

İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ VARSAYIMI VE DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

GOING CONCERN ASSUMPTION AND THE AUDITOR'S RESPONSIBILITY

Şükrü Mete TEPEGÖZ **, Hasan TÜREDİ***

ÖZET: “İşletmenin sürekliliği varsayımı ve denetçinin sorumluluğu” konulu çalışmanın amacı, işletmenin sürekliliğinin önemini vurgulamak, mali tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasını, denetçinin bu konudaki sorumluluğunu ve denetim sonuçlarında sürekliliğin olup olmamasına göre nasıl raporlanması gerektiği konularını açıklamaktır.

Bu amaçla, 570 numaralı Uluslararası Denetim Standardı (UDS) başta olmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları ve UDS ile Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın ilgili hükümleri kapsamında “İşletmenin Sürekliliği” kavramı incelenmeye çalışılmıştır.

Anahtar sözcükler: İşletmenin sürekliliği, Öngörülebilir süre, İşletmenin sürekliliği varsayımı, olumlu /olumsuz /şartlı görüş içeren raporlar,

ABSTRACT: "Going Concern Assumption and The Auditor's Responsibility" on the purpose of this study highlight the importance of going concern, management uses of going concern assumptions in the preparation of financial statements, The auditor and the audit results depending on whether it is continuity in its responsibilities in this regard, how to describe issues that should be reported.

For this purpose, 570 international auditing standards (IAS) International Accounting Standards and IAS with the Turkish Commercial Code (TCC) within the scope of the relevant provisions of the “Going Concern” concept was studied to examine.

Keywords: Going Concern, Predictable Time, Going Concern Assumption, Unqualified/Qualified/ Qualified Opinion Reports.

1. GİRİŞ

Çalışmada işletmenin sürekliliği kavramını, işletmenin sürekliliğiyle ilgili yönetimin sorumluluğunu, işletmenin sürekliliğine ilişkin denetimin sorumluluğunu, süreklilik kavramının denetim raporuna etkisini birlikte incelemektir.

Bundan sonraki bütün kısımlar, burada olduğu gibi, 11 punto ve tek satır aralıklı olarak, biçimlendirme bozulmadan yazılmalıdır. Aksi takdirde makale incelemeye alınmadan yazara iade edilecektir.

1.1. Muhasebenin Temel Kavramları

Mali Tablolar; bu bilgilerden yararlanacak ve kullanacak olan taraflara sunulmak üzere hazırlanır. Muhasebenin temel kavramları, ortak özellikleri kapsayan bir yapı oluşturmak

** SMMM, Bağımsız Denetçi, Finansbank Bankalar Caddesi Şubesi Banka Müdürü, İstanbul-Beyoğlu, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Muhasebe Denetim Doktora Öğrencisi, İstanbul-Türkiye, e-posta: mete.tepegöz@gmail.com

*** Prof. Dr., İstanbul Ticaret Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, İstanbul-Türkiye, e-posta: hturedi@ticaret.edu.tr

amacıyla yararlananlar ve kullanıcılar için düzenlenmiş ve yayınlanmıştır. Muhasebe standartlarını oluşturan bu kavramlar “Temel Muhasebe Kavramları” adını alırlar.

Temel muhasebe kavramları dünyada ilk kez, Amerikan Yeminli Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından yayınlanan Muhasebe Araştırma ve Muhasebe Yayın bültenlerinde yer almıştır. Amaç, mali bilgilerden yararlananlara açık, tutarlı, anlamlı, karşılaştırılabilir bilgiyi sunmaktır.

Ülkemizde ilk kez Maliye Bakanlığı ve Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) ilgili kavramlara ilişkin tebliğ yayınlamak suretiyle ortak özellikler belirlemiştir. (Maliye Bakanlığı 1 no.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, SPK Seri XI, 1 No.lu Tebliğ) İlgili çalışmalarda kavramlar; işletmenin sürekliliği, dönemsellik, tutarlılık, ihtiyatlılık, tam açıklama, önemlilik, sosyal sorumluluk, tarafsızlık, özün önceliği, kişilik, para ölçüsü olmak ve maliyet esası olarak sıralanmıştır.

1.2. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

İşlem muhasebesinin süreklilik ilkesi, hesapsal kişinin kuruluşta başlayan ömrünün sürekli olduğunu belirleyen temel bilgi, düşünce ve kanıdır (Yazıcı, 2001, s. 42).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Kurulu (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF) çalışmaları kapsamında yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kavramsal çerçeve 23. madde işletmenin sürekliliği kavramı “*Mali tablolar normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanır. Böylece işletmenin ne tasfiyeye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli ölçüde azalmayacağı varsayılır. Eğer böyle bir niyet ve ihtiyaç varsa mali tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe açıklanmalıdır*” şeklinde anlatılmıştır (s. 11).

