



Atıfta Bulunmak İçin / Cite This Paper: Gönen, S. ve Yıldırım, F. (2019). “Bağımsız Denetimde Kanıt ve BİST Uygulaması”, *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (Ek Sayı 1): 1085-1097
Geliř Tarihi / Received Date: 05.12.2018 **Kabul Tarihi / Accepted Date:** 19.12.2018

Araştırma Makalesi

BAĞIMSIZ DENETİMDE KANIT VE BİST UYGULAMASI

Prof. Dr. Seçkin GÖNEN

Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
seckin.gonen@deu.edu.tr

ORCID ID: 0000-0001-5962-7375

Arş. Gör. Fatih YILDIRIM

Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
fatihyildirim@ktu.edu.tr

ORCID ID: 0000-0002-0868-6233

Öz

Bağımsız denetim işletmenin finansal tablolarından elde edilen bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul güvence veren faaliyettir. Bağımsız denetimi gerçekleştiren denetçi işletmenin finansal raporları hakkında görüşünü kaliteli ve nitelikli kanıtlara dayandırmalıdır. Bağımsız denetçinin elde edeceği kanıtlar denetçinin görüşünün temelini oluşturmaktadır. Bu çalışmada Borsa İstanbul’da yer alan şirketlerin 2008-2017 faaliyet raporları ele alınmış ve görüş bildirmekten kaçınma olarak görüş bildirilen işletmelerde denetçinin görüşüne dayanak oluşturan nedenler ele alınmıştır. 2008-2017 yılları arasında 12 şirket için görüş bildirmekten kaçınma olarak görüş belirtilmiş ve bu şirketlerden 5’inde yeterli kanıt elde edilemediği için denetçiler görüş bildirmekten kaçınmışlardır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetimde Kanıt

EVIDENCE IN INDEPENDENT AUDIT AND BIST APPLICATION

Abstract

Independent audit is the activity that provides reasonable assurance about reliability and accuracy of information extracted from financial statements. Auditors that perform independent audits should rest their opinion on sufficient and high quality evidence. Evidences auditors obtain constitutes basis for audit opinion. In this paper, annual activity reports of companies enlisted in Borsa Istanbul are examined for period between 2008-2017. Reasons for disclaimer of opinion in exemplifying companies’ audit reports are discussed. Between the period of 2008 and 2017, there is 12 disclaimers of opinions in these companies and in 5 of such instances auditors disclaim expressing an opinion based on not having adequate evidence.

Keywords: Auditing, Independent Audit, Evidence in Independent Audit

1. GİRİŞ

Muhasebenin özetleme işlevini yerine getiren finansal tablolar, finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararlarda etkili bir rol oynamaktadır. İşletmenin iç ve dış çevresi finansal tablolardan elde edilen bilgiler ile yatırım, kredi veya iş yapıp yapmama gibi önemli kararlar alabilmektedir. İşletmeler tarafından elde edilen finansal tabloların dürüst resim

ilkesine uygun olup olmadığını belirlemek yatırımcılar için oldukça güçtür. Yatırımcılar daha nitelikli finansal bilgiler elde etmesi bağımsız denetim mümkün olabilmektedir. Bağımsız denetim faaliyetleri sonucunda işletmenin finansal tabloları hakkında makul bir güvence elde edilmektedir. Dolayısıyla denetim faaliyetleri finansal tablolara olan güveni arttırsa da tam bir güvence sağlamamaktadır.

Denetim faaliyetlerinin raporlama aşamasında bağımsız denetçiler tarafından işletmenin finansal tablolarının güvenilirliği, doğruluğu hakkında olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olarak görüş bildirilmektedir. Söz konusu görüşlerin oluşturulmasında bağımsız denetçi tarafından elde edilen kanıtlar oldukça önemlidir. Denetim faaliyetlerinde denetçinin temel amacı işletmenin finansal tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna yönelik iddialara karşı kanıt toplamaktır. Denetim süreci sırasında elde edilen kanıtların kaynağının güvenilir olması, kaliteli ve bağımsız denetimin amacına uygun olması, denetim sürecinin kalitesi içinde önem taşımaktadır.

Bu çalışmada bağımsız denetim faaliyeti, bağımsız denetimin önemi ve faydaları ile finansal bilgi manipülasyonu açıklanmıştır. Ayrıca Borsa İstanbul'da yer alan şirketlerin 2008-2017 yılları arası elde edilen finansal raporları incelenmiş ve kanıt yetersizliği sonucu görüş bildirilmeyen işletmeler araştırılmıştır. İşletmelerin finansal raporlarına Kamuoyu Aydınlatma Platformu üzerinden ulaşılmıştır.

