

İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ VE BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARININ TÜRKİYE BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI (BDS 570 ve BDS 700) AÇISINDAN İNCELENMESİ

Doç. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT*

Doç. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ**

Doç. Dr. Bilge Leyli ELİTAŞ***

Makale Gönderim Tarihi : 17.07.2017 / Kabul Tarihi : 04.12.2017

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, 570 nolu Bağımsız Denetim Standardı “İşletmenin Sürekliliği” Standardının açıklanarak, Borsa İstanbul’da işlem gören imalat sektöründeki şirketlerin 01.01.2016 - 31.12.2016 dönemine ait “Finansal Tablolar Bağımsız Denetçi Raporları”nın doküman analizi tekniği ile incelenmesi ve söz konusu raporların Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS 570 ve BDS 700’e) uygunluğunun tespit edilmesidir. Ayrıca 1.1.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere geçerli olacak güncellenmiş BDS 700 ile denetçi raporuna getirilen farklılıkları ortaya koymak da çalışmanın diğer amacıdır. Araştırma sonucunda bağımsız denetçi raporu’na ulaşılan kapsam dahilindeki işletmelerde, bağımsız denetçi raporlarının çoğunlukla 570 ve 700 nolu BDS çerçevesinde ve sözkonusu standartlara uygun bir şekilde düzenlendiği, küçük bir kısmında ise mevcut standartlar ile uyumsuzluklar olduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: İşletmenin Sürekliliği, Bağımsız Denetçi Raporu, BDS 570, BDS 700.

JEL Sınıflandırması: M 41, M 42

EXAMINATION OF THE CONTINUITY OF ENTERPRISE AND INDEPENDENT AUDITOR’S REPORTS IN TERMS OF TURKISH INDEPENDENT AUDIT STANDARDS (ISA 570 ve ISA 700)

ABSTRACT

The objective of this study is analyzing Independent Auditor’s Reports for Financial Statements belonged to the manufacturing entities listed on Istanbul Stock Exchange (ISE) for the period of 1st January 2016-31st December 2016 by document analysis technique while explaining the ISA 570 Independent Audit Standard and examining the relevance of the mentioned reports to the Turkish Independent Audit Standards (ISA 570 and ISA 700). Besides; revealing the differences introduced in the auditor’s report via ISA 700 standard which is updated to be implemented for auditing within the periods as from 1st January of 2017 is aimed to be the other objective of the study. As a result of research, independent auditor’s reports are mostly concluded to be arranged due to the mentioned standards and within the frameworks of ISA 570 & 700 since few have incompatibilities according to the present standards, for the firms included in the content of independent auditor’s report acquired.

Keywords: Going Concern, Independent Auditor’s Reports, ISA 570, ISA 700

JEL Classification: M 41, M 42

* Gazi Üniversitesi, İİBF, seyhanc@gazi.edu.tr

** Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İİBF, sgungor@nevsehir.edu.tr

*** Yalova Üniversitesi, İİBF, bilgeleyli@gmail.com

GİRİŞ

İşletmenin sürekliliği kavramı genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve muhasebe standartlarının dayanağını oluşturan temel muhasebe kavramlarından. İşletmenin sürekliliği kavramına göre; işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceği varsayımına göre finansal raporlar hazırlanır. Finansal tabloların süreklilik esasına göre hazırlanmasından ve finansal tablolara yansıtılmasından yönetim sorumludur. Finansal raporların hazırlanmasında yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin önemli bir belirsizliğin var olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak ise denetçinin sorumluluğundadır. Bu sorumluluk denetçiye 6102 sayılı TTK hükümlerine göre, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan 570 nolu Türkiye Denetim Standardı olan “İşletmenin Sürekliliği” Standardı kapsamında verilmiştir.

6102 sayılı TTK’ya göre; denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye’de ki Denetim Standartlarına göre denetlenir. Sunulacak denetçi raporlarının denetim standartlarına uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Türkiye’de bağımsız denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak yetkisi Türk Ticaret Kanunu ile birlikte Kamu Gözetimi Kurumu’na verilmiştir. Türkiye Bağımsız Denetim Standartları dikkate alındığında, KGK tarafından, finansal tabloların hazırlanması sırasında yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasına ilişkin olarak denetçinin finansal tabloların denetimindeki sorumluluklarını düzenlemek üzere 570 “İşletmenin Sürekliliği” isimli bir standart yayınlandığı görülmektedir. BDS 570 İşletmenin Sürekliliği

Standardı 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere, 23/1/2014 tarihli ve 28891 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonra BDS 570 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere, 24/3/2017 tarihli ve 30017 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan değişiklik tebliğiyle güncellenmiştir. BDS 570’te denetçinin, yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasına ilişkin olarak finansal tablo denetimindeki sorumluluğuna ve denetim sonuçlarında sürekliliğin olup olmamasına göre nasıl raporlanması gerektiğine değinilmiştir. BDS 570’e göre raporlama yapılırken, denetçi tarafından finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluklarının düzenlendiği ve denetim standartlarına uygun olarak yürütülen denetimler için denetçi raporlarının içermesi gereken temel unsurların açıkça belirtildiği BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı”nda yer alan denetçi raporunun şekil ve içeriğine uygun olarak hareket edilmesi gerekmektedir.

Araştırmanın amacı; Türkiye’de ki Denetim Standartları kapsamında 570 “İşletmenin Sürekliliği” bağımsız denetim standardı’nın açıklanarak, incelenen bağımsız denetçi raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS 570 ve BDS 700’e) uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin ortaya konulmasıdır. Ayrıca 1.1.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere geçerli olacak güncellenmiş BDS 700 ile denetçi raporuna getirilen farklılıkları ortaya koymak da çalışmanın diğer amacını oluşturmaktadır.

Bu amaçla öncelikle, Türkiye’de ki Denetim Standartları kapsamında 570 nolu bağımsız denetim standardı olan “İşletmenin Sürekliliği”

Standardı ele alınarak, işletmenin sürekliliğine ilişkin yönetimin ve denetçinin sorumluluklarının ve denetim sonuçlarında sürekliliğin olup olmasına göre nasıl raporlanması gerektiği konuları açıklanmıştır. Çalışmanın uygulama kısmında da; hisse senetleri borsada işlem gören imalat sektöründeki işletmelerin 01.01.2016 - 31.12.2016 dönemine ait Finansal Tablolar Bağımsız Denetçi Raporları BDS 570 ve BDS 700 (denetçi tarafından düzenlenmesi istenen denetçi raporlarına ilişkin esasların yer aldığı standart) kapsamında incelenmiş ve bağımsız denetçi raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarına uygunluğu tespit edilmiştir. Son olarak da 1.1.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere geçerli olacak güncellenmiş BDS 700 ile getirilen farklılıklar ortaya konulmuştur.

2. İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ VARSAYIMI (ESASI)

Muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinin uygulanması, esas olarak, dünyanın hemen her yerinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları esas alınarak yürütülmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelelerinin ve muhasebe standartlarının dayanağını temel muhasebe kavramları oluşturmaktadır (<http://www.e-adliye.net/?pnum=545&pt=DERS+3+-+Muhasebenin+Temel+Kavramlar%C4%B1>). Muhasebenin temel kavramları muhasebe ilkelerinin dolayısıyla muhasebe uygulamalarının dayanağını oluşturan temel düşünce ve temel çıkış noktalarıdır (Sevilengül, 2005: 22).

