

**BAĞIMSIZ DENETÇİNİN FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ
OLUŞTURMA VE RAPORLAMA STANDARDINDAN KAYNAKLANAN
YÜKÜMLÜLÜKLERİ***

Ayşegül AYDIN¹

Turgut ÇÜRÜK²

ÖZ

Bağımsız denetçinin sorumluluğu finansal tabloların dürüst bir şekilde sunulup sunulmadığına dair görüş açıklamaktır. Bu amaca ulaşmak için denetçi denetim sürecinde elde ettiği denetim kanıtlarını değerlendirir ve denetim görüşünü finansal tablo kullanıcılarına denetim raporu ile iletir. Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluklarını ve denetim raporunun şeklini ve içeriğini düzenler. Bağımsız denetçilerin BDS 700 kapsamındaki yükümlülüklerinin literatüre dayalı olarak analiz edildiği bu çalışmada bağımsız denetim raporunun niteliği gözden geçirildikten sonra bağımsız denetçinin bu standarttan kaynaklanan yükümlülükleri detaylı olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Bağımsız Denetim Raporu

**OBLIGATIONS OF INDEPENDENT AUDITORS ARISING FROM THE
STANDARD OF FORMING AN OPINION AND REPORTING ON FINANCIAL
STATEMENTS**

ABSTRACT

Independent auditor's responsibility is to express an opinion on whether the financial statements have been fairly presented or not. To reach this goal auditor evaluates the audit evidences during the audit process and convey the audit opinion to financial table users with audit report. BDS 700 deals with the auditor's responsibility to form an opinion on the financial statements and the form and content of the audit report. In this study, where the obligations of the independent auditors under the BDS 700 is analyzed on the basis of the literature, the obligations of independent auditor derived from this standard are examined in detail after the qualification of the independent audit report has been reviewed.

Key Words: Independent Audit, Independent Auditor, Independent Audit Report

* Bu çalışma Ayşegül Aydın'ın doktora tezinden türetilmiştir. Çukurova Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi tarafından SDK-2015-2298 koduyla desteklenmiştir.

¹ Dr., aydinaysegul@yahoo.com

² Prof. Dr., Çukurova Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, tcuruk@hotmail.com

Derleme, Gönderim Tarihi: 20.02.2017 Kabul Tarihi: 20.10.2017

Giriş

Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY)'ne göre bağımsız denetçi, Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) uygun olarak gerçekleştirilmiş denetim faaliyeti sonucunda mevzuatın belirlediği şekil ve esaslara uygun olarak denetim raporu düzenlemekle ve görüş bildirmekle yükümlüdür (TTK, madde [m.] 402, 403; BDY, m.30/1).

Denetim sürecinde denetçi finansal tablolarda açıklanan tutarlarla ilgili makul güvence sunabilmek amacıyla kanıt toplar. Ancak bu kanıtların değerlendirilmesinde kullanılan testler finansal tablolarda kullanılan muhasebe tahminlerinin kesin olmayan doğası ve finansal tablolarda bulunan yanıltıcı bilgilerin gizli anlaşmalar ve sahteciliklerle gizlenmesi nedeniyle finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek her hata ve hilenin ortaya çıkarılmasında başarılı olamayabilirler. Bununla beraber finansal tablo kullanıcıları bağımsız denetçinin denetlediği işletmenin gelecekteki başarısıyla ilgili bir garanti sunmadığının da bilincinde olmalıdırlar (The Institute of Chartered Accountants in Australia, t.y.).

Denetim raporunda bulunan standart kelime ve ifadeler belirli anlamlar içerir ve denetçinin finansal tabloların doğru ve dürüst şekilde sunulup sunulmadığına ilişkin görüşüyle finansal tablo kullanıcılarına iletilir. Denetçinin finansal tablolardaki tutarlara ilişkin tereddütleri varsa raporunda bu tereddütlerinin nedenlerini açıklar. (The Institute of Chartered Accountants in Australia; t.y.).

Bağımsız Denetim Raporunun Tanımı ve Kapsamı

BDY m.10 uyarınca denetim raporu:

“denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir.”

TTK madde 402 uyarınca üç ayrı rapordan oluşan denetim raporu aşağıda detaylı olarak incelenmektedir. Bunlar:

i) Finansal Tablolara İlişkin Denetim Raporu

Denetim raporunun açıklık ilkesine uygun olarak, önceki yıla ait finansal tablolara karşılaştırmalı olarak hazırlanma zorunluluğu vardır (Doğrusöz, Töralp, Onat, 2011, s. 514; TTK, m. 402/1 gerekçesi). TTK m. 402/1 uyarınca denetim raporunda denetçi, denetlenen işletmenin finansal tablolarını geçmiş yıllarla karşılaştırılmalı olarak incelemelidir. Denetim raporu yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında bilgi verecek nitelikte, basit ve anlaşılır bir dille yazılmalıdır.

