**ÜNİTE 8**

**DENETÇİ GÖRÜŞÜ VE DENETİM RAPORU**

**DENETÇİ GÖRÜŞÜNÜN OLUŞTURULMASI**

Denetim çalışmalarının son aşaması, denetim faaliyetlerinin tamamlanması ve tüm denetim çalışmalarının son kez gözden geçirilerek denetçi görüşünün oluşturulmasıdır.

Denetçi, bu aşamada öncelikle denetim programında yer almayan; fakat finansal tabloları ve denetim raporunu etkileyebilecek başka olay ve işlemlerin olup olmadığını araştırır. Bu noktada gerekiyorsa ilave testler yapar ve kanıt toplar. Daha sonra ise tüm çalışmaları genel olarak gözden geçirir.

Risk ve önemlilik ile ilgili değerlendirmelerini ve kanıtlarının yeterliliğini birkez daha sorgular.

Tüm bu değerlendirmeler sonucunda ise finansal tablolar hakkındaki görüşünü oluşturur.

**Denetim Faaliyetlerinin Tamamlanması**

Denetim faaliyetlerinin tamamlanması için denetçinin, denetim programında yer almayan aşağıdaki konuları incelemesi ve kanıt toplaması gerekir.

* Gelecekte ortaya çıkma olasılığı olan önemli belirsizliğin olup olmadığını incelemesi
* Bilanço tarihinden sonra meydana gelmiş ve işletmeyi büyük ölçüde etkileyecek işlemlerin olup olmadığını incelemesi
* İşletme yönetiminden finansal tabloların doğruluğu konusunda beyan mektubu alınması
* Analitik testler yapılması

**Gelecekteki Olası Belirsizliklerin İncelenmesi**

Denetçi, bu aşamada işletmeyle ilgili gelecekte ortaya çıkma olasılığı olan belirsiz durumlar olup olmadığını araştırmalıdır. Gelecekteki olası belirsizlik, işletme ile üçüncü kişiler arasında süren; ancak denetim raporunun yazımı tarihinde kesin olarak sonuçlanmamış, işletmeye gider veya borç doğurma olasılığı olan durumlardır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden ;

Şarta Bağlı Giderlerin Tahakkuku İlkesi : Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkma olasılığına bağlı gider ve zararların tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılması gerektiğidir.

Borçların Tümünün Gösterilmesi İlkesi : Tutarları tahmin edebilen kesinleşmemiş tüm borçlarında bilançoda gösterilmesini emretmektedir.

İşletmeye daha sonra borç ve zarar yükü getirebilecek olası belirsiz durumlar;

* Kaybedilmesi durumunda işletmeye büyük borç yükü getirecek davalar,
* Maliye ile devam eden vergi cezası davaları,
* İşletmenin yerine getirme gücünü aşan sözleşme ve garantiler,
* İşletmenin üçüncü kişilere verdiği kefalet yükümlülükleri,
* Alınması işletme için hayati önem arz eden kredi talepleri,

Denetçinin bu tür olaylarla ilgili ipucu bulmaya çalışması ve kanıt toplaması gerekir.

Bu tür durumların ortaya çıkarılmasında özellikle soruşturma denetim yordamı kullanılabilir. Kullanılabilecek denetim yordamlarından bazıları ;

* İşletme yönetimi ve çalışanları ile görüşmeler yapılabilir.
* Yönetim ve genel kurul toplantı tutanakları ile karar defterleri incelenebilir.
* Vergi idaresinden işletmeyle ilgili bilgi alınabilir,
* İşletme avukatlarıyla görüşülebilir,
* İşletmenin borç ilişkisinde olduğu bankalardan bilgi alınabilir.

Denetçi, böyle bir olay tespit ettiğinde bunu öncelikle işletme yönetimine iletir ve finansal tablolara durumun yansıtılması gerektiğini belirtir. Yönetim finansal tablolarda değişiklik yapmaması ve gelecekteki belirsizliğin önem derecesine göre durumu, raporuna aşağıdaki gibi sırasıyla yansıtır;

* Eğer belirsizlik önemli fakat finansal tabloların bütünü hakkında olumlu görüş bildirmeye engel değilse olumlu rapor verip açıklama paragrafı ekleyebilir.
* Eğer belirsizlik çok önemli ise şartlı olumlu görüş bildirebilir
* Eğer belirsizlik işletme için hayati önem arz ediyor ise görüş bildirmekten kaçınabilir.

**Bilanço Tarihinden Sonraki Önemli Olayların İncelemesi**

Denetçi, bilanço tarihinden (31 Aralık) sonra meydana gelmiş, fakat işletme tarafından finansal tablo dipnotlarına yansıtılmamış önemli olayların olup olmadığını araştırmalıdır.

Denetçi, bilanço sonrası önemli olayları ortaya çıkarmak için aşağıdaki yolları kullanabilir,

* Dönem sonunda ( 31 Aralık ) sonra yapılmış işlemler ve kayıtların incelenmesi,
* İşletme tarafından düzenleniyorsa ara mali tabloların incelenmesi
* Yönetim kurulu kararları ve toplantı tutanaklarının incelenmesi
* İşletme avukatlarıyla görüşme yapma.