2. BAĞIMSIZ DENETİM

Denetim “iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların önceden belirlenen kıstaslarla karşılaştırmak amacıyla, kanıt toplamak ve toplanan bu kanıtların değerlemesini yaparak elde edilen bulguların raporlama sürecidir. Önceden belirlenen kıstaslar ise Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Finansal Raporlama Standartları, kurum ve kuruluşlarca yayımlanan tüzükler, yönergeler veya yönetmeliklerdir (Usul, 2015: 13). Denetimin temel özelliği süreç olmasıdır ve bu durum denetimin dinamik bir faaliyet olduğunu gösterir. Denetim iktisadi faaliyetlerle ilgilenir ve tarafsızdır. Denetçiler elde ettikleri bilgileri önyargısız olarak inceler ve görüşüne dayanak oluşturan kanıtları tarafsız olarak toplar ve sunar (Erdoğan, 2002: 56). Finansal tablo kullanıcıların ihtiyacı olan finansal bilgiler finansal tablolar aracılığıyla elde edilir. Muhasebe süreci sonunda elde edilen finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği denetim faaliyetini ilgilendirir. Finansal bilgi manipülasyonunu engellemek için bağımsız denetim önemli bir etkidir. Denetim faaliyeti sadece finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini ölçmekle yetinmemekte, aynı zamanda işletmeyi gelecekte karşılaşılabilecek risklere de hazırlamaktadır.

Finansal bilgiler, işletme içi ve dışı olmak üzere birçok kişiyi ilgilendirmekte ve çıkar çatışmalarına sebep olmaktadır. Yöneticiler, işletme sahipleri ve ortakları, çalışanlar, kredi verenler ve tedarikçiler ekonomik kararlar alabilmek için finansal bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar (Yılcı vd., 2016: 7).

Muhasebe denetimi süreci 5 aşamadan oluşmaktadır (Selimoğlu ve Uzay, 2011; Yıldırım ve İnel, 2012).

- Müşteri işletme ile görüşülmesi ve denetimin kabulü
- Denetimin planlanması ve tasarımı
- Kontrol ve maddi doğruluk testlerinin yapılması
- Hesap kalemlerine ayrıntılı testlerin uygulanması
- Denetimin tamamlanması ve denetim raporunun yayınlanması

İşletmelerde muhasebe sürecinin çıktısı olan finansal tabloların denetlenmesi oldukça önemlidir. Süreç sonunda elde edilen finansal tablolar ile mevcut ve potansiyel yatırımcılar, kredi verenler, devlet ve yöneticiler başta olmak üzere birçok finansal tablo kullanıcısı faydalanmaktadır. Muhasebe sürecinin karmaşıklığı, finansal tablo kullanıcılarının işletmelerden ayrı olması, çıkar çatışması, asimetrik bilgi sorunu gibi nedenler göz önünde bulundurulduğunda finansal tabloların denetimi oldukça önemli ve gereklidir.

Denetim faaliyetlerinin başarılı olması denetim ilkelerine uygun hareket etmeye bağlıdır. Denetim ilkeleri şunlardır (Usul, 2015);

- Bağımsızlık ve objektiflik
- Mesleki önem ve titizlik
- Yeterlilik ve muhakeme yeterliliği
- Yetkin ve etkili raporlama
- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı

Bağımsız denetim finansal tablo kullanıcıların elde ettiği bilgilerin güvenilirliği açısından makul bir güvence sunmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları yeterli düzeyde muhasebe bilgisine sahip olmayabilir ve finansal tabloların doğruluğu, güvenilirliği için bağımsız kurumlar tarafından verilen raporlara ihtiyaç duyarlar. 2011 yılında meydana gelen Enron skandalı denetimin tarafsız ve bağımsız bir şekilde yapılması, finansal tablo kullanıcılarına doğru ve dürüst finansal raporların sunulmasının önemini göstermiştir. Enron skandalı sonrası bağımsız denetim faaliyetleri önem kazanmış, bağımsız denetim kuruluşlarına ve işletmelere yeni yükümlülükler getirilmiştir (Sayar, 2013: 4).