İşletme iktisadi fayda sağlayan bir varlıktır. Bu anlamda işletmenin sürekliliği iktisadi yaşamın gerekliliğidir. İşletme faaliyetlerinin süreli olması genel iktisadi yapıyı ve işletmeden fayda sağlayan yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, müşteriler, kamu idaresi olarak çıkar sağlayan tarafları olumsuz etkiler. İşletmenin ömrünün süresiz olması ise işletmenin kendisini yenileme ve geliştirme zorunluluğunu doğurur ve neticede iktisadi yaşamın devamlılığını sağlar.

Sürekli şekilde devam eden kavramı, işletme yükümlülüklerinin yerine getirilmesine veya varlıklara ait edinim bedellerinin tahmin edilen süre içerisinde azar azar tüketilmesine imkân veren bir dönemi anlatır (Devlet Planlama Teşkilatı, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, 1970, s.18).

Ana sözleşmedeki sınırlama biçimseldir; sabitleri değerlendirme, geleceğe ait planlar ve öngörü saptamaları kurumun ömrünün sürekliliği temel kanısına göre yapılır (Yazıcı, 2001, s. 42).

Mali tablolar işletmenin öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerine devam edeceği varsayımına dayanarak düzenlenirler. İşletmeden fayda sağlayan ilişkili taraflar faaliyetlerin sürekli olarak ve düzenli bir biçimde yürütüldüğü ve yükümlülüklerin yerine getirildiğini bilmek isterler.

İşletmelerin faaliyetleri, süreçleri, paydaşları, paydaşların işletmeden beklentileri birbirinden farklı olduğundan bunların yansımalarını içeren sürdürülebilirlik raporlarının içeriği de işletmelere göre farklılaşmaktadır (Çalışkan, 2012, s. 156).

İşletmenin sürekliliği kavramı işletme gelir ve giderlerinin süreleri konularında da önem arz eder. Örneğin, uzun süreli tahvil ve bono çıkartılmasının doğal sonucu yıllara yaygın olmaktadır.

Mali tablolar normalde öngörülebilir bir süre içinde işletmenin sürekliliği varsayımı ile düzenlenirler. İşletme yönetiminin işletme faaliyetlerini durdurmak gibi bir niyetinin olmadığı ve bunu zorlayan koşulların da olmadığı varsayılır. Bu varsayımı tamamlayan başka bir varsayım ise dönemsellik varsayımdır. Oysa bilanço tarihlerinde işletmenin faaliyetleri durmamakta, sürmektedir. Ancak, işletmenin faaliyetlerinden sonuç çıkartabilmek ve alınacak önlemleri belirleyebilmek için işletmenin sonsuz ömrü daha kısa sürelerle bölünmektedir (Kaval, 2005, s.161).

İşletmenin sürekliliğini olumsuz etkileyecek çeşitli olay ve işlemler olabilir. İşletmenin sürekliliğini tehlikeye sokan etmenlere şu örnekler verilebilir (Güredin, 2010, s. 75).

- 1- Tekrarlanan faaliyet zararları ve çalışma sermayesi açıkları,
- 2- İşletmenin vadesi gelen borçlarını ödeme güçlüğü içinde olması,
- 3-Önemli müşteri kayıpları, su baskını, deprem gibi sigortalanmamış doğal afetlerin meydana gelmiş olması,
- 4- Önemli yönetici ve kilit personel kaybı,
- 5- İşletmenin faaliyetlerini tehlikeye sokabilecek hukuki dava gibi olayların olması vb.

İşletme sürekliliğini olumsuz etkileyecek olayların niteliği kadar, toplam içerisindeki payı da önemlidir. Örneğin, on beş adet bankada 100.000 TL kredi büyüklüğü olan bir işletmenin çalıştığı bankalardan bir tanesinin 1.000 TL limit azaltmasının kredi büyüklüğü üzerindeki etkisi önemsizdir denilebilir.

2. MALİ TABLOLARIN DENETİM SORUMLULUĞU

İktisadi açıdan denetleme, kurum ve işletmelerin yani tüm hesapsal kişilerin ve bunlarla ilişkisi olanların hak ve yararlarını korumak amacı ile bu hesapsal kişilerin yaptığı, yapmakta olduğu ve yapacağı iş olgularına ilişkin yazı, belge, kayıt, işlem, muhasebe, çizelge ve raporları tüm karar uygulama ve etkinliklerin usulüne uygunluğunu, bilimsel nesnel ve sır tutar bir biçimde incelemek, gözden geçirmek, anlamak, dinlemek, karşılaştırmak, ölçümlemek, yorumlamak, uyarmak, önerilerde bulunmak gibi iş ve işlemlerin tümüdür (Yazıcı, 2001,s. 10).

