

TÜRK TİCARET KANUNU VE DENETİM STANDARTLARI BAĞLAMINDA DENETÇİNİN OLUMSUZ GÖRÜŞ YAZISININ İNCELENMESİ

INVESTIGATION OF THE AUDITOR'S ADVERSE OPINION IN THE CONTEXT OF TURKISH COMMERCIAL LAW AND AUDIT STANDARDS

Dr. Raziye AKSU ÖZKAN *

ÖZET

Bu çalışmada, Türk Ticaret Kanunu ve denetim standartları bağlamında denetçinin olumsuz görüş yazısı incelenmiştir. Buna göre ilk olarak olumsuz görüş yazısının şekline değinilmiştir. Ardından denetim standartları kapsamında olumsuz görüş yazısının verilme koşulları ele alınmıştır. Buna göre, olumsuz görüş yazısı verebilmek için finansal tablolarda önemli ve yaygın yanlışlık olmalıdır. Bununla birlikte, denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Son olarak olumsuz görüş yazısı verilmesinin hukuki sonucuna yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Olumsuz Görüş Yazısı, Finansal Tablolar

ABSTRACT

In this study, the adverse opinion of the auditor is examined in the context of Turkish Commercial Code and auditing standards. Accordingly, the form of the adverse opinion letter was mentioned first. Then, the conditions for submission of the adverse opinion letter within the scope of audit standards were discussed. Accordingly, there should be significant and widespread inaccuracies in the financial statements in order to give adverse opinions. However, the auditor should be able to obtain sufficient and appropriate audit evidence. Finally, the legal conclusion of the adverse opinion letter is given.

Keywords: Auditing, Adverse Opinion, Financial Statements

* Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi, (raziye_aksu1905@hotmail.com, [ORCID: 0000-0003-2245-863X](https://orcid.org/0000-0003-2245-863X)).
(Araştırma Makalesi, Geliş Tarihi: 07.09.2019 / Kabul Tarihi: 29.12.2019).

I. GİRİŞ

Denetim, belirli faaliyet ve işlemlerin kural-lara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesidir¹. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) m. 397 uyarınca denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KMG) tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına² (TDS) göre anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları hakkında yapılmaktadır. Denetim sonucunda elde edilen veriler, şirketin içinde ve dışında yer alan kişiler için önem arz etmektedir. Buna göre yönetim kurulu, şirket sermayesini kullanarak şirketin amacını elde etmesi için faaliyette bulunacaktır. Bu faaliyetlerin özeti yönetim kurulu tarafından hazırlanan finansal tablolarda yer alacaktır (TTK m. 514). Genel kurul şirketin finansal durumu, performansı ve nakit akışı hakkında finansal tablolar aracılığıyla bilgi alacaktır. Bu sayede, yönetim kurulunun şirketi nasıl yönettiğini ve performansını değerlendirecek ve finansal tablolar yönetim hakkında açılacak sorumluluk davalarında yol gösterici olacaktır. Bununla birlikte, kâr finansal tablolara göre dağıtılacaktır. Ayrıca yatırımcı finansal tablolarda yer alan bilgilere göre şirkete yatırım kararı alacaktır.

Şirketle işlem yapma konusunda finansal tabloların dikkate alınabilmesi için, tablolarda yer alan verilerin güvenilirliği sağlanmalıdır. Bu denetim sayesinde sağlanacaktır. Denetim sonucunda verilen görüş yazıları, bu konuda aydınlatıcı olacaktır. TTK'da denetçinin görüş yazısını açıklayabileceği hâller düzenlenmekle birlikte, yapılan araştırmalarda en fazla olumlu, daha sonra sınırlı olumlu ve en az olumsuz görüş yazısı verildiği tespit edilmiştir³. Denetçiler, olumsuz görüş yazısı vermek yerine sınırlı olumlu görüş yazısı vermişlerdir. Zira olumsuz görüş yazısı verilen şirketler denetçilerini değiştirdiklerinden, denetçiler olumsuz görüş yazısı vermekten kaçınmaktadır⁴. Bu sebeple, olumsuz görüş yazısı incelenerek, sınırlı olumlu görüş yazısı arasındaki farklılık da tespit edilmeye çalışılmıştır.

II. OLUMSUZ GÖRÜŞ YAZISI

A. GENEL OLARAK

TTK m. 402/1 uyarınca denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıla karşılaştırılabilir olarak hazırlanmış bir rapor düzenler. Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar⁵. Bu sebeple, doktrinde görüş yazılarının esasen özet raporlar olduğu

¹ **Bahtiyar**, Mehmet (2019) Ortaklıklar Hukuku, Güncellenmiş 13. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, s. 248; Denetimin, faaliyet dönemi finansal tablolarının denetimini içine alan sürekli bir faaliyet olup bu faaliyetin sonunda denetçinin denetim raporunu hazırlayacağı ve buna görüş yazısını da ekleyerek genel kurula sunulmak üzere yönetim kuruluna vereceği hususunda bkz. **Özkorkut**, Korkut (2013) 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, Ankara, Bankacılık ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, s. 289; Doktrinde denetim geniş ve dar anlamda denetim şeklinde ifade edilmektedir. Buna göre geniş anlamda denetim, çeşitli bakımlardan çeşitli menfaatlerin korunması amacıyla şirketin hesapları ile yönetim işlerinin kurallara uygunluğunun uzman kişilerce kontrol edilmesidir. Dar anlamda denetim, anonim şirketlerde sırf bu amaç için görevlendirilmiş ve yetki verilmiş organ veya kuruluşlar tarafından yapılan denetlemedir. Bkz. **Pulaşlı**, Hasan (2018) Şirketler Hukuku Şerhi, 3. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 1575; **Bilgili**, Fatih & **Demirkapı**, Ertan (2013) Şirketler Hukuku, 9. Baskı, Bursa, Dora Basım Yayın Dağıtım, s. 413; **Bahtiyar**, s. 248; Bu çalışmada denetim kavramı, dar anlamda denetimi ifade etmektedir.

² Her standardın kendi adı bulunmakla birlikte kısaltması "Bağımsız Denetim Standardı" şeklinde yapılmaktadır. Bununla birlikte her standardın bir numarası bulunmaktadır. Bu sebeple çalışmada "BDS No" şeklinde kullanılacaktır.

