

Yüksek Kalitede Finansal Tabloların Oluşturulmasında Bağımsız Denetimin Önemi

GÜNGÖR DEMİRER

Bağımsız Denetçi, Mali Müşavir

gungordemirer@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0001-9716-7584>

Gönderilme Tarihi: 28.03.2023 Kabul Tarihi: 05.04.2023

Öz

Finansal tabloların kalitesi; o ülkede geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun şekilde hazırlanmasına, güvenilirliğine, şeffaflığına ve işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığına bağlıdır. Bu çalışmada yüksek kalitede finansal tabloların oluşturulabilmesi için yüksek kalitede denetimin yapılması gerektiğine yer verilecek olup, denetimin finansal tabloları oluşturanlar ile bilgi kullanıcıları üzerindeki etkisi değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Kalite, Bağımsızlık, Hile, Şeffaflık.

JEL Sınıflandırması: M42, M48.

The Importance of Independent Audit in Creating High Quality Financial Statements

Abstract

The quality of the financial statements depends on their preparation in accordance with the financial reporting framework applicable in that country, their reliability, transparency and the soundness of the entity's internal control structure. In this study, it will be mentioned that high quality auditing is required in order to create high quality financial statements, and the effect of the audit on the creators of the financial statements and information users will be evaluated.

Keywords: Quality, Independence, Fraud, Transparency.

JEL Classification: M42, M48.

1. GİRİŞ

Ülkemizde bağımsız denetim, Türkiye Denetim Standartları ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler ve bağımsız denetçilerce kurulan Kamu Gözetimi Kurumu'nca da yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmektedir.

Bilindiği üzere, Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) amir hükümleri ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile belirlenen hadleri aşarak bağımsız denetime tabi olan işletmeler, bağımsız denetim kuruluşunu genel kurul kararıyla atayıp sözleşmeye bağladıktan sonra Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde tescil ve ilan ettirmesi ve bu durumu internet sitesinde yayımlamasını müteakiben denetim çalışmaları başlamaktadır.

Bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablolarının, diğer finansal verilerinin ve yönetim faaliyetlerinin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS), Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) ve yerel bir standart olan Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standartlarına (BOBİ FRS) uygunluğunun ve doğruluğunun Genel Kabul Görmüş Bağımsız Denetim Standartları'nda öngörülen bütün bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinde denetlenerek değerlendirilmesi, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi ve rapora bağlanması olarak açıklanabilir.

Bağımsız denetim, KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetim yönetmeliğinde; “*Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması*”¹ olarak tanımlanmaktadır.

Bağımsız denetim, geçerli finansal raporlama standartlarına göre sunulması gereken finansal bilgilerin

Türkiye Denetim Standartları (TDS) hükümleri uyarınca denetlenerek gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, doğrulanabilir, karşılaştırılabilir olma niteliklerinin artırılmasını, işletmeler tarafından kullanılan hesaplarda ve muhasebeleştirme esaslarında uygulamada oluşan hata, yanlışlık ve hilenin tespit edilerek üçüncü kişilerin finansal tablolara bakarak karar vermelerini kolaylaştırmayı amaçlamaktadır. İlgili kişilerin ihtiyaç duyduğu bilgilerin doğru ve güvenilir olması ise yapılan denetimlerle sağlanabilmektedir.

Bunların dışında, TMS/TFRS muhasebe ve raporlama konularında pek çok değişikliği beraberinde getirmiştir. Denetçiler yapılan bu değişikliklerin tam olarak anlaşılıp anlaşılmadığı veya doğru yapıp yapılmadığı noktasına mesleki şüphe ile yaklaşabilmektedirler².

Yatırım yapmak isteyenler ve kredi vermek isteyen finans kuruluşları işletmelerin karlılığına, nakit yaratılabilirlik kabiliyetlerine bağımsız denetim raporlarına bakarak karar vermektedirler. Bağımsız denetim raporlarının muhatabı işletmeler olmasına rağmen kullanıcıları; “yatırımcılar, kredi kuruluşları, devlet ve gerektiğinde çalışanlardır.”

2. BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİ VE GEÇERLİ FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ

Bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili olarak gerek yasal düzenlemelerde gerekse denetim standartlarında belirgin bir tanımlama yapılmamıştır. Denetim kalitesi kavramı, finansal tablolarda önemli bir eksik ya da yanlışlık içermediğine dair güvence düzeyi açısından tanımlanmaktadır. Daha yüksek güvence düzeyi daha yüksek denetim hizmeti sağlar. Bu tanımın en önemli noktası daha kaliteli denetimlerde denetim başarısızlıklarına (eksiklik ya da yanlış bilgi içeren mali beyanlar) daha az rastlanılmasıdır. Denetim kalitesini; bağımsız denetçinin finansal tablolardaki hataları fark etmesi ve bu durumu denetim raporlarında belirtmesi olarak tanımlanmıştır. Yüksek kaliteli bağımsız denetimde denetçi, şüpheli muhasebe uygulamalarını kabul etme konusunda isteksizdir ve bu nedenle tespit ettiği hata ve usulsüzlükleri rapor etmeleri daha olasıdır³.

