

## BAĞIMSIZ DENETİM SONUCUNDA DÜZENLENECEK GÖRÜŞ YAZISININ TÜRLERİ VE ŞİRKET YÖNETİMİNE ETKİSİ

Soner ALTAŞ\*

### ÖZ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan bağımsız denetim standartları uyarınca, bağımsız denetim kuruluşu yahut bağımsız denetçi tarafından yapılacak olan denetimin sonucunun görüş yazısında açıklanması zorunludur. Görüş yazısı, türüne göre, bağımsız denetime tabi şirketin yönetimi açısından ibraya dayanak oluşturabileceği gibi ağır birtakım sonuçlar da doğurabilmektedir. Bu nedenle, denetçinin bağımsız denetim sonucunda görüş yazısı düzenlerken, elde ettiği yeterli ve uygun denetim kanıtını esas alarak bir değerlendirme yapması gerekir. Bu çalışmada, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na ve bağımsız denetim standartlarına göre denetçi tarafından düzenlenecek olan görüş yazısı türleri ve görüş yazılarının şirket yönetimine olası etkileri ele alınmaktadır.

**Anahtar Sözcükler:** bağımsız denetim, görüş yazısı, olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma.

### 1. GİRİŞ

Bilindiği üzere, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (T.C. yasalar, 14.02.2011) (TTK<sup>1</sup>)'nin 397nci maddesinin birinci fıkrasında “Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir.” hükmüne yer verilmiş, anılan maddenin dördüncü fıkrasında ise “398’inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir.” denilmiştir. Bakanlar Kurulu da kendisine verilen bu yetki çerçevesinde, 19/12/2012 tarihinde almış olduğu “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” (Bakanlar Kurulu Kararı, 23.01.2013) ile bağımsız denetime tabi olan *sermaye şirketlerini* (anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket) belirlemiş ve müteakip yıllarda anılan karardaki ölçütler aşağıya çekilerek bağımsız denetime tabi olan şirketlerin kapsamı genişletilmiştir.

\* Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Başmüfettişi

1 Çalışmamızda, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu için “TTK” kısaltması kullanılmıştır.

TTK'nın 403'üncü maddesinin birinci fıkrasında göre, denetçi, yapacağı bağımsız denetimin sonucunu, görüş yazısında açıklayacaktır. Bu yazı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun belirleyeceği esaslar çerçevesinde, *denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında, denetçinin, denetimin sonucuna ilişkin değerlendirmelerini* de içerecektir. Görüş yazısı, denetim raporundan farklıdır. Nitekim, bu fark, anılan maddede “yazı” denilmek suretiyle açıkça vurgulanmıştır<sup>2</sup>. İşte bu çalışmada, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na ve bağımsız denetim standartlarına göre denetçi tarafından düzenlenecek olan görüş yazısı türleri ve görüş yazılarının şirket yönetimine olası etkileri üzerinde durulacaktır.

## 2. BAĞIMSIZ DENETİM SONUCUNDA DÜZENLENECEK OLAN GÖRÜŞ YAZISI TÜRLERİ

TTK'nın 400üncü maddesine göre, denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. 660 sayılı KHK'da ise “bağımsız denetçi” ve “bağımsız denetim kuruluşu” olmak üzere iki tür denetçiye yer verilmiştir. Denetim, sadece KGK tarafından yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilir. Bağımsız denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından yetkilendirilen kişilerdir. Bağımsız denetim kuruluşu ise KGK tarafından bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen, ortakları yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketlerini ifade etmektedir.

Bağımsız denetim kuruluşu yahut bağımsız denetçi tarafından yapılacak olan denetim sonucunda düzenlenecek görüş yazısı üç türlü olabilir:

2 TTK'nın anılan maddesinin gerekçesine göre, “yazı” teriminin tercih edilmesinin sebepleri şunlardır: (1) “Rapor” denilseydi, 402'nci maddedeki denetçi raporuyla karışabilir, hatta onun bir sonucu olarak görülebilirdi. Oysa TTK'nın amacı, denetçinin ayrı bir yazı vererek sonuç açıklamasıdır. (2) “Görüş” sözcüğü öznel bir değerlendirmeyi değil, uluslararası standartlara göre varılan neticeyi ifade eder. (3) Kaynakta kullanılan “not” kelimesinin kavrama uygun olmadığı düşünülmüştür. Bkz. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu Esas No: 1/324, S. Sayısı: 96