6102 no.lu Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın 397. maddesinde denetim“ (1) *Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun mali tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan mali bilgilerin, denetlenen mali tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir* “ şeklinde anlatılmıştır.

İlgili kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere denetçinin görevi yıllık faaliyet raporunda yer alan mali bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmamasını ölçümlemek olacaktır.

6102 no.lu Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın 397.madde 3.fıkrasında ise “*Şirketin ve topluluğun mali tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, mali tablolar ile birinci fıkra çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir*” şeklinde açıklanmıştır.

İlgili kanun maddesinde hangi hallerde denetimin tekrar yapılacağı ve denetçi görüşü konusuna değinilmiştir. Denetim zorunluluğu kanundan kaynaklanmaktadır.

Mali tabloların işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmasından işletme yönetimi sorumludur.

3. İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ İLE İLGİLİ YÖNETİMİN SORUMLULUĞU

Mali tabloların hazırlanmasında işletmenin devamlılığı kuralı geçerlidir. Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) “Mali Tabloların Sunuluşu” konusu paragraf 25 ve 26 da aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

“Yönetim, mali tabloları düzenlerken, işletmenin faaliyetlerini süreklilik içerisinde devam etme yetisini değerlendirir. Yönetimin şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetini sona erdirmeye niyeti veya mecburiyeti yoksa mali tablolar süreklilik kavramına göre düzenlenir. Yönetim, değerlendirmelerini yaparken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşullar farkındaysa bu belirsizlikleri açıklar. İşletme, mali tablolarını süreklilik esasına göre hazırlanmaması halinde bu hususu mali tablolarının düzenlenmesi sırasında dayandırdığı temel ve işletmenin süreklilik arz etmeyecek şekilde değerlendirilmesinin nedeni ile birlikte açıklar. İşletmenin sürekliliği kavramının uygunluğu değerlendirilirken yönetim, bununla sınırlı olmamakla 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 mali kaynaklara kolay ulaşma gibi bir geçmişe sahipse, işletmenin sürekliliği kavramının uygunluğu sonucuna ayrıntılı analizlere girilmeden ulaşılır. 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 unsur dikkate almak zorundadır” (s.281-282).

Süreklilik varsayımında, bir işletme öngörülebilir bir gelecek için ticarete devam ediyor görülür. Genel amaçlı mali tablolar, yöneticilerin işletmeyi tasfiye etmek gibi bir niyeti yoksa veya yönetim herhangi bir nedenle faaliyetlerini durdurmak amacı taşııyorsa işletmenin sürekliliği temelinde hazırlanır. Özel amaçlı mali tablolar, işletmenin sürekliliği temelinde alakalı olduğu bir mali raporlama çerçevesine göre hazırlanmış olabilir de olmayabilir de (örneğin, işletmenin sürekliliği temeli belirli ülkelerde bir vergi temeline göre hazırlanmış bazı mali tablolar için alakalı değildir) (Türmob Yayınları 461, 2013, s.691).

Yönetim, sürekliliği değerlendirirken mali tabloların düzenlendiği tarihten itibaren geleceğe ilişkin en az on iki ayı kapsayacak zaman dilimi için bir öngöründe ve yargıda bulunmalıdır. Bu yargıya varma konusunda yönetim tüm mevcut bilgileri dikkate alır. İşletmenin büyüklüğü, faaliyet konusu, mevcut pazar, gelecekte pazarın durumu, işlemlerin karmaşıklığı bu yargıyı etkileyen faktörlerden bazılarıdır. Geleceğe ilişkin öngörü, mali raporun hazırlandığı zamanda elde edilen bilgi, belge ve tahminlere dayandırılır.

TMS 1 no.lu standart, mali tablolar dışında, işletmeleri yönetim tarafından yapılan mali yorumu da sunmaya teşvik eder ve mali durumun ana özelliklerini ve karşı karşıya kaldığı temel belirsizlikleri açıklar (KPMG Yıllık Mali Tablolar Rehberi, 2014, s.17).