1 Bağımsız Denetim Yönetmeliği 4'üncü maddesi

2 Şaban Uzay ve Çağrı Köylü, “Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 0, Sayı 52, 2018, s.58.

3 Aysel Akçay ve Abdulkadir Bilen, “Denetim Kalitesi ve Göstergeleri”, Van Yüzyüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 0, Sayı 40, 2018, s.231.

Görüldüğü üzere denetim kalitesi, denetçinin geçerli finansal raporlama standartlarına hakim olması ve bu standartlarda yer alan uygulamalara göre hazırlanmış olan finansal tabloları ve bu tablolarda olabilecek muhtemel hata ve hile kaynaklı yanlışlıkları bağımsız denetim standartları rehberliğinde kanıt toplayarak tespit edebilmesine de bağlıdır. Denetçiler için bağımsız denetim standartları yol haritası niteliğinde olup, bağımsız denetim yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, “660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler”⁴ olarak tanımlanmaktadır.

Denetim standartları denetçiler için hap niteliğinde yol göstericilerdir. Denetçi, standartlarda açıklanan ilkeleri ve kuralları kullanmak suretiyle finansal tablolar ve işletme yönetiminin faaliyetleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeye çalışır. Bu amaçla bağımsız denetim çalışmasının gereği olarak gerçeğe uygun sunulan finansal tablolar bağımsız denetim yönetmeliği kapsamında fiziki inceleme, doğrulama, yeniden hesaplama, iç ve dış kaynaklı belge inceleme, bilgi toplama gibi denetim teknikleri kullanılarak incelenmektedir. Zira gerçeğe uygun sunulan finansal tablolar, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tasarlanmış ve riyi içeren tablolardır.

2.1. Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’nin ortaya çıkmasına ve tüm dünya tarafından birliktelik içinde uygulanmaya başlanmasına, küreselleşme, finansal piyasaların gelişmesi, çok uluslu işletmelerin ortaya çıkması ve sermaye piyasalarının gelişmesi sonucu doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanması ihtiyacı sebep olmuştur. Bu standartları Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu oluşturmaktadır. Ülkemizde ise bu görev bir üst kurul olarak 2011 yılında kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna aittir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) yürürlüğe girmesiyle birlikte Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen kriterlere uyan tüm sermaye şirketlerinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanmış olan TMS/TFRS’lere uyum zorunluluğu getirilmiştir.

2.1.1. Muhasebe Standartları’nın Amaçları

Uluslararası işletmelerin sayısı giderek artmaktadır. Birçok ülkede faaliyet gösteren uluslararası işletmeler, birbirinden çok farklı düzenlemeler ve muhasebe uygulamalarıyla karşı karşıya kalmışlardır. Farklı düzenlemeler, uluslararası işletmelere yatırım yapacak olanları da etkilemektedir. Yatırımcılar, farklı düzenlemeler nedeniyle, bu işlemleri sağlıklı bir şekilde değerlendirmekte zorluk çekmekteydiler. Muhasebe standartlarının amaçlarını birkaç maddeyle şu şekilde açıklayabiliriz:

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmenin tüm bağlı işletmelerinden gelen finansal raporların, aynı temel üzerinde hazırlanmalarına ve konsolidasyonun mümkün kılınmasına olanak sağlamak.

Bilanço usulüne göre defter tutan teşebbüs ve işletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını geçerli finansal raporlama çerçeveleri olan BOBİ FRS (Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) ve TFRS’ye (Türkiye Finansal Raporlama Standardı) göre hazırlamaları gerekmektedir. BOBİ FRS 01.01.2018 tarihinde başlayan hesap döneminin başından itibaren kullanılmaya başlanmış olup, büyük işletmeler için 01.01.2021 tarihinde başlayan hesap döneminden itibaren zorunlu hale getirilmiştir. Bahsedilen finansal raporlama çerçeveleri Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki işletme ve kuruluşlar hariç finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerini (MSUGT) ve ilgili diğer mevzuata göre hazırlayan işletmeler tarafından kullanılabilir.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar⁵ (KAYİK) ise zorunlu olarak BOBİ FRS veya TFRS uygulamaktadırlar.

4 Bağımsız Denetim Yönetmeliği 4’üncü maddesi

5 Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK), Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin tanımlar kenar başlıklı 4’üncü maddesinde “Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, (Değişik ibare:RG-21/10/2014-29152) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar” şeklinde tanımlanmıştır.