Eğer denetim raporunda bir şirketler topluluğu değerlendiriliyorsa, denetim raporunda ana şirketin ve topluluğun finansal tabloları esas alınır. Öncelikle, şirketin ve şirketler topluluğunun yönetim kurulunun şirketin faaliyet durumunu değerlendirmesi incelenir ve bu konuda bir görüş açıklanır. Bu görüşte şirketin ve şirketler topluluğunun sürdürülebilirliği ve gelecekteki gelişmesi yönetim kurulunun raporu ve topluluk faaliyet raporunun izin verdiği ölçüde analiz edilir (TTK, m.402/3).

Denetim raporunun esas bölümünde aşağıda belirtilen hususların bulunması zorunlu tutulmuştur:

- Denetlenen işletmenin defter tutma düzeninin, finansal tablolarının ve topluluk finansal tablolarının, kanuna ve esas sözleşmenin finansal raporlama ile ilgili hükümlerine uyumlu olarak hazırlanıp hazırlanmadığı açıkça ifade edilir (TTK, m. 402/4-a).
- Yönetim kurulunun, denetçinin, denetimi gerçekleştirebilmek için, ihtiyaç duyduğu her türlü belgeyi verip vermediği ve talep ettiği açıklamaları yapıp yapmadığı açıklanır (TTK, m.402/4-b).
- Finansal tablolar ile bunların dayanağını oluşturan defterlerin öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı açıklanır (TTK, m.402/5-a).
- Finansal tablolar ile bunların dayanağını oluşturan defterlerin, şirketin mal varlığını, finansal ve kârlılık durumunu dürüst resim ilkesine* uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı açıklanır (TTK, m.402/5-b).

ii) Yönetim Kurulunun Faaliyet Raporuna İlişkin Denetim Raporu

TTK m.402/2 uyarınca denetçi, denetlediği işletmenin faaliyet raporunu finansal tablolarla tutarlılık ve gerçeğe uygunluk açısından ayrı bir raporla değerlendirmeye tabi tutacaktır. Denetçinin faaliyet raporunun finansal tablolara ve gerçeğe uygunluk açısından denetlenecek şekilde sınırlanmasının nedeni faaliyet raporunun finansal bilgiler dışında da bilgiler içermesi nedeniyle denetçi tarafından tamamıyla değerlendirilemeyecek nitelikte olmasıdır (Doğrusöz vd., 2011, s. 514; TTK m. 402/2 gerekçesi). Denetçi bu raporda da şirketler topluluğunu denetliyorsa ana şirketin ve şirketler topluluğunun faaliyet raporunu esas alacaktır (TTK, m.402/2).

iii) Riskin Erken Teşhisi ve Yönetimi Sistemine İlişkin Denetim Raporu*

TTK m.402/6'ya göre denetlenen işletmenin riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemi denetim sürecinde değerlendirilmişse, denetçinin bu değerlendirmelerini ayrı bir rapor halinde düzenlemesi gerekir.

TTK m.378 uyarınca payları borsada işlem gören şirketlerin yönetim kurulları, risklerin erken teşhisi ve yönetimi amacıyla uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdürler. Payları borsada işlem gören şirketler dışındaki şirketlerde bu komite, komitenin kurulması denetçinin lüzumlu olduğu kanaatine ulaşması ve bu gerekliliği yazılı olarak bildirmesi ile kurulur (TTK, m.378/1).

Riskin erken saptanması ve denetimi komitesinin kurulmasının amacı şirketlerin varlığını, gelişmesini ve devamlılığını tehlike düşürecek risklerin önceden saptanarak, gerekli önlemlerin alınması ve çarelerin uygulanarak, risklerin yönetilmesinin sağlanmasıdır (TTK m. 378/1). Bu komite, denetim komitesi ve iç denetim birimi (TTK, m. 366, 375) yanında oluşturulacak diğer bir iç kontrol mekanizmasıdır (Doğrusöz vd.,2011, s. 498; TTK, m. 378 gerekçesi).

Riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemine ilişkin denetim raporunda denetçi, riskin erken teşhisi ve denetimine dair bir sistemin kurulup kurulmadığını, kurulmuşsa

* Dürüst resim ilkesi: Anonim şirketlerin finansal tablolarının, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde açıklanmasıdır (TTK m.515).

* İlk iki rapor her halükarda düzenlenir ancak üçüncü rapor payları borsada işlem gören şirketlerde veya eğer riskin erken saptanması ve denetimi komitesi kurulmuşsa hazırlanır (TTK m.378, m.398, 402).

bu sistemin yapısını, uygulamalarını ve söz konusu komitenin her iki ayda bir kendisine gönderdiği raporlar hakkında yaptığı değerlendirmeyi açıklar (TTK, m. 378/2; Altaş, 2012, s. 149)

Denetçi, hazırladığı denetim raporunu denetim sözleşmesinde belirtilen tarihte yönetim kuruluna sunar (TTK, m.402; BDY, m.29). Denetim şirketi adına raporu imzalamakla yetkili kişi sorumlu denetçi veya yedeğidir (BDY, m.4/1-r, 28, 29/1-g).