26/12/1992 tarihli 21447 (M) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren 1 Sıra Nolu MSUGT'nde 12 adet muhasebenin temel kavramı yer almıştır. Bu 12 temel kavram içinde yer alan kavramdan bir tanesi de işletmenin sürekliliği kavramıdır. Bu tebliğe

göre; işletmenin sürekliliği kavramı, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme, sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

27/01/2011 tarih ve 27828 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 209 sıra no'lu Tebliğ ile yenilenmiş olan, "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve"ye göre; işletmenin finansal tabloları normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanırlar. Böylece, işletmenin ne tasfiyeye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır. Eğer böyle bir niyet ve ihtiyaç varsa finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe açıklanmalıdır (m.4.1.)

BDS 570' ye göre (m. 2); İşletmenin sürekliliği varsayımı uyarınca, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği kabul edilir. Yönetim işletmeyi tasfiye etmeyi veya faaliyetleri durdurmayı planlamadıkça ya da yönetimin başkaca gerçekçi bir alternatifi bulunmadıkça, genel amaçlı finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımı kullanılarak hazırlanır. Özel amaçlı finansal tablolar, işletmenin sürekliliği esasının geçerli (ihtiyaca uygun) olduğu bir finansal raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanabilir veya hazırlanmayabilir (örneğin, işletmenin sürekliliği esas, vergi esaslı hazırlanan bazı finansal tablolar için ihtiyaca uygun değildir). İşletmenin sürekliliği varsayımını kullanmanın uygun olduğu durumlarda varlık ve yükümlülükler, olağan iş akışı içinde işletmenin söz konusu varlıklardan fayda elde edeceği ve yükümlülüklerin yerine getireceği esasına göre kaydedilir.

TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu”nda da benzer şekilde yönetimin şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetini sona erdirmeye niyeti veya mecburiyeti yoksa finansal tabloların süreklilik kavramına göre düzenleneceği belirtilmiştir (m. 25).

3. MALİ TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENE- TİMİ

Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması bağımsız denetim olarak ifade edilebilir (660 sayılı KHK Md.2/b, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md. 4/b.).

TTK madde 397- (1) (Değişik: 26/6/2012-6335/18 md.) dördüncü fıkraya uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir.

“Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”, 23 Ocak 2013 tarihli, 28537 sayılı Resmi Gazete 23 Ocak 2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren, “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” ile Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetime tabi olacak şirketler belirlenmiştir. İlgili düzenlemeye göre; Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketler de denetime tabi olacak şirketler arasında sayılmaktadır

(http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=2&publicationYear=2013&publicationId=1031706).

4. BDS 570 “İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ”

4.1. Standardın Kapsamı

570 nolu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların hazırlanması sırasında yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasına ilişkin olarak denetçinin finansal tabloların denetimindeki sorumluluklarını düzenlemektedir (m. 1)

4.2. Standardın Yürürlük Tarihleri ve Güncellemeler

BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere, 23/1/2014 tarihli ve 28891 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonra BDS 570 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere, 24/3/2017 tarihli ve 30017 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan değişiklik tebliğiyle güncellenmiştir.

4.3. BDS 570 Kapsamında İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirme Kabiliyetinin Değerlendirilmesine İlişkin Yönetimin Sorumluluğu

BDS 570’e göre finansal tabloların süreklilik esasına göre hazırlanmasından yönetim sorumlu tutulmuştur. BDS 570’e göre; finansal raporlama çerçevelerinde, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yönetimin özel bir değerlendirme yapmasını gerektiren açık bir hüküm olsa da olmasa da, işletmenin sürekliliği varsayımı finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili temel bir ilke olduğu için, finansal tabloların hazırlanmasında, yönetimin

işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin değerlendirme yapması gerekmektedir.

Yönetimin işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yaptığı değerlendirme, olay veya şartların doğası gereği belirsiz olan gelecekteki sonuçları hakkında belirli bir tarihte muhakemede (yargıda) bulunulmasını içerir. Aşağıdaki unsurlar yapılan bu muhakemeyle ilgilidir (BDS 570 m. 5):

- Bir olay veya şart ya da bunların sonuçları ne kadar ileri bir tarihte meydana geliyorsa, söz konusu olay veya şartların sonucuna ilişkin belirsizlik derecesi de o kadar artar. Bu sebeple, yönetimin işletmenin sürekliliği ile ilgili açık bir değerlendirme yapmasını zorunlu kılan finansal raporlama çerçevelerinin birçoğu, hangi dönem için yönetimin mevcut tüm bilgileri dikkate almasının zorunlu olduğunu belirler.
- İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı, faaliyetlerinin niteliği ve durumu, dış faktörlerden etkilenme derecesi, olay veya şartların sonucuna ilişkin yapılacak muhakemeyi etkiler.
- Geleceğe ilişkin herhangi bir muhakeme, o muhakemenin yapıldığı anda mevcut bulunan bilgilere dayanır. Bilanço tarihinden sonraki olaylar, yapıldığı anda makul olan muhakemelerle tutarlı olmayan sonuçlar ortaya çıkarabilir.

TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu”nda işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yönetimin yapacağı değerlendirmeler ve işletmenin sürekliliğiyle ilgili olarak dikkate alacağı hususlar yer almaktadır. TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” standardına göre yönetim (m. 25);

- finansal tabloları düzenlerken işletmenin faaliyetlerini süreklilik içerisinde devam etme yetisini değerlendirmelidir,
- değerlendirmelerini yaparken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli

belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşulların farkındaysa, bu belirsizlikleri açıklamalıdır,

- İşletme, finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaması halinde, bu hususu, finansal tablolarını düzenlemesi sırasında dayandırdığı temeli ve işletmenin süreklilik arz etmeyecek şekilde değerlendirilmesinin nedeni ile birlikte açıklamalıdır.

İşletmenin sürekliliği kavramının uygunluğu değerlendirilirken yönetim, bununla sınırlı olmakla birlikte en azından raporlama dönemi sonundan (bilanço tarihinden) sonraki on iki aya ilişkin mevcut bilgileri dikkate alır. Dikkate alınacak hususların derecesi her durumun şartlarına bağlıdır. Eğer işletme faaliyet karlılığı ve finansal kaynaklara kolay ulaşma gibi bir geçmişe sahipse, işletmenin sürekliliği kavramının uygunluğu sonucuna ayrıntılı analizlere girilmeden ulaşılabilir. Aksi takdirde yönetim, işletmenin sürekliliği kavramının uygunluğuna karar verirken, cari dönem ve beklenen karlılık, borç ödeme planları ve yerine koymanın finansmanı ile ilgili potansiyel kaynaklar gibi, birçok unsuru dikkate almak zorundadır (m. 26).

4.4. 570 No’lu BDS’nin İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Olarak Denetçiye Getirdiği Sorumluluklar

Denetçinin sorumluluğu, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin önemli bir belirsizliğin var olup olmadığı konusunda bir sonuca varmaktır (BDS 570 m. 6). Bağımsız denetçinin bu sorumluluğu, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesi işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yönetimin özel bir değerlendirme yapması hususunda açık bir hüküm içermese dahi, mevcuttur.