3. BAĞIMSIZ DENETİMİN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Denetçi öncelikle “İşletmenin sürekliliğini sona erdirebilecek ciddi bir tehlikenin varlığını göstermekte midir? sorusuna cevap aramalıdır. İşletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığı sürdürülebilirliğin olup olmadığı noktasında denetçiye rehber olacaktır.

İşletmelerin yaptığı hileler analizcilerin ve denetçilerin gözünü boyayabilmektedir. Bu anlamda denetçiler, işletmelere sordukları sorulara karşılık alacakları cevaplara inanmamalı, aldıkları cevapları destekleyecek kanıtlar araştırmalı ve bunları belgelendirmelidirler. Zira işletme yönetimi, işletme çalışanları ya da işletmeyle iş yapanlar, kendilerini zenginleştirecek yolsuzluklara başvurmuş olabilirler.

Denetim tam olarak bu aşamada devreye girmektedir. Şöyle ki; denetçi, işletmenin alım satımdan sorumlu personelinin, iş ve işlemlerini, yaptığı alımlara ilişkin teklif formlarını ve gerekirse bunlarla bağlantılı sözleşmeleri ve faturaları inceleyerek teyit yazıları ile doğrular.

Denetçi yaptığı inceleme ve tespitler sonucunda ilgili personelin yolsuzluk yaptığı kanaatine ulaşırsa bu durumu yönetimden sorumlu olanlara yazılı olarak bildirir. İşletmenin, bu istihbarat sonucunda yolsuzluk yapan personelini denetçinin kanıtları doğrultusunda işten çıkarmaması ya da makul açıklamayı yapamaması durumunda denetçi, yönetimin hileye ortak olduğu sonucuna varabilir.

Bağımsız denetime tabi bir işletme, bağımsız denetime tabi olduğu yıldan itibaren yapacağı her finansal işlemde, alacağı her kararda bağımsız denetçinin bir gözünün orada olduğunu bilerek hareket etmeye başlayacaktır.

Denetçi, denetlediği işletmenin yıl içindeki nakit akışlarını faaliyet sonuçlarıyla karşılaştırmak suretiyle esas faaliyetleri dışında nakit girişi olup olmadığını, varsa bunun hangi iş ya da işlerden kaynaklandığını tespit ederek yanıtıcı işlemlerin varlığını ortaya çıkarma gayreti içindedir. Denetçiler bu minvalde işletmelerin hileyi örtbas etmek için bir sonraki hileye başvurma yolunu da kapatmış olmaktadır. Zira hile yoluna başvuran işletmeler çok geçmeden durdurulamayacak kadar büyük bir mamuta dönüşmektedirler. Zarar eden bir işletme üzerinden örnekle açıklayalım; denetlenen işletme cari yılda zarar etmiş olsun. Aynı yıl işletmenin

kısa vadeli borçları toplamının da varlıklarından fazla olduğunu varsayalım. Bu durumda işletme borçlarını ödeyemediği gibi faaliyetlerinden dolayı da zarardadır. Bunlar işletmenin, sürdürülebilirliğiyle ilgili sorunlardır. Zira bu örnekteki gibi bir işletmenin ödeme gücü ve ödeme kabiliyeti zayıftır. Denetçi burada topladığı kanıtlara dayanarak, mesleki muhakemesiyle ve BDS’lerin gösterdiği yol üzerine görüşünü oluşturacak ve bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar vermelerinin önüne geçmiş olacaktır.

Öte yandan işletmelerin hileli finansal raporlaması, yönetim onayıyla ve iç denetim birimi eliyle gerçekleştirilmektedir. İç denetim birimi işletme yönetiminden bağımsız ve tarafsız olmalıdır. Denetçi iç denetim biriminin her ne kadar bağımsız ve tarafsız olması gerektiğini bilse dahi organizasyon şeması içinde yönetime bağlı olduğunu da göz önünde bulundurmalıdır. Bağımsız denetçi, denetim esnasında iç denetçinin bilgi ve belgelerine başvurabilir, bunları kanıt olarak kullanabilir. Ancak BDS 610⁶’ da hüküm altına alındığı üzere denetçi bu bilgi ve belgeleri kanıt olarak kullanabilmek için işletme yönetiminden muvafakat, iç denetçilerden de sır saklama ve bağımsız denetçiyi bilgilendireceği hususunda taahhüt almalıdır.