1. Olumlu görüş yazısı
2. Sınırlı olumlu görüş yazısı
3. Olumsuz görüş yazısı

TTK'da ve bağımsız denetim standartlarında, denetçiye, belli hallerin varlığında, görüş vermektan kaçınma imkanı da getirilmektedir. Bahsiğecen görüş yazıları aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

### 2.1. Olumlu Görüş Yazısı

Olumlu görüş yazısı, *şirketin finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun "Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmedeki finansal raporlamaya ilişkin hükümlere uygun olduğunun"* denetçi tarafından açıklanması ve doğrulanması olup, tabloların sonuçları hakkında genel kurulun karar alabileceği anlamına gelir ve bu sebeple yöneticilerin ibrası için hem esas olur, hem de dayanak oluşturur<sup>3</sup>.

Dolayısıyla, denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde, görüş yazısında, "öncelikle 398'inci madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir ayrıklığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını" açıklayacaktır<sup>4</sup> (TTK, m.403/f.1).

Olumlu görüş yazısında, ayrıca, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek herhangi bir sebebin mevcut olup olmadığına ve varsa bu sebeplere işaret edilecektir. Yine, TTK'ya göre, anılan görüş yazısı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca belirlenecek şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılacaktır (TTK, m.403/f.2).

Denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumlulukları, KGK tarafından hazırlanıp yayımlanan 30 no.lu Türkiye Denetim Standartları Tebliği (Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS 700) Hakkında Tebliğ)( Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 18.03.2014) ile düzenlenmiştir. Anılan Tebliğe göre;

<sup>3</sup> Bkz. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu Esas No: 1/324, S. Sayısı: 96

<sup>4</sup> Aslında, TTK'nın bu fıkrası ile olumlu görüş yazısında yer verilecek hususlar açıkça belirtilmiştir. Bu itibarla, anılan ifadelerin aynen olumlu görüş yazılarında kullanılması mümkün olabilecektir.

- Denetçi raporu, “**Görüş**” başlıklı bir bölüm içerir.
- Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur. Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır.
- Denetçi özellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında:
  - (a) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını,
  - (b) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını,
  - (c) Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını,
  - (ç) Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını,
  - (d) Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapılıp yapılmadığını ve
  - (e) Her bir finansal tablonun başlığı dâhil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığını değerlendirir.
- Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir.
- Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, mevzuat tarafından aksi zorunlu kılınmadıkça, denetçi görüşünde birbirine eş değer kabul edilen aşağıdaki ifadelerden biri kullanılır:
  - (a) Finansal tablolar ..., (geçerli finansal raporlama çerçevesi)’ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır veya
  - (b) Finansal tablolar ..., (geçerli finansal raporlama çerçevesi)’ne uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır.
- Uygunluk çerçevesi uyarınca hazırlanmış olan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, denetçi görüşü şu şekilde ifade edilir: “Finansal tablolar, tüm önemli yönleriyle, (geçerli finansal raporlama çerçevesi)’ne uygun olarak hazırlanmıştır”

Denetçi;

(a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya

(b) Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse

BDS 705 (Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Hakkında Tebliğ) uyarınca raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir. Olumlu görüş dışındaki bir görüş; sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş veya görüş vermektan kaçınmadır. Bu görüş yazıları, izleyen bölümlerde izah edilmiştir.

## 2.2. Şartlı Görüş (Sınırlı Olumlu Görüş) Yazısı

Kavramdan da anlaşılacağı üzere “*sınırlı olumlu görüş yazısı*”, esasında olumlu bir yazıdır. Bu yazı denetçinin vardığı sonucun esas itibarıyla, hatta büyük çapta olumlu olduğunu ifade eder. Bu “olumlu” kanı neseldir ve yazının yorumunu da belirli kurallar altına sokar. *Türkiye Muhasebe Standartları gereği gibi uygulanmış olup da, sadece bazı sonucu değiştirmeyen veya etkilemeyen aykırılıklar varsa; temel hatalar, aldatmalar, hileler, aykırılıklar, peçelemeler, gizlemeler, başka türlü göstermeler mevcut değilse; belgesiz kayıt yapılmamışsa, dayanak belgeler sahte değilse, envanterle oynanmamışsa; aykırılıklar önemli tutarlara varmayan, ihmâl edilebilen tahsil/tahakkuk ilkesi benzeri uygulamalardan, iskontolardan, değer düzeltmelerinden hatta aktiveleştirmelerden doğuyorsa, sınırlı olumlu görüş verilebilir*<sup>5</sup>.