Bağımsız Denetçinin Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardından (BDS 700) Kaynaklanan Yükümlülükleri

Her bir BDS incelendiğinde temel olarak üç bölümden gerçekleştiği görülür. Bunlar amaç bölümü, ana hükümler ve açıklayıcı hükümlerdir. Bu sayede, denetçi, tüm metni incelediğinde amaçlarını anlar ve BDS hükümlerinin amaçlara uygun şekilde uygulanmasını sağlar (BDS 200, paragraf [prg] A58).

Her bir denetim standardı, kendi içinde denetçinin genel amaçları ile bağlantılı amaçlar içerir. Her bir standardın kendi içinde belirlenen amaçlar, denetçinin, denetimi gerçekleştirirken ulaşması gereken amaçlara yoğunlaşmasını sağlar. Böylece denetçi, yerine getirmesi gereken hususların neler olduğunu, bu hususları yerine getirmek için uygun yöntemlerin neler olduğunu ve ilave başka bir işlem yapıp yapmaması gerektiğini anlar (BDS 200, prg A67).

BDS 700 denetimin genel amaçlarına ulaşabilmek için kendisine iki temel amaç belirler (prg 6):

- Denetim sürecinde elde ettiği kanıtlara ve mesleki muhakemesine dayanarak finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak,
- Finansal tablolar hakkında ulaştığı görüşü açık ve net bir biçimde dayanakları ile yazılı olarak beyan etmektir.

Bu amaçlara ulaşabilmesi için BDS 700'de belirlenmiş olan denetçinin üzerine düşen yükümlülükler beş temel başlık altında toplanabilir. Bunlar:

- Finansal tablolarda gerçeğe uygun sunum yapıp yapılmadığının tespit edilme yükümlülüğü,
- Finansal tablolar hakkında görüş oluşturma yükümlülüğü,
- Denetim raporunun tarihi ve denetçinin bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin yükümlülükler,
- Denetim raporunun şekli ve kapsamına ilişkin yükümlülükler,
- Finansal tablolardaki ilave bilgilere ilişkin yükümlülüklerdir.

Finansal Tablolarda Gerçeğe Uygun Sunum Yapılıp Yapılmadığının Tespit Edilme Yükümlülüğü

Bağımsız denetim, denetlenen işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun ve doğru olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda makul güvence sunmak amacıyla bağımsız bir denetçi tarafından bağımsız denetim standartlarına uygun olarak toplanan kanıtların değerlendirilmesi ile ulaşılan sonucun finansal tablo kullanıcılarına iletilmesi olarak tanımlanabilir (Dönmez & Ersoy, 2006, s. 71).

Denetimin tanımından da anlaşılacağı gibi denetimin temel amacı finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara olan güven derecesinin artırılmasıdır. Bu amaca

finansal tabloların tüm önemli yönleri ile geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığına dair denetçi tarafından verilen raporla ulaşılır (BDS 200, prg 3; BDS 700, prg 10,11).

Finansal tablolar işletmenin durumunu, performansını ve nakit akımlarını gerçeğe uygun şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunuş, “Finansal Raporlamaya İlişkin Çerçeve”de belirtilen kurallara uygun olarak işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların finansal tablolara yansıtılmasıdır. Finansal Raporlama Çerçevesinde belirlenen kurallarla beraber TFRS’lerde belirlenen ek açıklamaların uygulanması halinde gerçeğe uygun sunuş sağlanmış, finansal tabloların hazırlanmış olduğu kabul edilir (Türkiye Muhasebe Standardı [TMS] 1, prg 15).

Bağımsız denetime tabi olan işletmeler için geçerli finansal raporlama çerçevesi Türkiye Muhasebe Standartlarıdır (TTK, m.88). Denetçi raporunda yapacağı değerlendirmede finansal tablolarının önemli hata ve yanlışlık içermediğine dair makul bir güvence elde edip etmemesine göre “denetlenen işletmenin finansal tablolarının tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak” hazırlanıp hazırlanmadığını raporunda tespit eder (BDS 700, prg 10,11). Denetçi bu tespitinde denetlenen işletmenin finansal tablolarında gerçeğe uygun sunum yapılıp yapılmadığı (BDS 700 prg 14), finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesini açıklayıp açıklamadığını ve işletmenin finansal raporlama çerçevesine finansal tablolarında yeterince atıfta bulunup bulunmadığını değerlendirir (BDS 700, prg 15).