Denetçi gelecekte işletmenin sürekliliğini sona erdirecek tüm olay ve şartları tamamıyla tahmin edemeyebilir. Bu durumda bağımsız denetçi raporunda işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizliğe atıfta bulunulmaması, işletmenin sürekliliğinin devamı açısından bir güvence olarak kabul edilemez (BDS 570 m. 7).

Denetçinin, yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasına ilişkin olarak finansal tablo denetimindeki sorumluluğuna ve denetim sonuçlarında sürekliliğin olup olmamasına göre nasıl raporlanması gerektiğine başlıklar halinde aşağıda değinilmiştir.

4.4.1. Denetçinin Risk Değerlendirme Prosedürleri Uygulaması Aşamasında İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Değerlendirmeleri

Denetçinin işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğu bulunmaktadır. Bu sorumluluk denetçiye BDS 315 “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” kapsamında verilmiştir. Bu sorumluluk çerçevesinde denetçi, gerekli olan risk değerlendirme prosedürlerini uygularken, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını irdeler. Denetçi bunu yaparken, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yönetimin bir ön değerlendirme yapıp yapmadığını belirler (Bakınız: A2-A5 paragrafları) ve

(a) Böyle bir değerlendirmenin yapılmış olması durumunda denetçi, değerlendirmeyi yönetimle müzakere eder ve yönetimin, tek başına veya toplu olarak işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirleyip belirlemediğine ve -belirlemesi hâlinde- yönetimin bu olay veya şartları ele

almaya yönelik planlarının olup olmadığına karar verir.

(b) Bu değerlendirmenin henüz yapılmamış olması durumunda denetçi, işletmenin sürekliliği varsayımının amaçlanan kullanımı hakkında yönetimle müzakerede bulunur ve tek başına veya toplu olarak işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların mevcut olup olmadığı konusunda yönetimi sorgular.

4.4.2. Denetçi Tarafından İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Yönetimin Yaptığı Değerlendirmelerin İncelenmesi

Denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yaptığı değerlendirmeyi inceler (BDS 570, m. 12).

Denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yaptığı değerlendirmeyi incelerken, yönetim tarafından kullanılan dönem ile aynı dönemi dikkate alır. İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin, finansal tabloların tarihinden itibaren on iki aydan daha kısa bir süreyi kapsamaması durumunda denetçi, yönetimden değerlendirme dönemini finansal tablo tarihten itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde genişletmesini talep eder (BDS 570, m. 13).

Denetçi, yönetimin yaptığı değerlendirmeyi incelerken, yönetimin değerlendirmesinin denetim sonucunda denetçinin haberdar olduğu ilgili tüm bilgileri içerip içermediğini mütalaa eder (BDS 570, m. 14).

Denetçi, yönetimin değerlendirme yaptığı dönemden sonra meydana gelecek ve finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmasının uygunluğunu şüpheye düşürecek planlanmış veya planlanmamış olay veya şartların meydana gelme ihtimali ko-

nusunda dikkatli davranır (BDS 570, A13) ve işletmenin sürekliliğinin devamına yönelik ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlara ilişkin sahip olduğu bilgiler hakkında yönetimi sorgular (BDS 570, m. 15). Denetçinin işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirlemek için yönetimin sorgulanması dışında başka herhangi bir denetim prosedürünü uygulama sorumluluğu yoktur (BDS 570, A14).

4.4.3. İşletmenin Sürekliliği Üzerinde Ciddi Şüphe Oluşturabilecek Olay ve Şartlar

Yukarıda da değinildiği gibi hem yönetimin, hem de denetçinin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin bir değerlendirme yapması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu değerlendirme yapılırken tek başına veya toplu olarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin şüphe oluşturabilecek birçok olay veya şart mevcuttur. Aşağıda bu olay veya şartlara örnekler verilmiştir. Bu liste tüm durumları kapsamamaktadır. Belirtilen durumlardan birinin ya da birkaçının varlığı her zaman önemli bir belirsizliğin var olduğu anlamına gelmez (BDS 570, A2).

Finansal Durumla İlgili:

- Net yükümlülük veya kısa vadeli net yükümlülük pozisyonu.
- Sabit vadeli borçların vadelerinde geri ödeneceğine veya yenileneceğine dair gerçekçi olmayan beklentiler veya uzun vadeli varlıkları finanse etmek için kısa vadeli borçlara gereğinden fazla bağlı olunması.
- Kredi verenler tarafından sağlanan finansal desteğin geri çekileceğine dair belirtiler.
- Tarihi veya ileriye dönük finansal tablolarda gösterilen, işletme faaliyetleriyle ilgili negatif nakit akışları.

- Temel finansal oranlardaki olumsuzluk.
- Önemli tutarlardaki faaliyet zararı veya nakit akışı yaratan varlıkların değerindeki önemli azalışlar.
- Temettü ödemelerindeki gecikme veya kesilmeler.
- Alacaklılara vade tarihinde ödeme yapılamaması.
- Kredi sözleşmelerinin şartlarına uyulamaması.
- Tedarikçilerle yapılan işlemlerde vadeli ödemeden, peşin ödemeye geçilmesi.
- Yeni ürün geliştirilmesi veya diğer önemli yatırımlar için finansman temin edilememesi.

İşletme Faaliyetleriyle İlgili:

- Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya faaliyetleri durdurma planları.
- Kilit yönetim kadrosunun boş olarak yerlerinin doldurulmaması.
- Önemli bir pazarın, kilit müşteri veya müşterilerin, imtiyaz, lisans veya ana tedarikçi veya tedarikçilerin kaybedilmesi.
- İşgücüyle ilgili yaşanan sıkıntılar.
- Önemli hammadde darboğazı.
- Oldukça başarılı bir rakibin ortaya çıkması.

Diğer Konularla İlgili:

- Sermaye yeterlilik yükümlülüklerine veya diğer yasal yükümlülüklere aykırılık.
- İşletme aleyhine açılmış, sonuçlanmamış ve işletmenin aleyhine sonuçlanması durumunda işletmenin karşılamayacağı taleplere sebep olabilecek davalar.
- İşletmeyi olumsuz yönde etkilemesi beklenen

mevzuat değişiklikleri veya hükümet politikalarındaki değişiklikler.

- Oluşturduğunda sigorta kapsamında bulunmayan veya eksik sigortalanmış felaketler.

Yukarıda sıralanan bu olay veya şartların önem seviyesi bazı önlemler ile azaltılabilir. Örneğin, bir işletmenin normal kredi geri ödemelerini yapmamasının etkisi; varlıkların elden çıkarılması, kredi geri ödemelerinin yeniden planlanması veya ilâve sermaye temin edilmesi gibi yönetimin alternatif yöntemler yoluyla yeterli nakit akışını temin etmeyi amaçlayan planlarıyla dengelenebilir. Aynı şekilde, ana tedarikçilerden birinin kaybedilmesinin etkisi de uygun bir alternatif tedarik kaynağının bulunmasıyla hafifletilebilir (BDS 570, A3)

4.4.4. İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirme Kabiliyetine İlişkin Ciddi Şüphe Oluşturabilecek Olay veya Şartların Belirlenmesi Durumunda Uygulanacak İlâve Denetim Prosedürleri

İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların belirlenmesi durumunda, önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığına karar vermek için (bu olay ve şartların etkisini azaltan faktörlerin dikkate alınması dâhil) ilâve denetim prosedürlerini uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. İlâve denetim prosedürleri aşağıdakileri içerir (BDS 570, m. A15).