Bu çerçevede, TTK’nın, 403’üncü maddesinin 3’üncü fıkrası ile denetçiye, “*çekinceleri varsa, olumlu görüş yazısını sınırlandırma*” olanağı getirilmiştir. Ancak, sınırlandırılmış olumlu görüş, “*finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı*” durumlarda verilebilecektir (TTK, m.403/f.3). Yoksa, sınırlı olumlu görüş yazısında yer alan “sınır”, denetçinin kendisini sorumluluktan korumak için koyduğu çekinceleri ifade etmez, sonuçlara ne kadar ve ne ölçüde dayanılabileceğini gösterir. “Sınır”ın bu anlamı TTK’nın özelliğidir ve denetçiye bu yönde sınırlı olumlu görüş yazısı yazma görevini yükler<sup>6</sup>. Bu itibarla, sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği, sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilmelidir (TTK, m.403/f.3).

5 Bkz. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, Esas No: 1/324, S. Sayısı: 96

6 Bkz. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu Esas No: 1/324, S. Sayısı: 96

Denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumlulukları, KGK tarafından hazırlanıp yayımlanan 30 no.lu Türkiye Denetim Standartları Tebliği (Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS 700) Hakkında Tebliğ) (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 18.03.2014) ile düzenlenmiştir. Denetçinin BDS 700 uyarınca bir görüş oluştururken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği sonucuna varması durumunda, içinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenleme sorumluluğu ise 31 no.lu Türkiye Denetim Standartları Tebliği (Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS 705) Hakkında Tebliğ) (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 18.03.2014) ile düzenlenmiştir. Söz konusu Tebliğe (BDS 705) göre; denetçi, aşağıdaki durumlarda sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verir:

(a) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa veya

(b) Görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa.

Finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş vermesi durumunda, denetçi;

- Denetçi raporundaki görüş paragrafı için “**Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)**” başlığını kullanır.

- BDS 700’ün zorunlu kıldığı belirli unsurların yanı sıra, denetçi raporuna sınırlı olumlu görüşe sebep olan hususun açıklamasını (tanımını) içeren bir paragraf ekler. Denetçi bu paragrafa, denetçi raporundaki görüş paragrafının hemen öncesinde yer verir ve “**Sınırlı Olumlu Görüşün (Şartlı Görüşün) Dayanağı**” başlığını kullanır.

Denetçinin, raporunda yer alan olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin dayanağı paragrafında açıklayabileceği önemli yanlışlıkların finansal etkilerine örnek olarak; stokların olduğundan fazla gösterilmesi durumunda gelir vergisi, vergi öncesi kâr, net kâr ve özkaynak üzerindeki etkilerin tutarı gösterilebilir.

Finansal tablolardaki önemli bir yanlışlıktan dolayı sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) vermesi durumunda denetçi, “Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı” paragrafında belirtilen hususun (veya hususların) etkileri hariç olmak üzere görüş paragrafında, denetçinin görüşüne göre;

(a) Gerçeğe uygun bir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, finansal tabloların, ..... geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunduğunu (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağladığını) veya

(b) Bir uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olduğunu belirtir.

### 2.3. Olumsuz Görüş Yazısı

Olumsuz görüş yazısı, *şirketin yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile Kanuna (TTK'ya) ve/veya esas sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine uygun olmadığını* ifade eder. Bu itibarla, çekincesinin olması durumunda, denetçinin olumsuz görüş yazısı vermesi mümkündür (TTK, m.403/f.3).

KGK tarafından hazırlanıp yayımlanan 31 no.lu Türkiye Denetim Standartları Tebliğine (BDS 705- Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Hakkında Tebliğ) göre; yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verir.