Bu rapor içeriğinde,

- a) Mali etkinliği ve verimliliği etkileyen ana faktör ve etkiler
 - İşletmenin faaliyette bulunduğu çevre değişiklikleri;
 - İşletmenin bu değişikliklere ve etkilerine verdiği yanıt ve
 - İşletmenin mali etkinlik ve verimliliği sürdürmek ve arttırmak için kullandığı yatırım ve kar dağıtım politikası
- a) İşletmenin finansman kaynakları ve sermaye yükümlülüklerinin hedeflenen oranı
- b) İşletmenin TMS ye göre mali tablosunda olmayan kaynakları gibi veriler açıklanır.

4. İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ YÖNÜNDEN DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

Bağımsız denetçinin sorumluluğu yönetimin; işletmenin devamlılığı varsayımının doğru olup olmadığına dair yeterli uygun denetim kanıtı toplamak, toplanan denetim kanıtına dayanarak, işletmenin sürekliliği yeteneği üzerinde ciddi bir şüphe olup olmadığını sonucuna varmaktır (Türmob Yayınları 461, 2013, s.692).

Denetçi öncelikle işletmenin, sürekliliğe ilişkin bir değerlendirme yapıp yapmadığını uygun denetim kanıtları toplamak suretiyle anlamaya çalışmalıdır.

Denetçinin, denetim konusu ile ilgili olarak bir görüşe ulaşmak ya da görüşünü kuvvetlendirmek amacı ile yararlandığı her tür bilgi, belge ve işleme denetim kanıtı adı verilir. Denetçi, denetim konusu ile ilgili olarak bir görüşe ulaşmada, denetim kanıtlarının hem sayı hem de nitelik yönünden yeterli olmasını ister (Türedi, 2007, s.58).

Denetim kanıtlarının incelenmesinden sonra denetçi yönetimin işletme sürekliliğine ilişkin çalışma yapıp yapmamasına göre farklı iki yol izler.

Yönetim, sürekliliğe ilişkin bir çalışma yapmışsa; işletme sürekliliğine ilişkin değerlendirmede, yönetimin varsayımları tartışılacak ve süreklilik ile ilgili ciddi şüphe uyandıracak olaylar ve durumlar olup olmadığı araştırılır. Bu çalışmada yönetimin sürekliliği ele alış yöntemleri de incelenmelidir. Belirsizliğe ilişkin sonuca ulaşıldıktan sonra denetçi raporunu düzenler.

Eğer yönetim, sürekliliğin değerlendirilmesine ilişkin bir çalışma yapmamışsa; denetçi, yönetimle birlikte işletmenin sürekliliği varsayımının amacı ve gerekçelerini tartışmalıdır. İşletmenin sürekliliği değerlendirme yeteneği ve sürekliliği engelleyen durum ve hususların tespitine yönelik soruşturma çalışması yapar.

Denetçi, işletmenin sürekliliği kavramının uygunluğunu değerlendirilirken en azından raporlama dönemi sonundan (bilanço tarihinden) sonraki on iki aya ilişkin mevcut bilgileri dikkate almalıdır. İşletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirilme yönetim tarafından bilanço tarihinden sonra on iki aydan kısa süreli olarak yapılmış olursa on iki aylık bir süreyi kapsayacak şekilde düzeltilmesi sağlanmalıdır.

Büyüyen organizasyon yapıları, teknoloji ile birlikte gelişen imalat yöntemleri, büyüdükçe karmaşık hale gelen faaliyetler işletme varlıklarını korumak ve verimliliği ölçmek ve değerlendirmek için etkin iç kontrol sistemleri kurulmasını zorunlu hale getirdi. Etkin bir iç kontrol sistemi kurabilmek için, işletmenin organizasyon yapısı, muhasebe sistemi, insan kaynakları süreçlerinin mevzuata ve yönetimin hedeflerine uygun düzenlenmesi gerektirmektedir.

İç denetimin görevi faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini ölçmek, tahlil etmek ve raporlamaktır. Bu nedenle iç denetçi; iç kontrol sistemini gözden geçirmek ve değerlendirmek, işletme varlıklarının korunması yönünde çalışmalar yapmak, yönetimin isteklerine uyulup uyulmadığını araştırmak, muhasebe işlemlerinin mevzuata uygunluğunu araştırmak gibi çalışmalar yapar. Bütün bu çalışmalar, bağımsız denetimin konusu içindedir. Etkin bir iç kontrol sistemi, bağımsız denetimin vazgeçilmez unsurudur. İç denetçinin çalışmaları ile bağımsız denetçi zaman ve maliyet tasarrufu sağlar, kontrol riskinin azalması ile genel olarak denetim riski de azalır. Önemli hataların ortaya çıkarılması olasılığı artar. İşletmenin sürekliliğini engelleyecek muhtemel risklerin erken teşhisinde iç denetçinin çalışmaları bağımsız denetçi için önem taşır.