³ **Bulmuş**'ün yapmış olduğu çalışmada, borsada işlem gören 179 şirketin 2014, 2015 ve 2016 yılında verilen denetim raporları incelenmiştir. Buna göre 2014 yılında 156 olumlu, 17 sınırlı olumlu, 1 görüş vermekten kaçınma yazısı verilmiş ve

hiç olumsuz görüş yazısı verilmemiştir. 2015 yılında 161 olumlu, 16 sınırlı olumlu, görüş vermekten kaçınma yazısı verilmiş ve hiç olumsuz görüş yazısı verilmemiştir. 2016 yılında 164 olumlu, 12 sınırlı olumlu, 2 görüş vermekten kaçınma, yazısı verilmiş ve hiç olumsuz görüş yazısı verilmemiştir. Bkz. **Bulmuş**, Selman (2018) 'Bağımsız Denetim Görüş Türlerinin Oluşma Nedenleri Üzerine Bir Araştırma: BİST İmalat Sektörü Örneği' (Yüksek Lisans), Kırklareli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 71-77; Benzer şekilde 2006-2016 yılları arasında yapılan denetimlerin sonucunda toplam 1921 denetim görüşü verilmiş olup, bu görüşlerden 1621'i olumlu, 257'si sınırlı olumlu, 41'i görüş bildirmekten kaçınma ve 2'si olumsuzdur. Bkz. **Balkoğlu**, Hasan Umur (2018) 'Türkiye'de Halka Açık Şirketlerde Olumlu Görüş Dışında Bir Denetim Görüşü Verilmesini Gerektiren Durumların İncelenmesi: 2006 - 2016 Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi' (Yüksek Lisans), Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 39.

⁴ Olumsuz denetim görüşleri ve denetçi değişiklikleri arasında istatistiksel olarak önemli sayılan bir düzeyde pozitif bir ilişkinin bulunduğu ve bu konuda yapılan araştırmalar hususunda bkz. **Yaşar**, Alpaslan (2015) 'Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama' Muhasebe ve Finansman Dergisi, C: 65, s. 93.

⁵ Görüş yazısının denetimin nihai raporu olduğu hususunda bkz. **Şener**, Oruç Hami (2019) Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 456.

ifade edilmektedir⁶. Görüş yazısı denetim raporunun⁷ bir parçası olsa dahi kanun koyucu taşıdığı önem dolayısıyla görüş yazılarını denetim raporunun düzenlediği 402 nci maddeden ayrı olarak müstakim bir maddede ele almıştır⁸. Bu yazı, KGK'nın belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir (TTK m. 403/1). TTK bu esasların KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla⁹ uyumlu TDS'lerde belirlenmesi şartını aramıştır¹⁰.

Denetçi tarafından verilen görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkindir (BDS 200¹¹, pr. A12). Finansal tablolar, bir işletmenin belirli bir dönemdeki mali işlemleri ile bu işlemler sonucu oluşan ekonomik kaynakları ve finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan tablolardır¹². Bir başka deyişle finansal tablolar, bu tabloların hazırlandığı dönem itibarıyla işletmede gerçekleştirilen olay veya işlemlerin özetini sunarlar¹³. Finansal tablo çeşitleri ve bunlar denetlenirken uygulanacak kurallar, tâbi olunan finansal raporlama çerçevesine göre değişmektedir. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, finansal tablolar hazırlanırken uygulanacak mevzuattan oluşmaktadır. Anonim şirket açısından bu konuda temel düzenlemeler TTK'da yer almaktadır. Bununla birlikte TTK ile, finansal tablolara

ilişkin ayrıntılı düzenleme yapmak konusunda KGK yetkilendirilmiştir (TTK m. 88). KGK, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) şeklinde üç tür mevzuat belirlemiştir¹⁴. TMS/TFRS'ye tâbi olanlar açısından finansal tablolar, döneme ait finansal durum tablosu¹⁵, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlardır (TMS 1¹⁶, pr. 10; TTK m. 514/1). BOBİ FRS'de de aynı tabloların düzenlenmesi zorunludur (BOBİ FRS, pr. 1.3). MSUGT uyarınca bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel finansal tabloları; "Satışların Maliyeti Tablosu", "Fon Akım Tabloları", "Nakit Akım Tablosu", "Kâr Dağıtım Tablosu", "Öz Kaynaklar Değişim Tablosu" ise ek finansal tabloları oluşturur. Buna göre tâbi olunan mevzuat çeşidine göre denetçi, finansal tablolar hakkında görüş yazısını oluşturacaktır.

Bu bağlamda denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair vardığı sonuca göre görüş yazısını oluşturacaktır. Denetçi olumlu, sınırlı olumlu, olumsuz görüş yazısı ve görüş vermekten kaçınma şeklinde

⁶ **Toroslu**, Vefa (2015) Anonim Şirketlerde Denetim, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 412.

⁷ Doktrinde denetim raporu yerine, "denetçi raporu" ifadesi de kullanılmaktadır. Bkz. **Şener**, s. 454.

⁸ **Bayat**, Salih Büşra (2015) 'Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Türkiye'de Bağımsız Denetim' (Yüksek Lisans), Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 218.

⁹ Uluslararası denetim standartları ile kastedilen IFAC kısaltmasıyla anılan "International Federation of Accountants"ın "Uluslararası Denetim Komitesi'nin (The International Auditing Practices Committee, IAPC) tavsiyeleridir. IAPC, 1 Nisan 2002 tarihinde yerini gene IFAC'a bağlı "Uluslararası Denetlemeyi ve Güvenliği Sağlayan Standartlar Komitesi"ne (The International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) bırakmıştır. Bu komite, uluslararası "Denetleme, Güvenlik Sağlayıcı ve Etiğe İlişkin Bildirimler" yapmaktadır.

¹⁰ **Özkorkut**, s. 194 vd.

¹¹ BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı"nın ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 13/10/2013 tarihli ve 28794 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹² **Yalçın**, Erhan (2015) Uluslararası Finansal Raporlama (TMS-TFRS), 1. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 185; **Akıncı**, Nejat & **Ünlen**, Müjdat (1988) Mali Tablolar Analizi, 1. Baskı, İzmir, Barış Yayınları, s. 25; Finansal tablolar, muhasebe süreci sonunda ortaya çıkan bilgilerin tespit edildiği tablodur. Bkz. **Taniş**, Veysel Naci (2016) Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, 9. Baskı, Adana, Karahan Kitabevi, s. 4.

¹³ **Aksu Özkan**, Raziye (2019) Finansal Tabloların Tutulması ve Hukuksal Sonuçları, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 40.

¹⁴ Kurul kararı için bkz. http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/RG-TMS%20Uygulama%20Kapsam%C4%B1na%20%C4%B0li%C5%99Fkin%20Kurul%20Karar%C4%B1_y.pdf, (s.e.t. 06.09.2019).

¹⁵ Aynı kavramı ifade etmek üzere TTK ve MSUGT'de bilanço, TMS ve BOBİ FRS'de finansal durum tablosu ibareleri kullanılmıştır. Bunun sebebi, TMS'nin alındığı IFRS'de "financial position" ifadesinin kullanılmasıdır. Bkz. International Accounting Standard 1, pr. 10, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS1.pdf>, (S.E.T. 25.08.2019). Her iki ifade arasında herhangi bir farklılık yoktur. Bu sebeple, makalenin yazımında TTK esas alındığı için bilanço kavramı kullanılmıştır. Ayrıntılı inceleme için bkz. **Aksu Özkan**, s. 163.

¹⁶ TMS 1, "Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı" 01/01/2019 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 24/05/2018 tarihli ve 30430 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

dört¹⁷ şekilde görüşünü bildirebilir (BDS 705¹⁸, pr. 2). Bu çalışmada ise, olumsuz görüş yazısı incelenmektedir.