2.1. Bağımsız Denetimin Amacı ve Faydaları

Denetim faaliyeti işletmeye yönelik iddiaların test edilmesi olarak yorumlanabilir. Denetçi işletmenin finansal tablolarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı konusunda kanıtlar arar. Denetim faaliyetinde amaç işletmenin finansal raporlarının gerçeğe aykırı yani hatalı, hileli, usulsüz olup olmadığının değerlendirilmesidir. Denetçi denetim faaliyetleri sonunda finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya uluslararası muhasebe standartlarına uygun olup olmadığına dair görüş belirtir. Denetçi görüşüne dayanak olan kanıtları titizlikle toplamalı ve bu kanıtları tarafsız bir şekilde değerlendirmelidir (Kaval, 2008). Aynı zamanda belirtilen görüşün güvenilirliğini arttırmak ve denetim raporunu sağlam temele dayandırmak için birden çok denetim tekniği kullanılmalıdır (Munteanu vd., 2018: 123).

Bağımsız denetim, denetim süreci boyunca gerçekleştirilen çalışmalar ve incelemelerden oluşmaktadır ve finansal veriler üzerinden elde edilen bulgular bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetimin yalnızca bir inceleme olarak tanımlanmamaktadır (Uzay ve Bayat, 2016: 1512).

Muhasebe ve denetim sistemleri pek çok gereksinimi karşılayabilir. Muhasebe ve denetim sisteminin karşıladığı gereksinimler aşağıda ele alınmıştır. Herhangi bir muhasebe ve denetim sistemi, aşağıda belirtilenler dahil pek çok gereksinimi karşılamak üzere faaliyet göstermektedir (Erdoğan, 2002: 54):

- İşletmenin finansal durumu ve gelecekteki performansı hakkında bilgi sağlaması,
- Yatırım kararları için finansal tablo kullanıcılarına gerekli bilgilerin sunulması,
- Vergi yükümlülüğünün hesaplanması
- Endüstriyel, bölgesel ve ulusal planlama açısından işletmenin başarısı ile ilgili göstergelerin sağlanması.

Etkin bir denetim faaliyeti sonucunda işletme tarafından üretilmiş olan bilgiler, başka bir ifade ile yönetim iddiaları, incelenerek güvenilir bilgiye dönüştürülmektedir. Dolayısıyla gerçekleştirilen denetim, hem işletmeye hem de bilgi kullanıcılarına ve kamuya çeşitli faydalar sağlamaktadır. Denetimin taraflarına sağladığı bu faydalar aşağıda özetlenmiştir (Karacan ve Uygun, 2016: 34):

- Denetim finansal tabloların güvenilirliğini arttırmaktadır.
- İşletme yönetimi ve çalışanlar tarafından gerçekleştirilen hata ve hileleri ortaya çıkartmaktadır.
- Finansal tabloların denetimden geçmesi işletmenin kredi olanaklarını genişletmektedir.

- İşletmenin finansal performansını değerlendirerek amaçlarına ulaşmadaki başarısını gösterir.
- İşletmenin sahip olduğu politika ve prosedürlerin çalışanlar tarafından uygulanması hakkında güvence sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar potansiyel yatırımcılar için güvenilir bilgi sunmaktadır.
- İşletme ile ilişkisi bulunan müşterilere ve tedarikçilere finansal durum hakkında bilgi sağlar.

Görüldüğü üzere bağımsız denetim faaliyetleri çeşitli çıkar gruplarına makul bir güvence sağlayarak finansal bilgi kullanıcılarının alacakları stratejik kararlarda önemli rol oynamaktadır. Finansal tablo kullanıcıları açısından karmaşık muhasebe süreci sonrasında elde edilen finansal raporların güvenilirliğini ve doğruluğunu test etmek mümkün olmamaktadır. Yatırımcıların, kredi kuruluşlarının, devletin ve diğer finansal tablo kullanıcılarının verecekleri kararlardan zarar görmemesi açısından bağımsız denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Denetçinin finansal bilgi kullanıcılarına makul bir güvence sunabilmesi için yeterli ve uygun miktarda denetim kanıtı elde etmesi zorunludur.

2.2. Denetimde Kanıt

Denetim kanıtı, *“işletmeye ait bilgilerin önceden saptanmış olan ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacı ile denetçi tarafından kullanılan, denetçinin işletme hakkındaki görüşünü şekillendiren her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır”* olarak tanımlanabilir. Başka bir deyişle, denetim kanıtı işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına karar verirken denetçi tarafından toplanan ve değerlendirilen tüm bilgi kümesi olarak tanımlanır (Yoon vd., 2015: 431). Denetçinin görüşüne dayanak oluşturacak yeterli sayıda kanıtı olmalıdır. Kanıt sayısı belirlenirken işletme iddiasının önem düzeyi, denetçinin işletmede karşılaşacağı risk unsurları, toplanan kanıtların niteliği, ekonomik etkenler ve evrenin büyüklüğü yani işletmenin muhasebe işlemlerinin büyüklüğü göz önünde bulundurulmalıdır (Erdoğan vd., 2014: 18). Denetim kanıtının yeterliliğini etkileyen unsurlar;