Geçerli finansal raporlama çerçevesi denetçi raporunda “...genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak...”veya “Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak...” şeklindeki ifadelerle belirtilir (BDS 700, prg A28). Raporlama standartlarında belirtilen Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri terimi sadece muhasebe ilke ve pratikleri olarak yorumlanamaz aynı zamanda bu ilke ve teamüllerin uygulanma metodlarını da içerir. Dolayısıyla “...genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak...” ifadesi sadece gerçeğe uygun sunum yapıldığını ifade etmez aynı zamanda tüm ilkelere ve teamüllere uygun davranıldığını ifade eder (AU Section* 410, prg 2). Eğer gerçekleştirilen denetimin kapsamının sınırlandırılması tüm bu ilke ve teamüllere uygun olarak gerçeğe uygun sunum yapıldığı konusunda bir karar alınmasına engel oluyorsa denetçi “standart olumlu görüş” dışındaki görüşlerden şartlara uygun olanını tercih eder (AU Section 410, prg 2; BDS 700 prg 25, 26, A30).

Finansal Tablolar Hakkında Görüş Oluşturma Yükümlülüğü

Denetçinin, denetimin sonucunu açıkladığı yazıya görüş yazısı denir. Bu yazının içeriğinde denetimin konusu, türü, niteliği, kapsamı ve denetçinin

* Amerika’da hem halka açık şirketlerin hem de diğer şirketlerin bağımsız denetimi için birden fazla standart belirleyici kurum bulunmaktadır. Bunlara ASB (Auditing Standards Board) ve IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) örnek olarak verilebilir (Cullinan, Early & Roush, 2013). SASs (Statements on Auditing Standards) AICPA’nın üst teknik kurulu olan ASB tarafından yayınlanır. IASs (International Auditing Standards) IFAC (International Federation of Accountants) bünyesindeki IAASB tarafından yayınlanır (AICPA, 2014). IASs ve SASs bağımsız denetim alanındaki benzer düzenlemelerdir. Fakat bazı durumlarda farklıklar gösterebilmektedirler. Makalede AU Section veya AU Section C olarak kullanılan ifadeler AICPA tarafından SASs kaynak gösterilerek denetim standartları alanında yayınlanmış belgelerdir. Bu belgeler IASs ile uyumlu olduğu ölçüde konunun izah edilebilmesi için makalede kaynak metinler olarak kullanılmışlardır.

değerlendirmeleri yer alır (TTK, m. 403/1). Denetçi, görüşünü Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nın TDS'lerde belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazmalıdır (TTK, m.403/1,2).

Denetçi, denetimin sonucunda ya olumlu görüş verir ya da olumlu görüş dışındaki görüşlerden birini verir (BDS 700, prg 16, 17). Olumlu görüş dışındaki görüşler üç başlık altında toplanır: sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermektan kaçınmadır (BDS 705, prg 7-10).

Olumlu Görüş: Denetçinin, TDS'ler ve TTK uyarınca gerçekleştirdiği denetim sonucunda, TMS ve diğer gerekliliklere ilişkin herhangi bir aykırılığa rastlamadığını, elde ettiği yeterli ve uygun denetim kanıtlarına dayanarak denetlenen işletmenin finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ve kârlılığa ilişkin resmi doğru bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını ifade ettiği görüş türüdür (TTK, m.403/1; BDS 700, prg 7).

Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş): Denetçinin sınırlı olumlu görüşte bulunabilmesi için aşağıdaki iki şarttan birinin varlığı aranır (BDS 705, prg 7):

- Denetçinin elde ettiği yeterli ve uygun denetim kanıtına dayanarak, finansal tablolarda mevcut olan yanlışlığın önemli fakat yaygın olmadığı kanaatine ulaşması veya
- Denetçinin, bir görüş oluşturması için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiş olması, eğer varsa yanlışlıkların *önemli fakat yaygın olmayacağı* kanaatine varmasıdır.

Yukarıda belirtilen iki şarttan birinin varlığı halinde denetçinin verdiği görüş türüne sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) denir.

Denetçinin Olumsuz Görüş Vermesi: Denetçinin gerçekleştirdiği denetim faaliyeti sonucunda, elde ettiği yeterli ve uygun denetim kanıtına dayanarak, finansal tablolarda bulunan yanlışlığın hem önemli hem de yaygın olduğu kanaatine ulaşması halinde verdiği görüş türüdür (BDS 705, prg 8).

Görüş Vermektan Kaçınma: Denetçi gerçekleştirdiği denetim sonucunda bir görüş oluşturmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemez ve eğer varsa tespit edilmemiş yanlışlıkların *önemli ve yaygın* olabileceği sonucuna ulaşırsa görüş vermektan kaçınır (BDS 705, prg 9).