Dünyada birçok işletme iskambil kağıdından yapılmış bir evi andırır, kağıtlardan birine dokunursunuz ve o evin saatte on beş km hızla yıkılışını izlersiniz. Çünkü bir temel üzerine kurulu değildir. İşletmelerin gerçeği yansıtmayan şişirilmiş hesaplarla mali tablolar oluşturup imalatı, istihdamı ve finans piyasalarını alt üst etmesi işten bile değildir. Bu işletmeler, gelecekte dolayısı ile sürdürülebilirliklerini benzin dolu bir havuz üzerine kurmuşlardır. Bir işletmenin aktiflerini on milyondan on milyara çıkarması yirmi (20) yılını alabilir, ancak faaliyet ve hesaplarında hileye başvurulması durumunda batışları yirmi (20) günde olabilir. İşletmelerin daha çok kazanma hırsı öylesine büyüktür ki kurtuluş olarak gördükleri hileli işlemlerin kurtuluş filikalarını batırdıklarından dahi habersizdirler. Bağımsız denetim bu türden goril diye tabir edebileceğimiz işletmelerin hilelerini ortaya çıkarmak ve gelecek dönemlerde yaşanabilecek hileli olaylar zincirlerinin önüne geçmektedir. Denetim, denetçilerin mesleki tecrübe ve deneyimlerine göre işletmelerin bu türden amaçlarını ve faaliyetlerini teferruatlı olarak ele alarak işletmenin yapısına en uygun denetim tekniklerini uygulamak suretiyle ortaya konmaktadır. Bağımsız de-

6 BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması Standardı.

netçi bunu yaparken gerçeğe ve ihtiyaca uygun, yeterli ve kaliteli denetim kanıtı elde etmek zorundadır. Denetim kanıtı toplamak bir denetçinin asla vazgeçemeyeceği bir unsurdur. İster bir güvence denetimi olsun, isterse tam set finansal tablolara yönelik bağımsız denetim olsun denetçi kanıt toplamak ve görüşünü bu kanıtlara dayandırmakla yükümlüdür.

4. KİLİT DENETİM KONULARIYLA YÜKSEK KALİTELİ FİNANSAL TABLOLAR VE YÜKSEK KALİTELİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ

Kilit denetim konuları, BDS 701⁷'e göre denetçinin mesleki muhakemesine göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin denetçi görüşünün oluşturulmasında teferruatlı olarak ele alınan ve denetim raporunun bel kemiğini oluşturan konulardır.

Kilit denetim konuları her işletme için denetçi tarafından ayrı ayrı önemlilik durumlarına göre belirlenen konulardır. Bunun nedeni işletmelerin farklı sektörlerde, farklı plan ve bütçelerle, farklı yöneticiler tarafından yönetiliyor olmasıdır. Sağlık sektöründe faaliyet gösteren bir işletme ile enerji piyasasında ve borsada işlem gören bir işletme için aynı kilit denetim konularının belirlenmesi mümkün değildir. Her iki işletmede gerçek ve tüzel kişilere hizmet sunmakla birlikte faaliyetlerini sürdürebilmek için farklı materyaller kullanmaktadırlar. İşletmelerden biri sınav ve tıbbi malzemeleri almaktayken, diğeri doğrudan elektriğin iletimini sağlayan ürünler almaktadır. İşletmelerin finansal yükümlülükleri, finansal varlıkları ve esas faaliyetlerden sağlanan nakit akışları birbirleriyle aynı değildir. Bu ve benzeri sebeplerle kilit denetim konularının tekdüze olması mümkün değildir.

Denetçinin amacı, Kilit Denetim Konuları (KDK) belirlemek ve finansal tablolara ilişkin görüş oluşturduktan sonra bu konuları denetçi raporunda açıklamak suretiyle bildirmektir. Denetçi tarafından KDK kaleme alınırken denetçi raporunu kullanacakların da hesaba katılması önemli bir husustur. Bu kapsamda, hedef kullanıcıların denetim ve muhasebe kavramlarını bilme ve anlama seviyeleri ile kilit denetim konularının bildirilmesinin amacı da dikkate alınmalıdır.

Bununla birlikte, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca kullanıcılara yapılması gereken açıklamalar dahil işletme ve işletmenin finansal performansına ilişkin olarak verilecek ihtiyaca uygun bilgiler üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetimin sorumluluğundadır.⁸ Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin denetçinin oluşturmuş olduğu görüş kapsamındadır ve her bir KDK ile ilgili ayrı bir görüş oluşturmaz.

Bu kapsamda, denetçi verilecek bilgilerin mümkün olduğu ölçüde işletmeye özgü ve cari dönemin durum ve şartlarıyla ilgili olmasına özen göstermelidir. Aynı zamanda, konular uygun, kısa ve öz, ancak yine de yeterince bilgi veriyor olmalıdır.

Denetçi kilit denetim konusu olarak belirlediği konuları doğrulama mektupları, büyük çaplı tedarik ve müşteri sözleşmelerinin işletmeden temini, işletmenin varsa lisans ve yetki belgelerinin alınması gibi belgeleri kanıt olarak toplar ve denetçi raporuna dayanak oluşturur. Bağımsız denetim işletmelerin tam set finansal tabloları üzerinden gerçekleşse de finansal olmayan işlemlerin niteliği ve niceliği tam olarak bilinmeden ve anlaşılmadan finansal tablolar kağıt üzerinde bir takım garip rakamlardan ibaret kalacaktır.

