini, finansal yapısını, faaliyet verimliliğini ve kârlılığını incelemek ve değerlendirmek için temel oluşturacak muhasebe verileri olmadan, gerektiği gibi yönetmek ve değerlendirmek artık mümkün değildir. Yönetimin etkinliğini kontrol etmek, yatırımları seçmek, tedarik, üretim, satış ve finansman planları yapmak, iş sonuçlarını tartışmak ve finansal riskleri belirlemek ve bunları ortadan kaldıracak işlemlere girmek gibi durumlarda finansal muhasebenin sağlayacağı bilgiler önemli göstergeler olarak kullanılmaktadır. Muhasebe, izleme, teşhis, önlemlerin belirlenmesi, programlama için temel oluşturacak bilgi kaynağıdır. Bu nedenle muhasebe, yasal kurallar düzeninden daha ayrıntılı ve kapsamlı tutulur, böylece işletme yönetimi bir vizyon organı olarak kullanılabilir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nda (m.197) sanayi işletmelerinden genel muhasebe verileri ve muhasebe dışı bilgilerle işlenebilecek bir "üretim defteri" tutmaları istense de sanayi işletmelerinin bununla yetinmesi mümkün değildir. Bu işletmeler, muhasebe sisteminde, işletme hakkında yararlı bilgiler sağlayacak bir maliyet muhasebesi departmanı oluşturma ve çalıştırma maliyetini üstlenmeyi kabul etmektedir. İşletmenin ni-

teligine uygun olarak oluşturulan bir muhasebe sistemi, yönetime etkili bir şekilde katkıda bulunabilecektir (Sevilengül, 2016: 11; Güredin, 2010:185; Durmuş ve Taş, 2008:44-45).

Muhasebeyi ölçme, değerlendirme ve iletişim aracı niteliğini üzerinden barındırarak; işletme içinde meydana gelen finansal olaylar ve işlemler hakkında parasal miktarlarda ve gerekirse diğer nicel verileri toplayan, bu verileri işle ilgili ana kişilerin ihtiyaçlarını ve hedeflerini dikkate alarak “kayıt”, “sınıflandırma “ ve “analiz” gerçekleştirip işleyerek , elde edilen neticeleri, çoğu periyodik olarak düzenlenen “raporların” özetlenmesinde sunmakta olan sistemli bilgi sağlama olarak tanımlanabilmesi mümkündür (Büyükmirza, 2012: 25; Önder, 2008: 18).

Verilen tanımlardan yola çıkarak muhasebenin amacının ve görevinin, işletmeyle bağı olan belirli kişiler ve kuruluşlara ilgili ve gerekli sayısal bilgiler sağlamak olduğunu söylemek mümkündür. Bahsi geçen kişiler ve kuruluşları genel itibarıyla iki temel grupta toplayabiliriz;

- a) İşletme dışında yer alan üçüncü kişi ve kuruluşlar,
- b) İşletme içinde yer alan yöneticiler.

Her iki grubunda işletme faaliyetleri ve durumu ile ilgili ihtiyaç duyduğu bilgiler nitelik, nicelik ya da detaylar açısından farklılık teşkil etmektedir (Büyükmirza, 2012: 26).

Toplum ihtiyaçlarının fazlalaşması ve çeşitlenmesi sebebiyle hem işletmeler genişlemiş hem de yeni işletmeler açılmıştır. İşletmelerin sahip ya da yöneticilerinin tek şahıs olmaları ile sınırlı faaliyetlere sahip olmaları durumunda işletmenin denetimi kolay bir şekilde olabilmektedir. Yalnız, toplum ihtiyaçlarının fazlalaşması ile birlikte işletmeler büyümüş ve çeşitlenmiştir, dolayısıyla bu tür durumlarda işletmelerin denetimleri de zorlaşmıştır. İşte bu anlamda işletmelerde denetimin gerçekleşmesi için işletmede meydana gelen işlemlerin kaydedilmesi önem arz etmektedir dolayısıyla mali

işlemlerin kayıtlarının tutulması ve nihayetinde muhasebeleştirilme durumu söz konusu olmaktadır (Erdoğan, 2002: 52).

1.3.2. Defter Tutma Zorunluluğu ve Tutulacak Defterler

İşletmeler finansal durumlarını ve finansal performanslarını finansal tablolar aracılığı ile ilgili kişi ve kuruluşlara sunmaktadırlar. Finansal tablolarda amaç; işletmeye ait finansal durumun, finansal performansın ve nakit akışlarının ilgili kişi ve kuruluşların kendileri adına alacakları ekonomik kararlarda faydalı olacak şekilde bilgi akışını gerçekleştirmektir. Bununla birlikte finansal tablolar, işletme yöneticilerinin işletmeye ait kaynakların nasıl kullanıldığını da göstermektedir (TMS 1, Şahin,2014:129-146).

Türk Ticaret Kanunu'nun 12 ve 16. maddeleri arasında tacir olmanın hususları açıklanmıştır, tacir olmanın neticesinde ise tacirler işletme için gerekli defterleri tutmak durumundadırlar (TTK m.64/I; Abidoğlu,2014: 91-105). Yine TTK'nin 18. maddesinde tacirin, ticari faaliyetleri ile alakalı işletmesine ait ekonomik ve finansal durumu, borçluluk ve alacıklılık ilişkileri ile tüm hesap dönemine ait elde ettikleri neticeleri açık bir şekilde görülebilir olarak ortaya koymak amacını güderek defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır (TTK m.18/I, 64 vd.; Bilgeç,2021: 39-68). TTK'de yer alan bu düzenleme dünya genelinde ulusal ve uluslararası standartlar açısından evrensel olma niteliğini taşımakla birlikte, hiçbir tacirin ayrı tutulamayacağı, her tacire has olan ticari defterlerin tutulması yükümlülüğünü zorunluluk içeren bir kuralla ortaya konmaktadır. Kanunun ilgili maddelerinin başlığının ticari defter olarak geçmesi ile kastedilen günlük defter, büyük defter gibi defterlerin tutulması olarak düşünülmemesi ise aslında muhasebe tutulması yükümlülüğünü göstermektedir. Muhasebe ise bir taraftan sistem oluşturulmasını istemektedir. (İnanç, 2011: 228). Türk Ticaret Kanunu'na istinaden tacirlerin tutması gerekli olan defterler; yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve işletme defterleridir (TTK m.64; Huysal,2012:191-204)

Vergi Usul Kanunu'na istinaden defter tutması zorunlu olan mükellefler ile ticari ve sanat meslek erbapları, ticari şirketler, iktisadi kamu kurumları, dernekler ile vakıfların sahip oldukları iktisadi teşebbüsler, serbest meslek erbapları ve çiftçiler olmaktadır. Defter tutma açısından iktisadi kamu kurumlarına ve kuruluşlarına ait ticari teşebbüsler ile dernekler ve vakıflar tüccarların tabi oldukları hükümlerle aynı hükümlere tabidir, dolayısıyla bu kurumlar ya da işletmeler de tüccar olarak kabul edilmektedir (Aktaş ve Aktaş, 2011). Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlere istinaden bilanço usulüne göre tutulması gereken defterler yevmiye defteri, genel muhasebe defteri ve stok defterleridir. Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması istenilen diğer defterler ise üretim defteri, kombine üretim defteri, bitirme işleri defteri, depolama defteri, damga vergisi defteri ve yabancı denizcilik kurumlarının gelir defteridir. İlgili mevzuat gereği ticari işletmelerde tutulması gereken defter aşağıdaki gibi açıklanmıştır;

Yevmiye Defteri: Kayıtlı olması gerekli olan işlemleri ilgisi olan belgelere dayandırılarak tarih sırası ve “madde” hâlinde belirli bir düzen içerisinde yazıldığı defterdir. Yevmiye defterlerinin içerisinde en azından; tarih, maddenin sıra numarası, alacaklı hesap, borçlu hesap, tutar, kayıtların hangi belgelere dayandırıldıysa belge türü ve tarihi ve sayısı gibi bilgileri barındırması gerekmektedir. Yevmiye defterinin ciltlenmiş ve sayfalarının art arda sıralanmış numaralı olması gerekmektedir, vergi kanunları ile uygun olması kaydıyla yevmiye defteri olarak müteharrik yapraklı defterler de kullanılabilir (VUK 183. m., Abdioglu, Demirkapı, & Erdöl, 2014: 90).

Defter-i Kebir (Büyük Defter): Bu defter, yevmiye defterinde bulunan işlemlerin alındığı ve uygun usullerle hesaplarda dağıtımının gerçekleştirildiği ve bu hesaplarda sınıflara ayrılarak toplandığı bir kitaptır (VUK m. 184). Bir varlık kaleminde ya da kaynaktan meydana gelen artışı ya da azalışı görmek sebebiyle, özelliklerine göre bilgileri gösterileceği büyük defter olarak da bilinen genel bir defter olarak adlandırılmaktadır (Çaldağ ve Ayanoglu, 2002:67).

Envanter Defteri: Başlangıç tarihinden başlayarak sonrasında bulunan tüm hesap dönemlerinin sonunda verilen envanterler ile bilançoların kaydedildiği defterler envanter defterleridir. Envanter defterinin ciltlenmiş ve sayfalarının karşılıklı olarak numaralandırılmış olması gerekmektedir (VUK m. 185). İşletmelerin muhasebe süreleri on iki aydan fazla olamaz. Envanter, Vergi Usul Kanunu'nda ki ilgisi olan hükümlerine bakılmaksızın, düzenli bir ticari faaliyetin akışına karşılık gelen zaman dilimi içinde ve aynı zamanda her durumda muhasebe dönemi bitimini takip eden üç ay içinde kaldırılarak defterde kaydı yapılmaktadır (Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ, m.8; Ataman vd., 2001:47).

İşletme Hesabı Defteri: İkinci sınıf olan tüccarların bir işletme hesabı defterlerini tutmaları gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 194. maddesine göre işletme hesabı defterinde olması gerekli usul ve esaslar bulunmaktadır. İşletme hesabında sol tarafta gider, sağ tarafta gelir bölümü yer almaktadır. Gayrimenkul ile sıhhi tesisat benzeri amortisman tabi olan varlıkların işletme hesabı olarak aktarılmaması gerekmektedir. Bu varlıklara her yıl tahsis edilen amortisman, amortismanın maddeye uygun olarak kaydedilmesi koşuluyla gider olarak kaydedilebilir. Gider ve gelir kayıtları minimum, sıra numaraları, kayıt tarihleri, işlemin türünü ve tutarını içermelidir (VUK Md.194; Ataman vd., 2001:47).

Serbest Meslek Defteri: Serbest mesleğe sahip olanlar, serbest meslek kazanç defterini tutmaları gerekmektedir. Hekimlerin serbest meslek defterinde kayıt tutmaları lazım olan bilgilerini protokol defteri üzerinde göstermeleri şartıyla serbest meslek kazanç defterini tutmalarına gerek bulunmamaktadır. Noter ve borsa acenteleri serbest meslek sahibi sayılmalarına rağmen defteri tutmalarına gerek bulunmamaktadır, tuttukları resmî defterleri bir nevi serbest meslek kazanç defteri sayılmaktadır (VUK m. 212; Ünal,2016: 1-32).

Çiftçi İşletme Defteri: Gelir Vergisi Kanunu'nda 53. maddede yer alan hususlara göre belirlenmiş yıl bazında satış geliri tuta-

rından fazla satış hasılatı olan çiftçiler için aynı kanuna istinaden gelir ve giderlerini kayıt altında tuttuğu çiftçi işletme defterinin bulundurulması zorunludur. Vergi Usul Kanunu'nda bilanço esasına göre defter tutulmasına ilişkin bir düzenleme bulunmadığından defter tutmakla yükümlü olan çiftçilerin dilerlerse bilanço bazına göre de defter tutabilmektedirler (VUK m. 213; Taş, 2020:6-22).

İmalat Defteri: Bilanço bazında defter tutmak olan birinci sınıf tüccarlar işletmelerinde üretim defterlerini tutmak durumundadır. Sürekli imalat ve sanayi kuruluşları ile uğraşan birinci sınıf tacirlerden olan mükelleflerin tutmaları gereken defterdir (VUK m. 197; Kapucu,2021:133-165).

Kombine İmalat Defteri: Vergi Usul Kanunu 98. maddesine göre kombine üretimin tanımı yer almaktadır; kombine imalat, ham madde aşamasından tam ürün oluşumuna kadar olan bireysel imalat aşamalarında, mal niteliğindeki malzemelerin ayrı ayrı elde edilmesi ve bu imalat işlerinin birbirine bağlanarak aynı işletme bünyesinde yürütülmesi ile sağlanmaktadır (VUK md.98; Bilgili,2012:3-4).

Bitim İşleri Defteri: Hem birinci hem de ikinci sınıf tüccarlar içerisinde resim, matbaa, yazı, desen, terbiye, cila gibi ücretli terbiye işleriyle uğraşanlar, bitirme iş defteri tutarlar. Bu deftere müşterilerden alınarak üzerinde işlem yaptıktan sonra iade edilen ürünlerin türü ve miktarı tarih sırasına göre yazılmaktadır (VUK m. 200; Buyrukoğlu, 2012:116-127).

Ambar Defteri: Vergi Usul Kanunu'nda 209. madde antrepo işletenlerin birinci ve ikinci sınıf tacir sıfatıyla tutacakları defterler dışında antrepo defteri tutmaları gerektiğini belirtmektedir. Yine aynı maddede antrepo defterinin nasıl tutulması gerektiğine dair usul ve esaslar açıklanmıştır (Abdioğlu, Demirkapı, & Erdöl, 2014:96).

1.3.3. Denetim ve Denetim Türleri

Dünyada ekonomilerinde ve ülkemiz ekonomisinde zamanla değişimler ve gelişmeler meydana gelmektedir. Bu değişimler ve gelişimlere ek olarak işletmeler büyümekte, işletmelerin faaliyetlerinde çoğalma ve karmaşıklık oluşmakta, çok uluslu şirketlerin sayısında artış meydana gelmekte, dolayısıyla işletmeler ve ülkeler arasında ticari ilişkilerin artması ile sermaye piyasalarının gelişmesinin de etkisiyle işletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden etkilenen kişilerin ve kuruluşların sayısının artması ile birlikte bu faaliyetlerle alakalı güvenli bilgi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. 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 iddiaların, 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 tanımı, ekonomik ve finansal alanlarda meydana gelen gelişmelere her dönem farklı anlamlar yüklenmesinden dolayı, farklı şekillerde yapılmıştır. En öz manada denetimi işlemelerin finansal tablolarının ve muhasebe kayıtlarının incelenmesi olarak tanımlamak mümkündür. Fakat günümüzde değişen ve globalleşen dünyada bu tanım yeterli olmamaktadır. Geniş manada denetim mesleki hususları da kapsayarak şu şekilde tanımlanabilir: Belirli bir finans birimin veya belli bir döneme ait olan finansal bilgilerin, önceden belirlenen kriterler çerçevesinde uyumluluk seviyesini tespit etmek amacıyla bağımsız uzmanlarca yapılan kanıt toplanması ve toplanan kanıtların belli kısıtlara bağlı olarak karşılaştırılıp değerlendirilmesi, sonuçların bir rapor ile sunulması sürecidir (Haf tacı, 2007: 3; Erdoğan vd., 2012:4).

Denetim, bütüncül bir yaklaşımla işletmenin faaliyetlerinin üçüncü şahıslarca değerlendirilmesi olup denetim aşamasında işletmedeki iç kontroller başta olmak üzere muhasebe sistemi ince-

lenmektedir; aynı zamanda bu sistemde bulunan noksanlıklar ya da aksaklıklar belirlenmektedir. Denetçi, denetim sonrasında belirlemiş olduğu noksanlıkları ve eksiklikleri tarafsız bir göz ile işletmeye bildirmektedir. Bu şekilde denetimin işletme için faydası, işletmenin farklı sebeplerden dolayı göremediği ve denetçinin belirlemiş olduğu noksanlık ve aksaklıkların görülmesi ve bu hususların düzeltilmesi ile işletmenin gelişime açık olmasıdır. Başka bir deyişle denetimin, dışarıdan gerçekleştirilen tespit ile aksaklıkları düzeltme ve aynı zamanda işletme personeline 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 herhangi bir saklama, değiştirme ya da süsleme meydana gelmediğini ilgili taraflara göstererek hesap vermeyi kolay hâle getirmektedir (Başpınar, 2005: 37; Morbel, 1995:12; Güredin, 2010:177).

Finansal piyasalarda gelişime engel olan temel etkenlerden biri işletmelerden gelen finansal bilgilerin güvenilir olmamasıdır. Fon ihtiyaçları ile fon sahiplerinin bir araya gelmesini sağlayan piyasalar finansal piyasalardır ve bu piyasalarda bilgi güvenliği sağlanmadığı takdirde temel işlemler olan borç verme, borç alma, yatırım gerçekleştirme ya da yatırımı satma gibi işlemlerin yapılması mümkün olmayacaktır (Kaval, 2003: 22).

Bu açıdan bakıldığında işletmeler 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 düzenlemiş 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).

Güredin, 2005 yılında yapmış olduğu çalışmada Denetim Kavramları Komitesi'nin muhasebe denetimi için yapmış olduğu ta-

nımı “Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.” şeklinde belirtmiştir (Güredin, 2005: 5).

1.4. Detaylı Olarak Denetimin Türleri

Denetim faaliyetlerinin sınıflandırılması birçok açıdan bakıldığında çeşitli olabilmektedir, yalnız gerçekleştirilen denetimin amacı doğrultusunda genel kabul görmüş sınıflandırma 3 grup hâlinde olmaktadır; bunlar mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklindedir. Aynı zamanda denetim 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 ve 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, kâr elde etmesi ve gelişmesi gibi fırsatları ortaya çıkarmaya ya da bu amaç doğrultusunda belirlenmiş işletmenin hedeflerinin uygulanabilirliğinin 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).

Muhasebe denetiminin farklı şekilde sınıflandırılması mümkündür. Bu sınıflandırmalardan biri ise denetim türlerini amaç ve konular açısından, kapsam açısından, statü açısından üç başlıkta değerlendirilen sınıflandırmadır (Sağlam ve Yolcu, 2014: 65).

1.4.1.Amaç ve Konuları Açısından Denetim Türleri

Amaçları ve konuları açısından denetim türlerini; finansal denetim, uygunluk denetimi, iç denetim ve performans denetimi alt başlıkları altında sınıflandırmak mümkündür (Sağlam ve Yolcu, 2014: 65).

1.4.1.1. Finansal denetim

Finansal tablolar denetimini tanımlamak gerekirse genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasalara istinaden finansal tabloların şirketin finansal durumuna aynı zamanda faaliyetlerinin sonuçlarına uygun olarak gerçekçi bir şekilde oluşturulup oluşturulmadığını değerlendirme girişimidir. Başka bir deyişle, finansal tabloların denetiminde amaçlanan; bir şirketin mali tabloları, vergi yasaları ve diğer yasal mevzuat uygulanır ve standartlara uygun olarak hazırlanmasıdır, hazır olsun veya olmasın, mevcut belirlenmesinde işletmeye ait gerçek durumun yansıtılıp yansıtılmaması mali tabloların güvenilirliğini ortaya koymaktadır (Sağlam ve Yolcu, 2014: 65).

Farklı bir tanımda; mali denetim, yıl sonundaki raporların ve mali tablolarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin tespiti hakkında görüşlerin belirtilmesi ile ilgili idarelerdeki mali denetimin kapsamı içerisinde bulunan hesaplar ve işlemlerin yasal düzenlemeler çerçevesinde olup olmadığının değerlendirilmesi ve mali yönetimin yanı sıra iç kontrol sistemlerinin incelenmesidir (Kesik, 2005:102). Mali denetim, bütçe uygulamasına yönelik kamu idarelerine ait mali kararların ve işlemlerinin denetiminin gerçekleştirilmesidir. Harcamalar öncesindeki kontrollerden farklı biçimde, faaliyetleri uygulamadan sonra olan bir zaman diliminde yürütülmektedir. Bundan ötürü, denetim faaliyeti başladığı zaman işler tamamlanmış olup, geriye izler (kayıtlar ile belgeler) kalmaktadır.

Mali kararlar ile uygulamalara dair izler, muhasebe sistemi vasıtasıyla sistemli bir biçimde toplanmaktadır, sonrasında anlamlı bir biçimde sınıflanmaktadır ve işlenip kaydedilmektedir (Bayar, 2008:3).

Birçok amaç güdülerak yerine getirilen finansal tablolar denetiminin gerçekleştirilmesi bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri aracılığı ile olmaktadır. Yapılan denetimlere örnek olarak:

- Maliye Bakanlığı denetçileri tarafından yapılan “Gelir Vergisi” denetimi,
- Bankaların yeminli denetçileri tarafından bankaların denetimi,
- Halka açık şirketlerin Sermaye Piyasası Kurulu tarafından denetlenmesi (Toroslu, 2014:25).

1.4.1.2. Uygunluk denetimi

Uygunluk denetimi, herhangi bir işletmenin faaliyetleri ile finansal eylemlerini yasa, yönetmelik veya tebliğlerle belirlenen prosedürlere uygunluğunun ya işletme yönetiminden ya da kanunla yetkilendirilmiş denetçiler tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesidir. Başka bir deyişle, uygunluk denetimi, belirli şahıs ya da tüzel kişiliğin, işletmelerin yönetimleri ya da standartlarca belirlenmiş olan kurallara ve prosedürlere uygun şekilde faaliyet gösterip göstermediklerini belirlemek amacıyla yapılmaktadır (Güredin, 2000: 14).

Uygunluk denetimi sürecinde dikkate alınan taraf mali tablolar denetiminde olduğu gibi işletme yöneticileridir, bunun yanı sıra uygunluk denetimi genel olarak iç denetçiler ya da dış denetçilerce yapılsa bile dikkate alınan taraf denetimin denetim amacı doğrultusunda farklılık gösterebilmektedir. Uygunluk denetimini örneklendirmek gerekirse banka müfettişleri tarafından yapılan denetimler gösterilebilir. Bununla birlikte, kamuda Sayıştay tarafından yapılan denetimler ve SGK müfettişlerinin maaş bordrosu denetimleri

uygunluk denetimine verilebilecek örnekler arasındadır (Çaldağ, 2007: 39; Abid, 1998:105).

Uygunluk denetiminin yapılmasının amacı işletmelerde mali hataların ortaya çıkartılması ile bu hatalardan ötürü doğabilecek bir kamu zararının tazmininin ve telafisinin yerine getirilmesi için inceleme ve araştırma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesidir. İşletmelerin muhasebe birimlerinde tutulmakta olan hesaplara dair uygunluk denetimleri Sayıştay denetçileri tarafından yapılmaktadır ve denetçiler denetim sonrasında yargı raporları düzenlemektedirler. Esasın bozulmasına neden olmayan ve düzeltilmesi mümkün hatalar muhasebe hesaplarının sağlığını etkilememektedir (Bayar, 2008:5).

1.4.1.3. Performans denetimi

Herhangi bir işletmenin tüm fonksiyonlarını ve bu fonksiyonlardaki performansını kapsayan bağımsız inceleme türü performans denetimidir. İşletmenin faaliyetlerinin bir kısmı veya tamamı, belirlenen amaçlar doğrultusunda sistematik olarak incelenir. Mali raporların kanunlar ve yerleşik kurallar açısından güvenilir olup olmadığının değerlendirilmesinin yanı sıra, çalışmaların etkinliğini ve etkinliğini sağlamada iç kontrolün yeterliliğini değerlendirmektedir (Uzay, 2007: 2; Aksoy, 2002).

Performans denetimini diğer bir deyişle; işletmeye ait organizasyonel yapının, iş süreçlerinin, işletmenin yönetsel performansının ve verimliliğinin belirlemesi amacını taşıyan geniş çerçeveli bir inceleme faaliyeti olarak değerlendirmek mümkündür. İşletmenin bütünü denetimin kapsamını oluşturacağı gibi işletmedeki herhangi bir bölüm de olabilir. Verimlilik standartlarına göre çalışma neticeleri karşılaştırılarak, denetimi gerçekleştiren denetçi, işletmenin faaliyetlerinde etkinliğin yanı sıra verimliliğin artırılmasına ilişkin önerilerde bulunmaktadır. Faaliyet denetiminin gerçekleştirilmesi özel sektörde iç denetçiler, kamu kurum ve kuruluşlarında kamu denetim personelinin görevi tarafından olmaktadır (Ataman, Hacırüstemoğlu, & Bozkurt, 2001:19).

Performans denetimi, firma ya da kurumda çalışan personelin görevini uygularken kullandıkları mali, fiziki ve beşerî kaynaklara ait ekonomik, etkililik ve verimlilik durumlarının değerlendirilmesi işlemidir. Aynı zamanda yönetim kademelerinin tümünde gerçekleştirilecek uygulamaların planlanmasının yapılıp, uygulanması ve kontrolü sırasındaki etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik açısından değerlendirilmesidir. (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010). Firmanın yönetim kademelerinin tamamında yapılan faaliyet ve uygulamaların planlanması, uygulanması ve kontrol edilme aşamalarının etkinliği, ekonomikliği ve verimliliğinin değerlendirilmesine performans denetimi denmektedir. Performans denetiminin amacı firmalardaki kaynak yönetiminin kalitesini arttırmaktır. Ayrıca kaliteli ve iyi yönetim uygulamalarını belirlemek ve geliştirmek adına yönetim kademesine katkıda bulunmaktadır. Tüm bu amaçlar ile firma yönetiminin uygulamalardan ve bu uygulamaların sonuçlarından dolayı ortaya çıkan hesap verme yükümlülüğünün gelişimine katkıda bulunmaktadır (Ataman, Hacırüstemoğlu, & Bozkurt, 2001:20).

1.4.2. Kapsam açısından Denetim Türleri

Kapsamına yönelik denetim türleri beş gruba ayrılmıştır ve bunlar; zorunlu denetim, gönüllü denetim, özel denetim, yıl sonu denetimi ve sınırlı denetimdir.

1.4.2.1. Zorunlu denetim

Hukuksal düzenlemeler ve ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda kesinlikle yapılması istenilen zorunlu denetimdir ve denetim neticesinin başarısızlık ile sonuçlanması durumunda çeşitli yaptırımlara tabi olmaktadır (Çaldağ, 2007: 40). Bu denetimi gerçekleştirecek denetçilerde aranan nitelikler, yapılacak denetimin kapsamı, gerçekleştirilme amacı, denetim çalışmasında izlenecek usul ve esaslar yardımlarla belirlenir. Yönetmelik ve tebliğlerde yer alan açıklamalardan zorunlu denetime tabi olanlar, özel sektör kuruluşları, bankalar ve sigorta şirketleri olarak sıralamak mümkündür (Haftacı, 2013: 8).

1.4.2.2. *Gönüllü denetim*

Gönüllü denetim, işletmeler tarafından herhangi bir hukuksal zorunluluk olmamasına rağmen işletmenin gereksinimleri doğrultusunda gönüllü olarak yaptıkları denetimdir. Bu şekilde olan denetimlerin çerçevesini denetlenmeyi talep eden işletmeler belirlemler bile denetçi, denetimini müşteri şirketin istekleri doğrultusunda gerçekleştiremez. (Toroslu, 2012: 70).

1.4.2.3. *Özel denetim*

Özel denetim çalışmaları, faizli menkul kıymet ihracı için Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuracak anonim şirketler ve hisse senetleri satışa sunulan veya halka arz edilmiş gibi işlem gören şirketler için belirli durumlarda uygulanan denetim türüdür. Özel denetimin uygulandığı durumlar:

- Tüzel kişiliğin sona ermesi durumunda sahip olunan varlıkların tasfiyesi,
- Bir veya daha fazla şirketin birleşmesi,
- Şirketin varlıkları ve yükümlülükleri ile bir bütün olarak devredilmesi,
- Mali durumunu iyileştirmek ve verimliliğini artırmak için şirketi bölmek,
- Şirket hisselerinin ilk halka arzı olarak listelenebilir (Gürbüz, 1995:14).

Özel denetim gerektiren durumlarda özel izahname, sirküler ve gerekli belgeler hazırlanır. Düzenlenen belgelerle, denetlenen şirketin mali durumunu daha net ortaya koymak için en az 3 dönemlik mali tablolar sunulur. Ancak, menkul kıymetlerin ihraç tarihi dönem sonu değilse belgenin düzenleneceği dönem sayısı 5 olacaktır. Özel denetimde incelenen dönemdeki rakamların güvenilirlik düzeyi yüksek olacaktır. Ancak önceki dönemlerde aynı durum söz konusu olmayacak ve ulaşılan rakamlar veya bilgiler güveni-

lirlik açısından çok düşük düzeyde olacaktır. Özel denetimi yapan denetçi bu durumu hazırladığı raporda açıklamalıdır (Bozkurt, 2006:30).

1.4.2.4. Yıl Sonu Denetimi

Genel kabul görmüş denetim standartları doğrultusunda payları veya bir kısmı halka arz edilen şirketlerin, Sermaye Piyasası Kurulu denetimine tabi diğer şirketlerin, faizli para alışverişi yapan ve ekonomik faaliyetlerde bulunan finansal kuruluşların yıl sonuna ait finansal tablolarının denetlenmesi yıl sonu denetimi olarak adlandırılmaktadır (Gücenme, 2004;35).

Yıl sonu denetiminin ayırt edici özellikleri; denetimin tamamlanmış olması, yani denetimi yapacak kişinin hesap dönemi sonundan önce belirlenmiş olması, kanıtların toplanmasında herhangi bir sakınca bulunmamasıdır. Bağımsız denetim standartlarının eksiksiz olarak uygulanabilmesi ve bu bağlamda hem teknik hem de zamansal açıdan herhangi bir sınırlama yoktur. Rapor güvenilirlik ve doğruluk açısından çok üst düzeyde olacaktır (Haftacı, 2007:5).

1.4.2.5. Sınırlı denetim

Yıllık denetimi gerçekleştiren denetim şirketinin bazı şirketlerin ara mali tablolarının ara denetimi şeklinde gerçekleştirilen denetimine sınırlı denetim denmektedir. Sermaye piyasasında faaliyet gösteren tüm bankalar, özel finans kuruluşları ve şirketler bu denetime tabidir. Bu denetim kapsamında olanlar; 3 , 6 ve 9. ayların sonunda mali tablolarını hazırlayarak BDDK ve SPK'ye göndermekle yükümlüdürler. Yıllık denetim ile sınırlı denetimin birbirinden ayrıldığı nokta, denetim sırasında kanıt toplamanın kısıtlanmasıdır. Bu sınırlamalar mali tabloların güvenilirliği konusunda şüpheler yarattığı için denetimi yapan denetçiler yüzde yüz güvence vermekten kaçınarak mali tablo yorumcularının hata yapmalarını önlemeye çalışmaktadırlar (Haftacı, 2007:5; Özer, 1997:255; SPK, 1995:565).

1.4.3. Statüsü Açısından Denetim Türleri

Statüsü açısından denetim türlerini; bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olarak üç grup hâlinde ayırmak mümkündür.

1.4.3.1. Bağımsız denetim (Dış denetim)

Bağımsız dış denetim; denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin talep etmesi hâlinde bağımsız denetçi ya da bağımsız denetim firması tarafından gerçekleştirilen işletmenin finansal tablolarının, faaliyetlerinin ve uygunluk hususunun denetimleridir (Güçenme, 2004:20). Diğer bir deyişle; raporlama standartlarına göre, işletmenin finansal durumunun yanı sıra faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun olarak, doğruluk ve dürüstlük ilkeleri çerçevesinde gösterip göstermediğini belirlemek için uzaktan veya yakından gerçekleştirilen ve firma ile ilgisi olmayan uzmanlar tarafından yürütülen finansal tabloların denetimlerine bağımsız denetim veya dış denetim denmektedir (Çürük, 2012:3; Ünal, 2007:3).

Ülkemizde bağımsız denetime geçiş Sermaye Piyasası Kuruluna ait bazı düzenlemeler ile birlikte halka açık şirketlerin denetlenmesi uygulaması ile başlamış olup, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumuna ait düzenlemeler, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun faaliyetleri ve 6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu sayesinde ilgi çekici olmuştur (Sağlam ve Yolcu, 2014: 131; Ceylan, 2013:35).

Muhasebe ve hukuk gibi diğer disiplinlerle birlikte denetim, kişileri denetime meslek olarak girebilmek için gereken tüm bilgilerle donatmaktadır. Hiçbir işletme veya kurum, uygun kayıt ve hesapların yardımı olmadan faaliyetlerini etkin bir şekilde sürdüremez çünkü işlemler çok sayıda kişi ve kuruluşla farklı zaman noktalarında gerçekleşmektedir. Tüm işlemlerin etkisi, bir bütün olarak iş ile ilgili sonuçları görmek için kaydedilmeli ve uygun şekilde analiz edilmelidir. Kuruluşun amacına ulaşmadaki faaliyetlerin başarısını veya başarısızlığını ölçmek için periyodik hesap tabloları düzenlenmektedir. Bu, sistematik bir işlem kaydı olmadan imkânsız ola-

bilmektedir. Mali tablolar genellikle yönetimin karar vermesine ve organizasyonun veya bir bölümünün kapatılmasına yönelik düzeltici eylemlere temel oluşturmaktadır. Bütün bunlar ancak ifadeler güvenilir ise mümkün olacaktır. Yanlış muhasebe beyanlarına dayalı kararlar, işletme için çok zararlı ve hatta ölümcül olabilmektedir. Örneğin, işletme gerçekten kâr elde etmişse ancak yanlış muhasebe nedeniyle yıllık hesaplar zarar gösteriyorsa mal sahibi işletmeyi zararına satma kararı alabilecektir. Bu nedenle, yönetimin kendi bakış açısından, finansal tabloların gerçekliği esastır. Parasını işe yatırmış ancak yönetiminde yer alamayanlar için, örneğin bir şirketteki hissedarlar için daha önemlidir; bu tür kişilerin kendilerine gönderilen yıllık hesap tablolarının tamamen güvenilir olduğuna dair kesinlikle bir güvenceye ihtiyaçları bulunmaktadır. Muhasebe beyanlarının gerçek olmasını sağlayan denetimdir. Günümüzün ekonomik ortamında, bilgi ve hesap verebilirlik her zamankinden daha büyük bir rol üstlenmiştir. Sonuç olarak, bir işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimi, yatırımcılar, alacaklılar ve ekonomik değişimdeki diğer katılımcılar için hayati bir hizmettir (The Institute of Chartered Accountants of India, 2008:1).

1.4.3.2. İç denetim

İç denetim; işletmenin kendi çalışanları tarafından gerçekleştirilen, işletmenin faaliyetlerinin incelendiği, değerlendirmelerin yapıldığı, çeşitli raporların, öneri ve bilgilerin işletme yönetimine sunulduğu denetim çalışmasıdır (Haftacı, 2013: 148). İç denetimde, işletme tüm faaliyetleri incelenmekte olup işletme varlıklarındaki korunmanın sağlanması ve faaliyetlerin işletmenin politikalara uygunluğu incelenmektedir. Aslında iç denetim, işletmede çalışanlar tarafından yapılacak hata ve hilelerin önlenmesi veya tespiti için gerçekleştirilen bir çalışma türü olarak karşımıza çıkmaktadır (Gücenme, 2004: 2).

İşletmenin faaliyetlerini inceleyerek bir değerlendirme yapabilmek için işletme bünyesinde oluşturulan bağımsız değerlendirme işlevini yerine getiren iç denetimdir. İç denetimin işleyişinde önce-

likle işletmede çalışanların görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için çalışmalar yapılır. Bunu sağlamanın yolu ise inceleme ve değerlendirme sonucunda elde edilen bilgi, bulgu ve önerilerin çalışanlara sunulmasıdır. Böylece faaliyetlerin kontrolü ve etkinliği, aşırı bir mali yük oluşturmadan denetlenmektedir (Doyrangol, 2007: 304). İşletmenin yürüttüğü faaliyetler ve bu faaliyetleri yürüten çalışanların gerçekleştirdiği faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği açısından işletmenin tüm organizasyon yapısının kontrolünün üst yöneticiye devredilmesi işlemi iç denetim olarak tanımlanmaktadır (Tuan ve Sağlar, 2004:2; Yörüker, 2004: 9).

Parasal olsun ya da olmasın tüm faaliyetlerin değerlendirildiği iç denetimin faaliyetleri ve varlıkları incelemek amacıyla gerçekleştirilmektedir. İşletmeye ait varlıklarda herhangi bir zararın meydana gelmesine karşı koruma olup olmadığı ve faaliyetlerin ise önceden belirlenmiş politikalar doğrultusunda uygun şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği araştırılmaktadır ve değerlendirilmektedir. İç denetimin çok yönlü bir denetim türü olmasından dolayı, işletme içinde yapılan denetimlerin etkinliğini ölçerek denetimleri değerlendirmeyi amaçlayan üst yönetimin elinde stratejik bir araçtır (Güredin, 2000:15-16; Özeren, 2000: 1; Akpınar, 2010).

İç denetim uygulaması, işletme yönetiminin, operasyonlarının ve bilgi sistemlerinin maruz kaldıkları riskler; işletmenin varlıklarının korunması kapsamında faaliyetlerin etkinliğini, finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini ve bütünlüğünü, ticari kuruluşun politika, prosedür ve kanunlarına uygunluğunu değerlendirir. İç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçiler, risk yönetimi sonuçlarına göre ortaya çıkabilecek risklerin belirlenmesinin yanı sıra yönetilmesinin uygunluğu ile etkinliğini değerlendirmektedir. Ayrıca iç denetçiler, şirkete ait etik değerlerin, performans yönetiminin ve kontrol bilgilerinin değerlendirilmesinden sorumludur (Bozkurt, 2006:26).

İç denetim faaliyetlerinin işletme organizasyonundaki yerini, bir işletme içerisinde bağımsız bir değerlendirme uygulaması

kurarak kurumun faaliyetlerinin kontrol ve değerlendirmesinin yapıldığı birim şeklinde düşünöbilmek mümkündür. Dolayısıyla iç denetim, işletme içerisinde bağımsız olacak şekilde kurulan ve işletme faaliyetlerinin denetimini, analizini ve değerlendirmesini bağımsız olarak gerçekleştiren bir uygulama olarak ifade edilebilmektedir. İç denetimin amacı, kontrol edilen faaliyetlere ilişkin objektif analiz, değerlendirme, tavsiye ve yorumlar yapmak ve yönetim biriminin tüm üyelerinin sahip oldukları yükümlölüklerini etkili bir şekilde gerçekleştirmelerine yardımcı olmaktır. İç denetim, yönetimin hedeflerine ulaşmanın yolunda olduğuna dair yeterli güvence sağlamak için kullanılan bir yönetim aracıdır. Bundan ötürü iç denetimin yapısının etkinliği ve yeterliliği şirket yönetiminin sorumluluğunda yer almaktadır (Ataman, Hacırüs-temoğlu, & Bozkurt, 2001:23; Ulutaş, 2007: 30).

1.4.3.3. Kamu denetimi

Kamu denetimi, kamu veya özel kuruluşların işlemlerinin, devletin kanun, yönetmelik ve ekonomi politikalarına uygunluğunun devlet denetçileri tarafından araştırılması faaliyetidir. Diğer bir ifadeyle kamu denetimi, kamu denetçileri tarafından mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin yapıldığı, ilgili kanunlara bağılı olarak görevleri, yetkileri ve sorumlulukları olan halkın ihtiyaçlarına cevap vermek için kamu adına denetim yapan kişiler tarafından gerçekleştirilen denetimlerdir (Ataman, 2000: 11).

Türkiye'deki kamu denetim kurumlarının en önemlileri; Maliye Bakanlığı, Devlet Denetim Kurumu, Sayıştay, BDDK ve SPK şeklindedir (Bakır, 2003: 21). Kamu denetim kurumu statüsünde olan bu kuruluşlar, işletmelerin ticari faaliyetlerinin ilgili mevzuata ve kamu faydasına uygunluk seviyesini araştırır, denetler ve denetim gerçekleştirdikleri kurumlarla ilgili kamu kurumlarına rapor sunarlar (Haftacı, 2013: 20). Kamu denetçilerinin faaliyetleri, kamu kurumları açısından faaliyet ve uygunluk denetimleri olurken özel kurumlarda ise vergi denetimleri şeklindedir (Muhasebe

ve Hukuk Portalı, 2014; Kepekçi, 1996:97; Ataman vd., 2001:49; Türker vd., 2003:85).

1.5. Denetçi ve Türleri

Bu kısımda denetçinin tanımı ve türleri üzerinde durulacaktır. Denetçinin türlerinin bu başlık altında; bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi olarak kategorize etmek mümkündür.

1.5.1. Denetçinin Tanımı

Denetim faaliyetini yerine getiren, yeterli mesleki bilgiye ve tecrübeye sahip olan, faaliyetlerini bağımsız bir şekilde yürüten ve etik değerlere uyan, ahlaki değerlere haiz alanında uzman kişiye denetçi denmektedir (Haftacı, 2007: 17; Bozkurt, 2006: 31).

Bu tanımdan yola çıkarak denetçinin mesleki faaliyetlerini yerine getirmeleri için bazı kişisel niteliklere haiz olması gerekmektedir, bu nitelikler ise şu şekildedir:

- Denetçi bağımsız olmak durumundadır,
- Denetçi yeterince mesleki bilgiye ve tecrübeye haiz olması gerekmektedir,
- Denetçinin yüksek ahlaki ve etik değerler taşıması gerekmektedir,
- Denetçi çalışmalarını sürdürürken gerekli mesleki özen ve dikkati göstermek durumundadır (Haftacı, 2007: 17, Bozkurt, 2006: 31).

1.5.2. Denetçi Türleri

Denetçilerin gruplandırılması genellikle gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin içeriğine ve konumları açısından üç grup şeklinde olmaktadır. Bu denetçi türleri, “Bağımsız Denetçiler”, “İç Denetçiler” ve “Kamu Denetçileri” dir (Güredin, 2000: 9).

1.5.2.1. Bağımsız denetçiler

Bağımsız denetçiler, denetimini gerçekleştirdikleri işletmenin herhangi bir çalışanı ya da işvereni ile herhangi bir ilişkisi olmayan ve işletmelere denetim ile farklı hizmetleri sunmakta olan kişilerdir (Ataman, Hacirüstemoğlu, & Bozkurt, 2001:21). Bağımsız denetçinin farklı bir tanımı ise şu şekildedir: Bağımsız denetçi eğitimleri, tecrübeleri, bağımsız olma özellikleriyle şahıs olarak ya da bir tüzel denetim işletmesinde çalışarak müşterilerine profesyonel denetim sunan kişidir (Güredin, 2000: 9).

1.5.2.2. İç denetçiler

İç denetçi, isminden de anlaşılacağı üzere işletmenin sürekli çalışanı olup işletme içerisinde gerçekleştirilen faaliyetleri denetleme süreçlerini yürüten kişilerdir. İç denetçilerin ana amaçları işletmenin üst yönetimlerinin isteklerine bağlı olarak denetim ve danışmanlık faaliyetlerini gerçekleştirmektir. İç denetçinin başlıca görevleri işletme faaliyetlerinde meydana gelebilecek hataları ya da hileleri tespit ederek, işletme iç kontrol yapısını izleyip gerekli önerileri işletme üst yönetimine ve faaliyet denetimlerini gerçekleştirmektir (Ataman, Hacirüstemoğlu, & Bozkurt, 2001:21). İç denetçiler, işletme içinde kurmay görevini üstlenerek, işletme iç denetim hizmetini yerine getirmektedirler (Güredin, 2000: 10).

1.5.2.3. Kamu denetçileri

Kamu denetçileri çeşitli özel işletmelerin faaliyetleri ilgili mevzuatlara, devletin iktisadi politikalarına ve kamu faydasına uygunluk seviyesini izleyen ve denetleyen, kamu kurumları içerisinde organize olan kamusal örgütlere bağlı olarak çalışmakta olan kişilerdir (Güredin, 2000: 10). Farklı bir tanımda ise kamu kurumları bünyesinde çalışan ve kamu faydasına denetim faaliyetini gerçekleştiren kişiler kamu denetçisi tanımlanmaktadır. Kamu denetçilerinin denetim faaliyetlerindeki dayanakları mevcut kanun, yönetmelik, tebliğ ve genel politikalar olmaktadır (Bozkurt, 2006: 33; Adiloğlu, 2011).

1.6. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Bağımsız denetime ait faaliyetlerin kalitesini ve etkinlik düzeyini belirli standartlar çerçevesinde sürdürmek ve artırmak amacıyla denetim faaliyetleriyle ilgili olarak günün şartlarına uygun olarak kendini yenilemesine olanak sağlayacak şekilde uyulması gereken birtakım standartlar oluşturulmuştur. Söz konusu oluşturulan bu standartlar” Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak adlandırılmaktadır. Genel kabul görmüş denetim standartları, 1947 yılında Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AIC-PA) tarafından “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” başlığı altında yayınlanmış ve genel kabul görmüş denetim standartları Amerika dışındaki çoğu ülke tarafından kabul edilmiştir (Dönmez, Berberoğlu, & Ersoy, 2005:53).

Bu standartların özelliği, bir denetim sürecinde en azından genel manada yapılması gereken işlemlere yönelik yol gösterici nitelikte olmasıdır. Bununla birlikte, bu standartlar neyin, hangi zaman diliminde, ne miktarda ve hangi şekilde yapılması gerektiği konularına girmemektedir ve bu hususları belirlemek denetçiye bırakılmıştır (Selimoğlu, 2011:13).

GKGDS uyulması gereken asgari kural ve ilkeleri içermektedir. Denetçinin sahip olması gereken özellikleri belirleyen genel ilkeler, denetim süreci içerisinde uyulması gereken asgari çalışmalarla birlikte bu çalışmaların sonucunda hazırlanacak denetim raporunda yer alması gereken unsurlardır. Bu standartların oluşmasında meslek kuruluşlarının denetimle ilgili çalışmaları önemli bir yer tutmuştur ve denetim faaliyetinde kalite bu standartlara uyumluluk derecesi ile ölçülmektedir. GKGDS; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları şeklinde olmak üzere üç ana grupta sınıflandırılmaktadır (Sevim, Çetinoğlu, & Kurnaz, 2006:45).

Denetim mesleğini icra eden denetçilerin faaliyetlerini gerçekleştirirken uymaları gereken belli başlı ilk evre kuralları bulunmaktadır. Denetim faaliyetlerinin kalitesinde artışın sağlanması ve kontrol için

bazı standartlar çıkartılmıştır. Bu standartlar belli kurumlarca genel kabul görmüş denetim standartları olarak tanımlanmıştır. Standartlar denetim faaliyetlerinin kalitesinin üst seviyede tutulması amacını gütmektedir. Bu standartlar denetçilerin özelliklerini, yükümlülüklerini ve hangi çalışmaları yapmaları gerektiğini genel seviyede belirleyen kurallar birliğidir (Gücenme, 2004:6). Standartların amacı denetçilere kılavuz olmak, yol göstermektir; dolayısıyla kısıtlayıcı nitelikleri bulunmamaktadır. Ayrıca denetim faaliyetlerinde denetçilerin uyması gereken asgari standartlar olma niteliğine sahiptir ve denetim süreci denetçinin inisiyatifine bırakılmıştır. Genel kabul görmüş denetim standartlarının düzenlenmesi ve geliştirilmesi Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) aracılığıyla 1947 yılında oluşturulmuştur, aynı zamanda genel kabul görme özelliğine sahip olmuştur. Standartların sahip olduğu hususlardan biri ise genel bir anlam taşıma özelliğidir. AICPA, ayrıca denetim faaliyetini yürütenlere çalışmalarında kolaylık olması amacıyla sayıları 80’i geçen “Denetim Standartları Beyanlar (SAS)” adı verilen raporlar yayınlamıştır ve raporlar günümüzde denetim faaliyetlerinin omurgasını oluşturmaktadır (Ataman, Hacırüstemoğlu, & Bozkurt, 2001:23; Durmuş ve Taş, 2008:40).

Genel kabul görmüş denetim standartlarının yalnızca ilk on standart için verilen isim olduğunu söylemek mümkündür. Denetim ile ilgili herhangi bir problem meydana geldiğinde bu problem çözmek amacıyla yayınlanan resmî yorumlar ve aydınlatıcı alt ilkeler denetim standartlarını oluşturmaktadır ve her denetçinin bu standartlara uyma yükümlülüğü bulunmaktadır (Güredin, 2000:25).

Bağımsız denetimin eğitimi, kapsamı ve niteliklerinin geliştirilmesi, bağımsız denetçinin faaliyetlerini veri güvenliği çerçevesinde yürütmesi, denetim süreci boyunca uygulanması düşünülen kalite kontrol politikalarının faaliyet öncesinde düzen sağlanması, denetim faaliyetleri sürecinde genel kabul görmüş denetim standartları, uzantıları ve meslek ile ilgili etik kurallarının genişletilmesi için öncelikli önlemler olarak göze çarpmaktadır (Yücel, 2013: 122).

Genel kabul görmüş denetim standartları, üç ana grupta birleşmek üzere on adettir. Bu standartlar aşağıda sıralanmaktadır.

Genel Standartlar:

- 1) Denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi; mesleki eğitimi yeterli olan ve alanında tecrübeye sahip, denetçi olarak nitelendirilen kişi veya kişilerce yapılması gerekmektedir.
- 2) Denetçiler, faaliyetlerinin her noktasında bağımsız çalışma mantığı ile davranmalıdır.
- 3) İncelemelerin gerçekleştiği sürede ve denetim raporunun hazırlanması sürecinde asgari seviyede mesleki özeni göstermeleri gerekmektedir (Ataman, Hacırüstemoğlu, & Bozkurt, 2001:22).

Çalışma Alanı Standartları:

- 1) Denetim faaliyetinin planlaması uygun bir şekilde yapılmalıdır ve var ise denetim yardımcıları tarafından uygun bir şekilde gözlenmelidir.
- 2) Denetçiler faaliyetlerinin planlamasını yapmak ve uygulayacağı testlerin özelliklerini, zamanlaması ile kapsamının tespiti için gerçekleştirilmesi amacıyla işletmeye ait iç kontrol yapı gözden geçirilmelidir ve değerlendirilmelidir.
- 3) İncelenmiş olan finansal tablolar ile ilgili yeterli bir görüşe ulaşılmasına fayda sağlamak için teftiş etme, gözleme, soruşturma ve doğrulama tarzı denetim tekniklerine dayanarak yeterli ve güvenli kanıtlar elde edilmesi gerekmektedir (Ataman, Hacırüstemoğlu, & Bozkurt, 2001:23).

Raporlama Standartları:

- 1) Denetim raporu, incelenmiş olan finansal tabloları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlandığını ya da hazırlanmadığını belirtmelidir.

- 2) Denetim raporu, incelenmiş olan döneme ait muhasebe politikalarının, bir önce yer alan dönemde de aynı şekilde uygulandığını ya da uygulanmadığını belirtmelidir.
- 3) Raporda aksi bir durum gösterilmedikçe, incelenmiş olan finansal tablolar içerisinde bulunan açıklayıcı notlarda yeterli bir seviyenin olduğunun kabulü gerekmektedir.
- 4) Raporda, genel bir görüş veya incelenen finansal tablolar hakkında görüş alınmadığına dair ifade bulunmaktadır. Görüş belirtmenin reddedilmesi durumunda bunun nedeni raporda belirtilmelidir. Ayrıca, soruşturmalarda özellikleri ve alınan sorumluluk derecesi de raporda açık bir şekilde belirtilmelidir (Ataman, Hacırüstemoğlu, & Bozkurt, 2001:23).

1.7. Detaylı Olarak Denetim Standartları

Finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu ve dolayısıyla talep ettikleri güvence yalnızca bağımsız denetimde güvence hizmetleri olmamakla birlikte bilgi teknolojileri ve sürdürülebilirlik raporları gibi birçok konuda da olmaktadır. Uygulayıcılar tarafından talepte bulunulan güvence hizmeti gerekli kriterlere göre değerlendirilmektedir. Ayrıca hedef kullanıcılar adına bir güvence raporunu hazırlamaktadır. Güvence denetimleri sonucunda hem hizmet sağlayıcı hem de hizmet sağlayıcı firmalar söz konusu hizmete ilişkin olarak üçüncü taraflardan güvence almıştır. Alınan bu güvence raporu ile birlikte yeni iş fırsatlarıyla yeni müşterilerin kazanılması olurken aynı zamanda ilgili kullanıcılara sunulan hizmetlerde kalitenin ve talebe uygunluğun garantisi de verilmektedir. Ülkemizde hem bağımsız denetim hem de denetim hizmetlerine yönelik çalışmaları yürütme yetkisi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na tahsis edilmiştir. Kurum, 36 adet Bağımsız Denetim standardı, 4 adet güvence denetim standardı 1 adet kalite kontrol standardı, 2 adet sınırlı bağımsız denetim standardı ve 1 adet ilgili hizmetler standardı yayınlamıştır (Dinç & Atabay, 2016:1527).

1.7.1. Genel Standartlar

Denetim faaliyetleri muhasebe mesleğinde yetkinliği olan profesyoneller tarafından gerçekleştirilmektedir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na ait birinci bölüm genel standartlar olarak görülmektedir. Bu standartların içeriğini uzman olan denetçilerin karakteristik özellikleri, davranış şekilleri ve mesleki eğitimlerine dair esaslar oluşturmaktadır. Bu yönden bakıldığında genel standartlar diğer taraftan kişisel standartlar olarak da nitelendirilmektedir (Başpınar, 2005:55).

1.7.2. Mesleki Eğitim ve Deneyim

Denetlenmesi gerçekleştirilmiş olan finansal tablolar ile denetimin sonucunda oluşturulan denetim raporları yıllık faaliyet raporları kapsamına girerek kamuya açıklanmaktadır. Bu raporlara ulaşan kişiler genellikle denetim görüşünü bildirmiş olan denetçiyi tanımamaktadırlar. Bu kişiler için önemli olan denetim görüşünün güvenilir nitelikli olarak bildirilmesidir. Güvenilen ve kaliteli denetim görüşü elde etmek adına bu işlevi yerine getiren denetçi belli bir mesleki eğitime, deneyim ve yeteneklere sahip olmalı ve faaliyetlerini tam bağımsızlık çerçevesinde yeri getirmesi gerekmektedir (Başpınar, 2005:55).

1.7.3. Bağımsız Davranma

Finansal tabloları kullananların sahip oldukları inanç denetçinin bağımsız olduğuna yöneliktir. Bu inancın olması denetim mesleğinin varlığının en önemli garantisidir. Bu kişilerin denetçinin bağımsızlığından şüphe ettikleri durumda denetçinin kendilerine bildirdiği denetim görüşünün onlar adına bir anlamı olmayacaktır. Böyle bir durum sonucunda denetim faaliyetinden söz edilmesi mümkün olmamaktadır. Denetçilerin mesleki bağımsızlıklarına gölge düşürmesi muhtemel herhangi bir ilişki ya da davranışlardan kaçınması gerekmektedir, bunun sebebi ise finansal tabloları kullananlar denetçinin bağımsız düşünme mantığı çerçevesinde

olduğuna güven duyma isteğinden kaynaklanmaktadır (Başpınar, 2005:55).

1.7.4. Mesleki Özen

Denetçi, denetim görevini yerine getirirken ve denetim raporunu hazırlarken kaçınılmaz olan husus gerekli mesleki özeni ve titizliği göstermesidir. Denetçiden istenilen beklenti de denetçiye ait özen ve titizliğin ortaya koyulmasıdır. Diğer taraftan denetçi tüm denetim standartlarına eksiksiz uyum sağlaması da denetçinin özen ve titizliğini gösterecektir (Başpınar, 2005:56)

1.7.5. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartlarını denetim sürecinin kapsamını oluşturan direkt olarak işletmede denetlenen çalışmalar olmaktadır (Haftacı,2007:34). Bu standartların içeriği denetçiye ait olan niteliklerin haricinde olan genel standartların kapsamına göre daha geniş olan standartlardır (Bozkurt, 2006: 39). Çalışma alanı standartlarının sınıflandırılması planlama gözetim standardı, iç kontrol yapısının incelenmesi standardı ile kanıt toplama standardı şeklindedir ve 3 başlık altında aşağıda açıklanacaktır:

1.7.5.1. Planlama ve gözetim standardı

Bu standart, denetimin zamanlama ve kişilere göre planlanmasını ve işletmede varsa denetçi yardımcılarının sürekli olarak izlenmesini şart koşmaktadır. Bahsedildiği gibi denetimde planlama çalışmaları hazırlanırken işletmenin iş gücü, zamanlaması ve kaynakları en etkin şekilde kullanılmalıdır. Öte yandan, denetimin maliyetini kabul edilebilir düzeyde tutmak, yeterli ve kaliteli denetim kanıtı elde etmek ve hatta denetlenen kurumda yanlış anlamaları önlemek için bir denetim planı hazırlanmalıdır. Denetim planı hazırlanırken işletmenin organizasyon yapısı, ürettiği ve sattığı malların niteliksel özellikleri, iş ilişkisi içinde olduğu kişi veya kurumlar gibi birçok konuda bilgi toplanarak denetim planı hazırlanmalıdır (Toroslu, 2014:98).

1.7.5.2. İç kontrol yapısının incelenmesi standardı

Denetim sürecine dair faaliyetleri planlamak ve gerçekleştirilecek testlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek için denetimi yapılacak işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. İşletmenin güçlü bir iç kontrol sistemine sahip olması finansal tablolara olan güvenin artmasını sağlamaktadır. İşletme yönetimine ait sorumluluğunun içinde yer alan iç kontrol, işletmenin varlıklarının korunmasına, finansal raporlarının güvenilirliğine, faaliyetlerinin etkinliğine ve işletmenin personellerinin ilgili mevzuat, politika ve kurallara uygunluğunu sağlamaya yönelik bir süreçtir. İç kontrol sistemindeki güvenilirlik, denetim sürecinde oluşabilecek belirsizliği ve bununla birlikte denetim riskini önemli ölçüde azaltmaktadır. Dolayısıyla denetçinin denetim prosedürlerinin uygulanmasına ilişkin kararı kesinleşmektedir. Bir işletmenin güçlü bir iç kontrole sahip olmasıyla birlikte denetimin kapsamı sınırlanmaktadır, denetim süresi kısalmaktadır, denetimde yer alan personel daha az olmaktadır ve daha az kanıt yeterli gelmektedir. Aksi takdirde denetim riskinde ve maliyetinde artış meydana gelecektir (Çömlekçi, ve diğerleri, 2004:21).

1.7.5.3. Kanıt toplama standardı

Denetçi tarafından denetlenmesi gerçekleştirilen bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk seviyesini belirlemek için faydalanılan herhangi bilgi, belge ve kayıtlara denetim kanıtı denmektedir (Ataman, Hacıüstemoğlu ve Bozkurt, 2001:30). Denetimde kullanılan kanıtlar, mevzuatta kullanılan yasal kanıtlardan farklı olmaktadır. Denetim kanıtı, yasal kanıt gibi mutlak doğrulukta gibi doğru, hatasız kanıtlar değildir ancak bu kanıtın geçerli olması ve doğruluğu denetçinin öznel kararına bağlı olmaktadır (Gürbüz, 1995: 95).

1.7.6. Raporlama Standartları

Bağımsız denetime ait görüşün ifadenin gerçekleştirildiği denetim raporlarının kapsamı ile düzenlemelerine yönelik esasları

belirten ilgili standartlar raporlama standartlarıdır. Bu standartlardaki amaç, bağımsız denetim raporunu kullanacak olan tarafların gereksinim duyduğu bilgilerin sunumunun belirli bir sistematik çerçevede olmasını sağlamaktır (Küçüksozen & Sayar, 2002:51). Raporlama standartlarının içeriğinde denetim faaliyeti sonunda elde edilen denetçi görüşünün ihtiyaç duyanlara nasıl sunulacağına ilişkin bilgileri yer almaktadır. Denetçinin denetim çalışması sonunda görüş bildireceği raporların kapsamı ve düzenlemeleri ile ilgili standartlara “raporlama standartları” denmektedir. Söz konusu standartlar çoğunlukla mali tabloların denetimini kapsamaktadır. Raporlama standartlarının amacı ise bilginin, bilgiye ihtiyacı olanlar tarafından alınacak kararları etkileyecek kadar açık ve net bir şekilde sunulmasını sağlamaktır (Toroslu, 2014:100). Bu standartlar; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum standardı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde süreklilik standardı, açıklayıcı bilgi standardı ve görüş bildirme standardı şeklinde dört başlık altında sınıflandırılmıştır.

1.7.6.1. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı

Standardın amacı, hazırlanan finansal tabloların bu standarda uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında bilgi vermektir. Denetçi, işletmenin finansal tablolarını incelerken bu standarda uygunluğunu dikkatle incelemelidir. Bu standarda göre denetçi tarafından hazırlanması gereken denetçi raporu, işletmenin GKGMİ'ye uyum düzeyini ve standartta yer alan ilkelerden sapmalar varsa denetçi bu durumları raporunda belirtmelidir (Bozkurt, 2006: 41). Raporlama standartlarından ilki, hazırlanan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde hazırlanmışlığının açık bir biçimde belirtilmesini gerektirmektedir. Uzman denetçi, işletmenin finansal tablolarının işletmeye ait finansal durumu, finansal durumdaki değişimleri ile faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst bir şekilde sunduğuna dair bir yargıda bulunmaktadır. Bu şekilde bir yargıya varmak adına denetçinin belirli dürüstlük

kriterlerini kullanması gerekmektedir. Bu kriterler ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olmaktadır. Muhasebe uygulamalarına yön veren tüm uygulama, kural ve prosedürler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin çerçevesini oluşturmaktadır (Başpınar, 2005:57).

1.7.6.2. Muhasebe ilkelerinde devamlılık

Bu standart açısından denetçinin raporunda muhasebe ilkelerini önceki dönemde olduğu gibi bu dönemde de değişmeden uygulandığını açıkça belirtmesi gerekmektedir. Devamlılık ilkesi ile işletmenin ayrı dönemlerine ait finansal tabloların karşılaştırılmasını sağlanmaktadır (Güredin, 2000:51). Denetçiler raporlarında işletmelerin muhasebe politikalarında karşılaştırmaları engelleyen herhangi bir değişiklik olup olmadığını belirtmelidir (Bozkurt,2006: 41)

Bu standarda göre, denetim çalışmasından kaynaklanan denetim raporu, işletmelere uygulanan muhasebe ilkelerinin önceki dönemlerde olduğu gibi cari dönemde de değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmesi gerekmektedir. Bu işletmelerin cari dönemlerinde uygulanan muhasebe ilkelerinin önceki dönemlere kıyasla değişmesi hâlinde, bu değişikliklerin hangi şekilde ve ne olduğu, aynı zamanda nakdi etkileri finansal tabloların dipnotlarında belirtilmesi gerekmektedir (Soyer, 2005:41-42).

1.7.6.3. Yeterli açıklama standardı

Bu standart, denetime ait raporda aksi belirtilmediği sürece finansal tablolar içerisinde bilgi olarak yapılan açıklamaların yeterli görüleceğini belirtmektedir. Finansal tabloların doğruluğu, GKG-Mİ'ye uygun olmasının yanı sıra yeterli miktarda bilgi içermesine bağlıdır. Bu durum, finansal tablolardaki kalemlerin ve dipnot gibi açıklamalardaki yeterlilik, açıklık ve anlaşılır olma ile ilgilidir. Denetçi, finansal tabloların, incelediği işletmenin ilgili taraflarının bilgi gereksinimlerine uygun olarak yeterli açıklama açısından yeterli olup olmadığını belirlemelidir. Daha önce de belirtildiği gibi, mali

tabloları bu konuda yeterli bulduysa denetçinin raporunda bu konuyu ayrı ayrı ele almasına gerek yoktur ancak denetçi raporunda bu konuda gördüğü aksaklıkları mutlaka belirtmelidir (Selimoğlu, 2011:12)

1.7.6.4. Görüş bildirme standardı

Bu standart rapor, incelenmekte olan finansal tablolar hakkında genel olarak olumlu veya olumsuz bir görüş içermesi gerekmektedir. Görüş bildirmekten kaçınılması durumunda, neden böyle bir durum olduğu raporda belirtilmelidir. (Ataman, Hacıüstemoğlu ve Bozkurt, 2001:24). Denetçinin, denetimin sonunda bir görüşe varması gerekmektedir. Ancak, denetçi, denetimin sonucunda herhangi bir görüş bildirmedeği takdirde bu durumu kendi nedenleriyle açıklamalıdır. (Güredin, 2010: 52).

1.7.7. Uluslararası Denetim Standartları

Günümüzde “standart” kavramı veya uygulaması hemen hemen her konuda kullanılabilir hâle gelmiştir. Standart çeşitli şekillerde tanımlanabilir. Bazılarına göre standart “amaca uygunluk derecesi”, bazılarına göre “olması gerektiği” olarak tanımlanabilir. Denetim kavram ve uygulamalarında standartlar da vardır. Bu standartların bazıları kavramsal düzeydedir ve çeşitli düşünceleri yansıtır, bazıları ise uygulamaya rehberlik eder. Bu konuda standart dizasyon ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilir (Türker & Pekdemir, 2002:1). Uluslararası denetim standartları, denetçiye denetim faaliyetlerinin yürütülmesi açısından asgari düzeyde rehberlik sağlayan bir dizi bağlayıcı ilke ve kuraldır. Bu standartların yardımcı olduğu konulardan biri denetimin aşamaları ve denetim sırasında kullanılan prosedürlerin sınırlarını belirlemektir (International Auditing and Assurance Standards Board, 2013). Uluslararası denetim standartları, bir yerde yapılan işin kalitesi için bir dizi kriterdir ve hem denetçiyi kişisel özellikleriyle hem de baştan sona tüm denetim sürecini kapsar (Başpınar, 2005:35). 1977 yılında Münih’te düzenlenen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde Uluslararası

Muhasebeciler Federasyonu kurulmuş olup, IFAC'a üye olan muhasebe kuruluşlarının sayısı 150'den fazladır. IFAC bünyesinde beş ayrı teknik komite görev yapmaktadır. Bunlar; Eğitim Komitesi, Mesleki Etik Komitesi, Mali ve Yönetim Muhasebesi Komitesi (FMAC), Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) ve Kamu Sektörü Komitesi (PSC) 'dir (Gökdeniz, 2006:33). IAASB, IFAC tarafından kurulan ve bu federasyon içinde bağımsız olarak faaliyet gösteren standart belirleme organıdır. "IAASB" nin amacı, denetim, güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmetlerin yüksek kalite standartlarını oluşturmaktır. Uluslararası ve ulusal standartların uyumlaştırılmasını kolaylaştırmak ve böylece tüm dünyada uygulama birliğini sağlamak ve kamu yararına hizmet etmek. Her türlü denetimde uluslararası denetim standartları kullanılmaktadır. Her ölçekteki kamu şirketleri, özel şirketler ve her seviyedeki kamu şirketleri bu standartları kullanmaktadır (International Auditing and Assurance Standards Board, 2013). Uluslararası Denetim Standartları 15.12.2009 tarihi itibarıyla 32 adet olup bu standartlar aşağıdaki gibidir:

- ISA 200 Denetim Genel İlke ve Yaklaşımlarının Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumu
- ISA 210 Denetim Sözleşmesinin Koşulları
- ISA 220 Finansal Tabloların Kalite Kontrolü
- ISA 230 Denetim Belgeleri
- ISA 240 Denetçinin Finansal Tablolardaki Hileli Noktaları Açıklama Sorumluluğu
- ISA 250 Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve Düzenlemelerin Göz Önünde Bulundurulması
- ISA 260 Yetkili İdarecilerle İletişim
- ISA 265 Yönetim ve Yetkili İdarecilerle İletişim Eksiklikleri
- ISA 300 Finansal Tablo Denetiminin Planlaması

- ISA 315 Müşteri ve Çevresinin Anlaşılması ve Önemli Hata Riskinin Değerlendirilmesi
- ISA 320 Denetim Plan ve Performansında Önemlilik
- ISA 330 Değerlendirilen Risklerin Denetime Yankıları
- ISA 402 Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Hizmet Yaklaşımı
- ISA 450 Firma Denetimi Sırasında Yanlış Beyanların Değerlendirilmesi
- ISA 500 Denetim Kanıtları
- ISA 501 Denetim Kanıtları- Özel Yapıdaki Hesaplar İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar
- ISA 505 Dış Kaynaklardan Teyitler
- ISA 510 İlk Denetim-Açılış Bakiyeleri
- ISA 520 Analitik Prosedürler
- ISA 530 Denetim Örnekleme
- ISA 540 Muhasebe Tahminleri Denetimi, Muhasebe Tahminlerini İçeren Gerçeğe Uygun Değer ve Ortaya Çıkarma
- ISA 550 İlişkili Taraflar
- ISA 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- ISA 570 İşletmenin Sürekliliği
- ISA 580 Yazılı Açıklamalar
- ISA 600 Özel Hususlar - Grup Finansal Tablolarının Denetimi (Grup Denetçilerinin Çalışmaları Dahil Olarak)
- ISA 610 İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması
- ISA 620 Uzman Çalışmasından Yararlanılması
- ISA 700 Finansal Tablolara İlişkin Rapor ve Fikir Kurma

- ISA 705 Bağımsız Denetim Raporundaki Tahmin Değişiklikleri
- ISA 706 Bağımsız Denetim Raporu Maddelerinde Vurgulama
- ISA 710 Karşılaştırmalı Bilgiler-Karşılaştırmalı Mali Tablolar ve Yerini Tutan Rakamlar
- ISA 720 Denetlenmiş Mali Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler
- ISA 800 Özel Hususlar-Finansal Tabloların Belirlenen Kapsama Uyumlu Olarak Hazırlanmasının Denetimi
- ISA 805 Özel Durumlar- Temel Esasların ve Basit Finansal Tabloların Denetimi, Finansal Tabloların Hesap veya Kalemleri
- ISA 810 Finansal Tablo Özet Raporlarında Ödeme Yükümlülükleri (International Auditing and Assurance Standards Board, 2013)

1.7.8. Ülkemizde Denetim Standartları

Ülkemizde denetim standartlarını tez konumuzla alakalı olarak bu başlık altında; güvence denetim standardı, bağımsız denetim standartları, bağımsız denetim kanıtlarıyla ilgili standartlar ve başkalarının çalışmalarının kullanılması ilgili standartlar olarak kategorize edebiliriz.