- **Önemlilik:** Elde edilecek kanıt, işletme iddiasının önemlilik düzeyi ile ilişkilidir. Genel olarak mali tablolarda yer alan önemli bir hesap için, önem düzeyi daha düşük olan başka bir hesaba göre daha fazla denetim kanıtı toplanması gerekmektedir. Dolayısıyla yönetime ait bir iddianın önemlilik düzeyi ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru orantı bulunmaktadır. Denetçi, hesapların önemlilik düzeyine göre uygulayacağı denetim prosedürlerini belirler. Önemlilik düzeyi denetçinin mesleki muhakemesine göre belirlenir ve

yatırımcının kararlarını etkileyebilecek her bilgi önemli olarak kabul edilmektedir (Bozkurt, 2012: 55).

•Risk: Denetçi, genel denetim stratejisini ve denetim planını oluştururken işletmenin hesaplarını inceleyerek risk değerlendirmesi yapmakta ve hata ile hile riski yüksek hesapları denetim hedefi haline getirmektedir. Dolayısıyla risk unsuru ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru orantı bulunmaktadır. Denetçinin incelediği bir hesapta risk düzeyi yüksek ise, toplanacak olan denetim kanıtı sayısı da artmaktadır (Toroslu, 2016: 162).

•Nitelik: Toplanacak kanıt sayısını kanıtın türü ve güvenilirliği de etkilemektedir. Kanıtın güvenilirliği ile toplanacak kanıt sayısı arasında ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Kanıtın güvenilirliği arttıkça toplanacak kanıt sayısı azalmaktadır. Denetim kanıtının güvenilir olması elde edildiği kaynağa ve yapısına bağlıdır. Denetim kanıtının güvenilirliği açısından gerçekleştirilecek bir değerlendirmede; işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtların işletme içerisinden elde edilen kanıtlara, muhasebe ve iç kontrol sisteminin etkin olduğu bir işletmeden elde edilen kanıtların yetersiz iç kontrole sahip bir işletmeden elde edilen kanıtlara ve denetçi tarafından elde edilen kanıtların muhasebe bilgi sisteminden elde edilen kanıtlara göre daha güvenilir olduğu varsayılmaktadır (Karacan ve Uygun, 2016: 240).

•Ekonomik Etkenler: Denetçiler denetim faaliyetleri sırasında maliyet unsurunu da dikkate almak zorundadırlar. Gerçekleştirilen denetim çalışmaları, ekonomik etkenler göz önünde bulundurularak makul bir zamanda ve makul bir maliyetle tamamlanmalıdır. Dolayısıyla toplanacak denetim kanıtı sayısı denetimin maliyeti ile doğrudan ve aynı yönlü bir ilişki içerisindedir. Kanıt sayısı arttıkça maliyet de artmaktadır (Durmuş vd., 2018: 72).

•Ana Kütlenin Büyüklüğü: Finansal tabloları oluşturan işletme iddialarının ait olduğu yığın bilgiye ana kütle adı verilmektedir. Dolayısıyla denetçi toplayacağı denetim kanıtı sayısını belirlerken ana kütle büyüklüğünü tespit etmeli ve örneklem sayısına karar vermelidir. Ana kütleliyi oluşturan birimlerin sayısı ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru orantı vardır. Ana kütledeki birim sayısı arttıkça toplanacak kanıt sayısı da artmaktadır (Bozkurt, 2012: 56).

Denetim kanıtları denetçi görüşünü etkileyeceği için mutlaka güvenilir olmalıdır. Denetim kanıtlarının güvenilir olması çeşitli etmenlere bağlıdır. Denetim kanıtlarının güvenilirliğine etki eden unsurlar aşağıda ele alınmıştır (Güredin, 1997: 111-113; Selimoğlu ve Uzay, 2011: 130).

• Kanıtın ilgili olması (Geçerlilik): Denetim kanıtının geçerliliği, denetçinin görüşüne etki edebilme derecesi ile ilgilidir. Denetim kanıtı ile denetimin amacı arasında anlamlı bir ilişkinin kurulması gerekmektedir.

• Kanıtın elde edildiği kaynak: Kanıtın elde edildiği kaynak, güvenilirlik derecesini etkilemektedir. Dolayısıyla denetçinin doğrudan elde ettiği kaynaklar, dolaylı yoldan elde ettiği kaynaklara göre daha güvenilirdir.