Kilit denetim konuları işletmelerin sürdürülebilirliği konusunda yatırımcılara, kredi sağlayan finans kuruluşlarına, paydaşlara yol gösterici harita niteliğindedir. İşletmelerin finansal ve finansal olmayan işlemleri ve raporlamaları kilit denetim konuları olarak belirlenebilir.

S&P 500 işletmelerinin pazar değerinin yaklaşık yüzde 80'ini fikri mülkiyet hakları, insan sermayesi, itibar, know-how gibi maddi olmayan varlıkları oluşturmaktadır. O halde, "Geleceğin İşletmesi" ("Tomorrow's Company") olarak nitelendirilen işletme, kurumsal raporlamayı, paydaş ilişkilerine daha geniş yönlü bakılması ve finansal değerlerle birlikte daha kapsayıcı bir yaklaşım ile yapılması gerektiğine inanan işletme olmalıdır. Bu işletmeler, daha başarılı olmak için sadece pay senedi sahiplerine odaklanılmaması gerektiğini anlamalı, aynı zamanda da tek başına finansal başarı ölçütlerini değerlendirmekten kaçınılmalıdır. Dünya Ekonomik Forumu da benzer bir şekilde, "bir işletmenin performansının sadece pay senedi sahiplerinin

7 BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı.

8 Aziz Doğan, "Kilit Denetim Konuları: Uygulamada Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Vergi Dünyası, Cilt: 38, Sayı: 452, 2019, s.51.

getirisiyle değil, aynı zamanda çevresel, sosyal ve iyi kurumsal yönetim hedeflerine nasıl ulaştığıyla da ölçülmesi gerektiğini” ifade etmektedir. Finansal raporlama, çoğunlukla geçmişteki işlemlerin etkisini gösterir, ancak çevresel ve sosyal risk ve fırsatlar ile işletmenin bu konulara ilişkin hedef ve stratejilerine ilişkin bilgileri içermediklerinden, kullanıcıların ekonomik kararlar alırken ihtiyaç duyacağı bilgilerin tamamını sağlayamazlar.⁹

5. BAĞIMSIZ DENETİMİN FİNANSAL TABLOLARI OLUŞTURANLAR İLE BİLGİ KULLANICILARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Finansal tabloların düzenlenmesi Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 401'inci maddesinde yönetim kuruluna bırakılmış olup, TTK'nın 401/1'nci maddesinde şu ifadelerle yer verilmiştir; “İşletmenin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu, İşletmenin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlar.”

(2) Denetçi (...) (1), yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yıllon denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi birinci fıkranın ikinci ve bu fıkranın birinci cümlesinde öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de hazır. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi bu fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde yer alan yetkileri yavru ve ana İşletmeler için de kullanabilir.

İşletme yönetimi her ne kadar yıl içindeki finansal ve finansal olmayan işlemlerini ve faaliyetlerini, aldığı kararların finansal sonuçlarını raporlamakla yükümlü olsa dahi bahse konu raporlamayı kendisi yapmamaktadır. İşletme yönetimi kendisine bağlı bir iç kontrol birimi ya da muhasebe birimi eliyle bu raporlamayı yapmaktadır. Burada dikkate alınması gereken husus muhasebenin ya da iç kontrol biriminin işletmenin organizasyon şeması içinde yönetime bağlı olmasıdır. Yani ilgili birimlerin tarafsız ve bağımsız olamayacağı gerçektir.

Bağımsız denetim, işletme yönetimlerinin muhasebe birimlerine verdiği direktiflerin gerçeğe uygunluğunu, geçerli finansal raporlama standartlarına uygunluğunu,

hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içerip içermediğini, şeffaf ve anlaşılabilir olduğunu bağımsız denetim standartlarının kendisine gösterdiği yol üzerinden kanıt toplamak suretiyle raporlamaktadır.

Denetleneceğini bilen ve denetimin ne olduğunun farkında olan işletmeler bağımsız denetçi tarafından olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi riskine girmezler. Bazı durumlarda ise denetçinin gözünü boyamak için hile kaynaklı yanlışlıkları bir veya birden fazla doğrunun arasına gizleme girişiminde bulunabilirler. Denetçi tespit ettiği önemli yanlışlıkları işletme yönetimine sunmalı, yönetimin beyanlarına inanmaya hazır olmamalı ve ek denetim prosedürleri uygulayarak hata ve hile kaynaklı yanlışlıkları bağımsız denetçi raporuyla ortaya koymalıdır. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda finansal tablolar, “kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik raporlar hazırlanmasını talep edebilme imkânı bulunmayan finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik finansal tablolardır” şeklinde ifade edilmektedir.