1.7.8.1. Güvence denetim standardı

Güvenme denetimi, güvence ve denetime ait anlamlardan yola çıkarak, taraflar arasındaki sözleşme ilişkisinin dışında bir bilirkişi, taraflar arasında doğrudan denetlenmesi veya denetimle doğrulanması gereken belirli kriterleri göz önünde bulundurarak teklif edilmesini sağlayan bilirkişi tarafından yapılan denetim sonucunda güvence süreci” olarak tanımlanabilir. Güvence denetiminde genel

çerçevenin belirleyicisi olan Güvence Denetimi Standardı 3000'de güvence denetimi; denetim konusunda, denetçiler veya uzmanlar tarafından süreçten yararlanabilecek kullanıcı düzeylerini belirli kriterlere göre artırmaya yönelik bilgi veya denetime ilişkin güvence gerçekleştirilmiş ve yeterli ve uygun güvence kanıtı elde edilmiş olup, bu kanıt raporun hazırlanmasına olanak sağlayan bir kontrol olarak tanımlanmaktadır (Dinç & Atabay, 2016:1530). Denetçinin güvence denetimi sayesinde elde etmek istediği hedefler, Güvence Denetimi Standardı 3000'in 10. maddesinde tanımlanmaktadır. Bu standart, güvence denetimleri için genel çerçeveyi belirleyen ve uygulayıcılara yönelik rehberlik sağlayan bir standarttır. Güvence denetimi çalışmaları sırasında, bu standarda dayalı olarak ve güvence denetiminin gerçekleştirildiği süreçle ilgili diğer güvence denetim standartlarına uygun bir rapor hazırlanmalıdır. Denetçinin güvence denetimi ile elde etmek istediği hedefler genel çerçevede aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (Dinç & Atabay, 2016:1530);

- a. Denetime konu bilgilerin önemli yanlışlıklar içerip içermediğine ilişkin mevcut koşullara uyumlu şekilde makul güvence ya da sınırlı güvence almak,
- b. Denetim konusunda ölçümün ya da değerlendirmesinin çıktısına ilişkin sonuçların güvence raporu aracılığıyla raporlanması, (denetim konusunun birden fazla süreci varsa her biri için ayrı sonuç raporları hazırlamak gerekir, güvence düzeyleri aynı olmak zorunda değildir)
- c. Gerek GDS 3000 gerekse diğer tüm ilgili güvence denetim standartlarına uygun olarak zorunlu bildirimlerin yapılması gerekmektedir. Güvence denetimi yapan bir uygulayıcı, hedef kullanıcıların karar almalarını etkileyebilecek önemli yanlışlıklar olup olmadığını belirlemek için güvence vereceği süreci veya denetim konusunu incelemeli ve görüşüne göre bir güvence raporu hazırlamalıdır. Yürüttüğü denetim faaliyetleri sırasında denetim konusu doğrultusunda yürürlükte olan genel güvence denetimi çerçevesine ve diğer güvence

denetim standartlarına uymakla yükümlüdür (Dinç & Atabay, 2016:1530).

Güvence denetiminin, denetimin sonucu çerçevesinde sunulan güvence seviyesi ile sözleşme türü ve ulaşılan sonuca göre iki şekilde sınıflandırılması yapılmaktadır (Dinç & Atabay, 2016:1531).

Sunulan güvence seviyesi açısından; denetçi tarafından hedef bilgi kullanıcılarına sağlanması gereken güvence yönünden güvence denetimi iki grupta değerlendirilmektedir. Bunlardan ilki, denetimin yürütüldüğü koşullarda denetimin sağlanacağı sonuca dayanak teşkil ederek denetçinin güvence denetiminin riskini kabul edilebilir bir düşük seviyeye indirmediği bir güvence denetimi olan makul bir güvence denetimidir. İkinci güvence denetimi türü ise sınırlı bir güvence denetimidir. Bu denetim ile denetçi, uyguladığı prosedürlere ve ulaştığı kanıtlara dayanarak denetimle ilgili söz konusu bilgilerin önemli yanlışlıklar içerip içermediğine yönelik bir güvence raporu sunmaktadır. Sınırlı bir denetimde denetçi tarafından belirlenen kabul edilebilir risk, makul bir güvence denetiminde belirlenen kabul edilebilir riskten daha yüksek olmaktadır. Bunun nedeni, gerçekleştirilen prosedürlerin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının daha sınırlı olmasından kaynaklanmaktadır (Dinç & Atabay, 2016:1531).

Sözleşme türleri ve ulaşılan sonuç açısından, güvence denetimleri yerine getirilmesi hem denetçiler hem de denetçi dışındaki taraflar tarafından olabilmektedir. Denetçilerin yerine getirdiği denetim türü “doğrudan denetim”, denetçiler dışındaki uzmanların yerine getirdiği denetimler ise “doğrulama hizmeti” ile adlandırılmaktadır. Doğrulama hizmeti denetlemeye konu olan bilgilerin denetçi dışındaki uzmanlarca belirli kriterler çerçevesinde ölçülmesi ve denetlenmesidir. Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi’ndeki 10. paragrafta doğrulama hizmeti için “Beyannameye dayalı güvence sözleşmeleri” ibaresi kullanılmaktadır. Bu durum aynı zamanda denetçi dışındaki tarafların denetim konusunda yapmış oldukları güvence çalışmalarının neticesinde beyan şeklinde bir

rapor sunmalarından kaynaklanmaktadır. Sürdürülebilirlik hususu, ilgili mevzuata uyumluluk gibi konularda güvence denetimlerinde doğrulama hizmeti şeklinde kabul edilmektedir. Denetçinin bu tür bir güvence denetimindeki sonucu, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlıklar içerip içermediğiyle ilgilidir. Doğrudan denetimi ise, denetçinin temel denetim konusunu geçerli ölçütleri uygulaması ile ölçtüğü ya da değerlendirdiği ve denetim sonucunu ilgili taraflara bir güvence raporuyla sunduğu denetim olarak adlandırılmasıdır. Bu güvence denetiminde uygulayıcı farklı kullanıcıların ulaşamadığı değerlendirme ile ölçümü gerçekleştiren sorumlu taraftan bir bildiri almaktadır ve konuyu değerlendirmektedir (Dinç & Atabay, 2016:1531).

1.7.8.2. Bağımsız denetim standartları

Bağımsız dış denetim, kamuoyunu bilgilendirme amacı taşıyarak, kamu kurumlarına ve kuruluşlarına sağladığı faydaların yanı sıra, denetlenmesi gerçekleştirilen işletmeye ve bu işletmelerin iş ilişkisi içerisinde bulunan diğer kurumlar ile kuruluşlara da fayda sağlamaktadır. Denetimin kalitesi ve güvenilirliği yalnızca debnetimi gerçekleştirecek olan denetçilerin gerçekleştirecekleri denetim faaliyetlerini bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütmeleri ile mümkün olacaktır (Dönmez, Berberoğlu, & Ersoy, 2005:74).

Bağımsız denetimin yapılmasının nedenleri, yapısı ve yetkilendirildiği alanlara yönelik tanım ve kavramlar ile denetçinin uymasını gerektiren standartlarla ilgili tüm denetimler kapsamındaki sorumlulukları ile ilgili hususlar genel ilke ve sorumlulukları ilgilendiren yedi adet standartta yer almaktadır (Kaval, Karapınar, Altay, & Torun, 2015: 77). Bu standartların kod başlıkları BDS 200 ve BDS 265 kodları altında yer almaktadır ve aşağıda alt başlıklara ayrılarak hâlinde açıklanacaktır:

BDS 200 bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi

standartı denetçinin finansal tabloların denetimi gerçekleştirirken sahip olduğu sorumluluklarını düzenlemektedir. Standart, mevzuatta bulunan BDS'lere ait kapsamı, yapılarını ve hangi alanlara uygulanacağını açıklamanın yanı sıra, denetim aşamasında bütün BDS'lere uyulmasına yönelik yükümlükleri ve denetim süreçlerinde sahip olunan sorumlulukları düzenlemektedir (BDS 200, 2017:9; Tanç, 2015:3).

BDS 210 bağımsız denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılması standartı işletme yönetimiyle ya da uygun görülmesi durumlarında üst yönetimden sorumluluğu bulunan kişilerle denetim sözleşmesi koşullarında anlaşma olması halinde denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir (BDS 210, 2018:9; Kayahan, 2018:49-61).

BDS 220 işletmenin finansal tablolarının denetimine yönelik kalite kontrol prosedürleriyle ilgili olarak denetçiye ait belirli sorumluluklarını ve uygun olması durumunda denetim kalite kontrol görevlisinin sorumluluklarını belirlemektedir ve bu standart, etik gerekliliklerle birlikte değerlendirilmektedir (BDS 220, 2018:1-5; Özbingöl, 2021:254-288).

BDS 230 bağımsız denetimin belgelendirilmesi standartı işletmenin finansal tablolarının denetimi süreçlerinin belgelendirilmesi ya da farklı bir tarifile çalışma kağıtlarının hazırlanmasına yönelik denetçiye ait sorumlulukları düzenlemektedir. Aynı zamanda bu standartta denetimin içeriğine ilişkin çalışma kağıtlarının hazırlanmasında uyulması gereken içerikleri, şekilleri ve genel usulleri açıklanmaktadır. Bu standartta denetçinin amacı hazırlayacağı rapora dayanak teşkil eden uygun kayıtları temin etmek, gerçekleştirilen denetimin BDS'ler ile ilgili mevzuatta bulunan esaslar dikkate alınarak planlamak ve denetim için gerekli çalışma kağıtlarını hazırlamaktır (BDS 230, 2017:1-5; Doğan,2018:65-89).

BDS 240 finansal tabloların bağımsız denetiminde bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları standartı işletmenin finansal tablolarının denetimi süreçlerinde denetçinin hile açısından

sorumluluklarını düzenlemektedir. Bu standartta özellikle hileden kaynaklanan “önemli yanlışlık” riskine karşın BDS 315 ve BDS 330 standartlarının uygulamansına ilişkin hususlar ve yöntemler ayrıntılı bir şekilde verilmektedir. Denetçinin amacı işletmenin finansal tablolarındaki hile ile alakalı “önemli yanlışlık” risklerini belirleyerek değerlendirmek ve olası risklere karşı yapılması gereken çalışmalar için yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtını temin etmektedir (BDS 240, 2018: 1-10; Kayıkcıoğlu, 2019:77-107).

BDS 250 finansal tabloların bağımsız denetiminde mevzuatın dikkate alınması standardı işletme yönetiminin ve denetçinin denetim süreçlerinde ilgili mevzuatı dikkate alması ile ilgili sorumluluklarını düzenlemektedir. Bağımsız denetçinin yapması gereken işlemlerden biri denetim sürecinde işletmenin finansal tablolarını etkileyecek sonuca sahip mevzuata aykırı bir durumun varlığını açıklamaktır (BDS 250, 2018:11; Yıldız,2017: 5-19).

BDS 260 üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim standardı işletmenin finansal tablolarının denetimi sürecinde işletmenin üst yönetiyle ilgili sorumluluğu olan kişilere yönelik denetçinin sorumluluğunu düzenlemektedir. Bu standart denetimin gerçekleştirilmesi esnasında ortaya çıkması muhtemel durumların yönetime aktarılmasını ve karşılıklı görüşlerin alınmasını ve bu konulara yönelik usulleri ve esasları barındırmaktadır (BDS 260, 2018:1; Yaşar & Çetin, 2020:384-391).

BDS 265 iç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi standardı denetçinin işletmenin finansal tablolarının denetimi sürecinde tespit edilen iç kontrollerdeki eksikliklerinin üst yönetim ve yönetimden sorumlu kişilere doğru bir şekilde bildirme sorumluluğunu düzenlemektedir. Denetçinin amacı denetimi gerçekleştirdiği esnada tespit etmiş olduğu ve mesleki tecrübesine dayanarak işletme yönetiminin dikkatini çekeceğine inandığı iç kontrollerin eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilmesidir (BDS 265, 2018: 4-5; Karakaya, 2020: 1-14).

Risk değerlendirmesi ve değerlendirilmiş risklere verilecek karşılıklar standartları içerisinde risk değerlendirmesi ile birlikte olması gerçekleşmesi ihtimel risklere karşı alınması gereken önemlerle ilgili standartlar yer almaktadır. BDS 300 ve BDS 450 kodları arasında yer alan standartlar altı adet olup risk değerlendirmesi ile ilgili hususları içermektedir. Bu standartlar aşağıda alt başlıklar şeklinde açıklanacaktır;

BDS 300 finansal tabloların bağımsız denetiminin planlanması standardı işletmenin finansal tablolarının denetlenmesinin planlanması ile ilgili denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. Aynı zamanda bu standartta denetimin planının stratejisinin oluşturulması ve geliştirilmesi ile ilgili hususlar ile planın yürütülmesi, belgelenmesi ve gerekli ilave hususları açıklamaktadır (BDS 300, 2017: 1-4; Gençoğlu,2014:1-26).

BDS 315 işletme ve çevresini tanımak suretiyle “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi standardı, işletmeye ait iç kontrolün de dahil olması üzere işletme ile çevresini tanıyarak denetçinin finansal tablolarda yer alan “önemli yanlışlıklar” risklerini belirlemesi ve değerlendirmesi sorumluluğunu düzenlemektedir (BDS 315, 2017:3; Uludağ,2015:1-18).

BDS 320 bağımsız denetimin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik standardı denetçinin, işletmenin finansal tablolarının denetiminin planlamasının yapılmasında ve denetimin yürütülmesi esnasında finansal tabloların denetiminin planlanması ve yürütülmesi süreçlerinde önemlilik kavramını uygulamasına yönelik denetçinin sorumluluğunu düzenlemektedir. BDS 450, belirlenen yanlışların denetimin üzerinde ve bulunması halinde düzeltilmeyen yanlışların finansal tabloların üzerinde olan etkisinin değerlendirilmesi sürecinde önemliliğin hangi şekilde uygulanması gerektiğini açıklamaktadır (BDS 320, 2017: 1-8; İnaltong&Taş,2015:73-82).

BDS 330 bağımsız denetçinin risk olarak değerlendirilmiş hususlara karşı yapacağı işler standardı, denetçi tarafından BDS 315 uyarınca tespit edilen ve değerlendirilen “önemli yanlışlıklar” risk-

lerine karşı, bir finansal tablonun denetiminde yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. Denetçinin amacı “önemli yanlışlık” riski olarak gördüğü risklere karşı yapılacak uygun çalışmaları tasarlayarak ve uygulayarak yeterince uygun olacak şekilde denetim kanıtlarını temin etmektir. (BDS 330, 2017:1; Selimoğlu, Yeşilçelebi& Altunel,2021: 775).

BDS 402 hizmet kuruluşu kullanan bir işletmenin bağımsız denetiminde dikkate alınacak hususlar standardı, denetim hizmeti temin ede işletme bir ya da birden fazla hizmet kuruluşunu kullanması halinde, denetim hizmetini temin eden işletmenin denetçisinin sahip olduğu denetim kanıtı temin etme üzerindeki yeterlilik ve uygunluk sorumluluğunu düzenlemektedir. Bu BDS, hizmet alan işletme denetçisinin, denetim ile alakalı iç kontrolün de yer aldığı, hizmeti temin eden kuruluşun belirlenmesinde ve bu risklere yanıt vermek üzere devam eden denetim prosedürlerini tasarlar-ken ve gerçekleştirirken, hizmet alan işletmenin “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ile değerlendirmesi için BDS 315 ve BDS 330’u nasıl uygulayacağını açıklamaktadır (BDS 402, 2017:1-7; Aydın&Çürük,2017:2-26).

BDS 450 bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında belirlenen yanlışlıkların değerlendirilmesi standardı, denetçinin tespit edilmiş olan yanlışların denetimin üzerindeki etkisi ve bulunması halinde düzeltilmeyen yanlışların finansal tabloların üzerindeki etkisi ile ilgili değerlendirmenin sorumluluğu düzenlenmektedir. BDS 700’de, finansal tablolar ile ilgili bir görüşe varırken denetçinin, bütünsel şekilde finansal tabloların önemli yanlışlık içermediğine dair uygun bir güvence sağlayıp sağlamadığı konusunda bir sonuca ulaşma sorumluluğu ele alınmaktadır. BDS 700 uyarınca denetçi, bu sonuca varırken, varsa bu BDS kapsamında yapılan mali tablolardaki düzeltilmemiş yanlışlıklara ilişkin denetçinin değerlendirmesini dikkate almaktadır. BDS 320’de, denetçinin mali tablo denetimlerini planlarken ve gerçekleştirirken önemlilik kavramının

uygun olacak bir şekilde uygulanmasının sorumluluğu düzenlenmektedir (BDS 450, 2017:1-3; Haberal,2016: 8-67).

1.7.8.3. Bağımsız denetim kanıtları

Bu standartlarda denetim sürecinde ihtiyaç duyulan kanıtların elde edilmesi ve denetçinin görüşünün daha gerçekçi kanıtlara dayanak oluşturması amacıyla yeterince nitelikli denetim kanıtlarının toplanması için planlamanın hangi şekilde yapılmasının gerektiği ve nasıl uygulanmasına yönelik hususlar yer almaktadır. (Kaval, Karapınar, Altay, & Torun, 2015:246)

Bağımsız denetim kanıtları ile ilgili BDS 500 ve BDS 580 kodları arasında on bir adet standart yer almaktadır ve alt başlıklar halinde aşağıda açıklanacaktır:

BDS 500 bağımsız denetim kanıtları standardı işletmenin finansal tablolarının denetimi sürecinde denetim kanıtlarının nelerden oluştuğunu açıklamaktadır ve denetçinin görüşünün dayanağı olan uygun neticelere varabilmesi gayesiyle yeterli ve makul denetim kanıtı temin etmek adına denetim prosedürlerinin tasarlanması ile uygulanmasına yönelik sorumluluğunu düzenlemektedir. (BDS 500, 2018:1; Açık Taşar, 2021: 3-17).

BDS 501 bağımsız denetimi kanıtlarının belirli kalemler için dikkate alınması gereken hususlar standardı denetim sürecinde denetçinin BDS 300 ve BDS 500 standartları ile diğer ilgili olan BDS'ler adına yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtını temin etme durumunda iken işletmenin stokları, içinde bulunduğu davaları ve iddiaları hakkında ve bu standartta bulunan bilgilerle ilgili özellikli olarak dikkate alacağı durumları içermektedir (BDS 501, 2013:1; Gençoğlu,2014:1-26).

BDS 505 dış teyitler standardı, BDS 330 ile BDS 501 standartlarına uygun şekilde denetçinin denetimi gerçekleştirmek için temin etmek adına dış teyit prosedürleri kullanması ile ilgili hususları düzenlemektedir. Denetçinin dış teyit prosedürlerini kullanmasındaki amacı, gereksinim duyduğu uygunlukta ve güvenli denetim

kanıtı temin etmek için bu şekildeki prosedürleri tasarlaması ve uygulamasıdır (BDS 505, 2013:4-5; Çakmak,2020:8-67).

BDS 510 ilk bağımsız denetimler – açılış bakiyeleri standardı, denetçinin ilk denetiminde bakiyelerin açılmasına ilişkin sorumluluklarını belirlemektedir. Açılış bakiyeleri, işletmenin finansal tablolarındaki tutarlara ek olarak, dönemin başında mevcutta bulunan ve açıklanması gereken koşullu varlık ve yükümlülükler ile taahhütler gibi hususları da içermektedir. Mali tabloların karşılaştırmalı mali bilgiler içermesi durumunda, BDS 710 hükümleri de uygulanmaktadır. BDS 300, ilk denetimin başlamasından önce yapılacak çalışmalara ilişkin ek hükümler ve açıklamalar içermektedir (BDS 505, 2013:1; Kaya,2017:65-96).

BDS 520 analitik prosedürler standardı, analitik prosedürlerin denetçi tarafından maddi doğrulama prosedürü farklı bir tarifile “analitik maddi doğrulama prosedürleri” şeklinde de kullanması hususlarını düzenlemektedir. Aynı zamanda denetim sürecinin sonlarına yaklaşırken işletmenin finansal tabloları ile ilgili genelle yönelik bir netice sunarken, denetçiye yardım eden analitik prosedürlerin uygulanmasına dair sorumluluğu ele almaktadır (BDS 520, 2013:1-3; Erhan,2019:67-88).

BDS 530 bağımsız denetimde örnekleme standardı, denetim prosedürlerini uygulanması esnasında denetçinin denetim örnekleme karar vermesi halinde uygulanmaktadır. Bu BDS’de, denetçinin bir denetim örneği tasarlaması durumunda ve seçmesi halinde, kontrol testleri ve detay testleri yaparken ve örnekten elde edilen sonuçların değerlendirilmesinde istatistiksel ve istatistiksel olmayan örnekleme yöntemlerinin kullanılmasını düzenlemektedir. Bu BDS ile denetçinin görüşünün temelini meydana getiren uygun neticelere ulaşmak için yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtını temin etmek için denetimin prosedürlerinin tasarlanmasını ve uygulanması sorumluluğunu düzenleyen BDS 500 tamamlanmaktadır. BDS 500, denetçinin kullanması muhtemel testi gerçekleştirecek öğelerin seçimleri yöntemleri konusunda rehber-

lik sağlamaktadır ve denetim örnekleme ise bu yöntemlerden biridir. (BDS 530, 2013: 2; Kaderoğlu,2015:2-67).

BDS 540 gerçeğe uygun değere ilişkin olanlar dâhil muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların bağımsız denetimi standardı, işletmenin finansal tablolarının denetimi sürecinde denetçinin muhasebe tahminlerine ve ilgili açıklamalara ilişkin sorumluluklarını düzenlemektedir. Bu BDS’de özellikle, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara ilişkin olarak BDS 315, BDS 330, BDS 450 ve BDS 500 ve diğer ilgili BDS’lerin nasıl uygulanacağına yönelik yükümlülükler içermektedir ve rehberlikte bulunmaktadır. Bu BDS ayrıca muhasebe tahminlerindeki ve ilgili açıklamalardaki yanlışlıkların değerlendirilmesine ilişkin hüküm ve açıklamaların yanı sıra yönetimin muhtemel taraflılığının göstergelerini de içermektedir (BDS 540, 2018:1; Süer,2021:23-37).

BDS 550 ilişkili taraflar standardı, işletmenin finansal tablolarının denetimi sürecinde ilişkili olan tarafların ilişkileri ile gerçekleştirilen işlemlerine yönelik denetçinin uyması gereken sorumluluklarını düzenlemektedir. Bu BDS’de, ilişkili tarafların ilişkileri ile gerçekleştirilen işlemlerine bağlantısı olan “önemli yanlışlık” risklerine karşı BDS 315, BDS 330 ile BDS 240 standartlarının hükümlerinin nasıl uygulaması gerektiğine yönelik detaylı bilgiler yer almaktadır (BDS 540, 2013:1; Gökoğlan,2017:2-21).

BDS 560 bilanço tarihinden sonraki olaylar standardı, işletmenin finansal tablolarının denetimi sürecinde denetçinin bilanço tarihi itibarıyla bilançodan sonraki zaman dilimlerinde meydana gelen olaylarla ilgili sorumluluklarını düzenlemektedir. Finansal tabloların, finansal tablolar hazırlandıktan sonraki zaman diliminde meydana gelen bazı olaylara bağlı olarak etkilenebileceğini söylemek mümkündür. Dolayısıyla bir dolu finansal çerçevesi bu şekilde meydana gelen olayları özel şekilde ele almaktadır (BDS 560, 2017:1-4; Kayahan,2018:49-61).

BDS 570 işletmenin sürekliliği standardı işletmenin sürekliliği ve işletmenin sürekliliğinin denetçi raporuna etkileri ile ilgili finansal

tabloların denetiminde denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. BDS 570'de yer alan hususlara göre denetçi, planlama, uygulama ve değerlendirme ile ilgili süreçlerde denetime ilişkin prosedürleri işletmenin sürekliliği varsayımını dikkate alarak yürütmekle yükümlüdür. (BDS 570, 2017:1-9; Köse&Ağdeniz,2020:161).

BDS 580 yazılı beyanlar standardı işletmenin finansal tablolarının denetimi sürecinde, işletme yönetiminden ya da uygun olması halinde üst yönetime karşı sorumlu olan kişilerden denetçinin yazılı şekilde beyan almasına yönelik sorumluluğu düzenlemektedir (BDS 580, 2017:11; Tez, 2021:89).

1.7.8.4. Başkalarının çalışmalarının kullanılması

Başkalarının çalışmalarının kullanılması bölümünde standartların sınıflandırılması gerçekleştirilirken üçüncü kişilere ait çalışmaların kullanılmasına yönelik hususları açıklayan üç adet standart yer almaktadır ve aşağıda alt başlıklar şeklinde açıklanacaktır:

BDS 600 özel hususlar–topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimi (topluluğa bağlı birim denetçilerinin çalışmaları dâhil) standardı topluluk denetimleri süreçlerinde dikkat çekilen belirli konuları, özellikle de topluluğa bağlı olan birim denetçileri içeren denetimlerde düzenlemektedir. Bu BDS ile bir denetçinin topluluk finansal tablo niteliği taşımayan finansal tabloların denetimi için gerekli uyarıların yapılması koşuluyla başka denetçiler de dahil etmesi durumunda yararlı olabilmektedir. Örnek vermek gerekirse, bir denetçi uzaktaki bir bölgede envanter sayımını gözlemlemek ya da uzaktaki bir bölgede bulunan maddi varlıkları denetlemek için denetime farklı bir denetçiyi denetime dahil edebilmektedir(BDS 600, 2018:8; Akdoğan&Muluk,2019: 704-732).

BDS 610 iç denetçi çalışmalarının kullanılması standardı, işletmenin finansal tablolarının denetiminde iç denetçilerin çalışmalarının kullanılması halinde dış denetçiye ait sorumlulukları düzenlemektedir. İç Denetçilerin çalışmalarının kullanılması iç denetim işlevinden yararlanması ile denetim kanıtının temin edilmesinde

ve dış denetçinin yönlendirimi, gözetimi ve incelemesi açısından doğrudan yardımın sağlanması adına iç denetçilerin kullanılmasını içermektedir (BDS 610, 2013:1; Şavlı,2015:184-201).

BDS 620 uzman çalışmalarının kullanılması standardı, yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtını temin etmede denetçiye yardım sağlamak için kullanıldığında, muhasebe ya da denetim dışında yer alan bir uzmanlık alanından bir kişinin veya kuruluşun gerçekleştirdiği çalışmalara ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir (BDS 620, 2013:1; Özerhan&Sultanoglu,2018:55-76).

1.8. Muhasebe Denetimi ve Önemi

Dilimize muhasebe denetimi şeklinde çevirisi yapılan denetim kavramı Ang-lo-Sakson Ülkelerinde “Auditing” karşılığına gelmektedir. Auditing kavramında köken, Latince “işitme ya da dinleme” manasında olan “Audire” fiilini göstermektedir. Bunun manası, eski tarihlerde yer alan toplumlar seçmiş oldukları uzmanların, görevlendirilmiş kişilerin gerçekleştirdikleri işleri dinleme yoluyla, doğruları bulma gayretini göstermişlerdir (Bozkurt, 2006:18). Muhasebe denetimine ait birden fazla tanılandırma yapılabilir. 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).

Finansal tabloların hazırlandığı muhasebe sürecine ait amaçlar ve yöntemler ile finansal tabloların güvenilirlik seviyelerinin araştırıldığı denetim sürecine ait amaçlar ile yöntemler kıyaslandığında önemli farklılıkların bulunduğu görülmektedir. Denetimde temel dayanak, muhasebe yapısının kanun, kural, ilke ve yöntemlere uygunluğunu sağlamaktır, muhasebe ise denetimin temelini oluşturmaktadır. Muhasebe denetimi, muhasebe sisteminin eksiklikleri ile

hatalı hususlarını ortaya çıkarmayı hedefleyen bir işlev üstlenmektedir. Netice itibarıyla, muhasebeden yoksun denetim temelsizdir, denetim olmadan muhasebe de sağlanmaz. Finansal tabloların denetimi konusunda hassas olan TTK'nin getirdiği en önemli yeniliklerden biri, denetim faaliyetinin tüm ticari şirketler için uygulanmasının zorunlu olmasıdır (Erdoğan, 2002: 54).

Muhasebe denetimi, muhasebe mesleğindeki bir profesyonelin devlete karşı sorumluluklarını yerine getirmesine izin vererek bir profesyonelin bir birey ve vergi mükellefi yerine yasal boşlukları kullanmasını önlemektedir. Aynı zamanda toplumun çıkarlarının müşterilerin ve bireylerin çıkarlarının üzerinde tutulmasını sağlar ve kayıt dışı ekonomi oluşmasına sebep olan uygulamaları engeller. Denetim, kasıtlı gerçekleştirilen muhasebe hatalarının, muhasebe skandallarının ve mesleki haysiyetle örtüşmeyen faaliyetlerin önlenmesi için yaptırımlar uygulamaktadır. İnsanların şahsi çıkarlarının toplumun ve devletin çıkarları üstünde tutulması durumunu önleyip, bu nedenle müşterinin çıkarlarını şahsi çıkarların üstünde tutarak ve mesleki etik ve mesleki onuru karşılamayan davranışları kısıtlayarak insanların bireysel sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır (Apalı & Acun, 2018: 146; Zaimoglu, 1987).

Muhasebe denetiminin tanımı herhangi bir dönem içinde belirli ekonomik rakamlar ile açıklanabilir bilgilerin, önceden hazırlanan koşullara uygunluk seviyesini belirleyen ve bu hususta kanıt toplayarak rapor sunmak adına değerlendirme süreci sağlamak için bağımsız olan uzman tarafından gerçekleştirilen bir birim veya bilgi olarak ifade edilebilir. Muhasebe denetim çalışmaları, denetim elemanının amacına, nedenine, kapsamına, uygulama zamanına ve durumuna göre bölümlere ayrılabilse de günümüzde özel amaçlı denetim büyük önem taşımaktadır (Dalak, 2000:65).

Muhasebe denetiminin dayanağı, işletmenin finansal tablolarında düzenlemelerin genel kabul gören muhasebe ilkeleri ya da farklı bir esasa göre hazırlanıp hazırlanmadığını belirlemek amacıyla bu

tablolar ile tabloları oluşturan kayıtlar, belgeler ve diğer ipuçları üzerinden gerçekleştirilen çalışmalardır. İşletmenin yasal statüsü doğrultusunda muhasebe sisteminin kurulması ile bulguların denetim raporunda özetlemeyi sistemsel bir inceleme gerçekleştiren muhasebe denetiminin nihai amacı, finansal tablolarda güvenilirliği sağlamaktır. Finansal tabloların incelenmesi konu olduğundan dolayı finansal tabloların denetimi ismi de kullanılmaktadır. Mali denetimin ise muhasebe denetiminden farkı bulunmaktadır. Vergi denetiminde ise incelemenin konusunu vergi matrahı teşkil etmektedir. Vergi matrahını etkileyen olaylar mali tabloların tamamı üzerinden incelenmez. Diğer bir deyişle, mali denetimde değerlendirme kriteri farklıdır. Bu denetim bazı sektörlerde veya iş türlerinde ve isteğe bağlı olarak bazı iş türlerinde zorunludur. Fakat her iki denetim de bağımsız olarak işletme dışındaki kişiler tarafından yapılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında bir nevi bağımsız dış denetim olarak da anılmaktadır (Kaval, 2003: 25).

Geleneksel olarak bir denetim öncelikle finansal tabloların denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bağımsız muhasebe denetimi ile bankaların kamu denetçileri veya yeminli denetçiler tarafından yapılan denetimlerin önemli bir kısmı da finansal tablo denetimleri olarak geçmektedir. (Gücenme, 2004: 2) Muhasebe denetiminin amacı, hazırlanan finansal tabloların genel kabul gören muhasebe ilkelerine olan uygunluğunu incelemektir. Başka bir deyişle, kanıtlar finansal tabloların muhasebe ilkeleri ile paralelliği belirlenerek toplanır. İşletmeye ait tüm kitap ve belgeleri inceleyerek değerlendirme olumlu, koşullu veya olumsuz olabilir. Değerlendirme sonucu nasıl olursa olsun- incelemesi gerçekleştirilen işletme yetkililerine sunulmalıdır (Kiracı ve Diğerleri,2013: 25; Balcı, 2008:55; Ataman vd., 2001:98; Halilov, 2006:66).

1.9. Dünyada Muhasebe Denetimi

Denetçi kavramının ilk defa kullanımı 1289 yılını göstermektedir. Muhasebe denetçilerinin mesleki anlamda birlikteliğin başlangıcı Venedik'te 1581 yılında kurulan birliğe dayanmaktadır.

Muhasebe denetçiliğinin önemli hâle gelmesi 19. yüzyılın başlarında meydana gelmiş ve 20. yüzyıl başlarında İngiltere’de çıkarılan yasal düzenlemeler ile birlikte şirketlere denetim yaptırılması zorunluluğu başlamıştır. 19. yüzyılın ortalarında William Deloitte, Deloitte&Touch firmasını Londra’da kurmuştur ve hâlen denetim faaliyetlerini sürdürmektedir. Amerika Birleşik Devletleri’nde ise günümüzdeki koşullarda bağımsız denetim/denetçi statüsünün kazanılması 1930’larda yapılan çalışmalarla olmuştur. Denetimin kapsamında, işlevinde ve içeriğinde meydana gelen değişiklikler dünyada ilk kez II. Dünya Savaşı’nın sonrasında oluşmuştur. Süreç içerisinde denetim faaliyetlerinde kusur bulmaya çalışma anlayışı büyük oranda değişime uğramıştır. Denetim faaliyetlerinde münferit hesaplarda ya da işlemlerde kusur bulmanın yerini, dönemin sonundaki mali tabloların incelenerek kusur bulunması süreci başlamıştır (Köse, 2007:21).

Denetim faaliyetlerinin gelişmesinde en fazla etkisi olan etken, denetim sürecinin mesleki ve bilimsel standartlar üzerinden yapılacağı olması görülmektedir. Ülkelerin denetim standartlarını kendi iç seviyelerinde uygulayacak olmaları, uluslararası denetim standartlarının ülkelerin tümüne yakınında kabul görmüş olması ile denetimin II. Dünya Savaşı sonrası hızlı gelişmede etkili olmuştur (Köse, 2007:21).

Amerikan ekonomisinin gelişmesi ve büyümesiyle birlikte denetim faaliyeti 1920-1960 yılları arasında Birleşik Krallık’tan Amerika Birleşik Devletleri’ne doğru yönelmiştir. Amerika Birleşik Devletleri’nde, denetim kavramının özellikle 1930’lu yıllarda hızlı geliştiği görülmüştür. 1934’te yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kanunu ile birlikte halka açık şirketlerin önceki dönemlere ait finansal tablolarının belli bir periyotta muhasebe denetimi altında yayınlamaları gerekmiştir. AICPA (Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü)’nin “Bağımsız Kamu Muhasebecileri Tarafından Finansal Tabloların İncelenmesi” adlı Komitesi 1936 yılında çalışmaya başlamıştır. 1947 senesinde Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsünün oluşturduğu denetim standartları ilk kez

“Genel Kabul Gören Denetim Standartları “ şeklinde yayınlanmış olup ayrıca bu standartların dünyada birçok ülke tarafından da kabul edildiği görülmüştür (Yücel, 2016:39).

II. Dünya Savaşı sonrasında ortaya çıkan uluslararası siyasi sistemlerin ve uluslararası iktisadi yapıların gelişen yeni özellikleri nedeniyle, dünyada küreselleşme döneminin hızlanmasıyla birlikte devletlerin sahip oldukları egemen güçlerinin sınırlarının azalması, bir internasyonel ve bölgesel kuruluşlar yardımıyla uyguladıkları kontrole uluslararası nitelik kazandırmaktadır (Köse, 2007:26; Aslan, 2010: 65).

Genel olarak denetim mesleğinin 1950 yılı itibarıyla hızlı şekilde geliştiği söylenebilir. 1950 yılı baz alındığında bu tarihten sonra denetçiler tarafından her işletmenin sağlam ve sağlıklı iç kontrol sistemine sahip olmaları gerektiği görüşünü benimsenmiştir. Bu süreçte öncelikle işletmelerin iç kontrolüne dair sistemlerin incelenip denetime başlandığı görülmektedir. Geçmiş dönemlerde denetim gerçekleştirilirken işletmelerin finansal tablolarındaki benzerliğin aynı olmasının doğru olup olmadığı araştırılmakta iken, yıllar içinde bu fikrin yerini işletmelerde incelemelerin daha büyük kapsamlı yapılması sürecine devretmiştir (Güredin, 2010:16).

1960 ve 1990 yılları arasındaki zaman diliminde, teknolojik gelişmelerle birlikte işletmelerin aşırı büyümesi ve zaman içinde anlaşılmaz şekil almasının bir neticesi olarak, denetim faaliyetlerini gerçekleştiren denetçiler finansal bilgilerdeki güvenilirliği arttırmada ve sunulmuş olan finansal bilgilerde doğruluğun teyit edilmesinde önemli roller oynadığı görülmüştür. Risk temelli denetim kavramı oluşmaya başladıktan sonra risk unsuru denetçilerde denetim anlayışının temelini oluşturmuş ve çok başka bir boyuta varmıştır. (Yücel, 2016:40). Denetim; tüm yönleriyle birlikte uluslararası bir boyuta ulaşarak denetim uygulamaları da aynı oranda çoğu alanda ulusal sınırların ötesine geçmiştir. Ayrıca ekonomik yapıların ve ticaretin büyük oranda uluslararası olmasıyla birlikte, dış kredilerde

kontrol, yabancı yatırımlarda kontrol ve uluslararası yolsuzlukta kontrol gibi önemli sorunlar meydana gelmiştir (Köse, 2007:26).

1.10. Türkiye’de Muhasebe Denetimi

Muhasebe denetimi açısından Osmanlı dönemine göz atıldığında muhasebe denetiminden anlaşılan hususun mali denetim olduğu görülmüş ve denetimin devletin gelir ile giderlerinin takibi amacıyla yapıldığı gözlemlenmiştir. O dönemde Duyunumumumiye İdaresinin muhasebeci ile muhasebe öğretmenlerinin yetişmesine önemli katkılarda bulunduğu bilinmektedir. Türkiye Cumhuriyeti döneminde muhasebe denetimi mesleğinde denetim faaliyetleri mahkemelerdeki bilirkişilik işlemleri ile başlamış ve 1926 yılından 1934 yılına kadar muhasebe meslek mensuplarının vergi kanunlarına istinaden vergi denetimi yapma yetkisi aldıkları görülmektedir. Takip eden zaman diliminde bir taraftan mevzuat çalışmaları diğer taraftan mesleki örgütlenme yönünde çalışmalar devam etmiştir (Haftacı, 2007:10; Bayazıtlı, 1991: 64).

1929 yılında yaşanan ekonomik bunalım sonrasında bütün dünyada meydana geldiği gibi ülkemizin de muhasebe meslek mensuplarına olan ihtiyacı öne çıkmıştır. Ülkemize ait muhasebe denetimine yönelik ilk girişimlerin 1970’li yıllar içerisinde dış kaynaklı kredilerden faydalanma isteği olan Türk firmalarında muhasebe denetiminin zorunlu olması ile görülmektedir. Türkiye’de bu mesleğin işleyişine ilişkin ilk kurallar olan 1987 yılı itibarıyla çıkarılan düzenlemelerle birlikte bağımsız denetim şirketlerinin kurulması olmuştur (Bozkurt, 2006:8).

1.11. Denetim Süreci ve Aşamaları

Denetim süreci denilince genel olarak denetim görevinin başlamasından denetim raporunun teslimi arasındaki geçen süreç olarak anlaşılabilir. Çünkü denetim süreci, denetim görevinin alınmasından önce müşterinin teklifinin değerlendirilmesi ve ilgili rapor müşteri işletmeye verildikten sonra işletme genel kuruluna katılım sağlama ve mali tabloların yayım-

lanmasını izleme aşamalarını da içermektedir. Bu aşamalar dikkate alındığında denetim sürecinin oldukça uzun bir süreyi kapsamakta olduğu anlaşılmaktadır (Kaval, 2003: 55). Denetim süreci birbirini takip etmekte olan bazı aşamalardan meydana gelmektedir. Bu aşamalar müşterinin seçilmesi ve işin müteakip kabulü ile başlamaktadır, ardından denetim çalışmasının yürütülmesi gelmektedir, sonrasında ise gerçekleştirilen denetime dair görüşün raporlanması ve açıklanması ile sona ermektedir. Bu bölümde denetim süreci bütünsel bir yaklaşım ile ele alınmaktadır ve bu süreci meydana getiren aşamalar incelenmektedir (Gücenme, 2004:20).

Denetim çalışmasındaki yoğunluk ve zorluk derecesi, gerçekleştirilen denetimin denetimi yapılacak olan işletmede ilk denetim mi yoksa tekrar eden bir denetim mi olduğuna bağlı olmaktadır. Aynı işletmede yeniden yapılan denetimlerde denetime ait iş yoğunluğuyla zorluk derecesi ilk defa denetlenen işletmeye göre daha düşük olmaktadır. İlk kez denetimi gerçekleştirilecek olan bir işletmede yapılan denetim işi daha zor ve yoğun olmaktadır. Müşteri işi ilk kez denetleniyorsa bazı ek çalışmalar gereklidir. Bu ek çalışmaların başında hesaplarla ilgili dönem başındaki bakiyelerin doğruluğunun araştırılması gelmektedir. Hesapların açılış bakiyelerinin o dönemin mali tablolarını doğrudan etkileyeceği düşünüldüğünde, gerekirse birkaç faaliyet dönemi geriye gidilerek bu bakiyelerin doğruluğu araştırılmalıdır. Özellikle denetçi, dönem dönem devredilen bilanço hesaplarındaki duran varlıklar, patentler ve tahvil borçları gibi hesaplarda bu incelemesini derinleştirmelidir. Müşteri geçen yıl farklı bir denetçi tarafından denetlenmişse yeni denetçiler kendilerinden önce denetimi gerçekleştiren denetçilerden ilgili bilgileri almalı ve önceki dönemlerde yayımlanan çalışma kâğıtlarını, özellikle bilanço hesaplarıyla ilgili olan çalışma kâğıtlarını gözden geçirmek durumundadır (Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, & Uyar, 2015:11; Kepekçi, 1996:93).

Denetim süreci üç ana aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar (a) denetim faaliyetinin planlama aşaması, (b) denetim programının yürütme aşaması ve (c) denetçinin bulgu ve kararlarının raporla-

ma aşamasıdır. Denetim faaliyetinin başlatılabilmesi için öncelikle denetim görevinin alınması gerekir. Denetim şirketi, kabul politikasına uygun olarak müşterileri seçerek denetim işini üstlenir. Denetim görevinin kabul edildiğine dair müşteriye gönderilecek bir “denetim sözleşmesi mektubu” ile denetim onaylanmamaktadır. Bu mektup, müşteri kuruluşu ile denetim kuruluşu arasındaki iş ilişkisini deşifre etmek ve denetim görevinin kapsamını ve koşullarını belirtmek için çok önemlidir. Denetim sözleşmesi mektubunu müşterinin işletmesi tarafından imzalayıp denetim işletmesine geri göndererek denetim işi alınacaktır. Bu işlemlerin tamamlanmasının ardından denetim sürecinin ilk aşaması olan denetim planlaması başlatılmaktadır (Güredin, 2000:65).

1.11.1. Denetim Süreci ile İlgili Genel Hususlar

Denetim süreci, denetçinin bir müşteri firmanın denetimini kabul etmesi ile başlayan ve bir denetim raporun vermesiyle sona ermesi şeklinde biten bir aşamalar zincirinden meydana gelmektedir. Aşağıda öncelikle ana aşamalar sıralanmış ve daha sonra sürecin alt ayrımlarının bir listesi verilmiştir:

- a) Müşterinin Kabul Edilmesi ve Denetim Anlaşmasının Yapılması,
- b) Denetim Planının Hazırlanması,
- c) Denetim Çalışmalarının Yürütülmesi (Test Etme Aşaması),
- d) Denetim Raporunun Hazırlanması (Ataman, Hacırüstemoğlu, & Bozkurt, 2001:51; Gücenme, 2004:62).

1.11.2. Müşterinin Kabul Edilmesi ve Sözleşmenin Yapılması

Denetim göreviyle alakalı planlama çalışmalarının başlaması adına öncelikle işin alınması gerekmektedir. İşin alınmasından sonra denetim şirketi, müşterilerine ait topladığı farklı bilgileri gelecekteki müşteriyle görüşerek değerlendirmektedir ve işi alıp

almayacağına karar vermektedir. Denetim şirketleri için yeni müşteri kazanmanın ana kaynağı piyasada bıraktığı intibadır. Kaliteli denetçisi olan ayrıca kaliteli hizmet sunmasının ardından müşterilerinin saygısını ve takdirini elde eden bir denetim şirketi muhasebe piyasasında aranılan bir kuruluş olmaktadır (Seval Kardeş Selimoğlu, 2015:10).

Denetim işletmelerin, kendilerine denetim için başvuran her müşteriyi kabul etmek zorunluluğu bulunmamaktadır. Genel kabul görmüş denetim standartları ve kalite kontrol standartları, denetim işletmesinin bir müşteriyi kabul etmeden önce gerekli araştırmaların yapılmasını tavsiye etmektedir. Gerekli araştırmalarını yapmadan müşteri kabul etmenin sonuçlarından dolayı birçok denetim firması zarar görmektedir. Bu nedenle denetim şirketleri yeni müşteri kabulünde ve mevcut müşterilerle çalışmaya devam etmede belirli bir politika izlemektedir. Denetim işletmeleri, yeni bir müşteri seçerken denetim sözleşmesinin firmaya yükleyebileceği denetim riskini göz önünde bulundurmaktadır. Yeni denetim işinin oluşturduğu denetim riskinin kabul edilebilir bir düzeyden fazla tahmin edilmesi durumunda denetim firması bu görevi kabul etmemektedir (Güredin, 2000:66; Ataman vd., 2001:52).

1.11.2.1. Müşteri kabul politikası

Doğal olarak, denetçilerin ya da denetim işletmelerinin faaliyetlerine devam edebilmeleri için müşterilere gereksinimleri bulunmaktadır. Ancak denetçiler ya da denetim işletmeleri, kendilerine başvuran her müşteriyi kabul etmek zorunda değildirler. Denetiminin yapılması için başvuran her işletmede denetçi için belirli bir risk bulunmaktadır. Denetçiler daha sonra zarar görmemek için bu risk unsurunu en aza indirmekle yükümlüdürler. Bu nedenle önemli risk unsurlarına sahip işletmelerin denetim talepleri reddedilmektedir. Denetçilerin kendilerine başvurusu bulunan işletmelerin taleplerini kabul edip etmeme kararını vermeleri için belirli bir politika oluşturmaktadırlar ve buna istinaden bir ön inceleme yapmaktadırlar. Bu karar alma süreci, denetçiye ilk kez başvuran iş-

letmelerde daha büyük önem taşımaktadır. Tekrarlanan denetimler durumunda, işletmenin önceden tanınması nedeniyle karar alma süreci kolaylaşmaktadır (Ataman, Hacırüstemoğlu, & Bozkurt, 2001:55; Gücenme, 2004:60).

1.11.2.2. Müşterinin- işletmenin özellikleri

Bir işletme denetim talebinde bulunduğu denetçi, denetim işini kabul etmesi hâlinde maruz kalacağı riski belirlemek amacıyla denetim talebinde bulunan işletmeyi tanıma yoluna gitmektedir. Bu amaçla işletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki durumu hakkında bilgi toplanmaktadır. Genel olarak, işletmenin tarihi incelenmektedir ve çeşitli kurum ve kuruluşlarla ilişkileri araştırılmaktadır. Özellikle kamu kurumları ile olan ilişkilerin hangi derecede sağlıklı olduğu kontrol edilmektedir. İşletmenin finansal tabloları genel yönden incelenmektedir ve finansal durumunun yanı sıra faaliyet sonuçları ilgili bilgiler edinilmeye çalışılmaktadır. Üst yöneticilerinin dürüstlük ve ilişkileri araştırılarak denetim faaliyetlerine ilişkin görüşleri belirlenmektedir. İşletme tarafından denetimin hangi amaçla talep edildiği öğrenilerek, işletmenin kabulünün sağlanması ile denetçinin toplumdaki itibarına yönelik herhangi bir zarar gelip gelmeyeceği konusuna yönelik bilgi sahibi olunmaya çalışılmaktadır. Olması hâlinde, denetim gerçekleştiren denetçi ile görüşme yapıldıktan sonra işletmede bağımsız bir çalışmanın gerçekleştirip gerçekleştirilemeyeceği konusunda araştırma yapılmaktadır (Ataman, Hacırüstemoğlu, & Bozkurt, 2001:53).

1.11.2.3. Önceki denetçi ile görüşme

Denetim talebini bildiren bir müşterinin daha öncesinde farklı bir denetim şirketi ya da farklı bir denetçi tarafından denetlenmiş olması mümkün olmaktadır. Bağımsız denetçinin ya da denetim şirketinin yapması gereken işlemlerden biri, muhtemel müşteriden gelen denetim talebini kabul etmeden önce varsa önceki denetçi ile görüşme gerçekleştirmesidir. Bu prosedür gerekli prosedürdür, çünkü daha önce denetim gerçekleştiren denetçinin sağlanacak bil-

giler denetçiye denetimin kabul edilip edilmeyeceğine karar vermede yardımcı olacaktır. Bu görüşmeler yüz yüze olmak durumunda değildir, bunun yerini yazışmalar da alabilmektedir. Denetçilerin taşıdığı önemli bir yükümlülük ise sır saklamak olduğu için denetçi, yöneticiye önceki denetçiyle görüşme yapması gerektiğini bildirmekte ve bunun için yazılı izin almaktadır. Müşteri adayının önceki denetçi ile görüşmeye izin vermeyi kabul etmemesi hâlinde ya da önceki denetçi ile görüşmeye kısıtlamaya getiriyorsa denetçi neden böyle bir durum olduğunu araştırmalıdır ve sonuçta denetim işinin kabulüne ya da reddine karar verirken izin talebinin reddedilmesini dikkate almalıdır (Güredin E. , 2010:180).

Denetçi, önceki denetçiye, denetim işini kabulü ya da reddi konusunda karar vermesine yardımcı olacağına inandığı konular hakkında sorular sormaktadır. Özellikle yöneticilerin dürüstlüğü, muhasebe ilkeleri, denetim prosedürleri ve diğer benzer konular, yönetimle çelişip çelişmedikleri, denetçideki önceki denetçiye göre değişimin nedenleri konularında bilgi istenmektedir (Bozkurt, 2006:94).

Önceki denetçinin sorulara tam bir cevap vermediği durumlarda, bu durumun belirtilmesi gerekmektedir. Bu durumda ve denetçinin denetim işini alıp almayacağına karar verirken denetçi önceki denetçinin yanıtının sınırlandırılmasını dikkate almalıdır (Kepekçi, 1998:29).

1.12. Denetim Kanıtları

Bu kısımda denetim kanıtı, denetim kanıtlarının sayısını etkileyen unsurlar, denetim kanıtlarının güvenilirliğini etkileyen unsurlar ve denetim kanıtlarının sınıflandırılması üzerinde durulacaktır.

1.12.1. Denetim Kanıtı

Denetçi, işletmenin finansal tabloları ile ilgili bir görüşe varabilmek ve bu görüşe dayanak sağlamak adına gözlem, araştırma ve doğrulama yöntemlerini kullanarak yeterli ve uygun kanıtları

toplamak durumundadır. Denetçi tarafından toplanan denetim kanıtları yeterli ve uygun olmalıdır. Yeterlilik, denetim kanıtına ait niceliği diğer bir taraftan sayısını, alaka düzeyi ise denetim kanıtına ait kaliteyi ifade eder. Kanıtların yeterliliği ve uygunluğu denetçinin muhakemesine bağlıdır. Bu anlamda denetim kanıtları yasal kanıtlardan farklıdır. Denetçi, kanıtların yeterliliği hakkında bir yargıda bulunurken önemlilik ve risk unsurlarını dikkate alır. Hem nicel hem de nitel faktörlerden etkilenen önemlilik, belirli hususların finansal tablolarda genel kabul gören muhasebe ilkeleri ile uygun şekilde sunulmasının önemli olduğunu benimseyen bir kavramdır. Önemlilik derecesi ve toplanacak kanıt sayısı karşılıklı olarak doğru yönde değişmektedir (Haftacı, 2007: 163; Yavaşoğlu, 2001:94).

Denetim kanıtının tanımı şu şekilde yapılabilmektedir: “Denetim kanıtı, denetim faaliyeti gerçekleştirilen bilgilerin önceden belirli olan kstaslara uygunluk seviyesini tespit etmek için denetçinin kullanmış olduğu her çeşit bilgiler, belgeler ve kayıtlardır”. Farklı bir deyişle, finansal tabloların genel kabul gören muhasebe ilkeleri doğrultusunda uygun biçimde hazırlanıp hazırlanmadığına denetçinin ikna edilmesi gerekmektedir. Üçüncü çalışma alanı standardı, denetçinin bakışına mantık çerçevesinde bir temel sağlayabilmesi için çeşitli denetim teknikleri kullanarak yeterli sayıda ve güvenilir kanıtların toplanması gerektiğini belirtmektedir. Bu standardın aracılığı ile aşağıdaki nitelikleri sunulabilir:

- Denetçinin görüşü mantıklı bir temelde olmalıdır,
- Bu temelin sağlanması için her işletmenin iddiasıyla alakalı kanıt toplanmalıdır,
- Çeşitli denetim tekniklerinin kullanılması ile kanıt elde edilecektir,
- Toplanan kanıtların yeterli sayıda ve güvenilir olması gerekmektedir.

Denetçinin görüşünü şekillendirmek için birden fazla kanıt ürünü kullanılabilir (Ataman, Hacıüstemoğlu, & Bozkurt, 2001: 30).

Denetçinin kanıtları toplamaya başlaması ile birlikte, işletme içerisinde olan muhasebe verileri ile oluşturulan kanıtların hazır olması gerekmektedir. Bu şekildeki kanıtların, işletme tarafından finansal tablolar ve muhasebe ortamı aracılığıyla denetçiye sağlanması lazım gelmektedir. Denetçi bu şekildeki kanıtlardan geniş ölçüde yararlanır. Ancak bu kanıtların kökenleri işletme üzerinden sağlandığından güvenilirlikleri istenilen seviyede olmamaktadır. İşletme tarafından temin edilen kanıtların denetçi tarafından doğrulanması gerekmektedir. Dolayısıyla denetçi, bu kanıtların desteklenmesi için farklı çeşitlilikte kanıtlar toplayarak kullanmaktadır. Destekleyici kanıt olarak adlandırılan bu şekildeki kanıtlar, genellikle yönetimin etkisi olmadan üretildiğinden daha güvenilirdir. Denetimin kanıtına ilişkin denetim standartları, denetçinin alınacak kararlara inanması için yeterince sayıda ve güvenilir kanıtları toplaması gerekliliğini belirtmektedir. Fakat, kanıtların yeterlilik ve güvenilirlik düzeyi denetçideki mesleki muhakemeye bağlıdır. Denetçi, aşağıdaki faktörleri ve denetimin maliyetini dikkate alarak, toplanacak kanıtların sayısı ve güvenilirliğine karar verir (Bozkurt, 2006: 54).

1.12.1.1. Yeteri kadar kanıt toplama

Toplanacak kanıtın azlığı veya çokluğuna etki edebilecek durumlar, risk, önemlilik, maliyet, ana kütlenin özelliği ve büyüklüğüdür. Önemlilik ise değişken bir kavram olduğundan firmadan firmaya değişebilmektedir. Ayrıca burada mali tablo kullanıcılarının kararlarına yapacağı etki önemlidir (Ataman, Hacıüstemoğlu, & Bozkurt, 2001:30).

1.12.1.2. Kanıtın güvenilirliği

Bir kanıtın güvenilirliğinin yanı sıra kanıtın ulaştırılması ilgili koşullara bağlıdır. Herhangi bir kanıtın güvenilirliği, kanıtın

geçerliliği, kanıtın elde edildiği, zamana ve nesneliliğine bağlı olmaktadır. Destekler nitelikte kanıtların toplanması için kullanılan metotlar, fiziki inceleme, gözlem, teyit etme, soruşturma, kayıt sisteminin kontrolü, yeniden hesaplanması, göz atma ve analitik incelemelerdir (Gücenme, 2004:65).

1.12.2. Denetim Kanıtlarının Sayısını Etkileyen Unsurlar

Denetimin kapsamını oluşturan ve çalışma alanı standartlarından birini oluşturan doğrudan denetlenen kuruluştaki yapılan çalışmalarını kapsayan kanıt toplama standardına göre denetçi yeterince kanıt toplamak zorundadır. (Haftacı, 2007:164) Ancak, kanıt sayısının ne olacağı bütünüyle denetçinin sahip olduğu mesleki muhakemeye bırakılmıştır. Denetçiler ise herhangi bir ticari iddia için toplanacak kanıt sayısının belirlenmesinde çeşitli faktörleri göz önünde bulundurur. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz: Önemlilik, Risk, Kalite, Ekonomik Faktörler, Anakütle Büyüklüğü ve Özellikleri. (Ataman, Hacıüstemoğlu, & Bozkurt, 2001:31).

1.12.3. Denetim Kanıtlarının Güvenirliliğini Etkileyen Unsurlar

Kanıtların önemi, kanıtların niteliksel ölçüsünü ifade etmektedir. Kanıtların yönetim tarafından ileri sürülen argümanları desteklemesi veya bu argümanlardaki hatalar ile yanlışlıkları ortaya koymasına bağlıdır. Genellikle, kanıtların güvenilirliği, kanıtların hangi kaynaktan elde edildiği, denetlenen işletmeye ait iç kontrol yapısı, denetçinin kaynağa direkt olarak erişebilme yeteneği ile kanıtların gerçekliği ve belgelenmiş olması açısından değerlendirilmektedir (Güredin, 2010:228).

Genel bir ifadeyle, bir dış kaynaktan ulaşılan kanıtlar, bir iç kaynaktan ulaşılan kanıtlardan daha güvenilir olmaktadır. Etkin iç kontrol yapısı bulunan bir işletmeye ait denetim kanıtı, zayıf bir iç kontrol yapısı olan bir işletmeye ait denetim kanıtından daha da güvenilir olmaktadır. Doğrudan denetçinin kendisinin ulaştığı kanıt-

lar ise dolaylı olarak ulaşılan kanıtlardan daha güvenilir olmaktadır. Belgenin orijinalinden sağlanan denetim kanıtları faks, fotokopi ve benzeri yollarla sağlanan denetim kanıtlarından daha güvenilirdir ve yazılı belgeden sağlanan denetim kanıtları sözlü ifadeyle sağlanan denetim kanıtlarından daha güvenilirdir (Haftacı,2007:169).

1.13. Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması

Denetim kanıtları sınıflandırılması çeşitli şekillerde yapılabilir. Denetim kanıtları hazırlandıkları kaynağa göre iç kanıt, dış kanıt ve iç-dış kanıt olarak üçe ayrılmaktadır. İşletme içinden düzenlenmekte olan kanıtlara iç kanıt denir. Bir işletmeye ait bütün muhasebe kayıtları ile mal sipariş fişleri iç kanıt örnekleridir. Dış kanıtlar ise işletmenin dışı olarak sağlanan kanıtlar olup dış kanıt örnekleri, mutabakatlar ile denetçi sorgulamalarıdır. İç-dış kanıt hem dahili hem de harici olarak hazırlanan ve/veya işlenen kanıtlardır. Satıcı faturaları bir örnektir. Genel itibarıyla, dış kanıtların, iç-dış kanıtlardan daha güvenli ve inandırıcı olduğu kabul edilmektedir. İç kanıtların güvenilirliği ise büyük oranda işletmenin iç kontrol sistemindeki etkinliğe bağlıdır. Başka bir bakış açısıyla denetim kanıtı, “işletmenin muhasebe kayıt ortamı” ve “destekleyici kanıtlar” olarak ikiye ayrılmaktadır (Güredin, 2000:97).

1.13.1. Esas Muhasebe Verilerinden Oluşan Denetim Kanıtları

Muhasebe sistemi, işletmelerdeki varlıkların ve kaynakların üzerinde meydana gelen değişikliklerin oluşturduğu finansal olayların kaydedilmesini, sınıflandırılmasını, özetlenmesini, analiz edilmesini ve yorum yapılmasını gerçekleştiren bir kayıt ortamıdır. Muhasebe sisteminden elde edilen kanıtların tamamı bu kayıt ortamını oluşturur. Genellikle yevmiye kayıtları ile dönem sonu kayıtları muhasebe sisteminden temin edilen kanıtlar olarak bilinmektedir. Muhasebe sisteminden kanıt örneklerine, çekleri, sözleşmeleri, yevmiye kayıtlarını, elektronik fon transferlerini, genel ve alt hesapları, faturaları ve diğer dönem sonu kayıtlarını, hesaplama-

ları, maliyet tahsisi, eşleştirme ve açıklamalı çalışma sayfaları gibi kayıtları vermek mümkündür. Muhasebe sistemi üzerinden temin edilen kanıtlarla ilgili işlemler genel itibarıyla elektronik ortam ile başlatılarak, kaydedilmekte, işlenmekte ve raporlanmaktadır. Muhasebe sistemleri, verilerin paylaşılmasını sağlayan ve işletmelerin finansal raporlama, faaliyet ve hedeflerinin tüm yönleriyle uyumluluğunu destekleyen birleşik sistemin bir üyesidir (Kaval, 2003:69; Önce ve İşgüden, 2012).

1.13.2. Destekleyici Bilgilerden Oluşan Denetim Kanıtları

Bu başlık altında fiziksel kanıtlar, doğrulama kanıtları, belgelerden elde edilen kanıtlar, gözlem sonucu elde edilen kanıtlar, sorguşturmalar sonucu elde edilen kanıtlar, mekanik doğruluk kanıtları ve analitik kanıtlar üzerinde durulacaktır.

1.13.2.1. Fiziksel kanıtlar

İşletmedeki aktif varlıkların değerlendirilmesi ya da fiziki varlık olarak değerlendirilmesi ile temin edilen kanıtlar fiziksel kanıt olarak kabul edilmektedir. Fiziksel kanıt, yüksek derecede güvenilirliğe sahip kanıtlara denilmektedir. Temin edilen fiziki kanıtlar sayesinde fiziki varlığın işletmede olup olmadığı, miktarı ve niteliği hakkında fikir sahibi olunabilmektedir. Düzeyi yüksek olan sağlamlığa sahip fiziksel kanıtlar, nakit, menkul kıymetler, envanter ve maddi duran varlık hesabından elde edilmektedir. İşletme içerisinde fiziki varlık yok ise kalemlerden fiziksel kanıtın temin edilmesi mümkün değildir. Örnek olarak; işletmenin ticari alacakları ya da maddi olmayan duran varlıkları fiziki kanıt oluşturamaz (Kepekçi, 1998:86).

1.13.2.2. Doğrulama kanıtları

Doğrulama, işletmedeki belirli bilgileri üçüncü şahıslara sorarak kanıt elde etme sürecidir. Bu şekilde elde edilen delile “Onay Kanıtı” denir. Elde edilen kanıtlar güvenilir kanıt olarak nitelendirilir çünkü doğrulama yönetimin etkisi altında olmayan kaynaklar tarafından yapılır. Doğrulama, sağlamlık ve güvenilirlik nedenleriyle

çoğunlukla yazılı olarak yapılır. Üçüncü şahısların işletme ile ilişkisini gösteren hesap bakiyelerinde doğrulama yapılır. Doğrulama faaliyeti genellikle işletmelerin kredileri ile borç bakiyeleri üzerinde uygulanmaktadır (Gürbüz, 1995:97).

1.13.2.3. Belgelerden elde edilen kanıtlar

Denetçiler genellikle işletmede bulunan belgelerden kanıtları temin ederler. Belge incelemesi denetçi tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetinde muhasebe kayıtlarındaki ve finansal tablolar-daki tutarların dayanağını oluşturan belgelerin incelenmesi süreci-dir. İşlemlerin belge olmadan yapılamayacağı mantığı ile işletme muhasebesinde her işlemin en az bir belgeye dayanması gerekmektedir. Belgelerden temin edilen kanıtlar denetim çalışmalarında önemli bir yere sahip olduğundan işletmelerde bulunan genel olarak belgeler işletme dışı belgeler ve işletme içi belgeler olmak üzere iki grup şeklinde ayrılmaktadır (Kepekçi, 1998:87).

İşletme dışı belgeler, işletmenin dışında düzenlendikten sonra işletmeye girişi yapılan belgelerdir. Müşterilerden gelen siparişlere ait formlar, vergilerle ilgisi olan belgeler, bankalardan alınan belgeler, alış faturaları, sigorta poliçeleri şeklinde örneklendirilebilir (Kepekçi, 1998:87).

İşletme içi belgeler, işletmenin içerisinde düzenlenen belgelere denilmektedir. Bu tür belgelerin gruplandırılması ikiye ayrılabilir. İşletmede düzenlenen belgeler ve üçüncü kişilere verilen belgeler, bir kısmı işletmeye iade edilen, bir kısmı iade edilmeyen belgeler (Kepekçi, 1998:87).

1.13.2.4. Gözlem sonucu elde edilen kanıtlar

Denetçi tarafından işletmenin faaliyetleri üzerinde gerçekleştirilen gözlemler neticesinde temin edilen kanıtlar bu kategoriye girmektedir. Örneklendirmek gerekirse işletmenin stoklarında gerçekleştirilen sayım sırasında yapılan işlemlerin gözlemlenerek çalışanların çalışma disiplinleri hakkında fikir edinilmektedir. Farklı bir

örnek olarak işletmenin iç kontrol yapısındaki işleyişin gözlemlenmesi neticesinde sistemin etkinliği hakkında karar verilir. Gözlem yapmanın fiziki muayene ile karıştırılmaması gerekmektedir. Fiziki muayene esnasında denetçi, muayeneyi doğrudan yapmamaktadır. Örneklendirirsek, kasanın sayımının yapılması örnek verilebilir. Gözlem faaliyeti sürecinde, işletmenin çalışanlarının işlemlerini nasıl ve ne zaman yaptıklarına bakılıp kanıt toplanmaktadır. Genel olarak, gözlem sonucunda temin edilen kanıtlar tek başına kâfi değildir. Bunlar kanıtların diğer tekniklerle toplanan kanıtlar ile desteklenmesi gerekmektedir (Erdoğan, 2005:144).