B. ŞEKİL AÇISINDAN

Denetim raporunun şekli, BDS 700¹⁹'de düzenlenmiştir²⁰. Denetçi tarafından hazırlanacak rapor, standartta belirtilen şekil ve içerikte hazırlanmalıdır. Aksi takdirde, bu eksiklik, sadece raporun değil, denetimin eksikliği ve kanuna aykırılığı anlamına gelir²¹. İlk olarak raporda “Bağımsız Denetçi Raporu” başlığı açıkça yer alır (BDS 700, pr. 21). Bunun altına, denetçi raporunun, hitaben düzenlenmiş muhatap yazılır²² (BDS 700, pr. 22).

Denetçi raporunun ilk bölümünde “Görüş” başlığı altında denetçi görüşüne yer verilir (BDS 700, pr. 23). Burada denetimin sonucunda oluşturulan görüş yazısı açıklanır. Bu kısımda “Olumsuz Görüş” başlığı kullanılmak zorundadır (BDS 705, pr. 16). Zira finansal tablo kullanıcıları teknik bilgilere sahip olmayabilir. Bu sayede, bu bilgi ile dikkatleri çekilmiş olacaktır. Denetçi, raporun görüş bölümünde, denetçinin görüşüne göre “Olumsuz Görüşün Dayanağı” bölümünde belirtilen hususun (veya hususların) öneminden dolayı, gerçeğe uygun bir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, ilişikteki finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun

olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmadığını belirtilecektir (BDS 705, pr. 18).

Bu bölümün ardından, “Olumsuz Görüşün Dayanağı” bölümüne yer verilecek ve burada neden olumsuz görüş verildiği açıklanacaktır (BDS 705, pr. 20). Bu bölümde denetimin BDS'ye uygun olarak yürütülüp yürütülmediği belirtilir; denetçinin BDS'ler kapsamındaki sorumluluklarının açıklandığı bölüme atıfta bulunulur (BDS 700, pr. 28/a ve b). Denetçinin etik hükümler uyarınca denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğu ve etİğe ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiği açıklanır. Denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varıp varmadığı belirtilir (BDS 700, pr. 28/c ve d).

Bu bölümden sonra “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında denetçi, denetime tâbi tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde kilit denetim konularını raporunda BDS 701'e uygun olarak bildirir (BDS 700, pr. 30T)²³. Kilit denetim konuları, denetçinin muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardan oluşur (BDS 701, pr. A9).

Denetçi raporunda “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” başlıklı bir bölüm yer alır. Yönetimin finansal tabloların geçerli finan-

¹⁷ Aynı yönde bkz. **Bahtiyar**, s. 264-265; **Bilgili & Demirkapı**, s. 438; TTK madde gerekçesinde denetçinin üç tür görüş yazısı verebileceği belirtilmektedir. Bunun sebebinin görüş vermekten kaçınmanın, olumsuz görüş yazısıyla aynı hukuki sonuçları doğurması olduğu hususunda bkz. **Aksu Özkan**, s. 390; Buna karşın, BDS 705'te olumlu görüş dışında, üç farklı görüş türü olabileceği bunların sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınma olacağı düzenlenmektedir (BDS 705, pr. 2); Denetçinin dört farklı görüş yazısı verebileceği hususunda bkz. **Pulaşlı**, s. 1620; **Bahtiyar**, s. 264-265; **Şener**, s. 456; **Üçışık**, **Güzin & Çellik**, Aydın (2013) Anonim Ortaklıklar Hukuku, 1. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 660-661; **Karahan**, Sami (Editör) (2012) Şirketler Hukuku, 1. Baskı, Konya, Mimoza Basım Yayıncılık ve Dağıtım, s. 469.

¹⁸ BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardı”nın ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁹ BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı”nın ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁰ Burada yalnızca sınırlı olumlu görüşü ilgilendirdiği kadarıyla görüş yazısının şekline değinilecektir. Görüş yazısının şekline ilişkin ayrıntılı inceleme için bkz. **Aksu Özkan**, s. 382-388.

²¹ **Çelik**, Aytekin (2006) ‘Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Şirketlerin Denetimi’, Prof. Dr. Tuğrul Ansay’a Armağan, Ankara, s. 579; **Şener**, s. 456.

²² Bu bölüme genel bilgi de denildiği hususunda bkz. **Gün**, Leylanur (2014) ‘Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Muhasebe Uygulamaları’ (Yüksek Lisans), İstanbul Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 129.

²³ Kilit denetim konuları bölümüne BDS 700’de verilen örnek yazı: “Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz. [Her bir kilit denetim konusunun BDS 701’e uygun olarak açıklanması]” Bkz. BDS 700: 41.

sal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasından, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli görüldüğü iç kontrolden ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinden sorumlu olduğu açıklanır (BDS 700, pr. 34)²⁴.

Denetçi raporunda, “Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları” başlıklı bir bölüm yer alır. Bu bölümde denetimin amacı, denetçinin sorumlulukları ve bunun sınırı açıklanır (BDS 700, pr. 37-41).

Son olarak denetçi, finansal tablolara ilişkin BDS’ler kapsamındaki raporlama sorumluluklarına ek olarak, “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” bölümüne yer verir (BDS 700, pr. 43-45)²⁵. TTK m. 402/4-a uyarınca denetim raporunun esas bölümünde defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına yer verilir. Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir (TTK m. 402/4-b). Aksi hâlde, sonuç ve değerlendirmelerinde bilgi ve belge eksikliği özüne dayanamaz²⁶.

Denetim raporu, sorumlu denetçinin adı, imzası, adresi ve raporun tarihi yazılarak sonlandırılır (BDS 700, pr. 46-49). İmza, denetçinin kendi adına veya denetim kuruluşu adına ya da her ikisi adına atılabilecektir (BDS 700, p. A37).

C. VERİLME KOŞULLARI

1. Genel Olarak

TTK’da olumsuz görüşü yazısı açıklanmamış, yalnızca TTK m. 403/5’te çekincesi varsa denetçinin görüşünü sınırlandırabileceği veya olumsuz görüş yazısı verebileceği düzenlenmiştir. Madde gerekçesinde ise, olumsuz görüş yazısının, şirketin yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporunun TMS ile Kanuna²⁷ ve/veya esas sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine uygun olmadığını ifade ettiği yer almıştır²⁸. Bu sebeple, doktrinde sınırlı olumlu görüş yazısı ile olumsuz görüş yazısı arasında fark gözetilmediği, bu iki görüşün birbirinin alternatifi gibi konumlandırıldığı gerekçesiyle bu düzenleme eleştirilmiştir²⁹. Kanaatimizce de bu bir eksiklik olmakla birlikte, bu konuda BDS 705’ten yararlanılabilmektedir.