• Zamanlılık: Elde edilen kanıtlar ilgili döneme ait veya ilişkili olmalıdır. Bununla birlikte kanıtın oluşturulmasına dayanak olan denetim konusunun kanıt elde edilme zamanı da güvenilirliği arttırmaktadır. Dönen varlıklar, gelir ve gider hesapları genellikle dönem sonunda incelenerek kanıt oluşturulmaktadır.

• Nesnellik: Söz konusu dayanak denetim konusuna ait görüşün farklı denetçileri aynı yönde etkilemesine kanıtın nesnelliği adı verilmektedir. Bu tür kanıtlar objektif kanıtlardır. Fiziki sayım sonucu elde edilen kanıtlar, kanıtın objektif olmasına örnek oluşturmaktadır.

Gerekli olan denetim kanıtının miktarının belirlenmesi için ise denetçi, önemli yanlışlıklara ilişkin risk değerlendirmelerinin yanı sıra elde edilen denetim kanıtlarının kalitesine göre mesleki muhakemesini kullanmaktadır (Zuca, 2015: 701). Bir başka deyişle, elde edilen denetim kanıtı, gerçekleştirilen denetim prosedürlerine ve dayanak denetim konusuna ilişkin bilgiler içermeli ve bu bilgilerin güvenilir olması gerekmektedir. Denetim kanıtının güvenilirliği arttıkça da denetçinin elde edeceği denetim kanıtı sayısı azalmaktadır (Çetinkaya, 2017: 117).

Bağımsız denetimde bir kanıtın geçerli olabilmesi için denetçi görüşüne etki etmesi gerekmektedir. Kanıtın kaynağı da kanıtının güvenilirliğini etkilemektedir. İşletme dışı bağımsız kaynaklardan sağlanan kanıtların güvenilirliği daha fazladır. Ayrıca denetim kanıtlarının objektif olması bağımsız denetçinin görüşünde tarafsız davrandığını gösterir ve denetimin kalitesini artırabilir.

Bağımsız Denetim Standardı 500'de yer alan 11. maddeye göre denetim kanıtlarının güvenilirliğine ilişkin şüpheler şu şekilde açıklanmıştır;

• Bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtının, bir başka kaynaktan elde edilen denetim kanıtıyla tutarsız olması,

• Denetçinin denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin güvenilirliğine ilişkin şüphesinin olması,

durumunda denetçi sorunun çözülmesi için prosedürlerde yapacağı değişiklikleri veya yapılacak eklemelere karar vermelidir.

Bu bilgiler ışığında bağımsız denetim faaliyetlerine denetçi görüşüne temel oluşturan denetim kanıtları denetimin tarafsız ve şeffaf bir şekilde yapıldığının göstergesidir. Kanıtların yetersiz olması sonucu belirtilen görüş denetimin güvenilirliğinin sorgulanmasına neden olmaktadır. Bağımsız denetçi tarafından elde edilen kanıtların nesnel, zamana uygun, kaynağının sağlam olması ve geçerli olması gerekir.

2.3. Denetimde Görüş

Bağımsız denetimde denetçinin amacı elde edilen denetim kanıtları finansal tablolar hakkında görüş oluşturmak ve denetçi görüşünün dayanaklarının da açıklandığı raporu kamuoyu bilgisine sunmaktır (BDS 700, md.6). Bağımsız denetçi finansal tabloların önemli yanlışlık ve hata içermediğine ilişkin makul bir güvence sunarken, görüşüne dayanak teşkil eden denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olup olmaması ve düzeltilmemiş yanlışlıkların toplu olarak önemli olup olmadığına dikkat etmektedir (BDS 700, md. 11).

Bağımsız denetçiler denetim faaliyetleri sonucunda olumlu görüş, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma ve şartlı görüş olarak rapor sunabilmektedir. Bağımsız Denetim Standardı 705’de denetçi görüşleri olumlu görüş ve olumsuz görüş dışında bir görüş olarak belirtilmiştir. Olumlu görüş dışındaki bir görüş ise, finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş veya görüş vermektan kaçınmadır (BDS 705, md.5). Bağımsız denetçi denetim kanıtlarına dayanarak finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği sonucuna varırsa olumlu görüş dışında bir görüş belirtmektedir.

Bağımsız denetim görüşleri ele alınırsa;

- Olumlu Görüş: Mali tabloların gerçeği yansıttığı anlamına gelmektedir (Gücenme, 2004; 57-58).

- Olumsuz Görüş: Finansal tabloların gerçeği yansıtmadığını ifade etmektedir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların finansal tablolar için önemli ve yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verir (BDS 705, md.8).