BDS 450'ye göre yanlışlık; raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılık olarak tanımlanır. Buna göre, finansal tablolardaki önemli bir yanlışlık,

- Seçilen muhasebe politikalarının uygunluğu,
- Seçilen muhasebe politikalarının uygulanması veya
- Finansal tablolardaki açıklamaların uygunluğu veya yeterliliği ile ilgili olarak ortaya çıkabilir.

Finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş vermesi durumunda, denetçi;

- Denetçi raporundaki görüş paragrafı için "**Olumsuz Görüş**" başlığını kullanır.

- BDS 700'ün zorunlu kıldığı belirli unsurların yanı sıra, denetçi raporuna olumsuz görüşe sebep olan hususun açıklamasını (tanımını) içeren bir paragraf ekler. Denetçi bu paragrafa, denetçi raporundaki görüş paragrafının hemen öncesinde yer verir ve "**Olumsuz Görüşün Dayanağı**" başlığını kullanır.

Denetçi, Olumsuz Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun (veya hususların) öneminden dolayı, görüş paragrafında, denetçinin görüşüne göre;

(a) Gerçeğe uygun bir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, finansal tabloların ... geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmadığını (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığını) veya

(b) Bir uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmamış olduğunu belirtir.

Denetçinin, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş veremeyi gerekli görmesi durumunda, denetçi raporunda, aynı finansal raporlama çerçevesi bakımından tek bir finansal tabloya veya finansal tablonun bir veya daha fazla belirli unsuruna, hesabına veya kalemine ilişkin olumlu görüş yer almaz. Bu şartlar altında aynı raporda bu tür bir olumlu görüşe yer verilmesi, denetçinin bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin vermiş olduğu olumsuz görüşle veya görüş vermekten kaçınma durumuyla çelişir.

#### 2.4. Görüş Vermekten Kaçınma (Görüş Bildirmeme)

Önceki kısımlarda da belirtildiği üzere, denetçinin, denetim sonucunu, bir görüş yazısı ile bildirmesi zorunludur. Ancak, TTK ile denetçiye, bazı hallerin varlığında, görüş vermekten kaçınma olanağı da tanınmaktadır. Buna göre,

· Şirket defterlerinde, denetlemenin Kanuna -*TTK'nın dördüncü kısmının üçüncü bölüm hükümlerine*- uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması,

· Veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması

halinde, denetçi, *bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile*, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilecektir (**TTK, m.403/f.4**). Dolayısıyla, sadece bu iki halin varlığında, denetçi görüş vermekten kaçınabilecektir. Bunların dışındaki bir sebepten ötürü, görüş bildirmekten kaçınma ise söz konusu olmayacaktır.

Ancak hemen belirtmeliyiz ki, TTK'da, kaçınmayı gerektir haller bu şekilde belirtilmekle birlikte, ne TTK'nın m.403/f.4 hükmünde ne de anılan hükmün gerekçesinde "*belirsizliklerin*" ve "*kısıtlamaların*" neler olabileceği konusunda bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bu boşluğun, TTK'nın yü-



rürlüğe girmesinden önce, ikincil mevzuat, öğreti ve mahkeme kararları ile doldurulacağı kanısındayız. Nitekim, 403. maddenin dördüncü fıkrasının son cümlesinde, “*Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenler.*” denilmiştir.

KGK tarafından hazırlanıp yayımlanan 31 no.lu Türkiye Denetim Standartları Tebliğine (BDS 705- Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Hakkında Tebliğ) göre;

- Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.

- Yine, denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmının mümkün olmadığı sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.

Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi (denetimin kapsamının sınırlandırılması (kısıtlanması) olarak da ifade edilir) aşağıdakilerden kaynaklanabilir:

- (a) İşletmenin kontrolü dışındaki durumlar,
- (b) Denetçinin çalışmasının niteliği ve zamanlamasıyla ilgili durumlar veya
- (c) Yönetim tarafından getirilen kısıtlamalar (sınırlamalar).

a) İşletmenin kontrolü dışındaki durumlara verilecek örnekler arasında aşağıdakiler yer alır:

- İşletmenin muhasebe kayıtlarının tamamen tahrip olmuş olması.
- Topluluğa bağlı önemli bir birimin muhasebe kayıtlarına kamu otoritesi tarafından süresiz olarak el konulmuş olması.

b) Denetçinin çalışmasının niteliği veya zamanlamasıyla ilgili durumlara verilecek örnekler arasında aşağıdakiler yer alır:

- İşletmenin, bir iştiraki için özkaynak yöntemini kullanmasının zorunlu olması ve denetçinin özkaynak yönteminin doğru uygulanıp uygulanmadığını

değerlendirmek için iştirakin finansal bilgilerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi.