1.13.2.5. Soruşturmalar sonucu elde edilen kanıtlar

Soruşturmalar neticesinde oluşan kanıtlar, denetçi tarafından işletme çalışanlarına sorulan sorulara verilen yanıtlarla temin edilmektedir. Soruşturmanın neticesinde elde edilen bilgiler yazılı ya da sözlü olmaktadır. Bununla birlikte güvenilirlik bakımından bilgilerin yazılmasında fayda bulunmaktadır. Yazılı şekilde temin edilen bilgiler, denetçinin kullanılabilmesine olanak sağlayan bir belge şeklini almaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken, alınan bilgilerin dayanakları işletmenin kendi çalışanları olduğundan dolayı güvenilirlik derecesinin düşük olabileceğidir. Soruların dikkatli olacak şekilde sorulması ile birlikte, işletmedeki muhasebe sisteminin işleyişi ile birlikte iç kontrol yapısıyla ilgili önem arz eden kanıtlar elde edilebilecektir. Elde edilen bilgilerin, denetçinin fiziki teftiş sonuçlarıyla karşılaştırılıp test edilmesi gerekmektedir (Başpınar, 2005:57).

1.13.2.6. Mekanik doğruluk kanıtları

İşletmeye ait belgelerde ve kayıtlarında gerçekleştirilen çeşitli matematiksel işlemlerin denetçi tarafından yeniden hesaplanmasıyla elde edilmiş olan kanıtlardır. Kanıtlardan elde edilmesinden amaç yapılan hesaplamalarda doğruluğu test etmek olup ana hesap ve mizan toplamları, amortisman giderleri, kâr payı ve maliyet he-

saplamaları, faiz, vergi, mekanik doğruluk kanıtı elde etmek için denetçi tarafından yeniden hesaplanmaktadır (Kepekçi, 1998:87).

1.13.2.7. Analitik kanıtlar

Birden fazla analitik inceleme prosedürleri uygulanarak elde edilen kanıtlar analitik kanıtların amacı denetçinin, işletmenin finansal tablolarındaki bilgileri önceki yıldaki veriler, bütçe rakamlarıyla birlikte sektör ortalamalarıyla karşılaştırmasıdır. Hesaplar çeşitli oran analizleri kullanılarak değerlendirilmektedir. Denetçinin beklentilerini işletmenin iddialarıyla karşılaştırılması ile kanıt toplamak amacıyla gerçekleştirilmektedir. Analitik kanıtların kullanımındaki en önemli fayda, denetçinin durum tespiti yaparak hangi süreçte daha çok kanıt toplayacağına karar vermesinde yardımcı olması görülmektedir (Haftacı, 2007:179; Ataman vd., 2001:50; Bacacı, 2006:62).

1.14. Türk Ticaret Kanunu

29.06.1956 tarihinde yayınlanan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yerini 13.01.2011 tarihinde yayınlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu almıştır ve 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla eski kanun yürürlükten kaldırılmıştır. TTK ile birçok yeni düzenleme yapılmış olup bu düzenlemelerin bir kısmı ticari defterlere ve finansal tablolara ilişkindir. 6102 sayılı TTK'nin TBMM'de kabulüyle birlikte, kamuoyunda bazı hükümlerine ilişkin birçok tartışma ve eleştiri yapılmaya başlamıştır. Bu tartışmalar sonucunda, yeni TTK daha yürürlüğe girmeden 6335 sayılı yasa ile bazı değişikliklere uğramış ve yeni TTK değişiklik sonrası son haliyle 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe girmiştir (Ergin, 2016:66)

Ticaret hukuku, özel hukukun bir alt bölümü olmakla birlikte aynı zamanda özel hukukta ana kaynak olarak değerlendirilebilecek olan medeni hukukun ise ayrılmaz bir parçası olduğu husus TTK'nin birinci maddesinde belirtilmiştir ve ilgili maddede şu ibare yer almaktadır: *“Türk Ticaret Kanunu, 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun ayrılmaz bir parçasıdır. Bu Ka-*

nun hükümleri ile diğer kanunlarda yazılı özel hükümler ile işlemlere ve ticari işletmeye ilişkin işlemler ticari hükümlerdir". Ticaret hukukunun, ticari faaliyetler sonucunda oluşan ilişkilerin düzenlenmesi amacıyla özel şekilde konulan hukuk kurallarının tamamını oluşturduğunu söylemek mümkündür (Bozkurt, 2005:139).

1.14.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Ticaret Şirketleri

6102 sayılı TTK'nin 124. maddesinin 1. fıkrasında yer alan ticari şirketler kolektif ve komandit şirketler, sermayesi paylara bölünmüş anonim şirketler, özel şirketler, limitet şirketler ve sermaye şirketi olarak belirtilmektedir. Kooperatifler ticaret şirketi olarak kabul edilmekle birlikte, şahıs veya sermaye şirketleri sınıflandırmasına dâhil edilmezler. Ticaret şirketlerinin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Ortaç,2014:117-134):

- Ticari şirket kurulurken esas sözleşmenin yazılı olması ve kurucuların imza/imzalarının noter tasdikli olması zorunludur.
- Ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği vardır. Başka bir deyişle, ticaret şirketleri oluşturan insanlardan ayrı bir varlıktır.
- Ticaret şirketlerinin bir ticari unvanı alması gerekmektedir.
- Ticaret şirketler iflasa tabi olmaktadır.
- Ticaret şirketlerinin Ticaret Sicili'ne kayıtlı olması gerekmektedir.
- Ticaret şirketlerin ticari defterler tutması gerekmektedir.

Şahıs şirketlerinin sermaye şirketleri ile ortak yönleri bulunduğu gibi birbirlerinden farklılıkları da bulunmaktadır. Şahıs şirketleri ile sermaye şirketlerini birbirinden ayıran temel fark, ortaklar üçüncü kişiler adına sorumluluk taşımaktadırlar. Şahıs şirketleri ortakları, üçüncü kişiler için şirketin borçlarında sınırsız şekilde ve tüm mal varlığı ile sorumludur. Sermaye şirketlerinde ise ortakların sorumluluğunu yalnızca şirkete vermeyi taahhüt ettikleri sermaye

ile sınırlılığı oluşturmaktadır. Şahıs şirketlerinin ortaklarının tüzel kişiliklerinin ayrı olmalarına rağmen şahıs şirketlerinin kişilikleri ile ortaklar arasında yakından bir ilişki olduğu görülmektedir. Bu nedenle, bir ortağın ölümü, iflası veya haczedilmesi şahıs şirketinin feshine sebep olabilir. Sermaye şirketlerinde meydana gelebilecek ortakların vefatı, iflas etmesi ya da kısıtlanmasının şirketlerin üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Şahıs şirketlerinin yapısında şirketin yönetimine, denetimine ve temsiline tüm ortaklar yetkilidir, yalnız sermaye şirketlerinin yapısında şirketin yönetimine ve temsiline organlar yetkili değildir. Zarar ortakların şahsi kazancı niteliğinde olduğundan şirket vergiye tabi değildir. Sermaye şirketlerinde ortaklar gerçek veya tüzel kişiler olabilmektedir (TTK, m.124; Uyar,2018:2).

1.15. Vergi Usul Kanunu

Genel anlamda usul hukuku, bir hakkın yargı organından öncelikle nasıl talep edileceğini, savunulacağını ve elde edileceğini belirleyen usul ve biçim kurallarıdır. Mahkemeler davalara öncelikle usul açısından bakmakta ve incelemelerini öncelikle usul kuralları açısından yürütmektedir. Yine yasama organı da belli bir usule göre çalışmakta ve yasama faaliyeti belli usul kurallarına uygun olarak yürütülmektedir. Burada idari usul, somut bir olaya maddi hukuk uygulanırken hangi kurallara uyulması gerektiğini gösteren, maddi hukuk tarafından kendisine verilen yetkileri kullanarak idarenin görevini yerine getiren kuralları da ifade eder. Başka bir deyişle, idare usul hukuku, idare hukuku açısından idarenin farklı ve çok çeşitli faaliyetlerini yürütürken hangi usulde ne tür kurallara uyulacağını tanımasını açıklamaktadır. (Özkan, 2016:235).

Vergilendirme, mali idare tarafından, idarenin diğer faaliyetlerinden farklı özelliklere sahip, özel usul ve imtiyazlarla yürütülen bir idari faaliyet türüdür (Oğurlu, 2001:1452) 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu 1950 yılında ilk kez yürürlüğe girmiştir. Daha sonraları ise bu kanunun yerini günümüzde kullanılmakta olan 1961 tarihli 213 sayılı VUK'a devretmiştir. Mükerrer maddeler ile geçici

maddelerden hariç olarak 417 maddesi yer alan VUK öncelikle kitaplara, kitaplar ise kısımlara, son olarak kısımlar ise bölümlere ayrılmış biçimde yayınlanmıştır. VUK'u beş kitap oluşturmaktadır. Birinci kitabı vergilendirme, ikinci kitabı mükellef ödevleri, üçüncü kitabı değerlendirme, dördüncü kitap ceza hükümleri, son olarak beşinci kitabı vergi davaları başlıklarını taşımakta olup VUK'un ilk üç kitabında, direkt olarak vergi usul hukukuna yönelik çalışma kapsamında olan konuların olduğu düzenlemeleri yer almaktadır. Son iki kitap temel olarak vergi ceza hukuku ile vergi yargı hukukuna yönelik çalışma kapsamını oluşturmaktadır, diğer taraftan ise bu kitaplarda bulunan idari itiraz mekanizmalarına yönelik düzenlemeler de vergi usul hukukunun çalışma kapsamına dahil olmaktadır. Dolayısıyla VUK'da yapılan düzenlemelere bakıldığında vergi usul hukukunun alanının temelini vergilendirmenin, mükellefin ödevlerinin ve değerlendirme kitaplarının meydana getirdiğini, diğer kitaplarda ise bulunan düzenlemelerinde kısmi olarak kapsadığını söylemek mümkündür (Erginay, 1998:77-141)

Vergi usul hukuku ile genellikle kastedilen, vergi idaresinin vergi kanunlarını (yürütme-yürütme) uygularken uyması gereken idari şekil ve usul kurallarının yer aldığı bir sistemdir. Bu sistemin hükümleri ise esas itibarıyla Türk hukukunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine dayanılarak düzenlenmiştir. Bu kapsamda vergi idaresi tarafından tarh ve tahsilat gibi idari işlemlerde ve vergi alacaklarının güvence altına alınmasına yönelik birçok idari işlemde izlenmesi gereken şekil ve yöntemler Vergi Usul Kanunu'nun çeşitli hükümlerinde düzenlenmiştir. Ayrıca mükelleflerin beyan ve idareye tebligatları ile matrah tespiti, kıymet takdiri vb. gibi idare tarafından yapılan tarhiyat esaslarının tespiti de aynı kanunda düzenlemeye tabidir. Son olarak, aynı zamanda idari bir konu olan ve ön işleme hazırlayıcı nitelikte olan vergi idaresi, Vergi Usul Kanunu'nda mükellefler başta olmak üzere mükellefleri düzenleme imkânına sahiptir (Murat Yayınları:2017:4; Adil,2017:1307-1336).

Vergi usul hukuku, genellikle vergi hukukunun başka bir dalı olan vergi yargı hukuku ile karıştırılmaktadır. Ancak vergi huku-

kunun bu iki alt dalının, düzenlemeler ile muhataplar bakımından birbirinden oldukça farklı olduğunu söylemek mümkündür. Vergi yargısı hukukunu, vergi ihtilaflarının vergi yargı organlarıncı çözümlenmesine ilişkin kurallar oluşturmaktadır. Bu farklılığın bulunmasına rağmen söz konusu olabilecek bu karışıklığın oluşmasına neden olan durumlardan bir tanesi de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelerdir. Bunun nedeni ise Vergi Usul Kanunu'nda vergi yargısı kanunu ile ilgili hükümlerin yer almasıdır (Murat Yayınları:2017:5; Duman,2016:1577-1601).

1.16. İcra İflas Kanunu

Türk Hukuk Devrimi'nin ilk yasalarından biri olan Medeni Kanun'u ve Borçlar Kanunu'nu tamamlaması gereken başka yasal düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktaydı. Bu çerçevede 1927 yılında (günümüzde hâlen yürürlükte olan) 1086 sayılı Hukuk Muhakemesi Kanunu, 1929 yılında 1424 sayılı İcra ve İflas Kanunu kabul edilmiştir. 1929 tarihli 1424 sayılı İcra ve İflas Kanunu da Türk Kanunu'nun Medeni ve Borçlar Kanunu gibi İsviçre hukuk kuralları çerçevesinde düzenlenmiştir. İcra ve İflas Kanunu'nun kabulünden önce 1424'te İcra Kanunu Tasarısı ve İflas Kanunu Tasarısı için ayrı komisyonlar kurulmuştu. Alman Medeni Usul Kanunu'na (Alman sisteminde icra hükümleri ayrı bir icra kanununda değil usul kanununda yer almaktadır) dayalı İcra Kanun tasarısını hazırlamak üzere oluşturulan komisyon tarafından hazırlanan kanun tasarısı Adalet Bakanlığı tarafından onaylanmamıştır. 1926 Ticaret Kanunu'nu hazırlayan komisyonun esas olarak İtalyan Ticaret Kanunu'nun iflas hükümleri üzerinde çalıştığı tasarı da kesinleşmemiş ya da uygun görülmemiştir. Dünyayı çok kötü şekilde etkileyen 1929 ekonomik bunalımı, yasanın başarısına katkı sağlayan bir diğer önemli faktördü. Bu nedenle, icra ve iflasla ilgili yeni bir yasa değişikliğine ihtiyaç vardı. 9 Eylül 1932'de kanun tasarısı kabul edildikten sonra 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu 4 Eylül 1932'de yürürlüğe girdi. İcra ve İflas Kanunu No. 2004 yılı çeşitli tarihlerde yapılan değişikliklerle hâlen yürürlüktedir. İcra ve İflâs Kanunu-

muзда, tarih sırasıyla 2228, 3890, 51, 538, 1045, 2494, 3222, 3494, 4301, 4358, 4578 ve 4949 sayılı Kanunlarla (13 kez) değişiklik yapılmıştır (Yılmaz, 2003:10-11).

Hukuk kuralları, toplumda yer alan insanların kendi aralarında ve devletleriyle olan ilişkilerinde düzenleme gerçekleştiren ve devlet yaptırımını ile desteklenmekte olan sosyal düzene ait kurallardır. Bu kurallardan maddi hukuka yönelik kurallar (Medeni Kanun, Borçlar Kanunu gibi) bireylere belirli hakları vermekte ve yükümlülükler getirmektedir. Bu hakların tanınması ve borçların yerine getirilmesi hâlinde sosyal hayat normal seyrinde devam etmektedir. Bu haklardan mahrum kalındığında ve borçların ödenmediği durumlarda devletin yargı yetkisine başvurması mümkündür (Ulukapı, 2010: 5).

Yaptırımların tarihî süreç içerisinde haklarda tanınma ve borçlarda ifa açısından uygulanması ve uygulama yetkisi; farklı süreçlerden geçerek günümüze kadar gelmektedir. Bununla birlikte ilkel toplumlarda kişi hakkını elde etmek istediğinde bunu zorla yapmaktaydı. Ayrıca yaptırım uygulaması açısından borçlu olanın hayatını sonlandırma, hapis cezası ile cezalandırılması gibi yaptırım türlerinin uygulandığı görülmektedir. Modern toplumlar bu tür hak ve yükümlülüklerin ifa edilmesini devlet aracılığıyla sağlayabilmektedir. Zorla icra birimleri (icra ve iflas daireleri) bu durumu devlet adına yerine getirmektedir. Özel hukuk alanında, borçlunun borç ilişkileriyle birlikte doğan yükümlülüğünü ifa etmemesi durumunda alacaklı, icra ve iflas hukukunun konusunu oluşturan icra birimleri vasıtasıyla belirli şekilleri gözeterek borçlunun malları üzerinde zor kullanabilmektedir. Diğer bir tarifile icra ve iflas hukukunun, özel hukuk ilişkileri ile birlikte doğan hakların yerine getirilmesini sağlamakta olduğunu söylemek mümkündür. Amme alacaklarının tahsil edilmesi farklı bir sisteme bağlı olup, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun” ile düzenlenmektedir (Ulukapı, 2010: 5; Castle ve Renshall, 1982:12).

1.17. SPK Açısından Denetim Komitesi

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16. maddesine göre, kanuna tabi belirli şirketler, kamuya açıklanacak mali tablo ve raporlarını genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uymak suretiyle düzenlemekle yükümlüdürler. Söz konusu mali tabloların bağımsız denetimden geçirilmesi zorunlu olup bağımsız denetim kuruluşları raporlarındaki yanıtıcılıklardan doğabilecek zararlardan hukuken sorumludur. Kanun'un 22 (d) maddesi uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasları belirlemek ve 22. maddesi uyarınca kamunun zamanında, yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak ve her türlü mali tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerine ilişkin tebliğler yayımlamak ile SPK yetkilidir. Bağımsız denetime ilişkin kurulun yapmış olduğu ilk düzenleme 13/12/1987 tarih ve 19663 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliktir" ülkemizde halka açık şirketler nezdinde yapılacak olan bağımsız denetimi düzenleyen, kamunun aydınlatılmasına ilişkin kuralları belirleyen idari otorite olan Sermaye Piyasası Kurulu da birtakım düzenlemeler yapmıştır. Düzenlemeler temel olarak 4/3/1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:16 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"de yapılmıştır. Anılan tebliğ kapsamında sermaye piyasasında bağımsız denetim yapacak kişilerin 3568 Sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" uyarınca SMMM/YMM ruhsatı veya yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge almış olması gerekmektedir. Seri:X, No:19 ve Seri:X, No:21 sayılı tebliğlerle 16 no.lu tebliğe değişik ve ek maddeler getirilmiştir. 12/06/2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan, Seri: X, No: 22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" ile Seri: X, No: 16 sayılı tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır" (Karabulut, 2019:51-55; Bezirci, 2018: 582-583).

2002 senesi içinde çıkarılan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri X, No. 19) uyarınca halka açık şirketlerin yönetim kurullarının, kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu bir komite kurmaları zorunluluğu getirilmiştir. Kurulacak bu komite, iki üye olması hâlinde her ikisinin, ikiden fazla üye olması hâlinde de üyelerin çoğunluğunun, genel müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmemiş olması ve yönetim kurullarında murahas üye olmamaları zorunludur” (Karabulut, 2019:51-54; Uzun, 2006: 43).

1.18. Adli Muhasebe

Türkiye’de kavramsal olarak yeni olan adli muhasebenin temellerinin dayanağı Amerika Birleşik Devletleri’ne gitmektedir. Avrupa Birliği’ne üye ülkelerde ve Kanada’da adli muhasebenin uygulama alanlarının kısmi olması söz konusudur. Adli muhasebenin kavramsal olarak yeni olmasından dolayı herkes tarafından geçerli bir tanımlı bulunmamaktadır (Gülten & Kocaeli, 2011:11). Türkçede “adli” olarak adlandırılan “adli” kelimesi sözlük anlamı itibarıyla “mahkemeye ait”, “yargı davalarında standart olarak kabul” olarak ifade edilmektedir. Başka bir tanımda ise “adli” kelimesi “mahkeme veya kamu tartışmasının konusu; ilgili veya bu tartışmalarda kullanılan” manası taşımaktadır (Bekçioğlu, Coşkun, & Gümüş, 2013:3). Adli muhasebe, olası tüm dolandırıcılık faaliyetlerinde gerçeği sağlayan ve uzman görüşü geliştiren ve finansal işlemleri araştıran bir yöntemdir (Nunn, McGuire, Whitcomb, & Jost, 2006:1). Adli muhasebenin diğer bir taraftan, soruşturmacı tekniklerden faydalanan, muhasebe ve ticari yetenekler ile entegrasyonu sağlayan, hukuki tanıklık açısından uzman tanıkların kullanımına sunulması için fikirler ve düşünceler geliştiren, karmaşık yapıda olan mali problemleri çözen, hile araştırması, zararların kararın verilmesi, işletmelerin değerinin belirlenmesi ve diğer finansal tartışmalarda çözüme fayda sağlayacak olan sezgisel bir yaklaşım şeklinde değerlendirmek de mümkün olmaktadır (Oberholzer, 2002:5).

Adli muhasebe, yasal konulara yardımcı olunması amacıyla güderek denetim, muhasebe ve soruşturma yeteneklerinin kullanılmasını sağlayan üçlü bir uygulamadır. Gerçekleşmiş ya da beklenen ihtilaflar veya davalar sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümüne dair uğraşlarda bulunan özel bir muhasebe dalıdır. Dolayısıyla adli muhasebenin hem yasal inceleme çerçevesinde hem de en yüksek seviyede güven veren muhasebenin bir dalı olarak değerlendirilmek de mümkündür (Moduğu & Anyaduba, 2013:285). Adli muhasebe, hileli olduğu iddia edilen finansal faaliyetler için adli delillerin toplanması, olayın aydınlatılması için gerekli araştırmaların yapılması, muhasebe yöntemlerinin ve konuyla ilgili diğer özel yöntemlerin kullanılması ile ilgili faaliyetlerin bütünüdür (Karausta & Dönmez, 2013:61). Adli muhasebe, mevcut ve gelecekteki dava konularını açıklayabilmek için bir raporun açıklanması, düzenlenmesi, sınıflandırılması, tasnif edilmesi ve ilgililere sunulması olarak tanımlanabilir. Adli muhasebe, tüm bilim dallarının bilgisini gerektiren; mahkemeye sunulabilecek verilerin toplanmasını, ayrıştırılmasını ve sunulmasını içeren bir bilimdir (Bozkurt, 2000:57). 1990'lerde Amerikan Adli Tıp Uzmanları Uluslararası Koleji (ACFEI) kuruldu. 1997 yılında faaliyetlerine başlayan Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu'nun çalışmaları, adli muhasebe mesleğinin uygulanmasına ve yaygınlaşmasına önemli katkılar sağlamıştır (Çabuk & Yücel, 2012:31).

1.18.1. Adli Muhasebe Tarihi

Adli muhasebe disiplininin kökleri 5000 yıldan daha eskiye dayanmaktadır. Arkeolojik bulgular, dünyanın ilk muhasebeci katiplerinin MÖ 3500 ile MÖ 3300 yılları arasında Mezopotamya ve Mısır'da bulunduğunu göstermektedir. Bu kişiler ticari işlemlerini nemli kil tabletlere veya papirüslere kaydedirdi. Bir kâtip, orijinal belgeleri ince bir kil zarfın içine katlıyordu. Dış tablet daha sonra tahrif edilmişse, bu soruşturma için zemin oluşturacaktır. Kraliyet denetçileri, Mısırlı muhasebecilerin yaptığı kayıtlarda herhangi bir usulsüzlük tespit etmeleri hâlinde para cezası, yaralanma ve ölüm

cezası verebildiklerinden dolayı, muhasebeciler yaptıkları kayıtları titizlikle yapar ve son derece dikkatli davranırlardı. Benzer şekilde Hindistan'ın Mauray döneminde (MÖ 321-18) kayıtların doğruluğu ve suçlulardan hesap sorma eğilimi gözlemlenmektedir. Kautilya'nın Arthashastra'sı, en az 40 farklı zimmete para geçirme türünü listeleyen muhasebe kavramları üzerine en eski bilimsel çalışmadır. Kautilya ayrıca muhasebecilerin görevleri sırasında kasten işledikleri hile, ihmal veya yetersizlik gibi suçlardan dolayı cezalandırılmaları gerektiğini savundu (Oberholzer, 2002:1). Adli muhasebe kavramının 1817 yılında kullanılmaya başlandığı kabul edilmektedir. Adli muhasebe kavramının iflasa neden olan ticari mallar içinde yer aldığı bir mahkeme kararında belirtilse de aslında bu kavramdan ilk kez MÖ bu kavramdan makalesinde bahseden Maurice E. Peloubet olarak literatüre geçmiştir. Maurice E. Peloubet aynı zamanda o zamanlar endüstrinin büyük bir parçası olan New York City Muhasebe Firmasının da ortağıydı. Öte yandan, 1824'te bir İskoç muhasebeci, adli muhasebe kavramını doğrudan kullanmadan bile, yasal anlaşmazlıkları çözme konusundaki mesleki deneyim ve uzmanlığını reklam yaparak dolaylı olarak bu mesleği icra etmiştir (Crumbley, 1995: 23-25). Adli muhasebenin ilk zamanlarında vergi makamlarının adli muhasebe uygulamalarını kazançlarını gizlemek isteyen şirketlerin gerçekleştirdikleri vergi kaçakçılığını belirlemek için kullanıldığı görülmektedir. On dokuzuncu yüzyılda adli muhasebe büyük talep görmüş, muhasebe dergilerinde uzman tanıklığı ve dava desteği konularına yönelik makaleler yayınlamaya başlanmış ve adli muhasebe muhasebenin önemli bir dalı şeklide kabul görmüştür. 1920 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşayan İtalyan göçmen Charles Ponzi'nin tasarladığı yeni tasarım aracı posta kuponyalarında arbitraj işlemine dayanmaktaydı. Charles Ponzi bu yeni tasarımının sermayesinde artırıma gitmek için tasarıma yatırımında bulunanlara 30 günde yüzde 20 oranında getiri sözü vermiştir. Charles Ponzi, programın ilk yatırımcılarına, yatırımcıların fonlarına yatırım yapmak yerine, müteakip yatırımcılar tarafından yatırılan anapara tutarlarını kullanarak ödemeyi taahhüt ettiği te-

mettö ödemesini yaptı. Tahmin edilebileceği gibi, Charles Ponzi'nin programı çok çabuk başarısız oldu. Charles Ponzi'nin 40.000 kişi-den 15 milyon dolarını dolandırdığı söylenmiştir (Markham, 2002, 160). Adli muhasebe disiplini, kötü şöhretli gangster Al Capone'un yargılanması sırasında öne çıkmıştır. 1930'larda Amerikan İçki Yasak Bürosu için ajanlık görevi yapan Eliot Ness, Al Capone'un yakalanmasındaki rolüyle ün kazanmıştır. Oysa Ness, Capone'un kariyerini sona erdirmekten sorumlu ekibin yalnızca bir üyesi olmaktadır. Aslında İç Gelir Servisi'nde muhasebeci olarak görev yapan Elmer Irey, vergi kaçakçılığı gerçekleştiren Capone'un takibi sürecinde önemli bir rol üstlenmiştir. Diğer bir taraftan Irey'in Amerika'da ilk yüksek profilli adli muhasebeci olduğunu söylemek mümkündür. O zamanlarda New York'ta Peloubet & Co. Peloubet adlı bir kamu muhasebe firmasının ortağı olan Maurice E. Peloubet isimli muhasebeci 1946 "Adli Muhasebe" terimini ilk defa yazılı şekilde kullanan kişi olmuştur. Peloubet, "Adli Muhasebe: Günümüz Ekonomisindeki Yeri" adlı çalışmasında, adli muhasebede hem savaş sırasında hem de sonrasında kamu muhasebecisi ve sanayi muhasebecisi olarak çalışmak üzere görevlendirildiğini açıklamıştır (Oberholzer, 2002:3). Tüm dünyada gelişen teknolojinin beraberinde getirdiği değişen ekonomik ortam, muhasebe mesleğinin ihtiyaç duyduğu alanların farklılaşması ve ortaya çıkan uzmanlığın bu konuda yetersiz kalması nedeniyle bu meslek grubu çok hızlı bir şekilde değişmiş ve gelişmiştir. Tüm muhasebe alanında adli muhasebe kavramının en önemli dönüm noktası, 2002 kurumsal skandallarından sonra SOX (Sarbanes Oxley) yasasının herkes tarafından kabul edilmiş olmasıdır. SEC (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) tarafından bu yasa ile yürütölen denetimle ilgili çalışmalarda adli muhasebe uygulamalarına yardımcı olunması gerektiği titizlikle vurgulanmıştır (Akın ve Onat, 2015: 35).

1.18.2. Adli Muhasebenin Kapsamı

Adli muhasebenin kapsamını daha iyi anlamak için genel bir tanım yapmadan önce adli muhasebe kelimesinin anlamına bakmak

yerinde olacaktır. Bu bağlamda adli kelimesi; mahkemenin konusu olmuş ve mahkemeyi ilgilendiren her türlü olayda adaleti tesis etmek, hukuki meselelerle ilgili eksik olan hususlar için teorik ve hukuki düzenlemeler yapmak olarak tanımlanabilir (Çayır & Akın, 2018:72). Adli muhasebenin inceleme alanı geniş bir inceleme alanına sahip olup birçok iş alanını kapsamaktadır. Muhasebe bilgi ve becerilerinin kullanılmasıyla yargıya taşınan sorunlar çözülmeye başlanmıştır. Adli muhasebeciler tarafından yapılan analizlerin neticesinde olaylara ışık tutulmakta, sorunların çözülmesine ve adaletin bulunmasına yardımcı olunmaktadır (Aktaş & Kuloğlu, 2008:110). Adli muhasebede soruşturmanın kapsamını, söz konusu işlemler, bilgisayar veya diğer kayıtlar, belirli bir tarihe ya da döneme ait olan raporların incelenmesi ve değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Bu tür bir inceleme, etkin risk yönetimi (bütçelemeye ve stratejik planlamaya benzer şekilde) için tüm idari disiplinleri, politikaları, uygulamaları, prosedürleri ve mevcut yerleşik iç kontrol sistemlerini, yürürlükteki tüm yasa ve yönetmeliklerin yanı sıra geçerli tüm yasa ve yönetmelikleri içerir. Uygun şekilde tanımlanıp tanımlanmadıklarını ve ele alınıp alınmadıklarını belirlemek için devam eden risklerin düzeyini değerlendirin. Soruşturmanın amaçları ve hedefleri ile ilgili olarak, soruşturma altındaki işletmenin her türlü belirli faaliyetleri, işlevleri, işlemleri ve diğer özel yönleri. Bir kişi veya bir grup kişi için çalışmanın yürütüleceği durumlarda, adli muhasebe soruşturmasının kapsamı, söz konusu işlemlerin ve incelemenin amaç ve hedeflerine ilişkin kayıtlarının incelenmesini kapsamalıdır (Thornhill; 1995:37).

1.18.3. Adli Muhasebe- Denetim İlişkisi

Adli muhasebenin söz konusu muhasebe alanlarından birine en yakın ilişki içinde olduğu alan muhasebe denetimidir. Muhasebe denetimi, belirli bir finansal bölüme ya da zamana dair olan sayısal bilgilerin önceden belirli olan kriterler çerçevesinde uygunluk derecesinin belirlenmesi ve bu konuda bir rapor yazma gayesiyle denetim kanıtlarının toplanması ve bağımsız bir uzman kişi tarafından

toplanan kanıtların değerlendirilmesi çalışmasıdır. (Türedi, 2007: 18–19). Adli muhasebe mesleğini icra edecek kişiler genel muhasebe ve hukukun yanı sıra denetim bilgisine de sahiptirler. Hem denetim faaliyetlerinde hem de adli muhasebe incelemelerine şüphe kavramı her daim hâkim olmuştur. Adli muhasebe çalışmalarında denetim biliminde bulunan kanıt toplama teknikleri, araştırma yöntemleri ve denetim ilkeleri de kullanılmaktadır. Adli muhasebecilerin görevi mali tablolar ilgili görüşleri bildirmek olmamakla birlikte karşılaşılan muhasebe uyumsuzluklarının çözümünde mahkemelere yardım sağlamaktır. Adli muhasebeci, olayı muhasebe uygulamaları açısından değerlendirirken konuyla ilgili hukuki boyutu da dikkate alabilmelidir (Pamukçu, 2017:235). Adli muhasebe bilimi ile profesyonel olarak uğraşan kişilerin hukuk ve muhasebe bilgilerinin yanı sıra denetim bilgisine de sahip olmaları gerekmektedir. Hem denetim mesleğinin hem de adli muhasebe mesleğinin temeli şüphe ve tahlilsiz kabul etmemeye dayanmaktadır. Denetimde bazı kural ve ilkeler adli muhasebede geçerlidir (Gülten & Kocaer, 2011:29). Mali denetçiler ve adli muhasebe araştırmacıları arasındaki ortak payda çok önemlidir. Her alandaki uygulayıcılar, iş ve endüstri eğilimleri hakkında geniş bir anlayışa sahiptir; denetim sürecinin sorunları, zamanlaması ve endişelerinin tam olarak anlaşılması; kaydedilen tutarları desteklemek için bulunması gereken mali kayıt ve belge türlerini anlamak ve dolandırıcılığın şirket operasyonları üzerindeki etkisine ilişkin ortak bir endişe. Adli muhasebe müfettişleri ve denetçileri de ortak bir hedefi paylaşıyor: yasalara uygun kurumsal finansal raporlama. Bir yandan, bir finansal denetimin temel amacı, bir bütün olarak finansal tablolar hakkında bir görüş bildirmektir. İşlemlerin, eğilimlerin veya açıklamaların nispi önemi, bir bütün olarak alınan mali tablolar bağlamında değerlendirilir ve yalnızca bir veya az sayıda işleme dayanması gerekmez. Adli muhasebe soruşturması ise bir bütün olarak alınan finansal tabloları açıkça içermez ancak daha fazla eylem gerektiren algılanan sorunların olup olmadığını belirlemek için işlemlerin, bireylerin veya iş birimlerinin değerlendirilmesine odaklanır. Adli muhasebe

soruşturmasının belirli işlemlere veya bunların bileşenlerine odaklanması, genellikle bir mali tablo denetiminde yönlendirildiğinden daha fazla dikkati bu unsurlara çekmektedir (Ranallo, 2006:109). Muhasebe denetiminde önemli olan kişilerin davranışları değil raporlama sisteminin doğru, geçerli ve tüm bilgileri içeren bir yapıya sahip olup olmadığıdır; adli muhasebe araştırmalarında ise yönetimin planlı şekilde ve kasti olarak hileli ve yanlış biçimde beyan ettikleri bilgileri ayırt etmeye çalışılmaktadır. Muhasebe denetimindeki çalışma planı, önceki çalışmalar dikkate alınarak kümülatif bilgiler kullanılarak uzun vadeli olarak gerçekleştirilirken, adli muhasebe araştırmasında, önceden belirlenmiş az sayıda bilgi dikkate alınarak bir iş planı oluşturulur ve çeşitli veriler elde edildikten sonra bu plan yeniden şekillendirilir. Muhasebe denetiminde, yapılan çalışmalar sonucunda olumlu, olumsuz ve koşullu bir görüş bildirebilir veya görüş bildirmekten kaçınabilirken, adli muhasebe araştırmasında yeniden gözden geçirmenin gerekli olup olmadığı veya gerekirse nasıl yapılacağı konusunda görüş bildirilmemektedir (Ranallo, 2006: 110)

1.19. İdarenin Denetimi Açısından Sayıştay

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'na göre Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamında bulunan kamu idarelerini, sosyal güvenlik kurumlarını ve mahallî idarelerin tüm gelirleri, giderleri ve mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemekle görevlidir. Aynı zamanda Sayıştay TBMM adına kurumların sorumlularını, hesapları ve işlemlerini kesinleştirmek, kanunların verdiği inceleme, denetim ve yargılama işlerini yürütmek için yetkilendirilmiş kurum olarak tanımlanmıştır. Türkiye Büyük Millet Meclisi, kendi adına denetim yapan Sayıştay aracılığıyla kamu gelirlerinin vatan-daş adına toplanması ve harcanmasında yürütme organına verilen yetkinin sonuçlarının denetlenmesi anlamına gelen bütçe hakkını kullanmaktadır. Sayıştay, bu yetkisini, kamu idarelerinin faaliyetlerinin sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sağlamak, kamu mali yönetimi-

ni kanuna uygun olarak yürütmek, kamu kaynaklarını korumak, kamu idarelerinin performansı, hesap verebilirlik ve mali şeffaflığı tesis etmek, genişletmek ve değerlendirmek için kullanılmaktadır. Reformlar çerçevesinde kamu mali yönetimi gözden geçirilmiş ve 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bütçe dışı fon kullanımına son verilmiş, kamu maliyesinin tüm gelir, gider ve yükümlülükleri devlet bütçeye dahil edildi ve yasal denetim güvence altına alındı. Her kamu idaresinde iç denetim birimleri kurulmuştur. Sayıştay'ın, denetlenen kurumların mali yapısına odaklanan ve bireysel işlemlerden daha kapsamlı raporlar üreten bir kuruma dönüşmesi için önemli bir adım atılmıştır. 2010 yılında kabul edilen 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile kamu kaynaklarının kullanıldığı tüm faaliyetler Sayıştay'ın denetim kapsamına alınmıştır. Yine aynı Kanun'la, kamu iktisadi teşebbüslerini denetleyen Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Sayıştay'a dâhil edilmiş ve dış denetimdeki ikili yapıya son verilmiştir. Sayıştay'ın gerçekleştireceği denetimlerde; uluslararası standartlar doğrultusunda kamu idarelerinin gelirlerine, giderlerine ve mallarına yönelik mali işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığı, mali rapor ve tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ile bu mali işlem ve hesapları üreten sistemlerin çalışıp çalışmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir verimli ve etkili. Bu amaçlarla Sayıştay, kamu idarelerinin mali faaliyetlerini, kararlarını ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetlemekle ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne doğru, açık ve güvenilir raporlar sunmakla yükümlüdür (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2013:1-5; Koçberber, 2006;37-55)

1.19.1. Sayıştay Denetimi

Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimi içerir. Düzenlilik kontrolü, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarının yanı sıra hesap ve işlemlerinin yasalara ve diğer yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının belirlenmesi, yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi. Performans denetimi, ida-

reler tarafından belirlenen amaç ve göstergelere ilişkin faaliyetlerin sonuçlarının hesap verebilirlik çerçevesinde ölçülmesiyle gerçekleştirilir. Bu denetimler sonucunda denetimden kaynaklanan denetçiyle ilgili açıklanması gerekli görülen diğer hususlar da raporlanabilir. Düzenlilik denetimi, kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin güvenilirliği ve doğruluğu ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirmek, kamu idarelerinin gelir, gider ve malvarlığına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek. Yasal düzenlemeler, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi. Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ile kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirmek amacıyla yapılacak çalışmalar; gelir, gider ve mal hesapları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerin kanunlara ve diğer yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti için yapılacak çalışmalar uygunluk denetimini içerir (T.C. Sayıştay Başkanlığı,2018:3; Kulukçu, 2008:3-22).

Bir kamu idaresi hesabına ilişkin olarak Sayıştay tarafından yapılacak düzenlilik denetiminin amacı:

- Kamu idaresinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının, denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve güvenilir bir şekilde sunup sunmadığına ilişkin denetim görüşü oluşturmak, tüm maddi açıdan,
- Kamu idaresinin gelir, gider, mal hesapları ile diğer hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını tespit etmek,
- Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek,
- Kanuna ve diğer yasal düzenlemelere aykırı işlemlerden kaynaklanan kamu zararlarının tespitidir (T.C. Sayıştay Başkanlığı,2018:3; Kulukçu, 2008:3-22).

Kamuda uygulanan proje ve programlara harcanan kaynakların önemli ölçüde artması, sorumluluğun önemi ve kamu yönetimi alanındaki gelişmeler geleneksel denetime ek olarak performans denetimine olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Performans denetimi, bir proje, program veya kurumun faaliyetlerinin ekonomi, verimlilik ve etkinlik kavramları ışığında değerlendirilmesidir (T.C. Sayıştay Başkanlığı,2014:1)

6085 sayılı Kanun'un 34'üncü maddesi, bütçe hakkının bir gereği olarak kamu idarelerinin faaliyetlerinin sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi verilmesi, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, kurulması ve yaygınlaştırılması hesap verebilirlik ve şeffaflık denetimin amaçları arasında sıralanmıştır. Sayıştay, performans denetimi görevini kamu idarelerinin ilgili raporlarında yer alan performans bilgilerinin kalitesini değerlendirerek yerine getirir. Performans bilgileri; devlet hizmeti sunumu hakkında finansal olmayan bilgiler. YDK'nin performans bilgilerini denetlerken üç ana amacı vardır: (T.C. Sayıştay Başkanlığı,2014:6; Kulukçu, 2008:3-22)

- Kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik ve şeffaflığın sağlanması amacıyla kamu idarelerinin performans bilgilerinin 5018 sayılı Kanun uyarınca faaliyet raporlarında sergilemelerini sağlamak,
- Raporlanan bilgilerin kullanılabilirliğine ve kalitesine katkıda bulunmak,
- Kamu idarelerinin performans hedef ve göstergeleri açısından kaydettiği ilerlemeyi izlemek ve raporlamak amacıyla hazırlanan faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğu konusunda TBMM ve kamuoyunu bilgilendirmek.

Söz konusu denetim, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve uluslararası denetim standartlarında yer alan denetim ilkelerine uygun olarak yürütülen bir denetim faaliyetidir. Konu kontrolü; kamu idarelerinin sistem, program, faaliyet, taahhüt, işlem ve projeleri-

nin iyi yönetim, şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlamak amacıyla tarafsız ve sistematik olarak gözden geçirilmesidir. Konu denetimi, etkinlik, verimlilik ve/veya ekonomi hedeflerini içerebilen, konusuna göre birden fazla kurum ve sektörü kapsayabilen ve seçilen alanın derinlemesine incelenmesini sağlayan bir denetim yaklaşımıdır. Denetimler ayrıca, kuruluşların faaliyetlerinin iyi yönetim ilkelerine uygunluğunun veya yasal çerçevenin denetlenen kuruluşun performansı üzerindeki etkisinin denetlenmesini de içerebilir. Söz konusu denetimin temel amacı, yasal ve idari düzenlemelere ve iyi yönetim ilkelerine uyulup uyulmadığı, kamu kaynaklarının elde edilmesinde ve kullanılmasında ekonomiklik ve verimlilik ile ilgili konularda TBMM'ye, kamuya ve kamu idarelerine bağımsız ve tarafsız bilgi vermektir. İdarelerin amaçlarına ulaşma düzeyi ve kamu idarelerinin iyi yönetilmesini sağlamaktır. İlkeleri ve uygulamaları çerçevesinde gelişimine katkıda bulunmaktadır. Ayrıca Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri ile ilgili faaliyetler söz konusu denetimler yoluyla doğrudan veya dolaylı olarak değerlendirilmekte ve küresel ölçekte sürdürülebilir kalkınmanın gerçekleştirilmesine katkı sağlanması hedeflenmektedir (T.C. Sayıştay Başkanlığı,2021:2; Koçberber, 2006;37-55)

Yukarıda belirtilenler çerçevesinde, söz konusu denetimin hizmet edeceği başlıca amaçlar;

- Kamu sektöründe kaynak yönetiminin kalitesini artırmak,
- Kamu yöneticilerini iyi yönetim konusunda desteklemek,
- Kamuda hesap verebilirliğin gelişmesine katkıda bulunmak,
- Çevre dostu ve sürdürülebilir kalkınmayı teşvik etmek,
- Kamu yönetiminde gelişmeyi teşvik etmek,
- Maliyetleri azaltmak
- Sunulan hizmetlerin kalitesini artırmak,
- Yönetim ve organizasyon süreçlerini iyileştirmek,

- Maliyet etkin yöntemlerle kurumsal hedeflere ulaşılmasını desteklemek.

1.20. Dijital Denetim

Dijitalleşme sürecinin etkilerinin yaşandığı endüstri 4.0 çağında, işletmelerin denetime yönelik ihtiyaçlarının artması, faaliyetlerini gerçekleştirirken kullandıkları teknolojik yenilikler, aynı oranda gelişen denetim faaliyetlerinin dijitalleşmesi, yeni teknolojilerin beraberinde getirdiği riskler ile denetim sürecinin avantajları, muhasebe denetimi mesleğindeki değişim ve dönüşüm süreci etkilenir. İşletmenin sahip olduğu veriler herhangi bir zaman diliminde dijital ortam içerisinde kullanılabilir ve aynı şekilde bu veriler dijital teknolojiler kullanılarak istenilen anda analiz edilebilmektedir ve yorumlanabilmektedir. Rekabetçiliğin daha da arttığı dijital çağda, işletmelerin iş yapma biçimlerindeki yeniliklerin yanı sıra muhasebe sistemlerinin dijitalleşmesi, denetim faaliyetlerinin daha çok dijital veriler üzerinde gerçekleştirildiği söylenebilir. (Yel& Atasoy, 2019:440). Yaşadığımız çağın temel özelliği hız ve anlık tepkilerin bir an önce verilmesidir. İşletmelerin karşılaştığı riskler gerek nicelik gerekse nitelik bakımından hızlı bir biçimde artmaktadır ve aynı zamanda değişmektedir. Nicelik ve nitelik bakımından değişime uğrayan risk yönetiminde etkinlik, verilerin anında gerçek zamanlı şekilde toplanması ile verilen hızlı biçiminde analizine bağlı olmaktadır. Dolayısıyla bu sürecin kontrolünün ve takibinin de aynı hızda yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda teknolojinin kullanılması ile verilerin gerçek zamanlı kontrolünün sağlayacağı gerçek zamanlı güvencenin ifadesi “denetim 4.0” olarak ifade yapılmaktadır. Bu kavramın ilk kez 2016 yılında yapılan çalışmada Vasarhelyi ve Dai tarafından kullanıldığı görülmektedir. Denetçiler, endüstri 4.0’ın temel bileşenlerden bir tanesi nesnelerin interneti vasıtasıyla hem iç hem de dış denetimde kullanılacakları birçok veriye anlık ulaşma imkânına sahip olacaklardır. Bu veriler de diğer taraftan endüstri 4.0’ın başka bir temel bileşeni olan büyük veriyi oluşturmaktadırlar. Büyük verinin analizinin gerçekleştirilmesi ise

nicelik ve nitelik bakımından teknoloji kullanımı ihtiyacını doğurmaktadır. Bu bağlamda denetçiler yapay zekâ teknolojileri ile uygun çözümlere sahip olabileceklerdir (Yıldız & Ağdeniz, 2019:84). El yapımı tabanlı bir muhasebe sisteminde, kaynak belgelerle bu belgelere dayalı işlemlere, kayıtlara, diğer bir deyişle girdi, işlem ve çıktılara erişim ve kontrolde herhangi bir sorun yoktur. Ancak bilgisayarların kullanıldığı bir muhasebe sisteminde denetçi teknolojik yapıdan kaynaklanan bazı sorunları aşmak zorundadır. Denetçi, bilgisayar ortamında girdi, işlem ve çıktı sürecinin unsurlarına doğrudan erişebilecek durumda değildir ve bu durum denetçinin denetim izini görmemesine neden olacaktır. Bu durumda denetçinin bilgisayar üzerinden yapması gerekecektir. Bu, bilgisayara yapılan bir tür “by-pass” olmaktadır. Denetçi girdi ve çıktıları inceleyecek ancak bu girdilerle ilgili işlemlerin bilgisayarda nasıl ve hangi çıktılara göre yapıldığını inceleyemeyecek. Bilgisayarı bir “kara kutu” olarak görmek olarak tanımlanan bu yaklaşım, yetersiz ve güvenilmez bir denetim yaklaşımıdır. (Erdoğan,2019:815). Ancak bilgisayarın kullanıldığı bir muhasebe sisteminde iç kontrol, kara kutu olarak görülen bilgisayarda yazılım düzeyinde gerçekleşir. Bu nedenle denetçi, iç kontrolü göz ardı etmeyen, yani bilgisayar içinden denetim yaklaşımını benimsemek zorundadır (Erturan& Ergin,2017:816). Denetim 4.0, bir işletme ve ilişkili tarafları tarafından sağlanan finansal ve finansal olmayan verileri ve denetimle ilgili diğer verileri Endüstri 4.0 ortamına uygun olarak Endüstri 4.0 tarafından kullanılan teknolojiye dayalı olarak derleyen bir denetim yaklaşımıdır (Erturan& Ergin,2017:817). Denetim 4.0 ile genel olarak geleneksel denetim süreci arasındaki fark, kullanılan denetim teknikleri, denetim kapsamı, denetim süresi ve denetim maliyeti alanlarında görülmektedir. Endüstri 4.0’ın ana bileşenleri olan ve bir sonraki bölümde ele alınacak olan yapay zekâ, nesnelerin interneti ve büyük veri analizi, denetim 4.0’ın yeni denetim teknikleri olarak karşımıza çıkıyor. Bu teknolojilerin kullanımı denetimin kapsamını arttırmakta ve denetimin süresini ve maliyetini önemli ölçüde azaltmaktadır. Denetim 4.0’ın teknolojik altyapısı,

denetçilerin işletmedeki tüm denetim alanlarını denetlemesine olanak tanır. Zaman ve maliyet kısıtlamaları nedeniyle Denetim 4.0'da yapılan örnekleme uygulamalarının yerini tüm evreni kontrol etme anlayışı almaktadır. Ekim ayında, yapılandırılmamış verileri analiz etme yeteneği, denetimin kapsamını genişleten bir diğer faktördür. Denetim alanlarını genişletmek, diğer taraftan, denetim tarafından verilen güvence kapsamındaki bir artış sağlar. Bu durum, kıt kaynakların daha verimli, etkin ve verimli kullanılmasında önemli bir rol oynamaktadır (Yıldız & Ağdeniz, 2019:91). Denetimin yeni boyutunda işletmelerden gelen her türlü veri denetlenmemiş veri toplama merkezine yüklenecektir. Merkezdeki işletmelerden gelen denetimsiz veriler, örümcek ağı gibi oluşturulan fiber optik ağlar yardımıyla ana merkezde toplanır. Denetlenmeyen bilgiler, kuruluş tarafından bir denetim sözleşmesi imzalanan denetçi tarafından denetlenecek ve denetlenen veri tabanına yüklenecektir. Kayıtları inceleyen denetçi, kaydın ilgili belgelerine de sistem üzerinden erişecektir. Elektronik ortamda üretilen belgeler otomatik olarak ilgili kayıtlarla ilişkilendirilirken, elle oluşturulan belgeler taranarak sisteme yüklenecektir. Finansal tabloların denetimi, işletmenin sisteme yüklediği ana veri merkezinden elde edilen bilgilerle gerçekleştirilecektir. Finansal tabloların ayrılmaz ve tamamlayıcı bir parçası olarak kabul edilen dipnotlar da nesnelere sisteminde otomatik olarak türetilen olacaktır. (Erturan& Ergin, 2017:821).

Bulgular ve Tartışma

Literatürde çalışma konumuzla ilgili ayrı ayrı çalışmalar bulunmakla birlikte güncellenen kanun ve yönetmelikler nedeniyle çalışmaların bir araya getirilerek güncellemelerle yeniden değerlendirilmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bundan dolayı yapmış olduğumuz bu çalışmanın ekonomik politikalara katkı sağlayacağı ve muhasebe denetimin bir düzen içiresinde sunulması açısından ortaya çıkabilecek bir eksikliği dolduracağını düşünmekteyiz. Çalışmamız kapsamında yaptığımız görüşmeler neticesinde paydaş görüşlerinden yola çıkılarak ve genel bir değerlendirme yapılarak belirlediğimiz inceleme konuları aşağıda yer almaktadır:

- Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'nda muhasebe denetim türleri.
- Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'na göre ilgili denetimleri gerçekleştirme yetkisine sahip olanlar.
- Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'na göre denetimlerde denetim kanıtları.

- Gerçekleştirilmiş bir denetim raporuna göre Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'ndaki ibareler.
- Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'na göre ilgili denetimlerin gerçekleşmemesi hâlinde yaptırımlar.
- Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'na göre denetimlerle alakalı içtihatlar.

2.1. Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'nda Muhasebe Denetim Türleri

Bu başlık altında; Türk Ticaret Hukuku yönünden muhasebe denetimi, bağımsız denetime tabi olma kısıtları, Vergi Usul Hukuku yönünden muhasebe denetimi, İcra İflas Kanunu yönünden muhasebe denetimi konuları ele alınacaktır.

2.1.1. Türk Ticaret Hukuku Yönünden Muhasebe Denetimi

Bağımsız denetim TTK'nin 397'nci maddesinin birinci fıkrasına dayanarak “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 hükme bağlanmıştır. (Büyükipekçi, 2012: 291).

TTK açısından, şirketlerin ve şirketler grubunun finansal tablolarının yanı sıra yönetim kurulunun yıllık denetiminin kapsamını; stoklar da dahil olduğu finansal tabloların denetimi, TDS kapsamında gerçekleştirilen muhasebenin iç denetimi, TTK'nin 378. maddesine göre oluşturulan riskin erken tespit edilmesi ve yönetimi komitesince hazırlanan raporlar ile yönetim kurulunun yıllık dönemde hazırladıkları faaliyet raporlarının denetimi oluşturmaktadır. (TTK, m. 398/1, Bilgili & Demirkapı, 2013: 258).

Bu denetim aynı zamanda TDS, Türkiye Muhasebe Standartları, TTK ve Şirket Ana Sözleşmesi'nin finansal tablolarına yönelik hükümlerin yerine getirilip getirilmediğinin incelenmesini de içermektedir. Buna ek olarak, denetim, şirketin ve şirketler grubunun varlıkları ile finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını doğru olarak gösterecek şekilde gerçekleştirilir ve eğer değilse, nedenler dürüstçe belirtilir (TTK, 398/1; Memiş,2012:151-186). Burada belirtilen dürüst resim ilkesi; anonim şirketlerin finansal tablolarını, şirkete ait varlık, borç ve yükümlülüklerin, hisse senetlerinin ve faaliyet sonuçlarının TMS'ye göre eksiksiz, anlaşılır, karşılaştırılabilir, işin niteliği ile uyumlu, dürüstlük ve sadakat hususlarına bağlı bir şekilde orijinaline yansıtacak şekilde hazırlanması olarak tanımlanmaktadır (TTK, m. 515/1, Bilgili ve Demirkapı, 2013: 258-259).

Yenilenen Türk Ticaret Kanunu, kamunun aydınlatılması ve şeffaflık ilkeleri doğrultusunda şirketler hukuku açısından birçok yenilikler barındırmaktadır (Altaş, 2011, 143). TTK ile gelen bu yeniliklerin ticari hayatı ve muhasebe uygulamalarını derin şekilde etkileyeceği görülmektedir. TTK'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte, ana ticari işlemler, muhasebe, kayıt emri ve değerlendirme konuları tekrar ele alınmıştır. Bu alanlar açısından dikkate değer faydalar ve katkılar sağlayacak olan düzenlemeleri içeren TTK, Türk şirketlerine kurumsallaşma, sürdürülebilirlik, rekabet gücünün artırılması, kamusal güveninin sağlanması ve şeffaflık için çok değerli fırsat ve temel oluşturmaktadır. Bundan ötürü, bu fırsatın en iyi şekilde değerlendirilmesi ve TTK'nin Türk şirketlerinde sağlıklı büyümenin ve geleceklere güvenle bakmayı sağlaması beklenen değerli bir değişim projesi şeklinde görülmesi gerekmektedir. (Uluşahin, Eren ve Köylü, 2012: 12).

Türk finansal sisteminin küreselleşmesi sürecini başlatan Türk Ticaret Kanunu işletmelerin kurumsal yönetimi, şeffaflık ile bağımsız denetim ilkeleri üzerinde kurulmuştur. Kanunla birlikte, muhasebe uygulamalarında, finansal yönetimlerde, finansal rapor-

lama ve bağımsız denetimlerde temel değişiklikler, yenilikler ve yükümlülükler gelmiştir (Uzay & Bayat, 2016: 1505)

2.1.2. Bağımsız Denetime Tabi Olma Kısıtları

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

Bu usul ve esaslardan en az iki koşulu sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi tutulmaktadır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018; Uzay & Bayat, 2016: 1510).

Sonrasında ise 26 Mayıs 2018 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından, bağımsız denetime nasıl tabi olunacağına dair usul ve esaslarında değişiklik gerçekleştirilmiştir. Değişikliklerle birlikte yenilenen usul ve esaslar şu şekilde olmuştur;

- Aktifler toplamının 40 milyon ve üstünde Türk lirası
- Yıllık Net Satış Hasılatının 80 milyon ve üstünde Türk lirası
- Personel sayısında 200 kişi ve üstü (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018; Uzay & Bayat, 2016: 1510).

Bağımsız denetime tabi olma usul ve esasları 14 Şubat 2019 tarihli karar ile yeniden düzenlenmiştir. Buna göre düzenlenen usul ve esaslar şu şekilde olmuştur:

- Aktifler toplamının 35 milyon ve üstünde Türk lirası
- Yıllık Net Satış Hasılatının 70 milyon ve üstünde Türk lirası

- Personel sayısında 175 kişi ve üstü (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018; Uzun & Bayat, 2016: 1510).

Tablo 2.1.'de, bağımsız denetim ölçütleri görülmektedir. Açıklanan usul ve esasların en az ikisini taşıyan şirketler, en az iki hesap dönemini kapsayacak şekilde bağımsız denetim yapılmasına tabi olacaktır. Tablo 1'de, ilk referans yıldaki usul ve esaslardan sadece varlıkların toplamı verilmiştir. Dolayısıyla, bu şirketler bağımsız denetim yapılmasına tabi olmayacaktır. İkinci referans yılında, toplam aktifler ve yıllık net satış gelirlerin koşulları şirket tarafından sağlanmıştır, dolayısıyla şirketin bağımsız denetim yapılmasına tabi olması mümkün değildir. Sadece tek bir hesap döneminin değil, iki hesap döneminde belirtilen kriterlerin karşılanması gerekmektedir. (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018; Uzun & Bayat, 2016: 1510)

Tablo 2.1. Bağımsız Denetim Ölçütleri

Hesap dönemleri	Bilanço aktif toplamı 35 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 175 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1-31/12 20X6	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X7	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X8	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir
1/1-31/12 20X9	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Tabidir

Bu koşullardan en az ikisini sağlayan şirketler bağımsız denetim yapılmasına tabi olmaktadır. Raporlama dönemi açısından iki dönem içerisinde en az iki kriterin aşılması ile bir sonraki dönemde bağımsız denetim faaliyetlerinin uygulanmasını gerekecektir. Yıllık net satış geliri hesaplanırken şirketlerin ve bağlı ortaklıkların ve bağlı ortaklıkların varlıklarının miktarı, kamu kurumlarına sunulmak üzere hazırlanan bilanço ve gelir tablosu dikkate alınır. Son iki hesap dönemi açısından, bağımsız denetim kriterlerini yerine getiren şirketler bağımsız denetim yapılmasına tabidir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2019: Bulut,2015:60-73).

2.1.3. Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Anonim Şirketlerin Denetimi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki anonim şirketlerin denetimine ilişkin düzenlemelerin hemen hemen tamamı bağımsız denetime tabi tutulan anonim şirketlerinin denetimine ilişkindir. Bağımsız denetim yaptırmak zorunda olan anonim şirketler Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenecektir. Cumhurbaşkanlığı kararıyla belirlenecek sermaye şirketlerinin denetimi TTK m. 397 vd'de düzenlenen hükümler çerçevesinde yerine getirilecektir. Cumhurbaşkanlığı kararıyla yapılacak belirlemenin kapsamında olmayan anonim şirketlerin denetimi ise TTK m. 397/5'e göre gerçekleştirilir. Bu kapsamdaki anonim şirketlerin denetiminin hangi esaslar çerçevesinde gerçekleştirileceği Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir. Bu yönetmelikte, denetimle ilgili usul ve esaslar ile denetimi yapacak denetçilerin nitelikleri, uyacakları etik ilkeler, görev ve yetkileri, seçilmeleri, görevden alınmaları veya ayrılmaları; denetim ve denetim raporlarının içeriği ve raporun genel kuruluna sunulması yer alacaktır. TTK m. 397/5'e göre denetim faaliyetini gerçekleştirecek denetçiler de Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenen şirketlerdeki denetçilere ilişkin sorumluluk hükümlerine tabi tutulmuştur. TTK m. 397/5'te düzenlenen denetimi yaptırmayan anonim şirketlerin finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir (TTK m. 397/6; Kaya,2015:3261-3286). TTK m. 397'deki düzenlemenin dışında Cumhurbaşkanlığı tarafından yapılacak belirlemenin dışında kalan anonim şirketlerin kendi bünyeleri içerisinde bir iç denetim birimi kurmalarının önünde de bir engel bulunmamaktadır (TTK m. 362; Çelik, 2019: 238).

2.1.4. Bağımsız Denetime Tabi Anonim Şirketlerin Denetimi

Türk Ticaret Kanunu'nda denetime yönelik düzenlemeler incelendiğinde birkaç istisna dışında bağımsız denetime tabi anonim şirketlerin denetimine ilişkin düzenlemelere yer verildiği görül-

mektedir. Hangi anonim şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğu Cumhurbaşkanınca belirlenecektir.

2.1.4.1. Denetimin konusu

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 dâhil 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. TTK m. 398. topluluk finansal tablolarının denetimiyle sorumlu olan denetçi, topluluk konsolide tablolarında yer alan şirketlere ait finansal tablolarını, özellikle de konsolidasyonla ilgili uyarlamaları ve ofsetleri dürüst bir tablo ilkesi manasında inceler. Konsolide şirket, bu kanundaki ilgili hükümlere uygun olarak veya bu gereklilikler olmadan denetlenmişse veya yurt dışında bulunan bir şirket, yasaların öngördüğü denetime eş değer bir denetime tabi tutulmuşsa, denetçi bu şirketleri incelemeyecektir. Denetçi, şirketi tehdit etmekte olan ya da tehdit edebilme ihtimali olan riskleri zamanında teşhis etmek ve risk yönetimini gerçekleştirmek için komitenin yapısını ve uygulamalarını, böyle bir sistemin bulunması durumunda ve yönetim kurulunun sistemi ve yasada öngörülen yetkili Komiteyi kurup kurmadığını açıklayan ayrı bir rapor sunar (TTK m. 398; Çalıyurt & Kesimli,2015:17; Çelik, 2019: 240)

2.1.4.2. *Denetçinin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshi*

TTK m. 399. Denetçi, şirketin genel kurulu tarafından seçilmektedir ve topluluk denetçisi ise ana şirkete ait genel kurul tarafından seçilmektedir. Denetçi, her faaliyet döneminin bitiminden ve her durumda görevlerini yerine getireceği faaliyet döneminden önce seçilmelidir. Seçimden sonra, yönetim kurulunda, gecikme, denetçi denetleme görevi verdi ve Türk Ticaret Sicil gazetesinin web sitesinde beyan eden ticaret siciline kaydolmadan konsolidasyona katılan ana şirketin finansal tabloların denetlenmesi için seçilen bir denetçi, farklı bir denetçi seçilmediği sürece topluluğun finansal tablolar denetçisi olarak da kabul edilir. Denetçinin denetleme görevi; farklı bir denetçinin atanması durumunda ya da yönetim kurulunun ya da sermayenin yüzde onuna sahip paydaşlardan halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış yüzde beşine sahip pay sahipleri ve ilgili tarafların istekleri üzerine ve seçilmiş denetçinin şahsına yönelik haklı bir sebep oluşturması, özellikle denetçinin taraflı şekilde davrandığı yönünde herhangi bir şüphe varlığı hâlinde, şirketin merkezinin olduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından farklı bir denetçi atanmışsa geri alınabilmektedir. Yeni bir denetçinin görevden alınması ve atanması davası, Türk Ticaret Sicili gazetesinde denetçi seçiminin duyurulmasından sonraki üç hafta içinde açılır. Bir azınlığın bu davayı açması için, şirketin denetçinin seçime karşı oy kullandığı, karşı oyu tutanaklara geçirdiği ve seçildiği genel kurul toplantısından itibaren en az üç ay boyunca hissedar unvanını taşıması gerekir. Denetçi, faaliyet süresinin dördüncü ayında seçilemezse yönetim kurulu, her yönetim kurulu üyesi veya herhangi bir hissedarın talebi üzerine dördüncü fıkrada belirtilen mahkeme tarafından atanmaktadır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi reddettiği, sözleşmeyi feshettiği, atama kararını iptal ettiği, geçersiz olduğu, denetçinin görevini yasal nedenlerle yerine getiremediği, başka bir nedenle görevini yerine getirmesinin engellendiği durumlarda da geçerlidir ve mahkeme kararı kesindir. Denetçi, yalnızca, görevden alınması için dava onun aleyhine olmuştur ve haklı bir sebep yoksa denetim sözleşmesini sona erdi-

rebilir. Görüş yazısının içeriği ile ilgili görüş ayrılıklarının yanı sıra denetimin şirket tarafından sınırlandırılması veya görüş yazısının verilmesinden kaçınılması haklı bir neden olarak kabul edilemez. Denetçi sözleşmesinin feshinin yazılı aynı zamanda gerekçesinin olması gerekmektedir. Denetçinin, fesih tarihi süresine kadar elde edilen sonuçları genel kurula sunma yükümlülüğü bulunmaktadır; bu sonuçlar bir rapor hâline getirildikten sonra genel kurula verilmektedir. Denetçi fesih bildirimini yaparsa yönetim kurulu derhal geçici bir denetçi seçerek fesih bildirimini genel kurul bilgilerine ve aynı yönetim kurulunun onayına sunar. (TTK m. 399; Çalıyurt & Kesimli,2015:18; Çelik, 2019: 242).

2.1.4.3. Denetçi olabilecekler

TTK m. 400. Kanun'a göre, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yetkilendirilmiş olan SMMM ya da YMM unvanına sahip ve KGK tarafından yetki verilen kişi ya da ortakları ve bu kişilerin oluşturdukları sermaye şirketleri bağımsız denetim yapmak üzere denetçi olabilmektedir. Denetçi, denetlediği şirkete vergi danışmanlığının ve vergi denetiminin dışında herhangi bir danışmanlık veya hizmet veremez ve bunu kendilerine ait farklı bir şirket aracılığıyla yapamaz (TTK m. 400; Çalıyurt & Kesimli,2015:19, Çelik, 2019: 242-243).

2.1.4.4. İbrahim yükümlü ve bilgi alma hakkı

TTK m. 401. Şirket Yönetim Kurulu, mali tabloları ile yönetim kuruluna ait yıllık faaliyetlerin raporunu gecikme olmadan denetçiye verecektir. Yönetim Kurulu, denetçiye şirketin defterlerini, yazışmalarını, belgelerini, varlıklarını, borçlarını, kasalarını, kıymetli evraklarını, envanterini incelemek ve denetlemek için gerekli olanakları sağlar. Denetçi denetim konusunun bir parçası olarak yönetim kurulundan yasaya uygun olarak kapsamlı ve gerekli tüm bilgileri sağlamasını ve denetime temel oluşturabilecek belgeleri sunmasını istemektedir. Yıl sonu denetiminin hazırlanması için

gerekliliği durumunda, denetçi ayrıca finansal tabloların ve-
rilmesinden önce öngörülen yetkilere sahiptir. Gerekirse, denetçi
yetkilerini alt ve ana şirketler için de kullanabilecektir (TTK m.
401; Çalıyurt & Kesimli, 2015:20; Çelik, 2019: 242-244).

2.1.4.5. Denetim raporu

TTK m. 402. Denetçi, gerçekleştireceği denetimin türünü, kap-
samını, niteliğini ve sonuçlarını barındıran, gerekli açıklığa sahip,
basit bir dille oluşturulmuş ve finansal tablolar konusunda bir ön-
ceki yıla göre hazırlanmış bir rapor hazırlar. Buna ek olarak, farklı
bir rapor içerisinde, yönetim kurulunun yıllık faaliyetlerinin rapo-
runda şirketin ya da topluluğun durumları hakkındaki yorumları,
denetçi tarafından finansal tablolarla tutarlılık ve gerçekliğe uygun-
luk bakımından incelenmektedir. Denetçi, değerlendirirken şirke-
tin, ana şirketin ve topluluğun mali tablolarına dayanır. Raporda
öncelikle yönetim kurulunun şirketin ve toplumun mali durumu
hakkındaki değerlendirmesi tartışılmaktadır. Bu görüşe göre, şir-
ketin ve toplumun varlığının ve gelecekteki gelişiminin analizine
ek olarak, özellikle şirketin ya da ana şirketin finansal tabloları de-
netiminin bağlamında, şirkete ait yönetim kurulu raporu ve gru-
bun yıllık faaliyet raporu, şirketin finansal durumunu bu belgelerle
mümkün olduğunca incelemektedir (TTK m. 402; Çalıyurt & Ke-
simli,2015:20; Çelik, 2019: 242-245).