Denetçinin, denetlenmiş finansal tabloların önemli bir hata ve hile içermeden, finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı yönünde rapor hazırlayabilmesi için aşağıda belirlenmiş olan prosedürleri uygulaması gerekir (Georgiades, 2011, s. 2, 3):

a. Denetçi finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine dair yeterli güvencenin elde edildiği konusunda bir sonuca varır (BDS 700, prg 10,11).

b. Denetçi finansal tabloları, aşağıdaki hususları da içerecek şekilde, değerlendirir:

1. Finansal tabloların, işletmenin muhasebe uygulamalarının niteliksel yönlerini ve yönetimin olası taraflılığına ait işaretleri de içerecek

- şekilde, finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığının değerlendirilmesi (BDS 700, prg 12; AU-C Section 700, prg 15),
2. Denetlenen işletmenin uyguladığı önemli muhasebe politikalarına ait açıklamaların finansal tablolarda yeterince açıklanıp açıklanmadığının değerlendirilmesi (BDS 700, prg 13/a; AU-C Section 700, prg 16/a),
 3. İhtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırabilir ve anlaşılabilir bilgilerin finansal tablolarda sunulup sunulmadığının değerlendirilmesi (BDS 700, prg 13/ç; AU-C Section 700, prg 16/d),
 4. Finansal tablolarda, önemli işlem ve olayların hedeflenen finansal tablo kullanıcılarınca anlaşılabilmesi için, yeterli bilginin bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi (BDS 700, prg 13/d; AU-C Section 700, prg 16/e),
 5. Finansal tablolarda kullanılan terminolojinin, finansal tabloların başlıklarını da içerecek şekilde, uygun olup olmadığının değerlendirilmesi (BDS 700, prg 13/e; AU-C Section 700, prg 16/f),
 6. Finansal tabloların temelinde yatan işlem ve olayların finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve kapsamının “gerçeğe uygun sunum çerçevesini” gerçekleştirecek şekilde finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulup sunulmadığının değerlendirilmesi (BDS 700, prg 14; AU-C Section 700, prg 17),
 7. Finansal raporlama çerçevesine yeterli atıfta bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi (BDS 700, prg 15; AU-C Section 700, prg 18).

c.Denetçi seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal raporlama çerçevesiyle tutarlılığını ve uygunluklarını değerlendirir (BDS 700, prg 13/b; AU-C Section 700, prg 16/b).

d.Denetçi denetlenen işletmenin yönetimince gerçekleştirilen muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını değerlendirir (BDS prg 700, 13/c; AU-C Section 700, prg 16/c).

Denetçi denetim süreci sonunda finansal tabloların bir bütün olarak önemli bir yanlışlık içermeden finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir (BDS 700, prg 16; AU-C 700, prg 19).

Eğer denetçi gerçekleştirdiği denetim sonunda “bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerdiği sonucuna ulaşır” veya “yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamaması nedeniyle finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna ulaşamazsa” olumlu görüş dışında bir görüş bildirir (BDS 700, prg 17; AU-C 700, prg 20).

Denetim Raporunun Tarihi ve Denetçinin Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Yükümlülükleri

Denetçi denetim raporundaki görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edene kadar denetim raporunu tarihlendiremez. Yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanmış olması için tüm denetim dokümanlarının gözden geçirilmiş olması, finansal tablolarının dipnotları ile beraber yayınlanmış olması ve işletme yönetiminin finansal tablolar setine ilişkin tüm sorumluluklarını üstlenmiş olmaları gerekir (BDS 220, prg 17, 19; BDS 700, prg 49).

Denetçinin denetim raporunun tarihinden sonra ortaya çıkmış olan olaylar hakkında soruşturma yapma veya denetim prosedürleri uygulama gibi bir yükümlülüğü yoktur (BDS 560, prg 10).

Bununla beraber bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olay/olaylardan denetim raporunun tarihinden sonra ve fakat finansal tabloların yayınlanmasından önce veya finansal tabloların yayınlanmasından sonra denetçinin haberdar olması durumunda finansal tabloların değiştirilmesi veya denetçinin raporunda verdiği görüşü yeniden değerlendirmesi gerekebilir (BDS 560, prg 10-17).

Denetçi bilanço tarihinden sonra gerçekleşmiş olay/olaylardan **denetim raporunun tarihinden sonra** haberdar olabilir. Denetlenen işletme yönetimi finansal tablolarda değişiklik yapmışsa ve mevzuat ve finansal raporlama çerçevesi, finansal tablolarda yönetimin yapacağı değişiklikleri ve değiştirilmiş bu tabloları onaylayacak kişilerin onaylama yetkisini *bilanço tarihinden sonraki olay/olaylarla sınırlandırmıyorsa*; denetçinin bilanço tarihinden sonraki döneme ait denetim prosedürlerini yapılan değişikliklerle sınırlamasına izin verilir. Denetçi bu durumda denetim raporunun tarihini korur ve raporunda ilgili finansal tablonun dipnotunda yapılan değişiklik ile ilgili olarak ilave bir tarihe yer verir (denetim raporu ikili tarih içerir) veya yeni ve değiştirilmiş bir denetim raporu hazırlar ve “dikkat çeken hususlar” veya “diğer hususlar” paragrafında gerekli açıklamaları yapar (BDS 560, prg 12).

Eğer mevzuat ve finansal raporlama çerçevesi, finansal tablolarda yönetimin yapacağı değişiklikleri ve değiştirilmiş bu tabloları onaylayacak kişilerin onaylama yetkisini *bilanço tarihinden sonraki olay/olaylarla sınırlandırmıyorsa* ve işletme yönetimi finansal tablolarda değişiklik yapmışsa; denetçinin yeni bir denetim raporu hazırlaması gerekir. Denetçinin böyle bir durumda düzenleyeceği denetim raporunun tarihi, değiştirilmiş finansal tablolarının onaylanmasından önce olamaz (BDS 560, prg 11).