- Şartlı Görüş (Sınırlı Olumlu Görüş): Mali tabloların güvenilirliği bozmayacak aykırılıkların olması durumunda ise şartlı görüş raporlanmaktadır (Gücenme, 2004; 57-58).

- Görüş Bildirmekten Kaçınma: Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş vermektan kaçınır (BDS 705, md.8).

Tablo 1. Olumlu Görüş Dışındaki Görüşün Dayanakları (BDS 705, A1)

Görüşe Teşkil Eden Hususun Niteliği	Finansal Tablolara Etkisi	
	Önemli Ancak Yaygın Değil	Önemli ve Yaygın
Finansal Tablolar Önemli Yanlışlıklar İçermektedir	Sınırlı olumlu Görüş	Olumsuz Görüş
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememektedir	Sınırlı olumlu Görüş	Görüş Bildirmekten Kaçınma

Tabloda belirtilen bilgilere göre yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi ve elde edilen kanıtlarda bulunan yanlışlıkların önemli ve yaygın olması denetçileri görüş bildirmekten kaçınma yönünde rapor belirtmeye sevk etmektedir. Yeterli ve uygun denetim katını elde edilmemesine rağmen finansal tablolardaki hata ve yanlışlıkların yaygın olmaması tahmin ediliyorsa bağımsız denetçi görüşünü sınırlı olumlu görüş olarak belirtmektedir.

Denetim faaliyeti bir süreçtir ve bu süreç sonunda denetçi denetim raporu ile görüşünü ve görüşüne dayanak teşkil eden kanıtları sunmaktadır. Denetim raporunda yer alan unsurlar şu şekilde sıralanmıştır (BDS 700, md. 20T);

- ✓ Başlık
- ✓ Denetçi görüşü
- ✓ Görüşün dayanağı
- ✓ Kilit denetim konuları
- ✓ Yönetimin ve üst yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumlulukları
- ✓ Bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumlulukları
- ✓ Mevzuattan kaynaklanan diğer yükümlülükler

Denetim raporunda ilk bölüm olan görüşte denetçinin denetim faaliyetleri sonucunda elde ettiği kanıtlara dayanarak oluşturduğu görüş yer almaktadır. Bu bölümden sonra ise görüşün dayanağı bölümünde denetçinin denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varıp varmadığı belirtilir (BDS 700, md.23;28). Bağımsız denetçi raporunu inceleyen kullanıcılar için en önemli husus bağımsız denetçinin belirttiği görüştür. Bu görüşün dayanakları ise açık ve net bir biçimde ortaya konmalıdır.

Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetleri sonucunda hazırladığı raporlar finansal tablo kullanıcılarını yakından ilgilendirmektedir. Denetçilerin bağımsızlığını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınması, bağımsızlığını zedeleyecek işletmelerin denetiminde bulunmaması denetim süreci sonucunda oluşan görüşün güvenilirliği açısından oldukça önemlidir.

2.4. Denetim Kanıtı Bist Uygulaması

Bağımsız denetim raporunda denetçinin görüş bildirmesi için yeterli ve güvenilir kanıtlara ihtiyacı vardır. Kamuoyu Aydınlatma Platformu üzerinden alınan veriler ile Borsa İstanbul şirketleri içinde yer alan şirketlerin denetiminde denetçilerin görüş bildirmekten kaçındığı şirketler ve finansal raporların düzenlendiği yıllar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2. Denetçinin Görüş Bildirmekten Kaçındığı Şirketler Ve Yıllar

ŞİRKETLER / YILLAR	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008
ROYAL HALI A.Ş.		X								
MMC SANAYİ A.Ş.	X	X								
KERVANSARAY HOLD. A.Ş.		X	X							
MAZHAR ZORLU HOLD. A.Ş.	X	X	X	X	X	X	X	X		
EGEPLAST A.Ş.	X	X	X	X	X	X	X	X		
BİS ENERJİ A.Ş.		X	X							
EGELİ&CO A.Ş.		X		X						
ANSA YATIRIM HOLD.			X							
DARDANEL GIDA A.Ş.						X	X	X	X	
PRİZMA PRES A.Ş.						X				
ERBOSAN ERCİYES A.Ş.						X				
VAKIF GMYO A.Ş.									X	