Önemli kalemlerdeki eksiklik veya yanlışlıklar bireysel veya toplu olarak kullanıcıların finansal tablolara göre aldıkları ekonomik kararları etkileyebilecek nitelikteyse önemlidir. Önemlilik, eksiklik veya yanlışlığın mevcut şartlara göre değerlendirilen büyüklüğüne ve niteliğine bağlıdır. İlgili kalemin büyüklüğü veya niteliği ya da her ikisi birden belirleyici faktör olabilir. Bir eksiklik veya yanlışlığın önemli olup olmadığı değerlendirilirken finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileme ihtimali göz ardı edilmemelidir.

Bağımsız denetim yönetmeliğinin 7'nci maddesinde denetimin tarafları, “Denetlenen, denetimi yapan ve ilgili mevzuatında hedeflenen kullanıcılar denetimin taraflarını oluşturur.” şeklinde açıklanmaktadır. Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumuna İlişkin Kavramsal Çerçevenin 25'inci paragrafında “kullanıcıların işletme faaliyetleri, ekonomik faaliyetler ve muhasebe hakkında makul seviyede bilgi sahibi olduğunun ve bilgileri makul seviyede bir dikkatle inceleme konusunda istekli olduğunun varsayıldığı” ifade edilmektedir. Bu nedenle, bahse konu değerlendirme yapılırken, bu tür özelliklere sahip kullanıcıların ekonomik kararlar alırken ne derece etkileneceğinin bilinmesi gerekmektedir.

9 Banu Sultanoğlu, Finansal Olmayan Bilginin Raporlama Standartları ve Çerçeveleri, 1.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2021, s.15.

Finansal tablo kullanıcıları, diğer bir ifadeyle bilgi kullanıcıları alacakları kararlarda bağımsız denetim raporlarının kilit denetim konularını ve finansal tablo dipnotlarını birlikte değerlendirmektedirler. Kilit denetim konuları denetçinin o işletmeyle ilgili önemli olduğu kanaatine vardığı işlemler veya faaliyetlerin anlaşılır ve şeffaf bir şekilde açıklanmasıyla dipnotlar, finansal durum tablosunda, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda sunulanlara ilave olarak açıklanan bilgileri içerir. Dipnotlar, bu tablolarda sunulan kalemler hakkında açıklamalar veya söz konusu kalemlerin alt sınıfları ile finansal tablolara alınma kriterlerini karşılamayan kalemler hakkında bilgi sağlar.

Finansal tabloların bağımsız denetimden geçmiş olması, bilginin güvenilirliğini ve kalitesini artırırken, alınacak olan kararların da daha tutarlı ve isabetli olmasını sağlamaktadır. Ancak, bilgi kullanıcıları açısından yanlış karar almalarına sebep olabilecek çeşitli durumlar da ortaya çıkabilmektedir. Bilgi kullanıcıları kimi zaman denetçinin vermiş olduğu görüşü kesin güvence olarak algılamakta ve finansal tabloların güvenilirliğine şüphe duymadan inanmaktadır. Ancak, pek çok işletme skandalı incelendiğinde, finansal tablolarının denetimden geçmiş olduğu ve olumlu görüş aldığı görülmektedir. Yaşanan muhasebe skandallarına konu olan işletmelerin, önemli denetim firmaları tarafından denetlenmiş olması, bağımsız denetçilerin gerçekte yükledikleri görevlerin ve sorumlulukların neler olduğu sorusunu gündeme getirmiştir. Bu süreçte denetim firmalarına açılan davalar olmuş ve konu daha güvenilir hale gelmiştir. Ortaya çıkan gelişmeler, bağımsız denetçiler, yasa / standart koyucu, düzenleyici kuruluşlar ve bilgi kullanıcıları arasında denetimin ve denetçilerin görev ve sorumluluklarının algılanış biçimindeki farklılık olarak ifade edilen “denetim beklenti boşluğu” sorununun tartışılmasına neden olmuştur.

Finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçinin etkinliği ve başarısı hakkında bir kanaate sahip oldukları varsayılmaktadır. Bağımsız denetçilerin, işletme dışından, bağımsız ve tarafsız olması nedeniyle toplu-

mun çıkarlarını koruyabilecekleri beklenmektedir. Ancak bu beklenti her zaman karşılanamadığından, finansal tablo kullanıcılarının güvenini olumsuz yönde etkileyen karşılanamayan beklentiler, “denetimde beklenti boşluğu” kavramını açığa çıkarmaktadır. Bu kapsamda denetimde beklenti boşluğu, “finansal tablo kullanıcılarının ve toplumun denetimin nasıl olacağına ilişkin algısı ile bağımsız denetçinin bir denetim çalışmasını yürütürken kendisinden beklenenler arasındaki farklılık” olarak tanımlanmıştır.¹⁰

İşletme skandallarından en bilindik olanı 2001 yılında yaşanan ve bağımsız denetim firmasının dahi dağılmasına yol açan Enron¹¹ olayıdır. 2001 yılında işletmenin milyarlarca dolarlık şüpheli borcu gizlemek için muhasebe boşluklarını kullandığı ve aynı zamanda işletmenin kazançlarını şişirdiği, denetim şirketine muhasebe kayıtlarındaki sorunları görmezden gelmesi için baskı yapıldığı iddia edilmiştir. Birçok yatırımcı sorunsuz görünen mali tablolara ve bağımsız denetim raporlarına bakarak yatırımlarını bu işletmeye yönlendirmiş ancak, aldandıklarını görmek çok uzun sürmemiştir.