BDS 705, pr. 8 uyarınca yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verir. Buna göre, olumsuz görüş yazısı verebilmek için finansal tablolarda önemli ve yaygın yanlışlık olmalıdır. Bununla birlikte, denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir.

²⁴ Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları bölümüne BDS 700’de verilen örnek yazı: “Şirket yönetimi, finansal tabloların TMS’lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli görüldüğü iç kontrolden sorumludur. Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur. Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.” Bkz. BDS 700: 42.

²⁵ Bu bölüme örnek olarak: “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (“TTK”) 398’inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca düzenlenen Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporu 15 Şubat 2018 tarihinde Şirket’in Yönetim Kurulu’na sunulmuştur. 2) TTK’nın 402’nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Topluluğun 1 Ocak - 31 Aralık 2017 hesap döneminde defter tutma

düzeninin, finansal tabloların, kanun ile Topluluğa bağlı şirketlerin esas sözleşmelerinde finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır. 3) TTK’nın 402’nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.” Bkz. Kartosan Karton Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi hakkında verilen bağımsız denetçi raporu, <http://www.kartosan.com.tr/files/GenelKurul/Konsolide-Finansal-Raporlar-2017-4.pdf>, (S.E.T. 21.03.2019).

²⁶ **Poroy, Reha & Tekinalp, Ünal & Çamoğlu, Ersin** (2014) Ortaklıklar Hukuku I, Yeniden Yazılmış 13. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, s. 471.

²⁷ Gerekçede “Tasarı” ifadesi geçmekle birlikte, tarafımızca Kanun ifadesi kullanılmıştır.

²⁸ TTK m. 403’ün gerekçesi.

²⁹ **Bayat**, s. 222.

2. Finansal Tablolarda Önemli ve Yaygın Yanlışlık Olması

a. Yanlışlık Kavramı

Yanlışlık; bir finansal tablo kaleminin raporlanan tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılıktır (BDS 200, pr. 13/l). Buna göre yanlışlık, şirket tarafından hazırlanan finansal tabloda yer alan veriler ile geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun hazırlanacak finansal tablo arasındaki farklılıktan oluşmaktadır. Bir başka deyişle, standartlarda yer alan kurallara finansal tablo hazırlayıcıları tarafından tam olarak uyulmamıştır. Bu sebeple, finansal tablolarda yanlışlık oluşmuştur. Yanlışlığın tespiti açısından standartlarda yer alan kurallar esas alınacaktır. Örneğin bilançoda uzun vadeli yükümlülük olarak gösterilen bir borç, kısa vadeli yükümlükler arasında raporlanmış veya duran varlık olarak muhasebeleştirilmemesi gereken bir malvarlığı unsuru bilançoda dönen olarak yazılmış olabilir³⁰.

Denetçinin finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulması için tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklamalarda yapılmasının gerekli olduğunu düşündüğü düzeltmeler de yanlışlık kapsamındadır (BDS 200, pr. 13/l). Yanlışlığın tespitinde yalnızca standartlarda yer alan somut kurallar değil, gerçeğe uygun sunum ilkesi gereği denetçinin düşünceleri de dikkate alınacaktır. Gerçeğe uygun sunum, finansal raporlamada en önemli ve hiyerarşik açıdan en üstte bulunan ilkedir³¹. Buna göre, finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir (TMS 1, pr. 15/c. 1; BOBİ FRS, pr. 1.5). Kural olarak TMS/TFRS'lerin gerektiğinde ek açıklamalarla bir-

likte uygulanmasının, gerçeğe uygun sunumu sağlamış finansal tabloları yaratacağı varsayılır (TMS 1, pr. 15/c. son; BOBİ FRS, pr. 1.6). Bununla birlikte şayet TMS/TFRS'ye uygunluk, bilgilerin gerçeğe uygun şekilde açıklanmasını sağlamıyorsa TMS/TFRS'den sapılacaktır (TMS 1, pr. 19). Dolayısıyla standartlara uygunluk, finansal tabloların şirketin gerçek durumunu yansıtmasını sağlamıyorsa, başka kural uygulanacaktır³². Buna göre önemli olan finansal tabloların standartlara uygun olarak hazırlanması değil, şirketin gerçek durumunu ortaya koymasıdır. Denetçi, finansal tablolarda yer alan bilgilerin şirketin gerçek durumu yansıtmadığını denetleyecektir³³. Bu sebeple, denetçinin finansal tablolarda gerekli gördüğü düzeltmeler de yanlışlık kapsamında değerlendirilmiştir.

Ayrıca finansal tablolardaki yanlışlık, seçilen muhasebe politikalarının uygunluğu, seçilen muhasebe politikalarının uygulanması veya finansal tablolardaki açıklamaların uygunluğu veya yeterliliği ile ilgili olarak ortaya çıkabilir (BDS 705, pr. A3). Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır (TMS 8³⁴, pr. 5). TMS/TFRS'de ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde düzenlenmektedir. Buna göre iktisadi olayların finansal tablolarda görsel olarak gösterilmesi yeterli değildir. Bununla birlikte, her şirket finansal tabloları hazırlarken uygulamış olduğu muhasebe politikalarını da açıklayacaktır. Finansal tablolarda yer alan kalemlerin nasıl oluşturulduğu, hangi değer üzerinden deftere alındığı, hangi kurala göre muhasebeleştirildiği gibi bilgiler muhasebe politikalarını oluşturmaktadır³⁵. Denetçi, muhasebe politikalarında standartlarla bir farklılık görürse, bu da yanlışlık oluşturacaktır.

³⁰ Aksu Özkan, s. 393.

³¹ Ayrıntılı inceleme için bkz. Aksu Özkan, s. 72-77.

³² Aksu Özkan, Raziye (2019) 'Türk Ticaret Kanunu ve Standartlar Bağlamında Finansal Tabloların Denetiminde Aranacak Kriterler', International Social Sciences Studies Journal, C: 5, S: 38, s. 3321.

³³ Aksu Özkan, Denetim, s. 3321.

³⁴ "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 20/10/2005 tarih ve 25972 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

³⁵ Aksu Özkan, s. 77.

Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hata veya hileden³⁶ kaynaklanabilir (BDS 240, pr. 7). Hata, finansal tablolarda güvenilir bilginin kullanılmaması ya da yanlış kullanılmasından kaynaklanan eksiklik veya yanlışlıklardır (TMS 8, pr. 5). Bunlar hesap, kayıt, nakil, sınıflama, unutmama ve tekrar hataları şeklinde kendini gösterebilir³⁷. Örneğin yevmiye, defter-i kebir veya bilanço toplamalarında hata yapılması, rakamların eksik yazılması, yevmiye defterinden, defter-i kebir tutarlarının yanlış aktarılması gibi³⁸. Hile, bir kimsenin, diğer bir kimseyi bir hukuki işlemi yapmaya sevk etmek için, sözleri veya davranışları ile kasten onda yanlış bir kanaat uyandırması veya esasen mevcut yanlış bir kanaati güçlendirerek onun devamını sağlamasıdır³⁹. Hata ile hileyi birbirinden ayıran unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olarak yapıp yapılmadığıdır (BDS 240⁴⁰, pr. 7)⁴¹. Hile genellikle, şirketin durumunun daha iyi gösterilmesi amacıyla yapılır. Bunun için şirket kârının artırılması, giderlerinin azaltılması veya giderlerin gelecek dönemlere aktarılması, şirket varlıklarının daha fazla, yükümlülüklerinin ise daha az gösterilmesi sağlanmaya çalışılır. Bu amaçla, ticari defterlerle oynanarak faaliyet sonuçları manipüle edilebilir ve özellikle muhasebe döneminin sonuna doğru gerçek olmayan yevmiye kayıtları yapılabilir (BDS 240, pr. A4). Benzer şekilde yönetim, vergiyi asgari düzeye indirmek için kazançları önemli ölçüde azaltabilir veya

banka finansmanını garanti altına almak için kazançları olduğundan çok gösterebilir (BDS 240, pr. A2). Standartlarda yanlışlığın, finansal tablo hazırlayıcısının hata veya hilesinden kaynaklanabileceği düzenlenmiştir. Buna karşın bunlardan herhangi birinin mutlak olarak olumsuz görüş yazısına sebep olacağı düzenlenmemiştir. Sadece hile durumuyla ilgili özel olarak “BDS 240 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” standardı yayınlanmıştır. BDS 240’ta hile durumunda denetçinin yapması gerekenlere yer verilmiştir. Burada esas olarak denetçi, hile yaptığını tespit ettiği bölümün üst yönetimi ile iletişime geçecek ve gerekli düzeltmeleri yapmasını isteyecektir (BDS 240, pr. 41-43). Gerekirse yönetimin davranışlarına göre denetimden çekilecektir (BDS 240, pr. 39).

b. Yanlışlığın Önemli Olması

Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilecektir (BDS 200, pr. 5). Finansal tablolarda, bu tablolarda hazırlanmış dönem itibarıyla işletmede gerçekleştirilen olay veya işlemlerin özeti sunarlar⁴². Finansal tablo kullanıcıları ise, bu bilgilere dayanarak şirket hakkında karar alacak kişileri ifade eder. Bunlar ortaklar, yöneticiler, şirket çalışanları, alıcılar, satıcılar,

³⁶ Hile konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı”. Standardın ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 10/12/2013 tarihli ve 28847 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁷ **Açık**, Serap (2012) ‘Muhasebe Hata ve Hilelerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi’, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S: 16, C: 3, s. 353; Muhasebe bilgi sisteminde, değerlendirme, kayıt, raporlama ve açıklama konularında kasıt içermeyen yanlışlıklar hata olarak nitelendirildiği hususunda bkz. **Alagöz**, Ali (2008) İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerinin Önlenmesindeki Rolü, 1. Baskı, Konya, Tablet Yayınları, s. 116.

³⁸ **Kaymak**, Can (1996) ‘Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi’ (Yüksek Lisans), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 69; Ayrıntılı inceleme için bkz. Bulmuş, s. 45-47.

³⁹ **Kocayusufpaşaoğlu**, Necip (2014) Borçlar Hukuku - Genel Bölüm, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 452; **Kürşat**, Zekeriyya (2003) Borçlar Hukuku Alanında Hile Kavramı, 1. Baskı, İstanbul, Kazancı Kitap A.Ş., s. 12.

⁴⁰ BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı”nın ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 10/12/2013 tarihli ve 28847 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴¹ TMS 8, pr. 41’de, hata kavramı açıklanırken, işletmenin finansal durumunun, finansal performansının veya nakit akışlarının belirli bir şekilde sunumunu sağlamak için *kasıtlı olarak* yapılmış önemsiz *hatalar* içeriyorsa, söz konusu finansal tabloların TFRS’lerle uyumlu olmayacağı düzenlenmiştir. Kanaatimizce, burada hata kavramı doğru kullanılmamıştır. Şayet şirketin durumu iyi gösterilmek amaçlı finansal tablolarda kasten değişiklikler yapılmışsa, bu değişiklik önemsiz olsa bile, hile söz konusudur. Bununla birlikte, aynı hususa BDS 240, pr. 7’de değinilmiştir. KGK tarafından çıkarılan iki ayrı düzenleme birbiriyle çelişmektedir. Bu da, standartların birebir çevirisinin dahi yanlış yapılmasından kaynaklanmaktadır. Bkz. **Aksu Özkan**, s. 370-371 dph. 1201.

⁴² **Aksu Özkan**, s. 40.

şirket alacaklıları ve özellikle kredi kurumları, devlet ve potansiyel yatırımcılardır⁴³. Ekonomik kararları etkilemekten kasıt, finansal tablolarda yer alan verilere göre şirketle ilgili işlem yapma veya yapmama yönünde karar alınmasının etkilenmesidir. Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır. Bu yargılar, denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından; yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin bileşiminden etkilenir. Dolayısıyla önemlilik açısından standartlarda somut bir kural konulmamış; aksine denetçinin bilgisine gönderme yapılmıştır. Önemli yanlışlıklar, finansal tabloların TTK ve TMS/TFRS'ye uygun hazırlanmamasından, şirketin durumunu gerçeğe uygun şekilde yansıtmamasından, finansal tablolara aktarılan bilgilerin ticari defterlerle uyumamasından veya bunlarla ilgili kanıt bulunamamasından kaynaklanabilir.

c. Yanlışlığın Yaygın Olması

Önemli yanlışlık, finansal tablolara yaygın olmalıdır (BDS 705, pr. 8). Önemli yanlışlığın finansal tablolara yaygın olması durumunda, finansal tablolarda yer alan veriler esas alınmaz. Standartlarda önemli yanlışlığın yaygınlığı konusunda herhangi bir oran verilmemiştir. Bunun yerine çeşitli ihtimallere yer verilmiştir. Buna göre yaygınlık, kural olarak finansal tabloların belirli unsurları, hesapları veya kalemleriyle sınırlı değildir (BDS 705, pr. 5/b-i). Bu durumda, yanlışlığın yalnızca belirli kalemlere ilişkin değil daha genel olması aranmaktadır. Örneğin bilanço dönen – duran varlık, kısa – uzun vadeli yükümlülükler ve öz kaynaklar şeklinde beş gruba ayrılmaktadır⁴⁴. Şayet bu grupların tamamına yönelik bir finansal raporlama farklılığı bulunmaktaysa, yanlışlığın yaygın olduğu kabul edilecektir. Buna karşın bu gruplarda yer alan hesaplardan yalnızca belirlilerine yönelik yanlışlık varsa, bu yaygın olarak kabul edilmeyecektir. Örneğin dönen

varlık grubunda, nakit ve nakit benzerleri hesabı bulunmaktadır. Bu kısımda yapılan bir yanlışlık finansal tabloya yaygın olmayacaktır. Bununla birlikte, yanlışlığın sınırlı olması durumunda, finansal tabloların önemli bir bölümünü temsil ederler veya edebilirler (BDS 705, pr. 5/b-ii). Standartta yanlışlığın yaygınlığı açısından kesin kriterlere yer verilmiştir. Bunun yerine ihtimaller düzenlenmiştir. Bu sebeple, kanaatimizce yaygınlığın tespiti açısından denetçinin bilgisi ve denetim sonucunda varacağı kanaat önemli rol oynayacaktır. Bu kanaatin oluşturulmasında, finansal tabloların bilgi sunma ve açıklama yapma işlevi⁴⁵ yol gösterici olacaktır. Zira finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur (TMS 1, pr. 9). Bu tablolar aracılığıyla, işletmenin malvarlığı durumu, ne kadar borcu olduğu, kâr edip etmediği gibi bilgilere ulaşılır. Bu sayede, şirket hakkında doğru kararlar alınabilir. Dolayısıyla şirket hakkında alınan kararların değişikliğine sebep olabilecek büyüklükte bir yanlışlık varsa, bu finansal tablolara yaygın olarak kabul edilebilecektir.