Buna göre 2008 ile 2017 yılları arasında 12 şirket için denetçiler tarafından görüş bildirmekten kaçınma yönünde görüş oluşturulmuştur. Görüş bildirmekten kaçınma nedenleri içerisinde denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun kanıt bulunamaması, finansal tabloların uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmaması ve şirketin finansal performans ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi bulunan işlemlerin olması yer almaktadır. Yeterli ve uygun kanıt elde edilemediği için görüş bildirmekten kaçınma yönünde görüş bildirilen işletmeler ve finansal raporlama dönemi aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 3. Yeterli Ve Uygun Kanıt Olmaması Nedeniyle Görüş Belirtilmeyen İşletmeler ve Finansal Raporların Hazırlandığı Yıllar

ŞİRKETLER / YILLAR	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008
ROYAL HALI A.Ş.		X								
MMC SANAYİ A.Ş.		X								
KERVANSARAY HOLD. A.Ş.		X	X							
ANSA YATIRIM HOLD.			X							
VAKIF GMYO A.Ş.									X	

Tablo 2'ye göre denetçilerin görüş belirtmediği 12 şirketten 5'i yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi nedeniyle bu yönde görüş belirtilmiştir. Görüşe dayanak oluşturan hususlar işletmeler açısından ele alınmıştır.

Royal Halı A.Ş.: Royal Halı A.Ş. finansal raporları incelendiğinde görüşün dayanaklarından bazı önemli noktalar ele alınmıştır. Buna göre, ilişkili taraflardan alacaklarda herhangi bir protokol bulunmamaktadır. Gelecek aylara ait giderler kaleminde mutabakata varılamamıştır. Vadesi geçmiş banka kredileri, faktoring borçları, finansal kiralama borçlarının bir kısmı ile yapılandırma protokolü imzalanmış ancak protokol imzalanmayan borçlar finansal tablolara yansıtılmamıştır.

MMC Sanayi A.Ş. : MMC Sanayi A.Ş. finansal raporları incelendiğinde öne çıkan hususlar ele alınırsa, işletmenin iç kontrol sistemi bulunmamaktadır. Ortaklara borçlar ve ortaklardan alacaklar kalemlerinde mutabakata varılamamıştır. Personel maaşları ve kıdem tazminatları ödenmemiş ve bununla alakalı bir ödeme planı sunulmamıştır. Vergi daireleri ve Sosyal Güvenlik kurumlarından geçmiş borçlara ilişkin mutabakat mektubu alınmamıştır.

Kervansaray Holding A.Ş.: Kervansaray Holding A.Ş. finansal raporları incelediğinde öne çıkan hususlar ele alınırsa, işletmenin kayıtlarında bulunan taşınmazlara ait tapularda mutabakat sağlanamamıştır. İşletmenin stoklarında yer alan bazı kalemlerde hiç hareket görülmemesi veya az hareket görülmesi nedeniyle net gerçekleşebilir değer belirlenememiş ve stok değer düşüklüğü tespit edilememiştir. İşletme bir özel bankaya Euro cinsinden borcunun anapara taksiti ve faiz borcunu ödememiştir.

Ansa Yatırım Holding A.Ş.: Ansa Yatırım Holding A.Ş. 7 Haziran 2016 tarihinde yönetim kurulu toplantısında esas sözleşmede değişiklik yapma kararı almış ve Marka Yatırım Holding A.Ş. ismiyle faaliyetlerine devam etmektedir. Şirketin finansal raporlarında görüş bildirmekten kaçınma dayanakları ele alınırsa, 10 Nisan 2014 yılında yapılan değerlendirmede şirketin sermaye kaybı %61,34 olarak belirlenmiştir. Şirket Turizm ve Oto Kiralama sektöründe faaliyette bulunan bir işletmenin %97,50'sine tekabül eden hisselerini değerlendirme raporu olmadan daha düşük bir bedel ile satmıştır. Şirketin vadesi geçmiş ve yapılandırılmamış vergi borcu bulunmaktadır.

Vakıf GMYO A.Ş.: Vakıf GMYO A.Ş. finansal raporları incelendiğinde, işletmenin finansal performansı ve nakit akımları Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtılmamıştır.

Denetçilerin görüş belirtmediği şirketlerin finansal raporları incelenmiş ve bu görüşün nedenleri açıklanmıştır. Denetim kanıtlarının denetçinin görüşüne dayanak teşkil etmesi nedeniyle yeteri kanıtların elde edilememesi denetimi yapılan işletme ve denetçi açısından zaman kaybı ve maddi kayba neden olmaktadır. Bu nedenle denetçilerin için denetim kanıtları yapılan denetim faaliyetinden sonuç alınması için oldukça önemlidir.