Düzgün işleyen ve faaliyet geliri elde eden bir işletmede süreklilik tahlilinin ayrıntılı denetim teknikleri ile yapılmasına gerek yoktur. Ancak, sürekliliğe ilişkin ciddi şüphe ve

bulgular olması durumunda denetçi ek denetim teknikleri uygular. Kanıtları artırmaya yönelik tedbirleri alır. Bu denetim tekniklerin bazıları aşağıda sunulmuştur.

- Yönetim, işletme sürekliliğine ilişkin değerlendirme yapmamışsa, bu değerlendirmeyi yapmasını istemek,

- Yönetimin, sürekliliğe ilişkin olumsuzluğa karşı geleceğe yönelik planlama yapmasını istemek, bunların sürekliliği sağlayacak şekilde planlanıp planlanmadığını ölçmek ve uygulamasının sonuçlarını değerlendirmek,

- İşletmenin son dönem mali tabloları, nakit akışları, borç kaynak yapısı ve vadeleri ile geleceğe yönelik tahminleri incelemek, geçmiş dönemle birlikte değerlendirmek,

- Mali tablolarda kullanılan verilerin güvenilir olup olmadığını ve tahmine yönelik yeterlilikte olup olmadığını değerlendirmek,

- Tahminlere konu belge ve bilgilerin güncelliğini sağlamak,

- Yönetimden, geleceğe ilişkin tahminleri için yönetim beyanı istemek.

Yönetimden sorumlu olanların tümünün yönetime katılmadığı ve işletme sürekliliği varsayımını gerçekleştirmeyecek ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya durumların öngörüldüğü zamanlarda denetçi yönetişimde olanlarla iletişim kurar. Yönetimden talep edilen belirsizliklere ilişkin düşünceler, sürekliliğe ilişkin kullanılan yöntemler ve mali tablolardaki açıklamaların yeterliliği bu durumda yönetişimden sorumlu olanlardan talep edilir.

5. İŞLETME SÜREKLİLİĞİNE İLİŞKİN BULGULARIN DENETİM RAPORUNA ETKİSİ

TTK 403. maddesinde; “Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar” denilmekte ve değerlendirme esasları konusunda UDS ve TMS'ye atıfta bulunmaktadır.

Bağımsız denetimin belki de en önemli sonucu; denetçinin yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırılmalı olarak hazırlanmış, mali tabloları konu alan bir rapor düzenleyecek olmasıdır (Akbulut, 2014, s.403).

5.1. İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Geçerli Olması Durumu

5.1.1. Olumlu Görüş

Denetlenen mali tablolar, işletmenin sürekliliğine ilişkin bir sorun bulunmadığı sonucuna ulaşıyorsa olumlu rapor düzenlenir. Olumlu görüş için, mali tabloların genel standartlara, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu yanı sıra yönetimin işletmenin sürekliliğine ilişkin varsayımını ortadan kaldıracak nitelikte ciddi bir denetim kanıtının bulunmaması gerekmektedir.

Olumlu görüş örneği;

“Görüşümüze göre konsolide mali tablolar, Rönesans Holding A.Ş. ve bağlı ortaklıklarının 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla mali durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait mali performansını ve nakit akışlarını Türkiye Mali Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir şekilde sunmaktadır” (Rönesans Holding A.Ş. ve Bağlı Ortaklıklarının 31 Aralık 2013 Tarihli Denetçi Raporu).

5.1.2. Olumlu Görüş (Konu Vurgusu)

İşletme sürekliliği varsayımının geçerli olması ancak önemli bir belirsizliğin bulunması durumunda yine olumlu görüş bildirilir. Ancak konu vurgusu yapılır. Mali tablolarda işletmenin

ticaretinin normal işleyişinde varlıkların paraya çevrilemeyeceği, yükümlülüklerini yerine getiremeyeceği olasılığı varsa ve bunlar dipnotlarda açıklanmışsa konuya vurgu yapılmalıdır.

Olumlu görüş (konu vurgusu) örneği;

“Görüşümüzü değiştirmeden, 31 Aralık 20X1’de sona eren yıl boyunca şirketin ZZZ miktarında net kayba uğradığını açıklayan mali tablolar içerisindeki not X’e dikkat çekiyoruz ve bu tarih itibarıyla şirketin cari yükümlülükleri kendi varlıklar toplamını YYY oranında aşmıştır. Bu koşullar not X’de sunulan diğer meselelerle birlikte şirketin başarılı bir işletme olarak devam edebilme hususunda büyük bir kuşku uyandıran önemli bir belirsizlik mevcudiyetine işaret etmektedir” (Türmob Yayınları 461, 2013, s.705).