2.1.4.6. Görüş yazıları

TTK m. Madde 403. Denetçi, gerçekleştirdiği denetimin ne-
ticesini görüş yazısında açıklamaktadır. Bu yazı, denetim konusu-
nu, türü ile niteliğini, kapsamını ve denetçinin değerlendirmelerini
içermektedir. Denetçi nitelsiz bir görüş veriyse, makalesinde,
öncelikle 398. maddeye uygun olarak yürütülen ve TDS tarafından
kontrol edilen, TMS ve diğer gerekliliklerin herhangi bir şartını
ihlal eden bir bulgu yoktur; denetim sırasında elde edilen bilgilere
dayanarak, şirketin / toplumun finansal tabloları doğrudur, varlık-
ların ve finansal durumun resmi ve dürüstlüğü ile karlılık, bunun

adil olduğunu ve tabloların doğru olduğunu yansıttığını belirtir. 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. Görüş yazısında, finansal tablolarla ilgili konularda yönetim kurulunun sorumlu olması için bir neden olmadığı, aksi takdirde sorumlu olmak için bir neden olduğu belirtilmektedir. Görüş, kurum (KGK) tarafından belirlenmiş olan şekilde ve aynı zamanda herkesin anlayabileceği bir dilde yazılmıştır. Çekincelerin olması durumunda, denetçi olumlu görüşünü sınırlayabilmekte ya da olumsuz bir görüş verebilmektedir. Finansal tablolar, şirketin yetkili kurulları tarafından düzeltilebilecek tutarsızlıklar içerdiğinde sınırlı bir olumlu görüş verilir ve bu tutarsızlıkların tablolarda açıklanan sonuç üzerindeki etkisi kapsamlı ve büyük değildir. Sınırlandırmanın konusunu, kapsamını ve düzeltmenin nasıl olabileceğini, sınırlı olumlu görüş yazılarında açık bir şekilde göstermiştir. (TTK m. 403; Çalıyurt & Kesimli, 2015:21; Çelik, 2019: 246).

2.1.4.7. Dürüst resim ilkesi

TTK m. 515. Anonim şirketlerin TMS finansal tablolar, şirket varlıkları, borçları ve yükümlülükleri, öz kaynak ve faaliyet sonuçlarına göre doğru şekilde, anlaşılır karşılaştırılır, ihtiyaçlara ve işletmenin özelliklerine uygun, şeffaf, güvenilir ve dürüst, gerçeği düşülen bir şekilde güvenilir ve adil yansıtmaktır. Denetim, şirketin ve toplumun mali durumunun bu maddeye göre dürüst resim ilkesine uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını eğer yansıtılmadığı takdirde nedenlerini dürüst bir şekilde gösterecek şekilde yapmaktadır (TTK m. 515; Çelik, 2019: 248).

2.1.5. Vergi Usul Hukuku 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 hâle 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. VUK’un 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 m. 135; Oral, 2011:408).

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 Kanunu’nun 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).

2.1.5. 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 yerine icra ve iflas hukukunda yeri olan fakat uygulamada çok fazla başvurulmayan “konkordato” müessesesi daha etkili ve fonksiyonel hâle getirilmiştir.

Borçlu olup da dürüstlük ve iyi niyet gösterenleri iflastan koruma amacı taşıyan konkordato kurumunun hem borçlular hem de alacaklılar için önemli hükümleri ve sonuçları yer almaktadır. Buna göre, yasa koyucu, konkordato talebinde bulunan borçluya ait mali ve mali durumunu açıkça ortaya koymak ve işlem prosedürünü katı kurallara bağlamak için başvuru sırasında mahkemeye sunulacak belgeleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır. 7101 sayılı Kanun’la yapılan düzenleme ile birlikte, vadesi gelmesine rağmen borçlarını ödeyemeyen ya da vadesine göre ödeyememe tehlikesi olan herhangi bir borçlu konkordato talebinde bulunabilmektedir. Bunun için İİK 286. Madde’de ayrıntılı olarak açıklanan belgeler, kayıtlar ve beyanlar, konkordato başvuru dilekçesinin ekinde mahkemeye sunulmalıdır. 7155 sayılı Kanun’la konkordato talebi esnasında eklenecek belgeleri düzenleyen İİK’nin 286. maddesinde özellikle bağımsız denetim kuruluşları tarafından düzenlenmesi lazım olan denetim raporunda birtakım 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) yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (İİK, m.285-286; Akgül, 2005:324; Bozkurt, 2012)

2.1.7. Makul Güvence Veren Denetim Raporu ile Dayanakları

Bu kısımda; denetimin konusu ve kapsamı, denetimde uyulacak standartlar ve denetim raporu üzerinde durulacaktır.

2.1.7.1. Genel olarak

7155 sayılı Kanun'la birlikte İİK'nın 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 Kanun'la birlikte İİK'nın 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 Standartları'na göre yapılacak denetim kapsamında hazırlanan ve konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleşeceği hususunda makul güvence veren denetim raporu ile dayanakları.*" şeklinde olmuştur. Bu bağlamda, bağımsız denetim kuruluşundan alınan raporun özelliklerinde değişiklik meydana gelerek finansal analiz raporları makul güvence veren denetim raporu özelliğine haiz olmuştur. Buna ek olarak, hak eden borçlular geçici bir mühlet kararı vermeleri için raporun yeterliliği arttırılmış, denetim standardı açıklığa kavuşturulmuş ve rapor Türk denetim standartlarına uygun olarak hazırlanmıştır. Bu durumda, denetim raporu ve dayanaklarını mahkemeye konkordato uygulama zamanında teslim, uygun olarak Türk denetim standartlarına uygun konkordato ön projeye dâhil teklifin yapılacak olan iniş ve makul güvence sağlayan tarafın-

dan yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılan denetim kapsamında hazırlanmalıdır. 7155 sayılı Kanun’la konkordato talebine eklenecek belgeleri düzenleyen İİK’nin 286. maddesinde ve özellikle bağımsız denetim kuruluşu tarafından düzenlenmesi gereken denetim raporunda bazı değişiklikler yapılmıştır. “*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Adalet Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.*” hükmü uyarınca, söz konusu Bakanlık tarafından Konkordato Talebine Eklenecek Belgeler Hakkında Yönetmelik (Adalet Bakanlığı, 30.01.2019) (Yönetmelik yürürlüğe girmiştir (İİK, m.286; Yazıcı,2019:706)

2.1.7.2. Denetimin konusu ve kapsamı

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 hâlinde diğer bilgileri ve belgeleri talep edebilmektedir (Özer, 1997:276)

2.1.7.3. Denetimde uyulacak standartlar

Yönetmelikte, alacaklılar ve alacaklarının listesini, borçlunun mal varlığı durumunu belgeler 805 Bağımsız Denetim Standartları’na uygun olarak denetlenir; konkordato ön proje ile kıyaslama tablo güvence denetim standardı 3000 ile güvence denetimi standardı 3400’e uygun olacak şekilde denetlenmektedir (Türkkan, 1989:33).

2.1.7.4. Denetim raporu

Makul güvence düzeyine uygun olarak oluşturulmuş denetçi görüşünü ve dikkat edilecek diğer hususları sunmak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu düzenle-

meleri ile uygun olarak hazırlanmış ve imzalanmış, makul güvence veren bağımsız denetim raporu, varsa, denetim kanıtlarının Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde değerlendirilmesi neticesinde kurumun sorumluluk aldığı belge denetim raporudur. Bağımsız denetim kuruluşu gerçekleştirdiği, yaptığı denetim neticesinde konkordato ön projesinde yer almakta olan önerinin gerçekleşeceğine karar verirse makul güvence veren denetim raporunu düzenlemektedir (Yönetmelik md. 16; Türktan, 1989:33).

2.2. Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanununa Göre İlgili Denetimleri Gerçekleştirme Yetkisine Sahip Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nda yeminli mali müşavirlik mesleğine vergi denetimine ilişkin önemli bir sorumluluk yüklenmektedir ve YMM'lerin denetim ve tam tasdik faaliyetlerine ilişkin konu ve sorumluluklar VUK mükerrer 227. maddesinde, 3568 sayılı Kanun'un 12, 47, 48, 49'uncu maddelerinde ve bu kanunlara dayandırılarak çıkarılan tebliğ ve yönetmeliklerde yer almaktadır. Bağımsız denetçinin unvanı ve ibaresi Türk vergi sisteminde yer almamakla birlikte, bağımsız denetçinin faaliyeti VUK'un mükerrer 227. maddesinde tanımlanmıştır ve bağımsız denetim faaliyetleri "3568 sayılı Kanun uyarınca yetkili YMM'ler tarafından denetim ve tam tasdik adı altında yerine getirilmektedir. YMM'ler tarafından denetlenen ve onaylanan finansal tablolar, denetim ve onay kapsamı ölçüsünde VUK'un 135. maddesine uygundur ve aynı maddede belirtilen kamu idaresinin yetkili organları tarafından incelenen bir belge olarak kabul edilmektedir." Bu nedenle YMM'ler, kamu kurumunca kendilerine verilen yetkiler çerçevesinde yürüttükleri denetim/belgelendirme faaliyetleri ile kamunun iş yükünü azaltmakta ve vergi ile ilgili iş ve işlemlerin hızlandırılmasını sağlamaktadır. Anonim şirketlerin ve bağımsız denetime tabi şirketler grubunun finansal tabloları denetçi tarafından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarına uygun olarak Türkiye Denetim

Standartları'na uygun olarak denetlenir. Yönetim kurulu faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolarla tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamındadır. Bağımsız denetime tabi olanlar, hazırladıkları mali tabloların denetimden geçip geçmediğini ve denetimden geçip geçmediklerini, denetçinin görüşünü ilgili mali tablo başlığında açıkça belirtmelidir. Bu hüküm yönetim kurulunun faaliyet raporu için de geçerlidir. Denetim konusu olmasına karşın, denetimden geçmemiş finansal tablolar ve şirketin yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş varsayılmaktadır (TTK m.392/2; Arslan, Kır, Demir, 2019:106).

Türk Ticaret Kanunu'nun 403. maddesine göre; denetim raporunda rapor edilecek olumsuz görüş ve kanaati bildirmekten kaçınılması hâlinde; yönetim kurulunun istifasını gerektiren durumlar yeniden düzenlenmektedir ve yönetim kurulu istifa etmeden genel kurulu toplantıya çağırılmaktadır ve yeni yönetim kurulunu seçmektedir. Ayrıca aynı yönetim kurulu yeniden seçilmesi durumu bulunmaktadır (Akdoğan, 2012:28; Bozkurt, 2012:371).

2.3. Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'na Göre Denetimlerde Denetim Kanıtları

Bu inceleme konumuz başlığı altında; Türk Ticaret Kanunu'na göre muhasebe kayıtları, İcra İflas Kanunu'nda denetim kıstası denetim kanıtı irdelenecektir.

2.3.1. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Muhasebe Kayıtları

TTK'de, ticari defterlere ilişkin düzenlemeler, Kanun'un beşinci bölümünde "ticari defterler" (madde 64-88) başlığına tabidir. Kanunun bu bölümündeki ana başlıkları:

- a) Defter tutma ve envanter,
- b) Açılış bilançosu, yıllık finansal tablolar,
- c) Depolama ve sunumdur.

Bu maddelerde, defter tutmanın amacı verilmektedir. Bu hükmü, ekonomik ve mali durumun tüm hesap dönemleri içinde elde edilen ve bu yasaya göre, banka, kredi ilişkileri ve sonuçları, ticari faaliyetleri her tacir açısından açıkça görülebilecek şekilde olarak ortaya koymak zorunluluğu bulunmaktadır. Defterler, 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 defterlerden izlenmelidir (Ergin, 2016: 67).

2.3.2. İcra İflas Kanunu'nda Denetim Kıstası, Denetim Kanıtı

Bağımsız denetim şirketi, denetim dayanağı açısından; borçlu olanın mal varlığı durumunu gösteren belgeler, alacaklılar ve alacaklar listesi bakımından mali raporlama çerçevesi ile konkordato ön projesi ve karşılaştırma tablosu bakımından İİK'nin 285 ve 286. maddelerine dayanmaktadır. (Yönetmelik md. 14; Yavuz,2019:239-248).

Denetim kanıtı, bağımsız denetçi tarafından, denetim kriterleri kapsamında önemli tutarsızlıkların bulunup bulunmadığına ilişkin güvence sağlamak amacıyla, belirlenen güvence düzeyine uygun ve yeterli ve uygun görüş vermek üzere elde edilen bilgiler, belgeler ve beyanlardan oluşmaktadır. Bu kanıtları, denetimin Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde ve mesleki şüphecilikle planlanması ve yürütülmesiyle elde edilmekte ve desteklenmektedir. Denetim, denetim konusuna göre önemli tutarsızlıklara yol açması muhtemel koşulların varlığı dikkate alınarak mesleki şüphecilikle planlanır ve yürütülür. İçinde bulunulan şartlar altında dikkate alındığında, önemlilik, konu ile denetim kriterleri arasındaki tutarsızlıktaki boyuta, niteliğe ya da her ikisine de bağlı olmaktadır. Bağımsız denetim firması, borçlunun geleceğe dönük finansal bilgilerine ilişkin varsayımlar ve tahminlerin makul şekilde olup olmadığı yönünde kendisini ikna eden kanıtlar elde etmektedir. Bu delillerin yokluğunda konkordato,

ön projede bulunan teklifin yerine getirilmesine yönelik olumlu bir neticeye ulaşmamaktadır. (Yönetmelik md. 15; Bozkurt, 2012:367).

2.4. Gerçekleştirilmiş Bir Denetim Raporuna Göre Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'ndaki İbareler

Çalışmamızın bu bölümünde Gaziantep ilinde yer alan bir işletmenin yetkilendirilmiş bağımsız denetim firmasınca olumlu görüş alan denetim raporu üzerinde değerlendirme yapılarak çalışmamızda yer alan kanunların bağımsız muhasebe denetimi üzerindeki benzerlikler, farklılıklar ve gereksinimler belirlenmiştir. Standartlarının uygulanmasına ilişkin olası eksiklikleri gösteren vakalar derlenmiştir.

2.4.1. İşletmenin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

Çalışmamızda gizlilik ve etik kurallar gereği işletmenin unvanına yer verilmemiştir. İşletmenin organizasyonu ve faaliyet konusu aşağıdaki gibidir:

ABCDE YAPI SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ. 2009 yılında Gaziantep'te kurulmuştur. Şirket merkezinin kayıtlı adresi Şhitkamil/Gaziantep'tir. Şirket'in ana faaliyet konusunu hazır beton, tuğla, kiremit, kaldırım taşı, briket vb. inşaat malzemelerinin toptan ticareti kapsamaktadır.

2.4.1.1. Esas alınan finansal tablolar

Türk Ticaret Kanunu'nda 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'deki 64'üncü maddenin beşinci fıkrasında TTK'ye tabi olan gerçek ve tüzel kişilerin de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda

yer alan defter tutma ve kayıt zamanıyla ilişkin hükümlere uymak zorunda oldukları belirtilmektedir. Ayrıca kâr payı dağıtımı esnasında dikkate alınacak olan değer belirlenmesi ise öncelikle vergi mevzuatı olmak kaydıyla ilgisi olan diğer mevzuatlardan oluşabilecek olası problemlerin de dikkate değer olması gerekmektedir. İşletmenin finansal tabloları ve dipnotları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun ("KGK") 27 Temmuz 2017 tarihinde yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına ("BOBİ FRS") uygun bir şekilde oluşturulmuştur. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na istinaden bağımsız denetime tabi olan şirketler, KGK tarafından yayımlanan 13 Eylül 2018 tarihli ve 161 sayılı KGK Kurul kararına göre TMS uygulamasının kapsamı dışında kalan kurum, kuruluş ve işletmeler finansal tablolarını KGK tarafından yayımlanan ve yürürlüğe girmiş olan BOBİ FRS'ye uygun olarak hazırlayabilirler. Bu kapsam dâhilinde, işletme yönetimi 31 Aralık 2018 tarihli finansal tablolarını hazırlarken BOBİ FRS'ye uygun şekilde hazırlanmasını tercih etmişlerdir. Türk vergi sisteminin özelliği temel itibarıyla beyan esasına dayanan bir sistem olmasıdır. Bu durumda mükellefler beyana dayalı sisteme istinaden elde ettiği gelirleri ilgili idareye bildirmek ve indirimlerin sonrasında ortaya gelirin çıkması hâlinde ise vergisini ödemek durumundadır. İdarenin ise mükellef tarafından verilen beyanın doğruluğunu belirlemek adına vergi denetim uygulamalarını kullanabilmektedir. Vergi denetimi mükellefin defterleri, kayıtları ve bazı belgeler üzerinden gerçekleştirilmektedir ve yasal kayıtlar Vergi Usul Kanunu'na göre Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne istinaden tutulan kayıtlardır. Türk Ticaret Kanunu'na ve Vergi Usul Kanunu'na istinaden tutulması gereken "defterlerin" incelenmesi neticesinde ise; Türk Ticaret Kanunu ile birlikte temel ticari işlemlerinin, muhasebeleştirme faaliyetlerinin ve kayıt düzenine ait değerlendirme konularının yeniden düzenlenmiş olduğunu ve bu hususların önceleri Vergi Usul Kanunu ile uyum içerisinde olan kayıt düzeninin ise uyumsuz bir durum oluşturduğunu söylemek mümkün-

dür. Finansal tablolarda, hissedarlar, önemli yönetici personel ve yönetim kurulu üyeleri, bunların aileleri ve kontrol ettikleri veya bunlara bağlı şirketler ile iştirakler ve müştereken kontrol edilen ortaklıklar ilişkili taraf olarak kabul edilir. İşletmenin normal işleyişi sırasında ilişkili taraflarla çeşitli işlemler yapılmıştır. İlişkili taraflarla yapılan işlemlerin önemli bir kısmı elimine edilmiş olup eliminasyondan sonra kalan ilişkili taraflarla yapılan işlemler şirket için önemli değildir. (kgk.gov.tr , Hacıköylü, 2017:19).

..... YAPI SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.

31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu

(Tutarlar,aksi belirtilmedikçe Türk lirası olarak gösterilmiştir.)

	Notlar	31.12.2019	31.12.2018
VARLIKLAR	-	98.238.412	97.046.430
Dönen Varlıklar	-	68.649.921	66.728.530
Nakit ve Nakit Benzerleri	Not.3	10.491.712	9.097.594
Finansal Yatırımlar	Not.6	-	-
Ticari Alacaklar	Not.4	46.334.073	42.658.252
Diğer Alacaklar	Not.5	1.846.192	2.120.358
<i>Ortaklardan Alacaklar</i>	-	9.866	-
<i>Diğer Taraflardan Alacaklar</i>	-	1.836.327	2.120.358
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar	Not.15	-	-
Stoklar	Not.8	8.863.504	12.156.087
<i>Yarı Mamuller</i>	-	-	6.171.139
<i>Mamuller</i>	-	4.024.115	-
<i>Ticari Mallar</i>	-	286.815	290.065
<i>Verilen Avanslar</i>	-	4.552.374	5.694.883
Canlı Varlıklar	Not.9	-	-
Peşin Ödenmiş Giderler	Not.14	-	-
Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri	Not.30	720.686	677.625
Diğer Dönen Varlıklar	Not.15	393.753	18.616
Duran Varlıklar	-	29.588.491	30.317.900
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Not.10	-	-
Maddi Duran Varlıklar	Not.11	29.541.482	28.839.783
<i>Arazi ve Arsalar</i>	-	9.318.204	6.573.882
<i>Binalar</i>	-	21.370.918	22.881.118
<i>Taşıtlar</i>	-	750.449	723.063
<i>Demirbaşlar</i>	-	(1.920.926)	(1.359.627)
<i>Diğer Maddi Duran Varlıklar</i>	-	22.837	21.347
<i>Verilen Avanslar</i>	-	-	-
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Not.12	30.236	30.236
<i>Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>	-	30.236	30.236
<i>Verilen Avanslar</i>	-	-	-
Peşin Ödenmiş Giderler	Not.14	16.131	605.629
Ertelemiş Vergi Varlığı	Not.30	643	842.252

..... YAPI SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.

31.12.2019 tarihli Finansal Durum Tablosu

(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe Türk lirası olarak gösterilmiştir.)

	Notlar	31.12.2019	31.12.2018
KAYNAKLAR	-	98.238.412	97.046.430
Kısa Vadeli Yükümlülükler	-	48.485.035	54.823.165
Finansal Yükümlülükler	Not.7	3.677.389	988.457
<i>Finans Kuruluşlarına Borçlar</i>	-	3.677.389	988.457
Ticari Borçlar	Not.4	28.821.617	40.842.946
Diğer Borçlar	Not.5	4.230.364	7.828.942
<i>Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar</i>	-	-	-
<i>Ortaklara Borçlar</i>	-	(553.535)	(92.433)
<i>Diğer Taraflara Borçlar</i>	-	4.783.899	7.921.375
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar	Not.15	-	-
Alınan Avanslar	Not.14	11.462.668	5.153.285
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler	Not.30	292.997	9.536
Uzun Vadeli Yükümlülükler	-	26.861.456	22.932.907
Finansal Yükümlülükler	Not.7	26.056.505	22.337.609
<i>Finans Kuruluşlarına Borçlar</i>	-	26.056.505	22.337.609
Ticari Borçlar	Not.4	-	-
Diğer Borçlar	Not.5	-	565.188
<i>Diğer Taraflara Borçlar</i>	-	-	565.188
Uzun Vadeli Karşılıklar	Not.17	3.214	4.676
<i>Kadem Tazminatı Karşılıkları</i>	-	3.214	4.676
Ertelenmiş Gelirler	Not.14	-	-
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	Not.30	801.737	-
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	Not.15	-	25.433
ÖZ KAYNAKLAR	-	22.891.920	19.290.358
Ödenmiş Sermaye	Not.20	12.000.000	12.000.000
<i>Sermaye</i>	-	12.000.000	12.000.000
Kâr Yedekleri	Not.20	(777)	-
<i>Diğer Kâr Yedekleri</i>	-	(777)	-
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	-	9.289.660	6.990.867
Dönem Net Kârı/Zararı	-	1.603.038	299.491

..... YAPI SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.

31.12.2019 tarihli Kar veya Zarar Tablosu

(Tutarlar,aksi belirtilmedikçe Türk lirası olarak gösterilmiştir.)

	Notlar	31.12.2019	31.12.2018
Satış Hasılatı	Not.24	108.412.749	135.757.548
Satışların Maliyeti (-)	Not.25	(98.175.255)	(125.579.272)
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları	-	-	-
Brüt Kar/Zarar	-	10.237.494	10.178.276
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	Not.26	-	-
Pazarlama Giderleri (-)	Not.26	(1.438.294)	136.008
Genel Yönetim Giderleri (-)	Not.26	(778.756)	(1.384.239)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	Not.27	491.260	(161.282)
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	Not.27	(2.667.755)	(6.074.241)
Esas Faaliyet Karı/Zararı	-	5.843.948	2.694.521
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	Not.28	-	-
<i>Diğer Gelirler</i>	-	-	-
Diğer Faaliyetlerden Giderler(-)	Not.28	-	-
<i>Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Zararlarından Paylar</i>	-	-	-
<i>Diğer Giderler</i>	-	-	-
Finansal Gelirler	Not.29	1.616.769	1.027.912
<i>Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler</i>	-	1.616.596	1.027.912
<i>Kur Farkı Gelirleri</i>	-	174	-
<i>Finansal Yatırımlar Satış Kazançları</i>	-	-	-
Finansal Giderler(-)	Not.29	(5.056.391)	(4.265.194)
<i>Faiz vb. Giderler</i>	-	-	-
<i>Kur Farkı Giderleri</i>	-	-	-
<i>Diğer Finansal Giderler</i>	-	(5.056.391)	(4.265.194)
Dönem Kârı veya Zararı	-	2.404.326	(542.761)
Vergi Gideri (-)	Not.30	(801.289)	842.252
Dönem Net Kârı veya Zararı	-	1.603.038	299.491
Dönem Net Karının Zararının Dağılımı	-	-	-
<i>Ana Ortaklık Payları</i>	-	-	-
<i>Kontrol Gücü Olmayan Paylar</i>	-	-	-

..... YAPI SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.

31.12.2019 tarihli Nakit Akış Tablosu

(Tutarlar,aksi belirtilmedikçe Türk lirası olarak gösterilmiştir.)

	31.12.2019	31.12.2018
A.ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI	(6.267.474)	6.112.360
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışları	(6.267.474)	6.112.360
Dönem Kârı/Zararı	2.404.326	(542.761)
Dönem Kârı/Zararı Mutabakatıyla İlgili Düzeltmeler	(13.964.480)	9.754.722
<i>Karşılıklarla ilgili düzeltmeler</i>	<i>(1.462)</i>	<i>4.676</i>
<i>Gerçeğe uygun değer kayıpları/kazançları ile ilgili düzeltmeler</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
<i>Stoklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler</i>	<i>3.292.383</i>	<i>(3.936.095)</i>
<i>Ticari alacaklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler</i>	<i>(3.675.822)</i>	<i>22.228.201</i>
<i>Faaliyetlerle ilgili diğer alacaklardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler</i>	<i>274.165</i>	<i>(1.899.697)</i>
<i>Ticari borçlardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler</i>	<i>(12.021.328)</i>	<i>(7.836.123)</i>
<i>Faaliyetlerle ilgili diğer borçlardaki artış/azalış ile ilgili düzeltmeler</i>	<i>(4.163.766)</i>	<i>2.608.329</i>
<i>Ertelenmiş gelirlerdeki artışlar/azalışlar ile ilgili düzeltmeler</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
<i>Nakit dışı kalemlere ilişkin diğer düzeltmeler</i>	<i>2.331.151</i>	<i>(1.414.569)</i>
Vergi ödemeleri/fadeleri	(899.594)	842.252
Diğer nakit girişleri/çıkışları	6.192.274	(3.941.654)
B.YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	(744.760)	131.788
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından nakit girişleri	-	-
Maddi ve maddi olmayan duran varlık almından nakit çıkışları	(701.699)	230.717
Vergi ödemeleri/fadeleri	(43.061)	(98.930)
Diğer nakit girişleri/çıkışları	-	-
C.FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	6.407.827	2.130.813
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri	6.407.827	2.130.813
KUR FARKLARININ ETKİSİNDEN ÖNCE NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ SAFİ ARTIŞ(AZALIŞ) (A+B+C)	(604.406)	8.375.161
D.KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	-	-
Kur Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi	-	-
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ SAFİ ARTIŞ(AZALIŞ) (A+B+C+D)	(604.406)	8.375.161
E.DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	9.097.594	1.667.137
DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ(A+B+C+D+E)	8.493.188	10.042.297

2.4.1.2. Nakit ve nakit benzerleri

Nakit kavramı, işletme hesaplarında yer alan nakit miktarını, aynı zamanda vadesiz mevduat ile edinim tarihi baz alınarak üç aylık ya da daha az süreli vadesi olan vadeli mevzuatı kapsamaktadır. Nakit benzerleri kavramı, miktarı kolayca belirli bir nakde dönüştürülebilir ve değer değişikliği riski ihmal edilebilir olan kısa vadeli, yüksek likiditeye sahip yatırımlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Nakit benzerlerinin tutulmasının amacı, yatırım veya başka amaçlarla değil, kısa vadeli nakit taahhütlerini yerine getirmektir. Nakit akışları tablosunun içeriğinde talep edildiği takdirde geri iade edilebilmesi mümkün olan nakit ve nakit benzerleri ile işletmenin nakit yönetimi süreçlerinde önemli bir elemanı olan banka nezdinde yer alan cari hesaplar bulunmaktadır (Doğan,2021:20-28). Şirketin 31.12.2019 ve 31.12.2018 tarihleri itibarıyla nakit ve nakit benzerleri aşağıdaki gibidir:

Hesap Adı	31.12.2019	31.12.2018
Kasa Hesabı	114.166	488.356
Bankalar Hesabı	10.377.547	8.604.237
Diğer Hazır Değerler Hesabı	-	5.000
Toplam	10.491.713	9.097.593

31 Aralık 2019 ve 31 Aralık 2018 tarihleri itibarıyla Şirket'e ait kasa ve bankalardaki döviz mevcutları, bunların cinsi ve miktarına ilişkin detayları aşağıdaki gibidir:

31 Aralık 2019	Döviz cinsi	Döviz tutarı	TL Karşılığı
Kasa	TL	114.165,53	114.165,53
Banka	TL	10.376.003,35	10.376.003,35
Banka	USD	260,00	1543,36

31 Aralık 2018	Döviz cinsi	Döviz tutarı	TL Karşılığı
Kasa	TL	65.654,52	488.356
Banka	TL	8.602.867,62	8.602.867,62
Banka	USD	260,00	1369,84

Tahakkuk esasına istinaden, işlemler ile diğer olaylara ait etkilerin tahakkuk ettirilmesi nakit veya nakit benzerlerinin alınması ya da ödenmesi gerçekleştiği zaman değil, aynı işlem ve olayların meydana geldiği zaman olmalıdır ve ayrıca ilgisi bulunan döneme ait muhasebe kayıtlarına kaydedilip o dönemdeki finansal tablolarda raporlanmalıdır. Tahakkuk esasını baz alınarak hazırlanmış olan finansal tablolarda kullanıcılar için yalnızca geçmiş dönemlerde netice itibarıyla nakit tahsilatların ve nakit ödemelerin gerçekleştiği işlemler ile ilgili bilgiler olmamakla birlikte ilerleyen dönemlerde nakit ödeme ihtiyacı oluşturan mevcut yükümlülükleri ve gelecek süreçte nakdi şekilde olacak mevcut kaynaklar ile ilgili bilgiler de barındırmaktadır. TTK'ye dayalı olarak yayımlanan BOBİ FRS 2021 sürümünde nakit akış tablosunun tanımı, “*Nakit Akış Tablosu, işletmenin bir raporlama dönemi içindeki nakit veya nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışları, bunların kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablodur.*” şeklinde geçmektedir. Nakit akış tablosunda yer alan nakit veya nakit benzerlerinde bulunan girişlerin ve çıkışların; esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri şeklinde ayrı ayrı gösterilmektedir (BOBİ FRS, ek.2:14; Haberal,2021:329-344). VUK'a dayalı olarak yayımlanan MSUGT'inde ise nakit akım tablosunun tanımı, “*İşletmenin belirli bir hesap dönemi içinde ortaya çıkan nakit akışlarını, kaynakları ve kullanım yerleri bakımından gösteren tablodur.*” şeklinde geçmektedir. Bu tabloda yer alan fon kavramının kapsamı, kasa mevcudu ile bankadaki mevduatlar olarak geçmektedir. Nakit akış tabloları, bireysel finansal tablolar hazırlayan işletmeler tarafından ve konsolide finansal tablolar hazırlayan işletmeler tarafından

BOBİ FRS’de yer alan örneklere uygun olarak farklı farklı şekilde hazırlanmalıdır. Nakit akış tablolarının hazırlanması ve sunumu sürecinde işletmeler BOBİ FRS’de yer alan örneklere uygun olarak gerekli bilgilere ayrıntılı olarak yer verebilirler. “İşletmedeki nakit ve vadesiz mevduat” ifadesi BOBİ FRS’de nakit kavramı olarak yer almaktadır. “Tutarı belirli bir nakde kolay bir şekilde çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip olan yatırımlar” tanımı ise nakit benzerleri kavramının tanımı olarak yer almaktadır. Nakit benzerlerinin elde tutulmasının amacı, yatırım ya da diğer farklı amaçlardan daha çok kısa vadeli nakde ait taahhütlerin gerçekleştirilmesidir. Genel itibarıyla yatırımın edinim tarihi 3 ay ya da daha kısa bir süre gibi kısa vadeli bir süre ise yatırım nakit benzeri olarak değerlendirilmektedir. Bu duruma ek olarak genel itibarıyla öz kaynak araçları nakit benzeri olarak değerlendirilmektedir. VUK’a dayalı olarak yayımlanan MSUGT’de ise nakit ve nakit benzerleri kavramları yer almamaktadır. Bu kavramların yerini hazır değerler kavramı almaktadır. Hazır değerler kavramı ise nakit olacak şekilde elde tutulan veya banka hesabında yer alan ve nakde çevrilmesi hâlinde değerinde düşüklük olmayan varlıklar şeklinde tanımlanmaktadır (1 Sıra No ’lu MSUGT; BOBİ FRS, ek.2:14; Gersil, 2014, s. 38).

2.4.1.3. Ticari alacaklar ve borçlar

Vergi kanunları açısından; ticari alacakların ve ticari borçların vade farklarının olması durumunda, muhasebede dönemsellik ilkesinden dolayı vade farkının dönemlere yayılmak istenmesi ilkesi doğrultusunda, envanter günü, ticari alacaklar ile ticari borçlar tasarruf değerleri ile birlikte bilançolarda gösterilebilmektedir. Fakat, bu uygulamanın sadece senetli alacaklar ile senetli borçlar için yapılabildiği görülmektedir. Diğer bir taraftan, Türkiye Muhasebe Standartları açısından bakıldığında tüm alacaklarda ve borçlarda geri iskonto diğer bir deyişle reeskont uygulaması yapılabildiği görülmektedir. Muhasebe standartları ve vergi mevzuatının ayrı kuralları belirlemiş olması bu durumu ortaya çıkarmaktadır (<https://kgk.gov.tr/>; Karaca& Alsu,2017: 4).

Şirketin 31.12.2019 ve 31.12.2018 tarihleri itibarıyla kısa vadeli ticari alacaklar aşağıdaki gibidir:

Hesap Adı	31.12.2019	31.12.2018
Alınan Çekler Hesabı	-	(58.153)
İlişkili Taraflardan Ticari Alacak(Firma 2)	-	138.813
İlişkili Taraflardan Ticari Alacak(Firma 3)	27.099	-
İlişkili Taraflardan Ticari Alacak(Firma 4)	10.867	38.773
İlişkili Taraflardan Ticari Alacak(Firma 5)	6.247	5.649
Alıcılar	14.693.280	10.450.741
Alacak Senetleri	29.946.751	33.072.601
Alacak Reeskontu (-)	(867.092)	(990.173)
Şüpheli Ticari Alacaklar	2.196.771	(1.310.142)
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	320.152	1.310.142
Toplam	46.334.075	42.658.251

Hesap Adı	31.12.2019	31.12.2018
İlişkili Taraflardan Ticari Borçlar(Firma 1)	(30.398)	405
İlişkili Taraflardan Ticari Borçlar(Firma 2)	(3.925)	170.262
İlişkili Taraflardan Ticari Borçlar(Firma 3)	(39.922)	476.187
İlişkili Taraflardan Ticari Borçlar(Firma 4)	(24.462)	-
İlişkili Taraflardan Ticari Borçlar(Firma 5)	(4.322)	-
Satıcılar	28.314.873	39.854.579
Borç Senetleri	620.930	355.000
Borç Reeskontu (-)	(11.158)	(13.486)
Toplam	28.821.616	40.842.947

Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun olarak yapılacak gayri nakdi alım ve satımlarda vade farkı hesaplanmalı ve kaydedilmelidir. TMS'nin bu uygulaması, işletmelerin bilançolardaki gerçek durumunu yansıtmayı amaçlamaktadır. Fakat standartlarda kredi, senet ve çek ile yapılan tüm alış ve satışlar için başvurunun aynı şekilde yapılması öngörüsü bulunmaktadır. Bu hususun, Vergi Usul Kanunu'nun 281 ile 285. maddelerindeki ilkelerle uyumsuzluk içerisinde olduğunu söylemek mümkündür. Bunun nedeni ise VUK, reeskont uygulamasına ancak senet ve alacaklar için nominal değerde vade farkı varsa izin vermektedir. Bununla birlikte, standartlar, kredi, senet ve senet içerip içermediğine bakılmaksızın, tüm alacak ve borçlar için bir reeskont hesabı gerektirmektedir. Bu açıdan bakıldığında vade farkı barındıran senetli alacakların ve borçların uygulanış şekli vergi kanunları ve muhasebe standartlarında benzerlik taşıdığı görülmektedir. Vergi kanunlarında ve muhasebe standartlarında uygulamada yer alan tek farkın ise, vergi kanunlarına göre reeskont uygulaması yılın sonunda, muhasebe standartlarına göre ise yıl içerisinde yapılması olduğu görülmektedir. Vadesi gelmeyen senetlerin yanı sıra borçların VUK açısından reeskont işleminin yapılması olanak dâhilinde değildir. Bununla birlikte, muhasebe standartları açısından, senetli alacaklarda ve borçlarda vade farkı olmasa bile, reeskontu uygulamak ve bunları bilanço gününde gerçeğe uygun değerleriyle raporlamak zorunludur. Bu duruma göre, muhasebe standartları açısından hesaplanan reeskontların VUK hükümlerine göre gider veya gelir olarak kabul edilmesi olanak dâhilinde değildir. Farklı bir taraftan, vadeli çeklerin oluşturduğu alacakların ve borçların da VUK açısından reeskonta tabi tutulmasının olanağı bulunmamaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nda 707. maddede geçen "çek" kavramında, çekin ödenmesinin görülmesi anında gerçekleştirilmesi gerekliliği belirtilmektedir ve çekte vade yer almamaktadır. Çekler için görülmesi anında ödenmesi gerekliliği hususu, çeklerin reeskontu için geçerli kılmayacaktır ve dolayısıyla bu durum VUK'un özüne aykırılık teşkil etmektedir. Karşılıklı irade beyanı ile vadeli işlem bazında

çeklerin düzenlenmesi, onlara bir senet hükmü vermez. Bununla birlikte, muhasebe standartlarına göre, vadeli işlemleri çekmek için yeniden düzenleme uygulamak mümkün olmaktadır. Çünkü standartların temelinde, işletmenin bilanço günündeki fiili durumunun belirlenmesi yer almaktadır. Bu durumda, muhasebe standartlarına göre hesaplanır- ödenecek vadeli çeklerin gider veya gelir olarak muhasebeleştirilmesi VUK hükümleri açısından mümkün değildir. VUK hükümlerine uymayan bir diğer olay ise, senetsiz alacak hesaplarında ve borçlar açısından reeskont uygulaması durumudur. Muhasebe standartlarına açısından, bu şekildeki alacak ve borçlar reeskonta tabi tutulmalıdır ve gerçeğe uygun değerleriyle raporlanmalıdır. Fakat, muhasebe standartları açısından hesaplanması gerçekleştirilen reeskont tutarları VUK hükümleri açısından gider veya gelir olarak kabul edilmesi olanaksızdır (Dinç, 2008:96-97).

2.4.1.4. Stoklar

Muhasebe standartları açısından, bir işletme aktifinde bulunan varlıklar, geçmiş işlemlerin bir sonucu olarak ortaya çıkan ve şu anda işletme tarafından kontrol edilen ve gelecekte işletmeye ekonomik faydalar getirmesi beklenen değerler olarak karşımıza çıkmaktadır. Stokların da bu işlevi sağlayan varlıklar olarak değerlendirilmek mümkündür. Bir işletme stoklarla ilgili yapacağı işlem ticari emtia olarak satın almak ve satmak ya da üretmek olacaktır. Vergi Usul Kanunu'nda 274 ve 275. maddeleri vergi uygulaması açısından stokların düzenlendiği maddeler olup bu maddelerde satın alınmış olan emtia veya üretilen emtialar bulunmaktadır. TMS 2'de yer alan stoklara olan yaklaşım ile vergi uygulamalarındaki stoklara yaklaşım arasında yorumlama açısından benzerlik bulunmakla birlikte her iki yaklaşıma göre bazı farklılıklar gözlemlenmektedir. Genel itibarıyla bu farklılıkların stokların değerlendirilmesi ve satılan ürünlerin maliyeti sürecinde görüldüğünü söylemek mümkündür. Ayrıca ortaya çıkan farklar sonuç hesaplarıyla da ilgili olmasından dolayı işletmenin vergi boyutunda oluşan kâr ile ticari manada oluşan kâr arasında görülmektedir. TMS 2'ye

göre stokların değerlendirilmesi, düşük olan maliyetle ve net gerçekleşebilir değer ile gerçekleşmektedir. Standart uyarınca stokların maliyeti ise tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir. Standarda uygun stokların maliyeti, stokları mevcut durumlarına ve konumlarına geri yüklemek için yapılan tüm satın alma maliyetlerini, dönüşüm maliyetlerini ve diğer maliyetleri içermektedir. Bu bağlamda, stokların başlangıçta, yani ilk kayıta değerlendirileceğini (ölçüleceğini) ve raporlama sırasında daha düşük maliyet ve net gerçekleşebilir değerle değerlendirileceğini ya da ölçüleceğini söylemek mümkündür. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan 274. maddeye istinaden emtia'nın, maliyetinin bedeline göre değerlendirildiğini söylemek mümkündür. VUK'ta, stokların maliyetlerinin bedeline yönelik belirleme yöntemi ile ilgili açık bir husus yer almamakla birlikte, genel itibarıyla tanımsal olarak maliyet bedelinin ne olduğuna dair ibareler bulunmaktadır. VUK'un 262. maddesine göre maliyet bedelinin tanımı, "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilimum giderlerin toplamı" şeklinde olmaktadır. Bu bağlamda, stokların maliyetini vergi açısından tanımlarsak malların (emtia) satın alma fiyatı ve işletme varlığına alınana kadar ödenen tüm ilgili masraflar malların maliyetine dâhil edilmelidir. Bu açıdan bakıldığında, VUK ve TMS 2 arasında bir uyumsuzluk yer almamaktadır. TMS 2 ve VUK, stok maliyetine ulaşma yöntemleri açısından bakıldığında benzer bir anlayışa sahiptir. Bu anlayışın bir parçası olarak her iki uygulamada da işletmeler stoklarını duruma bağlı olarak gerçek maliyet, ağırlıklı ortalama maliyet, ilk giren ilk çıkar yöntemi (FIFO) veya Perakende Fiyat yöntemlerine göre değerlendirilebilirler. Her iki anlayış da last-in-first-out (LIFO) yönteminin kullanılmasına izin vermez. Raporlama dönemi/sonraki dönem stok kalemlerinin değerlemesinde Vergi Uygulamaları TMS 2 ile ayrılır. Yukarıda belirtildiği gibi, VUK'un 274. maddesi uyarınca, emtialar maliyet değeri ile değerlendirilmeye devam ederken TMS 2

uygulanmasında stoklar raporlama sırasında daha düşük bir maliyet ve net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmektedir. Bu durum, VUK ve TFRS 2 uygulamalarında stokların dönem sonu değerlerinin farklı değerlerde gösterilmesine neden olabilmektedir (TMS 2; Akbulut, 2014;27).

2.4.1.5. Sabit kıymetler

Maddi Duran Varlıkları, mal ya da hizmetlerin üretiminde veya tedarikinde kullanılmak üzere, başkalarına kiralamak için (yatırım amaçlı gayrimenkul olmadığı sürece) veya idari amaçlar için kullanılan fiziksel varlıklar olarak tanımlamak mümkündür. Diğer taraftan bu fiziksel varlıkları birden fazla dönemde de kullanılması gerekmektedir. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi sürecinde ele alınan başlıca konular, varlıklarda muhasebeleştirilme, defter değerlerini belirleme ve bunlara bağlı olarak finansal tablolarda yansıtılması gerekli olan amortisman değerleri ve değer düşüklüğünde meydana gelen zararlar şeklinde olmaktadır. Başka bir standartta farklı muhasebe işlemlerinin gerekmediği ya da izin verilmediği sürece, TMS 16 standardının hükümleri maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi için geçerlidir. Maddi Duran Varlıklar, ancak ve ancak bu kalemle ilişkili gelecekte oluşabilecek ekonomik faydaların işletmeye devredilmesi ve ilgili kalem maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. Aynı zamanda, TMS 16'ya uygun olarak bir varlık olarak muhasebe koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi maliyetle ölçülmektedir (TMS; Dinç, 2008:96-97; Akbulut, 2014;27).

Şirketin 31.12.2019 ve 31.12.2018 tarihleri itibarıyla Maddi duran varlıklar aşağıdaki gibidir:

Hesap Adı	31.12.2019	31.12.2018
Arazi ve Arsalar	9.318.204	6.573.882
Binalar	21.370.918	22.881.118
Taşıtlar	750.449	723.063
Demirbaşlar	566.021	539.254
Birikmiş Amortismanlar (-)	(2.486.946)	(1.898.881)
Diğer Maddi Varlıklar	1.490	-
Özel Maliyetler	21.347	21.347
Toplam	29.541.483	28.839.783

Raporlama döneminde yapılan ölçümlerde, TMS 16 alternatif bir ölçüm temeli benimsemektedir. Tüm maddi duran varlıklar, ilk muhasebeden sonra mahsup edilen birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararları üzerinden maliyet yöntemine veya yeniden değerlendirme yöntemine göre ölçülmesi gerekmektedir. Amortisman uygulamasında, artık değer temeli kabul edilmektedir. Buna göre, işletme, mülk, tesis ve ekipmanı faydalı ömrünün sonunda bir fiyata satabileceğine inanıyorsa, amortisman, söz konusu artık değer düşüldükten sonra faydalı ömrüne göre hesaplanacaktır. Öte yandan, faydalı ömür, işletmenin fayda sağlamayı planladığı süreyi ifade etmektedir. Eğer maddi duran varlık değerini kaybederse, TMS 36 varlıklarının değer düşüklüğü standardına ilişkin kurallara uyulması gerekmektedir. Türk vergi mevzuatında, usul hükümlerin düzenlendiği temel kanun olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, "Maddi Duran Varlıklar" kavramını doğrudan tanımlayan ve bu kapsamda olanları düzenleyen bir madde bulunmamaktadır. Sadece kanunun 270. maddesinde "Gayrimenkul" kavramını açıklayan bir düzenleme vardır ve diğer maddi duran varlıklar için tanımlama anlamında bir düzenleme yoktur. Öte yandan, gayrimenkul kavramında Vergi Usul Hukuku açısından tanımlanan maddi olmayan haklar, Maddi Duran Varlıklar tarafından değil, maddi olmayan duran varlıklar tarafından karşılanmaktadır. Maddi duran varlıkların değerlemesine ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesinde belirleyici hususlar yer almaktadır ve ilgili madde yine gayrimenkul değerlemesini tanımlamaktadır. Buna göre, ekonomik işletmelerde yer alan bilumum gayrimenkulleri maliyet olarak değerlendirilmektedir. VUK'un 262. maddesinde ise varlığın maliyet bedeli ile ilgili belirleyici hususlar açıklanmakta olup maliyet bedelinin tanımı, "*İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerinin toplamını ifade eder.*" şeklinde yapılmaktadır. Kanundaki "müteferrik bilumum giderler" ifadesi için faiz, vade farkı, kur farkı, nakliye giderleri, nakliye sigortası, tapu harcı, ithalat vergileri gibi giderler örnek

olarak verilebilmektedir. Maddi duran varlıkların amortismanı ile ilgili olarak, VUK'un. 313. ve sonraki maddeleri dikkate alınması gerekmektedir. Bir yıldan fazla bir süredir işletmede kullanılan ve 269'uncu maddeye göre bulunan gayrimenkuller ile aşınmaya, aşınmaya veya değerden düşmeye maruz kalan, gayrimenkul, teçhizat, mobilya, demirbaş ve sinema filmleri gibi değerli varlıklar, bu Kanun hükümlerine uygun olarak amortisman bedelinin birinci kısmı esaslarına uygun olarak belirlenen imha edilecek konuyu oluşturmaktadır. Bu tanım, TMS 16'da ifade edilmekte olan kalıntı değeri içermemektedir ve faydalı ömrün belirlenmesinde de TMS 16 ile farklılıklar bulunmaktadır. Maddi duran varlıklarda amortisman konusu Vergi Usul Kanunu'nda doğrudan ele alınmamış, amortisman tesisi içerisinde "olağanüstü amortisman" sağlanarak varlığın ekonomik değerinin giderlere yansımalarının artırılması şeklinde çözümlenmiştir. TMS 16 prf. 16/a'ya istinaden göre indirim hakkına sahip olmayan alış vergilerinin, malların satın alma maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle iskonto edilemeyen KDV'nin mal bedeline dahil edilmesi TMS 16 açısından sorun teşkil etmeyecektir. Burada, mülk, tesis ve ekipmanın maliyeti, KDV de dahil olmak üzere değerini satın alma fiyatına dâhil ederek oluşturulacaktır. Ancak, düşülebilir katma değer vergisi gider olarak yazılırsa, vergi ve TFRS uygulaması ayrılacaktır. Tüm bu kısa açıklamalardan, TMS 16 ve VUK'un maddi duran varlıklara yaklaşımlarında birçok benzerlik olduğunu anlayabiliriz ancak farklı sonuçlar da vardır. Bu farklılıklar maliyet, amortisman kayıtları ve değer düşüklüğü oluşumunda görülebilmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların incelenmesi sürecinde; haklara, araştırma ve geliştirme giderlerine ait maliyet bedeli ve şerefiye ile kuruluş ve organizasyon giderlerinin gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilip değerlendirilmediğine ve VUK'un 272. maddesi kapsamında özel maliyetlerin belirlenip belirlenmediğine dikkat edilmektedir. TMS 38'e göre, maddi olmayan duran varlık "fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan bir varlıktır". İşletmeler, bilimsel veya teknik bilgi sağlamak, yeni sistem-

ler tasarlamak ve uygulamak, piyasa bilgisi için bu maddi olmayan kaynakları geliştirmek ve geliştirmek için kaynaklarını sürekli olarak kullanmaktadır veya ödünç almaktadır (Dağlı,2019: 50).

2.4.1.6. Satış hasılatı

TMS 18 Hasılat Standardı göz önünde bulundurulduğunda, vergi uygulamaları açısından mantıksal çerçevenin en uygun olduğu standart olduğu görülmektedir. Standardın açıklamalarında hukuki yönden kesin şekilde bir vurgulama olmamasına rağmen hasılat kavramının özünün anlaşılmasında vergisel yönden uyum göstermektedir ve bununla birlikte TMS 18’de yer alan açıklamalar farklı seçeneklerin de ele alınmasını göstermesi yönünden vergi yaklaşımına katkı yapan niteliğe sahiptir. Fakat vergi mevzuatı ile TMS 18 standardının farklı olduğu noktalarda bulunmaktadır. TMS 18’de gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içermektedir. TMS 18’deki gelir tanımı hem geliri hem de kazancı içermektedir ve bundan dolayı muhasebe standardında gelir ve kazançlar aynı anlamı taşımaktadır. Fakat hasılat ve kazanç terimlerinin vergi hukukunda farklı anlamları bulunmaktadır. Gelir, vergi hukukumuzda net tutar olarak tanımlanmaktadır. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların net tutarıdır. Hasılat ise tahsil edilen para ile tahakkuk eden alacakları ifade etmektedir. TMS 18’e göre muhasebe de hasılatın elde edilmesi sadece ancak işletmenin olağan mal ile hizmet satışları ya da faaliyetleri üzerinden gerçekleşmektedir. Bu durumda hasılatın olağan üstü niteliği olan “sabit kıymet satışı” ile elde edilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan sabit kıymet satışı ile sahip olunan satışlar vergilendirme sürecinde hasılat olarak sayılmaktadır. TMS 18’e göre hasılat brüt tutar üzerinden değerlendirilmektedir diğer taraftan vergi hukukunda ise gelir, satış ile kullandırma bedelleri ve maliyetler arasında oluşan olumlu fark şeklinde tanımlanmaktadır. Görüldüğü gibi TMS 18’de hasılat kavramı, vergi uygulamalarına nazaran daha dar bir yorum ile yorumlanmaktadır fakat buradan TMS 18’in hasılatı yaratıcı diğer

uygulamaları ile muhasebe dışı bıraktığı anlamı çıkarılmamalıdır. Tam seti meydana getiren diğer muhasebe standartlarında yer alan ilgili bölümlerde de oluşan gelir ya da giderin Hasılat Standartı'ndan farklı şekilde muhasebeleştirdiği görülmektedir. (GVK; Dinç, 2008:101-107)

2.4.1.7. Banka kredileri

Bankalar tarafından temin edilen kredilerin ilk muhasebeleştirilmeleri TFRS 9'a istinaden gerçeğe uygun değeriyle (TFRS 9.5.1.1), BOBİ FRS'ye göre işlem fiyatıyla (BOBİ FRS 9.12) MSUGT-VUK'a göre ise anapara bedeli üzerinden kayıt altına alınarak yapılmaktadır. İlk muhasebeleştirme açısından değerlendirildiğinde bu ölçülerdeki anlamların benzer olduğu dikkate alındığında belirgin bir farkın bulunmadığı gözlemlenmektedir. Fakat TMS/TFRS ile BOBİ FRS'de finansal varlıkların edinimiyle ilgili işlem maliyetlerinin maliyete eklendiği görülmektedir. Finansal borçlar açısından bakıldığında bu maliyetlerin muhasebeleştirilmesi borcun değerinden düşürülmesi ile gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Akbulut, 2012: 176). Diğer bir taraftan MSUGT-VUK'ta ise maliyetlerin oluşturulmasında borcun değerinden düşürülmesine dair bir uygulama yer almamaktadır. Dönem sonunda ise TFRS 9 ile BOBİ FRS açısından borçların etkin faiz yöntemine göre itfa edilen maliyet üzerinden değerlendirildiği gözlemlenirken, VUK md.285'e göre borçların mukayyet değer ile değerlendirildiği gözlemlenmektedir. Ancak VUK md. 285'te "*mevduat veya kredi sözleşmesine dayanan borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanan faizleriyle birlikte dikkate alınacağı*" ibaresi bulunmaktadır. (YÜCEL, 2016: 536). Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda banka kredilerinin dönem sonunda değerlemesi bakımından ilgili mevzuat arasında belirgin farklar bulunmamaktadır (Yücel, Öncü, & Akcan, 2020: 31).

2.5. Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'na Göre İlgili Denetimlerin Gerçekleşmemesi Hâlinde Yaptırımlar

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndan yer alan denetime yönelik hükümlere göre bağımsız işletmenin denetim yaptırmamasının sonuçları aşağıda belirtilmiştir.

- 1) Denetime tabi işletmeler, hazırladıkları finansal tabloların denetlenip denetlenmediğini açıkça belirtmek durumundadır; denetlenmenin gerçekleşmiş olması durumunda denetçi görüşünün ilgili finansal tablo başlığı altında açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Bu hükmün uygulanması, işletmenin yönetim kuruluna ait yıllık faaliyet raporunu da kapsamaktadır. Denetime tabi olmakla birlikte, denetimden geçmemiş mali tablolar ve yönetim kuruluna ait yıllık faaliyet raporu bulunduğu dönem düzenlenmemiş sayılır. (TTK Md. 397/2).
- 2) Mali tabloların düzenlenmemiş sayılması hâlinde, bu tabloların genel kurulca incelenmesi, görüşülmesi ve ibra edilmesi söz konusu değildir. Mali tabloların düzenlemeye tabi olmadığı dikkate alındığında işletmenin kâr dağıtımını, sermaye artırımını, sermaye azaltımını engellemektedir.
- 3) Denetim gerçekleştirilmeği takdirde işletmeye finansman sağlayan şirketlere mali tabloların sunulamayacağı durumunu ortaya çıkartacaktır ve bu durum krediyi etkilemektedir.
- 4) Denetçi seçimi yapılmamasından doğacak zararlardan yönetim kurulu sorumludur.
- 5) Türk Ticaret Kanunu'nun 562. maddesinde yer alan hükümlere göre internet sitesini yapmayan şirketlerin yönetim kurulu üyeleri yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Aynı maddeye göre internet sitesinde yer alması gereken içerikleri usulüne uygun olarak yayınlamayanlar, yüz güne kadar adli para cezası ile cezalandırılmaktadır (Seda Aysen Akpulat;2016).

2.6. Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve İcra İflas Kanunu'na Göre Denetimlerle Alakalı İçtihatlar

“Aliağa ilçesinde sanık A.Ö.’nin yetkilisi olduğu MMM Ltd. Şti.’nde serbest muhasebeci ve mali müşavir olan sanık M. A., muhasebeciliğini yaptığı şirkette 2002 yılında, sahte fatura düzenlediği belirlenen MMM Ltd. Şti.”den temin ettiği beş adet sahte faturayı kullandığı iddiası yer almaktadır. 2006 yılında MMM Ltd. şirketle ilgili vergi incelemesi sırasında bu şirketin sahte fatura kullandığı kamuflü edilmeye çalışılmıştır. Bunun için MMM Ltd. Şti.’nin faturalarının kayıt altına alındığı yermiye defterinin incelenmesini ibraz etmemek için 2006 yılının Ekim ayında sahte mühür, kaşe ve imza ile yeni bir yermiye defterini Aliağa Noterliğinde tasdik edilmiş gibi temin edip, bu yermiye defterine MMM Ltd. Şti.’den alınan faturalara denk gelecek tutarda, defterlerini tuttuğu bir başka mükellef olan MMM Ltd. Şti.’ye ait 11 adet faturayı sahte olarak düzenlenmiştir. MMM Ltd. Şti adına sonradan sahte olarak tasdik edildiği anlaşılan yermiye defterine kaydederek vergi incelemesine ibraz edilmesini sağladığı, beyannamelerdeki uyumsuzluğu gidermek amacıyla kayıtlarda değişiklik yaptığı, böylece mesleği muhasebecilik olan sanık M. A.’nin resmi belgede sahtecilik ve 213 sayılı VUK’a muhalefet suçlarını işlediğinin iddia olunması karşısında; sanıkların eylemlerinin 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 47. maddesi delaletiyle TCK’nın 204/2. maddesindeki suçunu oluşturup oluşturmayacağına ilişkin delillerin takdir ve değerlendirmesinin üst dereceli Ağır Ceza Mahkemesine ait olduğu gözetilerek görevsizlik kararı verilmesi gerekirken, duruşmaya devam olunarak yazılı şekilde karar verilmiştir..” (Yargıtay 11. CD 03.12.2013 tarih, E. 2012/30336, K. 2013/18229. 2013/18229.; Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Belirlenen muhasebe standartlarına uymayanlar hakkında 476 sayılı Vergi Usul Genel Tebliği’nin 353’üncü maddesine göre, tek düzen hesap planı ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile bilgisayar üretimine ilişkin usul ve esaslar muhasebe programlarında 2017 yılı için 5000 TL para cezası verilirken, 490 Madde No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde 2018 yılı için ceza

tutarı 5700 TL olarak değiştirilmiştir. Bilindiği gibi, bir işletmeye ait faaliyetlerle ve bu faaliyetlerin sonuçları ile doğrudan olarak ilgilenen kesim, yalnızca işletmenin sahibi ya da işletme ortakları olmamaktadır. Bunlara ek olarak işletmenin faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçları ile işletme veya topluluk üyeleri, kredi alınan, finans sağlanan ve yatırım gerçekleştirmek isteyen kuruluşlar ile o işletmenin ticari, mali ve ekonomik ilişkiler içerisinde olduğu çeşitli kamu kurum ve kuruluşları ilgilenmektedirler ve bilgilerin sağlıklı ve güvenilir olmasına ihtiyaç duymaktadırlar. Dolayısıyla sağlıklı ve güvenilir bilgiler işletmelerin faaliyet ve sonuçlarına ilişkin bilgi kaynağının yanı sıra işletmenin muhasebe kayıtları ve belgelerle birlikte bunlara dayalı olarak hazırlanan mali tablolardan gelen bilgilerdir. Muhasebe bilgilerinin yer aldığı finansal tabloları temel alarak karar vermesi gereken ilgililer için en dikkate değer faktör, bu bilgilerdeki doğruluk ve karşılaştırılabilirlik olmaktadır. Makro düzeyde bir çerçeveden bakıldığında millî gelir hesapları ile benzeri istatistiklerin oluşturulmasında, kalkınma planlarını hazırlanması aşamasında, ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin düzenlenmesi sürecinde, ekonomik faaliyetlerin devlet tarafından kontrolünün sağlanmasında ve yönetilmesinde muhasebe faaliyetlerinde tekdüzeliğin oluşması büyük bir önem taşımaktadır. Bununla birlikte, ilgili taraflara finansal tablolar aracılığıyla sağlanan bilgilerin denetlenmesi gerektiğinde, tek tip bir muhasebe planının uygulanmasının denetim işlemlerinde iş yükünde azalma olacağı ve işlemleri kolaylaştıracağı bariz şekilde ortadadır. Maliye Bakanlığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve mükerrer 257. maddelerinde yer alan yetkiyle 26/12/1992 tarihinde 21447 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlamıştır. Bu tebliğle birlikte muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tek düzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin yapılmasındaki amaç ise bilanço usulüne göre defter tutmakta olan gerçek ve tüzel kişilerin işletme-

lerinin faaliyetlerinin ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenli bir şekilde muhasebeleştirilmesini sağlamak, finansal tablolar yoluyla ilişkili taraflara sunulacak bilgilerin tutarlılığını ve karşılaştırılabilirliğini koruyup, gerçek durumu yansıtırsak işletmelerde denetimi kolay hâle getirmektir. Diğer taraftan yapılan bu düzenlemelerle, muhasebe bilgilerinin karar verici konumda bulunanlara yeterli ve doğru bir şekilde iletilmesi, finansal tablolarda bulunan hesap isimlerinin tüm kesimler tarafından aynı anlamı taşıması, aynı işletmenin farklı işletmelerin farklı dönemlerinin karşılaştırılması, muhasebe terimlerinde birliğin sağlanarak anlaşılabilir olması ve ilgili taraflar arasında güven unsurunun sağlanması amaçlandığından dolayı muhasebe sistemi uygulama tebliğlerinin getirdiği usul ve esaslara uyulması zorunluluk teşkil etmektedir. Tek Düzen Hesap Planı'na uyulmamasının cezası, Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesine göre özel usulsüzlük cezası olarak belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" başlıklı 353/6. maddesinde; bu Kanun'a göre belirlenmiş olan muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kura ve standartlara uymayanlara 5.000,00 TL. (460 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2016'dan itibaren; 2022 yılı itibarıyla bu ceza 12.000,0 TL'ye yükseltilmiştir.) Özel Usulsüzlük Cezası kesileceği hükme bağlanmıştır. Tek düzen hesap planı, mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebe bilgisayar programlarının üretimi ve kullanımına ilişkin usul ve esaslara uymayanlara vergi incelemeleri sonucunda özel usulsüzlük cezası verilmektedir. Yargı organlarının görüşleri; Özel Usulsüzlük Cezası uygulanabilmesinin muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar uygunsuzluğun hukuki anlamda tespit edilmiş olması gerektiğini göstermektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 6. fıkrasına göre muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara uymayanlara özel usulsüzlük cezası verilmesi gerekmektedir. Yargı organları ise bu tür konularda idari cezaları "suçun bütün unsurları tamamlanma-

dan failin cezalandırılmayacağı” genel ilkesine dayanarak karar vermektedir. Yargı kararlarından yola çıkarak bu maddeye göre işletmeye özel usulsüzlük cezası verilebilmesi için öncelikle; işletmenin muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uymadığının hukuki geçerli bir tespitinin olması ve beyanname ekinde yer alan beyanların hangi hususlara uymadığının açıkça ortaya konması gerekmektedir. Danıştay’ın bu konuda vermiş olduğu bir kararın özeti aşağıdaki gibidir (www.gib.gov.tr; Şenses,2017: 67-71):

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 353. maddesinin 6. fıkrasında muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uymayanlara özel usulsüzlük cezası verileceği öngörülmüştür. Bu maddeye göre özel usulsüzlük cezası verilebilmesi için öncelikle muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uyulmadığına ilişkin hukuken geçerli bir tespitın olması ve beyan tablolarının hangi açılardan standarda uymadığı açıkça ortaya konmuştur. Ancak olayda somut bir tespit yapılmamış, sadece 1 Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yer alan usul ve esaslara uyulmadığı belirtilerek özel usulsüzlük cezası verilmiştir. Bu durumda idari cezalarda geçerli olan “suçun bütün unsurları tamamlanmadan faile ceza verilemez” genel ilkesi gereği cezanın verilmesi mümkün değildir. Bunun sebebi uyumsuzluk hâlinde özel bir usulsüzlük cezası verilmesini öngören ve bu cezanın verilmesini düzenleyen kanun birlikte oluşmamasıdır. Buna rağmen özel usulsüzlük cezasına yönelik davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” (Danıştay 4. Dairesinin 17.02.1998 tarih ve E: 1997/1182, K: 1998/565 sayılı karar, Yaşoğlu, 2001:95; Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Söz konusu olan kararın da incelenmesinden anlaşılacağı gibi yargının, tek düzen hesap planına ve muhasebe standartlarına uyulmadığına dair somut bir tespit yaparak özel usulsüzlüğü onayladığı gözlemlenmektedir. Özel usulsüzlük cezasının verilmesi, bu cezanın şartlarını düzenleyen kanunda yer almaktadır. Bu konuda yakın zamanda alınan bazı kararlara ait özetleri aşağıda verilmiştir.

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 353/6’ncı maddesinde yer alan muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tablolar, muhasebe bilgisayar programlarının üretimi ve kullanımına ilişkin kural ve standartlara uymayanlar için (2010 yılı için)” 3.500,00-TL özel usulsüzlük cezası uygulanacağı öngörülmüştür. Dava dosyasının incelenmesinden; Vakıfbank Şubesinde, şirket kasasından bu hesaba para yatırmadan hesaptan ücret ödemesi yapılması mümkün olmakla birlikte, yasal defter ve kayıtlarda kullanılmamakta, ücret ödemesi bankadan yapılmış gibi gösterilmektedir. Şirketin kasasında, 335-Personel Borçlar hesabının gerçekleştirilen ücret tabakkukları karşılığında personele olan borçları için kullanılmadığını, borcunun 100-353/6 olduğunu belirterek, 213 sayılı Kanun’un prosedürlere uymadığını belirtmiş ve tek düzen hesapta kasa hesabının alacaklı şekilde muhasebeleştirildiği için mali tablolara ilişkin esaslar maddesi uyarınca 3.500,00-TL usulsüzlük cezası verildiği anlaşılmaktadır. Mahkeme, hesap döneminin bitiminden sonra 09.05.2 tarihinde düzenlenen inceleme raporu ile 2010 takvim yılına ilişkin işlemleri incelenen davacı şirket adına 253’üncü madde uyarınca özel usulsüzlük cezası verilmesine, mevzuata uymadığını söyledi. Hüküm kurulmuş olmasına rağmen; 213 sayılı Kanunun 353’üncü maddesinde öngörülen düzenleme, mükelleflerin vergilendirme dönemlerindeki işlemlerinin kayıt ve belge düzenine uygun olarak yürütülmesini sağlamayı amaçladığından ve mükellefin hesap düzenine uyup uymadığının tespiti, ancak hesap döneminin kapanmasından sonra yapılacak inceleme sonucunda Mahkemenin bu yöndeki kararı hukuken doğru bulunmamıştır. Bu durumda davacı şirket, Vakıfbank ... Şubesi’ndeki ... numaralı hesabımı, para yatırılmasına rağmen yasal defter ve kayıtlarında kullanmadığı fiili ücret tabakkukları karşılığında personele göndermiştir. Şirket kasasından bu hesaba ve ödenen ücretler bu hesaba ve şirket kasasından yapılmış gibi ücretler gösterildi. Borçlar için 335-Personel Borçları hesabı kullanılmamakta, borç 100-Kasa hesabına borç kaydedilerek muhasebeleştirilmekte, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uymadığı teyit edilmektedir. Muayene raporu ile Usulsüzlük cezasında kanuna aykırılık bulunmaktadır.” (Ankara Bölge İdare Mahkemesi (2. Kurul’un

29.06.2014 tarihli ve E.2014/5685, K. 2014/5303 sayılı Kararı, Yavaşoğlu, 2001:95; Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

“VUK’un 353/6. maddesinde, mükelleflerin uyması gereken usul hükümlerine uymamasının özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiş olup, bu cezanın uygulanması için vergi ziyana sebebiyet verilmesi aranılmamıştır. Kaldı ki, vergi zıyanına sebebiyet verilmesi durumunda özel usulsüzlük değil, vergi zıyanı cezası kesilmesi gerekmektedir. Bu durumda, 2010 yılına ilişkin olarak 1 No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği’ne uygun olarak kayıt yapmadığı tespit edilen davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır” (Ankara Bölge İdare Mahkemesi (2. Kurul)’nin 29.04.2015 tarihli v 5.2015/1298, K.2015/2531 sayılı Kararı, Ankara 5. Vergi Mahkemesi’nin 24.10.2014 tarihli ve E.2014/1525, K. 2014/1598 sayılı Kararı, Yavaşoğlu, 2001:95; Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Sonuçta, vergi denetimleri neticesinde tek düzen muhasebe planının yanı sıra muhasebe standartlarına uymadığı somut olarak tespit edilen mükelleflere uygulanan usulsüzlüklere ilişkin özel cezalar adli makamlarca onaylanır. Meslek mensuplarının ilgili konuya özel dikkat göstermelerini ve muhasebe kayıtlarındaki tek düzen hesap planına ve muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin genel tebliğe uymalarını yararlı bulunmaktadır. Mükellefler bu maddede yazılı amaç ve esaslara uymak kaydıyla defter ve hesaplarını işlerinin mahiyetine göre diledikleri şekil ve tarzda düzenlemekte serbesttirler. Ancak Maliye Bakanlığı; muhasebe standartlarını, tek düzen hesap planını ve mali tabloların düzenlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye, bunları mükellef, şirket ve iş türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Ticaret Kanunu’nun ticari defterlere ilişkin hükümleri saklıdır. Maliye Bakanlığı, işletmelerindeki muhasebe kayıtlarını bilgisayar programlarını kullanarak izlemekte olan mükellefler ile bu konudaki bilgisayar programlarını oluşturan gerçek ve tüzel kişilerin uyması gerekli olan kurallar ile bilgisayar programlarında yer alması gerekli asgari hususlar, standartlar ve usullerin uygu-

lanmasına ilişkin esasları belirlemekte yetkilidir. (VUK md.175; YMM-Özdemir, V.D.Erkol; 2006).