Denetçinin finansal tablolar yayımlandıktan sonra herhangi bir denetim prosedürü uygulama yükümlülüğü yoktur. Bununla beraber bilanço tarihinden sonraki olay/olaylardan denetçi **finansal tabloların yayınlanmasından sonra** haberdar olmuş; haberdar olduğu bu durum denetim raporunda değişiklik yapmasına neden olacak nitelikteyse; denetlenen işletmenin yönetimi finansal tablolarda değişiklik yapmışsa ve mevzuat ve finansal çerçeve bu konuda *sınırlama getirmişse* denetçi yeni bir denetim raporu hazırlar (BDS 560, prg 14,15/c). Eğer mevzuat ve finansal raporlama çerçevesi tarafından finansal tablolarda yönetimin yapacağı değişiklikleri ve değiştirilmiş bu tabloları onaylayacak kişilerin onaylama yetkisi bilanço tarihinden *sonraki olay/olaylarla sınırlanmıyorsa* denetçi raporunu değiştirir veya yeni bir rapor sunar (BDS 560, prg 15/ç).

Denetim Raporunun Şekli ve Kapsamına İlişkin Yükümlülükler

Bağımsız denetim raporu yazılı şekilde hazırlanmalıdır ve aşağıda belirtilmiş olan tüm unsurları içermelidir* (BDS 700, prg 20-50):

- Başlık: Denetim sonucunda hazırlanacak raporda açıkça “Bağımsız Denetçi Raporu” ifadesi yer almalıdır (BDS 700, prg 21).

* Finansal tablolara ilişkin denetçi raporu örnekleri ve faaliyet raporuna ilişkin denetçi raporu örneği BDS 700 ekinde sunulmuştur.

- Muhatap: Denetim raporu, mevzuatta ve denetim sözleşmesinde belirlenmiş olan kişilere hitaben hazırlanır. Denetim raporu genellikle denetlenen işletmenin ortakları/ hissedarlarına veya üst yönetimden sorumlu olanlara hitaben hazırlanır (BDS 700, prg 22, A21; Georgiades, 2011, s. 3).
- Denetçi Görüşü: Denetçinin “Görüş” başlığı altında görüşünü açıkladığı bölümdür. Denetçi ayrıca denetim raporunun görüş bölümünde açıkça denetlenmiş olan işletmenin ismi, finansal raporlama çerçevesince belirlenmiş olan finansal tablolarının denetlenmiş olduğu, finansal tablolar setini meydana getiren her bir tablonun başlığını, tarihini veya kapsadığı dönemi, önemli muhasebe politikalarının özetini ve atıfta bulunması gereken diğer açıklayıcı bilgileri belirtir (BDS 700, prg 23, 24, A22, A23).
- Görüşün Dayanağı: Görüş bölümünün hemen ardından gelir. Denetçi, denetimin yerleşik standartlara ve etik hükümlere uygun olarak gerçekleştirilen bir denetim sonucunda gerçekleştirildiğini; görüşün dayanağını oluşturan kanıtların yeterli ve uygun olup olmadığını ifade eder. KGK tarafından yayınlanmış olan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallara” ve raporda BDS’ler kapsamındaki sorumlulukların açıklandığı bölüme atıfta bulunur (BDS 700, prg. 28).
- Kilit Denetim Konuları: TTK’ya göre bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal tablolarının denetiminde kilit denetim konuları BDS 701’e uygun olarak bildirilir* (BDS 700, prg T30). Denetçi, kilit denetim konularını belirlerken önemli yanlışlık riskinin diğer alanlara göre daha yüksek veya ciddi riskli alanları, yüksek tahmin belirsizliğine sahip yönetimin yargılarına ilişkin kendi yargılarını ve dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime etkilerini göz önünde bulundurur (BDS 701, prg 9).
- Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu: Denetim raporunda muhakkak “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” başlığı altında işletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumlulukları açıklanmalıdır. Finansal tabloların finansal çerçeveye uygun olarak, hata ve hilelerden arınmış olarak hazırlanmasının ve bu amaçların gerçekleştirilmesi için işletmede gerekli görülen iç kontrolden yönetimin sorumlu olduğu hususu, ticari faaliyeti terk veya sona erdirmeye mecburiyeti olmadığı sürece işletmenin sürekliliğini kullanma sorumluluğu, gerçeğe uygun ve doğru finansal tabloların hazırlanması sorumluluğu ve denetçinin gerekli gördüğü yönetimin diğer sorumluluklarının ifade edilmesi gerekir (BDS 700, prg 33, 34, 36, A44-A48).
- Denetçinin Sorumluluğu: Denetçi raporunda “Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları” başlığı altında denetçinin sorumlulukları tarif edilir. Denetçinin, denetim sürecinde BDS’lerde belirlenen tüm kural ve prensiplere uygun olarak davrandığını; yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediğine dair makul bir güvenceye ulaştığına dair görüş açıklama sorumluluğu belirtilir. Makul güvencenin önemli bir güvence seviyesi olduğu