- Nakit akışı, kâr tahminleri ve diğer ilgili tahminlerin yönetimle birlikte analiz ve müzakere edilmesi.
- İşletmenin en son ara dönem finansal tablolarının analiz ve müzakere edilmesi.
- Borç senedi ve kredi sözleşmelerinin incelenerek bunlara ilişkin şartların herhangi bir şekilde ihlal edilip edilmediğinin belirlenmesi.

- Finansman zorluklarını tespit etmek için genel kurul, yönetim kurulu ve ilgili komitelerin toplantı tutanaklarının okunması.
- Dava ve iddiaların mevcudiyeti ve bunların sonuçları ile finansal etkilerinin tahminine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin makul olup olmadığı konusunda işletmenin hukuk müşavirinin sorgulanması.
- İlişkili ve üçüncü taraflarla yapılan işletmeye finansal destek sağlamaya ve finansal desteği devam ettirmeye yönelik anlaşmaların mevcudiyetinin, yasallığının ve uygulanabilirliğinin teyit edilmesi ve bu tarafların ilâve fon sağlama konusundaki finansal imkânlarının değerlendirilmesi.
- İşletmenin karşılanmamış müşteri siparişlerine ilişkin planlarının değerlendirilmesi.
- İşletmenin sürekliliğinin devamını azaltan veya başka şekilde etkileyen bilanço tarihinden sonraki olayları belirlemek amacıyla ilgili denetim prosedürlerinin uygulanması.
- Borçlanma araçlarının varlığı, şartları ve yeterliliğinin teyit edilmesi.
- Düzenleyici otoritelerin gerçekleştirdikleri işlemlere ilişkin raporların elde edilmesi ve gözden geçirilmesi.
- Varlıkların elden çıkarılması hakkındaki planların dayanaklarının yeterliliğinin belirlenmesi

4.4.5. İşletmenin Sürekliliğinin Raporlanması

Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, muhakemesine göre, tek başına veya toplu olarak işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında bir sonuca varır. Bir belirsizliğin muhtemel etkisinin büyüklüğü ve gerçekleşme ihtimali,

denetçinin muhakemesine göre, bu belirsizliğin niteliği ve etkilerine ilişkin aşağıdaki durumlara yönelik uygun açıklamaları gerektirmesi halinde önemli bir belirsizlik söz konusudur (m. 17):

(a) Gerçeğe uygun sunuma dayalı bir finansal raporlama çerçevesi söz konusu ise, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu veya

(b) Bir uygunluk çerçevesi söz konusu ise, finansal tabloların yanıltıcı olmaması.

İşletmenin sürekliliği varsayımının denetimi sonucunda ortaya çıkabilecek durumlar aşağıdaki gibidir:

4.4.5.1. İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Geçerli Olmaması Durumu

Finansal tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmış olması ancak yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasının denetçinin yargısına göre uygun olmaması durumunda denetçi BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” uyarınca olumsuz görüş verir (BDS 570, m. 21).

İşletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmasının içinde bulunulan şartlar altında uygun olmadığı durumlarda yönetimin finansal tablo hazırlamak zorunda kalması veya finansal tablo hazırlamayı seçmesi hâlinde, finansal tablolar alternatif bir esasa göre (örneğin, tasfiye esasına göre) hazırlanır. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak alternatif esasın içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesi olduğuna karar vermesi şartıyla, denetçi bu finansal tabloların denetimini gerçekleştirebilir. Denetçi, söz konusu finansal tablolarda yeterli

açıklamanın bulunması şartıyla bu finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirebilir ancak finansal tablo kullanıcılarının dikkatini kullanılan alternatif esasa ve bu esasın kullanım gerekçelerine çekmek için denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı¹ eklemeyi uygun veya gerekli görebilir (BDS 570, m. A26).

4.4.5.2. İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Geçerli Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar

Denetçi, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olduğu, ancak önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varması durumunda, finansal tablolardaki aşağıda bahsedilen açıklamaları inceleyerek karar verir (BDS 570, m. 18):

(a) İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek temel olay veya şartlar ile yönetimin bu olay veya şartları ele almaya ilişkin planlarının yeterince açıklanıp açıklanmadığı ve

(b) İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunun; dolayısıyla işletmenin olağan iş akışı içinde varlıklarından fayda sağlamanın ve yükümlülüklerini yerine getirmesinin mümkün olmayabileceğinin açık bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı.

Denetçinin finansal tablolarda önemli bir belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılmış olması ya da olmaması durumuna göre vereceği rapor farklılaşacaktır. Denetçinin bu ilgili açıklamalara bakarak verebileceği kararlar aşağıdaki gibi olacaktır:

1 **Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı:** Denetçi raporuna eklenen, denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda uygun bir şekilde sunulan veya açıklanan bir hususa atıfta bulunan paragraftır (BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları Standardı 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 14/3/2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır).

4.4.5.2.1. Finansal Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmış Olması Durumu

İşletmenin sürekliliği esasının geçerli olduğu ancak önemli bir belirsizliğin bulunduğu durumlarda, finansal tablolarda önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılması durumunda denetçi, olumlu görüş verir. Ancak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu ve bu hususun denetçi görüşünü değiştirmediyi belirtmek üzere “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafı” ekler (m. 19).

Bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin birden çok önemli belirsizliğin mevcut olması gibi ender durumlarda denetçi, Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı eklemek yerine görüş vermekten kaçınabilir (BDS 570, A22).

4.4.5.2.2. Finansal Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmaması Durumu

Finansal tablolarda önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılmaması hâlinde denetçi BDS 705 “Bağımsız Denetim Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” Standardı uyarınca sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüşten uygun olanı verir ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu ve finansal tablolarda bu hususun yeterince açıklanmadığını Denetçi raporunda belirtir (BDS 570, madde 20)

4.4.5.3. İşletme Yönetiminin İşletmenin Sürekliliği Esasında Değerlendirme Yapma veya Değerlendirmeyi Genişletme Konusunda İstekli Olmaması Durumu

Bağımsız denetçi tarafından talep edilmesine rağmen, işletme yönetiminin işletmenin sürekliliği esasında değerlendirme yapma veya değerlendirmeyi genişletme konusunda istekli olmaması durumunda denetçi, bu durumun denetçi raporu için etkilerini irdeler (m.22) ve bu durumda denetçi, sınırlı olumlu görüş verebilir veya görüş vermekten kaçınabilir. Çünkü denetçinin, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasına ilişkin olarak (yönetimin uygulamaya koyduğu planların veya bu olay ve şartların etkisini azaltan diğer faktörlerin varlığıyla ilgili kanıtlar gibi) yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi mümkün olmayabilir (BDS 570, m. A 27).

5. BDS 700 “FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA” STANDARDINA GÖRE İLGİLİ DENETÇİ RAPORLARININ İÇERMESİ GEREKEN TEMEL UNSURLAR

BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı” 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir². Bu BDS’nda, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumlulukları düzenlenerek, finansal tabloların denetimi neticesinde düzenlenen denetçi raporunun şekil ve içeriği ele alınmaktadır (m. 1).

2 BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” Standardı 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/3/2017 tarihli ve 30017 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan değişiklik tebliğiyle güncellenmiştir.