Uygulamada hizmetlerden yaralananların hizmetin sunulma kalitesi ile ilgili bir değerlendirme yapmaları her zaman mümkün olamamaktadır. Muhasebe mesleği alanında denetlenmiş finansal tabloları okuyanların tamamlanan denetim çalışmasının kalitesi hakkında tam anlamıyla bir değerlendirme yapmaları beklenemez. Çoğu finansal tablo okuyucusu böyle bir değerlendirmeyi yapabilecek bilgi ve beceriye sahip olmadığı gibi, bunu gerçekleştirebilecek zamanı da yoktur.¹²

Sunulan hizmetin kalitesine olan güvenin artırılması, meslek mensuplarının mesleklerini yürütürken yüksek standartlara uygun davranışları ile sağlanabilir. Yürütülen denetim çalışmasının tarafsız, güvenilir ve kaliteli bir çalışma olduğu kamuoyu tarafından kabul görmelidir. Bağımsız denetçinin verdiği görüşü okuyanlar bu görüşe güvenmek, itibar etmek durumundadır. Denetim uygulamasında denetçiler ile müşterileri arasında diğer meslek dallarında olandan farklı bir ilişki söz konusudur. Diğer meslek dallarında (avukatlık, doktorluk...vb.) mesleği yürütenler müşteri-

10 Duygu Celayir, VD., Editör Yakup Selvi, Denetimde Güncel Yaklaşımlar, 1.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2021, s.69-72.

11 Enron skandalı, Ekim 2001'de başlayan ve nihayetinde, merkezi Amerika Birleşik Devletleri, Teksas eyaleti, Houston şehrinde bulunan Amerikan enerji şirketinin iflası ile sonuçlanan yolsuzluk olayıdır. Dolaylı yoldan dünyanın en büyük beş bağımsız denetim firmasından biri olan Arthur Andersen'in dağılmasına yol açmıştır. Amerikan tarihindeki en büyük iflas vakası olmasının yanında Enron tarihin en büyük denetim skandalı olmuştur.

12 Ersin Güredin, Süleyman Uyar, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 15.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2020, s.135.

lerinin çıkarlarını koruma yönünde davranırlar. Denetim mesleğinde ise finansal tabloları incelenen müşteri işletmenin çıkarları değil, toplumda bu raporları kullanacak olan ilgili tarafların çıkarları ön plandadır. Denetçi görüşünü alan ilgili taraflar güvenilir bir denetim hizmetinin sürdürülüp tamamlandığına güvenemedikleri sürece uygulamada denetim işlevinin değeri azalır ve buna bağlı olarak da denetime duyulan ihtiyaç ve talep de düşer.

Finansal tablo kullanıcıları, denetim raporlarını şirketlerle bir takım hukuki işlemler yapacakken alacakları kararlara dayanak teşkil etmesi için kullanmaktadırlar. Bu bağlamda halka açıklanan finansal tablolara ilişkin denetim raporuna dayanarak sermaye piyasalarında faaliyette bulunan yatırımcılar denetlenen şirketlerin hisselerini satın alabilir veya mevcut yatırımcılar hisselerini satabilir. Benzer biçimde denetçi görüşüne binaen denetlenen şirketle alım satım sözleşmesi yapılması, kredi sağlanması, devir, bölünme veya birleşme gerçekleştirilmesi türünde bir takım hukuki işlemler de yapılabilir. Bu bağlamda denetimin ve raporların hukuka aykırı olması nedeniyle bu işlemleri yapan finansal tablo kullanıcısı üçüncü kişilerin bir zararı doğması halinde bağımsız denetçi de verdiği görüş ve güvenceden dolayı sorumludur. Çünkü TTK'nın 397/2'nci maddesine göre denetçi görüşü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtilmektedir. Bu nedenle finansal tablo kullanıcıları ile şirket arasındaki hukuki ilişkinin kurulmasında denetçi, verdiği görüşün ve güvencenin finansal tablo kullanıcısı üçüncü kişiler tarafından şirketle yapacakları işlemlerde kullanılacağını bilmektedir.¹³

Yani bağımsız denetçi, görüş bildirdiği finansal tabloların hileli olup olmadığını bilmekte ve görüşünü buna göre vermektedir. Hile ya da hile kaynaklı önemli yanlışlık içeren finansal tablolar hakkında denetçinin vereceği olumlu görüş, bu görüşü dayanak alarak işlem yapan bilgi kullanıcılarına büyük zararlar verecektir.