Standartlarda hem yanlışlığın önemli olması hem de finansal tablolara yaygınlığı konusunda kesin kurallar bulunmamaktadır. Bunun yerine, daha soyut kavramlar kullanılmış ve denetçinin bilgisine gönderme yapılmıştır. Kanaatimizce bu bir eksikliktir. Zira finansal tabloların hazırlanması ile TTK'da hedeflenen uluslararası piyasaların bir parçası olmaktadır⁴⁶. Bu sayede, yabancı yatırımcının şirketimize yatırım yapması sağlanacaktır. Bu da finansal tablolarda yer alan verilerin güvenilirliği ile sağlanır. Oysa uygulanan standartlar, bu hedefe ulaşmaktan uzaktır; çünkü TDS'ler, uluslararası standartların birebir çevirisinden öteye gidememektedir. Buna karşın TTK'da uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu TDS'lerin KGK tarafından yayımlanması istenmiştir. Uyumluluktan anlaşılması gereken, uluslararası düzenlemelerde yer alan

⁴³ Ayrıntılı inceleme için bkz. Aksu Özkan, s. 41-45.

⁴⁴ Ayrıntılı inceleme için bkz. Aksu Özkan, s. 164-287.

⁴⁵ Coste, Andreea & Tudor, Adriana & Pali-Pista, Fekete (2014) 'Compliance of Non-current Assets with IFRS Requirements Concerning the Information Disclosure - Case Study' *Procedia Economics and Finance*, S: 15, s. 1391.

⁴⁶ TTK genel gerekçe, pr. 5.

temel ilkeler ve Türkiye'nin durumu esas alınarak, standartlar oluşturulmasıdır. Buna karşın KGK, standartları birebir çevirdiği için, uygulayıcıya geniş yorum alanları bırakan, kafa karışıklığına yol açan TDS'ler mevcuttur⁴⁷.

Yanlışlığın yaygın olması koşulu, sınırlı olumlu görüş yazısı ile olumsuz görüş yazısı arasındaki sınırı oluşturmaktadır. Buna göre finansal tabloların yanlışlık içeriyor olması hâlinde; denetçi bu yanlışlıkların önemli ve yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş, önemli ve ancak yaygın olmadığı sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş verecektir (BDS 705, p. A1). Sınırlı olumlu görüş yazısı, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiğini ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı olmadığını gösterir⁴⁸.

3. Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilmiş Olması

Denetçi, finansal tabloların yaygın olmayan ancak önemli yanlışlıklar içerdiği konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olmalıdır (BDS 705, pr. 7/a). Denetçi, şirketin tüm belgelerini inceleyerek tespit etmiş olduğu yanlışlıklara ilişkin kanıtlarını sunacaktır. Bu konuda fatura, sevk irsalı, fiziki veya elektronik ortamda yapılan sözleşmeler, ticari mektuplar ve ticari defterlerden yararlanılacaktır. TTK'da tacirlerin işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel

veya elektronik ortamda saklamakla yükümlü tutulması da denetçinin işini kolaylaştıracaktır (TTK m. 64/2).

D. HUKUKİ SONUÇLARI

TTK m. 403/5 uyarınca olumsuz görüş yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Denetçi raporunu şirket yönetim kuruluna teslim edecektir. Şayet rapor olumsuzsa, yönetim kurulu genel kurulu toplantıya çağırarak zorundadır. Kanun, yönetim kurulunun görevini saksaklamaması amacıyla, genel kurulun toplantıya çağırılması için dört iş günü sınırlaması yapmıştır. Genel kurulun bu süre içerisinde çağırılması yeterlidir. Kanun koyucu, genel kurulun yapılacağı tarihe ilişkin bir düzenlemeye gitmemiştir. Kanaatimizce, bu tarih, mümkün olan en çabuk zamanda olmalıdır. Zira finansal tablolarda yer alan eksiklikler, yanlışlıklar şirkette yönetim kurulunun performansının iyi olmadığını, şirket ve pay sahiplerinin menfaatini zedeleyen durumlar olduğunu ortaya koymaktadır. Olumsuz görüş yazılması, yönetim kurulunun görevinin sona ermesine yol açacaktır. Doktrinde yönetim kurulunun, toplantı gününden itibaren geçerli olacak şekilde istifa etmesi gerektiği ifade edilmektedir⁴⁹. Kanaatimizce bu görüş, kanunun ilk hâlinin esas alınması sonucu ortaya çıkmış olup⁵⁰ yerinde değildir. Zira TTK m. 403/5'te yönetim kurulunun istifasına yer verilmiştir. Buna göre, yönetim kurulunun istifa etmesine gerek yoktur. Genel kurulun, yeni bir yönetim kurulu seçmesiyle eski yönetim kurulunun görevi

⁴⁷ Aksu Özkan, s. 357.

⁴⁸ Şener, s. 457; Bahtiyar, s. 265; Topçuoğlu, Metin (2012) Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu, 2. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 152.

⁴⁹ Urkan, Ercan (2015) 'Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimden Kaynaklanan Sorumluluk' (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 205; Poroy, Reha & Tekinalp, Ünal & Çamoğlu, Ersin (2019) Ortaklıklar Hukuku I, Yeniden Yazılmış 14. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, s. 526.

⁵⁰ 6335 sayılı Kanun'un 20. maddesi ile beşinci fıkrası değiştirilmiştir. Beşinci fıkranın değiştirilmeden önceki hâli şöyleydi; "Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili

olan bir karar alamaz. Bu hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar."

kendiliğinden düşecektir⁵¹. Ayrıca istifasına yer verilmemesi yerindedir; çünkü, istifa, görevin bırakılmasının yönetim kurulunun iradesine bırakmaktır. Oysa TTK m. 403/5'te yönetim kurulunun iradesine bakılmaksızın, genel kurula yeni bir yönetim kurulu seçme görevi yüklenmiştir. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir⁵² (TTK m. 403/5-c. 2). Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Doktrinde yönetim kurulunun yeni bilanço hazırlatması gerektiği; mevcut bilançoya göre karar almasının mümkün olmadığı ifade edilmektedir⁵³. Kanaatimizce yalnızca bilanço için bu ifadenin kullanılması yerinde değildir; çünkü kanunda açıkça finansal tabloların yeniden hazırlanması düzenlenmiştir. Bununla birlikte, genel kurul sadece bilançoya ilişkin değil finansal tabloların tamamına ilişkin karar almak zorundadır.