BDS 700'de bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülen denetimler için denetçi raporlarının içermesi gereken temel unsurlar açıkça belirtilmiştir. Aşağıda bu unsurlara değilmiştir.

Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülen Denetimler İçin Denetçi Raporlarının İçermesi Gereken Temel Unsurlar aşağıdaki gibidir:

- **Başlık**

Denetçi raporunda “Bağımsız Denetçi Raporu” başlığı açıkça yer alır (BDS 700, m. 21).

- **Muhatap**

Denetçi raporu, mevcut sözleşme şartları gereği uygun olan muhataba hitaben düzenlenir (BDS 700, m. 22).

- **Giriş Paragrafı**

Denetçi raporundaki “Giriş”³ paragrafında (BDS 700, m. 23);

(a) Finansal tabloları denetlenmiş olan işletme belirtilir,

(b) Finansal tabloların denetlenmiş olduğunu ifade edilir,

(c) Finansal tabloları oluşturan her bir tablonun başlığı belirtilir,

(ç) Önemli muhasebe politikalarının özetine ve diğer açıklayıcı bilgilere atıfta bulunur

(d) Finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablonun tarihi veya kapsadığı dönem açıkça belirtilir.

- **Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu**

Denetçi raporunda “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu” başlıklı bir bölüm yer alır (BDS 700, m. 25). Denetçi raporunun bu bölümünde, işletmede finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumlulukları açıklanır. Bu açıklamada yönetimin; “finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumlu olduğuna” dair bir ifade yer alır (BDS 700, m. 26); Bu ifadede ayrıca finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanması durumunda; “finansal tabloların gerçeğe uygun bir biçimde sunumuna” veya “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasına” ilişkin ifadeler de yer alır (BDS 700, m. 27).

- **Denetçinin Sorumluluğu**

Denetçi raporu, “Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlıklı bir bölüm içerir (BDS 700, m. 28). “Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlığında;

- denetçinin sorumluluğunun, yürüttüğü denetime dayanarak finansal tablolar hakkında görüş vermek olduğu ifade edilir (BDS 700, m. 29)

- denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütüldüğü belirtilir

3 “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” kısmının gerekmesi durumunda bu paragraf için “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” başlığı kullanılmaktadır. “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

- Bağımsız denetim standartlarının; denetçinin etik hükümlere uymasını (uygunluk sağlamasını) ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütmesini gerektirmekte olduğu açıklanır (BDS 700, m. 30)

Ayrıca “Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlığında yer alması gereken diğer hususlar da şunlardır (BDS 700, m. 31):

(a) Denetimin tanımı: Denetimin finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir şeklindeki tanımı

- (b) • Bu prosedürlerin seçiminin finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, denetçinin mesleki muhakemesine dayandığına ilişkin bilgi
- Denetçinin risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirdiğine, ancak bu değerlendirmenin, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımadığına ilişkin bilgi

(c) Denetimin bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerdiğine ilişkin bilgi

“Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlığında son olarak ta; denetçinin, bağımsız denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, denetim görüşünün oluşturulması için yeterli ve uygun

bir dayanak oluşturduğuna ilişkin kanaatine yer verilir (BDS 700, m. 33).

• Denetçi Görüşü

Denetçi raporu, “Görüş” başlıklı bir bölüm içerir (BDS 700, m. 34).

Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, mevzuat tarafından aksi zorunlu kılınmadıkça, denetçi görüşünde birbirine eş değer kabul edilen aşağıdaki ifadelerden biri kullanılır (BDS 700, m. 35):

(a) Finansal tablolar ..., [geçerli finansal raporlama çerçevesi]’ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır veya

(b) Finansal tablolar ..., [geçerli finansal raporlama çerçevesi]’ne uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır.

Geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin denetçi görüşünde yer alan atfın; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına veya Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına (veya muadili olan Devlet Muhasebesi Standartlarına) yapılmadığı durumlarda, ilgili raporlama çerçevesinin kaynağı denetçi görüşünde açıklanır (BDS 700, m. 37).

• Diğer Raporlama Sorumlulukları

Denetçinin, finansal tablolara ilişkin BDS’ler kapsamındaki raporlama yapma sorumluluğunun yanında diğer hususlara ilişkin ilâve raporlama sorumlulukları bulunabilir (BDS 700, A34). Denetçi, finansal tablolara ilişkin BDS’ler kapsamındaki raporlama sorumluluğuna ek olarak denetçi raporunda diğer raporlama sorumluluklarına da yer verirse, söz konusu diğer sorumlulukları ayrı bir bölümde, “Mevzuattan Kaynaklanan

Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” alt başlığında veya bölümün içeriğine uygun başka bir alt başlık altında ele alır (BDS 700, m. 38)⁴.

• Denetçinin İmzası

Denetçi raporunda, denetçinin imzasının (kendi adına veya denetim kuruluşu adına ya da her ikisi adına attığı) bulunması gerekmektedir (BDS 700, m. 40, m. A37). Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührüne bu bölümde yer verilir.

• Denetçi Raporu Tarihi

Denetçi raporunda denetçi raporu tarihi bulunmak zorundadır (BDS 700, m.41). Denetçi raporu tarihi;

(a) İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere, finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına ve

(b) İşletmedeki yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine ilişkin

kanıtlar da dâhil olmak üzere, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği tarihten önce olamaz.

• Denetçinin Adresi

Denetçi raporu, denetçinin adresini içermelidir (BDS 700, m. 42).

6. GÜNCELLENEN BDS 570 VE BDS 700 İLE GETİRİLEN YENİLİKLER

1.1.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak

üzere geçerli olacak güncellenmiş BDS 700 ile getirilen yenilikler aşağıdaki gibidir:

1. Mevcut BDS 570’te işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu ve bu hususun denetçi görüşünü değiştirmedini belirtmek üzere “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafı eklenmesi istenirken, yeni BDS 570’te bu hususlara “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” başlığı altında ayrı bir bölümde yer verilmesi istenmektedir (Mevcut BDS 570 m 19 ve yeni BDS 570 m. 19).

2. Mevcut BDS 700’de Görüş paragrafı raporun en sonunda yer alan “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” başlığında hemen önce yer alması istenirken, yeni BDS 700’de “Denetçi Görüşü” denetçi raporunun en başında yer alması istenmektedir. Bunun ön önemli nedeni, finansal tablo denetiminin en önemli çıktısını daha ön plana çıkartmak ve denetçi görüşünü genel ve standart metinlerin arkasına atılmasının önüne geçmek olacaktır (Sayar ve Ergüden, 2016: 96

3. Mevcut BDS 700’de Giriş yani “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” kısmında yer alan aşağıdaki hususlar yeni BDS 700’de “Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” başlığının hemen altında “Denetçi Görüşü” bölümünde yer alması istenmektedir.

Denetlenen işletmenin adı

Denetlenen her bir finansal tablonun başlığı

Denetlenen Finansal tabloların tarihi veya dönemi

4 Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.