Mali tabloların birden fazla önemli belirsizlik içermesi durumunda ise denetçi şartlı görüş belirtilmelidir.

5.1.3. Şartlı Görüş

Denetçinin incelenen mali tablolar hakkında genel olarak olumlu görüş taşımasına karşın, bazı konularda görüşüne şart koyması ve bunu açıklaması şeklindedir. Bunun anlamı bazı istisnalar haricinde mali tabloların bir bütün olarak doğru kabul edilmesidir (Bozkurt, 2009, s. 369).

Şartlı görüş örneği;

“Sınırlı denetimimize göre, Şartlı Sonucun Dayanağı paragrafında belirtilen hususların ara dönem mali bilgilerde gerektirebileceği düzeltmeler hariç olmak üzere, ilişikteki ara dönem mali bilgilerin, FENİŞ ALÜMİNYUM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.’nin 30 Haziran 2014 tarihi itibarıyla mali durumunun, mali etkinlik ve verimliliğinin ve aynı tarihte sona eren altı aylık döneme ilişkin nakit akışlarının Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünümünü sağlamadığı kanaatine varmamıza sebep olacak herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.

Dikkat Çekilen Hususlar;

1. 1 no’lu mali tablo dipnotunda detaylı olarak açıklandığı üzere; Şirket, 09 Eylül 2013 tarihi itibarıyla üretimini durdurarak çalışanların iş akitlerini feshetmiştir. Gelişmeler ve özel durum açıklamalarından sonra Borsa İstanbul tarafından şirkette inceleme başlatılmış ve 17.09.2013 tarihinde, uluslararası pazardan çıkarılarak gözaltı pazarına alınmıştır. Şirketin gözaltı pazarındaki durumu rapor tarihi itibarıyla devam etmektedir.

2.Önceki bağımsız denetçinin 31.12.2013 tarihli mali tablolara ilişkin bağımsız denetim tedarikinden kaynaklanan hususların, işletmenin sürekliliğini olumsuz yönde etkilediği belirtilmiştir. Değerlendirmemiz sonucunda bu durumun rapor tarihi itibarıyla devam ettiği kanaatine varılmıştır” (Feniş Alüminyum San. Tic. A.Ş. 1 Ocak-30 Haziran 2014 Ara Hesap Dönemine Ait Özet Mali Tablolar ve Sınırlı Denetim Raporu).

5.2. İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Geçerli Olması Durumu

5.2.1. Olumsuz Görüş

Denetim kanıtlarının değerlendirilmesi sonucunda denetçi, denetim kanıtları yoluyla işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olmadığı yargısına varması durumunda, olumsuz görüş belirtir.

Sürekliliğe ilişkin varsayımın geçerli olmadığı hususundaki kanıtların hem önemli hem de yaygın olması durumu olumsuz görüş bildirmeyi gerektirir. İşletme yönetimi, mali tablolardaki belirsizliğe ilişkin unsurları ilgili tablo ve dip notlarda gösterse dahi olumsuz görüş devam etmelidir.

İşletme yönetimi, işletme sürekliliği varsayımının geçerli olmaması durumunda mali tabloları seçenek esaslı hazırlayabilir. (Örneğin, tasfiye esaslı) Bu durumda mali tablolarda yeterli açıklama yapılması şartıyla, söz konusu alternatif mali tablolar hakkında değiştirilmemiş bir görüş sunulabilecektir. Denetim raporunda konu vurgusu olan bir açıklama olmalıdır.

Olumsuz görüşlü raporlarda genellikle mevcut durumdan sapmanın ne kadar olduğu da yansıtılır.

Olumsuz görüş örneği;

“Olumsuz Görüşün Dayanakları,

1. Ticari alacakların doğrulamasına ilişkin yaptığımız çalışmaya göre:

1.1. Ticari alacakların 749.877 TL'lik kısmı (% 3,38) doğrulanmıştır.

1.2. İlişkili taraflardan ticari alacaklar bakiyesi hiç doğrulanamamıştır. (% 0)

Doğrulamaların çok düşük seviyede kalması, vadesi geçmiş ancak değer düşüklüğüne uğramamış alacakların tutarının çok yüksek olması ve rapor tarihi itibarıyla bunlara ilişkin hiçbir hukuki takibe başlanmaması gibi nedenlerden dolayı bu hesapların gerçeği yansıttığına dair makul güvence elde edilememiştir.” (Mango Gıda San. Tic. A.Ş. 01 Ocak-31 Aralık 2012 Hesap Dönemine Ait Bağımsız Denetim Raporu).