Olumsuz görüş yazısı şirketin kurumlar vergisi beyannamesi vermesi yükümünü ortadan kaldırmaz ve bu beyannamenin hazırlanmasına, matrahın belirlenmesine olumsuz etki yapmaz; böyle bir mazerete haklılık kazandırmaz. Zira bugün Türk hukukunda ticari ve mali bilanço tamamen ayrılmıştır; her iki bilançonun ilkeleri farklıdır⁵⁴.

Denetçi olumsuz görüş yazısı vermesi gerektiği durumlarla karşılaştığında ilk önce şirket yetkilileriyle görüşür ve durumun düzeltilmesini ister.

Yöneticiler genellikle bu hataları düzeltme yoluna giderler⁵⁵. Zira olumsuz görüş yazısı yöneticilerin sorumluluğuna dayanak oluşturan bir belge olarak kabul edilebilir⁵⁶.

Doktrinde bir görüş, olumsuz görüş yazısının genel kurulun karar almasını engellemediğini; çünkü, eski yönetim kurulunun görevine devam edebildiğini ileri sürmektedir⁵⁷. Buna karşın, TTK gerekçesinde söz konusu finansal tabloların sonuçlarına dayanılarak hiçbir karar alınamayacağı yer almaktadır⁵⁸. Zira denetlenen yılsonu finansal tablolarının, faaliyet döneminin sonuçlarını belirlemediği, belirlemeye uygun olmadığı anlaşılmıştır. Açıklanan sonuçlar, başka bir anlatımla, kâr veya zarar gerçek değildir; gerçek sonucu yansıtmamaktadır⁵⁹. Bu sebeple genel kurul, olumsuz görüş konu olan finansal tabloları esas alarak kâr ve zarar ile doğrudan veya dolaylı bir karar alamaz⁶⁰. Kanaatimizce de olumsuz görüş yazısı verilen hâllerde, buna ilişkin finansal tablolar esas alınarak herhangi bir karar alınamaz. Zira TTK m. 403/5(3)'te açıkça yönetim kurulunun finansal tablo hazırlatacağı yer almaktadır. Bununla birlikte, şayet olumsuz görüş yazısı alan tablolar kullanılırsa, şirketle işlem yapılmayacaktır. Zira TTK m. 397/2 uyarınca denetime tâbi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise, denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Hüküm bağla-

⁵¹ Eski düzenleme yönetim kurulunun görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa edeceğini açıkça düzenlemiştir. Yeni düzenlemede yönetim kurulunun istifasına açıkça yer vermemiştir. Zira iki düzenlemede de genel kurula yeni bir yönetim kurulu seçme görevi verilmiştir. Dolayısıyla mevcut yönetim kurulu istifa etmesi dahi yeni bir yönetim kurulu seçilmesiyle mevcut yönetim kurulu düşecektir. Bu gerekçeyle 6335 sayılı Kanun değişikliği ile yönetim kurulunun istifasını düzenleyen hükmün madde metninden kaldırılması uygun olmuştur. Bkz. **Bayat**, s. 224.

⁵² **Kendigelen**, olumsuz görüş yazısının genel kurulun karar almasını engellemediğini, eski yönetim kurulu görevine devam edebilmesi sebebiyle denetçiler tarafından verilen sınırlı olumlu görüş ve olumsuz görüş raporlarının etkileri arasındaki farkın da azaldığını ileri sürmektedir. Bkz. **Kendigelen**, Abuzer (2012) Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yenilikler ve İlik Tespitler, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 301; Eski yönetim kurulu üyelerinin yeniden seçilebilmesi imkanıyla, olumsuz görüş yazısının sonuçlarının yumuşatıldığı hususunda bkz. **Bilgili & Demirkapı**, s. 440.

⁵³ **Kendigelen**, s. 301.

⁵⁴ TTK m. 403'ün gerekçesi.

⁵⁵ Bu sebeple, denetim raporlarında olumsuz görüşe pek rastlanmadığı hususunda bkz. **Bulmuş**, 2018: 23, 24; Olumsuz görüş yazısının, şirketin dışındaki ticari itibarına, güvenilirliğine büyük zarar verdiği için uygulamada çok sık karşılaşılmadığı hususunda bkz. **Ayhan**, Rıza & **Çağlar**, Hayrettin & **Özdamar**, Mehmet (2019) Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 387.

⁵⁶ TTK m. 403'ün gerekçesi.

⁵⁷ **Bilgili & Demirkapı**, s. 440; **Özkorkut**, TTK m. 403'ün 6335 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hâline atıf yaparak aynı sonuca varmaktadır. Değişiklik öncesi metin, "Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili karar alamaz." şeklindeydi. Yazar, değişiklik ile olumsuz görüş alan finansal tablolara dayalı olarak genel kurulun karar almasını engelleyen hükmün ortadan kaldırıldığını ifade etmektedir. Bkz. **Özkorkut**, s. 221-223.

⁵⁸ TTK m. 403'ün gerekçesi; Aynı yönde bkz. **Bahtiyar**, s. 266; **Kendigelen**, s. 301; **Pulaşlı**, s. 1625; **Üçışık & Çelik**, s. 627; **Karahan & Arı**, s. 471.

⁵⁹ TTK m. 403'ün gerekçesi.

⁶⁰ **Bahtiyar**, s. 266.

mında olumsuz görüş yazısını gören bankalar şirkete kredi vermeyecek ve yatırımcı şirketin pay senetlerini almayacaktır. Ayrıca olumsuz görüş yazısı alan finansal tablolara bağlı olarak kâr dağıtılmaya çalışılırsa, buna ilişkin genel kurul kararı geçerli olmayacaktır; çünkü, kâr payı ancak net dönem kârından ve serbest yedek akçelerden ödenecektir (TTK m. 509/2). Oysa genel kurul karar alırken, geçerli bir bilanço olmadığı için net kâr da geçerli olmayacak ve kârın dağıtımı konusunda açıkça kanuna aykırı şekilde karar alınmış olacaktır. Eski yönetim kurulu üyelerinin yeniden seçilmesi de vardığımız sonucu değiştirmez. Eski yönetim kurulu üyeleri daha önce hazırlamış olduğu finansal tabloları kullanamayacaktır. Yenisini hazırlatıp, denetçiye sunacaklardır.

III. SONUÇ

TTK bağlamında, finansal tabloları denetleyen denetçinin vereceği görüş yazılarından biri de olumsuz görüştür. Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair vardığı sonuca göre görüş yazısını oluşturacaktır.