Vergi Usul Kanunu'nun "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" başlıklı 353. maddenin 6. fıkrasında ise, Vergi Usul Kanunu'na istinaden belirlenmiş olan muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tablolara yönelik usuller ve esaslar ile muhasebeye dönük bilgisayar programlarını üretmede ve kullanmadaki kural ve standartlara uymayanlara da özel usulsüzlük cezası verilmesi belirtilmektedir. Buna göre 442 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğine göre 1.1.2015'ten itibaren 4.800, - TL Özel Usulsüzlük Cezası kesilecektir.

Sonuçta, tek düzen hesap planı ve mali tablolara ilişkin kural ve standartlar ile muhasebe bilgisayar programlarının üretimi ve kullanımına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara özel usulsüzlük cezası verilebilir ve ilkelere uyulmadığına dair hukuken geçerli bir tespit olmalıdır. Vergi incelemeleri sonucunda, tek düzen hesap planı ve mali tablolara ilişkin kural ve standartlar ile muhasebe bilgisayarının üretimi ve kullanımına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Bu Kanun'a göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uymayanlara 213 sayılı VUK'un 353/6'ncı maddesi hükmüne göre özel usulsüzlük cezası verilebilir. Son dönemde vergi müfettişlerinin bu konuda hazırladığı raporlara göre para cezalarının kesilmesi önerilmektedir. Vergi mahkemelerinin son yıllarda verdiği kararlara göre, idari cezalar için de geçerli olan "fiilin cezayı gerektiren tüm unsurları tamamlanmadan failin cezalandırılmayacağı" genel ilkesine göre karar vermektedir. Yargı kararlarına göre bu madde uyarınca özel usulsüzlük cezası verilebilmesi için öncelikle muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uyulmadığına ilişkin hukuken geçerli bir tespit bulunması gerekir. Beyannameye ekli tabloların hangi açılardan standartlara uygun olmadığı açıkça ortaya konmalıdır (Kumkale,2015;18).

Konuyla ilgili emsal bazı Danıştay kararları ve numaraları; Danıştay 4. Dairesinin 17.02.1998 tarih ve E: 1997/1182, K: 1998/565 sayılı kararı, Ankara Bölge İdare Mahkemesinin (2. Kurulun) 09.06.2014 tarihli ve E.2014/5685, K.2014/5303 sayılı Kararı, Ankara Bölge İdare Mahkemesinin (2. Kurulun) 29.04.2015 tarihli ve E. 2015/1298, K.2015/2531 sayılı kararı, Ankara 5. Vergi Mahkemesi'nin 24.10.2014 tarihli ve E.2014/1525, K.2014/1598 sayılı kararı (Av. Nazlı Gaye Alpaslan Güven;2017)

01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun ile VUK'ta önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler ile; alt paragraf 1 (a/) 359'uncu hesapları ve suç unsuru kaldırıldı. Tamamen veya kısmen başka bir defter, belge için vergi tabanının azalmasına neden olacak bir şekilde kaydetmek veya diğer kayıt ortamına (sahte belge düzenlemek ve kullanmak gibi) tüm suçları vergi kaybı açısından yapılan eylemler haline getirmiştir. Böylece vergi kaçakçılığı suçları zarar suçu olmaktan çıkmış ve tehlike suçuna dönüşmüştür. Sonuç olarak sahte belge verme suçuna ilişkin belge çıkarmak ve belgeyi bu sahte belgeyi kullanma suçuna ilişkin kullanmak yeterli hâle gelmiştir ve vergi kaybına gerek kalmamıştır. Muhasebe sürecinin ilk aşaması olan defter tutma, bir dönem içerisinde meydana gelen değer hareketlerini tespit etmek amacıyla bu işlemlerin kayıt altına alınmasıdır. Ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu kurumları, dernek ve vakıflara ait iktisadi teşebbüsler, serbest meslek sahipleri ve çiftçiler gibi gerçek ve tüzel kişiler defter tutmakla yükümlüdür. Gelir vergisinden muaf esnaf ve reel vergiye tabi olmayan çiftçiler ile kazançları Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit yöntemle tespit edilenler, kurumlar vergisinden istisna edilen iktisadi kamu kurumları ile dernek ve vakıflar defter tutma zorunluluğundan muaftır. Defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar, her hesap döneminin sonunda kapatılır ve bir sonraki dönemin başında yeniden açılır. Hesap dönemi normalde takvim yılıdır. Mükellefler defterlerini bilanço bazında ve işletme hesabı bazında tutarlar. Bilanço esasına göre defter tutanlar yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterini tutarlar. İşletme

hesabı bazında defter tutanlar ise işletme hesabı defterini tutarlar. Serbest meslek sahibi ise serbest meslek kazanç defterini tutmaktadır (Karayalçın, 1988: 7, Kocaman,2007:31-32; Erkan, 2012).

Anonim şirketler ve bağımsız denetime tabi şirketlerin mali tabloları, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan uluslararası denetim standartlarına uygun Türkiye Denetim Standartları'na göre denetçi tarafından denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolara tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamındadır. Bağımsız denetime tabi olanlar, hazırladıkları finansal tablolarının denetimden geçirilip geçirilmediğini, denetlenmişse denetçi görüşünü ilgili finansal tablo başlığında açıkça belirtmek zorundadır. 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 sayılır. Türk Ticaret Kanunu'nun 403. maddesine göre; denetim raporunda rapor edilecek olumsuz görüş ve kanaati bildirmekten kaçınılması hâlinde; yönetim kurulunun istifasını gerektiren durumlar yeniden düzenlenir ve yönetim kurulu istifa etmeden genel kurulu toplantıya çağırılmaktadır ve yeni yönetim kurulunu seçmektedir ve aynı yönetim kurulu yeniden seçilebilmektedir (TCK md.392/2; Akdoğan, Yazar,2012:28).

2.7. Muhasebe Denetimini İlgilendiren Genel Yargı Kararları

Bu başlık altında muhasebe denetimini ilgilendiren genel yargı kararları üzerinde durularak irdeleme yapılacaktır.

2.7.1. Y.11.H.D.-E.2016/1486-K.2017/3957-T.21.6.2017 Kararı

“Davacı vekili, ... tarafından verilen 13.2.2004 tarih 13 Sayılı 09.02.2004 tarih ve 51 Sayılı kararlar ile ... Grubu'na ait şirketlerin ortaklarının temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimine

... tarafından el konulduğunu, Tasfiye Hâlinde ... A.Ş.'nin de el konulan şirketlerden biri olduğunu, şirkete el konulması sonrasında yapılan incelemelerden el koyma tarihi olan 13.02.2004 tarihi itibarıyla şirket kasasında bulunması gereken nakit tutarlar ile mevcutların kasada bulunmadığının anlaşıldığını, bu hususta teftiş kurulu ve denetim kurulunca rapor tanzim edildiğini, kasa açığı sebebiyle şirketin zarara uğratıldığını, yönetim ve denetim kurulu üyelerinin, şirket kasasından sorumlu finans koordinatörü, muhasebe direktörü, finans müdürü, muhasebe müdürü, muhasebe müdür yardımcısı ve veznedarın birlikte sorumlu olduğunu, el koyma tarihi öncesinde davalılardan ..., ..., ...'ın yönetim kurulu üyesi, ..., ...'ın denetim kurulu üyesi, ...'ın finans koordinatörü, ...'ın muhasebe Direktörü, ...'un finans müdürü, ...'ın muhasebe müdürü, ...'ın muhasebe müdür yardımcısı, ...'ın veznedar olarak görev yaptığını ileri sürerek fazlaya dair hakları saklı kalmak kaydıyla 15,152,75 TL zararın davalılardan müştereken ve müteselsilen tahsiline karar verilmesini talep ve dava etmiş 10.03.2010 tarihli ıslah dilekçesiyle talebini 25.354,49 TL'ye yükseltmiştir: Mahkemece, davalılardan ..., ..., ..., ..., ... ve ... hakkında açılan davaların reddine, yönetim ve denetim kurulu üyesi olan diğer davalılar ..., ..., ..., ..., ... hakkında açılan davanın kabulüyle 25.354,49 TL'nin bu davalılardan müştereken ve müteselsilen tahsiline asıl alacak 15.152,75 TL olmakla, bu miktarın 10.000,00 TL'lik kısmına dava tarihinden, ıslahla arttırılan 5.152,75 TL'lik kısmına ıslah tarihi olan 10.03.2010 tarihinden itibaren % 23 oranını aşmamak üzere değişen oranlarda avans faizi uygulanmasına dair verilen kararın davacı ... vekilince temyizi üzerine karar Dairemizce düzeltilerek onanmıştır. Yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı, davacı ... vekilinin karar düzeltme isteğinin HUMK 442. maddesi gereğince REDDİNE, davacı ...'den harç alınmasına yer olmadığına, 21/06/2017 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir." (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay'ın 11'inci Hukuk Dairesi tarafından 21.06.2017 tarihinde verilen kararda, tasfiye hâlindeki şirketin teftiş kurulu ve denetim kurulunca incelenen hesaplarında kasa açığı tespit edilmiş ve bu hususta zarardan yönetim ve denetim kurulu üyelerinin, şirket

kasasından sorumlu finans koordinatörü, muhasebe direktörü, finans müdürü, muhasebe müdürü, muhasebe müdür yardımcısı ve veznedarın birlikte müteselsil sorumluluğuna değinilmiştir.

2.7.2. Y.11.H.D.-E.2015/2438-K.2015/3570-T.16.3.2015 Kararı

“Davacı vekili,... tarafından verilen 13.2.2004 tarih 13 Sayılı 9.2.2004 tarih ve 51 Sayılı kararlar ile... Grubuna ait şirketlerin ortaklarının temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimine ... tarafından el konulduğunu, Täsfiye Hâlinde... Filmcilik Reklamcılık Prodüksiyon AŞ'nin de el konulan şirketlerden biri olduğunu, şirkete el konulması sonrasında yapılan incelemelerden el koyma tarihi olan 13.2.2004 tarihi itibarıyla şirket kasasında bulunması gereken nakit tutarlar ile mevcutların kasada bulunmadığının anlaşıldığını, bu hususta teftiş kurulu ve denetim kurulunca rapor tanzim edildiğini, kasa açığı sebebiyle şirketin zarara uğratıldığını, yönetim ve denetim kurulu üyelerinin, şirket kasasından sorumlu finans koordinatörü, muhasebe direktörü, finans müdürü, muhasebe müdürü, muhasebe müdür yardımcısı ve veznedarın birlikte sorumlu olduğunu, el koyma tarihi öncesinde davalılardan ..., ..., ...'ın yönetim kurulu üyesi, ..., ...'ın denetim kurulu üyesi, ...'ın finans koordinatörü,... muhasebe Direktörü, ...'un finans müdürü, ...'ın muhasebe müdürü, ...'ın muhasebe müdür yardımcısı, ...'ın veznedar olarak görev yaptığını ileri sürerek fazlasına dair hakları saklı kalmak kaydıyla 15,152,75 TL zararın davalılardan müştereken ve müteselsilen tahsiline karar verilmesini talep ve dava etmiş 10.3.2010 tarihli ıslah dilekçesiyle talebini 25.354,49 TL'ye yükseltmiştir. Bir kısım davalı asiller ile bir kısım davalı vekilleri, şirket kasasının usule aykırı olarak devredildiğini, devir tarihinde kasadaki varlıklara dair sayım yapılmadığını, zararın ispatının gerekli olduğunu savunarak davanın reddini istemiştir. Mahkemece, iddia, savunma ve dosya kapsamına göre; gelen sicil kayıtları uyarınca davalılardan ..., ..., Turgay Güzeller, ..., ... ve ...'ın şirketin muhasebe departmanında değişik görevler üstlendiği, şirketin yönetim kurulunda veya denetim kurulunda görev almadıkları bu davalılara sorumluluk yüklenemeye-

ceği, sorumluluk davasının zararın öğrenilmesinden itibaren bir yıl içerisinde açılmasının gerektiği, bu haliyle zararın 10.2.2006 tarihli teftiş raporuyla ortaya çıkartıldığı, açılan davanın yasal süresinde olduğu, şirketin devralındığı 10.2.2004 tarihinde kasada bulunması gerekli meblağın kasada bulunmadığı, yönetim ve denetim kurul üyesi olan davalıların sorumluluklarını bertaraf eder nitelikte delil sunamadıklarının gerekçesiyle davalılardan ..., ..., ..., ..., ... ve ... hakkında açılan davaların reddine, yönetim ve denetim kurulu üyesi olan diğer davalılar ..., ..., ..., ... hakkında açılan davanın kabulüyle 25.354,49 TL'nin bu davalılardan müştereken ve müteselsilen tahsiline asıl alacak 15.152,75 TL olmakla, bu miktarın 10.000,00 TL'lik kısmına dava tarihinden, ıslahla arttırılan 5.152,75 TL'lik kısmına ıslah tarihi olan 10.3.2010 tarihinden itibaren % 23 oranını aşmamak üzere değişen oranlarda avans faizi uygulanmasına karar verilmiştir. Davacı vekili dava dilekçesiyle 15.152,75 TL'nin davalılardan tahsiline karar verilmesini talep etmiş, alınan bilirkişi raporu sonrasında 10.3.2010 tarihli ıslah dilekçesiyle dava değerini 25.354,49 TL'ye çıkarmıştır. Mahkemece alınan bilirkişi raporunda davalıların asıl alacak olarak 15.152,75 TL'den sorumlu olduğu bu meblağın şirkete el konulma tarihinden dava tarihine kadar işleyen faiziyle birlikte 25.354,49 TL'ye ulaştığı bildirilmiştir. Mahkemece bu rapor ve ıslah dilekçesi uyarınca davacının işlemiş faizi müddeabih yaptığı gözetilip bu miktarın davalılardan tahsiline karar verilerek anapara tutarına dava tarihinden itibaren faize hükmedilmesi gerekirken yazılı şekilde hüküm tesisi sebebiyle kararın temyiz eden davacı yararına düzeltilerek ONANMASINA, 16.3.2015 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay'ın 11'inci Hukuk Dairesi tarafından 16.03.2015 tarihinde verilen kararda tasfiye hâlindeki şirketin teftiş kurulu ve denetim kurulunca incelenen hesaplarında kasa açığı tespit edilmiş ve bu hususta zarardan yönetim ve denetim kurulu üyelerinin, şirket kasasından sorumlu finans koordinatörü, muhasebe direktörü, finans müdürü, muhasebe müdürü, muhasebe müdür yardımcısı ve veznedarın birlikte müteselsil sorumluluğuna değinilmiş ancak davalılardan ..., ..., Turgay Güzeller, ..., ... ve ...'in şirketin muha-

sebe departmanında değişik görevler üstlendiği, şirketin yönetim kurulunda veya denetim kurulunda görev almadıkları bu davalılara sorumluluk yüklenemeyeceği, sorumluluk davasının zararın öğrenilmesinden itibaren bir yıl içerisinde açılmasının gerektiği belirtilmiştir. Karardan da anlaşılacağı üzere, şirketin yönetim kurulunda veya denetim kurulunda görev alan kimselerin, zararın tamamından değil de dâhil oldukları süre nispetinde sorumluluğu yönünde karar verilmiştir.

2.7.3. Y.15.C.D.-E.2012/19494-K.2014/12429 -T.19.6.2014 Kararı

“Kabramanmaraş ... Lisesinde memur olarak çalışan sanığın, okul müdürü tarafından 08.09.2008 tarihli yazı ile muhasebe yetkilisinin muvafakati alınmaksızın muhasebe yetkilisi mutemedi olarak görevlendirildiği, okulun müdür yardımcısı olan ...'ın okulun pansiyonunda kalan sekiz öğrenciden farklı günlerde topladığı toplam 2591,75 TL parayı sayman mutemedi kasa defterine işlenmesi ve defterdarlık muhasebe müdürlüğüne yatırılması için sanığa teslim ettiği, sanığın suçla konu paraları mal edindiği gibi, yapılan denetim sırasında durumun ortaya çıkmasını engellemek amacıyla sayman mutemedi alındı makbuzlarının koçanlarını kopararak gizlediği somut olayda; sanığın ikrarı ile Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğe uygun olarak görevlendirilmeden muhasebe işlerine baktığının anlaşılması karşısında, mal edindiği paralar ve yetkili olmadığı halde düzenlediği makbuzları saklaması karşısında hizmet nedeni ile güveni kötüye kullanma ve özel belgeyi bozma, yok etme veya gizleme suçlarını işlediğine yönelik kabulde bir isabetsizlik görülmemiştir, dolayısıyla hükmün ONANMASINA, 19.06.2014 tarihinde oy birliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İċtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay'ın 11'inci Ceza Dairesi tarafından 19.06.2014 tarihinde verilen kararda Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik'e uygun olarak görevlendirilmeden muhasebe

işlerine baktığını, yetkili olmadığı hâlde düzenlediği makbuzları saklaması karşısında hizmet nedeni ile güveni kötüye kullanma ve özel belgeyi bozma, yok etme veya gizleme suçlarını işlediğine değinilerek yapılan bu işlemlerde muhasebe yetkilisinin muvafakati gerekli olduğu üzerinde durulmuştur. Dolayısıyla Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliği'ne uygun yapılmayan bir görevlendirme neticesinden çıkarabilecek hukuki sonuçlara yer verilmiştir.

2.7.4. Y.11.H.D.-E.2014/4928-K.2014/11558 -T.16.6.2014 Kararı

“Davacı vekili, TMSF’nin 13.2.2014 tarih ve 13 Sayılı ve 9.2.2004 tarih ve 51 Sayılı kararları ile Uzan Grubuna ait şirketlerin yönetim ve denetimine el koyduğunu, davacı şirketin el konulan şirketlerden biri olduğunu, fon tarafından görevlendirilen yönetiminin şirket muhasebe kayıtlarının incelenmesinde kasa açığının tespit edildiğini, bu yolsuzluğu araştırmayan veya denetçiye bildirmeyen yönetim kurulunun sorumluluğunun bulunduğunu, üzerine düşen vazifeyi yapmayan denetim kurulunun da finans koordinatörü, finans müdürü, muhasebe direktörü, muhasebe müdürü, muhasebe müdür yardımcısı ve veznedarla birlikte sorumlu olduğunu ileri sürerek kasa açığı olarak tespit edilen 624.908,50 TL’nin davalılardan müştereken ve müteselsilen tahsilini talep ve dava etmiştir. Yargılama sırasında dava TMSF tarafından temlik alınmıştır. Mahkemece, iddia, savunma, bilirkişi raporları ve tüm dosya kapsamına göre, temlik alan davacı TMSF tarafından 14.2.2004 tarihinde fiilen el konulan davacı şirketin muhasebe kayıtlarına göre 624.908,50 TL kasa açığı bulunduğunun TMSF yetkili kurullarınca yapılan denetim ve düzenlenen rapor kapsamı ile anlaşıldığı, şirkete el koyan TMSF görevlilerince el konulma anında mevcut kasa sayımı yapılmadığı ve bunun tutanağa bağlanmadığı, bilahare fiilen el koyma tarihinden çok sonra düzenlenen denetim raporuyla kasa açığının tespit edildiği, kasa günlük olarak tutulduğundan geriye dönük olarak kasa açığının hangi tarihte oluştuğu tespitinin zorunlu olduğu,

somut olayda kasa açığının el konulma tarihinden önce mi yoksa sonra mı gerçekleştiği hususunda bir tespit yapmanın imkan dahilinde bulunmadığı, her ne kadar yönetim kurulu üyelerinin kasa açığından ister kendi yönetimlerinden önce meydana gelsin, isterse kendi yönetimlerinde meydana gelsin sorumlu kabul edilebilir ise de bu kasa açığının el koyma ve böylece davalıların yetkilerinin sona erdiği tarihten sonra da oluşma ihtimali karşısında davalıların sorumluluğu cibetine gidilemeyeceği, denetim kurulu üyelerinin aynı gerekçelerle ve TTK 337 vd. maddeleri hükmü gözetildiğinde sorumluluklarına hükmedilemeyeceği, aynı durumun diğer davalılar için de söz konusu olduğu, temlik eden davacının Grup Medya Reklamcılık ve Filmcilik Tic. A.Ş. olmasına rağmen gerekçeli karar başlığında SGT Silikon Grafik Tanıtım Film Hizm. A.Ş. olarak gösterilmesinin maddi hata niteliğinde olup mahallinde her zaman düzeltilebilecek olmasına göre, temlik alan davacı TMSF vekilinin ve davalı C. D. vekilinin tüm temyiz itirazları yerinde değildir, dolayısıyla hükmün ONANMASINA, aşağıda yazılı bakiye 0,90 TL temyiz ilam harcının temyiz eden davalı C. D.'ndan alınmasına, 16.6.2014 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay’ın 11’inci Hukuk Dairesi tarafından 16.6.2014 tarihinde verilen kararda TMSF’nin 13.2.2014 tarih ve 13 sayılı ve 9.2.2004 tarih ve 51 sayılı kararları ile Uzan Grubuna ait şirketlerin yönetim ve denetimine el koyduğunu, davacı şirketin el konulan şirketlerden biri olduğunu, fon tarafından görevlendirilen yönetiminin şirket muhasebe kayıtlarının incelenmesinde kasa açığının tespit edildiğini, bu yolsuzluğu araştırmayan veya denetçiye bildirmeyen yönetim kurulunun sorumluluğunun bulunduğunu, üzerine düşen vazifeyi yapmayan denetim kurulunun da finans koordinatörü, finans müdürü, muhasebe direktörü, muhasebe müdürü, muhasebe müdür yardımcısı ve veznedarla birlikte sorumlu olduğunu belirtmiştir. Dolayısıyla bu kararda oluşan zarardan yönetim ve denetim kurulu üyelerinin, şirket kasasından sorumlu finans koordinatörü, muhasebe direktörü, finans müdürü, muhasebe müdürü, muhasebe müdür yardımcısı ve veznedarın birlikte

müteselsil sorumluluğuna değinilmiş ve denetçinin, muhasebe çalışanlarının yaptıkları işlemlerden dolayı sahip olduğu sorumluluklar üzerine kararlara yer verilmiştir.

2.7.5. Y.7.H.D.-E.2014/584-K.2014/9454-T.28.4.2014 Kararı

“Davacı şirket davalıların iş yerinde genel müdür yardımcısı, muhasebe müdürü ve kasa elemanı olarak çalıştıklarını, davalıların 2001-2002-2003 yıllarında yetkilerini kötüye kullanarak şirketi 820.000,00 TL’yi zarara uğrattıklarını, bildirerek bu paranın faizi ile birlikte 958.006,96TL olarak davalılardan tahsilini istemiştir. Davalı A.. K., açılan davada sorumluluğun tüm davalılara ait olduğunu, kendisinin kasa sorumlusu olmasına rağmen para çekme yetkisinin bulunmadığı, bu nedenle zimmetine geçirdiği iddia olunan paranın tüm davalıların iştiraki ile yapıldığını, suistimal yaptığına dair itirafnamenin zorla ve tehdit ile kendisine inzalatıldığını, 250.000 TL’lik senedi imzalayıp 100.000 \$’ın kendisinden alındığını ve davacı şirketin bağlı olduğu holding merkezine götürüldüğü gün de yeni bir itirafname daha yazıp imzalatıldıklarını, bir hafta süre ile sorgulandığını, annesine ait jeepin zorla alındığını, ayrıca kendisinden 15.000,00 TL daha alındığını, korktuğu için şikayette bulunmadığını, emekli vakfındaki 10.000,00 TL’nin zorla şirkete devrinin sağlandığını, banka hesaplarına tedbir konulduğunu, asıl faillerin diğer davalılar olduğunu, bu kişilerin korunduğunu belirterek davanın reddine karar verilmesini talep etmiştir. Davalı T.. S., şirkette muhasebe müdürü olarak çalıştığını, 30/08/2003 gününe kadar bu görevi yürüttüğünü ve emekliliğe sevk edildiğini, emekliye ayrılmasının olayla bir ilgisi olmadığını, kendisinin olayla da bir ilgisinin bulunmadığını, davalı A.. K. ‘in bilgisayar marifeti ile suistimal yaptığını, diğer davalı E.. G.’ in üst yönetici olduğunu belirtmiş, başlangıç dilekçelerinde davalı E.. G. ‘in suçta göz yumabileceğini ve iştirak edebileceğini belirtmiş ise de, sonradan yazdığı değişik dilekçelerinde olayda davalı E.. G.’ in bir kusuru ve dahlinin olmadığını, suistimalin tamamen kasa sorumlusu A.. K. tarafından bilgisayar ile gerçekleştirildiğini, davalı A.. K.’ in akşamları kendisinin normal kasa

özet tutanağı imzalattığını daha sonra bakiyeyi sabit tutarak tutanak ile oynayıp bilgisayardan evraksız kayıt girerek kasadan bir miktar para aldığını, şirkette nakit para ile sadece davalı A.. K.' in ilgilendiğini, olayı davalı E.. G..' den öğrendiğini, ondan şüphelendiklerini ve hesapta inceleme başlattıklarını kendisinden de çalışmaya katılmasını istediğini belirttiğini, kendisinin de çalışmaya katıldığını, davalı A.. K.' in bilgisayar ile evraksız imzasız kayıt girerek yaptığı zimmeti tespit ettiklerini, daha sonra yardımcı olmak için gittiği holding merkezinde denetçilerin baskı ve tehditlerine maruz kaldığını, kendisine genel müdür yardımcısı davalı E.. G.. aleyhinde konuşması istendiğini, tutanağı bunun için yazdığını ve bu durumu birkaç gün sonra holding başkanlarına mektup ile bildirdiğini belirtmiştir. Davalı ayrıca sonraki dilekçelerinde davacı şirketin çalışma sistemi ile iç denetim, dış denetim, yeminli mali müşavir ve şirketin bağlı olduğu Bilgi Grubu Mali Müdürlüğüünün şirketin denetimi ile ilgili çalışmalarda beyanlarda bulunduğunu, tüm bu denetimlerde A.. K.' in zimmet olayının görülemediğini, kendisine herhangi bir eleştiri yapılmadığını belirterek davanın reddine karar verilmesini, Davalı E.. G., zimmet olayında herhangi bir kusur ve sorumluluğunun bulunmadığını, şirkette Genel Müdür Yardımcısı olduğunu, zimmet olayının davalı A.. K. tarafından gerçekleştirildiğini ve bu olayı da kendisinin ortaya çıkardığını, şirket zararının alınması yolunda davalı A.. K.' ı takibe aldığını ve ondan şirket zararının bir kısmını tahsili cihetine gittiğini, diğer davalı T. S.' in muhasebe müdürü olduğunu ve muhasebeye verdiği ifadesinde davalı E.. G.' in olayda sorumluluğunun bulunmadığını, şirketteki görev dağılımı ve şirket ana sözleşmesine göre de A.. K. ile birlikte hareket etmesinin mümkün olmadığını, diğer davalı T. S.' in muhasebe müdürü olarak davalı A.. K.' in amiri olduğunu, davacı şirket hesaplarının iç denetim birimince sıkı denetimde olduğunu, şirket bilançosunun bu bölümünü kapattığını ve kendilerine herhangi bir olumsuz rapor vermediklerini belirterek davanın kendileri açısından reddini talep etmişlerdir. Mahkemece, davanın kısmen kabulü ile davalı A.. K.'in tüm borçtan sorumluluğuna, davalı T. S.'in zarardan %10 oranında sorumlu olmasına ve davalı E.. G.'in hakkında açılan

davanın reddine karar verilmiştir. Somut olayda, davacı şirketin yanında kasa sorumlusu, muhasebe müdürü ve genel müdür yardımcısı olarak çalışan davahlar hakkında verilen karar eksik araştırma ile verilmiş olup hatalıdır. Şöyle ki; davalı Aydın, kasa sorumlusudur. Davacı iş yerinden 12.9.2003 günü kendi isteği ile ayrılmıştır. Davalının alacak ve borçlarının belirlenmesi aşamasında yapılan inceleme sırasında, 2003 yılında 386.000,00 TL civarında zimmetine para geçirdiğinin tespiti üzerine, kendisi ile buluşup anlaşarak 250.000,00 TL'lik bono, 100.000,00 Amerikan Doları(USD), 25.000,00TL nakit para ile 27.000,00 TL bedele karşılık saydıkları bir adet jeepin davalıdan alındığı, bu konuda tutanak tutulduğu; daha sonra yapılan incelemenin derinleştirilmesi sonucunda, çalıştığı dönem içinde 2001, 2002 ve 2003 yıllarında yetkisini ve kendisine duyulan güveni suiüstimal ederek zimmetine 839.635,96 TL geçirdiğinin tespit edildiği ve tahsili için bu davanın açıldığı sabittir. Dosyada konu ile ilgili ve davaluların sorumluluklarının belirlenmesi amacıyla alınan bilirkişi raporları arasında büyük çelişkiler bulunmaktadır. 1.Raporda: Zimmet fiilinin hemen her gün gerçekleşmiş olup kasayı her gün kontrolle yükümlü olan davalılar E.. G.. ve T. S.. in bundan haberdar olmamasının mümkün olmadığını, öte yandan kasada görev yapan A.. K..'ın da kasadan yapılan ödemeden sorumlu olmayacağını söylenemeyeceğini, zimmet fiilinin kasadan yapılan nakit ödemelerle gerçekleştiğini oysa şirketin doğrudan tahsilatının çok az olduğu bu nedenle de kasanın davacının hesabının bulunduğu Akbank İçerenköy Şubesinden çekilen paralarla takviye edildiğini, bankadan yapılan bu çekilişlerle ilgili talimatlarda davalılar E.. G.. ve Taner Sönmez'in imzalarının bulunduğunu bu durumda davahların iyi niyetlerinden bahsetmenin mümkün olmayacağını, davacı şirketin kasasının her akşam tutturulması, muhasebe ile mutabakatının sağlanması, ödeme fişlerinin dayanağı belgelerin kontrol edilmesi gerektiğini bu işleri yapacak olanların kasayı kontrol eden A.. K.. ve onu kontrol edecek muhasebe müdürü T. S.. ile Genel Müdür yardımcısı E.. G.. olduğunu, her üç davalı bir araya gelmeden bu işlemin yürütmesi mümkün olmayacağını ayrıca işlerin yoğun olduğunun da ileri sürülemeyeceğini, zira günlük ödeme ve tahsilat şeklinde

fış adedi 20-30 u geçmeyeceğini tediye fış adedinin ise 3-4 civarında olduğunu Tahsilatları bir tarafa bırakılırsa ödemelerle ilgili fış sayısının azami 4 olduğunun hemen hemen hepsinin usulsüz ödemelere ait olduğunu iş yoğunluğu nedeniyle davalıların kontrolleri yapamadıkları bu nedenle de olayın farkına varamadıkları, şeklinde bir savunma yapılarının 2.Raporda; iç kontrol sisteminin ve dış denetim mekanizmalarının gereği gibi etkin ve zamanında uygulanmadığı anlaşılmakta ise de davalıların sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı, davacı şirketin uğradığı ve zararının oluşmasında her üç davalının kusurlu oldukları ve ödemede tekrür olmamak kaydıyla müştereken ve müte-selsilen sorumlu oldukları bildirilmiş, 3.raporda; , davalıların görevleri , sorumlulukları , şirketin iç denetim , dış denetim , bilgi grubu mali direktörlüğü , yeminli mali müşavir tarafından yapılan incelemelerinde gözönüne alınmasında, 1)Davalı Kasa sorumlu A.. K..’in zimmet eylemini yapmış bulunduğu dosya kapsamı ve bizzat kendi beyanlarından anlaşıldığından birinci derecede ağır kusurlu ve sorumlu bulunduğu, 2)Davalılardan Muhasebe Müdürü T. S..’in zimmet eylemini yapan kasa sorumlusu A.. K..’in yaptığı işlemleri yeterince denetlememesi dolayısıyla ikinci derecede sorumlu bulunduğu kanısına varıldığından bu hususta sorumluluk oranının hak ve nesafet kuralları uyarınca takdir buyurulacağı, 3)Davalılardan Genel Müdür Yardımcısı E.. G..’in huzurdaki dava konusu zimmet olayında kusurunun bulunduğundan başka deyişle sorumluluğundan bahsedilmeyeceği,” yönünde görüş belirtilmiştir. Bu üç raporda çelişkili olup mahkemece hükme esas alınan rapor dosya içeriği ile uyumlu değildir. Davalı E..’in, bu suiistimal sonrası görevini ihmal ettiği ve suiistimalin gerçekleşmesinde kusurunun bulunduğu gerekçesiyle davacı şirket tarafından iş akdi sonlandırılmış ve davalı tarafından açılan işe iade davası, Kadıköy İş Mahkemesinin 2003/944 Esas-2005/22 Karar sayılı kararında “Davacının, davalı iş veren bünyesinde mali işler genel müdür yardımcısı olarak çalıştığı, yapılan mali denetimlerde şirkete ait mali işlemlerde pek çok aksaklıkların tespit edildiği gibi, kaynağı açıklanamayan harcamalar ve gerçek olmayan şirket ve kişilere hayali belgeler ile ödemeler yapıldığı, aylık miktarların uyumu bakımından düzenlenen raporlar

noksan çıkan parasal tutar oranında düşük gösterildiği, Akbank-İçerenköv şubesinden çekilen paralarla ilgili talimatlarda davacının ve emrinde çalışan muhasebe müdürünün imzaları bulunduğu, günlük kasa hesabının sayım ve kontrolünün vezne elemanı, muhasebe müdürü ve davacı tarafından yapılması gerektiğinin, tüm dosya içeriğinden anlaşıldığı, davacının davalı işverenlikte mali işler genel müdür yardımcısı olması sebebiyle mali hareketlerdeki uyumsuzluklardan, usulsüz ödemelerden haberinin olmadığı düşünülmesinin hayatın olağan akışına ve muhasebe tekniklerine ters düştüğü davacının davranış ve eylemleri, iş verene iş sözleşmesini fesih hakkı veren geçerli bir sebep olduğu, fesih hakkı sebebe dayandığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş ve bu karar, Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 2005/16981 esas ve 2005/21838 karar sayılı ilamı ile onanarak kesinleşmiştir. Yine, davalılar hakkında açılan ceza davasında; Kadıköy 1. Asliye Ceza Mahkemesi, 2008/1472 E. Ve 2009/796 K. Sayılı kararı ile “1- Sanıklar E.. G.. Ve T. S. in üzerlerine atılı güveni kötüye kullanmak ve özel belgede sahtecilik suçlarından BERAETLERİNE, 2-Sanık Aydın Kılınç'ın hizmet nedeni ile güveni kötüye kullanmak eylemine uygun düşen 765 sayılı TCY'nin 510 maddesi uyarınca (sanığın sosyal ve kişisel durumu ile suçun işlenme biçimi gözetilerek) taktiren 1 yıl hapis cezası ile cezalandırılmasına“ karar vermiş, verilen bu karar YARGITAY 11. Ceza Dairesinin 2010/6872 E. Ve 2010/11005 K. Nolu ilamı ile “1-sanık Aydın yönünden mahkûmiyet hükmünün onanmasına kararı verildiği anlaşılmaktadır. Tüm bu açıklamalar ışığında; mahkemece özellikle işe iade davasının gerekçesi ile ceza davasındaki bozma gerekçeleri göz ardı edilerek davalılar T. ve E.. hakkında yazılı şekilde karar verilmesi hatalı olup bozma nedenidir. Ayrıca, davalı A.'dan alınan 250.000,00 TL meblağlı senet hususunda dosyada hiçbir bilgi bulunmamaktadır. Davacı şirketin bu senedi tahsil edip etmediği belirlenememiş olup bu konuda herhangi bir işlem yapıp yapılmadığı da dosya kapsamından anlaşılamamıştır. Eğer senet tahsil edilmiş ise bu tahsilatın ne zaman yapıldığı ve dosyadaki borçtan düşülüp düşülmediği, senet tahsil edilmiş ise tahsil edilmeyerek borcun artmasına sebep olan davacının bir sorumluluğunun olup olmadığı; yine 3 yıl boyunca şirketi denetleyen ve

hiçbir usulsüzlük bulmayan denetim elemanlarının şirketin zararının artmasında kusuru olup olmadığı dosyada hiç tartışılmamıştır. Yapılacak iş, yeniden bir bilirkişi incelemesi yaptırarak şirketin işleyiş usulü, para çekme yetkisi ve usulsüz işlemlerde imzası olan davalıların sorumluluklarının tespiti ile zararın oluşmasında kusuru olan denetim elemanı varsa bunların kusuru hususu ve davacı şirketin zararın aratmasında sonuca etkili ihmali varsa bu husus da göz önünde tutularak, işe iade davası ve ceza davasındaki bozma kararı gerekçesi de birlikte değerlendirilmek suretiyle davalıların kusur derecelerini ayrı ayrı belirleyecek bir rapor alarak çıkacak sonuca göre bir karar vermekten ibarettir. O halde kararın, yukarıda yazılı nedenlerle BOZULMASINA, 28/4/2014 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay’ın 7’nci Hukuk Dairesi tarafından verilen 28.4.2014 tarihli kararında davalıların iş yerinde genel müdür yardımcısı, muhasebe müdürü ve kasa elemanı olarak çalıştıklarını, yetkilerini kötüye kullanarak şirketi zarara uğrattıklarına yönelik iddialarını değerlendirmiş ve davalıların davacı şirketin çalışma sistemi ile iç denetim, dış denetim, yeminli mali müşavir ve şirketin bağlı olduğu Bilgi Grubu Mali Müdürlüğünün şirketin denetimi ile ilgili çalışmalarda beyanlarda bulunduğunu, tüm bu denetimlerde A.. K.’ın zimmet olayının görülemediğini, kendisine herhangi bir eleştiri yapılmadığını belirterek davanın reddine karar verilmesini, davalı E.. G., zimmet olayında herhangi bir kusur ve sorumluluğunun bulunmadığını, şirkette Genel Müdür Yardımcısı olduğunu, zimmet olayının davalı A.. K. tarafından gerçekleştirildiğini ve bu olayı da kendisinin ortaya çıkardığını, şirket zararının alınması yolunda davalı A.. K.’yi takibe aldığını ve ondan şirket zararının bir kısmını tahsili cihetine gittiğini, diğer davalı T.. S.’nin muhasebe müdürü olduğunu ve muhasebeye verdiği ifadesinde davalı E.. G.’nin olayda sorumluluğunun bulunmadığını, şirketteki görev dağılımı ve şirket ana sözleşmesine göre de A.. K. ile birlikte hareket etmesinin mümkün olmadığını, diğer davalı T.. S.’nin muhasebe müdürü olarak davalı A.. K.’nin amiri olduğunu, davacı şirket

hesaplarının iç denetim birimince sıkı denetimde olduğunu, şirket bilançosunun bu bölümünü kapattığını ve kendilerine herhangi bir olumsuz rapor vermediklerini belirterek davanın kendileri açısından reddini talep etmişlerdir. Ancak mahkeme 3 yıl boyunca şirketi denetleyen ve hiçbir usulsüzlük bulmayan denetim elemanlarının şirketin zararının artmasında kusuru olup olmadığı dosyada hiç tartışılmadığını, Yapılacak iş, yeniden bir bilirkişi incelemesi yaptırarak şirketin işleyiş usulü, para çekme yetkisi ve usulsüz işlemlerde imzası olan davalıların sorumluluklarının tespiti ile zararın oluşmasında kusuru olan denetim elemanı varsa bunların kusuru hususu ve davacı şirketin zararın aratmasında sonuca etkili ihmali varsa bu husus da göz önünde tutularak, işe iade davası ve ceza davasındaki bozma kararı gerekçesi de birlikte değerlendirilmek suretiyle davalıların kusur derecelerini ayrı ayrı belirleyecek bir rapor alarak çıkacak sonuca göre bir karar verilmesi gerekliliğine değinerek kararın bozulmasına hükmetmiştir. Bu olaydan anlaşılacağı üzere şirketi denetleyen ve hiçbir usulsüzlük bulmayan denetim elemanlarının şirketin zararının artmasında kusuru olup olmadığını araştırılması gerekliliği önem arz etmektedir. Yani bu karardan anlaşılacağı üzere denetim elemanları da kusurlu olmaları durumunda zarardan sorumlu olurlar.

2.7.6. Y.4.H.D.-E.2014/5495-K.2014/17297

-T.16.12.2014 Kararı

“Davacı idare, muhasebe müdürlüğünde veznedar olarak görev yapan dava dışı kişilerin zimmetlerine para geçirmeleri nedeniyle mahkûm olduklarını, aynı kişiler aleyhine zimmete geçirdikleri paranın tazmini için açılan davanın kabulüne karar verildiğini, zimmete geçirilen paranın bir kısmının zimmete geçiren veznedarlardan tahsil edildiğini, muhasebe müdürlüğünde görevli olan davalılar hakkında görevi ihmal suçundan ceza davası açıldığını, davalıların denetim görevini ihmal ederek zararın oluşmasında sorumlu olduklarını belirterek bakiye zararın davalılardan tazmini isteminde bulunmuştur. Davalılar ise, sorumlu olmadıklarını ileri sürerek istemin reddedilme-

si gerektiğini savunmuşlardır. Mahkemece, davacı idarenin muhasebe müdürlüğünde denetim görevi olan davalıların zimmet olayında sorumluluklarının bulunmadığına yönelik savunmalarına itibar edilmiş, 30/09/2012 tarihli mali müşavir bilirkişi ek raporuyla hesap edilen bakiye kurum zararından, davalıların zimmet olayından menfaat temin etmemeleri ve zimmet olayının asli faili olmamaları nedeniyle BK'nun 44. maddesi uyarınca %50 oranında indirim yapılarak her bir davalının sorumlu oldukları kısım yönünden müstereken ve müte-selsilen tahsiline karar verilmiştir. Dosya içeriğinden, davalıların İzmir 11. Asliye Ceza Mahkemesinin 2008/243 Esas, 2008/652 Karar sayılı kararı ile muhasebe müdürlüğünde görev yapan davalıların 1997 yılı ile 21/04/2003 tarihleri arasında yıl sonu çıkarılan kesin hesapta yer alan kasa durumuna ilişkin miktarların tespitini yapmayarak, bu sebeple tam denetim yapmadan kesin hesaptan kasa durumunu gösteren tespit tutanaklarını imzalayarak denetim görevlerini ihmal ettikleri ve veznedarların parayı zimmetlerine geçirmelerine neden oldukları gerekçesi ile cezalandırıldığı, temyiz aşamasında zamanaşımı nedeniyle kamu davasının düşürüldüğü anlaşılmıştır. Mahkemece, kararı temyiz eden davalıların sorumluluğu yönünde karar verilmiş olması doğru ve yerinde görülmüştür. Ancak, Borçlar Yasası'nın 43. maddesi kapsamında bir değerlendirme yapılması ve buna göre zararın kapsamının belirlenmesi gereklidir. Mahkemece, bilirkişi raporu ile belirlenen tazminattan %50 oranında indirim yapılmıştır. Ne var ki, davalıların çalışma ortamı, konumları, dava dışı veznedarlar tarafından gerçekleştirilen zimmetin nitelikli olması, davalıların eğitimleri gereği zimmeti tespit etmelerinin zorluğu, idarenin de denetim görevinde ihmalinin bulunması ve iki defa müfettiş incelemesinde zimmet olayının anlaşıl-mamış oluşu gözetildiğinde yapılan bu indirim oranı bak ve adalete uygun olmayıp azdır. Şu hâlde, yerel mahkemece BK'nun 43. maddesi uyarınca daha fazla oranda indirim yapılması gerekirken yazılı şekilde indirim oranının düşük tutulması doğru olmamış kararın bozulması gerekmiştir. Dava dışı veznedarların sebep oldukları zimmet nedeni ile davacı tarafından açılan davada İzmir 5. Asliye Hukuk Mahkemesi'nin 2006/203 Esas, 200/362 Karar sayılı kararı ile zimmete geçiri-

len paranın tazminine karar verilmiştir; dolayısıyla kararın davalılar yararına BOZULMASINA, 16/12/2014 gününde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay’ın 4’üncü Hukuk Dairesi tarafından verilen 28.4.2014 tarihli kararında muhasebe müdürlüğünde veznedar olarak görev yapan dava dışı kişilerin zimmetlerine para geçirmeleri nedeniyle mahkûm olduklarını, aynı kişiler aleyhine zimmete geçirdikleri paranın tazmini için açılan davanın kabulüne karar verildiğini, zimmete geçirilen paranın bir kısmının zimmete geçiren veznedarlardan tahsil edildiğini, muhasebe müdürlüğünde görevli olan davalılar hakkında görevi ihmal suçundan ceza davası açıldığını, davalıların denetim görevini ihmal ederek zararın oluşmasında sorumlu olduklarını belirterek bakiye zararın davalılardan tazmini isteminde bulunmuştur. Yapılan yargılamada muhasebe müdürlüğünde denetim görevi olan davalıların zimmet olayında sorumluluklarının bulunmadığına yönelik savunmalarına itibar edilmemiş, 30/09/2012 tarihli mali müşavir bilirkişi ek raporuyla hesap edilen bakiye kurum zararından, davalıların zimmet olayından menfaat temin etmemeleri ve zimmet olayının asli faili olmamaları nedeniyle BK’nun 44. maddesi uyarınca %50 oranında indirim yapılarak her bir davalının sorumlu oldukları kısım yönünden müştereken ve müteselsilen tahsiline karar verilmiştir. Dolayısıyla zimmet olayında denetim görevi olan çalışanların asli fail olmaması durumunda Borçlar Kanunu’nun 44. maddesine dayanarak yapılan nispi indirim dikkat çekmektedir.

2.7.7. Y.7.H.D.-E.2014/2670-K.2014/13831-T.19.6.2014 Kararı

“Davalı N.. E., iş yerinde 2007 ve 2008 yıllarında denetim yapıldığını ve muhasebe kayıtlarının tek düzen hesap planına uygun tutulduğunun tespit edildiğini, kendilerine iddia edilen hususta yapmaları gerekenlerle ilgili olarak herhangi bir talimat verilmediğini, mevzuat gereği hasar bedellerinin tahsili işlemlerinin hukuk müşavirliğince yapılması gerektiğini ve ayrıca ilgili mevzuatta hiçbir şekilde tahsil edilen

hasar bedellerine faiz işletilmesi gerektiğinin belirtilmediğini davalı C.. K., Türksat Kablo T.V. Uygulama esasları 15. maddesinde sadece malzeme ve işçilik bedelinin tahsil edilmesinin belirtildiği faizden hiç bahsedilmediğini belirterek davanın reddini istemişlerdir. Mahkemece, davalıların yaptıkları iş göz önüne alınarak, hasar bedellerinin 3. kişilerden tahsili sırasında faiz işletmeleri gerektiğini bilmeleri gerektiği ve bu nedenle eksik faiz nedeniyle sorumlu oldukları belirtilerek davanın kısmen kabulüne karar verilmiştir. Dava, şirkete karşı verilen zararların tazmini noktasında, davalıların yanlış faiz uygulaması nedeniyle uğranılan zararın tazminine ilişkindir. Öncelikli olarak davacı şirkette, şirkete verilen zararların tazmini noktasında uygulamayı incelemek gerekecektir. Önce İl Müdürlükleri tutanak düzenleyip, yaklaşık maliyet hesabını alt yapı direktörlüğüne göndermekte, alt yapı direktörlüğü ise, hasar evraklarını muhasebe direktörlüğüne göndermektedir. Muhasebe direktörlüğü ise gerekli hesaplamaları yapıp ilgiliye ödeme yazısı göndermekte ve karşı taraf ödeme yapacaksa bunun tahsilatını yapmaktadır, eğer ödeme yapılmazsa yasal işlem yapılması için evrakları hukuk müşavirliğine göndermektedir. Bu bağlamda davalıların bu tahsilat işlemini yaparken yapmaları gerekenlerle ilgili olarak herhangi bir talimat veya bilgilendirilme yapıldığı davacı tarafından ispatlanmamıştır. Ayrıca, davacı iş yerinde uygulanan Kablo Tv Hizmetleri Uygulama Esasları 15. maddesinde düzenleme bulunmaktadır. Gerek bu düzenleme gerekse de dosyaya sunulan diğer şirket içi düzenlemelerde hiçbir şekilde davalıların tahsilat işlemlerini yaparken faiz talep etmeleri gerektiği anlaşılammamaktadır. Ayrıca davacı şirket 2007-2008 yıllarında denetim geçirmiş ve bu denetimlerde muhasebe kayıtlarının tek düzen hesap planına uygun tutulduğu ve bir usulsüzlüğün olmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle davacının iş yerindeki uygulamayı bildiğinin kabulü gerekecektir. Hal böyle olunca davacının talep ettiği faiz zararına ilişkin davalıların kesin olarak sorumlu tutulacağına dair dosya da hiçbir delil olmadığından davanın reddi gerekirken sırf yaptıkları iş gereği bu hususu bilmeleri gerektiğinden yola çıkarak talebin kabulü hatalı olup bozmayı gerektirmiştir. Dolayısıyla temyiz olunan kararın yukarıda yazılı nedenle BOZULMASINA, 19/06/2014 gününde oybirliği ile karar verilmiştir.” (Kazanıcı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay'ın 7'nci Hukuk Dairesi tarafından verilen 28.4.2014 tarihli kararında davalı N.. F., iş yerinde 2007 ve 2008 yıllarında denetim yapıldığını ve muhasebe kayıtlarının tek düzen hesap planına uygun tutulduğunun tespit edildiğini, kendilerine iddia edilen hususta yapmaları gerekenlerle ilgili olarak herhangi bir talimat verilmmediğini, mevzuat gereği hasar bedellerinin tahsili işlemlerinin hukuk müşavirliğince yapılması gerektiğini ve ayrıca ilgili mevzuatta hiçbir şekilde tahsil edilen hasar bedellerine faiz işletilmesi gerektiğinin belirtilmediğini davalı C.. K., Türksat Kablo TV Uygulama esasları 15. maddesinde sadece malzeme ve işçilik bedelinin tahsil edilmesinin belirtildiği faizden hiç bahsedilmediğini belirterek davanın reddini istemişlerdir. Mahkeme ise sırf yaptıkları iş gereği talimatla ile verilmeyen bir hususu bilmeleri gerektiğinden yola çıkarak ilgililerin cezalandırılmayacağı kanaatine varmıştır. Dolayısıyla ek alacaklara ilişkin çalışanların yapılacak işlemleri resen dikkate alma zorunluluğu bulunmadığı görülmektedir.

2.7.8. Y.13.H.D.-E.2015/19030-K.2017/7007-T.8.6.2017 Kararı

“Davacı, davalı ile aralarında 30.04.2012 tarihli yeminli mali müşavirlik tasdik sözleşmesi ve 26.4.2013 tarihli özel amaçlı yeminli mali müşavirlik tasdik sözleşmesi akdedildiğini, davalının bu sözleşmeler gereği hesap ve işlemlerini incelediğini ve hesap dönemi sonunda 14.5.2012 tarihli ve 8.5.2013 tarihli raporları hazırlayıp sunduğunu, raporlarında sonuç bölümlerinde belgelerin muhasebe sistemine, uygulama genel tebliğlerine uygun olarak intikal ettirildiği, hazırlanan bilanço ve gelir tablosunda yer alan kalemlerin defter ve kayıtlar ile uyumlu olduğu ve gerçeği yansıttığı şeklinde beyanda bulunduğunu, 09.08.2007 tarihinden itibaren bünyelerinde muhasebe ve finans sorumlusu olarak çalışan dava dışı...’un 2012 yılı içerisinde bölge müdürüne muhasebeye dair verdiği evraklarda ve raporlarda gecikmeler olması üzerine davalıdan muhasebe hesapları üzerinde denetimler yapmasını istediği ve gelen raporlar karşısında herhangi bir olumsuzluk düşünülmeyerek ...’un iş ilişkisinin devam ettiği ancak sonradan zimmetine para geçir-

diğinin tespit edildiğini ve hakkında suç duyurusunda bulunulduğunu, davalının bu durumu denetim ve tasdik görevini yaparken gerekli dikkat ve özeni göstermemesi dolayısıyla tespit edemediğini, bu sebeple 1.200.000,00 TL maddi zarara uğradıklarını ileri sürerek ve fazlasına dair hakları saklı kalmak kaydı ile 300.000,00 TL'nin haksız fül tarihinden itibaren işleyecek yasal faizi ile davalıdan tahsilini istemiştir. Davalı, davacının yasal zorunluluk nedeni ile yılda en az bir kez takvim yılı bitiminden sonra genel kurul öncesinde yalnız defter, belge, bilanço ve gelir tablolarının birbirine uygun olup olmadığını denetimi amacıyla ve sınırlı olarak denetim raporu hazırlama görevi verdiğini, sınırlı yetkisi ile banka hesaplarını incelemesinin olanaklı olmadığını savunarak davanın reddini istemiştir. 1-) Davacı eldeki dava ile davalı ile aralarındaki sözleşmeler gereği hesap ve işlemlerini inceleme görevini üstlenen davalının gerekli dikkat ve özeni göstermemesi sebebiyle dava dışı ...'un zimmet eyleminin tespit edilemediğini ileri sürerek uğradıkları zararların tazmini istemi ile eldeki davayı açmıştır. Davalı, davacının her ay düzenli mali müşavirlik hizmeti talep etmediğini, aralarındaki sözleşme ile kendisine sınırlı bir denetim yetkisi verildiğini, davacının tüm belge ve kayıtlarını inceleme imkanının olmadığını savunarak davanın reddini istemiştir. Mahkemece, dava dışı... 'un zimmet eyleminin ortaya çıkmaması için sabte banka ekstreleri düzenlediğinin ceza dosyasından anlaşıldığı ve BK nun 41.maddesi çerçevesinde davalının sorumluluğunu gerektirir unsurlara rastlanılmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Ne var ki; uyuşmazlığın çözümünü için öncelikle taraflar arasındaki sözleşmelerin içeriğinin incelenmesi gerekmekte olup, davalının denetim görevinin kapsamı ancak bu surette tespit edilebilecektir. O halde Mahkemece, konusunda uzman bilirkişi ya da bilirkişi heyetinden taraflar arasındaki sözleşmeler gözetilmek suretiyle davalının görevinin kapsamı belirlenip, dava dışı ...'un zimmet eylemi dolayısıyla davacının uğradığını ileri sürdüğü zarar dolayısıyla davanın sorumluluğunun bulunup bulunmadığı konusunda taraf, Mahkeme ve Yargıtay denetimine elverişli rapor alınmak suretiyle hasıl olacak sonuca göre bir karar verilmesi gerekirken, yazılı şekilde eksik inceleme ile karar verilmiş olması usul ve yasaya aykırı olup, bozmayı

gerektirir. 2-) Bozma nedenine göre davacının diğer temyiz itirazlarının incelenmesine gerek görülmemiştir. Birinci bent gereğince temyiz olunan kararın davacı yararına BOZULMASINA, 08/06/2017 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay’ın 7nci Hukuk Dairesi tarafından verilen 28.4.2014 tarihli kararında yapılan denetimlerde tespit edilemeyen bir zimmete para geçirme durumunda denetçinin sorumlu olduğu üzerine yapılan başvuruda uyuşmazlığın çözümü için öncelikle taraflar arasındaki sözleşmelerin içeriğinin incelenmesi gerekmekte olduğu, denetim görevinin kapsamı ancak bu surette tespit edilebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla ilgili dava denetim sözleşmesinin hukuki sorumlulukta önem arz ettiği görülmektedir.

2.7.9. Y.15.C.D.-E.2013/355-K.2014/14514-T.11.9.2014 Kararı

“Sanığın katılan şirketin Mersin Şubesi’nde depo sorumlusu olarak çalışırken bir takım usulsüzlükler yaptığı iddiasıyla kurum müfettişleri tarafından yapılan denetimler sonucunda sanığın şirket hesaplarına aktarmadığı 24.878,00 TL’yi mal edindiği, bu durumun ortaya çık-maması için ürün satın almış gibi adına açık hesap kaydı oluşturulan M.Ö. adına aslı temin edilemeyen Ç. Peyzaç Mimarlık Müh. Tic. Ltd. Şti.’nin teminat amacıyla verdiği 30/05/2007 tarihli, 10.000,00 TL tutarındaki çeki ciro ederek muhasebe kayıtlarındaki açığı kapatmaya çalıştığı, durum ortaya çıkınca da 30/05/2007 vadeli 10.000,00 TL tutarlı ve 31/07/2007 vadeli 9.432 TL tutarında iki adet senedi imzalayarak verdiği, şirketi uğrattığı zararın büyük bir kısmını soruşturmadan önce ödediğinin iddia edildiği somut olayda; şikayet dilekçesi ve katılan şirketin denetim raporunda belirtilen hususlar gözetilerek öncelikle katılan şirketin dosya arasında bir sureti bulunan teftiş kuruluna ait 18.04.2007 tarihli soruşturma raporu ile eklerinin onaylı birer sureti getirilmesi, katılan şirketin Mersin şubesine ait muhasebe kayıtları üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak iddiaların doğru olup olmadığının araştırılması, suça konu çekin keşidecisi olan S. O.’un tanık sıfatıyla dinlenerek çeki ne amaçla sanığa verdiği, sanığın şirket

müşterilerinden M.. Ö.'in hesabını kapatması için çeki kullandığından haberi olup olmadığı sorulması, yine bu kapsamda sanığın savunmasında muhasebe müdürü Z.. U.'ın kendisine talimat verdiğini iddia etmesi karşısında Z..U.'ın ifadesine başvurulması, denetim raporuna göre sanığın M.. Ö.'in mal satın almamasına ve haberi olmasına rağmen adına açık hesap kaydı oluşturduğu iddialarının araştırılıp, ismi geçen müşterinin tanık sıfatıyla dinlenerek herhangi bir mal satın alıp almadığının, adına açılmış hesabın S.. O.. tarafından keşide edilen çek ile kapatıldığından haberdar olup olmadığı araştırılması, sanığın aynı şirkette birlikte çalıştığı ve denetim raporunda ismi geçen G.. Ç.. ile S.. A.'ın tanık sıfatıyla dinlenip iddialar hakkında bilgilerinin bulunup bulunmadığının sorulması, suça konu çekin aslının araştırılıp duruşmada incelenmesi, her bir iddia ile ilgili olarak sanığın ayrıntılı savunmasının alınmasından sonra hukuki durumunun tayin ve tespiti gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması bozmayı gerektirmiş, dolayısıyla kararın BOZULMASINA, 11.09.2014 tarihinde oybirliği ile karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay’ın 15’inci Ceza Dairesi tarafından verilen 11.09.2014 tarihli kararında kurum müfettişleri tarafından yapılan denetimler sonucunda ortaya çıkarılan bir olayda sanık aynı şirkette birlikte çalışan ve denetim raporunda ismi geçen G.. Ç.. ile S.. A.’ın tanık sıfatıyla dinlenip iddialar hakkında bilgilerinin bulunup bulunmadığının sorulması ve bu şekilde hüküm kurulması bozmayı gerektirmiştir. Yani mevcut olayda iç denetim mekanizmasında yapılan denetimin ve elde edilen kanıtların sahilliğinde inceleme yapılması gerekliliği görülmektedir.

2.7.10. Y.15.C.D.-E.2013/24003-K.2016/1206

-T.8.2.2016 Kararı

“Katılanın yetkilisi olduğu şirkette muhasebe servisinde çalışan kasa sorumlusu sanığın, 557.418,00-TL’yi uhdesine geçirmek suretiyle hizmet sebebiyle güveni kötüye kullanma suçunu işlediğinin iddia edildiği olayda; 1-)Sanık müdafii tarafından vekâlet ücretine yönelik

yapılan temyiz itirazlarının incelenmesinde; Sanık müdafinin yüzüne karşı teftih olunan 30.01.2012 tarihli hükme yönelik olarak yasal süresi geçtikten sonra yapmış olduğu 01.03.2012 tarihli temyiz inceleme başvurusunun, 5320 Sayılı Kanun'un 8/1. maddesine istinaden uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nun 317. maddesi uyarınca REDDİNE, 2-) Sanık hakkında güveni kötüye kullanma suçundan verilen beraat hükmüne yönelik Cumhuriyet savcısı ile katılan vekili tarafından yapılan temyiz itirazlarının incelenmesinde; Sanığın kasa denetimi yapılacağı sırada iş yerine gelmeyip kendi isteğiyle işten ayrılması karşısında; maddi gerçeğin hiçbir kuşkuyla yer vermeksizin ortaya çıkarılması bakımından, sanık ile katılan şirket yetkilileri ve bu şirkette suç tarihinde çalışan muhasebe müdürü ve şefi ile denetçilerinin beyanlarına başvurularak, sanığın şirketteki asıl görevinin ne olduğu, herhangi bir ortaklığının bulunup bulunmadığı, yönetim kuruluna ne şekilde getirildiği, şirketteki temsil yetkisinin kasayla sınırlı olup olmadığı, şirket tarafından ve şirkete yapılan ödemelerin kimin tarafından yapıldığı, sanığın uhdesine para geçirdiği belirtilen 52 günlük süre ile sonrasında şirket dışına ödeme yapılıp yapılmadığı, yapıldıysa hangi mali kaynaktan yapıldığı, şirketteki kasanın yalnızca sanık tarafından mı tutulduğu, resmi kasa yanında sanal kasa bulunup bulunmadığı, kısa sürede yapıldığı iddia edilen ve meblağı yüksek olan kasa açığının öncesinde neden fark edilmediği hususlarının sorulması ile katılan şirket tarafından sanık aleyhine açılan hukuk davalarına dair tüm dosyaların getirtilip, duruşmada incelenerek denetime elverişli olacak şekilde iş bu dosya arasına konulması ile katılan şirkete ait resmi ve sanal ticari defter ve belgeler ile muhasebe, bilgisayar ve banka kayıtlarının getirtilmesinden sonra dosyanın bir küll hâlinde serbest muhasebeci ve yeminli mali müşavirlerden oluşan üçlü bilirkişiye tevdi edilerek, suç tarihinden önceki son bir yılda ve sonraki üç aylık süreçte, şirket hesabından dışarıya para aktarımı yapılıp yapılmadığı, yapıldıysa hangi hukuki ilişkiye istinaden ve hangi kaynaklarla yapıldığı, aynı şekilde dışarıdan şirket hesabına para gönderilip gönderilmediği ve gönderilmişse hangi sebeplerle gönderildiği, ödeme ya da tahsilatların kimin tarafından yapıldığı ile para giriş ve çıkışlarından başka kişilerin sorumluluğunun bulunup

bulunmadığı karşılaştırmalı ve denetime elverişli olacak şekilde rapor edilip, tespit edilen kasa açığının sanal olup olmadığı ile sanığın uhdesine para geçirip geçirmediği bususlarının açık ve kesin bir şekilde açıklığa kavuşturulmasından sonra, sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri yerine, eksik incelemeyle yazılı şekilde hüküm kurulması kanuna aykırı olup, hükmün BOZULMASINA, 08.02.2016 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay’ın 15’inci Ceza Dairesi tarafından verilen 08.02.2016 tarihli kararında sanığın kasa denetimi yapılacağı sırada iş yerine gelmeyip kendi isteğiyle işten ayrılması karşısında; maddi gerçeğin hiçbir kuşkuya yer vermeksizin ortaya çıkarılması bakımından, sanık ile katılan şirket yetkilileri ve bu şirkette suç tarihinde çalışan muhasebe müdürü ve şefi ile denetçilerinin beyanlarına başvurularak sanığın şirketteki asıl görevinin ne olduğu, herhangi bir ortaklığının bulunup bulunmadığı, yönetim kuruluna ne şekilde getirildiği, şirketteki temsil yetkisinin kasayla sınırlı olup olmadığı, şirket tarafından ve şirkete yapılan ödemelerin kimin tarafından yapıldığı gibi durumların belirlenmeden verilen kararın bozulduğu görülmüştür. Yani sırf denetim sırasında ortaya çıkan bir durumun ek kanıtlarla desteklenmesi gerekliliği üzerinde durulmuştur.