- Denetçinin görevlendirilmesinin (seçilmesinin) zamanlamasının, denetçiye, fiziki stok sayımını gözlemlene imkânı vermemesi.

- Denetçinin, maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanmasının tek başına yeterli olmadığına ve ayrıca işletmenin kontrollerinin etkin olmadığına karar vermesi.

c) Yönetimin denetim kapsamına getirdiği sınırlamalardan dolayı yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumuna verilecek örnekler arasında aşağıdakiler yer alır:

- Yönetimin, denetçinin fiziki stok sayımını gözlemlemesini engellemesi.

- Yönetimin, denetçinin belirli hesap bakiyelerine ilişkin dış teyit taleplerini engellemesi.

Denetçinin, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınmayı gerekli görmesi durumunda, denetçi raporunda, aynı finansal raporlama çerçevesi bakımından tek bir finansal tabloya veya finansal tablonun bir veya daha fazla belirli unsuruna, hesabına veya kalemine ilişkin olumlu görüş yer almaz.

Finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınması durumunda, denetçi;

- Denetçi raporundaki görüş paragrafı için “**Görüş Vermekten Kaçınma**” başlığını kullanır.

- BDS 700’ün zorunlu kıldığı belirli unsurların yanı sıra, denetçi raporuna görüş vermekten kaçınmasına sebep olan hususun açıklamasını (tanımını) içeren bir paragraf ekler. Denetçi bu paragrafa, denetçi raporundaki görüş paragrafının hemen öncesinde yer verir ve “**Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı**” başlığını kullanır.

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için görüş vermekten kaçınması durumunda denetçi, görüş paragrafında:

(a) Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında tanımlanan hususun (veya hususların) öneminden dolayı, denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğini ve bu sebeple

(b) Finansal tablolara ilişkin görüş bildirmediğini (vermediğini) ifade eder.

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için görüş vermekten kaçınması durumunda denetçi, denetçi raporunun giriş paragrafını, finansal tab-

loları denetlemek üzere görevlendirilmiş olduğunu ifade edecek şekilde değiştirir. Ayrıca denetçi, denetçinin sorumluluğuna ve denetimin kapsamına ilişkin açıklamayı, yalnızca aşağıdaki hususu ifade edecek şekilde değiştirir:

*“Sorumluluğumuz, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürüttüğümüz bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Bununla birlikte, Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında belirtilen husustan (hususlardan) dolayı tarafımızca, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir.”*

### **3. OLUMSUZ GÖRÜŞ VE GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINMA YAZILARININ ŞİRKET YÖNETİMİNE ETKİSİ**

TTK'nın 403. maddesinin beşinci fıkrasının 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen ilk halinde;

*“Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Bu hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.”* hükmü yer almakta idi.

Bu hükme göre, olumsuz görüş yazılan durumlarda; genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamayacak, yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırarak ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa edecek, genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçecek, yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatacak ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunacaktı.

Ancak, 26/06/2012 tarihli ve 6335 (T.C. Yasalar, 30.06.2012) sayılı Kanun ile TTK'nın 403. maddesinin beşinci fıkrası;

“Olumsuz görüş yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.” şeklinde değiştirildi.

Yapılan bu değişiklikle, olumsuz görüş yazılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslim tarihinden itibaren 4 iş günü içinde genel kurul toplantıya çağırarak, ancak istifa etmeyecektir. Genel kurul yapacağı bu toplantıda yeni bir yönetim kurulu seçecektir. Eğer şirket esas sözleşmesinde aksine bir hüküm yok ise, genel kurul eski yönetim kurulu üyelerini yeniden seçebilecektir. Seçilen yönetim kurulu da altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tabloları hazırlayacak ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunacaktır.