3. SONUÇ

Ekonomik sınırların ortadan kalkması ile birlikte yatırımcıların, kredi kuruluşlarının ve devletlerin kaliteli ve doğru finansal bilgilere ihtiyacı artmıştır. İşletmeler yaratıcı muhasebe ile birlikte finansal tablolarında maskeleyerek finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkilemektedir. Bu durumun önüne geçmek için bağımsız denetim faaliyetleri önem kazanmış ve finansal tablo kullanıcıları için makul bir güvence vermektedir. Bağımsız denetçilerin görüşüne dayanak oluşturan denetim kanıtları denetim faaliyetleri için oldukça önemlidir. Denetçilerin görüşünü sunarken yeterli ve kaliteli kanıtlar elde etmesi belirttiği görüşün temeli güçlendirirken, işletme ve finansal tablo kullanıcıları için güven unsurudur.

Denetçi, denetim kanıtının yeterli ve uygun olmasını mesleki muhakemesini kullanarak belirlemektedir. Ancak denetim kanıtının yeterli olması; önemlilik, risk, nitelik, ekonomik etkenler ve ana kütlenin büyüklüğüne bağlıdır. Bununla birlikte kanıtların uygunluğu ilgili olmasından, kaynağından, zamanlamasından ve nesneliliğinden etkilenmektedir. Denetçi elde ettiği kanıtlar doğrultusunda Olumlu Görüş veya Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş bildirir.

Bağımsız denetçilerin yeterli ve nitelikli kanıt elde edememesi denetim faaliyeti sonucunda “görüş vermekten kaçınma” olarak yansımaktadır. Bu çalışmada Borsa İstanbul’da yer alan şirketlerin 2009-2017 yılları dönem sonu finansal raporları ele alınmış ve denetçilerin görüş bildirmekten kaçındığı işletmelerin finansal raporları incelenmiştir. Belirtilen dönemler arasında 12 işletme için bağımsız denetçiler görüş bildirmemişlerdir. Denetim kanıtları açısından ele alınırsa 12 işletmeden 5’inde yeterli kanıt elde edilememiştir. Denetçilerin görüşüne temel oluşturan nedenler içerisinde ise en önemli hususlar finansal tablo kalemlerinde yer alan tutarlarda mutabakat sağlanamaması, kredi ve vergi borçları yer almaktadır.

KAYNAKÇA

- Bozkurt, Nejat (2016). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Çetinkaya, Neslihan. (2017). Risk Odaklı İç Denetimde Denetim Kanıtının Kalitesinin Önemi ve Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1). 109-133.
- Durmuş, Ahmet Fethi, Fikret Otlu, Özge Özkan. (2018). Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*. 9(1). 66-88.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 51-63.
- Erdoğan, M., Elitaş, C., Erkan, M., & Aydemir, O. (2014). *Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası*. Yalova: Gazi Kitabevi.
- Gücenme, Ümit. (2004). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Akademi.
- Güredin, E. (1997). *Denetim*. İstanbul: Beta Basım Dağıtım.
- Kamu Gözetim Kurumu, Bağımsız Denetim Standartları 700-705 Hakkında Tebliğ, 18 Mart 2014
- Karacan, Sami ve Rahmi Uygun. (2016). Denetim ve Raporlama. Kocaeli: Umutepe Yayınları.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Munteanu, V., M. P. Zamfir, C.F. Florea, (2018), Application of the Sampling Selection Technique in Approaching Financial Audit, *Academic Journal of Economics Studies*, 4(1), 123-132.
- Sayar, A.R. Zafer. (2013). *Bağımsız Denetimin Kamu Gözetiminde Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneği*. Ankara: Türmob Yayınları.

- Selimoğlu, Seval Kardeş ve Şaban Uzun (Ed). Selimoğlu, S. M. Özbirecikli, Ş.Uzun, G. Kurt, A. Alagöz, S. Yanık(2011). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Toroslu, Vefa. (2016). Finansal Tablolar Denetimi. Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Uzun, H. (2015). *TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uzun, Ş. ve S. B. Bayat (2015). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışmalı Konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,21(5), 1503-1513.
- Yılancı, Münevver, Birol Yıldız ve Murat Kiracı. (2016). Muhasebe Denetimi. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yıldırım, H., & İNEL, M. N. (2012). Muhasebe Denetiminde Örneklem Tekniklerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir İnceleme. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 261-276.
- Yoon, K., L. Hoogduin ve L. Zhang (2015). Big Data as Complementary Audit Evidence. *American Accounting Association*, 29(2), 431-438.
- Zuca, S. (2015). Audit Evidence - Necessity to Quality a Pertinent Opinion. *Procedia Economics and Finance*, 20, 700-704.