Önemli muhasebe politikalarının özeti de dahil olmak üzere dipnotlara atıfta bulunma

Finansal tabloların denetlendiği bilgisi

4. Mevcut BDS 570’te “Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlığında yer alması istenen aşağıdaki hususların yeni BDS 570’te “Görüşün Dayanağı” bölümünde yer alması istenmektedir. Görüşün Dayanağı Bölümü Görüş bölümünün hemen ardından yer alacaktır. Bu hususlar şu şekildedir:

a. Denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütüldüğü ifadesi

b. Denetçinin BDS’ler kapsamındaki sorumluluklarının açıklandığı bölüme atıfta bulunma (“bu standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız raporumuzun bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumlulukları bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır” şeklindeki bir ifade ile yapılan atıf)

c. Denetçinin etik hükümler uyarınca denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğu ve etiğe ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiğine ilişkin açıklama (bu açıklamada denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerin kaynağına ve/veya Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallara (Etik Kurallar) atıfta bulunulur).

d. Denetçinin denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varıp varmadığı

5. Mevcut BDS 700’te Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları kısmında yer alması istenilen yönetimin sorumlulukları kısmındaki açıklamalar yeni BDS 700’de genişletilerek, yönetimin işletmenin sürekliliği ile ilgili sorumlulukları hakkında yeni açıklamalar getirilmiştir. Bu açıklamalar şu şekildedir:

Yönetimin;

a) şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden,

b) gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve

c) şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumlu olduğuna dair açıklamalar.

6. Mevcut BDS 700’te “Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlığı altında yer alması istenilen denetçinin sorumlulukları kısmındaki açıklamalar yeni BDS 700’de genişletilerek, denetçinin işletmenin sürekliliği ile ilgili sorumlulukları hakkında yeni açıklamalar getirilmiştir. Bu açıklamalar

a) Tarafımızca elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında sonuca varıldığına dair açıklama

b) ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır

c) Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız halinde denetçinin, raporunda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir.

d) Vardığımız sonuçlar bağımsız denetçi raporumuzun tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır.

e) Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartların işletmenin sürekliliğini sona erdirebilir.

7. Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor: Denetçinin TTK'dan kaynaklanan diğer sorumluluklarına yer verildiği bu kısmın içeriğinde değişiklik öngörülmemiş olup, raporun sonunda yer almaya devam edecektir.

8. Yeni BDS 700 ile getirilen bir diğer önemli yenilik, denetçilere “kilit denetim konularını” açıklamaları zorunluluğunun getirilmesidir⁵. Kilit Denetim Konuları, denetçilerin denetim sırasında en fazla kaygı duydukları ve odaklandıkları konulardır ve denetçilerin bu konuları nasıl ele aldıklarını vurgulamaları gerekmektedir (Yanık ve Karataş, 2017: 13).

9. Yeni BDS 700 ile getirilen bir diğer yenilik “Diğer Bilgiler”⁶ paragrafıdır. Diğer bilgiler, mevzuat veya genel uygulamalar gereği, denetlenmiş finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren bir dokümanda yer alan finansal ve finansal olmayan (finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin denetçi raporu dışındaki) bilgilerdir (BDS 720, m. 5. a).

10. Mevcut BDS 700'de tüm bağımsız denetçi raporlarında sorumlu denetçinin adı, soyadı ve ünvanının yer alması zorunlu iken, yeni BDS 700'e göre de tüm bağımsız denetim raporlarında sorumlu denetçinin adının yer alması zorunlu olmasına rağmen, kişisel güvenliğe yönelik önemli ve etkin bir tehdidin bulunması hâlinde, Kurumdan izin almak şartıyla denetçi raporunda sorumlu denetçinin adı açıklanmayabilir (Yeni BDS 700, madde. 46T.)

7. ARAŞTIRMA

7.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı; Türkiye Denetim Standartları kapsamında 570 “İşletmenin Sürekliliği” bağımsız

denetim standardı'nın açıklanarak, incelenen bağımsız denetçi raporlarının Türkiye Denetim Standartlarına (BDS 570 ve BDS 700'e) uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin ortaya konulmasıdır. Ayrıca 1.1.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere geçerli olacak güncellenmiş BDS 700 ile denetçi raporlarına getirilen farklılıkları ortaya koymak da çalışmanın diğer amacını oluşturmaktadır.

7.2. Araştırmanın Yöntemi ve Sınırlılıkları

Araştırmamızın uygulama kısmında hisse senetleri borsada işlem gören imalat sektöründeki şirketlerde 1 Ocak 2016 - 31 Aralık 2016 dönemine ait bağımsız denetçi raporlarına ulaşılarak, doküman analizi tekniği ile veriler toplanmıştır. Çalışmanın yapıldığı Mart 2017 tarihi itibarıyla BİST'de imalat sektöründe işlem gören 181 şirket mevcuttur (<https://www.kap.org.tr/Sektorler>). Bu şirketlerin bağımsız denetçi raporlarına www.kap.org.tr'den ve ilgili şirketlerin web sitelerinden elde edilmeye çalışılmış ve 176 adet şirketin bağımsız denetçi raporuna ulaşılarak, araştırmaya dahil edilmiştir. Ulaşılan bu denetçi raporları içerik analizi yöntemi ile analiz edilmiştir.

7.3. Araştırmanın Bulguları

Kapsam dahilindeki bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

1. Başlık

Bağımsız denetçi raporunun başlığında ‘Bağımsız Denetçi Raporu’ ifadesi bulunmak zorunda olmasına rağmen, 11 şirkette (Atlantik Petrol Ürünleri Ticaret ve San. A.Ş., Asil Çelik San. ve Tic. A. Ş., Ayes Çelik Hasır ve Çit San, Bantaş Ban-

5 BDS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı” borsada işlem gören işletmelerin 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin 01/01/2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/03/2017 tarih ve 30002 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

6 “Diğer Bilgiler” veya uygun hâllerde “Finansal Tablolar ile Bağımsız Denetçi Raporu Dışındaki Bilgiler” gibi bir başlık.

dırma Ambulans San. A.Ş., Ege Seramik San. ve Tic. A.Ş., Ekiz Kimya San. ve Tic. A. Ş., Ersu Meyve Gıda San. A.Ş., Serve Kırtasiye San. Ve Tic. A. Ş., Özbal Çelik Boru Sanayi ve Taahhüt A.Ş., Mish Dekorasyon San. ve Tic. A. Ş., Mega Polietilen Köpük San. ve Tic. A. Ş.) başlığın “Bağımsız Denetim Raporu” olarak geçtiği, bir şirkette (Egeplast Ege Plastik Ticaret ve San. A. Ş.) ise “Bağımsız Denetçi Görüşü” olarak geçtiği görülmüştür.

İncelenen bütün bağımsız denetçi raporlarının “muhabata” hitaben düzenlendiği görülmüştür.

Bağımsız denetim raporlarının “giriş” paragrafları incelendiğinde, incelenen bütün raporlarda

(a) Finansal tabloları denetlenmiş olan işletmenin adı,

(b) Finansal tabloların denetlenmiş olduğu ifadesi,

(c) Hangi finansal tabloların denetlendiği,

(ç) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı bilgilere atf

(d) Finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablonun tarihi veya kapsadığı dönemin belirtildiği görülmüştür.

7 şirkette (Balatacılar Balatacılık Sanayi ve Ticaret A.Ş., Berkosan Yalıtım ve Tecrit Maddeleri Üretim ve Ticaret A.Ş., Mega Polietilen Köpük Sanayi ve Tic. A. Ş., Mish Dekorasyon Sanayi ve Ticaret A.Ş., Mondi Tire Kutsan Kağıt ve Ambalaj Sanayi A.Ş., Özbal Çelik Boru Sanayi ve Taahhüt A.Ş., Serve Kırtasiye Sanayi ve Ticaret A.Ş.) “Giriş (Finansal Tablolara İlişkin Rapor)” paragrafında bulunması gereken açıklamaların bulunmasına rağmen “Giriş (Finansal Tablolara İlişkin Rapor)” başlığının bulunmadığı görülmüştür.

4. Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorum-

luluğu incelenen bütün bağımsız denetçi raporlarında açıkça ifade edilmiştir. İncelenen bütün denetçi raporunda “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu” başlıklı bir bölümün yer aldığı ve bu bölümde, işletmede finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan yönetimin, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluklarının açıklandığı görülmüştür. Daha açık bir ifade ile; incelenen bütün raporlarda; yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu ile ilgili açıklamalarda;

- “finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasından,
- Gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan,
- hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumlu olduğuna” dair bir ifadenin yer aldığı görülmüştür.

5. Denetçinin Sorumluluğu incelenen bütün bağımsız denetçi raporlarında açıkça ifade edilmiştir. İncelenen bütün denetçi raporlarında “Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlıklı bir bölümün yer aldığı ve bu bölümde, bağımsız denetçinin sorumluluğu ile ilgili açıklamaların yapıldığı görülmüştür. Daha açık bir ifade ile; incelenen bütün raporlarda; denetçinin sorumluluğu ile ilgili açıklamalarda;

- denetçinin sorumluluğunun, yürüttüğü denetime dayanarak finansal tablolar hakkında görüş vermek olduğunun ifade edildiği,
- denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütüldüğü,
- Bağımsız denetim standartlarının; denetçinin etik hükümlere uymasını (uygunluk sağlamasını) ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planla-

arak yürütmesini gerektirmekte olduğunun açıklandığı,

- Denetimin finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir şeklinde tanımlandığı,
- Denetim prosedürlerin seçiminin finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, denetçinin mesleki muhakemesine dayandığına ilişkin bilginin,
- Denetçinin risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirdiğine, ancak bu değerlendirmenin, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımadığına ilişkin bilginin,
- Denetimin bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerdiğine ilişkin bilginin,
- denetçinin, bağımsız denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, denetim görüşünün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna ilişkin kanaatin,

yer aldığı görülmüştür.

6. Denetçi Görüşü

İncelenen bütün bağımsız denetçi raporlarında görüş bildirilmiştir.

7. “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor”

İncelenen bütün denetçi raporlarında “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” kısmının içeriğinin bulunduğu, ancak 5 şirketin denetçi raporunda (Berkosan Yalıtım ve Tecrit Maddeleri Üretim ve Ticaret A.Ş., Mega Polietilen Köpük Sanayi ve Ticaret A.Ş., Mondi Tire Kutsan Kağıt ve Ambalaj Sanayi A.Ş., Özbal Çelik Boru Sanayi ve Taahhüt Anonim Şirket, Serve Kırtasiye Sanayi ve Ticaret A.Ş.) bu paragrafın başlığının “Diğer İlgili Mevzuattan Kaynaklanan Bağımsız Denetçi Yükümlülükleri Hakkında Raporlar” şeklinde olduğu görülmüştür.

İncelenen raporların büyük çoğunluğunda sorumlu denetçinin adı, soyadı ve ünvanının yer almasına karşılık, raporların yarısından fazlasında sorumlu denetçinin imzası ve mührünün olmadığı görülmüştür. İncelenen 176 raporun 100 tanesinde (% 56’sında) sorumlu denetçinin imza ve mührünün olmadığı, ayrıca 1 raporda sorumlu denetçinin adı, soyadı ve ünvanının eksik olduğu, 1 raporda sorumlu denetçinin adı, soyadı, ünvanı, imzası ve mührünün eksik olduğu, 2 raporda da sadece mührün eksik olduğu görülmüştür.

8. İncelenen bütün raporlarda, denetçi raporu tarihinin ve raporun yayımlandığı yerin isminin olduğu görülmüştür.

9. İncelenen bütün raporlarda, denetçinin adresinin yer aldığı görülmüştür.

İşletmenin sürekliliğinin raporlanmasına ilişkin olarak elde edilen bulgular ise aşağıdaki gibidir:

1. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay

veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu ve bu hususun denetçi görüşünü değiştirmediyini belirtmek üzere “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafı’nda açıklanması gerekirken (m. 19) bu hususun “Görüşümüzü etkilememekle birlikte aşağıdaki hususlara dikkatinizi çekmek isteriz:” şeklinde açıklandığı 2 şirkete ait bağımsız denetçi raporu (Balatacılar Balatacılık San. ve Tic. A.Ş. ve Serve Kırtasiye Sanayi ve Tic. A.Ş.) ve “Görüşü Etkilemeyen, Dikkat Çekilmek İstenen Husus” paragrafı başlığı altında gerekli açıklamanın yapıldığı 1 şirkete (Özbal Çelik Boru Sanayi ve Taahhüt A.Ş.) ait bağımsız denetçi raporu olduğu görülmüştür.

2. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu ve bu hususun denetçi görüşünü değiştirmediyini belirtmek üzere “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafı’nda açıklanması gerekirken, dikkat çekilen hususlar paragrafında sürekliliği etkileyebilecek hususların açıklanmış olmasına rağmen, bu paragraftaki açıklamada süreklilik ifadesine açık bir şekilde yer verilmeyen ve bu paragrafta süreklilik ifadesi hiç geçmeyen bağımsız denetçi raporları olduğu görülmüştür. Bu bağımsız denetçi raporlarının ait olduğu şirketler ve bunlara ilişkin “Dikkat Çekilen Husus” paragrafı altındaki açıklamalar şu şekildedir:

Doğtaş Kelebek Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin bağımsız denetçi raporu “Dikkat Çekilen Husus” paragrafı altındaki açıklaması şu şekildedir:

“bu paragrafta ekli finansal tabloların 2.5. nolu dipnotunda açıklandığı üzere 31.12.2016 tarihi itibarıyla Grup’un kısa vadeli yabancı kaynakları, dönen varlıklarını 83.211.075 TL tutarında aşmaktadır (31.12.2015: 30.319.696 TL). Bu doğrultuda grup yönetimi 2.5. nolu dipnotta açıklandığı üzere detaylı bir değerlendirme yapmış ve konuyla ilgili önlemler almıştır.”

Ege Gübre Sanayii A.Ş.’nin bağımsız denetçi raporu “Dikkat Çekilen Husus” paragrafı altındaki açıklaması şu şekildedir:

“Sonucu etkilememekle birlikte, ilişikteki finansal tablolarda görüleceği üzere, 31 Aralık 2016 tarihi itibarıyla, Dipnot 27’de ayrıca belirtildiği gibi, Şirket’in kısa vadeli yükümlülükleri dönen varlıklarını 38.432.228 TL aşmakta olup, bu durum, çalışma sermayesi eksikliğini göstermektedir”

Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş. bağımsız denetçi raporunun “Dikkat Çekilen Husus” paragrafı altındaki açıklaması şu şekildedir:

“görüşümüzü etkilememekle birlikte tarafından işletme aleyhine açılan dava Yargıtay’da temyiz aşamasında olup rapor tarihi itibarıyla dava süreci devam etmektedir”

3. 1 şirkete ait bağımsız denetçi raporunda ise (Egeplast Ege Plastik Ticaret ve Sanayi A. Ş.) hem sürekliliği etkileyebilecek hususların tek tek açıklanmış olmasına rağmen bu paragraftaki açıklamada süreklilik ifadesine açık bir şekilde yer verilmediği, hem de birçok belirsizliğin “Görüşümüzü etkilememekle birlikte aşağıdaki hususlara dikkatinizi çekmek isteriz,” başlığı altında açıklandığı görülmüştür. Ayrıca bu şirkette denetçi görüşünün “görüş” paragrafında değil de “sonuç” paragrafında açıklandığı dikkati çekmektedir.