*Mevzuatla zorunlu kılınmayan durumlarda da denetçi kendi muhakemesiyle kilit denetim konularının bildirilmesine karar verirse bu bildirim BDS 701’e uygun olarak gerçekleştirir.

ancak önemli bir yanlışlığın her zaman bulunmasını garanti edemeyeceği açıklanır. Yanlışların hata veya hile kaynaklı olabileceği belirtilir ve önemlilik kavramı izah edilir. Tüm denetim sürecinde mesleki muhakeme ve şüpheciliğin kullanıldığı ifade edilir. Denetçinin BDS 700 39. ve 40. paragraflarda belirlenmiş olan sorumlulukları açıklanır (BDS 700, prg 37-40).

- Diğer Raporlama Sorumlulukları: Bazen denetçinin denetim raporundaki sorumluluklarına ek olarak başka bazı hususlarla ilgili ilave sorumlulukları ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda denetçinin ilave sorumluluklarının diğer sorumluluklarıyla karışmaması için ayrı bir başlık altında belirtilmeleri gerekir. Bu ilave sorumluluklar mevzuattan kaynaklanabileceği gibi denetçinin denetim sürecinde belirli bazı hususların dikkatini çekmesi durumunda konuyla ilgili kendisinden raporlama yapması talep edilmesinden de doğabilir (BDS 700, prg 43-45, A58-60).
- Denetçinin Adı ve İmzası: Denetçi, denetim raporunu kendi adına veya denetim şirketi adına veya her ikisi adına imzalar. Denetçi raporunda sorumlu denetçinin adı bulunmalıdır. Fakat sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda açıklanmasının kişisel güvenliğine yönelik ciddi bir tehdit oluşturması durumunda, KGK'dan izin alınmak şartıyla, denetçinin adına raporda yer verilmeyebilir (BDS 700, prg 46-47, A64,A65).
- Denetçinin Adresi: Denetim raporunda denetçinin adresi belirtilir (BDS 700, prg 48).
- Denetçi Raporunun Tarihi: Denetçi raporunun tarihi, tüm denetim dokümanlarının gözden geçirilmesinden, hakkında denetim raporu hazırlanacak finansal tablolar setinin hazırlanmasından ve işletme yönetiminin finansal tablolarla ilgili tüm sorumluluklarını beyan etmelerinden önceki bir tarih olamaz (BDS 220, prg 17, 19, BDS 700, prg 49).

Finansal Tablolarda Sunulan İlave Bilgiler Hakkındaki Yükümlülükler

Finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu tutulmadığı halde denetlenen işletme bazen kendiliğinden bazen de mevzuat veya standartlar gereği ilave bilgileri finansal tablolarla birlikte açıklayabilir (BDS 700, prg A78). Denetçi söz konusu ilave bilgilerle karşılaşacak olursa bu bilgilerin denetlenen finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olup olmadığına karar verir. Eğer denetçi, bu bilgilerin finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olduğuna karar verirse söz konusu bilgileri denetçi görüşü kapsamına dâhil eder. Ancak söz konusu bilgilerin, finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olmadığı, açık ve net bir biçimde finansal tablolardan ayırt edilemediği sonucuna ulaşırsa bu bilgilerin sunumunun değiştirilmesini talep eder. İşletme yönetiminin, denetçinin bu talebini reddetmesi durumunda denetçi raporunda söz konusu ilave bilgilerin denetlenmemiş olduğunu açıklanır (BDS 700, prg 53,54).

Sonuç

Bağımsız denetimin temel çıktısı olan bağımsız denetim raporu TTK madde 402 uyarınca üç ayrı rapordan oluşur. Bunlar: denetlenen işletmenin finansal tablolarına ilişkin denetim raporu (TTK, m.402/1), denetlenen işletmenin yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin denetim raporu (TTK, m.402/2), denetlenen işletmenin riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemine ilişkin denetim raporudur (TTK, m.402/6).

BDS 700 kendisine “denetim sürecinde elde ettiği kanıtlara ve mesleki muhakemesine dayanarak finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak” ve “finansal tablolar hakkında ulaştığı görüşü açık ve net bir biçimde dayanakları ile yazılı olarak beyan etmek” olarak belirlenen iki temel amaç belirler. Bu amaçlara ulaşabilmesi için denetçinin üzerine düşen yükümlülükler beş temel başlık altında toplanabilir. Bunlar: finansal tablolarda gerçeğe uygun sunum yapılıp yapılmadığının tespit edilme yükümlülüğü, finansal tablolar hakkında görüş oluşturma yükümlülüğü, denetim raporunun tarihi ve denetçinin bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin yükümlülükleri, denetim raporunun şekli ve kapsamına ilişkin yükümlülükler, finansal tablolardaki ilave bilgilere ilişkin yükümlülüklerdir.