Denetçi işletme sürekliliğine varsayımının geçerli olmadığına dair bulguları tespit ettikten sonra, işletme yönetiminden bu bulguları ortadan kaldıracak gerçekçi planlar yapmasını ister. İşletme yönetimi süreklilik şüphesi oluşturacak bulguları kabul etmeyeceği gibi aksini de iddia edebilir. Bu durumda, denetçi şüpheli işlemlerin gerçekleştirilebileceği öngörülebilir sürenin on iki aydan fazla olduğu tezi ile öngörülebilir sürenin uzatılmasını ve tahminin buna göre yapılmasını isteyebilir. Bu durumun da kabul edilmemesi durumunda olumsuz görüş bildirir. Denetçinin, kendisini işletme yönetimi yerine koyarak öngörülebilir sürede bir tahminde bulunmasına gerek yoktur.

5.2.2. Görüş Bildirmekten Kaçınmak

Denetçi, görüşüne temel oluşturacak yeterli denetim kanıtı elde edemediğinde ve/veya yanlış yönetim beyanının mali tablolar üzerinde etkisinin yaygın ve önemli olması durumunda görüş beyan etmekten kaçınır. Belirsizliklerin mali tablolardaki olası etkilerinin önemli olması durumunda da görüş bildirmekten kaçınabilir.

Denetçi, çekilmeden önce denetim süresince belirlenmiş görüş değişikliğine sebep olan yanlış beyanlara ilişkin konuları yönetimden sorumlu olanlara iletmelidir.

Görüş bildirmekten kaçınmaya ilişkin örnek;

“31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla şirketin net varlıklarının %90'ını temsil eden XYZ Şirketi iş ortaklığındaki şirket yatırımı şirket bilançosunda xxx olarak gösterilir. XYZ'nin denetçilerinin denetim dokümantasyonu dahil XYZ yönetimi ve denetçilerinin erişimine izin verilmedi. Sonuç olarak, şirketin XYZ'nin yıl içindeki gelir ve giderlerinin oransal payı, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosundan oluşan unsurlardan ortaklaşa sorumlu olduğu XYZ kaynaklarının oransal payını ortaklaşa kontrol ettiği XYZ varlıklarındaki oransal payına ilişkin herhangi bir düzenlemenin gerekip gerekmediğini tespit edemedik” (Türmob Yayınları 461, 2013, s.907)

Olumsuz görüş yazılan veya görüş belirtilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu mali tablolara dayanarak karar alamaz. Denetçinin olumsuz görüşü ya da görüş bildirmekten kaçınması hallerinde, yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırarak ve istifa etmek zorundadır.

Denetimden doğan sorumluluk, 26.9.2011 tarih, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 24. maddesinde “Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri mali tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır” şeklinde belirtilmiştir.

Adı geçen kanun hükmünde kararnamede raporların yanlış, eksik ve taraflı düzenlenmesi durumunda, ilgili kanunun bağımsız denetçiye yaptırımı konusu açıklanmamıştır. Bu husus, 14.2.2011 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 6102 sayılı TTK'nın 554. maddesinde belirtilmiştir. Bu madde de; denetim görevinde kusurlu hareket eden denetçiler işletmeye, pay sahiplerine ve işletme alacaklılarına verdikleri zarardan sorumludur denilmektedir. Ancak, sorumluluğun niteliği belirtilmemiştir. Kusurun varlığını iddia eden ispatlamakla mükelleftir.

26.12.2012 tarih, 28509 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış olan, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 33. maddesine göre; bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere her türlü mevzuata ve denetim standartlarına aykırı bağımsız denetim yapmaları, bağımsız denetim raporları düzenlemeleri, raporlarında eksik, yanlış, yanıltıcı bilgi ve görüşlere yer vermeleri gibi nedenlerden kaynaklanan zararlara karşı mali sorumluluk sigortası yaptırmaları zorunludur. İlgili sorumluluk sigortasının şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenmektedir.

6. SONUÇ

İnsanların toplu ve birlikte yaşamasının doğal sonucu üretim yapan ve hizmet veren tüzel kişilerin var olmasıdır. Tüzel kişilerin yaşamlarının süresiz olacağı varsayılr. İşletmelerin kaynak oluşturamaması, piyasaya ve kredi kurumlarına olan borçlarındaki artış, müşteri kaybı, faaliyetlerden kaynaklanan zararlar, ticari itibarın zedelenmesi sonucu müşterilerin güvensizliği nedeniyle açılan ticari davalar gibi durumlarda işletmenin sürekliliği varsayımı tehlikeye düşer. Bu haliyle iktisadi yaşam yürütülemez.