2.7.11. Y.23.H.D.-E.2013/7405-K.2014/876-T.10.2.2014 Kararı

“Davacı vekili, taraflar arasında 31.01.2009 tarihli tam tasdik sözleşmesi bulunduğunu, müvekkili tarafından edimlerin yerine getirildiğini, gerekli denetimlerin yapıldığını, ancak bu hizmet edimlerinin karşılığının davalı tarafından ödenmediğini, icra takibine de haksız olarak itiraz edildiğini ileri sürerek, itirazın iptali ile %40 icra inkâr tazminatının tahsilini talep ve dava etmiştir. Davalı vekili, müvekkilinin anılan sözleşme nedeniyle davacıya borcu olmadığını, davacının yıl içerisinde 3568 Sayılı Kanun’a göre tam tasdik kapsamında muhasebe denetimlerini ve belgelerinin tetkiki ile vergi, finansman ve muhasebe konularında danışmanlık hizmeti vermediğini, denetimi gerçekleştirmediğini, bu nedenle müvekkilinin 20.12.2009 tarih-

de sözleşmeyi feshettiğini, başka bir yeminli mali müşavirle çalışmaya başladığını, sözleşmenin 7. maddesine göre uyuşmazlığın hakem kurulu tarafından çözülmesi gerektiğini savunarak, davanın reddini istemiştir. Mahkemece, iddia, savunma, benimsenen bilirkişi raporu ve tüm dosya kapsamına göre; hatalı olarak bildirilen KDV iadesi tasdik raporu ile ilgili olarak Yeminli Mali Müşavirler Odası ile yapılan yazışma içeriği ve bu beyannamenin işleme alınmadan düzeltilmek için iade edilmiş olması sebebiyle yapılan bu hizmet dolayısıyla ücrete hak kazanılamamış olduğu sonucuna varıldığı, sözleşme içeriğine göre hizmet verildiğinin davacı tarafından ispatlanamadığı gibi davalının defterlerinin kapanış tasdiklerinin yapılmamış olması durumunda da zaten denetim görevinin de gerçekleşmemiş olduğu kanatına ulaşıldığı, hizmetin verildiğine dair yemin teklif etme hakkı hatırlatılmasına rağmen davacının yemin teklif etme hakkını kullanmayacağını bildirdiği, davacı vekilince her ne kadar bilirkişinin yeminli mali müşavir olmadığından bahisle itirazda bulunmuşsa da bu konuda bilirkişilik yapma görevinin sadece yeminli mali müşavirlere ait olduğu hususunda mahkemeyi bağlayıcı bir düzenleme bulunmadığı gibi dosya kapsamına göre de hizmet ilişkisinin verilmediğinin mahkemece anlaşıldığından yeniden bir incelemenin gerekli görülmediği gerekçesiyle, davanın reddine karar verilmiştir. Dolayısıyla hükmün ONANMASINA, 10.02.2014 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay'ın 23'üncü Hukuk Dairesi tarafından verilen 10.02.2014 tarihli kararında tam tasdik sözleşmesi bulunduğu ve davalı tarafından edimlerin yerine getirildiğini, gerekli denetimlerin yapıldığını, ancak bu hizmet edimlerinin karşılığının davalı tarafından ödenmediğini, icra takibine de haksız olarak itiraz edildiğini ileri sürerek itirazın iptali ile %40 icra inkâr tazminatının tahsilini talep ve dava etmiştir. Yeminli Mali Müşavirler Odası ile yapılan yazışma içeriği ve bu beyannamenin işleme alınmadan düzeltilmek için iade edilmiş olması sebebiyle yapılan bu hizmet dolayısıyla ücrete hak kazanılamamış olduğu sonucuna varıldığı, sözleşme içeriğine göre hizmet verildiğinin davacı tarafından is-

patlanmadığı gibi davalının defterlerinin kapanış tasdiklerinin yapılmamış olması durumunda da zaten denetim görevinin de gerçekleşmemiş olduğu kanaatine ulaşıldığı dolayısıyla hükmün onaylanması gerekliliği belirtilmiştir. Dolayısıyla belirli Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları denetimi müşteri isteğine göre değil genel kabul görmüş standartlara göre yapıldığında hukuken denetimin gerçekleştiği kabul edilmiştir.

2.7.12. Y.15.C.D.-E.2015/1175-K.2018/425-T.17.1.2018 Kararı

“Sanığın katılan şirketin ... AVM’de bulunan şubesinde 04/05/2011 tarihi itibarıyla mesul müdür olarak çalışmaya başladığı, şirket merkezi tarafından takip edilen muhasebe kayıtlarında Mersin mağazasında açık görüldüğü, bunun üzerine katılan firmanın muhasebe müdürünü mağazaya incelemeye gönderdiği ve yapılan hesap incelemesinde 20.519 TL açık olduğunun tespit edildiği, bu şekilde sanığın kendisine hizmet gereği tevdi edilen parayı kullanarak hizmet sebebiyle güveni kötüye kullanma suçunu işlediğinin iddia edildiği olayda; sanığın aşamalarda istikrarlı savunmalarında; kendisine bu görevin stok ve para sayımı yapılmadan verildiğini ve genel merkezden istemesine rağmen herhangi bir belgenin gönderilmediğini, suç tarihine kadar 5 personel çalıştırıldığını ve maaş ödemelerinin düzensiz olmasından dolayı ayrılan bu personellerin maaşlarının, mağazanın ruhsatı ile ilgili ödemelerin, reklam, boya masrafları, temizlik, yol, yemek, su gibi rutin giderlerinin kasadan verildiğine dair ifadeleri, yargılama aşamasında dinlenen tanıkların yaptıkları hizmetler karşılığında paralarını sanıktan elden aldıklarına dair beyanları, haklarında beraat hükmü verilen sanıkların ifadelerinde; muhasebe programı kurulduktan sonra bilgisayardaki kasa hesabı ile eldeki gerçek kasa hesabının birbirini tutmadığını ve sanığın bu durumu bir çok kere genel merkezi arayarak bildirdiğine şahit olduklarına dair beyanları, dosya içerisinde sanığın mesul müdür olarak işe başladığında kendisine teslim edilen para ve stok durumuna dair herhangi bir belgenin bulunmaması; mahkemenin 19.01.2012 tarihli ara kararı

ile bilirkişiden muhasebe bilgisayar ortamında tutuluyorsa bununla ilgili bir aksaklık bulunup bulunmadığının da araştırmasını istemesine rağmen bilirkişi raporunda bu konuda bir tespite yer verilmediği, hesaplama esas alınan özellikle nakit masrafa dair kalemlerin açıkça belirtilmediğinden raporun denetime elverişli olmadığı; tüm dosya kapsamı birlikte değerlendirildiğinde; sanığın üzerine atılı suçu işlediğine yönelik mahkûmiyete yeter, her türlü şüpheden uzak, kesin delil elde edilemediği anlaşılmalı; atılı suçtan sanığın beraati yerine mahkûmiyetine hükmolunması kanuna aykırı olup, sanık müdafinin sübuta dair temyiz itirazları bu itibarla yerinde ve kararın BOZULMASINA, 17/01/2018 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay’ın 15’inci Ceza Dairesi tarafından verilen 17.01.2018 tarihli kararında sanığın savunmalarında; kendisine bu görevin stok ve para sayımı yapılmadan verildiğini ve genel merkezden istemesine rağmen herhangi bir belgenin gönderilmediğini, suç tarihine kadar 5 personel çalıştırdığını ve maaş ödemelerinin düzensiz olmasından dolayı ayrılan bu personellerin maaşlarının, mağazanın ruhsatı ile ilgili ödemelerin, reklam, boya masrafları, temizlik, yol, yemek, su gibi rutin giderlerinin kasadan verildiğine dair ifadelerinde bulunduğu belirtilmiştir. Sanığın mesul müdür olarak işe başladığında kendisine teslim edilen para ve stok durumuna dair herhangi bir belgenin bulunmaması; mahkemenin 19.01.2012 tarihli ara kararı ile bilirkişiden muhasebe bilgisayar ortamında tutuluyorsa bununla ilgili bir aksaklık bulunup bulunmadığının da araştırmasını istemesine rağmen bilirkişi raporunda bu konuda bir tespite yer verilmediği, hesaplama esas alınan özellikle nakit masrafa dair kalemlerin açıkça belirtilmediğinden raporun denetime elverişli olmadığı; tüm dosya kapsamı birlikte değerlendirildiğinde; sanığın üzerine atılı suçu işlediğine yönelik mahkûmiyete yeter, her türlü şüpheden uzak, kesin delil elde edilemediği anlaşılmalı denilerek mahkûmiyet kararını bozulmasına karar verilmiştir. Dolayısıyla yeterli denetim kanıtı elde edilmeden mahkûmiyet kararı verilmeyeceği anlaşılmıştır.

2.7.13. Y.15.C.D.-E.2016/1388-K.2016/7313 -T.3.10.2016 Kararı

“Katılanların ortağı ve yöneticisi oldukları... şirketinde 13.04.2008 tarihinde ön muhasebe işlerini yapmak üzere işe başlayan sanığın, satış elemanlarının yapmış olduğu günlük satış işlemlerinden elde edilen paraları toplamak ve satış raporları doğrultusunda kasa defteri düzenleyerek elde edilen hasılatı muhasebeye aktarmak şeklinde görevlerinin bulunduğu, ancak çalıştığı dönem içerisinde farklı yöntemler kullanarak, hazırlanan denetim raporuna göre 34.720,00 TL’yi uhdesine geçirdiğini iddia edildiği olayda; sanığın aşamalarda tüm savunmalarında üzerine atılı suçlamaları kabul etmemesi ile 24.12.2010 tarihli bilirkişi kurulu raporundan da anlaşılacağı üzere, katılanlara ait şirketin denetime elverişli iç muhasebe sisteminin olmaması yanı sıra paraların tutanak veya belgeyle alınıp verilmemesi sebebiyle kasa toplama hatası ya da eksik geçme işleminin tek başına yeterli olmaması, yine resmi muhasebenin sanık tarafından tutulmamasından dolayı belgelerin resmi deftere intikali sırasında farkın her an görülmesinin mümkün olması ile şikayetçi şirketin resmi yevmiye defterinde kasa ve envanter açığına dair VUK açısından yapılması zorunlu kaydın yapılmaması hususları birlikte değerlendirildiğinde, sanığın üzerine atılı dolandırıcılık ve hizmet sebebiyle güveni kötüye kullanma suçlarını işlediğine dair mahkûmiyetine yeterli, her türlü şüpheden uzak, kesin ve inandırıcı delil elde edilemediği gerekçesine dayanılarak verilen beraat hükümlerinde bir isabetsizlik görülmemiştir ve hükümlerin ONANMASINA, 03.10.2016 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay’ın 15’inci Ceza Dairesi tarafından verilen 03.10.2016 tarihli kararında ön muhasebe işlerini yapmak üzere işe başlayan sanığın, satış elemanlarının yapmış olduğu günlük satış işlemlerinden elde edilen paraları toplamak ve satış raporları doğrultusunda kasa defteri düzenleyerek elde edilen hasılatı muhasebeye aktarmak şeklinde görevlerinin bulunduğu, ancak çalıştığı dönemde farklı yöntemler kullanarak, hazırlanan denetim raporuna göre 34.720,00 TL’yi uhdesine geçirdiğini iddia edildiği olayda; şirketin

denetime elverişli iç muhasebe sisteminin olmaması yanı sıra paraların tutanak veya belgeyle alınıp verilmemesi sebebiyle kasa toplama hatası ya da eksik geçme işleminin tek başına yeterli olmaması, yine resmî muhasebenin sanık tarafından tutulmamasından dolayı belgelerin resmî deftere intikali sırasında farkın her an görülmesinin mümkün olması ile şikayetçi şirketin resmî yevmiye defterinde kasa ve envanter açığına dair VUK açısından yapılması zorunlu kaydın yapılmaması hususları birlikte değerlendirildiğinde, sanığın üzerine atılı dolandırıcılık ve hizmet sebebiyle güveni kötüye kullanma suçlarını işlediğine dair mahkûmiyetine yeterli, her türlü şüpheden uzak, kesin ve inandırıcı delil elde edilemediği belirterek mahkûmiyeti yerinde bulmamıştır. İlgili karardan anlaşılacağı üzere denetime elverişli bir sistemin olmayışının elde edilen kanıtların kesin kanıt niteliğinde olmadığı görülmektedir.

2.7.14. Y.5.C.D.-E.2013/13905-K.2014/10066 -T.23.10.2014 Kararı

“3628 sayılı Yasanın 17 ve 18. maddelerine göre zimmet suçundan zarar gördüğü belirtilen Hazinenin davaya katılma ve Ceza Muhakemesi Kanununun mağdur ve katılanlar için öngördüğü haklardan yararlanma olanağına sahip bulunduğu ve tüm hükümlerin vekili tarafından temyiz edildiği anlaşılmalıdır; CMK’nın 237/2. maddesinin verdiği yetki uyarınca sadece zimmet suçu yönünden katılma talebinin kabulüne, sanık E.. S.. müdafinin süre tutum dilekçesinde sadece vekalet ücretine yönelik temyiz isteminde bulunduğu halde yasal süreden sonra verdiği gerekçeli dilekçesinde beraet hükmünün gerekçesine yönelik temyiz isteminde bulunduğu, sanık M.. Ç..’nin yüzüne karşı verilen hükmü müdafinin 1412 sayılı CMUK’nın 310/1. maddesindeki yasal bir haftalık süreden sonra 27/03/2012 tarihli dilekçesiyle temyiz ettiği anlaşılmalıdır; bu hususlara ilişkin temyiz istemlerinin 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi de gözetilerek CMUK’nın 317. maddesi uyarınca REDDİYLE, incelemenin, sanıklar F. B., M. G., Ö. L., A. Y., H. G., F. G., V. Ö., M. D. ve E.. S. müdafilerinin vekalet ücreti talebine yönelik, katılan Hazine vekilinin zimmet

suçundan kurulan beraat, katılan kooperatif vekilinin ise tüm beraet hükümlerine yönelik temyiz itirazlarıyla sınırlı olarak yapılmasına karar verildikten sonra gereği düşünüldü: Sanıklar F. B., A. K., M. Ç., E. S., Ş. K., Ş. S., M. G., H. C., Ö. L., M. N., A. Y., R. S., H. G., F. G., M. Ç., V. Ö., M. D., E. P., E. Ö. ve Ö. K. hakkında zimmet ve denetim görevini ihmal etmek suretiyle zimmete neden olma suçlarından kurulan beraet hükümlerine yönelik temyiz itirazlarının incelemesinde; Sanıklar F. B., E. S., M. G., H. C., Ö. L., M. N., A. Y., R. S., H. G., F. G., M. Ç., V. Ö. ve M. D. hakkında ihmali ve icrai davranışla görevi kötüye kullanma suçlarından verilen beraet hükümlerinin bozulması ve yeniden yapılacak yargılama sırasında nihai hükümle birlikte vekalet ücreti tayini hususunun değerlendirilecek olması karşısında delilleri takdir ve gerekçesi gösterilmek suretiyle verilen beraat hükümleri usul ve kanuna uygun olduğundan yerinde görülmeyen katılanlar vekillerinin temyiz itirazlarının reddiyle hükümlerin ONANMASINA, Sanıklar M. Ç., A. Y., F. B., M. D., M. G., Ö. L., H. C. ve E. S. hakkında ihmali davranışla görevi kötüye kullanma suçundan kurulan beraet hükümlerine yönelik temyiz incelemesinde; Olay tarihinde S.S. T. Motorlu Taşıyıcılar Kooperatifi yönetim kurulu başkan ve üyeleri olan diğer sanıklarla muhasebeci olarak görev yapan E. S.'nin, kooperatifin yevmiye defterlerinin kapanış tasdiklerini yaptırmadıkları, kanunen tutulması zorunlu olan defterlerden bazılarını tutmadıkları, bazı defterleri ise düzensiz tuttukları, 2005 yılında yapılan hiçbir ödemeyi kasayla ilişkilendirmedikleri, ortaklara yapılan avans ödemelerinin muhasebeleştirilmesinde kasa ya da banka hesabını çalıştırmadıkları, muhasebe kayıtlarını muhasebe tekniğine uygun tutmayarak denetimi engelleyici muhasebe kayıtları tesis ettikleri, iddia, savunmalar, bilirkişi raporları ve tüm dosya kapsamından anlaşılacakla; sanıklara yüklenen zincirleme şekilde ihmali davranışla görevi kötüye kullanma suçunun tüm unsurlarıyla oluştuğu nazara alınmadan dosya kapsamı, oluşa uygun düşmeyen gerekçeler ve yanlış değerlendirmeye sonuca yazılı şekilde beraet kararları verilmesi, Sanıklar M. Ç., A. Y., F. B., M. D., M. G., Ö. L., H. C., H. G., M.

N., R. S., F. G., V. Ö. ve E. S. hakkında görevi kötüye kullanma suçundan kurulan beraat hükümlerine yönelik temyiz incelemesinde ise; Suç tarihlerinde S.S. T. Motorlu Taşıyıcılar Kooperatifi yönetim kurulu başkan ve üyeleri olan diğer sanıklar ile muhasebeci sanık E. S. hakkında gerçek bir alım olmamasına karşılık 31/10/2003 tarihi itibarıyla arsa ve arazi alım bedeli gösterilen 154.000,00 TL ile ortakların borçlarının sebepsiz şekilde azaltılması ve kooperatif bünyesinde mevcut olmamasına karşın 31/12/2002, 07/12/2005 ve 31/12/2005 tarihlerinde güçlendirme fonu, çek hesabı, birikmiş amortismanlar ve özel fonlar adı altında çeşitli ödemeler yapılması suretiyle görevi kötüye kullandıkları iddiasıyla açılan kamu davasında; dosyada mevcut, hükme esas alınan bilirkişi raporlarında; kooperatifin gerçekte arsa alımı yapmadığı, güçlendirme fonu, birikmiş amortismanlar, çek hesaplarının borçlandırılmasını gerektiren işlemlerin olmadığı, yapılan muhasebe kayıtlarının muhasebe tekniğine uygun olmadığı, yersiz ve gereksiz şekilde yapıldığı, muhasebe kayıtları fiktif (gerçek olmayan) olup bu kayıtlar neticesinde 267.304,06 TL tutarındaki ortakların motorin borcu yermiye ve mizan kayıtlarından çıkartıldığı, diğer bir ifade ile ortakların motorin borcunun olduğundan daha az gösterilmesinin sağlandığı, ancak bu borçlar cari hesap kayıtlarında görüldüğünden yermiye kayıtlarının düzeltilmesi hâlinde muhasebesel denklik sağlanacağına belirtilmesi karşısında; Kooperatife ait tüm defter ve belgeler temin edilerek dosyanın konunun uzmanı Sayıştay emekli uzman denetçilerinden oluşacak yeni bir bilirkişi kuruluna tevdi edilerek yukarıda yer verilen ve gerçek dışı olduğu belirtilen işlemler nedeniyle kooperatifin hesaplarından para çıkışı olup olmadığı, zimmet olarak kabul edilebilecek eylem bulunup bulunmadığı, varsa miktarı ve niteliği ile sorumluluğu bulunan kişi ya da kişilerin tespiti hususlarını karşılayacak şekilde rapor alınmasından ve sanıkların tutmak zorunda oldukları kanuni defter ve belgelere gerçeğe aykırı kayıtlar yaptıklarının belirtilmesi karşısında resmi belgede sahtecilik suçunun denetime imkan verecek şekilde tartışılmasından sonra sonucuna göre hukuki durumlarının tayin ve takdirinin gerektiği gözetilmeden, eksik inceleme ve yetersiz gerekçelerle yazılı şekilde beraat hükümleri

kurulması kanuna aykırı, katılan kooperatif vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmiş olduğundan, hükümlerin 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi de gözetilerek CMUK'nın 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, 23/10/2014 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay'ın 5'inci Ceza Dairesi tarafından verilen 23.10.2014 tarihli kararında Motorlu Taşıyıcılar Kooperatifi yönetim kurulu başkan ve üyeleri olan diğer sanıklarla muhasebeci olarak görev yapan E.. S..'ın, kooperatifin yevmiye defterlerinin kapanış tasdiklerini yaptırmadıkları, kanunen tutulması zorunlu olan defterlerden bazılarını tutmadıkları, bazı defterleri ise düzensiz tuttıkları, 2005 yılında yapılan hiçbir ödemeyi kasayla ilişkilendirmedikleri, ortaklara yapılan avans ödemelerinin muhasebeleştirilmesinde kasa ya da banka hesabını çalıştırmadıkları, muhasebe kayıtlarını muhasebe tekniğine uygun tutmayarak denetimi engelleyici muhasebe kayıtları tesis ettikleri anlaşılan sanıkların kooperatife ait tüm defter ve belgeler temin edilerek dosyanın konunun uzmanı Sayıştay emekli uzman denetçilerinden oluşacak yeni bir bilirkişi kuruluna tevdi edilerek yukarıda yer verilen ve gerçek dışı olduğu belirtilen işlemler nedeniyle kooperatifin hesaplarından para çıkışı olup olmadığı, zimmet olarak kabul edilebilecek eylem bulunup bulunmadığı, varsa miktarı ve niteliği ile sorumluluğu bulunan kişi ya da kişilerin tespiti hususlarını karşılayacak şekilde rapor alınmasından ve sanıkların tutmak zorunda oldukları kanuni defter ve belgelere gerçeğe aykırı kayıtlar yaptıklarının belirtilmesi karşısında resmî belgede sahtecilik suçunun denetime imkan verecek şekilde tartışılmasından sonra sonucuna göre hukuki durumlarının tayin ve takdirinin gerektiği gözetilmeden, eksik inceleme ve yetersiz gerekçelerle yazılı şekilde beraat hükümleri kurulması kanuna aykırı olduğu belirtilerek kanunen tutulması zorunlu olan defterlerden bazılarını tutmamanın davalılar açısından hüküm doğuran sonuçlarına değinilmiştir.

2.7.15. Y.11.H.D.-E.2018/4974-K.2019/6524 -T.21.10.2019 Kararı

“Davacı vekili, ... 13.02.2004 tarih ve 13 Sayılı 9.2.2004 tarih ve 51 Sayılı kararları ile Uzan Grubuna ait şirketlerin ortaklarının temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimine TMSF tarafından el konulduğunu, davacı Ultra Filmcilik ve Reklamcılık San. Tic. A.Ş. Fon tarafından yönetim ve denetimine el konulan 74 adet medya grubu şirketinden bir tanesi olduğunu, Denetim Kurulu tarafından şirket kayıtları üzerinde inceleme yapıldığını ve mevcut kasa açığının hangi iş ve işlemlerden kaynaklandığı hususunda denetim kurulu raporu tanzim edildiğini, tanzim edilen denetim kurulu raporu uyarınca şirket kasasında mevcut açığın, fiili olarak şirket kasasına ödenmemekle birlikte fiktif olarak ödenmiş gibi gösterilen Apel ödemelerinden kaynaklandığı tespit edildiğini, dava konusu fiktif apel tahsilatlarının yapıldığı dönemlerde usulsüz filler organize ve iştirak eden, onaylayan, yürüten ve talimat veren, şirket muhasebe, finans ve diğer ilgili departmanlarda görev yapan şirket muhasebe, finans ve diğer ilgili departmanlarda görev yapan ve şirket ortakları ile birlikte hareket ederek söz konusu işlemleri gerçekleştiren şirket çalışanlarının hakim ortaklar, yönetim ve denetim kurulu üyeleri ile şirket ortakları ile birlikte müşterek ve müteselsil olarak şirket zararından sorumlu olduğunu ıleri sürerek sorumlu oldukları miktarlara ilgili yıllardan itibaren işleyecek kademeli ticari faizi ile birlikte tahsilini talep etmiş, daha sonra dava ıslah edilerek alacak miktarını 296.000,00 TL'ye yükseltmiştir. Mahkemece, tüm dosya kapsamına göre; davacı şirkete TSMF tarafından el konulmadan bir kaç gün sonra belirlenen kasa açığının apel ödemelerinin fiktif olmasından kaynaklandığının kesin ve inandırıcı olarak ispat edilemediği, kasa açığının el konulma tarihinden sonra ve tespit tarihine kadar geçen süre içinde meydana gelmesinin de mümkün olduğu gerekçesiyle, haklarında dava atıye terkedilen davalılar ..., Gönül Durgut hakkındaki davaların HMK 150. maddesi gereğince açılmamış sayılmasına, diğer davalılar hakkındaki davaların reddine karar verilmiştir. Dolayısıyla hükmün ONANMASINA, 21/10/2019 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay'ın 11'inci Hukuk Dairesi tarafından verilen 21.10.2019 tarihli kararda Uzan Grubuna ait şirketlerin ortaklarının temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimine TMSF tarafından el konulduğunu, davacı Ultra Filmcilik ve Reklamcılık San. Tic. AŞ Fon tarafından yönetim ve denetimine el konulan 74 adet medya grubu şirketinden bir tanesi olduğunu, Denetim Kurulu tarafından şirket kayıtları üzerinde inceleme yapıldığını ve mevcut kasa açığının hangi iş ve işlemlerden kaynaklandığı hususunda denetim kurulu raporu tanzim edildiğini, tanzim edilen denetim kurulu raporu uyarınca şirket kasasında mevcut açığın, fiili olarak şirket kasasına ödenmemekle birlikte fiktif olarak ödenmiş gibi gösterilen apel ödemelerinden kaynaklandığı tespit edildiğini, dava konusu fiktif apel tahsilatlarının yapıldığı dönemlerde usulsüz fiiller organize ve iştirak eden, onaylayan, yürüten ve talimat veren, şirket muhasebe, finans ve diğer ilgili departmanlarda görev yapan şirket muhasebe, finans ve diğer ilgili departmanlarda görev yapan ve şirket ortakları ile birlikte hareket ederek söz konusu işlemleri gerçekleştiren şirket çalışanlarının hâkim ortaklar, yönetim ve denetim kurulu üyeleri ile şirket ortakları ile birlikte müşterek ve müteselsil olarak şirket zararından sorumlu olduğuna yönelik iddiaların incelenerek, tüm dosya kapsamına göre; davacı şirkete TSMF tarafından el konulmadan birkaç gün sonra belirlenen kasa açığının apel ödemelerinin fiktif olmasından kaynaklandığının kesin ve inandırıcı olarak ispat edilemediği, kasa açığının el konulma tarihinden sonra ve tespit tarihine kadar geçen süre içinde meydana gelmesinin de mümkün olduğu gerekçesiyle, haklarında dava atıye terk edilen davalılar hakkındaki sorumluluğun yeterli denetim kanıtları elde edilmediği gerekçesiyle açılmamış sayıldığı görülmektedir.

**2.7.16. Y.11. H.D.-E. 2015/8830-K. 2015/13568-T.
17.12.2015 Kararı**

“Davacı vekili, davalı ...’nin günlük olarak yayımlanan ...nin, ...’nin ... venin, ...’nin ...nin yayıncısı olduğunu, davalılardan ...’nin ise gazete, dergi dağıtım işi ile iştirak ettiğini, davalıların gün-

lük olarak yayınlanmakta olan tüm yayınların o güne dair tahmini satışları ile bir önceki güne dair kesin satışlarının karşılaştırıldığı ve yine karşılaştırmalı haftalık tiraj bilgilerini iltiva eden raporlar ürettiğini, hazırlanan raporlar yolu ile gazetelerin dağıtıldıkları güne ait tahmini satışları ile bir önceki güne ait kesin satışlarını reklam verenlere ve okuyuculara/müşterilere ulaştırıldığını, gerçek tiraj bilgilerine ulaşma sürecinin asgari 7, azami 30 gün olmasına rağmen dağıtım şirketleri tarafından dağıtımdan bir gün sonra “kesin satış” olarak ilan edilen tiraj bilgilerinin gerçeği yansıtmadığını, bu sebeple davalılar tarafından açıklanan tirajların gerçek olmadığını, ayrıca açıklanan bu tiraj bilgilerinin objektif standartlar doğrultusunda denetlenmediğinden gerçeklik ve güvenilirlikten uzak olduğunu, hukuka aykırı karşılaştırmalı reklam niteliğinde bulduklarını ileri sürerek, davalıların eylemlerinin TTK'nın 56 ve 57 md gereğince haksız rekabet teşkil ettiğinin tespitine ve menine, mezkur beyanların düzeltilmesine, 50.000,00 TL manevi tazminatın dava tarihinden itibaren işletilecek ticari temerrüt faizi ile birlikte davalılardan müteselsilen tahsiline karar verilmesini talep ve dava etmiştir. Davalılar vekili, davacının haksız rekabet iddiasının şüpheye bir başka deyişle varsayımına dayandığını, davalı şirketler tarafından hazırlanan tiraj raporlarının gerçeği yansıttığını savunarak davanın reddini istemiştir. Mahkemece, iddia, savunma, bilirkişi raporu ve dosya kapsamına göre, davanın kısmen kabulüne, aralarında hukuki ve fiili bağlantı bulunan davalıların dağıtım şirketinin kesin satışları elde etmesi için gereken süreyi beklemeden dağıtımın yapıldığı, hali hazırda satışta olan yayınlar ile ilgili gerçek durumu yansıtmaya uygun mahiyette olmayan, bağımsız denetimden geçmeyen tahmini satış ve bir önceki güne dair gerçek durumu yansıtmayan tiraj bilgilerinin gerçek ve kesin tirajlar olarak kamuoyuna sunulmasının haksız rekabet oluşturulduğunun tespiti ve menine, 10.000,00 TL manevi tazminatın dava tarihinden itibaren işleyecek ticari temerrüt faizi ile birlikte davalılardan müştereken ve müteselsilen tahsili ile davacı tarafa ödenmesine, hükmün özetinin gazetede ilanına dair ve bakiye taleplerin reddine karar verilmiştir. 1-) Dava, haksız rekabetin tespiti, menî, mezkûr beyanların düzeltilmesi ve ma-

nevi tazminat istemlerine ilişkindir. Dava dilekçesiyle, davaluların henüz tiraj verilerinin sağlıklı ve kesin olarak elde edebilecekleri sürecin tamamlanmasını dahi beklemeden “kesin satışlar” ve “tahmini satışlar” başlığı altında açıklama yaptıkları, bir dağıtım şirketinin kesin satışları elde etmesi için geçmesi gereken sürenin asgari 7 azami 30 gün olduğu, bu itibarla dağıtımın yapıldığı ve hâlihazırda satışta olan tüm yayınlarla ilgili o gün yapılan “tahmini satış” açıklamalarıyla bir gün öncesine dair yapılan “kesin satış” açıklamalarının gerçek durumu yansıtmasının teknik olarak mümkün olmadığı, buna rağmen davaluların bu tirajları kesin ve doğru tirajlar olarak dağıtımını yaptıkları yayıncılar ile bir takım medya internet sitelerine gönderdiği ve bu şekilde bunların tüm kamuoyuyla paylaşılmasını sağladıkları, diğer yandan, açıklanan tiraj bilgileri, uluslararası kabul görmüş denetim standartlarına göre denetlenmediğinden, bunların gerçekliğinin ve tarafsızlığının teyit edilebilmesinin de mümkün olmadığı, herhangi bir denetime tabi tutulmayan ve özellikle de dağıtım şirketiyle aynı yayın grubunda bulunan yayınlara dair verilen tiraj bilgilerinin gerçeği yansıtmayacağı ve bunların gerçek ve kesin tirajlar olarak kamuoyuna sunulmasının haksız rekabet hali teşkil edeceği ileri sürülmüş; davalılar vekilince ise hazırlanan tiraj raporlarının gerçeği yansıttığı, gazetelere ait satış verilerinin pazarlama verilerine göre oluşan günlük satış verisi ve faturalar esas değerlerden oluşan satış verileri olmak üzere iki şekilde çıkarıldığı, pazarlama verilerine göre oluşan satış verisinin davalı dağıtım şirketinin baş bayileri ile arasındaki iletişimi ve veri akışını sağlayan ... sisteminden elde edildiği, baş bayilerin son satıcı dağıtımlarını ... üzerinden sisteme girip (merkezi planlama kapsamındaki yayınlar ... in merkezinde planlanarak ... bayi ekranlarına konulmaktadır) ertesi gün satılmayıp geri toplanan iadeleri de yine ... sistemine son satıcı bazında girdikleri, tüm son satıcılardan elde edilen işbu günlük verilerle ilgili gazetenin bir gün önceki satış verisinin elde edildiği, günlük iade girişi yapılamayan son satıcı adedinin toplam son satış adedinin en fazla %5’i kadar olduğu, iadesi girilemeyen işbu son satıcıların satış verilerinin, diğer son satıcıların iade oranları esas alınarak hesaplandığı,

faturaya esas teşkil eden satış verisinin ise baş bayiiiler ile davalı ... arasındaki satış ve muhasebe işlemlerinin yürütüldüğü SAP sistemi üzerinden takip edildiği, davalı şirket tarafından bayilere bir hafta süre ile gönderilen yayınların haftalık olarak fatura edilirken, bayilerin de aynı döneme dair satılmayıp iade edilen yayınları davalı şirkete fatura ettikleri, işbu iki fatura arasındaki farkın net satış değerini oluşturduğu, faturaya esas satış verilerinin aylık olarak Basın İlan Kurumuna bildirildiği, Kurumun zaman zaman yayınevi nezdinde denetim yapabildiği, ülke genelinde uygulanan tek tiraj raporlama metodunun kullanıldığı, ticari teamüllere uygun olarak yapılan tiraj raporlamasının dürüstlük kurallarına aykırı olmadığı savunulmuştur. Mahkemece aralarında hukuki ve fülî bağlantı bulunan davalıların dağıtım şirketinin kesin satışları elde etmesi için gereken süreyi beklemeden dağıtımın yapıldığı, hali hazırda satışta olan yayınlar ile ilgili gerçek durumu yansıtmaya uygun mahiyette olmayan, bağımsız denetimden geçmeyen tahmini satış ve bir önceki güne dair gerçek durumu yansıtmayan tiraj bilgilerinin gerçek ve kesin tirajlar olarak kamuoyuna sunulmasının haksız rekabet oluşturulduğu kabul edilerek, yazılı şekilde karar verilmiştir. Mahkemece hükme dayanak yapılan bilirkişi raporunda Türkiye’de tiraj denetimi açısından doğru güvenilir objektif ve şeffaf bir kurum bulunmadığı, her yayın grubunun kendi tiraj rakamlarını kendi yayınladığı veya bu bilgileri yayınlayan kurumlara göndererek yayınlattığı, bu sebeple de uluslar arası standartlarda ve tarafsız olduklarının söylenemeyeceği, davalı kurumların yayınladıkları tiraj rakamlarının tarafsız olduğunun tartışmalı olduğu, tüm sektörler bazında pazar payına bakıldığında ...’e bağlı medya sektörü dahilinde veya haricinde pek çok kurum ve kuruluş bulunduğu, bu açıdan davacı vekilinin bir dağıtım şirketinin kesin satışları elde etmesi için geçmesi gereken sürenin asgari 7 azami 30 gün olduğu, dağıtımın yapıldığı ve halihazırda satışta olan yayınlarla ilgili o gün yapılan tahmini satış açıklamalarıyla bir gün öncesine dair yapılan kesin satış açıklamalarının gerçek durumu yansıtmadığının teknik olarak mümkün olmadığı iddialarının gerçeği yansıttığı bildirilmiştir. Dava konusu uyumsuzlukta ayrıntısıyla açıklanan taraf iddia

ve savunmaları nazara alınarak davalının bildirdiği sistemi üzerinde inceleme yapmak somut veriler değerlendirilerek sonucuna göre davalıların eyleminin haksız rekabet oluşturup oluşturmadığı belirlenmelidir. Davalı tarafça yapılan bilgisayar üzerinde kullanılan ve sipariş takiplerinin de üzerinde yapıldığı ... sistemi ile gün bazında bayilere gönderilen gazete adedi ve bunlardan ne kadarının satıldığı ve ne kadarının iade olunduğunun gün bazında takip edildiği, yanılma payının olmadığı yönündeki savunma gereğince inceleme yapılmadığı gibi yayınlanan tirajların aslında raporlanması gereken tiraj sayılarından farklı olup olmadığı yönünde bir tespit de yoktur. Yani olması gereken tiraj raporları da gösterilmemiştir. Ayrıca bilirkişi raporunda bir dağıtım şirketinin kesin satışları elde etmesi için geçmesi gereken sürenin asgari 7 azami 30 gün olduğu yönündeki belirlemesi gerekçesiz olup, bilirkişi raporunda ifade edilen hususlar soyut nitelik arz etmektedir. Bu suretle; bilirkişi raporuna yapılan itirazlar karşılanmaksızın eksik incelemeye dayalı yazılı şekilde hüküm tesisi doğru görülmemiş ve hükmün BOZULMASINA 26.5.2016 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay’ın 11’inci Hukuk Dairesi tarafından verilen 17.12.2015 tarihli kararda, günlük gazete tiraj bilgilerinin bağımsız denetimden geçmeyen tahminî satış ve bir önceki güne dair gerçek durumu yansıtmayan tiraj bilgilerinin gerçek ve kesin tirajlar olarak kamuoyuna sunulmasının haksız rekabet oluşturduğu, açıklanan tiraj bilgilerinin uluslararası kabul görmüş denetim standartlarına göre denetlenmediği, bunların gerçekliğinin ve tarafsızlığının teyit edilebilmesinin de mümkün olmadığı, herhangi bir denetime tabi tutulmayan ve özellikle de dağıtım şirketiyle aynı yayın grubunda bulunan yayınlara dair verilen tiraj bilgilerinin gerçeği yansıtmayacağı ve bunların gerçek ve kesin tirajlar olarak kamuoyuna sunulmasının haksız rekabet hâli teşkil edeceği ileri sürülerek açılan davada bağımsız denetimin gerçek tiraj bilgilerinin tespitinde işlevselliğinden bahsedilmiştir. Böylece bağımsız denetim sonucu elde edilen bilgilerin veri tabanından alınan bilgilere dair bir kıyas oluşturacağı görülmektedir.

2.7.17. Y.11. H.D.-E. 2016/8521-K. 2017/15637-T. 18.12.2017 Kararı

“Davacı vekili, müvekkillerinin toplam %49 hisse ile ortak oldukları davalı Şirket’in diğer ortağının da dava dışı A.Ş. olduğunu, bir süre sonra anılan banka ile diğer ortaklar arasında sorun yaşanmaya başladığını, daha önce seçimle gelen yönetim kurulu üyelerinin yerine banka tarafından atamalar yapılarak TTK’na aykırı davranıldığını, davacı ... tarafından şirketin tek malvarlığı olan otel için 10.600.000 TL tutarında ilave yatırım yapıldığını, davaya konu 19.03.2007 tarihli olağan genel kurul toplantısında da yönetim ve denetim kurulu raporlarının ait oldukları dönemde görevde olmayan kişilerce hazırlandığını, bilançonun görüşülmesinin ertelenmesine dair kararda hangi tarihe ertelendiğinin belirtilmediğini, denetim ve muhasebe kayıtlarının düzenlenmesi için anlaşma imzalanana kişilerden birisine yapılan ödemenin istirdadına karar verilirken, diğeri hakkında bir işlem yapılmamasına dair çelişkili kararlar alındığını, şirket sermayesinin 7.350 TL’den 500.000 TL’ne artırılmasına karar verilmesinin de hatalı olduğunu, zira davacı ...’ın anılan ilave yatırımının kredi borcundan düşüldükten sonra aynı sermaye olarak konulması talebi üzerinde durulmadığını, sermayenin zaten tamamı ödenmiş şekilde 7.000.000 TL iken neden 7.350 TL olarak kabul edildiğinin ve artırılan 1/4’ünün nasıl nakden ödendiğinin meçhul olduğunu, %50 hisse ile ortak olan tarafa dilediği zamanda teftiş yetkisi tanınmasının da azınlık haklarını bertaraf etmeye yönelik olduğunu, anılan bankanın tüzel kişilerin yönetim kurulunda bir kişi ile temsil edilebileceği kuralına aykırı şekilde üç yönetim kurulu üyesinin de bankanın belirlediği kişilerden seçildiğini, yeni seçilen yönetim ve denetim kurulu üyelerine ücret ödenmesine dair kararın iptalinin gerektiğini, zira davalı şirketin bu parayı ödeyecek gücü olmayıp ödemeyi anılan bankadan avans çekmek suretiyle yaptığını ileri sürerek, davalı Şirket’in 19.03.2007 tarihli genel kurul toplantısının iptaline karar verilmesini talep ve dava etmiştir. Mahkemece, bozmaya uyularak yapılan yargılama sonucunda, 19/03/2007 tarihli olağan genel kurul toplantısında alınan ve davaya konu yapılan gündemin 12. maddesine ait kararın iptali dışın-

daki gündem maddelerine yönelik verilen kararlar kesinleşmiş olmakla, bunlar hakkında yeniden karar verilmesine yer olmadığına, gündemin 12.maddesi yönünden ise her ne kadar karar nisabına aykırı durum bulunmamakta ise de, davalı şirketin büyük ortağı durumundaki A.Ş. ile diğer gerçek kişi ortakları arasında 2004 yılında kayyum'in daveti ile sulh işleminin yapıldığı, bundan sonraki yönetim kurullarında da bankanın 2, gerçek kişi ortakların 1 temsilci ile temsil edildikleri buna rağmen davaya konu genel kurul toplantısında şirketin 3 yönetim kurulu üyesinin tamamının A.Ş.'nin gösterdiği adaylardan seçilmesinin ortaklar arasında yarar dengesini bozduğu, bu durumun azınlık pay sahiplerinin aleyhine olması sebebiyle objektif iyi niyet kurallarıyla bağdaşmadığı gerekçesi ile 12.gündem maddesinde alınan kararın anılan gerekçelerle iptaline karar verilmiştir. 2010/5601 Esas 2010/ 11891 Karar sayılı ilk bozma ilamından sonra gerek davalı şirket ve gerek fer'i müdahil vekili tarafından karar düzeltme talebinde bulunulmuş ise de, Dairemiz bozma ilamında belirtilen sulh işleminin olmadığı yönünde herhangi bir itirazda bulunulmamış olmasına göre, davalı Şirket ve fer'i müdahil vekilinin bütün temyiz itirazları yerinde değildir. Yukarıda açıklanan nedenlerle, hükmün ONANMASINA, 17/12/2015 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay'ın 11'inci Hukuk Dairesi tarafından verilen 18.12.2017 tarihli kararda, denetim ve muhasebe kayıtlarının düzenlenmesi için anlaşma imzalanan kişilerden birisine yapılan ödemenin istirdadına karar verilirken diğeri hakkında bir işlem yapılmamasına dair çelişkili kararlar alındığından, dolayısıyla denetim sürecinde ödeme yönünden verilen bir çelişkili kararın davayı etkileyen kamtlar arasında sayıldığı durumdan bahsedilmiştir.

2.7.18. Y.11.H.D.-E.2015/11490-K.2016/5269 -T.10.5.2016 Kararı

“Davacı vekili, 2011 yılında yapılan incelemede kasa açığı tespit edildiğini, davalı S.. E.’in fabrika idari işler müdür yardımcısı, davalı C.. Ö.’nün muhasebe müdür yardımcısı, davalı B.. E.’nin ise

vezne şefi olarak görev yaptığını, müdür yardımcılarının 2010 yılı başındaki kasa açığını yetkililere bildirmediklerini, 2008 ve 2009 yılı sonundaki vezne tediye kasası bakiyelerini stoklar hesabına aktararak delilleri gizlediklerini, davalı S.. E.'nin düzenlediği usulsüz tediye notları ile fabrika imkânlarını şahsi ihtiyaçları için kullandığını, 2011 Temmuz ayı itibarıyla 157.848,73 TL kasa açığı tespit edildiğini, 102.000 TL'nin soruşturma devam ederken davalı B..... E..... tarafından ödendiğini, bakiye 55.848,73 TL kasa açığı alacaklarının kaldığını, ayrıca A..... Hırdavat Ltd.nin iki adet fatura bedelinin ödenmediğinden bahisle müvekkiline müracaatta bulunduğu, davalı B.. E.'nin ikinci veznedar İzzet Kandemir adına vezne icmaline ödenmiş gibi kayıt düşerek muhasebeleştirdiğini, 61.268,04 TL asıl alacak, 73.641,28 TL işlemler faiz toplamı 134.909,32 TL alacakları bulunduğu ileri sürerek, anılan miktarın davalılardan müştereken ve müteselsilen tahsilini talep ve dava etmiştir. Davalı S.. E. vekili, müvekkilinin 10.5.2007 tarihinde fabrikada çalışmaya başladığını, nitelikli elemanların Batı illerine tayininin çıktığını, yetersiz elemanlar ile çalışıldığını, kasa açığını davalının ortaya çıkardığını, davalı vezne şefi B.. E.'nin zimmet suçunu işlediğini, fabrikanın işlerinin yürümesi için makbuzla ödeme yapıldığını, faturalar geldiğinde bunların kapatıldığını savunarak davanın reddini istemiştir. Davalı C.. Ö.. vekili, davaya konu zararın davalı vezne şefi B.. E.'nin 2006-2011 arası zimmetine para geçirmesi sebebiyle doğduğunu, bu süre zarfında fabrikada üç defa teftiş yapıldığı hâlde kasa açığının tespit edilmediğini, müvekkilinin 29.6.2009 tarihinde görevine atandığını, 15.1.2010 tarihinde yapılan kasa sayımında 26.056,70 TL açık belirlendiğini, durumun muhasebe müdürü S.. E.'ye iletildiğini, kasa açığının en kısa sürede kapatılması için davalı B.. E.'nin sözlü olarak uyarıldığını, davalı B.. E.'nin belgeler üzerinde açığı kapatmış gibi gösterdiğini, davalının atandığı tarih itibarıyla kasa açığının 200.000 TL olduğunu, kasa açığının Nisan 2006 tarihinden beri süregeldiğini, müvekkilinin görev tarihinden önceki olaylardan sorumlu tutulamayacağını savunarak, davanın reddini istemiştir. Davalı B.. E.. vekili, müvek-

kilinin davacı fabrikada 24 yıldır görev yaptığını, davalı S.. E.'nin muhasebe müdür yardımcılığı görevini yaparken üzerlerine baskı kurarak uygunsuz işler yaptırdığını, sürekli tediye makbuzları düzenleyerek kasadan ödeme yapılmasını istediğini, teftiş sırasında bu tediye makbuzlarını sunduklarını, tediye makbuzları ile yapılan ödemelerin bir kısmının geri gelmediğini, zimmetlerine para geçirmediğini, soruşturma sırasında kasa açığının yatırmalarının istendiğini, müvekkilinin kişiliğinin zarar görmemesi için 157.000 TL'yi Temmuz ve Ağustos aylarında fabrika banka ve vezne hesabına yatırdığını savunarak davanın reddini istemiştir. Mahkemece, iddia, savunma, bilirkişi raporu ve dosya kapsamına göre, davalı B.. E.'nin vezne şefi, davalı S.. E.'nin fabrika idari işler müdür yardımcısı, davalı C.. Ö.'nün muhasebe müdür yardımcısı olduğu, davacı fabrikanın 2011 yılında yapılan incelemesinde 157.848,73 TL kasa açığı tespit edildiği, 102.000 TL kısmının teftiş sırasında davalı Burhan Erdem tarafından ödendiği, vezne şefinin olayda birinci derece sorumlu olduğu, diğer davalıların da denetim görevini kasıtlı olarak yerine getirmediği, belirlenen tutardan müştereken ve müteselsilen sorumlu buldukları gerekçesiyle, davanın kısmen kabulüne, 131.336,04 TL'nin davalılardan tahsiline karar verilmiştir. 1-) Dava dosyası içerisindeki bilgi ve belgelere, mahkeme kararının gerekçesinde dayanılan delillerin tartışılıp değerlendirilmesinde usul ve yasaya aykırı bir yön bulunmadığına göre, davacı ve davalı B.. E.. vekilinin tüm, davalı S..... E....., C.. Ö.. vekilinin aşağıdaki bendin kapsamı dışında kalan sair temyiz itirazlarının reddine karar vermek gerekmiştir. 2-) Dava, fabrika müdür yardımcısı ve muhasebe müdür yardımcısının kasa açığından kaynaklanan tazminat istemine dair olup teftiş kurulu ve bilirkişi raporu ile kasa açığının Nisan 2006-Temmuz 2011 arasında oluştuğu konusunda ihtilaf bulunmamaktadır. Somut olayda, mahkemece fabrika idari işler müdür yardımcısı S..... E..... ile muhasebe müdür yardımcısı C.. Ö.'nün denetim görevlerini yerine getirmeyerek ve fabrika müdürüne bilgi vermeyerek kasa açığının oluşmasına neden oldukları gerekçesiyle, 2006-2011 arası gerçekleşen kasa açığının tama-

mından müştereken ve müteselsilen sorumluluklarına karar verilmiş ise de, davalı S..... F..... Nisan 2007 tarihinde, davalı C.. Ö.. ise 29.6.2009 tarihinde fabrikada işe başladığını savunmuş olup, bu durumda davalıların göreve başlama tarihleri öncesinde oluşmaya başlayan kasa açığından ne şekilde sorumlu oldukları, göreve başladıkları tarih itibarıyla kasa açığı bulunduğu hâlde bu durumu amirlerine bildirmede kusurları olup olmadığı, davacı şirketin görev ve yetki talimatı çerçevesinde davalıların denetim görevinin kapsamı değerlendirilip, tartışılarak oluşacak sonuç çerçevesinde bir karar vermek gerekirken, yazılı şekilde hüküm tesisi doğru olmamış, kararın açıklanan bu sebeple bozulması gerekmiştir. Yukarıda (1) numaralı bentte açıklanan sebeplerle davacı, davalı B.. E.. vekilinin tüm, davalı S.... F..., C.. Ö.. vekilinin sair temyiz itirazlarının REDDİNE, (2) numaralı bentte açıklanan sebeplerle davalı S..... F....., C.. Ö.. vekilinin temyiz itirazının kabulüyle hükmün anılan davalılar yararına BOZULMASINA, takdir olunan 1.350,00 TL duruşma vekalet ücretinin davacıdan alınarak davalı B.. E..’e verilmesine, ödedikleri temyiz peşin harcın istekleri hâlinde temyiz eden davalılardan S.. F. ve C.. Ö..’ye iadesine, aşağıda yazılı bakiye 6.728,67 TL temyiz ilam harcının temyiz eden davalı B.. E..’den alınmasına, istenmesi hâlinde aşağıda yazılı 31,82 TL harcın temyiz eden davacıya iadesine, 10.5.2016 tarihinde oy birliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay’ın 11’inci Hukuk Dairesi tarafından verilen 10.5.2016 tarihli kararında, davacı tarafından 2011 yılında yapılan incelemede kasa açığı tespit edildiğini, davalı S.. F.’nin fabrika idari işler müdür yardımcısı, davalı C.. Ö.’nün muhasebe müdür yardımcısı, davalı B.. E.’nin ise vezne şefi olarak görev yaptığını, müdür yardımcılarının 2010 yılı başındaki kasa açığını yetkililere bildirmediklerini, 2008 ve 2009 yılı sonundaki vezne tediye kassası bakiyelerini stoklar hesabına aktararak delilleri gizlediklerin miktarın davalılardan müştereken ve müteselsilen tahsilinin talebi söz konusudur. Davada, davacı şirketin görev ve yetki talimatı çerçevesinde davalıların denetim görevinin kapsamı değerlendiril-

rilip, tartışılarak oluşacak sonuç çerçevesinde bir karar vermek gerekirken, yazılı şekilde hüküm tesisi doğru olmamış, kararın açıklanan bu sebeple bozulduğu görülmüştür. Dolayısıyla herhangi bir denetim faaliyetinde iç denetçinin denetim görev ve sorumluluklarının net çizgilerle belirlenmesi hususu önem arz etmektedir. Böylelikle iç denetçinin ortaya çıkabilecek olası bir açıktan belirlenen görev ve sorumlulukları nispetinde sorumlu olacağı anlaşılmaktadır.

2.7.19. Y.15.C.D.-E.2017/14981-K.2017/18963 -T.27.9.2017 Kararı

“Mahkemeye hüküm fıkrasının suç türü bölümünde hizmet sebebiyle güveni kötüye kullanma suçunun yazılmaması suretiyle hataya düşülmesi mahâlinde düzeltilmesi mümkün görülmüştür. Sanığın katılan şirketin ...Şubesi'nde depo sorumlusu olarak çalışırken bir takım usulsüzlükler yaptığı iddiasıyla kurum müfettişleri tarafından yapılan denetimler sonucunda sanığın şirket hesaplarına aktarmadığı 24.878,00 TL'yi mal edindiği, bu durumun ortaya çıkmaması için ürün satın almış gibi adına açık hesap kaydı oluşturulan ... adına aslı temin edilemeyen ... Peyzaj Mimarlık Müh. Tic. Ltd. Şti.'nin teminat amacıyla verdiği 30/05/2007 tarihli, 10.000,00 TL. tutarındaki çeki ciro ederek muhasebe kayıtlarındaki açığı kapatmaya çalıştığı, durum ortaya çıkınca da 30/05/2007 vadeli 10.000,00 TL. tutarlı ve 31/07/2007 vadeli 9.432 TL. tutarında iki adet senedi imzalayarak verdiği, şirketi uğrattığı zararın büyük bir kısmını soruşturmadan önce ödediğinin iddia edildiği somut olayda; A-)Sanık hakkında resmi belgede sahtecilik suçundan kurulan hükme yönelik temyiz talebinin incelenmesinde; Sanığın sorgusunun yapıldığı 16/09/2009 tarihinden temyiz inceleme gününe kadar 5237 Sayılı TCK'nın 66/1-e maddesinde öngörülen 8 yıllık dava zaman aşımının dolduğu anlaşıldığından; 5320 Sayılı Kanun'un 6723 Sayılı Kanun'un 33. maddesiyle değişik 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca hükmün BOZULMASINA, ancak, bu husus yeniden yargılama yapılmasını gerektirmedi-

ğinden aynı Kanun'un 322. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 5271 Sayılı CMK'nın 223/8. maddesi gereğince sanık hakkında açılan kamu davasının zamanlaşımı sebebiyle DÜŞMESİNE, B-) Sanık hakkında hizmet sebebiyle güveni kötüye kullanma kurulan hükme yönelik temyiz talebinin incelenmesinde; Dairemizin 11.09.2014 tarih, 2013-355 E., 2014/14514 K. sayılı kararı ile eksik inceleme sonucu hüküm kurulduğu gerekçesiyle Mersin 8. Asliye Ceza Mahkemesi'nin 04.03.2010 tarih, 2009/290 E. 2010/261 K. sayılı kararının bozulduğu, Mahkemece 11.02.2015 tarihli ara kararı ile bozma ilamına uyulmasına karar verilmesine rağmen mahkeme tarafından bozma ilamında belirtilen hususlarda araştırma yapılmaksızın bozma ilamını etkisiz hale getirecek şekilde hüküm kurulduğu anlaşılmakla; gerçeğin hiçbir kuşkuyla yer vermeksizin tespiti bakımından; 1-) Şikayet dilekçesi ve katılan şirketin denetim raporunda belirtilen hususlar gözetilerek öncelikle katılan şirketin dosya arasında bir sureti bulunan teftiş kuruluna ait 18.04.2007 tarihli soruşturma raporu ile eklerinin onaylı birer sureti getirilmesi, 2-) Katılan şirketin ... şubesine ait muhasebe kayıtları üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak iddiaların doğru olup olmadığının araştırılması, 3-) Suça konu çekin keşideci olan... 'un tanık sıfatıyla dinlenerek çeki ne amaçla sanığa verdiği, sanığın şirket müşterilerinden ...'in hesabını kapatması için çeki kullandığından haberi olup olmadığının sorulması, yine bu kapsamda sanığın savunmasında muhasebe müdürü ...'in kendisine talimat verdiğini iddia etmesi karşısında... 'in ifadesine başvurulması, 5-) Denetim raporuna göre sanığın... 'in mal satın almamasına ve haberi olmamasına rağmen adına açık hesap kaydı oluşturduğu iddialarının araştırılıp, ismi geçen müşterinin tanık sıfatıyla dinlenerek herhangi bir mal satın alıp almadığının, adına açılmış hesabın ... tarafından keşide edilen çek ile kapatıldığından haberdar olup olmadığının araştırılması, 6-) Sanığın aynı şirkette birlikte çalıştığı ve denetim raporunda ismi geçen ... ile... 'in tanık sıfatıyla dinlenip iddialar hakkında bilgilerinin bulunup bulunmadığının sorulması, kanuna aykırı olup, kararın BOZULMASINA, 27.09.2017 tarihinde oybirliği ile karar verilmiştir." (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay'ın 15'inci Ceza Dairesi tarafından verilen 27.9.2017 tarihli kararında, ceza yargılamasında sanık hakkında resmî belgede sahtecilik suçundan kurulan hükme delil teşkil eden denetim raporlarından bahsedilerek, bu denetim raporlarının ayrıca bilirkişi incelemesiyle de doğrulanması istenmiştir. Dolayısıyla ticari davalarda denetim raporlarının delil niteliği ile ceza davalarında denetim raporlarının delil niteliği arasında farklılık bulunmaktadır. Bunun en önemli sebebinin ceza davalarındaki asıl amacın maddi gerçeğe ulaşma çabası olduğu dolayısıyla ticari davalarda denetim raporları daha güçlü delil olarak kabul edilirken ceza davalarında denetim raporları nispeten daha zayıf delil olarak kabul edilmektedir.

**2.7.20. Y.7.C.D.-E.2009/7113-K.2010/12241
-T.13.7.2010 Kararı**

“Suç tarihinden sonra atanan T. İmar Bankası T.A.Ş. İflas İdaresinin doğrudan doğruya zarar görmediği gibi davaya katılmasına karar verilmesi de hükmü temyize hak kazandırmayacağından, anılan kurum vekilinin temyiz inceleme isteminin 5320 sayılı yasanın 8/1. maddesi gereğince yürürlükte bulunan CMUK.nun 317. maddesi uyarınca REDDİNE, Sanıklar Kemal Uzan, Yavuz Uzan. Murat Hakan Uzan ve Yeşim Öztürk haklarında verilen davanın tefrik edilmesine dair kararının temyizi kabil bulunmadığından katılanlar Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu vekili ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu vekilinin anılan sanıklara yönelik temyiz inceleme istemlerinin 5320 sayılı yasanın 8/1. maddesi gereğince yürürlükte bulunan CMUK.nun 317. maddesi uyarınca REDDİNE, Sanık Hilmi Başaran müdafininin temyizi ve O yer Cumhuriyet Savcısının sanık Çiğdem Karakoç'a yönelik temyizi ile katılanlar Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu vekillerinin bu sanıklar ile birlikte sanıklar Mehmet Koray Özkaya, Ahmet İsmail Sevinç, Bilge Doğru, Nimet Hülya Talu ve Birol Çilingir'e yönelik temyizleri üzerine yapılan incelemede hükmolunan cezanın miktarı itibarıyla sanık müdafininin duruşmalı inceleme isteğinin reddine

ve yapılan duruşmaya, toplanan ve karar yerinde açıklanan delillere, gösterilen gerekçeye ve takdire göre, temyiz edenlerin yerinde görülme-
yen temyiz itirazlarının reddiyle, sanık Hilmi Başaran'ın mahkûmi-
yetine, sanıklar Mehmet Koray Özkaya, Ahmet İsmail Sevinç, Bilge
Doğru, Nimet Hülya Talu ve Birol Çilingir'in ise beraatlerine dair
verilen hükümlerin ONANMASINA, 13.07.2010 günü sanık Hilmi
Başaran yönüyle oy çokluğuyla, diğer sanıklar bakımından oy birliğiyle
karar verildi. Karşı oy; Sanık Hilmi Başaran'ın İmar Bankası A.Ş.
Genel Müdür ve Yönetim Kurulu Üyesi sıfatı ile görev yaptığı dönem
içinde. 31/01/2002-31/05/2003 tarihleri arasında anılan bankanın,
bankacılık işlemleri ile ilgili olarak işlemlerin kayıt dışı bırakılmasını
sağladığı gerçek mahiyetlerine uygun düşmeyen bir şekilde muhasebe-
leştirdiği ve kanunda gösterilen mercüler ile denetim görevlilerine ve
diğer resmi dairelere hitaben düzenledikleri ve yayınladıkları belgeler-
de, gerçeğe aykırı bildirimlerde bulunulduğu iddiasıyla, 5411 Sayılı
Yasanın 156 ve ayrıca yetkili mercülere bilgi ve belgelerin verilmemesi
nedeniyle de aynı Yasanın 153. maddeleri uyarınca cezalandırılması
istemi ile kamu davası açılmıştır. Mahkemece; 31.01.2002 tarihinden
31.05.2002 tarihine kadar İmar Bankası A.Ş. nin bankacılık
işlemleriyle ilgili olarak müteselsil şekilde banka işlemlerinin kayıt dışı
bırakılmasını sağladığı ve gerçek mahiyetlerine uygun düşmeyen bir
şekilde muhasebeleştirdiği, bankanın kanunda gösterilen mercüler ile
denetim görevlilerine ve resmi dairelere hitaben düzenlediği ve yayınladığı
belgelerde gerçeğe aykırı beyanda bulunmasını sağladığı gerek-
çelerine dayalı olarak sanığın 4389 sayılı yasanın 22/6. maddesi gere-
ğince mahkûmiyetine karar verilmiştir. Sanık Hilmi Başaran'ın aynı
dönemlerdeki eylemleri nedeniyle nitelikli zimmet suçundan İstanbul
8. Ağır Ceza Mahkemesinin 2004/1 esas ve 2006/17 karar sayılı dava
dosyasında yargılamış hakkında verilen mahkûmiyet kararı. Daire-
mizin 26.01.2007 gün ve 2006/7636 esas, 2007/270 sayılı kararında
eylemleri sabit görülüp, karar uygulama hataları bakımından
düzelttilerek onanmasına karar verilerek kesinleşmiştir. Sanığa isnat
edilen ve iddianamede belirtilen; 1 - Mevduat toplamanın düşük gös-
terilmesi amacıyla, fiktif muhasebe kayıtları oluşturulduğu, 2 - Gider

reeskontu işlemlerinin toplam faiz yükümlülüğünü gösterecek şekilde kayıtlara yansıtılmadığı, 3 - Müşteri mevduat hesaplarından tahakkuk ettirilen vergi payı kesintilerinin vergi dairelerine yatırılmayarak, fiktif içerikli muhasebe fişleri oluşturulduğu, 4 - Kambiyo kâr-zararı tutarını olduğundan farklı göstermek için, fiktif içerikli muhasebe kaydı oluşturulduğu, 5 - Müşteriler ile oluşturulan Hazine Bonusu ve Devlet Tahvilî satış ve geri alım işlemlerinin önemli bir kısmının bankanın menkul kıymet portföyü ile ilişkilendirilmesine dair muhasebe kayıtlarının silindiği ve başka bir ifade ile önemli bir kısmının kayıtlara yansıtılmadığı, 6 - Genel Müdürlük tarafından bazı şube kasa hesaplarını içeren fiktif içerikli muhasebe fişleri kesildiği, 7 - Söz konusu usulsüz muhasebe neticesinde oluşturulan ve bankanın gerçek varlık, yükümlülük ve gelir-gider tutarlarını yansıtmayan mali tabloların ise yetkili mercilere gönderildiği ve ilan yoluyla kamuya açıklandığının tespit edildiği, yine 11.06.2004 tarihli ek raporla da, sanık Yavuz Uzan'ın imzasını havi BDDK'na hitaben düzenlenmiş 3 adet belge ile de gerçeğe aykırı beyanlarda bulunduğu, ayrıca, T.C. Merkez Bankası Teftiş Kurulu Başkanlığının 19.01.2005 tarihli 18,26 sayılı raporu ile, Banka tarafından Merkez Bankasına gönderilen finansal raporlarda gerçek mevduatın gösterilmediği, bankanın gerçek varlık ve yükümlülüklerini yansıtmayan mali tablolar ile usulüne uygun olmayan üretilen bilgi ve belgelerden oluştuğu dolayısıyla Merkez Bankasına gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu, biçiminde açıklanan fiillerin tamamı sanık hakkında kesinleşen nitelikli zimmet suçunun unsuru mahiyetinde bulunmaktadır. Sanığın amacı zimmet fiilinin gerçekleşmesini sağlamaktadır. 5237 sayılı TCK.nun 44. maddesi hükmü uyarınca, sanığın daha ağır cezayı gerektiren nitelikli zimmet suçundan cezalandırılması nedeniyle, dava konusu suçtan dolayı ayrıca ceza tayini gerekmemektedir. Açıklanan nedenlerle, sanık Hilmi Başaran hakkında verilen mahkûmiyet kararının bozulması gerektiği düşüncesiyle, bu sanık hakkındaki onama kararına yerinde bulunmamıştır.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Yargıtay'ın 7'inci Ceza Dairesi tarafından verilen 13.7.2010 tarihli kararında verilen karşı oyda sanık Hilmi Başaran'ın İmar

Bankası AŞ Genel Müdür ve Yönetim Kurulu Üyesi sıfatı ile görev yaptığı dönem içinde. 31/01/2002-31/05/2003 tarihleri arasında anılan bankanın, bankacılık işlemleri ile ilgili olarak işlemlerin kayıt dışı bırakılmasını sağladığı, gerçek mahiyetlerine uygun düşmeyen bir şekilde muhasebeleştirdiği ve kanunda gösterilen merciler ile denetim görevlilerine ve diğer resmî dairelere hitaben düzenledikleri ve yayınladıkları belgelerde, gerçeğe aykırı bildirimlerde bulunduğu iddiasıyla, 5411 Sayılı Yasa'nın 156 ve ayrıca yetkili mercilere bilgi ve belgelerin verilmemesi nedeniyle de aynı Yasa'nın 153. maddeleri uyarınca cezalandırılması istemi ile kamu davası açıldığından bahsedilerek, sanığa isnat edilen ve iddianamede belirtilen; 1 - Mevduat toplamının düşük gösterilmesi amacıyla, fiktif muhasebe kayıtları oluşturulduğu, 2 - Gider reeskontu işlemlerinin toplam faiz yükümlülüğünü gösterecek şekilde kayıtlara yansıtılmadığı, 3 - Müşteri mevduat hesaplarından tahakkuk ettirilen vergi payı kesintilerinin vergi dairelerine yatırılmayarak fiktif içerikli muhasebe fişleri oluşturulduğu, 4 - Kambiyo kâr-zararı tutarını olduğundan farklı göstermek için fiktif içerikli muhasebe kaydı oluşturulduğu, 5 - Müşteriler ile oluşturulan Hazine Bonosu ve Devlet Tahvili satış ve geri alım işlemlerinin önemli bir kısmının bankanın menkul kıymet portföyü ile ilişkilendirilmesine dair muhasebe kayıtlarının silindiği ve başka bir ifade ile önemli bir kısmının kayıtlara yansıtılmadığı, 6 - Genel müdürlük tarafından bazı şube kasa hesaplarını içeren fiktif içerikli muhasebe fişleri kesildiği, 7 - Söz konusu usulsüz muhasebe neticesinde oluşturulan ve bankanın gerçek varlık, yükümlülük ve gelir-gider tutarlarını yansıtmayan mali tabloların ise yetkili mercilere gönderildiği ve ilan yoluyla kamuya açıklandığının tespit edildiği, yine 11.06.2004 tarihli ek raporla da, sanık Yavuz Uzan'ın imzasını havi BDDK'ya hitaben düzenlenmiş 3 adet belge ile de gerçeğe aykırı beyanlarda bulunduğu, ayrıca, T.C. Merkez Bankası Teftiş Kurulu Başkanlığı'nın 19.01.2005 tarihli 18,26 sayılı raporu ile, banka tarafından Merkez Bankasına gönderilen finansal raporlarda gerçek mevduatın gösterilmediği,

bankanın gerçek varlık ve yukumllklerini yansıtmayan mali tablolar ile usulüne uygun üretilmeyen bilgi ve belgelerden oluştuğu, dolayısıyla Merkez Bankasına gerçeğe aykırı bildirimde bulunulduğu biçiminde açıklanan fiillerin tamamı sanık hakkında kesinleşen nitelikli zimmet suçunun unsuru mahiyetinde görülmemiştir. Dolayısıyla karşı oyda sanığın muhasebe kayıtlarını ve denetim raporlarını değiştirmesi nitelikli zimmet suçunun unsurlarını sağlamadığının belirtilmesi dikkat çekmektedir ve bu durumun denetim raporlarında ve muhasebe kayıtlarında yapılan değişiklerde emsal niteliği taşıdığı düşünülmektedir.

Sonuç ve Öneriler

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 standartlarındaki işletmelere ulaşabilmesi için, aynı zamanda ülkemiz ekonomisine katkı sağlamak ve ülkemizin hedef pazar olabilmesi adına muhasebe denetimi önem teşkil etmektedir.

Muhasebe denetimi hukuksal olarak Türk Ticaret Kanunu'nun 397 ve 406. maddeleri arasında yer alan hükümlere göre gerçekleştirilmektedir. Türk Ticaret Kanunu'na göre gerçekleştirilen muhasebe denetimi sürecinde denetlenen finansal tablolar, Vergi Usul Kanunu'na göre işletme tarafından düzenlenen finansal tablolar değildir. Bu tabloların yerine Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanmış olan muhasebe ve denetim standartları çerçevesinde hazırlanan finansal tablolar 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 Kanunu'na göre tutmaları ve oluşturdukları finansal tabloları da dönüştürmeleri gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'na istinaden hazırlanan finansal tablolar ile muhasebe ve finansal raporlama standartları doğrultusundan hazırlanan finansal tablolar arasından

değerleme ölçütleri açısından farklılıklar bulunmaktadır. Muhasebe ve finansal raporlama standartlarına göre hazırlanan finansal tablolar ticari kâr (ticari bilanço) esasını benimserken Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanan tablolar ise mali kâr (mali bilanço) esasını benimsemektedir.

Türk Ticaret Kanunu'na göre gerçekleştirilmek istenen muhasebe denetimi Vergi Usul Kanunu kapsamında hazırlanan finansal tablolar üzerinden yapılamamaktadır. Bunun nedeni ise 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.