Bağımsız denetim raporu ile denetçi denetlediği işletmenin finansal tabloları hakkındaki görüşünü ifade eder. Bu görüş, denetlenen işletmenin finansal tablolarının tüm önemli yönleriyle finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını tespit eder ve denetim süreci sonucunda elde edilen yeterli ve uygun denetim kanıtına dayanılarak verilir (BDS 700, prg. 10,11). Denetim raporunda dört farklı denetçi görüşünden biri bulunur. Bunlar olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınmadır (BDS 705, prg 7-10). Denetçi çalışma alanının sınırlanması, seçilen muhasebe politikalarının uygunluğuna, uygulanma yöntemlerine ve finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliğine ilişkin denetlenen işletme yönetimiyle anlaşmazlıklarının olması gibi durumlarda ortaya çıkan sorunların finansal tablolar için önemli veya önemli olabilecek nitelikte olabilmesine bağlı olarak bu dört görüşten birini verir (BDS 700, prg 11-17).

Denetim raporu ile iletilen denetçi görüşü finansal tablo kullanıcılarına makul bir güvence sunar. Makul güvence her ne kadar yüksek bir güvence seviyesi olsa da asla mutlak bir güvence seviyesi değildir. Denetçi, makul güvence seviyesine denetim riskini en düşük düzeye düşürerek ulaşabilir (BDS 200, prg 5, 17).

Kaynaklar

- AICPA (2014). Substantive Differences between the International Standards on Auditing and Generally Accepted Auditing Standards; February 2014; https://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AuditAttest/DownloadableDocument/s/Clarity/Substantive_Differences_ISA_GASS.pdf (Erişim Tarihi 27.10.2016)
- AICPA. Adherence to generally accepted accounting principles (AU Section 410). <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00410.pdf> (Erişim Tarihi 24.04.2017)
- AICPA. Forming an opinion and reporting on financial statements (AU-C Section 700). [http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Downloadable Documents/AU-C-00700.pdf](http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-C-00700.pdf) (Erişim Tarihi 24.04.2017)

- Altaş, S. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanuna göre şirket denetimi*. Seçkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği; Resmi Gazete; Sayı: 28509; 26 Aralık 2012; <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> (Erişim Tarihi 20.04.2017)
- Cullinan C.P, Early C.E., Roush P.B. (2013). Multiple Accounting Standards and Standard Setting: Implications for Practice and Education; *Current Issues in Auditing*, American Accounting Association, volume 7, issue 1; <http://aaapubs.org/doi/pdf/10.2308/ciaa-50344> (Erişim Tarihi: 23.10.2016)
- Doğrusöz, A. B., Onat, Ö. & Töralp Tunçel F. (2011). *Gereğe, karşılaştırmalı maddeler, komisyon raporları, önergeler ve karşılaştırmalı tablolar ile Türk Ticaret Kanunu*. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Cilt 1, Temmuz, 2011. Ankara, http://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/kanun-mevzuat-yonetmelik/turk_tic_kan_kitap_cilt_01.pdf (Erişim Tarihi 09.03.2015)
- Dönmez A. & Ersoy A. (2006). Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesi. *Bilig Kış 2006, (36)*, 69-91; Ahmet Yesevi Üniversitesi Mütevelli Heyeti Başkanlığı; <http://www.yesevi.edu.tr/files/article/6.pdf> (Erişim Tarihi 04.09.2014)
- Georgiades G. (2011). AICPA statement on auditing standards (AU-C Section 700), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements. *GAAS Update Service, Vol. 11 (23)*, December 15, 2011. <http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=2&sid=75b5f16b-015b-44af-9e54-b5a74272f457%40sessionmgr113&hid=120> (21.10.2014)
- KGK. Bağımsız Denetçi Raporlarında Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS 705). <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS%20705.pdf> (Erişim Tarihi 20.04.2017)
- KGK. Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi (BDS 200). http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_200.pdf (Erişim Tarihi 20.04.2017)
- KGK. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (BDS 560). http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_560.pdf (Erişim Tarihi 20.04.2017)
- KGK. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS 700). <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS%20700.pdf> (Erişim Tarihi 20.04.2017)
- KGK. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (BDS 220). http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_220.pdf (Erişim Tarihi 20.04.2017)

- KGK. Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS 1).
<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS1.pdf> (Erişim Tarihi 20.04.2017)
- KGK. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi (BDS 701);
<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>
(Erişim Tarihi 24.04.2017)
- The Institute Of Chartered Accountants In Australia (t.y.). The role and function of external auditors; https://www.charteredaccountants.com.au/~/_/media/Files/Students/Educators/The%20role%20and%20function%20of%20external%20auditors.ashx(Erişim Tarihi 27.10.2016)
- Türk Ticaret Kanunu; http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102_.pdf (Erişim Tarihi 20.04.2017)