İşletmeden yarar sağlayan ilişkili taraflar mevcut faaliyetlerin sürekli olarak ve düzenli bir biçimde yürütüldüğünden, yükümlülüklerin yerine getirildiğinden ve öngörülebilir bir sürede de getirileceğinden emin olmak isterler. Bu nedenle işletmelerin mali tabloları, işletmenin öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerine devam edeceği varsayımına dayanılarak düzenlenir.

İşletme yönetiminin işletme sürekliliğine ilişkin varsayımı denetçi tarafından onaylanmalıdır. Denetçi değerlendirmeyi denetim kanıtlarına göre yapacaktır. İşletme sürekliliğine ilişkin varsayımın geçerli olması halinde denetçi olumlu görüşlü bir rapor düzenleyecektir. Mali tablolarda önemli ölçüde ve genele yayılmış olumsuz hususlar tespit edilmişse denetçinin görüşü olumsuz olacaktır. Önemli ancak yaygın olmayan yanlışlarda şartlı görüş bildirecek olan denetçi, eğer yeterli denetim kanıtına ulaşamazsa görüş bildirmekten kaçınabilir.

Yasalarımızda, denetçinin yeterli denetim kanıtına ulaşmadan yanlış ve eksiklik içeren hatalı rapor düzenlemesi veya kasten hileli rapor düzenlenmesi durumunda nasıl bir cezai müeyyide ile karşılaşacağı konusu açıkça ifade edilmemiştir. Bu durum yasal mevzuatta belirtilmelidir.

Olumsuz görüşlü bir rapor düzenlenmesi, ilgili işletmenin iflasına neden olabilecektir. Olumsuz görüş bildirilmesi gereken işletme hakkında bu görüşün açıkça belirtilmemesi durumunda ise işletmeden fayda sağlayan ortaklar, kredi sağlayanlar, tedarikçiler, devlet vb.

İlgili taraflar zarara uğrayacaktır. Bağımsız denetim kuruluşu ve dolayısıyla denetçinin seçimi denetim talep eden işletme tarafından yapılmaktadır. Denetçinin ücreti de denetim yaptıran işletme tarafından ödenmektedir. Bu durumda, uygulamada olumsuz görüş belirten rapor düzenlenmesi oldukça güç hale gelmektedir. Bunun için bağımsız denetçinin atanması hususu başta olmak üzere bağımsızlığının garanti edilmesini sağlayacak önlemler düşünülmelidir.

KAYNAKLAR

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 554. madde
- 26.9.2011 tarih, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname 24. madde
- Akbulut, A. (2014). *Mali Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu* (1. Baskı). İstanbul: Acar Basım A.Ş.
- Bozkurt, N. (1999). *Muhasebe Denetimi* (2. Baskı). İstanbul:Alfa Yayınevi
- Çalışkan, A.O.,(2012). *İşletmelerde Sürdürülebilirlik Muhasebe Mesleği İlişkisi*, Mali Çözüm Dergisi, 112 (2012),133-157
- Feniş Alüminyum San. Tic. A.Ş. 1 Ocak-30 Haziran 2014 Ara Hesap Dönemine Ait Özet Mali Tablolar ve Sınırlı Denetim Raporu
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (13. Baskı). İstanbul:Türkmen Kitabevi
- Kaval, H. (2005). *Muhasebe Denetimi* (2. Baskı).Ankara:Gazi Kitabevi
- KPMG Yıllık Mali Tablolar Rehberi (2014)
- Maliye Bakanlığı *1 no.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği*, Maliye Bakanlığı
- Sermaye Piyasası Kurulu (2013), *Rönasans Holding A.Ş. ve Bağlı Ortaklıklarının 31 Aralık 2013 Tarihli Denetçi Raporu*, (1 No.lu Tebliğ), Sermaye Piyasası Kurulu.
- Türedi, H. (2007). *Denetim*. (1. Baskı). Trabzon:Celepler Matbaacılık.
- Türker, M, Sayar. Z, Hikmet .N., (2013) Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı (1. Baskı) Ankara:Türkiye serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği Yayınları.
- Türkiye Muhasebe Standartları (1. Baskı) Ankara:Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.
- Yazıcı, M. (2001). *Muhasebe Bilim Öğeleri* (1. Baskı).İstanbul:Çağlayan Basımevi.