Bağımsız denetçilerin hazırlayacağı raporlar, yatırımcıları, paydaşları ve diğer bilgi kullanıcılarını koruyucu nitelikte olmalıdır. Bağımsız denetçi bunu bağımsız denetim yönetmeliği rehberliğinde yapacaktır. Zira bağımsız denetçinin mezkur yönetmeliğin mesleki etik ilkelere uyma kenar başlıklı 21'inci mad-

desinde açıklanan dürüstlük, tarafsızlık, mesleki bilgi ve becerisini KGK tarafından yayımlanan sürekli eğitim tebliği kapsamında güncel seviyede tutmak, TDS'ye uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek, mesleği gereği ulaştığı sınırları üçüncü kişilerle paylaşmamak, mesleğin gerektirdiği ilgili mevzuata uygun hareket etmek gibi etik ilkelere uyum yükümlülüğü bulunmaktadır.

Öte yandan işletmeler ise hazırladıkları aldatıcı finansal tablolarla denetçilerin ve dahi yatırımcıların gözünü boyadığını düşünürler. Oysa gerçekte bir yalancı baharın rüzgarına kapıldıklarından, bugün değilse bile yarın bu rüzgârın fırtınaya dönüşüp kendilerini de içine alacağından habersizdirler.

6. SONUÇ

Finansal tablolar üzerinde yüksek kalitenin ve yüksek kaliteli denetimin sağlanması öncelikle işletmenin iç kontrol yapısının yeterliliğine bağlıdır. Zira hızla gelişen ve değişen bir teknoloji çağında yaşıyoruz. Bu bağlamda mali bilgilerin silinmesi, yanıltıcı şekilde değiştirilmesi, her türlü hilenin kullanılarak elektronik ortamda tahrip edilmesi mümkün hale gelmiştir. Yüksek kaliteli finansal tabloların oluşmasında yüksek kaliteli denetimin büyük katkısı bulunmaktadır. Yüksek kaliteli denetimin yapılabilmesi içinse denetçinin güncel muhasebe standartlarını, denetim standartlarını ve bağımsız denetim yönetmeliğini bilmesi gerekmektedir. Finansal tablo kullanıcıları, denetçilerin denetim raporlarını gerekli mesleki bilgi ve deneyimlerine göre tarafsız ve şeffaf bir şekilde hazırladıkları düşünceyle ve bu düşüncenin verdiği güven duygusuyla hareket etmektedirler.

Bağımsız denetçinin denetimi gerçekleştirirken kullandığı denetim teknikleri ve elde ettiği ihtiyaca uygun denetim kanıtları iç kontrol birimleri üzerinde caydırıcı etki bırakmakta olup, iç kontrol birimlerinin yaptıkları işe daha özenli ve titiz bir şekilde sahip çıkmalarına vesile olmaktadır. Bu bağlamda denetlenecek finansal tablolar daha en baştan denetçiye gelmeden kaliteli bir sunuma hazır olacaktır.

KAYNAKÇA

- T.C. Yasalar (14.02.2011). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. Ankara: Resmi Gazete: (27846).

13 Derviş Altınok, "Bağımsız denetçinin finansal tablo kullanıcılarına karşı güven sorumluluğu", İş ve hayat dergisi, Cilt: 5, Sayı: 10, 2019, s.168.

- T.C. Yasalar (30.06.2012). Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Ankara: Resmi Gazete (28339).

- KGK (02.11.2011). 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. Ankara: Resmi Gazete (28103).

- KGK (26.12.2012). Bağımsız Denetim Yönetmeliği. Ankara: Resmi Gazete (28509).

- KGK (2021). *Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları*, Ankara.

- BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı.

- BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması Standardı.

- Akçay, A., Bilen, A., "Denetim Kalitesi ve Göstergeleri", *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 0, Sayı 40, 2018, s.231.

- Altınok, D. "Bağımsız denetçinin finansal tablo kullanıcılarına karşı güven sorumluluğu", *İş ve hayat dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 10, 2019, s.168.

- Celayir, D., VD., Editör Selvi, Y. *Denetimde Güncel Yaklaşımlar*, 1.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2021, s.69-72.

- Doğan, A. "Kilit Denetim Konuları: Uygulamada Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Vergi Dünyası*, Cilt: 38, Sayı: 452, 2019, s.51.

- Güredin, E., Uyar, S., *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 15.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2020, s.35.

- Sultanoglu, B. *Finansal Olmayan Bilginin Raporlama Standartları ve Çerçevesi*, 1.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2021, s.15

- Uzun, Ş., Köylü, Ç. "Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 0, Sayı 52, 2018, s.58.