Ayrıca 28.12.2018 tarih ve 7101 sayılı “İcra ve İflâs Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nun 286. maddesi e bendi “Sermaye Piyasası Kurulu veya Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşu tarafından hazırlanan ve konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleşmesinin kuvvetle muhtemel olduğunu gösteren finansal analiz raporları ile dayanakları. Şu kadar ki bu şart 3/6/2011 tarihli ve 635 sayılı Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 28'inci maddesi kapsamında küçük işletmeler bakımından uygulanmaz.” şeklinde değiştirilmiştir. Burada amaç konkordato ön projesinin uygulanabilirliğinin bağımsız denetim firmaları tarafından denetlenmesiydi. Aynı kanununun 287. maddesi “Konkordato talebi üzerine mahkeme, 286'ncı maddede belirtilen belgelerin eksiksiz olarak mevcut olduğunu tespit ettiğinde derhâl geçici mühlet kararı verir ve 297'nci maddenin ikinci fıkrasındaki hâller de dâhil olmak üzere, borçlunun mal varlığının muhafazası için gerekli gördüğü bütün tedbirleri alır.” şeklinde değiştirilmiştir. Kanun metninden anlaşılacağı üzere hazırlanması gereken belgelerin eksiksiz olarak mahkemeye teslim edilmesi durumunda mahkeme derhal geçici mühlet kararı vermekteydi. Mahkeme heyeti mahkemeye teslim

edilen evrakları şekil şartları üzerinden incelemekte ve şirketin mali tabloları hakkında herhangi bir değerlendirme yapmadan geçici mühlet kararı vermekteydi. Bu durumda uygulanabilirliği bağımsız denetim firmaları tarafından güvence altına alınmayan konkordato ön projesi mahkeme heyetince kabul edilmekteydi.

6/12/2018 tarih ve 7155 sayılı “Abonelik Sözleşmesinden Kaynaklanan Para Alacaklarına İlişkin Takibin Başlatılması Usulü Hakkında Kanun” ile 2004 sayılı Kanun’un 286’ncı maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi “ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşu tarafından Türkiye Denetim Standartları’na göre yapılacak denetim kapsamında hazırlanan ve konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleşeceği hususunda makul güvence veren denetim raporu ile dayanakları” şeklinde değiştirilmiştir. 7155 sayılı Kanun ile 2004 sayılı İcra İflas Kanunu’nda yapılan bu değişiklik ile firma, ön projesi ile ilgili KGK tarafından yetkilendirilmiş olan bağımsız denetim kuruluşları tarafından makul güvence raporu olarak konkordato başvurusunda bu raporu da mahkemeye sunmaktadır. Bağımsız denetim firmaları tarafından verilen makul güvence raporu, firmanın mevcut üretim yapısı ve nakit döngüsü ile konkordato projesinin hayata geçirilmesinin mümkün olduğuna güvence vermektedir. Bu durum mahkeme tarafından verilen geçici mühlet kararlarının etkinliğini artırmaktadır. Denetim sürecinin her geçen gün hukuki boyutta etkinliğinin arttığı görülmektedir.

İncelenen Yargıtay kararlarında ise denetçinin ortaya çıkabilecek bir kasa açığından veya yetki alanıyla ilgili kusurundan doğan zararlardan müteselsilen sorumluluğundan bahsedilmiştir. Ancak bu müteselsilen sorumlulukta işveren tarafından denetçinin yetki ve sorumluluklarının net çizgilerle çizilmesi önemlidir. Dolayısıyla denetçilerin görevleri esnasında ortaya çıkabilecek kusurlardan sorumluluk baskısını hafifletecek ve denetçinin maddi kaybını engelleyecek bir sigorta sisteminin olması meslek mensupları açısından önemlidir. Ayrıca incelenen Yargıtay kararlarında denetçilerin de-

netim esnasında ortaya çıkabilecek zararlardan dolayı sorumlulukları hususunda bilinçli olmadıkları kanaatine varılmıştır.

Yargıtay kararlarında göze çarpan bir diğer husus ise ceza yargılamasında denetim raporlarının ayrıca bilirkişi incelemesiyle doğrulanmasının istenmesidir. Bu durumun ise ticari davalarda denetim raporlarının delil niteliği ile ceza davalarında denetim raporlarının delil niteliği arasında farklılık olduğu kanaatinin oluşmasına neden olmuştur. Bunun en önemli sebebinin ceza davalarındaki asıl amacın maddi gerçeğe ulaşma çabası olduğu, dolayısıyla ticari davalarda denetim raporları daha güçlü delil olarak kabul edilirken ceza davalarında denetim raporları nispeten daha zayıf delil olarak kabul edilmesi olduğu düşünülmektedir.

Bu tez çalışması sonucunda elde edilen bilgi ve bulgular ışığında Türkiye’de denetim mekanizmasının daha etkin hâle gelmesi için aşağıdaki çözüm önerilerinin ilgili taraflarca dikkate alınması önemlidir.

- Türk Ticaret Kanunu’na göre gerçekleştirilmek istenen muhasebe denetimi Vergi Usul Kanunu kapsamında hazırlanan finansal tablolar üzerinden yapılamamaktadır. Bu durumda kanun koyucular tarafından yapılması gereken işletmelerdeki finansal tabloların, defterlerin Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu açısından uyumluluğunu sağlayacak çalışmaların yapılarak uygulama birliğinin sağlanması gerekmektedir.
- Her ne kadar konkordato sürecinde gereken denetim raporuna “ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşu tarafından Türkiye Denetim Standartları’na göre yapılacak denetim kapsamında hazırlanan ve konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleşeceği hususunda makul güvence veren denetim raporu ile dayanakları” denilerek bir düzenleme getirilmiş olsa da bu durum değişiklikten önceki raporların uygunluğunda şüpheler olduğunun kanıtı niteliğindedir. Dolayısıyla bu standartlaştırma ve denetim raporunun gü-

venilirliğini arttırma süreci Türk Hukuku bakımından diğer kanunlara da uygulanabilir. Nitekim denetim firmaları işin ruhuna aykırı olarak denetlenen firmaları sırf ilgili mevzuattaki zorunluluğu yerine getirmek için denetlediğine yönelik genel kanılar bulunmaktadır. Bu durumun ise denetim müessesesinin itibar kaybetmesi ve değersizleşmesi anlamı taşıdığı kanaatindeyiz.

- İşletmelerde denetim faaliyetinde bulunacak personellerin denetim konusunda bilinçlenmesi ve hukuki sorumluluklarının neler olduğunun farkına varmaları adına mutlaka bir yasal sertifikasyon süreci tahsis edilmelidir. Ayrıca bir yaptırım mahiyetinde yasal sertifikasyon sürecinden geçmeyen personellerin hukuken sorumluluğun tutulmaması gerektiği kanaati tarafımızca hâkim olmuştur.
- Denetçilerin görevleri esnasında ortaya çıkabilecek kusurlardan sorumluluk baskısını hafifletecek ve denetçinin maddi kaybını engelleyecek bir sigorta müessesesi oluşturulması gerekmektedir. Bu sigorta müessesesinin meslek mensupları açısından daha kalifiye personelleri mesleğe kazandırılacağı görüşündeyiz.

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.
- Abid, N. (1998). Performans Denetimi Pakistan'ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım. *Sayıştay Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 29, 104-127.
- Açık Taşar, S. (2021). Bağımsız Denetim Standardı 500: Bağımsız Denetim Kanıtlarının Uygulanması Hakkında Bir Alan Araştırması.
- Adil, NAS (2012). Türk vergi hukukunda vergi incelemesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(4), 1307-1336.
- Adiloğlu, B. (2011). İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri. *Türkmen Kitapevi*, İstanbul, 3-110.
- Akbulut, A. (2014). Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu. *İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği*.
- Akdoğan, N., & Muluk, Z. (2019). Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Grup Şirketlerinin Önemlilik Düzeylerinin Belirlenmesi-Kullanılan Yöntemlerin İncelenmesi Bayesian Modeli Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(3), 704-732.
- Akgül, B. A. (2005). Türkiye'deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi. *Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 119-125.

- Akın, O. ve Onat, O.K. (2015), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, S.1, (33-51).
- Akpınar, Y. (2010). 610 No.lu Uluslararası Denetim Standardı Hükmüleri ile Türkiye Uygulamaları Çerçevesinde İç Denetim ve İç Denetim Çalışmaları, *Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, 12 (2): 174-200.
- Aksoy, M. (2008). *Kamuda İç Kontrol & İç Denetim*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği. Ankara.
- Aksoy, T. (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim*. Yetkin Basımevi, Ankara, 37-277.
- Aktaş, H., & Kuloğlu, G. (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 101-120.
- Aktuğlu, M. A. (1996). *Denetleme ve Revizyon*, Barış Yayınları,3. Baskı, İzmir.
- 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.
- Arkun, O. F. (1980) “İşletmelerde Muhasebe Denetimi” Nihat Saygın Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul, 17
- Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 77.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., & Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.
- Aydın, A., & Çürük, T. (2017). Bağımsız Denetçinin Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardından Kaynaklanan Yükümlülükleri. *Journal of the Cukurova University Institute of Social Sciences*, 26(2).

- Ayrancı, K. (2010). Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Bacacı, M. (2006). Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Bağımsız Dış Denetim ve Bir Uygulama. Yüksek lisans tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Baklacioğlu, S. (1992). Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetim Sistemi. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 21-55.
- Balci, A. (2008). Finansal Raporların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesi: SAS 99 Kapsamında İncelenmesi ve SPK Düzenlemesi İle Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Baltacı, A. (2019). Nitel Araştırma Süreci: Nitel Bir Araştırma Nasıl Yapılır? . Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5 (2) , 368-388 . DOI: 10.31592/aeusbed.598299
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, 35-62.
- Bayar, D. (2008). Mali Denetim Nedir. Maliye Dergisi, 1-10.
- Bayazıtlı, E. (1991). Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bekçioğlu, S., Çoşkun, A. Gümüş, U.T., İşletmelerde Hile Ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe, Cilt , Sayı 59, 1 - 16, 01.07.2013
- Bezirci, M., Karasioğlu, F., “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 576-577.
- Bigeç, H. (2021). Yetki Sözleşmesinin Ticaret Hukuku Perspektifinden Değerlendirilmesi (Yetki Sözleşmesi Açısından Tacir Gibi Sorumlu Olanların Durumu ve Tacirlerin Hangi İşlemleri İçin Yetki Sözleşmesi Akdedebileceği). Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 25(3), 39-68.
- Bilgili, F. (2012). Ticari defterler-cari hesap-acente. Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16(3-4), 55-91.
- Bozkurt, N. (1998). Muhasebe Denetimi. Alfa Yayıncılık, İstanbul.

- Bozkurt, N. (2006). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.
- Bozkurt, N. (2012). TURMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları. Ankara.
- Bozkurt, N., “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”, *Yaklaşım Dergisi*, 2000c, S.94, s 56-61.
- Bulut, E. (2015). Türkiye’de Bağımsız Denetimin Kapsamı ve Sınırları. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, (6), 60-73.
- Buyrukoğlu, S., & Erasa, İ. (2012). Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 31(375), 116-127.
- Büyükmirza, H. K. (2012). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.
- Castle, A. ve Renshall, M. (1982). *The Companies Act Handbook*, Londra.
- Ceylan, E. (2013). Bağımsız Dış Denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Crumbley, D. Larry (1995); “Forensic Accountants Appearing in the Literature”, *New Accountant*, Glen Head, Vol:10, Issue: 7, April
- Çabuk, Â. & Yücel E., Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan 2012
- Çakmak, N. B. (2020). Maliyetleme yöntemlerinin işletmelerin fiyat belirleme kararları üzerine etkisi: VUK, BOBİ FRS ve TFRS karşılaştırmalı analizi (Doctoral dissertation, Bursa Uludağ University).
- Çalışkan, İ. (2017). KOBİ’lerin İç Denetime Bakışı, Karabük İl Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Çayır, E., Akın, O. (2018). Adli muhasebe kapsamında yönetim hileleri, burdur ve ısparta illeri adli vaka analizleri. Mehmet Akif

- Ersoy Üniversitesi (MAKÜ) Bucak İşletme Fakültesi Dergisi (BİFD), 1 (1), 71-89, s. 72
- Çelik, A. (2005). Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu. Seçkin Yayınları, Ankara.
- Çelik, A. (2019). Ticaret Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çömlekçi, F., Yılcı, M., Erdoğan, N., Önce, S., Selimoğlu, S. K., & Kaya, E. (2004). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Dalak, G. (2000). Denetim ve Kalite Denetimi. Muğla Üniversitesi SBE Dergisi, 65-79.
- Demir, Ö. (2006). "İç Kontrol Kavram ve Modelleri", içinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar. Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları. Ankara. 2006.
- Demirkan, Ş. (1998). Türkiye' de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Artırılmasında Etkinliği. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Denizer, F. (2019). Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Sermaye Şirketlerinde Denetim. Yüksek lisans Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Dinç, E., & Atabay, E. (2016). Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1527-1541.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(1), 65-89.
- Doğan, Ö. (2021). Tekdüzen hesap planı ve finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağının nakit ve nakit benzerleri açısından karşılaştırılması. JOEEP: Journal of Emerging Economies and Policy, 6(Özel Sayı), 20-28.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P. B., & Ersoy, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (9), 52-78.

- Duman, B. (2016). Ceza hukuku bağlamında vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve atf problemi. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65(4), 1577-1601.
- Durmuş, C. N. ve TAŞ, N. (2008). SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim, Alfa Basım Yayın, İstanbul.
- Erdoğan M., Denetim4.0 ve Ötesi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi Kasım 2019; 12 (3): 809- 834
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği. Doğu Üniversitesi Dergisi, 51-63.
- Erdoğan, M. (2005). Denetim. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erdoğan, M., ERDOĞAN, N., CÖMERT, N., UZUN A.K. ve YILANCI, M. (2012). Denetim. T.C. Anadolu Üniversitesi, Yayın No:2618, Eskişehir.
- Ergin, N. E. (2016). Türkiye’de Muhasebe Hukuku ve Vergi Usul Kanunu-Türk Ticaret Kanunu Kısacasında Muhasebe Kayıtları. Vergi Dünyası, 60-78.
- Erhan, D. U. (2019). Analitik Prosedürler Standardı (BDS 520) Kapsamında İş Zekâsı Modellerinin Tasarlanması ve Denetim Sürecinde Kullanılması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 21(1), 67-88.
- Erkan, M. (2012). TTK’nda Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma ve İç Denetim. Ekin Basım Yayın, İstanbul, 125-192.
- Ertekin, Y. (2004). Çağdaş Yönetim ve Denetim. Sosyal Bilimler Dergisi, 55-67.
- Erturan, İ.E.& Ergin, E., Muhasebe Denetiminde Nesnelerin İnterneti: Stok Döngüsü, Muhasebe ve Finansman Dergisi Temmuz/2017
- Gençoğlu, Ü. G., Arsoy, A. P., Ertan, Y., & Tuba, B. O. R. A. (2014). TMS/TFRS’ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (64), 1-26.
- Gökdeniz, A. Ü. (2006). Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

- Gökoğlan, K. Hilenin Tespiti, Önlenmesi ve Raporlanmasında Denetçinin Rolü Üzerine Bir Araştırma.
- Gücenme, Ü. (2004). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Akademi Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.
- Gülten S., Kocaer İ. (2011). Adli Muhasebe Uygulamaları. Ankara: Ankara Ofset.
- Güney, S., & Sarı, S. S. (2015). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 62-80.
- Gürbüz, H. (1990). Muhasebe Denetimi, 3.Baskı, İstanbul.
- Gürbüz, H. (1995). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (1993). Denetim. Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Güredin, E. (2000). Denetim. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Güredin, E. (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri. Arıkan Yayınları, İstanbul
- Güredin, E. (2010). Denetim ve Güvence Hizmetleri. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Güredin, E.,”Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz” Anadolu Üniversitesi Yayınları 2. Baskı, No:835, Eskişehir, 1995.
- Güvemli, O., & Özbirecikli, M. (2011). Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Dergisi, 146-180.
- Haberal, Z. (2016). Bağımsız denetim standartları içinde yer alan” bağımsız denetimin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik” (Master’s thesis, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Haberal, Z. (2021). Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslak Metni ile Vergi Usul Kanunu’nun Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması. Muhasebe ve Denetime Bakış, 20(62), 329-344.

- 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.
- Halilov, E. (2006). Bağımsız Dış Denetim ve Azerbaycan'da Denetim Sistemi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). Principles of Auditing. Edinburgh: Pearson Education Limited.
- Huysal, A. S. (2012). Yeni TTK ve HMK Çerçevesinde Ticari Defterler. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 18(2), 191-204.
- Idowu, S. (2011). So you want to be a forensic accountant. Accountancy Ireland, Volume: 43, Issue: 6, December, 65-66, s. 65; International Auditing and Assurance Standards Board. (2013). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements.
- İnaltong, C., & Taş, O. (2015). Bağımsız denetim sürecinde önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve bir uygulama. Vergi Dünyası, 34(401), 73-82.
- İnanç, M. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama Ve İbraz Yükümlülüğü. Mali Çözüm, 227-246.
- Kaderoğlu, Ö. Bağımsız denetimde örnekleme yöntemleri (Master's thesis, Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Kapucu, G., & Kocatepe, M. (2021). Vergi yargılamasında tanık. Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 7(1), 133-165.
- Karabulut, S. "Kurumsal Risk Yönetiminde Denetim Komitesi'nin Etkinliği ve Türkiye'deki Uygulamanın İncelenmesi", 2019, s. 51-52
- Karaca, C., & Alsu, E. (2017). İşletmelerde Ticari Alacak ve Borç Politikasının Belirleyicileri: BIST İmalat Sanayii Üzerinde Ekonomik Bir Uygulama. Researcher, 5(4).

- Karakaya, G. (2020). BDS 265 Kapsamında Bağımsız Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *İşletme*, 1(2), 1-14.
- Karanfiloğlu, A. Y. (1999). Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri. *Sayıştay Dergisi*, 27-38.
- Karausta, T.; Dönmez, A. (2013). Mesleki hile ve bir çözüm önerisi olarak adli denetim: Türkiye’de spk’dan yetki almış denetim firmalarına yönelik bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat, 59-88, s.61
- Kaval, H. (2003). Muhasebe Denetimi. Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
- Kaval, H. (2005). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi. Gazi Kitabevi. Ankara.
- Kaval, H., Karapınar, A., Altay, A., & Torun, S. (2015). Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, H. P. (2017). Bağımsız Denetçilerin Açılış Bakiyeleri Denetimlerine İlişkin Görüşleri: Ankara İlinde Nitel Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (74), 75-96.
- Kayahan, T. Ü. M. (2018). Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Bağımsız Denetim Standartları (BDS 560) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Kapsamında İncelenmesi. *Journal of Politics Economy and Management*, 1(1), 49-61.
- Kayıkçıoğlu, S. (2019). Bağımsız denetimde hile müzakeresi ve iç kontrole ilişkin tespitler. *TİDE Academia Research*, 1(1), 77-107.
- Kepekçi, C. (1996). Bağımsız Denetim, İkinci baskı, Isık Yeminli Mali Müşavirlik A.S. yayını, Ankara.
- Kepekçi, C. (1998). Bağımsız Denetim. Ankara: Cem Web Ofset Ltd. Şti.
- Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 94-114.

- Khan, M. A. (1995). "Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş" (Eroğlu, E.) Sayıştay Dergisi, (19): 15
- Kırloğlu, H.; Akyel N. (2004). Enron sonrası bağımsız denetimde yaşananlar. Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı: 23, Temmuz, 31-32, s. 31-32
- Koçberber, S. (2006). Kalkınma ajansları ve Sayıştay denetimi. Sayıştay Dergisi, (61), 37-55.
- Köse, H. Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.
- Köse, T., & Ağdeniz, Ş. (2020). COVID-19 Salgınının BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Sürecine Etkileri. Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis, 30(161).
- Kuluçlu, E. (2008). Türk hukuk sisteminde normlar hiyerarşisi ve sayıştay denetimine etkileri. Sayıştay Dergisi, (71), 3-22.
- Kurnaz N. ve Çetinoğlu, T. (2010). İç Denetim Güncel Yaklaşımlar. Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 11-127.
- Kutukız, D. ve Öncü, M.A. (2009). Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 41.
- Küçükkarış, T. (2020). Bobi Frs ile Msugt-Vuk Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması ve Bir Uygulama. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Küçüksözen, C., & Sayar, A. R. (2002). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 49-56.
- Lawrance, S. (1996). Sawyer’s Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors. Florida.
- Maliye Bakanlığı. (2015). İç Denetim Birimi Başkanlığı Tanıtım Broşürü. Ankara.
- Maliye Hesap Uzmanları. (1999). Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.
- Markham, J. (2002), A Financial History of the United States. New York: Sharpe, Inc.

- Memiş, T. (2012). Şirketler hukukunda denetim. Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16(3-4), 151-186.
- Modugu, K. and Anyaduba, J. (2013), Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria: An Empirical Approach, International Journal of Business and Social Science, 4(7), 281-289.
- Morbel, M. (1995). Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetimin Yararları. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Nunn, L., McGuire, B.L., Whitcomb, C. & Jost, E. (2006). Forensic Accountants: Financial Investigators, Journal of Business & Economics Research, Volume 4, Number 2, February, 1-6.
- Oberholzer, C. “Quality management in forensic accounting”, Gordon Institute of Business Science, November 2002
- Oral, B. G. (2011). Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 403-431.
- Ortaç, N. O. (2014). 6102 Sayılı Türk ticaret kanunu çerçevesinde ticari işlerde faiz. Ankara Barosu Dergisi, (2), 117-134.
- Oswald, N. (1960). The Challenges in Accounting, The Accounting-Review, 35(4), 583-589.
- Önce, S. ve İŞGÜDEN, B. (2012). İç Denetim Faaliyetinin Gelişen ve Değişen Bilgi Teknolojileri Ortamı Açısından Değerlendirilmesi: İMKB-100 Örneği. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 17, 39-58.
- Önder, F. (2008): Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu. Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara.
- Özbingöl, A., & Akdoğan, N. (2021). Bağımsız Denetimin Gözetimi: Ülkelerarası Kamu Gözetim Kurumlarının İnceleme Raporlarındaki Bulgularının İhlal Edilen BDS’ler Açısından Karşılaştırılması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 23(2), 254-288.
- Özer, M. (1997). Denetim, Özkan Matbaacılık, Ankara.
- Özeren, B. (2000). İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, 1. Baskı.

- Özerhan, Y., & Sultanoğlu, B. (2018). Sürdürülebilirlik Raporu Kapsamında Çevresel Bilgilerin Raporlanması ve Güvence Denetimi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 17(53), 55-76.
- 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*.
- Pamukçu, A. (2017). Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12 (48), ss. 227-244
- Ramamoorti, S. (2003). Chapter 1: Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. *The Professional Practices Framework for Internal Auditing* (s. 1-24). içinde *The Institute of Internal Auditors*.
- Ranallo, Lawrence F. (2006). “Forensic Investigations and Financial Audits: Compare and Contrast”. Golden, Thomas W. et al. (Ed.), in *A Guide to Forensic Accounting Investigation* (109–117). New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Reisery, J. (2017). Muhasebe Denetimi Tarihçesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 197-203.
- Resmî Gazete, Tarih: 02.01.1990, Sayı: 20390, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.
- Resmî Gazete, Tarih: 03.01.1990, Sayı: 20391, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik.
- Resmî Gazete, Tarih: 04.03.1996, Sayı: 22570, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ.
- Resmî Gazete, Tarih: 13.12.1996, Sayı: 19663, Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik.
- Sayıştay. (2013). 2012 Yılı Kalkınma Ajansları Genel Denetim Raporu
- Selimoğlu, K. S. ve Göktepe, H. (2007). Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler. *Mali Çözüm*, 81.

- Selimoğlu, S. K. (2011). Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., & Uyar, S. (2015). Bağımsız Denetim. Ankara: Türmob Yayınları.
- Selimoğlu, S. K., Yeşilçelebi, G., & Altunel, M. (2021). A new mindset for the independent audit during the times of pandemic crisis. *Business & Management Studies: An International Journal*, 9(2), 778.
- Seval Kardeş Selimoğlu, M. Ö. (2015). Bağımsız Denetim. Ankara: Türmob Yayınları.
- Sevilengül, O. (2016). Genel Muhasebe. Ankara: Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti.
- Sevim, Ş., Çetinoğlu, T., & Kurnaz, N. (2006). Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8.Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır? *Mali Çözüm*, 44-76.
- Sharkansky, I. (1991). The Development of State Audit, State Audit and Accountability, State of Israel Comptroller’s Office, Jerusalem.
- Soyer, S. (2005). Uluslararası Denetim Standartları. Uluslararası Denetim Standartları. Ankara: T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- SPK (Sermaye Piyasası Kurulu).(1995). Sermaye Piyasası Mevzuatı. Ankara
- Süer, A. Z. (2021). Önemli muhasebe tahminlerinin kilit denetim konuları çerçevesinde incelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (65), 23-37.
- Şahin, Dilek, Pazarçeviren, Selim . “TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması”. *Akademik İncelemeler Dergisi* 2 / 2 (September 2014): 129-146.
- Şavlı, T. Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin İç Denetçi Çalışmalarından Faydalanması Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(MODAVICA Özel Sayısı), 184-201.

- Şenses, N. (2017). Sahte Belge Kullanımında Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası. Vergi Sorunları Dergisi, 40(346), 67-71.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı Düzenlilik Denetimi Rehberi-2018
- T.C. Sayıştay Başkanlığı Konu Denetimi Rehberi-2021
- T.C. Sayıştay Başkanlığı Performans Denetimi Rehberi-2014
- T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayını-Sayıştay Tanıtım Kitapçığı
- Tanç, A., & Gümrah, A. (2015). Bağımsız Denetimde Mesleki Muhakeme Becerisini Etkileyen Faktörlerin Tespit Edilmesine Yönelik Bir Araştırma. World of Accounting Science, 17(3).
- Taş, S. (2020). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Vergi Kaçakçılığı Suçu. Vergi Dünyası Dergisi, 1(471), 6-22.
- 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.
- The Institute of Chartered Accountants of India. (2008). Auditing And Assurance . Noida: Sahitya Bhawan Publications.
- Thornhill, William T, (1995), Forensic Accounting : How To Investigate Financial Fraud, USA: Business One Irwin Professional Accounting Library Traub,
- Ticaew. (1966). The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, The History of the Institute of Chartered Accountants of England & Wales.
- TMUD. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği. (1974). Batı Ülkelerinde ve Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı, Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği. Muhasebe Uzmanları Derneği, Yayın:3, İstanbul, 1974,
- Toroslu, M.V. (2014). TTK Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim. Vedat Kitapçılık, İstanbul, 1-146.
- Türedi, H. (2007). Denetim. Trabzon. & 6085 sayılı Sayıştay Kanunu
- Türker, M., Pekdemir, R., Selvi, Y., Yılmaz, F. (2003). Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD). Türmob Yayınları 198, Ankara.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2008). Uluslararası İç Denetim Standartları. İstanbul Print Center.

- Türkkan, G. (1989). Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye'deki Durumu, M.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Uludağ, S. (2015). Bağımsız Denetimde Önemli Riski Etkileyen Unsurlar Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(1), 1-18.
- Ulukapı, Ö. (2010). İcra ve İflas Kanunu. Konya: Mimoza Basım, Yayım ve Dağıtım Ltd. Şti.
- Ulutaş, V. (2007). Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Uyar, A. T. İflasın Ertelenmesi Talebi Üzerine (Veya İflasın Ertelenmesi Kararı İle Birlikte) Verilen "Takip Yasağı"na İlişkin İhtiyati Tedbir Kararı "İflasın Ertelenmesi Kararı"nın Yargıtay'ca Bozulması Hâlinde Kalkar Mı? [İİK. m. 179b/I, c: 1; HMK. m. 397/(2)]. Ankara Barosu Dergisi, (3).
- Uzay, Ş., & Bayat, S. B. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışılabilir Konular. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1503-1513.
- Uzun, A, K, (2006), Yönetim Kurulu Denetim Komitesi Uygulamaları: İMKB'de İşlem Gören Reel Sektör Şirketlerinde Yönetim Kurulu Denetim Komitesinin Varlığını Etkileyen Faktörler ve Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 5-6
- Uzun, A. K., (2011), "Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim", Önce Kalite Dergisi, S. 151, İstanbul
- Ünal, C. (2007). Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Ünal, O. K. (2006). Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 10(1), 1-32.
- Woolf, E. (1963). Current Auditing Developments, Reinhold Company, İngiltere.

- Yaşar, A., & Çetin, E. (2020). BDS 570 kapsamında verilen denetçi raporlarının iletişim değeri açısından incelenmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(1), 384-391.
- Yavaşoğlu, M. (2001). *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yavuz, M. (2019). Son Düzenlemeler Işığında Konkordato Talep Eden Şirketlerce Mahkemeye Sunulması Gereken Belgeler. *Mali Çözüm Dergisi*, 29, 239-248.
- Yazıcı, M. (1986). *Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma*, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul.
- Yazıcı, R. (2019). Türkiye'deki İşletme Faaliyetlerinde Riskleri Zamanında Öngörebilmek ve Önlem Alabilmek İçin Getirilen Düzenlemelere Bakış ve Öneriler. *Cataloging-In-Publication Data*, 706.
- Yel, T. & Atasoy, A., Dijitalleşmenin Bağımsız Denetime Yansımalarının Siber Güvenlik Yönünden Değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi – Ağustos 2021 Özel Sayı* 439-458
- Yıldız, B. Ağdeniz, Ş. Denetim 4.0'ın Teknolojik Altyapısı, *Muhasebe ve Denetime BAKIŞ - 2019*: 83-102
- Yıldız, E. (2017). 21. yüzyılda işletmelerin bağımlı yolu: Bağımsız denetim ve Türkiye analizi (Doctoral dissertation, Bursa Uludağ University (Turkey)).
- Yılmaz, E. (2003). *Dünden Bugüne İcra İflas Kanunumuz*. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 10-45.
- Yörüker, S. (2004). *Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Çerçeve*, Tesev Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı, Hilton Oteli Ankara, 12 Mayıs.
- Yücel, S. (2013). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda 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.
- Zaimoğlu, T. (1987). ABD’de Finansal Muhasebe ve Standartların Gelişimi, S.P.K. İnceleme raporu, Ankara.

Ekler

EK-1. Denetimle İlgili Ek Yargıtay Kararları

Y.15.C.D.-E.2014/16837-K.2016/2602-T.21.3.2016

Kararı

*“Sanık ...’ın ...Petrol Pazarlama Dış Ticaret Ltd. Şti.’nin yetkili-
si, sanık ...’ın aynı şirketin ... temsilcisi olduğu, sanıklardan ...’ın, ...
Otel’inin muhasebe müdürü, sanık ...’nın aynı otelin teknik müdürü
olduğu, katılan...Turizm Hizmetleri A.Ş ile ... Petrol Paz. Dış Tic.
Ltd. Şti. temsilcileri arasında, 02/02/2006 tarihinde sözleşme imzala-
dığı, sözleşme uyarınca işletmeye 4 numaralı kalorifer yakıtı sağlaya-
cağı, sözleşmede ürün litre fiyatının KDV hariç 1.057,00 TL olarak
belirlendiği, zam hâlinde %3 iskonto ve irsaliye tarihi itibarıyla 40 gün
vadeli çek verileceğinin kararlaştırıldığı, ...Petrol Paz. Dış Tic. Ltd.
Şti.’nin sözleşme uyarınca, 06/02/2006–29/05/2006 tarihleri arasın-
da, işletme adına 15 adet fatura kestiği, faturalarının kantar tartı fişi
ve sevk irsaliyeleri karşılığı kesildiği, kantar tartısının yapıldığı iddia
edilen ... Bilgisayar Plastik Ltd. Şti.’nin kayıtlarında yüklenicinin araç
plakalarının kayıtlı olmadığı, şirket tartı fişlerinin bilgisayar yazıcı çık-
tısı şeklinde sanıklar ... ve ... tarafından sahte olarak temin edildiği,
teslimat karşılığı düzenlenen sevk irsaliyeleri, fatura ve kantar tartı
fişlerini bir tanesinin şirket teknik müdürü ... tarafından 29-05-2005
tarihinde teslim alındığı, diğerlerinin başka şahıslarca teslim alındığı,
imzalandığı, sözleşme uyarınca temin edilmesi gerekli 4 numaralı ka-*

lorifer yakıtının kükürt oranının % 2 altında olması gerektiği, yüklenici tarafından teslim edilen yakıtın kükürt oranının %2.52 oranında olduğu, fuel-oil'in 4 numaralı standartlarına uygun olmadığı, daha ucuz olan 6 numaralı kalorifer yakıtı olarak tabir edilen yakıtın teslim edildiği, yine fuel-oil in bir kısmı teslim edilmediği halde, sahte oluşturulan kantar fişleri ile teslim edilmiş gösterildiği, işletme tarafından hangi miktarda fuel-oil'in tam olarak teslim alındığının belirlenemediği muhasebe müdürü Veysel İshak'ın bu hususta bilgisinin bulunduğu, muhasebe kayıtlarında usulsüzlük yaptığı, yüklenici ... Petrol Ürünleri Ltd. Şti. yetkilisi olan sanıkların ücretsiz olarak 100.000,00TL bedelle işletmeye baca brolür ve kazan bakımını üstlenmesini yapılan usulsüzlüklere delil oluşturduğu, yine muhasebe müdürü sanık ...'in, işletme muhasebe kayıtlarının açık vermesi üzerine, açık harcamaları KDV ödemelerini karşılamak veya diğer sebeplerle harcama yapılmadığı halde fatura topladığı, ...Motor firmasını çalıştıran ...'a ait..., numaralı 31.10.2005 tarihli ve 3.001,32 TL'lik irsaliye fatura bedeline muhasebeleştirdiği, bu firmanın otel içi eşya ve yük taşımaya yarayan araçlar ile bahçe çim biçme araçlarının tamir işinin verildiği, bu işlem yapılırken muhasebe bakımından usulsüzlük yapıldığı, otelinin mobilya onarma cilalama kapı yenileme işlerini ... isimli kişiye 75.000 TL karşılığında yaptırarak otelin zarara uğrattığı, muhasebe işlemleri olması sebebiyle muhasebe müdürü ...'ın şirketi zarara uğrattığı, işletmenin teknik müdürü ...'nın, otelin teknik donanım, bakım ve malzemelerin bakımından sorumlu olduğu halde, yukarıda izah edilen şekilde görevini ihmal etmek suretiyle işletmenin zararına sebep olduğu, sanıklar Veysel İshak ve ...'nın, işletmeyle hizmet ilişkisinin bulunduğu, işletmeyi idare etmesi, işletme muhasebe ve teknik işlerinin kendisine ait olduğu, hizmet sebebiyle görevini kötüye kullanmak suretiyle muhasebe kayıtlarında usulsüzlük yaptığı, otele ait araçların bakım ve teminlerinde, onarımlarında usulsüzlük yapılarak oteli zarara uğrattıkları, temin edilen sahte kantar fişleri ve bunlara dayanılarak hazırlanan sahte faturalara bilerek ve kabul etmek suretiyle sahtecilik suçuna katıldığı, sanıklar ... ve ...'ın, işletmeye ait akaryakıt alımını üstlenen yükleyici firmanın yetkilileri olarak, yukarıda izah edilen düşük nitelikte fuel-oil

temin etmek, kantar tartı fişlerinde sahtecilik yapmak, işletmeyi hile kullanmak suretiyle dolandırdıklarının iddia edildiği olayda; 1-) Sanıkların savunmaları, katılanın beyanları, dosyaya ibraz edilen kantar fişleri ve faturalar bilirkişi raporları nazara alınarak gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından; katılan şirket ile sanık ...'un yetkilisi olduğu ... Pet. Paz. Dış Tic. Ltd. Şti'nin ticari defter ve kayıtları getirtilerek ... isimli şirketin suç tarihi itibarıyla ne miktarda fuel-oil alım-satımı yaptığı, alım satım miktarları arasında orantısızlık bulunup bulunmadığı, başkalarından tedarik edip etmediği, katılan şirkete ait otelde olay öncesi ve sonrasında ait ne miktarda yakıt harcamasının yapıldığı, suç döneminde yakıt alımı için ne miktarda bütçe ayrıldığı, otelin suç tarihinde hangi marka brülör ve kazan kullandığı, ne miktarda yakıt tükettiği, tüketimin tesisin çalışma saatleri, doluluk oranı ve müşteri portföyü gibi unsurlar dikkate alınarak normal kabul edilip edilemeyeceği hususlarında bilirkişi incelemesi yaptırılması, kantar fişinde adı geçen..., ..., ... ve ...'un malı teslim alıp almadıkları sorulup olayla ilgili beyanları alınarak teslim fişlerindeki imzaların anılan şahıslara ait olup olmadığı tespit edilmesi, muhasebe sorumlusu olan sanık ...'in malın teslim alınmasıyla ilgili yetkisinin bulunup bulunmadığı hususları denetime olanak verecek şekilde tespit edilmeden ve ayrıca ... Asliye Ticaret Mahkemesi'nin 2006/372 Esas sayılı dava dosyasının sonuçlanıp sonuçlanmadığı araştırılıp onaylı bir örneğinin dosyaya celp edilmemesi, yetersiz bilirkişi raporları ile yazılı şekilde hüküm kurulması, 2-) Sanık ...'nin hüküm tarihinden sonra 19/12/2015 tarihinde vefat ettiğinin UYAP'tan temin edilen 16/03/2016 tarihli nüfus kaydından anlaşılması karşısında; hakkında açılan kamu davasının 5237 Sayılı TCK'nun 64/1. maddesi uyarınca düşürülmesine hüküm verilip verilmeyeceğinin mahkemesince değerlendirilmesinde zorunluluk bulunması, bozmayı gerektirmiş, katılan vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmemiş olduğundan diğer yönleri incelenmeyen hükmün bu sebepten dolayı 5320 Sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'un 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, 21/03/2016 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Y.22.H.D.-E.2013/28259-K.2015/2412-T.3.2.2015 Kararı

“Davacı işveren vekili, davalılardan ...’in 1982 yılından bu yana müvekkiline ait Vatan Hastanesinde para işlerinden sorumlu muhasebe elemanı olarak çalıştığını, müvekkili ile davalı akraba olduğundan davacının bu akrabalık ilişkisine güvenerek davalıyı denetime tabi tutmadığını, sonradan müvekkilinin mali müşaviri tarafından yaptırıldığı incelemede davalının uzun süreden beri zimmetine para geçirdiğini tespit ettiğini, ayrıca davalı ...’ın bu paralar ile gayrimenkul edindiğini ve bu gayrimenkulleri muvazaalı olarak diğer davalılara devrettiğinin belirlendiğini, davalı ...’ınplaka sayılı aracı zimmetine geçirdiği paralar ile edindiğini ve muvazaalı olarak diğer davalılara devrettiğini belirterek davalılar adına kayıtlı olan .. ilçesi 9773, 9772, Kazımpaşa 412 ve 1001, ... Köyü 2093 parsel sayılı tapu kayıtlarının iptali ile davalı ... adına tesciline, 150.000,00 TL’nin davalı ...’dan tahsiline karar verilmesini istemiştir. Davacı tarafından 10.3.1999 tarihinde açılan ve mahkemece açılmamış sayılmasına karar verilen davanın, üçüncü kez takipsiz bırakıldığı anlaşıldığından davacının bu yöne dair temyiz itirazları yerinde bulunmamaktadır. Aynı mahiyette 30.9.2005 tarihinde açılan ve birleştirilen davada, hükme esas alınan 25.4.2013 tarihli bilirkişi kurulu raporunda, dava konusuna dair olarak dosyaya ibraz edilen, davacı şirkete ait 1994-1998 yıllarına ait beş yıllık ticari defterlerin, dava konusuna dair olarak incelendiği, şirketin defterlerinin incelenmesinde; davaya konu iddiaların bir kısmının defterlere kayıt yapılmadığına dair olup, iddia edilen zimmetlerle ilgili gün ve olayların ayrıntılı olmaması sebepleri ile iddia edilen tutarlarla ilgili olarak beş yıllık defter kayıtları üzerinden somut tespit yapılamadığı, şirketin muhasebe sisteminin bir bütün olarak tutarlı olmaması, gelir ve giderlerin objektif belgeye dayandırılmaması, kurumsal güvenli işleyen bir muhasebe sisteminin olmaması geriye dönük olarak, muhasebe sisteminden güvenli bilgilerin sağlanmasını zorlaştırdığı, şirkette muhasebe sistemi kişisel güvene dayalı olarak yürütüldüğünden, kişisel güvenin ortadan kalktığı zaman geriye dönük olarak kurumsal muhasebe sistemi üzerinden zimmet iddiasına dair hesapların ortaya çıkarılmasının

zorlaştığı belirtilmiştir. Bu durumda, bilirkişi kurulu tarafından sadece şirket defterlerinin incelendiği, tarafların diğer delillerinin değerlendirilmediği anlaşılmaktadır. Mahkemece, bilirkişi kurulundan ek rapor alınarak, davalılar aleyhine açılan ceza dosyalarının tümünün celp edilmesi, ceza tabkikatı kapsamındaki deliller ve temyize konu dava dosyasındaki bilgi ve belgeler, özellikle ... Ağır Ceza Mahkemesi'nin ... sayılı dosyasına sunulan ve davacı tarafından adli emanette bulunduğu belirtilen defter, belge, karton ve koçanların, ... ve ...nin tanzim ettiği raporların dikkate alınarak, davalıların kusurlarının olup olmadığı, varsa derecesinin açıkça saptanması ve sonucuna göre tüm deliller yeniden değerlendirilerek karar verilmesi gerekmektedir. Mahkemece, eksik inceleme ve yetersiz bilirkişi raporu ile yazılı şekilde karar verilmesi usul ve kanuna aykırı olup bozmayı gerektirmiştir. Temyiz olunan kararın, yukarıda yazılı sebepten dolayı BOZULMASINA, bozma sebebine göre davacı ile davalılardan ... ve ...'in diğer temyiz itirazlarının incelenmesine şimdilik yer olmadığına, davacı yararına takdir edilen 1.100,00 TL duruşma avukatlık parasının karşı tarafa yükletilmesine, peşin alınan temyiz harcının istenmesi hâlinde ilgiliye iadesine, 3.2.2015 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Y.11.H.D.-E.2009/8406-K.2011/7511-T.21.6.2011

Kararı

“Davacı vekili, davalıların müvekkili şirketin yönetim ve denetim kurulu üyeliği görevinde bulduklarını, bu süreçte şirketin muhasebe kayıtlarında bulunmasına rağmen fiilen mevcut olmayan 62.60 YTL nakit paranın takip edilmeyerek zarara dönüştürdüklerini, tasarruf yetkisinin kısıtlanmasına dair mahkemece verilmiş ihtiyati tedbir kararı olmasına rağmen firma kasasında çok sayıda tahsilat ve ödemeler yaptıklarını, bir kısmını zorunlu giderlerde harcadıklarını, ancak bir kısım tahsilat ve ödemelerin ticari dayanaktan yoksun şekilde grup firmalarına fon aktarma amacıyla kullandıklarını, yasal defterlerin gerçeği yansıtmadığını, hesaplara ilişkin bilgi ve belgelerin eksik olduğunu ileri sürerek ve ıslah isteminde bulunarak, 1.370.620.38 YTL'nin tahsiline karar verilmesini talep ve dava etmiştir. Davalı Şaban AK, şirketin Uzan Grubuna ait olduğunu, işçi olarak çalıştığını, görevli

mahkemenin iş mahkemesi olduğunu, görevin işini kaybetme korkusuyla kabul edilen kaydi görev niteliğinde bulunduğunu, iddiaları kabul etmediğini savunarak, davanın reddini istemiştir. Davalı Gülsen Yalçın, şirkette sekreter olarak çalıştığını, eski yöneticilerin ve avukatların talebi üzerine görevi kabul etmek zorunda kaldığını, kendisinin sorumlu olmadığını açıklayarak, davanın reddini savunmuştur. Davalı O. Nuri Doğan, 1.3.1998-30.6.2004 tarihleri arasında şirketin muhasebe personeli olarak çalıştığını, yönetim ve denetimin kendi insiyatifinde bulunmadığını savunarak, davanın reddini istemiştir. Diğer davalılar, davaya yanıt vermemiştir. Mahkemece, iddia, savunmalar, toplanan kanıtlar ve benimsenen bilirkişi raporuna göre, uyuşmazlık konusu dönemde davalıların, davacı şirketin yönetim ve denetim kurulu üyesi olduklarının kayden sabit olduğu, davalı Gülsen Yalçın'ın 1.100 adet, diğer yönetici davacıların ise 1'er adet sembolik hisselerinin bulunduğu, bilanço incelendiğinde 2002 yılında davacı şirketin finansman giderlerinin olumsuz etkilenmesi sonucu 1.89.455.15 YTL zarar ettiği, bu zararın kaynak aktarılması veya davalıların görevlerini aksatması sonucu meydana geldiğine dair kanıt olmadığı, 2003 ve 2004 yıllarını karla kapattığı. Şişli 2. Sulh Ceza Mahkemesi'nin 26.8.2003 tarih ve 2003/442 Sayılı kararı ile davacı şirkete ihtiyati tedbir kararı konulduğu, denetimi ve ticari faaliyetinin yürütülmesinin TMSF'ye geçtiği, davalıların sorumlu olduğu dönemde şirketin zararının olmadığı, belirlenen 62.60 YTL kasa açığının davaya konu edilen 1.380.557,78 YTL zarara yol açacak bir meblağ olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. 1-) Dava, yönetim ve denetim kurulu üyelerinin zarara sebep olduğu iddiasına dayalı tazminat istemine ilişkindir. Mahkemece yazılı gerekçe ile davanın reddine karar verilmiştir. Ancak, hükmün yeterli araştırma ve incelemeye dayandığını kabul etmek mümkün olmadığı gibi yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen rapor da doğru değerlendirmeler içermemektedir. Davalıların 2002-2003 ve 1.1.2004-4.2.2004 döneminde davacı tarafından el konulan ve yargulama sırasında ticaret sicilinden terkin edilen şirketin yönetim ve denetim kurulu üyelikleri görevinde buldukları. 29.6.2007 tarihinde yapılan olağan genel kurul toplantısında

açıklanan bu döneme ilişkin olarak davaluların ibra edilmemesine ve haklarında sorumluluk davası açılmasına karar verildiği, anılan karar uyarınca eldeki davanın açıldığı hususu uyuşmazlık konusu değildir. Davacı vekili, davaluların bu dönemde şirket muhasebe kayıtlarında görünmesine rağmen fiilen mevcut olmayan 62.60 YTL ile ilgili gerekli takibi yapmayarak zarara dönüşmesine sebep olduklarını, ayrıca şirketin tasarruf yetkilerinin kısıtlanmasına dair ceza mahkemesince verilmiş tedbir kararına rağmen ticari dayanaktan yoksun, başka bir anlatımla haklı sebep olmaksızın grup firmalarına şirketin hesaplarından ödemeler yaptıklarını, fon aktardıklarını, bu dönem itibarıyla şirketin defter ve belgelerinin gerçeği yansıtmadığını ve zarara sebep olduklarını ileri sürmüştür. Ayrıca, dava dilekçesinde usulsüz ödemelere dair işlemlerin neler olduğu etraflıca açıklanmıştır. Bilirkişi raporunda belirtilenin aksine dava edilen dönemle ilgili olarak önceden verilmiş ibra kararı bulunmamaktadır. Önceden verilmiş ibra kararını kaldırılması yönünde ihdas edilmiş bir karar da yoktur. 2002-2003 ve 1.1.2004-4.2.2004 dönemi ilk defa 29.6.2007 tarihli genel kurulda değerlendirilmiş, bu dönem itibarıyla davalular ibra edilmemiş, iddia edilen işlemler ve faaliyetler dolayısıyla haklarında sorumluluk davası açılmasına karar verilmiştir. Öte yandan, mahkemenin kabulünün aksine, taraflar arasındaki çekişme, anılan dönem itibarıyla şirketin kar ya da zarar etmesi noktasında değil, iddia edilen işlemler ve faaliyetler dolayısıyla şirketin gerçekten zarara uğratılıp uğratılmadığı hususunda toplanmaktadır. Bu durum karşısında, iddia ve savunmalar dikkate alınıp, ticaret sicilinden terkin edilen şirketin defter ve kayıtları üzerinde uzman bilirkişi veya bilirkişi kurulu vasıtasıyla inceleme yaptırılıp, dava dilekçesinde açıklanan işlem ve faaliyetler sebebiyle şirketin gerçekten zarara uğratılıp uğranmadığının, davaluların sorumluluğunu gerektirir bir durumun olup olmadığının değerlendirilmesi ve sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken yazılı gerekçeyle hükmün kurulması doğru görülmemiş, kararın bozulması gerekmiştir. 2-) Bozma sebep ve şekline göre, davacı vekilinin vekalet ücretine yönelik temyiz itirazlarının şimdilik incelenmesine gerek görülmemiştir. Yukarıda (1) numaralı bentte açıklanan sebeplerle kararı yasal halefsıfatıyla temyiz

eden davacı TMSF yararına BOZULMASINA, (2) numaralı bentte açıklanan sebeplerle vekalet ücretine yönelik temyiz itirazlarının şimdilik incelenmesine gerek olmadığına, 21.6.2011 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Y.15.C.D.-E.2013/22763-K.2016/882-T.26.1.2016 Kararı

“Sanıklardan ...’in... şubesinde muhasebe ve ana kasa sorumlusu olduğu, diğer sanık ...’in ise aynı iş yerinde kasiyer olarak görev yaptığı, ...in izinli veya raporlu olduğu zamanda sanık ...’in muhasebe ve ana kasa sorumlusu olarak çalıştığı, 09/12/2007-11/12/2007 tarihleri arasında sanık ...’nin raporlu olması sebebiyle ana kasa hesaplarını sanık ...’in tuttuğu sırada mağaza müdürü ...’in kasada herhangi bir problem olup olmadığını ...’a sorduğu, sanığın kasada 53.866,00 TL para olduğunu söylemesi üzerine bu kadar büyük bir miktarda paranın kasada bulunmasından şüphelendiği ve 11/12/2007 tarihinde kasa sayımı yaptığı ve sayım sonucunda kasada 15.500,70 TL bulunduğu, dolayısıyla sanıkların 38.365,30 TL parayı kendi hesaplarına geçirdikleri ve bu şekilde atılı suçu işledikleri iddiasıyla yapılan yargulama sonucunda; kovuşturma aşamasında alınan 22/11/2010 tarihli bilirkişi raporuna göre;... mağazasında 11/12/2007 tarihi itibarıyla 38.365,30 TL açık bulunduğu, mağaza müdürü ... ve ...’in gerekli denetimi yapmaları ve yüksek kasa tutarından haberdar olmalarına rağmen gerekli önlemleri almamaları sebebiyle açığın hangi tarihlerde oluştuğunun belirlenemediği, kasaya sanıklar ... ve ... dışında ... ve ...’in da ulaşabilmeleri sebebiyle paranın kim veya kimler tarafından çekildiğinin belirlenmesinin mümkün olmadığı, bu durumda tespit edilen 38.365,30 TL tutarındaki kasa açığından sanıklar... ve ...’in sorumlu tutulmaları konusunda somut delil bulunmadığı sonuç ve kanaatine varıldığının belirtildiği anlaşılmalı; sanıkların atılı suçu işlediklerine dair her türlü kuşku dan uzak, kesin, somut ve inandırıcı delil elde edilemediği gerekçesiyle verilen beraat hükümlerinde bir isabetsizlik görülmemiştir. Yapılan yargulama sonucunda, yüklenen suçun sanıklar tarafından işlendiğinin sabit olmadığı gerekçe gösterilerek mahkemece kabul ve takdir kılınmış olduğundan, katılan vekilinin atılı suçun sübut bul-

duğuna dair temyiz itirazlarının reddiyle, beraate dair hükümlerin ONANMASINA, 26/01/2016 tarihinde oy birliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Y.11.H.D.-E.2017/4134-K.2019/2047-T.12.3.2019 Kararı

“Davacı vekili, ...’nin 13.02.2004 tarih ve 13 Sayılı 09.02.2004 tarih ve 51 Sayılı kararlan gereği Uzan Grubuna ait şirketlerin ortakların temettü hariç ortaklık haklarına el konulduğunu, davacı Lotus AŞ’nin de el konulan 74 adet medya şirketinden biri olduğunu, Fon Kurulu tarafından göreve getirilen medya grup yönetiminin yapılan incelemede kasa mevcudu ile kasada olması gereken nakit ve çek tutarları arasında fabiș farklar bulunduğunun tespit edildiğini, bunun üzerine denetim kurulunun inceleme yaparak kasa açığı konusunda rapor tanzim ettiğini, açığın şirket kasasına ödenmemekle beraber fiktif olarak ödenmiş gösterilen apel ödemelerinden kaynaklandığının anlaşıldığını, resmi kayıtlarda gözükmemekle beraber şirket yönetiminin hakim ortaklar tarafından yürütüldüğünü, resmi kayıtlarda yer alan şirket ortaklarının ise figüran ortaklar olarak göstermelik ve muvazaalı bir şekilde bu sıfatı taşıdıklarının tespit edildiğini, gerek şirketi temsil ve ilzama yetkili kişilerce hakim ortaklar ve hakim ortakların kontrolünde bulunan üst düzey yöneticiler lehine verilen vekaletnamelerin, şirket yönetiminde bulunan kişilerin esasen figüran olmakta birlikte şirket hakim ortakları ile beraber hareket ettiklerini ve şirket zararlarından sorumlu olduklarını gösterdiğini, denetim kurulu raporunda gösterildiği üzere tablo 1’de ismi yazılı ...,, ...ve ...’ın 14.06.2002 tarihi itibari ile sorumlu oldukları apel miktarının 60.000,00 TL, tablo 2’de ismi yazılı ...’ın 8.400,00 TL, ...’ın 7.200,00 TL, ...’nin 8.400,00 TL, ...’in 7.200,00 TL, ...’in 8.400,00 TL, ...’ın 7.200,00 TL, ...’ün 6.000,00 TL ve ...’ün 7.200,00 TL olmak üzere, ödemekle yükümlü oldukları toplam apel miktarının 60.000,00 TL olduğunu, TTK 306. maddesi gereğince apel yükümlülüğünü yerine getirmediği halde getirmiş gibi gösterilmesi şeklindeki usulsüzlüğe karşarak yönetimi/denetimini elinde bulundurdukları Lotus A.Ş’ye karşı kusurlu davranan, TTK’nun kendilerine yüklediği görevleri ihmal eden ve şirketi zarara

uğratan, apel ödemesinin yapılmadığını ancak yapılmış gibi fiktif olarak kayıt tutulduğunu, bilen/bilebilecek durumda olan yönetim ve denetim kurulu üyelerinin sorumluluğu olduğunu, buna göre yönetim kurulu başkanı tablo 3'de ismi yazılı ..., yönetim kurulu başkan vekili ..., yönetim kurulu üyesi ..., yönetim kurulu üyesi ... ve denetçi ...'ın toplam 60.000,00 TL ödemekle müştereken ve müteselsilen sorumlu bulunduğunu, gerçeğe aykırı belgeler düzenleyerek kasa açığına sebebiyet veren şirketin ödenmemiş sermayesini ... gibi gösterilmesine neden olan usulsüz fiilleri organize ve iştirak eden, onaylayan yürüten ve talimat veren, şirket muhasebe ve finans ve diğer ilgili departmanlarda görev yapanlardan tablo 4'de ismi yazılı icra kurulu başkan vekili ..., genel müdür/icra kurulu üyesi Vasıf ... icra kurulu üyesi ..., icra kurulu üyesi ... murabhas aza ..., murabhas aza ..., üst yönetim danışmanı ..., executive director..., operasyon koordinatörü ..., hissedar koordinatörü ..., üst yönetim danışmanı ..., finans koordinatörü ..., mali işler koordinatörü ..., finans koordinatörü ..., finans müdürü ..., finans müdürü ..., muhasebe müdürü ..., muhasebe müdür yardımcısı ... ve veznedar ...'nin 60.000 TL'den müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunu, şirketin sermaye artırımını 14.06.2002 tarihinde yapıldığından ve ödenmemiş apelin bu tarih itibari ile şirket kasasına girmiş olması gerektiğinden TTK 140. ve 141. maddeleri uyarınca her apel ödemesinin sermaye artırım tarihinden itibaren işleyecek kademeli ticari faizi ile birlikte tazmininin gerektiğini ileri sürerek fazlaya ilişkin haklar saklı kalması kaydı ile toplam 60.000,00 TL apel ödemesinden 5.560,00 TL tutarlı kısmının tablo 1'de ismi yazılı şirket hakim ortaklarından fiktif apel tahsilatından sorumlu oldukları tespit edilerek, sorumluluğun doğduğu tarihten itibaren işleyecek ticari faizle şirket ortakları, yönetim ve denetim kurulu üyeleri ve şirket çalışanları ile birlikte müştereken ve müteselsilen tahsiline, tablo 2'de belirtildiği şekilde yönetim kurulu üyesi olmayan şirket ortaklarından 14.06.2002 tarihinden itibaren işleyecek faizle birlikte tahsiline, tablo 3'de belirtildiği üzere şirket ortaklarının muvazaalı işlemlerine iştirak eden yönetim ve denetim kurulu üyelerinden 14.06.2012 tarihinden itibaren işleyecek faizle birlikte tahsiline, tablo 4'de belirtilen ve usulsüz fiillere iştirak eden, onaylayan,

yürüten ve talimat veren şirket çalışanlarından sorumlu oldukları miktarda ilgili yıllardan itibaren işleyecek ticari faiziyle birlikte tahsiline karar verilmesini talep ve dava etmiştir. Davacı davasını 19/09/2006 tarihli ıslah dilekçesi ile 60.000,00 TL olarak ıslah etmiştir. Davalılar İ. ..., ..., ..., ..., ..., T. Y., ... ve ...'in, görev, aktif husumet, pasif husumet, hukuki yarar, zamanaşımı, ayrıca davacının iddialarının somut gerçeklere dayandırılmadığını savunarak davanın reddine karar verilmesini talep etmişlerdir. Diğer davalılar usulüne uygun meşrubatlı davetiyeye rağmen duruşmalara katılmamışlar, kendilerini vekil ile de temsil ettirmemişlerdir. Mahkemece, iddia, savunma, bilirkişi raporları ve tüm dosya kapsamına göre; davacının yasal defterlerinde ... tarafından davacı şirkete el konulduktan sonraki bir tarih olan 31/03/2014 yılında yapılan kasa sayımı ile eksik olan kısmın 55,56 TL olarak tespit edildiği, yargulama sırasında davalılardan veznedar ... tarafından cevap dilekçesi ekinde sunulan, 31.12.2003 fiili kasa bakiyeleri başlıklı tabloda "Lotus A.Ş. fiili kasa devrinin 55,56 TL fiili kasa bakiyelerinin 55,56 TL ve apel- fiili kasa farkı:0" olarak gözüktüğü, bu belgenin şirket kayıtları ile örtüştüğü, 31/03/2004 tarihinde yapılan kasa sayımında ortakların sermaye taahhüdü ödemelerini yapmadıkları yönünde herhangi bir tespitinde bulunmadığı, sermaye borcunun ödenmemesi durumunda 31/03/2004 tarihinde yapılan sayımda kasa eksikliğinin 59.944,44 TL (60.000 TL - 55,56 TL = 59.944,44 TL) olması gerektiği, fiili kasa durumuna göre sermaye ödemesinin yapıldığı, ödenen sermaye payı bedelinin ödeme gücü olmayan grup şirketlere de aktarılmadığının bilirkişi raporu ile sabit olduğu, davanın zamanaşımı süresi içerisinde açıldığı, ancak davacının sermayenin ödenmediği ya da ödenen sermaye payının ödeme gücü olmayan grup şirketlere aktarıldığı yönündeki iddialarını ispat edemediği gerekçesi ile davanın reddine karar verilmiştir. Dosyadaki yazılara, mahkemece uyulan bozma kararı gereğince hüküm verilmiş olmasına ve delillerin takdirinde bir isabetsizlik bulunmamasına göre, davacı vekilinin bütün temyiz itirazları yerinde değildir, dolayısıyla hükmün ONANMASINA, 12/03/2019 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir." (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Y.15.C.D.-E.2017/6979-K.2019/2799-T.25.3.2019 Kararı

“Sanığın, katılan Yarda Tekstil Ltd. Şti'nin 28/01/2011 ila Ekim 2011 tarihleri arasında Karşıyaka Çarşısı ve Egeparkta faaliyet gösteren iki mağazasının sorumlu müdürü olarak çalıştığını, şirketteki görevinin Basmanedeki şirket deposundan irsaliye ile mal alıp anılan şirket mağazalarına irsaliye ile eksiksiz teslim etmekle mükellef olduğunu, ancak depodan aldığı malları Karşıyaka Çarşısı ve Egeparktaki mağazalara eksiksiz teslim etmesi gerekirken bu mağazalarda 30/09/2011, 14/10/2011 tarihlerinde yaptıkları sayımlarda önemli oranda eksiklik tespit ettiklerini, ciddi oranda zarar gördüklerini iddia olunduğu olayda; sanığın söz konusu mağazaların sorumlusu olmadığını, merkezi Basmane'de bulunan bu şirkette sadece pazarlamacı olarak görev yaptığını, dolayısıyla mağazalardaki malların eksik çıkmasından herhangi bir sorumluluğunun bulunmadığını ve üzerine atılı suçu işlemediğini beyan etmesi karşısında; gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından, sanığın şirketteki görevinin, yetkisinin ve sorumluluğunun tam olarak tespiti, 22.10.2013 tarihli bilirkişi raporunda, “sağlıklı tutulmayan her iki iş yeri muhasebe kayıtlarının da ve bu kayıtlara istinaden noksanlık tespitlerinden sanığın sorumlu olduğu..” belirtilen ifade ile sanığın muhasebe işlerine ilişkin sorumluluğunun olup olmadığı, mal teslim alma, teslim etmek görevi bulunup bulunmadığının net şekilde araştırılması, mağdur şirketin deposundan bahsi geçen çıkışı yapılan ve ilgili yerlere teslimi yapılmayan malların nelerden ibaret olduğu, sanığın irsaliye ile teslim aldığı mallar ile mağazalara ya da üçüncü kişilere satılan mallara ilişkin fiş ve faturalar celp edilip, eksikliğin nereden kaynaklandığına dair uyumsuzluğu çözmeye yeterli, denetime ve hüküm kurmaya elverişli, konusunda uzman bilirkişi heyetinden rapor alındıktan sonra hüküm kurulması gerekirken sanık hakkında hüküm kurulması gerekirken, eksik inceleme ve araştırma ile yazılı şekilde hüküm kurulması, kanuna aykırı olup, sanık müdafinin sübuta dair temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmiş olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı 5320 Sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK.nun 321. maddesi

uyarınca BOZULMASINA, 25/03/2019 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Y.9.C.D.-E.1986/6708-K.1987/791-T.12.2.1987 Kararı

“Davaya konu eylem, 1982 yılı ile ilgili olup, sanak yönetim kurulu başkanlığından ayrıldıktan bir gün sonra yapılan denetim sonucu düzenlenen vergi inceleme raporunda şirket defterlerini muntazam tutmamak, defter ve vesikalarda tahrifat yapmak, hesap ve muhasebe hileleri yapmak suretiyle vergi ziyanına sebebiyet verdiği iddia edilmiştir. 213 sayılı Kanununun 367/4. maddesine göre vergi cezası verilmesi, ayrıca 359 ve 360. maddelere göre ceza verilmesini engellemektedir. Ayrıca tüzel kişilerin sorumluluğu aynı Kanununun 333 ve 10. maddelerinde belirlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu’nun, anonim şirketlerle ilgili hükümlerinde yönetim kurulunun sorumluluğu ve sorumlu tutulması koşulları da gösterilmiştir. Bu nedenle, 1982 yılı vergi dönemine ait kaçakçılık suçu raporu celbedilip, tüm defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılıp, 213 sayılı Kanununun 344. maddesine aykırılık olup olmadığının saptanmasından sonra elde edilecek sonuçta göre sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerektiğinin gözetilmemesi, kanuna aykırı ve müdahil vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmesi olduğundan hükmün bu sebepten dolayı istem gibi BOZULMASINA, 12.2.1987 gününde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Y.19.H.D.-E.2013/17266-K.2014/2114-T.29.1.2014 Kararı

“Asıl davada davacı vekili; davalı şirketin resmi denetçisi olan Y. U.’un talebi üzerine taraflar arasında davalı şirketin mali yapısının denetlenerek son durumunun tespiti için anlaşma yapıldığını, müvekkili şirketin anlaşma uyarınca yükümlülüğünü yerine getirdiğini ancak davalı şirketin borcunu ödemediğini, müvekkilinin alacağına tahsili amacıyla yapılan icra takibinin davalının haksız itirazı ile durduğunu belirterek, davalının itirazının iptali ile takibin devamına ve %40 icra inkar tazminatına karar verilmesini talep ve dava etmiş, asıl davada isticvap edilen davalı şirket yetkilisinin dava konusu

mali denetim hizmetinin şirketin yönetim kurulunun bilgisi dışında, şirket denetçisi Y. U.'un şahsi talebi üzerine yapıldığını beyan etmesi nedeniyle davacı vekilince asıl davayla birleştirilmesi amacıyla Y. U. hakkında birleşen dava dosyasında alacak davası açılmış, davacı vekili 27.12.2010 tarihli beyan dilekçesinde birleşen dosya davalısı Y. U. hakkındaki davadan feragat ettiklerini beyan etmiştir. Davalı şirket vekili; davacının iddia ettiği denetim işleminin yapılması için müvekkili şirketin yönetim kurulunun kararının olmadığını ve yine iddia edildiği şekilde taraflar arasında imzalanmış bir sözleşmenin de bulunmadığını belirterek, davanın reddini savunmuş, birleşen dosya davalısı Yılmaz Ulusoy vekili, davanın reddini savunmuştur. Mahkemece toplanan deliller ve bilirkişi raporuna göre; gerek davacı vekilinin 03.02.2010 tarihli celsedeki beyanında, gerekse davalı şirket yetkilisinin isticvap duruşmasındaki beyanında denetim isteminin birleşen dosya davalısı Y. U.'dan geldiğini beyan ettikleri, taraflar arasında yazılı sözleşme bulunmadığı, denetlemenin Y. U.'un talebi ile gerçekleştiği, bu konuda davalı şirketten herhangi bir talebin davacı şirkete ulaştırılmadığı ve Y. U.'a da bu yönde bir yetki verilmediği, birleşen dosya davalısı Y. U. söz konusu denetleme işleminden dolayı sorumlu görülmele beraber bu davalı hakkında davacının 28.12.2010 tarihli celsede feragat ettiği, asıl dava davalısı şirketin ise dava konusu fatura kapsamındaki işin yapılmasından dolayı sorumluluğunun ve yapılan denetlemeden elde ettiği bir faydanın bulunmadığı gerekçesiyle; asıl ve birleşen davanın reddine karar verilmiş, asıl dava yönünden verilen hüküm davacı vekilince temyiz edilmiştir. Davacı şirket tarafından düzenlenen denetim raporunun dosyaya sunulan ikinci sayfasında toplantıya katılanlar bölümünde davalı E. Dış Tic. A.Ş. adına toplantıya Genel Müdür G. S., Muhasebe Müdürü E.K., İhracat ve Pazarlama Müdürü M. B.'in iştirak ettiği, bunlardan G. S.'nin şirketi çift imza ile temsile yetkili yöneticilerden biri olduğu anlaşılmaktadır. Öte yandan, yine dosyaya sunulan ve davalı şirket yetkililerince düzenlendiği beyan edilen, üçüncü kişilere hitaben yazılmış formlarda davalı şirketin davacı şirket tarafından denetlendiği bildirilmektedir. Bu durumda mahkemece anılan denetim kurulu raporu ve beyan formları dikkate alınıp, davalı şirketin

denetimden bilgisi olup olmadığı anılan belgeler ışığında araştırılıp incelenerek bir karar verilmesi gerekirken, eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi doğru görülmemiştir. Dolayısıyla hükmün BOZULMASINA, 29.01.2014 gününde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İċtihat Bilgi Bankası)