4. 1 şirketin (Karsusan Karadeniz Su Ürünleri Sanayii A. Ş.) bağımsız denetçi raporunda ise; işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizlik olduğunu ve bunun denetçinin görüşünü etkilemediğini belirtmek üzere “Dikkat Çekilen Husus” paragrafında açıklanması gerekirken “Diğer Husus” paragrafı altında açıklandığı görülmüştür.

Yukarıdaki bulgulardan yola çıkarak, bağımsız denetçi raporuna ulaşılan kapsam dahilindeki işletmelerde, bağımsız denetçi raporlarının çoğunlukla 570 ve 700 nolu BDS çerçevesinde ve sözkonusu standartlara uygun bir şekilde düzenlendiği,

küçük bir kısmında ise mevcut standartlar ile uyumsuzluklar olduğu söylenebilir. Denetçi raporlarında görülmüş olan bu uyumsuzlukların genelde birkaç şirketin denetçi raporunda toplandığı dikkat çekmektedir. Örneğin: Serve Kırtasiye San. Ve Tic. A. Ş., Özbal Çelik Boru Sanayi ve Taahhüt A.Ş., Egeplast Ege Plastik Ticaret ve San. A. Ş., Balatacılar Balatacılık San. ve Tic. A.Ş.’nin denetçi raporlarında birden çok uyumsuzluk göze çarpmıştır.

1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanan BDS 570 ve BDS 700, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere, 24/3/2017 tarihli ve 30017 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan değişiklik tebliğiyle güncellenmiştir.

8. SONUÇ ve ÖNERİLER

6102 sayılı TTK’ya göre; denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Sunulacak denetçi raporlarının denetim standartlarına uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Türkiye’de bağımsız denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak yetkisi Türk Ticaret Kanunu ile birlikte Kamu Gözetimi Kurumu’na verilmiştir. Türkiye Denetim Standartları dikkate alındığında, KGK tarafından, finansal tabloların hazırlanması sırasında yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasına ilişkin olarak denetçinin finansal tabloların denetimindeki sorumluluklarını düzenlemek üzere 570 “İşletmenin Sürekliliği” isimli bir standart yayımlandığı görülmektedir. BDS 570’te denetçinin, yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasına ilişkin olarak finansal tablo denetimindeki sorumluluğuna ve denetim sonuçlarında sürekliliğin olup olmamasına göre nasıl raporlanması gerektiğine değinilmiştir. B D S 570’e göre raporlama yapılırken, denetçi tarafından

finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluklarının düzenlendiği ve denetim standartlarına uygun olarak yürütülen denetimler için denetçi raporlarının içermesi gereken temel unsurların açıkça belirtildiği BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı”nda yer alan denetçi raporunun şekil ve içeriğine uygun olarak hareket edilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada 570 nolu “İşletmenin Sürekliliği” Standardı ele alınmıştır. Çalışmanın uygulama kısmında Borsa İstanbul’da işlem gören imalat sektöründeki şirketlerin 01.01.2016 - 31.12.2016 dönemine ait Finansal Tablolar Bağımsız Denetçi Raporları BDS 570 ve BDS 700’e uygunluk açısından incelenmiştir.

İnceleme sonucunda, bağımsız denetçi raporu’na ulaşılan kapsam dahilindeki işletmelerde, bağımsız denetçi raporlarının çoğunlukla 570 ve 700 nolu BDS çerçevesinde ve sözkonusu standartlara uygun bir şekilde düzenlendiği, küçük bir kısmında ise mevcut standartlar ile uyumsuzluklar olduğu söylenebilir. Denetçi raporlarında görülmüş olan bu uyumsuzlukların genelde birkaç şirketin denetçi raporunda toplandığı dikkat çekmektedir. Örneğin: Serve Kırtasiye San. Ve Tic. A. Ş., Özbal Çelik Boru Sanayi ve Taahhüt A.Ş., Egeplast Ege Plastik Ticaret ve San. A. Ş., Balatacılar Balatacılık San. ve Tic. A.Ş.’nin denetçi raporlarında birden çok uyumsuzluk göze çarpmıştır.

Sonuç olarak yeni denetçi raporlarının, denetçilerin işletmenin sürekliliği gibi bazı önemli denetim alanlarına daha fazla önem vermesini gerektireceği söylenebilir. Yeni denetçi raporları ile hem şirket yönetiminin hem de denetçinin finansal tablolarla ilgili sorumluluklarının şeffaf bir şekilde ortaya konulması gerekeceğinden, yeni denetçi raporlarının kullanıcılara daha fazla bilgi vermek ve şeffaflığı artırmak konusunda katkısı olacağı açıktır.

KAYNAKÇA

- 1 Sıra Nolu MSUGT, 26/12/1992 Tarihli, 21447 (M) Sayılı Resmi Gazete.
- 209 sıra no'lu Tebliğ "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve", 27/01/2011 Tarihli ve 27828 Sayılı Resmi Gazete.
- 660 sayılı KHK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği.
- 6102 sayılı TTK, 13/01/2011 Tarihli ve 27846 Sayılı Resmi Gazete.
- Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar, 23/01/2013 Tarihli ve 28537 Sayılı Resmi Gazete.
- BDS 315 "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlılık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi" Standardı, 30/12/2013 Tarihli ve 28867 Sayılı Resmi Gazete.
- BDS 570 "İşletmenin Sürekliliği" Standardı, 23/1/2014 Tarihli ve 28891 Sayılı Resmi Gazete.
- BDS 570 "İşletmenin Sürekliliği" Standardı, 24/3/2017 Tarihli ve 30017 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- BDS 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı" 18/3/2014 Tarihli ve 28945 Sayılı Resmi Gazete.
- BDS 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama" Standardı 24/3/2017 Tarihli ve 30017 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- BDS 705 "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi" Standardı", 8/3/2014 Tarihli ve 28945 Sayılı Resmi Gazete.
- BDS 705 "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi" Standardı", 24/3/2017 Tarihli ve 30017 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- BDS 706 "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları" Standardı, 14/3/2014 Tarihli ve 28941 Sayılı Resmi Gazete.
- BDS 706 "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları" Standardı, 24/3/2017 Tarihli ve 30017 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).
- <https://www.kap.org.tr/Sektorler>
- <http://www.e-adliye.net/?pnum=545&pt=DERS+3+-+Muhasebenin+Temel+Kavramlar% C4%B1>
- http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=2&publicationYear=2013&publicationId=1031706
- SAYAR, A.R. Zafer ve E. ERGÜDEN. (2016), "Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 48.
- SEVİLENGÜL, Orhan (2005), **Genel Muhasebe**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- TMS 1 "Finansal Tabloların Sunuluşu".
- YANIK, Serap ve M. KARATAŞ, (2017), Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 73, Ocak.