Hemen belirtelim ki, anılan değişiklikte “görüş vermektan kaçınma” ibaresine yer verilmemiş olmasından, bu hükmün sadece olumsuz görüş verilen hâllere uygulanacağı sonucu çıkarılmamalıdır. Zira, TTK’nın 403. maddesinin 4. fıkrasında “kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur” denilmektedir ve yapılan değişiklikle 403. maddenin 4. fıkrasındaki bu hükme dokunulmamıştır.

Bu açıdan bakıldığında, denetçi tarafından olumsuz görüş yazısı verilmesi yahut görüş vermektan kaçınılması, bu haliyle dahi şirket yöneticileri ile şirket açısından birtakım ağır sonuçlar doğurabilecektir. Zira, olumsuz görüş yazılan veya görüş bildirmektan kaçınılan hâllerde;

- Yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden **dört iş günü içinde**, genel kurulu toplantıya çağırarak,
- Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçecek (şirket esas sözleşmesinde aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilecektir),
- Yeni yönetim kurulu **altı ay içinde**, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatacak ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunacaktır (**TTK, m.403/f.5**).

Yaptırımını, özellikle şirket yönetimi açısından sıkıntı doğuran bu durumda, denetçinin, ancak büyük ve geniş kapsamlı aykırılıkların bulunması, durumun açık ve kanıtlanmış olması halinde olumsuz görüş yazısı vermesi gerekliliği

öne çıkmaktadır. Bu itibarla, denetçinin, resme değil, yoruma ve değerlendirmelere dayalı olumsuz görüş vermesi, TTK'nın sistemiyle de bağdaşmayacaktır. Şartları varsa olumsuz görüş yazısı verilmesi, sadece denetçinin takdirine kalmış bir seçenek değil, aynı zamanda kanunî bir yükümdür<sup>7</sup>.

#### 4. ÖZET VE SONUÇ

Bağımsız denetim kuruluşu yahut bağımsız denetçi, yapacağı denetimin sonucunu görüş yazısında açıklamak zorundadır. Görüş yazısı, olumlu, şartlı ve olumsuz görüş yazısı olmak üzere üç türdür. Belirli hallerin varlığında, denetçi görüş vermekten de kaçınabilir. Denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumlulukları, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve denetim Standartları Kurumu tarafından hazırlanıp yayımlanan Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS 700) Hakkında Tebliğ ve Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Hakkında Tebliğ (BDS 705) ile düzenlenmiştir.

Denetçi tarafından olumsuz görüş verilen yahut görüş bildirmekten kaçınılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar. Bu nedenle, bağımsız denetime tabi şirketin yönetimi açısından bir anlamda yaptırım barındırdığını da dikkate alarak, bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşunun, sadece büyük ve geniş kapsamlı aykırılıkların bulunması ve açıkça kanıtlanmış olması halinde olumsuz görüş yazısı vermesi ya da şartları mevcutsa görüş bildirmekten kaçınması gerekir. Bunun yanısıra, bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının, görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu, görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi hallerinde, faaliyet izinlerinin KGK kararıyla süresiz olarak iptal edileceğini hatırd tutmaları menfaatlerine olacaktır.

<sup>7</sup> Bkz. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu Esas No: 1/324, S. Sayısı: 96

## KAYNAKÇA

Bakanlar Kurulu Kararı (14.03.2014) **Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar**. Ankara: Resmi Gazete (28941 sayılı)

Bakanlar Kurulu Kararı (23.01.2013) **Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar** Ankara: Resmi Gazete (28537 sayılı)

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (12.03.2013) **Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar**. Ankara: Resmi Gazete (28585 sayılı)

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (18.03.2014) **Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS 700) Hakkında Tebliğ**. Ankara: Resmi Gazete (28945 sayılı)

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (18.03.2014) **Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS 705) Hakkında Tebliğ**. Ankara: Resmi Gazete (28945 sayılı)

Komisyon Raporu : Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, Esas No:1/324, TBMM Tutanak Dergisi, Yasama Dönemi:23, Yasama Yılı:2, S.Sayısı: 96, Nr.112

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

T.C. Yasalar (30.06.2012). **26/06/2012 tarihli ve 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**. Ankara : Resmi Gazete ( 28339 sayılı)