TTK'da olumsuz görüşü yazısı açıklanmamış, yalnızca TTK m. 403/5'te çekincesi varsa denetçinin görüşünü sınırlandırabileceği veya olumsuz görüş yazısı verebileceği düzenlenmiştir. Bu konuda BDS 705'ten yararlanılacaktır. Buna göre, olumsuz görüş yazısı verebilmek için finansal tablolarda önemli ve yaygın yanlışlık olmalıdır. Yanlışlık, şirket tarafından hazırlanan finansal tabloda yer alan veriler ile geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun hazırlanacak finansal tablo arasındaki farklılıktan oluşmaktadır. Denetçi tarafından saptanan yanlışlığın önemli olması ve finansal tablolara yaygın olmaması gerekmektedir. Standartlarda hem yanlışlığın önemli olması hem de finansal tablolara yaygınlığı konusunda kesin kurallar bulunmamaktadır. Bunun yerine, daha soyut kavramlar kullanılmış ve denetçinin bilgisine gönderme yapılmıştır.

Kanaatimizce bu bir eksikliktir. Bu konuda, daha açık kurallar konulmalıdır. Bununla birlikte, denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir.

Yanlışlığın yaygın olması koşulu, sınırlı olumlu görüş yazısı ile olumsuz görüş yazısı arasındaki sınırı oluşturmaktadır. Buna göre finansal tabloların yanlışlık içeriyor olması hâlinde; denetçi bu yanlışlıkların önemli ve yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş, önemli ve ancak yaygın olmadığı sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş verecektir.

TTK m. 403/5 uyarınca olumsuz görüş yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Ek olarak olumsuz görüş yazısı verilen finansal tabloların sonuçlarına dayanılarak hiçbir karar alınamayacaktır. Zira hazırlanan finansal tablolar denetimden geçememiştir.

KAYNAKÇA

Açık, Serap (2012) 'Muhasebe Hata ve Hilelerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi', Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S: 16, C: 3, s. 351-366.

Akıncı, Nejat & **Ünlen**, Müjdat (1988) Mali Tablolarda Analizi, 1. Baskı, İzmir, Barış Yayınları.

Aksu Özkan, Raziye (2019) Finansal Tabloların Tutulması ve Hukuksal Sonuçları, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Aksu Özkan, Raziye (2019) 'Türk Ticaret Kanunu ve Standartlar Bağlamında Finansal Tabloların Denetiminde Aranacak Kriterler', International Social Sciences Studies Journal, C: 5, S: 38, s. 3316-3324 (Aksu Özkan, Denetim).

Alagöz, Ali (2008) İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerinin Önlenmesindeki Rolü, 1. Baskı, Konya, Tablet Yayınları.

Ayhan, Rıza & **Çağlar**, Hayrettin & **Özdamar**, Mehmet (2019) Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Ankara, Yetkin Yayınları.

Bahtiyar, Mehmet (2019) Ortaklıklar Hukuku, Güncellenmiş 13. Bası, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım.

Balıkoğlu, Hasan Umur (2018) 'Türkiye'de Halka Açık Şirketlerde Olumlu Görüş Dışında Bir Denetim Görüşü Verilmesini Gerektiren Durumların İncelenmesi: 2006 - 2016 Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi' (Yüksek Lisans), Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bayat, Saliha Büşra (2015) 'Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Türkiye'de Bağımsız Denetim' (Yüksek Lisans), Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bilgili, Fatih & **Demirkapı**, Ertan (2013) Şirketler Hukuku, 9. Baskı, Bursa, Dora Basım Yayın Dağıtım.

Bulmuş, Selman (2018) 'Bağımsız Denetim Görüş Türlerinin Oluşma Nedenleri Üzerine Bir

Araştırma: BİST İmalat Sektörü Örneği' (Yüksek Lisans), Kırklareli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Coste, Andreea & **Tudor**, Adriana & **Pali-Pista**, Fekete (2014) 'Compliance of Non-current Assets with IFRS Requirements Concerning the Information Disclosure - Case Study' Procedia Economics and Finance, S: 15, s.1391-1395.

Çelik, Aytekin (2006) 'Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Anonim Şirketlerin Denetimi', Prof. Dr. Tuğrul Ansay'a Armağan, Ankara, s. 545-597.

Gün, Leylanur (2014) 'Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Muhasebe Uygulamaları' (Yüksek Lisans), İstanbul Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karahan, Sami (Editör) (2012) Şirketler Hukuku, 1. Baskı, Konya, Mimoza Basım Yayım ve Dağıtım.

Kaymak, Can (1996) 'Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi' (Yüksek Lisans), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kendigelen, Abuzer (2012) Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Kocayusufpaşaoğlu, Necip (2014) Borçlar Hukuku - Genel Bölüm, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Kürşat, Zekeriyya (2003) Borçlar Hukuku Alanında Hile Kavramı, 1. Baskı, İstanbul, Kazancı Kitap A.Ş.

Özkorkut, Korkut (2013) 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, Ankara, Bankacılık ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.

Poroy, Reha & Tekinalp, Ünal & Çamoğlu, Ersin (2014) Ortaklıklar Hukuku I, Yeniden Yazılmış 13. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık.

Poroy, Reha & Tekinalp, Ünal & Çamoğlu, Ersin (2019) Ortaklıklar Hukuku I, Yeniden Yazılmış 14. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık.

Pulaşlı, Hasan (2018) Şirketler Hukuku Şerhi, 3. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

Şener, Oruç Hami (2019) Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Ankara, Seçkin.

Tanış, Veysel Naci (2016) Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, 9. Baskı, Adana, Karahan Kitabevi.

Topçuoğlu, Metin (2012) Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu, 2. Baskı, Ankara, Seçkin.

Urkan, Ercan (2015) 'Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimden Kaynaklanan Sorumluluk' (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Üçışık, Güzin & **Çelik,** Aydın (2013) Anonim Ortaklıklar Hukuku, 1. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

Yalçın, Erhan (2015) Uluslararası Finansal Raporlama (TMS-TFRS), 1. Baskı, Ankara, Seçkin.

Yaşar, Alpaslan (2015) 'Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama' Muhasebe ve Finansman Dergisi, C: 65, s. 81-96.

İnternet Kaynakları

26 Sayılı Kurul Kararı için bkz.
http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/RG-TMS%20Uygulama%20Kapsam%C4%B1na%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kurul%20Karar%C4%B1_y.pdf (s.e.t. 06.09.2019).

KISALTMALAR

Bkz./bkz. : Bakınız

BDS : Bağımsız Denetim Standardı

BDS 200 : BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı

BDS 240 : Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı

BDS 700 : Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı

BDS 705 : Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardı

BOBİ FRS : Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

C : Cilt

dpn. : Dipnot

KGK : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

m. : Madde

MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

No : Numara

pr. : Paragraf

RG. : Resmi Gazete

s. : Sayfa

s.e.t. : Son Erişim Tarihi

S : Sayı

TDS : Türkiye Denetim Standardı

TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı

TMS/TFRS : Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TTK : 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.