Y.22.H.D.-E.2014/28053-K.2014/29574-T.30.10.2014 Kararı

“Davalı işveren, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörünün hazırladığı denetim raporuna göre davacının 207.610,64 TL tutarında vergi ücret geliri gecikme zammı tahsilinden vazgeçilmesi yönünde alınan karar katılarak davalı kurumun zarara uğramasına sebep olduğundan 4857 Sayılı İş Kanunu’nun 25/11. maddesine göre iş sözleşmesinin feshedildiğini belirterek davanın reddine karar vermesini savunmuştur. Taraflar arasında iş sözleşmesinin feshinin haklı veya geçerli sebebe dayanıp dayanmadığı uyuşmazlık konusudur. Mahkemece feshin altı günlük hak düşürücü sürede yapılmamış olması, söz konusu davranışlarla ilgili davacı hakkında açılan bir ceza soruşturması ve davasının bulunmadığı, olay tarihi itibarıyla da davacı hakkındaki güvenin yıkılmasına veya ağır biçimde zedelenmesine sebep olacak derecede şüphe edilmesini gerektirici bir olguda bulunmadığından davanın kabulüne dair verilen kararın davalı tarafından temyizi üzerine Dairemizce yapılan temyiz incelemesinde; davaya konu feshin altı günlük hak düşürücü sürede yapıp yapılmadığı konusunda öncelikle, Belediyede feshe yetkili makamın hangi organ olduğu belirlenerek, davacı hakkındaki feshe konu edilen raporun bu organa hangi tarihte ulaştığı ve teslim edildiği saptanması gerekeceği ve davacı hakkında fesih sebebi yapılan her bir konu üzerinde ayrı ayrı durularak bu fesih sebeplerinin araştırılması için uzmanlarından oluşan üç kişilik bilirkişi heyetinden davacının feshe konu eylem ve davranışlarından dolayı bir zarara sebep olup olmadığı (oldu ise miktarı) ve bu zarara sebep olan davranışının hangi görev veya görevlerini yerine getirmediğinden meydana geldiği, kusurlu olup olmadığı belirlenmesi bakımından kasdi veya ihmali davranışının bulunup bulunmadığı hususlarında alınacak raporla tüm deliller birlikte değerlendirilerek haklı veya geçerli bir fesih sebebi-

nin oluşup oluşmadığının belirlenmesi gerekçesi ile kararın bozulmasına rağmen mahkemece bozma gerekçesi tam olarak yerine getirilmeden yeniden davanın kabulüne karar verilmesi isabetsiz olmuştur. Bozmadan sonra alınan bilirkişi raporunda, davacının ceza soruşturmasında kendisinin tahakkuk işlemlerinde bir görevi olmadığını bilgisayar ekranında görünenler üzerinden işlem yaptığını iddia etmesi üzerine iş yerinde muhasebe kayıtları üzerinde incelemeye gerek duyulduğu belirtildiği halde mahkemece bu yönde araştırma yapılmaması eksiklik olmuştur. İşyeri bilgisayar ve muhasebe sistemi üzerinde uzmanlardan oluşan heyetle yapılacak inceleme ile davacının görev tanımlarına göre davaya konu edilen zarar konusu tahakkuk işlemlerini yapıp yapmadığı diğer bir anlatımla davacının sadece bilgisayar ekranında başka birimce hazırlanan tutarlarının tahsili dışında bir görevi olup olmadığını belirlenerek tüm deliller birlikte değerlendirme suretiyle sonuca gidilmesi gerekir. Dolayısıyla kararın BOZULMASINA, 30.10.2014 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Y.5.C.D.-E.2010/11151-K.2012/1477-T.5.3.2012 Kararı

“Babaeski Ticaret Borsası’nın 2006 yılı Bütçe hazırlıklarının yapıldığı sırada banka kayıtları ile borsa muhasebe kayıtlarının birbirini tutmadığının tespit edilmesi ve yetkililer tarafından denetleme talebinde bulunulması üzerine Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü Kontrolörlüğü tarafından düzenlenen 14.9.2006 tarihli Raporda; a-) 19.1.2005 tarih ve 18 numaralı Tediye Fişi ile Borsa Fon hesabına yatırılmış gözüken 131,92 TL’nin banka kayıtlarında yer almadığı, b-) 14.2.2005 tarihinde fon hesabından çekilen 1.075,60 TL’nin muhasebe kayıtlarında yer almadığı, c-) 14.2.2005 tarih ve 40 numaralı Tediye Fişi ile Borsa Fon hesabına yatırılmış gözüken 200,00 TL’nin banka kayıtlarında yer almadığı, d-) 18.2.2005 tarih ve 51 numaralı Tediye Fişi ile Borsa Fon hesabına yatırılmış gözüken 1.176,54 TL’nin banka kayıtlarında yer almadığı, e-) Halk Bankası Babaeski Şubesinde bulunan AK00122 numaralı vadeli hesapta bulunan 285.000,00 TL’nin faiz geliri olan 5.621,91 TL’nin, 11.3.2005’te 2.250,00 ve 3.371,91 TL olarak iki defada çekildikten sonra 2.250,00 TL’nin vadesiz hesaba nakit olarak yatırılmasına rağmen 3.371,91

TL'nin Borsa muhasebe kayıtlarına alınmadığı, f-) Halk Bankası Babeski Şubesi'nde bulunan AK00212 numaralı vadeli hesapta bulunan 100.000,00 TL'nin faiz geliri olan 1.972,60 TL'nin, 11.3.2005'te çekildikten sonra 2.250,00 TL'nin vadesiz hesaba nakit olarak yatırılmasına rağmen 3.371,91 TL'nin Borsa muhasebe kayıtlarına alınmadığı hususlarının tespit edilerek suç duyurusunda bulunulmasından sonra, Borsa Yönetim Kurulu Başkanı ve Üyesi olan sanıklar K. Y. ve H. D. hakkında denetim görevini ihmal ederek zimmete neden olma, Borsa Genel Sekreter Vekili olarak görev yapan H. Y. hakkında ise zincirleme olarak zimmet ve resmi belgede sahtecilik suçunu işledikleri iddiasıyla kamu davasının açıldığı, sanık H.'in; (a) bendinde belirtilen 131,92 TL ile bayram arefesinde personele ikram edilmek ve hediye olarak dağıtılmak üzere çikolata alındığını, (b) ve (c) bendinde belirtilen toplam 1.275,60 TL ile Borsa'nın Anahtar Bilgisayar'a olan borcunun ödendiğini, (d) bendinde belirtilen 1.176,54 TL ile yine Borsa'nın Tekpa Gıda ve Tekn. Ür. San. ve Tic. Ltd. Şti'ye olan 1.160,00 TL'lik borcun ödendiğini, (e) ve (f) bentlerinde belirtilen faiz gelirlerinin İse kendisi tarafından çekilmediğini ancak bu paraların Şekerbank Şubesi'nde bulunan borsa hesabına yatırıldığını savunduğu hususlarının anlatılması karşısında; Anahtar Bilgisayar işletmesinin 10.11.2006 tarihli yazısında; 5.2.2005 tarihli servis formunda yer alan mal ve hizmet bedeli olan 1.275,58 TL'nin Genel Sekreter Vekili H. Yılmaz tarafından nakden ödendiğinin ve borsadan başka bir alacaklarının olmadığı bildirilmesi, buna dair 14.2.2005 tarihli Tahsilat Makbuzunun düzenlenmiş olması, bu işletmeye ödeme yapılması hususunda Yönetim Kurulunun 10.2.2005 tarih ve 3/1.8 numaralı kararının bulunması, Tekpa Gıda ve Tekn. Ür. San. ve Tic. Ltd. Şti'nin 6.12.2006 tarihli yazısı ile; 6.7.2004 tarihli faturaya dayanan 247.800.000 TL'lik alacaklarının 20.7.2004 tarihinde kendilerine ödendiği ve 28.12.2004 tarihinde Borsaya kesilen herhangi bir fatura veya ödemenin kayıtlarında bulunmadığı belirtilmesine rağmen aynı şirket tarafından düzenlendiği anlaşılan başka bir yazıda; 28.12.2004 tarihinde teslim edilen malzemelerle ilgili toplam 1.160,00 TL'nin 18.2.2005 tarihinde elden tahsil edildiği şeklinde çelişkili cevap veril-

mesi, bu işletmeye ödeme yapılması hususunda Yönetim Kurulu'nun 10.2.2005 tarih ve 3/1.7 numaralı kararının bulunması, 11.3.2005 tarihinde Borsa'nun Şekerbank Şubesi'ndeki hesabına 390.000,00 TL EFT yapılmış olması da gözetilerek; 19.1.2005 tarih ve 18 numaralı Tediye Fişi'ne konu 131,92 TL ile, bayram arefesinde personele ikram olarak ve ayrıca hediyelik paketler hâlinde dağıtılmak üzere çikolata alınıp alınmadığının sorulması için N. B.'nin ve gerektiğinde diğer çalışanların tamkî sıfatıyla yeniden dinlenmesi, Tekpa Gıda ve Tekn. Ürün. San. ve Tic. Ltd. Şti'ne yeniden yazı yazılarak daha önce gönderilen yazılar arasındaki çelişkilerin giderilmesinin ve 28.12.2004 tarihinde Borsa'ya malzeme satışı yapılmış ise buna dair fatura ve ödeme makbuzlarının gönderilmesinin istenmesi, 11.3.2005 tarihinde çekilen faiz gelirlerine dair banka dekontlarının asıllarının ve sahteliği iddia edilen diğer belgelerin kriminal incelemeye gönderilerek dekontlardaki yazı ve imzaların sanık H.'a veya hakkında ek takipsizlik kararı verilen F. Ç.'ya ait olup olmadığının kesin olarak belirlenmesi, Şekerbank Babaeski Şubesi'ndeki borsa hesaplarına dair 2005-2006 yılları sonra sanık H. müdafinin 31.1.2008 tarihli dilekçesinde belirtilen hususlar da dikkate alınarak daha önceki bilirkişi raporlarını düzenleyen bilirkişiler dışında kişilerden oluşturulacak bilirkişi kurulu aracılığıyla, Borsa hesabına çekilen ve sanık H.'in zimmetinde bulunan herhangi bir paranın bulunup bulunmadığı hususunda ayrıntılı rapor alınması gerekirken, bu yönde alınmış 31.1.2008 tarihli ara kararından herhangi bir gerekçe gösterilmeksizin vazgeçilerek eksik incelemeyle hüküm kurulması, Kabule göre de; Sahte belge kullanılarak zimmet suçunun işlendiğinin değerlendirilmesine ve bu haliyle eylemin nitelikli zimmet suçu kapsamında kalma durumunun bulunduğu anlaşılmasına rağmen, 765 Sayılı TCK'nın 202/2, 80, 59/2. maddelerine göre 5237 Sayılı TCK'nın 247/1, 247/2, 43, 62, 212, 204/2, 43, 62. maddelerinin lehe sonuç doğurduğu gözetilmeyerek 765 Sayılı TCK'nın lehe kanun olarak belirlenmesi, Kanuna aykırı, sanıklar H. ve K. müdafileri ile sanık H.'in temyiz itirazları bu itibarla yerinde görüldüğünden hükmün BOZULMASINA, 5.3.2012 tarihinde oybirliği ile karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Y.11. H.D.-E. 1996/9068-K. 1997/756-T. 17.2.1997 Kararı

“Davacılar vekili, müvekkil kooperatifin eski yönetim ve denetim kurulu üyesi olan davalıların görev süreleri içinde kooperatifi zararlandırıcı işlemlerde bulduklarını, 20.1.1991 tarihli genel kurulda sorumluluk davası açılmasına karar verildiğini ileri sürerek, toplam 140.994.000 liranın zararlandırıcı eylem tarihlerinden itibaren yasal faizi ile birlikte davalılardan tahsilini talep ve dava etmiş, yargulama aşamasında davalılar Şükrü ve Mustafa hakkındaki davalarından vazgeçmişlerdir. Davalılardan Osman, yönetim kurulan 18.3.1989 tarihinde seçildiğini, zararlandırıcı işlemde bulunmadığını, arsa alınının bu tarihten önce olduğu gibi, döneminde kooperatiften ayrılan ortaklara ortaklık paylarını usulünce ödendiğini ileri sürerek davanın reddini istemiştir. Davalı Halil vekili savunmasında, müvekkilinin döneminin genel kurulca ibra edildiğini, kooperatiften ayrılan ortaklara yapılan ödemelerde usulsüzlük olmadığını, arsa alınında da fazla ödeme olmadığını ileri sürerek davanın reddini istemiştir. Mahkemece, toplanan kanıtlar ve bilirkişi raporuna göre, davalılardan Halil, Osman ve İlhan’ın görevi süreleri içinde gerek arsa satın alınında arsa sahibi olan ve olmayan şahıslara gerekse komisyonculara usulsüz ödeme de buldukları gibi yapılan bazı masrafların muhasebe kayıtlarına geçirilmemek suretiyle zimmetlerinde bulunduğu gerekçesiyle bu davalar hakkındaki davanın kısmen kabulü ile 12.500.000 liradan ayrıntılı kararda yazılı tarihler itibarıyla davalılar Halil ve Osman’dan 7.450.000 liranın ise yine kararda belirtilen tarihler itibarıyla Osman ve İlhan’dan, 2.500.000 liranın ise Halil’den ödeme tarihinden itibaren %30 yasal faizi ile birlikte tahsiline, davalılar Şükrü ve Mustafa hakkındaki davanın feragat nedeniyle reddine karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Y.11. H.D.-E. 2003/4539-K. 2003/11503-T. 8.12.2003 Kararı

“Davacılar vekilleri, müvekkillerinden Avclar Ltd.Şti.nin, aracını aracente aracılığı ile diğer davalıya kasko sigorta poliçesiyle sigorta et-

tirdiğini, diğer davacı sürücünün yaptığı tek taraflı kaza sırasında, sürücünün kızı Medine'nin aynı araçta yolcu iken öldüğünü ve aracın hasarlandığını ileri sürerek, 6.201.250.000.-TL araç hasarı ile koltuk başına ölüm teminatı olan 500.000.000.-TL'nin temerrüt faiziyle birlikte tahsilini talep ve dava etmiştir. Mahkemece, dosya kapsamına göre, olay tarihinden önce prim peşinatının ödendiğini davacılarından sigorta ettirenin kanıtlayamadığı, dolayısıyla, davalılardan sigortanın sorumluluğunun başlamadığı, diğer davalı acenta hakkında asaleten dava açılmayacağı gerekçeleriyle, davanın reddine karar verilmiştir. 1- Karşıyaka Sigorta Aracılık Hizmetleri Tic.Ltd.Şti. hakkındaki kararın onanması gerekmiştir. 2-Çekişme, prim peşinatının yatırılıp yatırılmadığı, dolayısıyla davalılardan sigortacının sorumluluğunun başlayıp başlamadığı noktasında toplanmaktadır. Poliçe 11.01.1999 tarihinde düzenlenmiş olup, riziko ise 25.01.1999 tarihinde oluşmuştur. Davacılar vekili, delil listesinde, davalılardan acentenin 28.01.1999 tarihinde prim peşinatının tahsiline ilişkin düzenlediği nakit tahsilat listesine dayandıktan başka, 28.06.2001 tarihli oturumda ve 06.11.2002 havale tarihli dilekçesinde, davacılarından sigorta ettiren Avçılar Ltd.Şti. ile davalılardan Karşıyaka Sigorta Aracılık Hizmetleri Tic.Ltd.Şti. arasında düzenlenen cari hesap özetine de dayanarak bu belgeyi de ibraz etmiş ve acentenin defterlerinin incelenmesini istemiştir. İbraz edilen cari hesap özetinde, dava konusu poliçeye ilişkin prim peşinat miktarının, olaydan önce 12.01.1999 tarihinde ödendiği yazılıdır. Mahkemece, 07.03.2002 tarihli oturumda, acentenin defter ve kayıtları üzerinde mahallinde bilirkişi incelemesi için keşif yapılmasına karar verilmiş, acentenin adresine gidilmiş ancak başka bir iş yeri ile karşılaşılarak geriye dönmüştür. Bundan sonra, başka bir araştırma yapılmayarak, yargulamaya son verilmiş, cari hesap özetinin yasal bağlayıcılığının bulunmadığı, acentenin kapanması nedeniyle muhasebe kayıtlarına ulaşılamadığı, sunulan her iki belgenin şirket kayıtlarından denetiminin yapılamadığı, 28.01.1999 tarihli tahsilat fişinin olaydan sonra düzenlendiği, davacının olaydan önce peşinatı yatırdığını kanıtlayamadığı gerekçeleriyle, davalılardan sigortanın sorumluluğunun başlamadığı sonucuna varılmıştır. Acentenin tüzel kişiliğinin hukuken ve fiilen sona

erdiğiine ilişkin dosyada bir bilgi ve belge bulunmamaktadır. Bu husus, ticaret sicilinden ve davalılardan sigortadan sorulup, belirlenebilmiş değildir. Bu durumda, mahkemece, cari hesap özetinin ve tahsilat listesinin, acente kayıtlarından denetimi gerekli görüldüğüne göre, acentenin adresi ticaret sicilinden tespit edilerek başlatılan araştırmanın sürdürülmesi, gerektiğinde davalılardan sigorta kayıtlarının da incelenmesi ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, davalılardan sigorta şirketi bakımından eksik incelemeye dayalı yazılı şekilde hüküm tesisi doğru olmamıştır. Yukarıda 1 nolu bentte açıklanan nedenlerle davalı Karşıyaka Sigorta Aracılık Hizmetleri Tic.Ltd.Şti. hakkındaki kararın ONANMASINA, ancak 2 No.lu bentte gösterilen nedenle hükmün davacılar yararına BOZULMASINA, 8.12.2003 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Y.11. H.D.-E. 2009/1590-K. 2010/8462-T. 15.7.2010 Kararı

“Davacı vekili, müvekkilinin yurt dışında yaşadığını, 1999 yılı Aralık ayında davalı bankanın (Sümerbank A.Ş.) Çankaya Şubesi müdürünün ısrarı ve yanltması sonucunda 8.000,00 USD ve 23.000,00 DM’yi % 17 faizle 33 gün bedeli olarak yatırdığını, davalı banka müdürünün müvekkilinin talimatı olmadığı halde diğer davalı Efektifbank Off Shore Ltd.’ye aktardığını, davalı bankanın bu parayı off shore hesabını aktarmayarak Türkiye’de kendisinde yakın şirketlere kredi olarak verdiğini, davalı banka yöneticilerinin dolandırıcılıktan yargulandıklarını, güven kurumu olan bankanın yatırılan parayı iade etmesi gerektiğini ileri sürerek, şimdilik 1.000,00 TL’nin davalılardan Efektifbank Off Shore Ltd.’den hükmen tahsiline, mümkün olmaması hâlinde alacağın işlemi faizi ile birlikte davalılardan Sümerbank A.Ş. (Oyakbank A.Ş.)’den tazminine, alacağı vade sonundan itibaren döviz cinsinden mevduata uygulanan en yüksek faiz uygulamasına karar verilmesini talep ve dava etmiş, yargulama sırasında başlattığı takip sonunda davalılardan Efektifbank Off Shore Ltd.’den alacağı tahsil edemediğini, icra müdürlüğünden borç ödemededen aciz belgesi aldıklarını belirterek belgeyi dosyaya sunmuştur. Mahkemece, iddia, benimsenen bilirkişi raporu ve dosya kapsamına göre, davacının davalılardan

Efektifbank Off Shore Ltd.'de hesap açılması için davalı bankaya talimat verdiği, bu sebeple de öncelikle davalılardan Efektifbank Off Shore Ltd.'den istemde bulunması gerektiği, bu davalının borç ödemededen aciz olduğuna dair belge ibraz edildiği, bu belgenin iptaline dair şikayet içerikli davanın redle sonuçlandırıldığı, bu durumda davacının davalılardan Efektifbank Off Shore Ltd.'den parasını tahsil etme imkanının bulunmadığı, bu sebeple de davacının davalı Oyakbank A.Ş. (Sümerbank A.Ş.) aleyhine açtığı davanın zamansız olmadığı, davalı Efektifbank Off Shore Ltd.'de gönderilen paranın aslında fiilen Kıbrıs'a gönderilmediği, davalı Sümerbank A.Ş.'nin hakim ortaklarına ait bir kısım şirketlere kredi olarak verilmek suretiyle kullanıldığı, bu haliyle güven kurumu olan bankanın bu durumu bilerek davacıyı Efektifbank Off Shore Ltd.'de yönlendirdiği gerekçesiyle davanın kabulüyle 1.000,00 TL'nin dava tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle davalı Oyakbank A.Ş. (Sümerbank A.Ş.)'den tahsiline karar verilmiştir. 1-) Dava dosyası içindeki bilgi ve belgelere, mahkeme kararının gerekçesinde dayanılan delillerin tartışılıp, değerlendirilmesinde usul ve yasaya aykırı bir yön bulunmamasına göre, davalılardan Oyakbank A.Ş. (Sümerbank A.Ş.) ve fer'i müdabil TMSF vekilinin tüm, davacı vekilinin ise aşağıdaki bent kapsamı dışında kalan diğer temyiz itirazlarının reddi gerekmiştir. 2-) Ancak, davalının sıfatına nazaran 3095 Sayılı Yasasının 2/2.maddesi uyarınca avans faizine hükmedilmesi, faiz başlangıcının da hesabın açıldığı tarih olması gerekirken, yazılı şekilde karar verilmesi doğru olmamış ve kararın davacı yararına bozulması gerekmiş ise de, bu yanlışlığın giderilmesi yeniden yargulama yapılmasını gerektirmediğinden, HUMK'nun 438/7. maddesi uyarınca hükmün aşağıdaki şekilde düzeltilerek onanması gerekmiştir. Yukarıda (1) numaralı bentte açıklanan nedenlerle, davalılardan Oyakbank A.Ş. (Sümerbank A.Ş.) ve fer'i müdabil TMSF vekilinin tüm davacı vekilinin diğer temyiz itirazlarının reddine, (2) numaralı bentte açıklanan nedenle, davacı vekilinin temyiz itirazının kabulüyle kararın HÜKÜM bölümünün 1 numaralı bendinde yazılı dava tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte kelime dizininin çıkartılarak yerine 14.12.1999 tarihinden itibaren işleyecek avans faiziyle birlikte kelime dizininin eklen-

mesine, hükmün düzeltilmiş bu haliyle ONANMASINA, 15.7.2010 tarihinde oybirliği ile karar verilmiştir. Yerel mahkeme ilamında ise ; Davacı vekili dava dilekçesinde müvekkilinin 1999 yılı Aralık ayında davalılardan Sümerbank A.Ş. Çankaya Şubesinde müdür olan arkadaşını ziyarete gittiğini, bu sırada banka müdürünün ısrarlı yaklaşımları ve yanılması sonucu 8.000 USD ve 23.000 DEM parasını 33 vadeli ve net %17 faizle davalı bankaya yatırdığını, banka müdürünün kendisine elinde banka cüzdanı kalmadığı gerekçesiyle cüzdanını sonradan göndereceğini beyan edip müvekkilini inandırdığını, müvekkilinin bankaların bir güven kurumu olması ve gerekse arkadaşının inandırıcı davranışları sonucu banka cüzdanını almadan yurt dışına çıktığını, davalı banka yönetimine el konulduğunu öğrenen müvekkilinin banka müdürünü aradığında parasının talimatı olmadığı halde off shore hesaba aktarıldığını ve ödenmeyeceğini öğrendiğini ve bugüne kadar da parasının ödeneceği umuduyla beklediğini, daha sonra 2002 yılında avukatı marifetiyle davalı bankaya başvuran müvekkiline ödeme yapılmadığı gibi banka kayıtları hakkında da bir bilgi verilmediğini, bankaların yükümlülüklerinden kurtulmak amacıyla müşteriyi aldatmaya yönelik olarak hileli işlemlere girişmeleri ve yasaya karşı hile teşkil eden paravan banka adına havale görünümülü mevduat toplamalarının hukuka aykırı bir eylem olup bankanın sorumluluğunu gerektirdiğini, davalı bankanın müvekkilinin parasını alıp genel muhasebe kayıtlarına intikal ettirerek fiiline kendisi tasarruf etmiş olmakla sebep-siz zenginleşme hükümleri uyarınca da sorumlu olduğunu, davalı Sümerbank A.Ş.'nin paravan olarak bizzat kurmuş olduğu Efektifbank Off Shore Ltd. adlı banka adına havale görünümülü mevduat toplayıp sorumluluk altına girdiğini, bu sebeplerle fazlaya dair talep ve dava hakları saklı olmak üzere müvekkili tarafından davalı bankanın Çankaya şubesine 14.12.1999 tarihinde yatırılan 8.000 USD ve yine aynı tarihte yatırılan 23.000 DEM parasının işlemiş faiziyle birlikte ve fiili ödeme tarihindeki kur karşılığını talep ve dava hakları saklı olmak üzere şimdilik 1.000.000.000 TL'nin davalı Efektif Bank Off Shore Ltd. adlı bankadan hükmen tahsiline, bu bankadan alacağını tahsilinin mümkün olmaması hâlinde zararlarına haksız fiil ve dolandırıcılık fi-

liyle davalılardan Sümerbank A.Ş. sebep olmuş olduğundan ve yine sebepsiz zenginleşme hükümleri uyarınca paranın Sümerbank A.Ş.yönetimi tarafından kullanılmış olduğundan alacaklarının işlemlerle birlikte davalı Sümerbank A.Ş. (Oyakbank A.Ş.)'den tazminine, alacağı vade sonunda itibaren bankalarca döviz cinsinden mevduata uygulanan en yüksek faiz uygulanmasına karar verilmesini talep ve dava etmiştir. Davalı Oyakbank A.Ş. (Sümerbank A.Ş.) feri müdabil TMSF vekili cevap dilekçesinde, yönetim ve denetimi TMSF' devreden Sümerbank A.Ş.'nin TMSF ile Oyak arasında imzalanan 9.8.2001 tarihli hisse devri sözleşmesi gereğince külli halefiyet prensipleri çerçevesinde Oyakbank A.Ş. ile devren birleştirilmesine karar verildiğini, sözleşmeden devir tarihinden önceki döneme dair açılmış ve açılacak dava takip ve benzeri hukuki uyumsuzluklardaki tüm sorumluluğun TMSF'ye ait olacağını kararlaştırıldığını, bu sebeple TMSF'nin davada taraf olması yanında HUMK 50. Madde hükmü uyarınca davaya Oyakbank A.Ş. temsilcisi olarak devam edeceğini, TMSF yönünden davanın görevsiz mahkemede açıldığını, davaya konu hesabın vade sonu itibarıyla haksız fiil durumunda geçerli olan 1 yıllık zamanaşımı süresi sona erdiğinden davanın zamanaşımı yönünden reddi gerektiğini, TMSF açısından davanın husumet yönünden reddine karar verilmesini, davaya konu hesabın davacının bilgisi dahilinde ve kendi iradesiyle Efektif Bank Off Shore Ltd. nezdine açıldığını, müvekkili banka tarafından davacının iradesinin yanıtlanmasının söz konusu olmadığını, Sümerbank A.Ş. ile Efektif Bank Off Shore Ltd.'in ayrı tüzel kişiliklere sahip olduğunu, davanın senetle ispatı gerektiğini, bu sebeplerle görevsizlik kararı verilmesini, davanın öncelikle husumet yönünden, husumet itirazının reddi hâlinde zamanaşımı yönünden aksi halde esas yönünden reddine karar verilmesini istemiştir. Davalı Efektifbank Off Shore Ltd. davaya cevap vermemiştir. Dava; davacı tarafından yönetimine BDDK tarafından el konulmazdan önce Sümerbank A.Ş. Çankaya Şubesine açılan hesaba yatırılan paranın Efektifbank Off Shore Ltd. adlı paravan bankaya ait off shore hesaba aktarıldığı iddiasına dayalı alacak davasıdır. Mahkememizce taraf delilleri toplanmış, iddia, savunma, toplanan deliller ve davalı banka kayıt ve defterleri üzerinde uzman

bilirkişi marifetiyle bilirkişi incelemesi yaptırılıp bilirkişi raporu alınmış, alınan bilirkişi raporu mahkememizce denetlenmiştir. 26.5.2008 tarihli uzman bilirkişi raporunda davaya konu alacağın sebebini oluşturan 8.000 USD ve 23.000 DEM bedelin Efektifbank Off Shore Ltd. nezdinde mevduat hesabı açtırılması için bankaya talimat verildiği, bu nedenle bu bedelin öncelikle sözü edilen off shore'dan talep edilme gereği bulunduğundan davacının bu yolu denediği ve Efektifbank Off Shore Ltd.'den olan alacağı için İstanbul 2. İcra Müdürlüğü'nün 2006/8151 E. sayılı dosyasıyla yaptığı takipten 8.1.2007 tarihinde Borç Ödemeden Aciz Belgesi aldığı, dosya içindeki belgelerden Kıbrıs'a aktarılmadığı, Sümerbank A.Ş.'nin hakim ortaklarına ait bir kısım şirketlere kredi olarak verilmek üzere kullandırıldığı, bu durumda bir güven kurumu olarak faaliyet gösteren davalı Sümerbank A.Ş.'nin müşterisi olan davacıyı bu durumu bilerek off shore yönlendirdiği anlaşılmalı davaya konu bedeli tahsil edememesinden davalı Sümerbank A.Ş.'nin de sorumlu olduğu, buna göre vade tarihine kadar anlaşma faizi ve vade tarihinden dava tarihine kadar da 3095 Sayılı kanununun 4/a maddesi gereğince devlet bankalarının USD ve EUR mevduata verdikleri azami faiz oranları üzerinden yapılan hesaplama göre dava tarihi itibarıyla davacının 11.368,78 USD (karşılığı 16.571,35 YTL), 16.341,20 EUR (karşılığı 28.494,97 YTL) alacaklı bulunduğu belirtilmiştir. Mahkememizce iddia, savunma, toplanan deliller, bilirkişi raporu birlikte değerlendirilmiştir. Davacı tarafın davaya konu alacağın sebebini oluşturan bedeli davalı Efektifbank Off Shore Ltd. nezdinde mevduat hesabı açtırılması için davalı bankaya talimat verdiği anlaşılmaktadır. Bu sebeple bu bedelin öncelikle davalı Efektifbank Off Shore Ltd.'ten talep edilme gereği bulunmaktadır. Davacı 10.1.2007 tarihli dilekçesi ekinde İstanbul 2. İcra Müdürlüğü'nün 2006/8151 E. sayılı dosyasından yapmış olduğu takip sonucu almış olduğu 8.1.2007 tarihli Borç Ödemeden Aciz Belgesini dosyaya sunmuştur. Davalı banka vekili adı geçen aciz vesikasının iptali talebiyle İstanbul 7. İcra Hukuk Mahkemesinde şikayet yoluyla dava açmış ise de; adı geçen mahkemenin 2007 E. 537 K. sayılı kararı ile icra müdürlüğüne aciz vesikası verilmesinde herhangi bir hukuka ve yasaya aykırılık bulunmadığından dolayı şika-

yetçinin şikayetinin reddine karar verildiğini ve adı geçen kararın nite-
liği gereği kesin kararlardan olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda
davacı tarafın alacağını davalı Efektifbank Off Shore Ltd.'ten tahsil
etme imkânı bulunmamaktadır. Davacı vekili dava dilekçesinin netice
ve talep kısmında fazlaya dair talep ve dava hakları saklı kalmak üzere
şimdilik 1.000.000.000 TL'nin davalı Efektifbank Off Shore Ltd. adlı
bankadan hükmen tahsiline, bu bankadan alacağının tahsilinin müm-
kün olmaması hâlinde davalı Sümerbank A.Ş. zarara sebep olmuş ol-
duğundan sebepsiz zenginleşme hükümleri uyarınca adı geçen banka-
dan işlemiş faiziyle birlikte tazminine karar verilmesini talep etmiş ol-
ması karşısında ve davalı Efektifbank Off Shore Ltd.'ten davacı alaca-
ğını icra yoluyla elde edemediğinden mahkememizce davacı tarafın
talebi kapsamı da değerlendirilerek davalı banka yönünden Sümerbank
A.Ş. tarafından gönderilen paraların aslında fiilen Kıbrıs'a aktarıl-
madığı Sümerbank A.Ş.'nin hakim ortaklarına ait bir kısım şirketlere
kredi olarak verilmek üzere kullandırıldığı, bu durumda bir güven ku-
rumu olarak faaliyet gösteren davalı Sümerbank A.Ş.'nin müşteri olan
davacıyı bu durumu bilerek off shore yönlendirdiği anlaşılmakla davaya
konu bedeli tahsil edememesinden davalı Sümerbank A.Ş.'nin de so-
rumlu olduğu anlaşılmış olmakla, davacının talebiyle bağlı kalınarak
davanın davalı Sümerbank A.Ş. (Oyakbank A.Ş.) yönünden kabulüne
dair aşağıdaki gibi karar vermek gerektiği sonuç ve kanaatine varılmış-
tır. Yukarıda açıklanan gerekçelerle; 1-) Davacının davasının KABU-
LÜ ile 1.000,00 YTL'nin dava tarihinden itibaren işleyecek yasal fai-
ziyle birlikte davalı (Sümerbank A.Ş.) Oyakbank A.Ş.'den tahsiline,
2-) Davalı harçtan muaf olmakla, harç takdirine yer olmadığına ve
peşin alınan 13,50 YTL harcın karar kesinleştiğinde istenmesi hâlinde
davacıya iadesine, 3-) Davacı tarafça başlangıçta yapılan 20,57 YTL
yargılama gideri ile yargılama aşamasında yapılan 270,00 YTL ol-
mak üzere toplam 290,57 YTL. yargılama giderinin davalı Sümer-
bank A.Ş. (Oyakbank A.Ş.)'den alınıp davacıya verilmesine, 4-) Dava-
cı taraf vekille temsil olunduğundan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi
uyarınca hesap ve takdir olunan 500,00 YTL vekalet ücretinin davalı
Sümerbank A.Ş. (Oyakbank A.Ş.)'den alınıp davacıya verilmesine,

dair davacı vekili ile davalı Oyakbank A.Ş. (TMSF) vekilinin yüzlerine karşı davalı Efektifbank Off Shore Ltd.'nin yokluğunda, Yargıtay yolu açık olmak üzere oybirliği ile verilen karar açıkça okunup anlatılmıştır.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Y.11. H.D.-E. 2009/11701-K. 2011/7802-T. 28.6.2011 Kararı

Davacı vekili, davalıların müvekkili şirketin yönetim kurulu üyesi, genel müdür ve genel müdür yardımcısı oldukları dönemde içinde şirketin vadeli satış yaptığı firmalardan alacaklarını vadesinde tahsil etmedikleri, bu sebeple vade farkından kaynaklanan şirket zararına sebep oldukları, yönetici olan davalı Ayhan'ın yakınlarına ait şirkete bir kısım ürünlerin piyasa fiyatının altında satıldığını, şirkete borcu olan bazı müşterilerin borçlarının ödenmediği halde hesaplardan silindiğini, şirkete ait aracın piyasa fiyatının altında satıldığını, şirketin satın aldığı kristal şekerin piyasa fiyatının üzerinde alındığını, bu sebeple şirketin zarara uğratıldığını, bu durumun PANKOBİRLİK müfettişleri tarafından yapılan incelemede belirlendiğini ileri sürerek, 444.490,00 TL'nin temerrüt faizi ile birlikte davalılardan tahsilini talep ve dava etmiştir. Mahkemece, iddia, savunma, bilirkişi raporu ve tüm dosya kapsamına göre, yönetim kurulu üyesi davalı hakkında T.T.K.nun 341. maddesine göre sorumluluk davası açılması hususunda alınmış bir genel kurul kararının bulunmadığı, bu sebeple dava şartının gerçekleşmediği, diğer davalıların ise şirket çalışanı olup şirketi zarara uğrattıklarının ispat edilemediği gerekçesiyle, davanın reddine karar verilmiştir. Dava, anonim şirket yöneticisi ve genel müdür ve müdür yardımcısı olan davalıların eylemlerinden doğan zararların tazmini istemine ilişkindir. Somut olayda davacı taraf, Adapazarı Pancar Ekicileri Kooperatifinin iştiraki olan davacı şirketin hesapları üzerinde Pankobirlik müfettişleri tarafından yapılan denetim sonucu hazırlanan rapora dayanarak, şirketin iş yaptığı firmalardan alacaklarının vadesinde tahsil edilmemesi sebebiyle faiz zararı olduğu, bir kısım şirket müşterilerinin borçlarının ödeme yapılmadığı halde tamamen silindiği veya eksiltildiği, davalı yöneticinin yakınlarına düşük fiyattan tohum satıldığı, şirkete ait aracın piyasa fiyatının altında satıldığı, davalı yö-

neticinin fazla harcayarak aldığı ve şirketin satın aldığı şeker için yüksek bedel ödendiği, bu şekilde şirketin zarara uğratıldığı iddia edilmiş, mahkemece, yönetim kurulu başkanı olan davalı Alişan hakkında sorumluluk davası açılabilmesi için T.T.K.341. maddesine göre alınmış bir genel kurul kararının bulunmadığı, genel müdür ve genel müdür yardımcısı olan diğer davalılar yönünden ise haklarında açılan ceza davasında kesin ve inandırıcı delil bulunamadığından beraatlerine karar verildiği ve kararın Yargıtay tarafından onanarak kesinleştiği, bu itibarla maddi olgular yönünden bu kararın hukuk hakimini bağladığı ve ayrıca yöneticilerin genel kurullarda ibra edildikleri gerekçesiyle, yazılı şekilde hüküm tesis edilmiş ise de, mahkemece varılan sonuç ve verilen karar yeterli incelemeye dayalı olmadığı gibi dosya kapsamı ile de çelişmektedir. Zira, her ne kadar mahkemece davalı yönetici hakkında sorumluluk davası açılması için T.T.K.nin 341. maddesine uygun genel kurul kararı alınmadığı gerekçede belirtilmiş ise de, davacı şirketin 23.11.2004 tarihinde yapılan genel kurulunda Pankobirlik müfettişleri tarafından hazırlanan rapor okunarak, ilgililer hakkında hukuki işlemlerin başlatılması yönünde karar alınmış olup, bu karar davalı yönetici hakkında sorumluluk davası açılmasına yönelik bir karar olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, yine mahkemece, yönetici olmayan diğer davalılar hakkında açılan ceza davasında beraat kararı verildiği ve bu kararın Yargıtay denetiminden geçerek onandığı belirtilmiş ise de, davalılar hakkında açılan ceza davası sonucu verilen beraat kararı temyiz edilmeden 8.6.2007 tarihinde kesinleşmiş olup, bu karar maddi olgular yönünden de hukuk hakimini bağlamaz Bununla birlikte, her ne kadar mahkemece, davacı şirketin bağımsız denetim kurulları tarafından denetlendiği ve buna göre davalı yöneticinin genel kurullarda ibra edildiği kabul edildi ise de, mahkemece alınan bilirkişi raporunda da açıklandığı üzere davalı yöneticinin ibra edildiği genel kurullarda faaliyet raporlarının ayrıntılı olarak okunmaması sebebiyle tam bir ibranın sözkonusu olmadığı, bu ibra kararlarının davalı yöneticiyi sorumluluktan kurtarmayacağı belirtilmiştir. Bu durumda, mahkemece, içinde şirketler hukuku ve muhasebe konusunda uzmanlığı bulunan bilirkişilerin bulunduğu yeni bir heyet oluşturularak, dava-

cı şirketin defter ve kayıtları üzerinde inceleme yapılarak, tarafların tüm iddia ve savunmaları göz önüne alınmak suretiyle, davacı tarafın sunduğu Pankobirlik müfettiş raporundaki hususların gerçek olup olmadığı, davalıların davacı şirketi iddia edilen şekilde zarara uğratarak uğratmadıkları belirlenerek, sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, şirket defter ve kayıtları üzerinde hiçbir inceleme yapılmadan eksik araştırmaya dayalı yazılı şekilde hüküm tesisi doğru olmamış, kararın davacı yararına BOZULMASINA, 28.6.2011 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Y.11. H.D.-E. 2014/1298-K. 2014/19225-T. 8.12.2014 Kararı

“Davacı vekili, müvekkil şirketin Tekirdağ Marmara Ereğlisi sınırlarında mukim .. İşletme Müdürlüğü’nün ana hesaplarından birinin davalı bankanın Marmara Ereğlisi Şubesi’nde yer aldığını, bu hesaplar üzerinden müvekkil kurumun çalışanlarından muhasebe müdürü olan Ş..D..’a usulsüz ödemelerde bulunulduğunun yapılan periyodik teftiş sırasında ortaya çıkartıldığını, bu işlemlerin yetkili ve geçerli imzası bulunmayan veya üzerine ekleme yapılan çeklerin Ş.. D..’a ödenmesi ve kurum hesabından para çekme hususunda yetkisi bulunmayan Ş.. D..a bu hesaptan ödeme yapılması şeklinde gerçekleştiğini, bu şekilde; üzerinde lehdar olarak Ş.. D..’ın sonradan eklendiği 20.05.2008 tarih 143751 sayılı 74.239,00 TL bedelli çekin, üzerinde geçerli sadece bir imza bulunmasına ve diğer imzanın imza yetkisi bulunmayan Ş..D.. tarafından atıldığı 20.06.2008 tarih 143731 sayılı 47.869,00 TL bedelli çekin, üzerinde geçerli tek imza bulunan 22.09.2008 tarih ve 243783 sayılı 55.181,00 TL bedelli çekin, yetkisi bulunmamasına karşın 2.000,00 TL’nin 13.11.2006 tarih 498 sayılı banka fişiyle Ş..D..’a ödenmesi nedeniyle davalının sorumluluğunun bulunduğunu ileri sürerek dava konusu yapılan çekler ve dekon nedeniyle yapılan ödemelerin ödeme tarihlerinden itibaren işleyecek ticari avans faiziyle birlikte davalıdan tahsiline karar verilmesini talep ve dava etmiştir. Davalı vekili, zamanaşımı ve husumete yönelik itirazlarının yanı sıra davadışı Ş..Da..’ın davacının çalışanı olduğunu, davacının çalışanını denetimde gerekli özeni göstermeyip zimmetine para geçirmesinin

sorumluluğunu müvekkiline yüklemek istediğini, Ş.. D..'a ödenen çek bedellerinin sadece bir kısmının zimmete konu olması nedeniyle çek bedellerinin tamamının istenilmesinin dayanaksız olduğunu, savunarak davanın reddini istemiştir. Mahkemece, iddia, savunma ve dosya kapsamına göre, davalı tarafından dava konusu yapılan 3 adet çek ve bir adet dekont yönünden davacı kurum çalışmam olan Ş..D..'a yapılan ödemelerin usule aykırı olduğu, bu işlemler nedeniyle davalının kusurunun bulunduğu, ancak davacının da çalışmam üzerinde gerekli denetimi yapmaması nedeniyle müterafik kusurunun bulunduğu, bu nedenle tarafların kusur oranlarının % 50 olarak kabul edilmesi gerektiği, Ş..D.. tarafından tahsil edilen paranın tamamının zimmete geçirilmediği, bir kısmının ilgili yerlere aktarıldığı, bu nedenle zimmet miktarı ve kusur oranı dikkate alındığında 20.05.2008 tarihli 74.239,00 TL'lik çek yönünden 11.090,86, 20.06.2008 tarihli 47.869,00 TL'lik çek yönünden 7.232,17 TL, 22.09.2008 tarihli 55.181,00 TL'lik çek yönünden 15.785,15 TL ve dava dışı Ş.. D..'a dekont mukabili yapılan 2.000,00 TL ödeme yönünden davalının sorumluluğu bulunduğu gerekçesiyle 11.090,86 TL'nin 20.05.2008, 7.232,17 TL'nin 27.06.2008 15.785,15 TL'nin 06.10.2008, 2.000,00 TL'nin 13.11.2006 tarihinden itibaren işleyecek avans faiziyle birlikte davalıdan tahsiline karar verilmiştir. Dava bankacılık işleminden kaynaklı alacak istemine ilişkindir. Mahkemece yapılan yargılama neticesinde davacının çalışmam üzerinde gerekli denetimi yapmaması nedeniyle müterafik kusurunun bulunduğu kabul edilmesine karşın 13.11.2006 tarih 498 sayılı banka dekontuyla çekilen 2.000,00 TL yönünden belirlenen kusur oranı uyarınca bir indirim yapılmasının gerektiği ve davanın taraflar arasında aktedilen bankacılık sözleşmesinden kaynaklandığı, davalının Borçlar Kanunu'nun 101. maddesi uyarınca dava tarihi öncesinde de temerrüde düşürülmediği gözetilmeksizin yazılı şekilde karar verilmesi doğru görülmemiş ve hükmün BOZULMASINA, 08.12.2014 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Y.11. H.D.-E. 2015/561-K. 2015/2902-T. 4.3.2015 Kararı

“Davacı vekili, 2003-2004 yıllarına ait denetçi raporlarına göre, şirketin eski yönetim kurulu ve denetim kurulu üyeleri olan davalıla-

rın usulsüz işlemleri sebebi ile şirketin zarara uğratıldığını ileri sürerek fazlaya dair haklarını saklı tutarak 10.000 TL'nin zararın meydana geldiği tarihten işleyecek avans faiziyle tahsilini talep ve dava etmiş, yargulama sırasında talebini 317.800,44 TL olarak ıslah etmiştir. Mahkemece iddia, savunma, benimsenen bilirkişi raporu ve tüm dosya kapsamına göre; TMSF tarafından el konulan ...'na ait ...'nin el konulma öncesinde yönetim ve denetim kurulu üyeleri olan davalıların görevde oldukları dönemde usulsüz olarak davacı şirket bünyesinden grup şirketi olan ... bünyesine bir kısım aktarmalar yapıldığı, yine bir kısım ödeme ve tahsilatlar yapıldığı halde bunların fiili olarak şirket kasasında yer almadığı, davacı şirketin el konulma öncesi son işlem tarihi olan 11.02.2004 tarihindeki alacak bakiyesinden sonra 624.59 TL'lik virman yapıldığı ve bunun hesaplardaki sayım tesellüm noksanları hesabına aktarıldığının tespit edildiği, bu işlemin davalıların görev süresinin sona erdiği 13.02.2004 tarihinden önce yapılmış olduğunun anlaşıldığı, yine 26.08.2003 tarihinde tarafından dava dışı ... hesaplarına 710 TL ödeme yapıldığı, bu işlemlerin davacı şirket hakkında Sulh Ceza Mahkemesi'nce verilen müteferrik tedbir kararları hilafına gerçekleştirildiği, davalılar eylem ve işlemlerinin muhasebe ilkelerini ilgilendiren nitelikte olmayıp, görevde oldukları dönemde şirkette oluşan usulsüz işlemlerden TTK ve ilgili mevzuat hükümlerince sorumluluklarına dair olduğu, davalıların TTK'nın 336.maddesinde belirtilen kanun ve esas sözleşmenin kendilerine yüklediği görevi gereği gibi yerine getirmeyip, TTK'nın 320.madde kapsamında özen borcuna da aykırı davrandıkları, bu sebeple oluşan şirket zararından sorumlu oldukları, TTK'nın 336.maddede belirtilen unsurların gerçekleştiği, oluşan zarar ile davalıların ihmali davranışları arasında illiyet bağı bulunduğu gerekçesiyle davanın kabulü 317.800,44 TL'nin dava tarihinden işleyecek avans faiziyle tahsiline karar verilmiştir. Dava, davacı şirketin eski yönetim ve denetim kurulu üyeleri olan davalıların yaptıkları usulsüz işlemler sebebiyle şirketi zarara uğrattıkları iddiasına dayalı olup, davanın alacak isteminin temeli davalıların haksız eylemleri olduğundan ve temerrüt için ibtar gerekmediğinden, davacı, talebi gibi haksız fiil sebebiyle uğranılan zararın oluştuğu tarihten itibaren faiz isteyebile-

cektir. Bu itibarla, mahkemece anılan bu hususlar gözden kaçırılarak dava tarihinden itibaren faize hükmedilmesi doğru olmamış ve kararın BOZULMASINA, 04/03/2015 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Y.11. H.D.-E. 2014/9600-K. 2015/7743-T. 4.6.2015 Kararı

“Davacı vekili, davalı şirket temsilcilerinin yüksek faiz verileceği ve parasını istediği zaman geri alabileceği taahhüdünde bulunmaları üzerine müvekkilinden 132.000 DM tahsil edildiğini, bir süre sonra müvekkilinin parasını istediğini, ancak bugüne kadar kendisine ödeme yapılmadığını ileri sürerek, geçerli bir hisse senedi satımının mevcut olmadığının tespiti ile 133.314,04 TL'nin faizi ile birlikte davalılardan tahsilini talep ve dava etmiştir. Davalılar vekili, müvekkillerinin davadan para almadıklarını, davacının şirket ortağı olmadığını ve davacının dayandığı belgenin müvekkilleri ile bir ilgisinin bulunmadığını savunarak, davanın reddini istemiştir. Mahkemece, iddia, savunma, bilirkişi raporu ve tüm dosya kapsamına göre, davacının sunduğu belgelerde davalı şirket ve onun yönetim kurulu başkanı olan davalı Ö.. S..'ın veya yetkililerinin imzalarının bulunmadığı, yine davalı şirketin ticari defter ve belgelerinde davacıdan para tahsil edildiğine ilişkin bir kaydın da mevcut olmadığı, davacının herhangi bir şirket hisse senedi ibraz edememesi ve şirket pay sahipleri defterinde de davacının adının isminin bulunmaması nedenleriyle davacının davalılara 132.000,00 DM verdiğinin ispatlanamadığı gerekçesiyle, davanın reddine karar verilmiştir. Somut olayda davacı vekilince, davalıların Bankacılık Kanunu'na aykırı olarak mevduat topladığı, Sermaye Piyasası Kanunu'na aykırı olarak izinsiz aracılık faaliyetinde buldukları ve hisse senetlerini kurul kaydına aldırılmadan izinsiz halka arz ettikleri, müvekkilinin davalı şirket ile yatırım ilişkisine girdiği, ortak olmak gibi bir amacının bulunmadığı, ödenen para nedeniyle müvekkiline hisse senedi verilmediği, davalıların güveni kötüye kullanarak tahsil ettikleri paraları iade etmedikleri, şirket yöneticileri hakkında bu nedenle açılan çok sayıda ceza davalarının bulunduğu ve davaların devam ettiği ileri sürülmüş ve delil olarak da K. Holding antetli “Hesap Ekstresi” başlıklı

12.08.2003 tarihli 132.000 DM değerinde 264 adet hisse olduğunun kayıtlı olduğu, ancak üzerinde davalı şirkete ait hiçbir kaşe ve imzanın olmadığı bir belge ile 01.05.2001 tarihli davalı şirket antetli 59 adet hisse karşılığı davacıdan 132.000 DM alındığına ilişkin ve üzerinde “eski hisselerin karşılığına dair ortağımızın mağdur olmaması için yeni hisselerini alana kadar bu makbuz geçerlidir” yazısı olan belgeye ve bu belge altında imzası olan H. K.’nın tanık olarak dinlenilmesine dayanılmıştır. Davalılar vekili ise, davacıdan hiçbir şekilde para alınmadığını, “Hesap Ekstresi” başlıklı yazının davalıları bağlamadığını, davacının şirket ortağı da olmadığını savunmuştur. Mahkemece tanık olarak dinlenen H.K. ifadesinde “davalı şirket yetkililerinin Almanya’daki işçilerden yüksek kar payı verme vaadiyle para topladığını, davalı şirket yetkilisi Ö. S.’i evinde misafir ettiğini ve kendisini bulunduğu bölgede temsilci olarak tayin edilerek şirket adına para toplamakla görevlendirildiğini, şirket yetkilileri olan davalı Özer tarafından bizzat dile getirilerek yüksek kar vaadi ile para topladığını, para tahsil ettiği kişilere şirket tarafından kendisine verilen makbuz ve şirketin hisse kuponlarını teslim ettiğini” beyan ederek içinde davacının dayandığı tahsilat makbuzunun da koçanı olan bir koçan makbuzu mahkemeye sunmuştur. Mahkemece alınan bilirkişi raporunda, davalı şirketin 2000 ve devamı yıllarda yapmış olduğu genel kurul toplantıları hazirun cetvellerinde davacının adının olmadığı ve bu toplantılara davacının katılmadığı, davalı şirketin 1998 yılında 9 ortakla kurulmasına rağmen dosyaya 2001 yılı öncesine ait ticari defterlerin ibraz edilmediği, 2001 ve 2002 yıllarına ait defterlerin ibraz edildiği ve bu defterlerin de kanunen yapılması zorunlu kapanış tasdiklerinin yapılmadığı, bu defterlerde davacı ile ilgili bir kaydın olmadığı, davacının dayandığı hesap ekstresi başlıklı belgedeki hisse senedi miktarı ve ödenen bedele ilişkin bir bilgiye rastlanılmadığı, davalılar tarafından ortaklık pay defterinin tutulmadığından bahisle buna ilişkin defterin ibraz edilmediği, ancak ticaret sicil müdürlüğü nezdinde yapılan incelemede 1998 yılında ortaklar pay defterinin onay formunun ticaret sicil müdürlüğüne ibraz edildiğinin anlaşıldığı, buna göre davalı şirket tarafından bilerek ortaklık pay defterinin ibraz edilmediği, ibraz edilen defterlerde sermaye, hisse senedi

ibraç primleri gibi hesaplar detaylı izlenmediğinden kimden para alınarak hisse senedi verildiğinin tesbit edilemediği, bu hesapların ana hesaplar bazında olmayıp yardımcı hesaplar bazında kaydedilmesi gerektiği, bunun yapılmaması nedeniyle sermaye taahhüt ödemelerinin kimler tarafından yapıldığının belirlenemediği, bu durumda davacının davalı şirkete ortak olup olmadığına veya şirkete para ödeyip ödemediğinin anlaşamadığı, ancak SPK uzmanları tarafından davalı şirkette 1999 yılında iki kez inceleme yapılmak istenildiği halde davalı şirket tarafından SPK'ya tabi olmadıkları gerekçesiyle denetime izin verilmediği, belge ve bilgi vermediklerinden bahisle mahkeme kararı ile şirkete ait defter ve belgelerin incelenemediği, buna göre SPK tarafından 09.04.2001 tarihli denetleme raporu hazırlandığı ve bu raporda; yapılan incelemelerde şirkete para veren kişilerin isimlerinin olduğu listelerin, bu kişilere geri ödenen para miktarlarının, Hollanda bölge koordinatörünün yaptığı 72 kişilik isim listesinin, çok sayıda para yatırıldığı gösteren tahsilat makbuzlarının, ortak olan kişiler adına düzenlenmiş cari hesap ekstrelerinin, para yatıran kişilere ve temsilcilere tatil hediyesi verildiğini gösteren belgelerin, boş gayrimenkul hisseye çeviri formlarının, D.- K.- D. bölgesi 16 kişilik temsilciler listesinin, 2967 adet ortaklar listesinin, temsilci hesap ekstrelerinin, davalı şirket antetli ve üzerinde ortak ve temsilci isim ve imzası yazılı 15.000 adet kullanılmış tahsilat makbuzunun, 1623 kişilik şirket ortaklarının bilgilerini içeren listenin ve temsilcilik ile bölge koordinatör sözleşmelerinin tesbit edildiği, şirkete ait şifreli iki adet bilgisayar kayıtlarında 268 adet temsilci ve koordinatörlere ilişkin kayıtların ve bu kişilerin para topladıkları kişilere ilişkin kayıtların tutulduğunun belirlendiği, buna göre para toplanan kişilere ilişkin yasal kayıtların dışında detaylı izleme yapılan ikincil kayıtların tutulduğunun tesbit edildiği, ancak toplanan paraların şirketin resmi olarak görünen ortakları tarafından şirkete sermaye ödemesi yapılmış gibi gösterildiğinin belirlendiği, şirketin izinsiz halka arz fiilini gerçekleştirdiğinin ve bilgisayar kayıtlarına göre 6639 kişiden toplam 70.775.335 DM para topladığının tesbit edildiği belirtilmiştir. Bilirkişi heyeti tarafından davacının para verdiğini iddia ettiği ve dosyada tanık olarak dinlenen Hanifi Karaca'nın hem SPK raporla-

rındaki temsilciler listesinde hem de davalı Ö. S.'ın ve bir kısım şirket yöneticilerinin suç işlemek için teşekkül oluşturmaktan dolayı yargılandıkları Konya 2. Ağır Ceza Mahkemesinin 2002/103 Esas sayılı dosyasında temsilciler listesinde adının yer aldığı, dolayısı ile H.K.'nın davalı şirket temsilcisi olarak yurtdışında para topladığı kanaatine ulaşıldığı, davacının dayandığı K.Holding AŞ. Hesap Ekstresi başlıklı belgenin Konya 2. Ağır Ceza Mahkemesinin 2002/103 Esas sayılı dosyasındaki aynı başlıklı belgeler ile şekil ve içerik olarak benzer olduğu, yine davacının dayandığı tahsilat makbuzunun da anılan ceza mahkemesi dosyasındaki tahsilat makbuzları ile aynı görüntüyü taşıdığı, ancak davacının dayandığı tahsilat makbuzundaki hisse adedi ve birim değeri ile ödenen bedel arasında tutarsızlığın olduğu, bu tutarsızlığın davacı tarafından açıklanması gerektiği belirtilmiştir. Mahkemece, davacının sunduğu K. Holding A.Ş. başlıklı 01/05/2001 tarihli tahsilat makbuzunda tahsil eden bölümünde ismi yazılı H.K.'nın davalı şirket ile ilgisinin bulunmadığı, gerek ceza mahkemelerine ait dosyalarında ve gerekse SPK denetleme raporlarında davacının, davalı şirkete veya yetkililerine veya çalışanlarına para verdiğine ilişkin hiç bir bilginin bulunmadığı, davalı şirketin yönetici veya çalışanları ile davalı Ö. S.. hakkında ceza mahkemelerince verilmiş her hangi bir mahkûmiyet kararının bulunmadığı, davacının davalılara para verdiğine ilişkin davalıların bağlayan bir belgesinin mevcut olmadığı, davalı şirketin ticari defter ve belgelerinde davacıdan para tahsil edildiğine ilişkin bir kaydın olmadığı, buna göre davacının davalılara para verdiğini ispatlayamadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş ise de, gerek mahkemece hükme esas alınan bilirkişi raporundan ve gerekse dosya içindeki SPK raporlarından davalı şirket ve yöneticileri tarafından çok sayıda kişiden para toplandığı, hisse senetlerinin izinsiz halka arz edildiği, muhasebe kayıtlarında gerçeğe aykırı kayıtlar bulunduğu, şirket tarafından gerçek kayıtların yanında ayrı bir hesapta ikincil kayıtların tutulduğu, davacının para verdiğini iddia ettiği ve sunduğu tahsilat makbuzunda isim ve imzası olan H. K.'nın tanık olarak alınan ifadesinde davalı şirket temsilcisi olarak davacıdan para aldığını beyan ettiği ve bu kişinin SPK raporlarında belirtilen temsilciler listesinde adının olduğu,

buna göre bu kişinin davalı şirket temsilcisi olarak yurtdışında para toplamak için görevlendirildiği ve yurtdışında bulunan vatandaşların davalı şirkete vermiş oldukları paraların tahsili için açtıkları davalara ilişkin Dairemizden geçen çok sayıda tenfiz dosyasında benzer nedenle davalı şirketin para topladığı anlaşılmaktadır. Bu itibarla mahkemece, bilirkişi raporunda açıkça, şirket muhasebe kayıtlarında davacının pay sahibi olduğuna veya şirkete para ödediğine ilişkin bir kayda rastlanılmadığı belirlendiğine göre, taraflar arasında sahib bir ortaklık ilişkisinin mevcut olmadığı, bu durumda davacının zararından davalıların haksız fiil hükümleri uyarınca sorumluluklarının bulunup bulunmadığı üzerinde durulması ve haksız fiil, hile ve aldatma olgusunun tespiti yapılırken, davalı şirketin yöneticileri hakkındaki ceza dosyaları, bu dosyalardaki rapor ve tanık beyanları ve özellikle SPK raporlarında yer alan davalı şirket tarafından para toplanan kişilere ilişkin listelerde davacı adının olup olmadığının belirlenerek oluşacak sonuç çerçevesinde davalıların hukuki durumunun tayin ve takdir edilmesi gerekirken, davacının para verdiğini iddia ettiği H.K.'nın davalı şirketin kayıtlı çalışanı olmadığı, ödenen paranın şirket kayıtlarında görünmediği ve davacının dayandığı tahsilat makbuzu ile Hesap Ekstresi belgesinin davalı şirketi bağlamadığından bahisle davanın reddine karar verilmesi doğru olmamış ve kararın BOZULMASINA, 04/06/2015 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası)

Özgeçmiş

1986 yılında Gaziantep'in Nizip ilçesinde doğdu. İlköğretimi ni Cumhuriyet İlköğretim Okulunda 2000 yılında, lise eğitimini Nizip Hasan Çapan Anadolu Lisesinde 2004 yılında tamamladı. 2005 yılında Atatürk Üniversitesi Fen Fakültesi matematik bölümüne kayıt yaptırdı ve 2007 yılında çift ana dal programı kapsamında bir süre kimya mühendisliği eğitimi aldı. 2009 yılında matematik bölümünü bölüm derecesi ve yüksek onur öğrencisi olarak bitirdi ve aynı yıl Atatürk Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Geometri Bilim Dalı'nda tezli yüksek lisans eğitimine başladı. Atatürk Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsünde akademik İngilizce hazırlık eğitimi aldıktan sonra Gaziantep Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsünde Cebir ve Sayılar Teorisi Bilim Dalı'na geçiş yaptı. 2009-2010 Eğitim-Öğretim yılında Gaziantep Üniversitesi Gaziantep Meslek Yüksekokulunda kısmi zamanlı öğretim görevlisi olarak ders verdi. 2010 yılında Gaziantep Üniversitesinde Pedagojik Formasyon eğitimine başladı ve bu eğitimini 2011 yılında tamamladı. 2011-2012 Eğitim-Öğretim döneminde, 1963 yılında kurulan ve Gaziantep'in ilk ve en eski özel okulu olan Gaziantep Kolej Vakfı Özel Liselerinde matematik öğretmenini olarak göreve başladı. Aynı yıl Gaziantep Kolej Vakfı Özel Okullarında öğrenci bilgi işlem ve ölçme değerlendirme yazılımları yazmaya başladı. 2012 yılında Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü lisans eğitimine başladı. 2012-2013 Eğitim-Öğretim yılında Gaziantep

Kolej Vakfı Bilgi İşlem Müdürlüğü görevine başlayacak iken 2013 yılında Gaziantep Üniversitesi Oğuzeli Meslek Yüksekokuluna öğretim görevlisi olarak atandı. 2014 yılında Oğuzeli Meslek Yüksekokulu Yönetim ve Organizasyon Bölüm Başkan Yardımcısı olarak atandı ve Gaziantep Üniversitesinin ikili anlaşmasıyla South-West University “Neofit Rilski” de (Bulgaristan Devlet Üniversitesi) Bilgisayar ve Matematik üzerine “Software Defined Networking and Information Security” tez konusu ile doktora eğitimine başladı. 2015 yılında işletme lisans eğitimini tamamladı. 2018 yılında Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı’nda tezli yüksek lisans eğitimini tamamladı. Gaziantep Üniversitesi Oğuzeli Meslek Yüksekokulu Müdür Yardımcısı (asaleten), Bilgisayar Teknolojileri Bölüm Başkanı (asaleten), Hukuk Bölüm Başkanı (vekâleten), Danışma Kurulu Başkanı görevlerinde bulundu. 2019 yılında Atatürk Üniversitesi AÖF Sosyoloji Lisans ve Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi hukuk eğitimi tamamladı. 2017-2018 Eğitim- Öğretim yılında Fen Bilimleri Enstitüsü Matematik ABD Analiz ve Fonksiyonlar Teorisi’nde doktora eğitimine başladı. 2018-2019 Eğitim-Öğretim yılında TÜBİTAK yurt içi doktora bursu kazanarak Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD’de doktora eğitimine geçiş yaptı. 2021 yılında Yönetim Bilişim Sistemleri lisans eğitimini tamamladı. 6 adet bildirisi, 1 adet SCI-Expanded (Q1) indeksli makalesi, 1 adet Scopus indeksli (The University of New Mexico, United States) makalesi 3 adet ise ulusal hakemli makalesi bulunmaktadır.

Vitae

He was born in 1986 in Nizip district of Gaziantep. He completed his primary education at Cumhuriyet Primary School in 2000 and his high school education at Nizip Hasan Capan Anatolian High School in 2004. In 2005, he enrolled in the Department of Mathematics of Atatürk University, Faculty of Science, and in 2007, he took a double major program in Chemical Engineering for a while. In 2009, he started his graduate education in the Department of Mathematics at the Institute and as a high honor student and in the Department of Science at Atatürk Bilim University. After studying at Atatürk University, Graduate School of Science, he transferred to the Department of Algebra and Number Theory at Gaziantep University, Institute of Science. In the 2009-2010 academic year, he gave lectures at Gaziantep Vocational School as a school official last year. He started his Pedagogical Formation education at Gaziantep University in 2010 and completed this education in 2011. He started to work as a Mathematics Teacher at the Private High Schools of Gaziantep College Foundation, which is the first and oldest private school in Gaziantep, in 1963, in the 2011-2012 academic year. In the same year, he started to receive information in training courses in Gaziantep College Foundation Private Schools. In 2012, he started his undergraduate education at Anadolu University, Faculty of Business Administration, Department of Business Administration. While he was the Gaziantep

College Foundation Information Manager in the 2012-2013 academic year, he worked for Gaziantep University Oğuzeli Vocational School in 2013. He started his doctoral studies with the thesis of “Software Defined Networking and Information Security” on Computer and Mathematics at South-West University “Neofit Rilski” (Bulgarian State University) as the Vice President of Management and Organization Department of Oğuzeli Vocational School in 2014 and with the bilateral agreement of Gaziantep University. He completed his Bachelor of Business Administration in 2015. In 2018, he completed his master’s degree with thesis at Gaziantep University, Institute of Social Sciences, Department of Business Administration. He served as the Deputy Director of Gaziantep University Oğuzeli School (as a person), Head of the Computer Technologies Department (as a person), Head of the Law Department (by proxy), and Chairman of the Advisory Board. In 2019, Atatürk University AÖF Sociology Undergraduate and Gaziantep University Faculty of Law Faculty of Law were completed. In the 2017-2018 academic year, he started his Ph.D. in the Mathematics Department of the Graduate School of Sciences, Analysis and Theory of Functions. In the 2018-2019 academic year, TÜBİTAK won a doctoral scholarship abroad and made a transition to Gaziantep University Social Sciences Institute Department of doctoral education. She completed her Management Information Systems undergraduate education in 2021. 6 papers, 1 SCI-Extended (Q1) indexed article, 1 Scopus indexed (New Mexico University, USA) article and 3 national peer-reviewed articles.

Muhasebe Denetiminin Türk Hukuk Sistemindeki Yerinin İncelenmesi

(İcra İflas Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu Açısından)

Mehmet Ali Yüzbaşıoğlu

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 denetiminin 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; Türk Ticaret Kanunu'na göre gerçekteştirilen muhasebe denetimi sürecinde denetlenen finansal tabloların Vergi Usul Kanunu'na göre işletme tarafından düzenlenen finansal tablolar olmadığı, bu tabloların yerine Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanmış olan muhasebe ve denetim standartları çerçevesinde hazırlanan finansal tabloların muhasebe denetiminde denetlenen tablolar olduğu, muhasebe ve finansal raporlama standartlarına göre hazırlanan finansal tablolar ticari kar (ticari bilanço) esasını benimserken Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanan tablolar ise mali kar (mali bilanço) esasını benimsediği, Türk Ticaret Kanunu'na göre gerçekteştirilmek istenen muhasebe denetimi Vergi Usul Kanunu kapsamında hazırlanan finansal tablolar üzerinden yapılamadığı için kanun koyucular tarafından işletmelerdeki finansal tabloların, defterlerin Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu açısından uyumluluğun sağlanacağı çalışmaların yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.