Denetçi, böyle bir olay tespit ettiğinde bunu işletme yönetimine iletir ve bilanço dipnotlarında belirtmesini ister.

Eğer yönetim, denetçinin önerisini kabul etmezse denetçi, bu durumu denetim raporuna yansıtabilir.

**Yönetimden Beyan Mektubu İstenmesi**

Finansal tabloların usulüne uygun düzenlenmesi sorumluluğu, işletme yönetimine aittir.

Denetçinin sorumluluğu, sadece bu tablolarla ilgili görüş oluşturmaktır.

Bu konu çok açık olmakla beraber bazı davalı durumlarda kullanılmak üzere işletme yönetiminden tabloların doğru ve eksiksiz sunulduğuna dair bir beyan mektubu alınmalıdır.

Bu beyan mektubu bağımsız denetçi kanıtı olarak kullanılamaz.

Bir beyaz mektubunda yer alan temel konular ;

* İşletmenin finansal tablolarının ve faaliyet raporlarının muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerine uygun olarak doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmak üzere düzenlenmesi sorumluluğunun işletme yönetimine ait olduğunun belirtilmesi,
* Finansal tabloların eksiksiz olarak düzenlendiği, hiçbir hata, hile ve yanlışı içerdiğinin belirtilmesi,
* Bağımsız denetim raporunun hazırlandığı tarihe kadar tüm muhasebe kayıtlarının, destekleyici belgelerin, genel kurul kararlarının denetçiye açık olduğunun belirtilmesi
* Finansal tablolara veya dipnotlarına yansıtılması gereken bilanço sonrası olaylar, önemli belirsiz durumlar, taahhütler, kefaletler gibi tüm hususların açıklandığının belirtilmesi

**Analitik Test Yapılması**

Denetçi, denetim faaliyetlerinin son aşamasında genel analitik testlerde yapabilir.

Analitik testler, denetçiye finansal tablo verilerinde bütçe rakamlarına, önceki senelere veya endüstri ortamlarına göre anormal sapmaları olup olmadığının araştırılmasını sağlar. Bu şekilde denetçi, incelemesi gereken noktalar kalıp kalmadığını tespit etmiş olur.

Analitik testler, genellikle aşağıdaki aşamaları içerir.

* İncelenen döneme ait finansal tablo toplamlarını ve kalemlerini, önceki dönem ve bütçelenmiş tutarlarla karşılaştırma,
* İncelenen döneme ait oranları hesaplama ve önceki dönem ve bütçelenmiş oranlarla karşılaştırma,
* İncelenen döneme ait üretim ve satış hacmi, çalışan sayıları gibi tablolara yansımayan verileri, önceki dönem ve bütçelenmiş verilerle karşılaştırma,
* İncelenen döneme ait oranları, sektör ortalamalarıyla karşılaştırma.

Denetçi, bu incelemeler sırasında önemli farklar tespit ederse bu noktalara yoğunlaşacak; hata ve hile olasılığını değerlendirecektir.

**Denetim Faaliyetlerinin Gözden Geçirilmesi ve Sonuçlandırılması**

Denetçi, denetimle ilgili tamamlama faaliyetlerini yerine getirdikten sonra tüm çalışmaları son kez gözden geçirecek ve görüşünü oluşturacaktır. Bu çalışmalar;

* Denetim programının gözden geçirilmesi
* Çalışma mizanının gözden geçirilmesi
* Önemlilik ve risk ölçümlerini gözden geçirme
* Çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi
* Toplanan kanıtları değerleme ve görüş oluşturma

Denetçi, bu çalışmalar sonucu ulaştığı görüşünü denetim raporunu hazırlamadan önce yönetime iletecektir. Yönetimin tavrına göre nihai görüşünü oluşturacaktır.

**Denetimin Programının Gözden Geçirilmesi**

Denetim programı, yapılacak işler için yol gösterici olduğu kadar biten işlerin takibi için de aynı araçtır.

Denetçi bu noktada denetim programını sona bırakılmış veya yapılmamış işlerin varlığını tespit için kullanacaktır. Programda “tamamlandı” işareti konmamış işler var ise bu konuları bitirecektir. Sona bırakılmış işler varsa bunların hala yapılması gerekip gerekmediğini gözden geçirecektir.

**Çalışma Mizanının Gözden Geçirilmesi**

Çalışma mizanı, denetçinin bilanço ve gelir tablosu kalanlarını test etmede kullandığı önemli bir çalışma kağıdıdır. Denetçi, çalışmalar sırasında yaptığı düzeltici veya ilave günlük defter kayıtlarını bu mizan üzerinde takip eder. Bu noktada denetçi, mizan üzerindeki kayıtları doğruluk açısından ve gerekli olup olmadıkları açısından son kez gözden geçirecektir.

**Risk ve önemlilik Düzeylerinin Tekrar Gözden Geçirilmesi**

Denetçi, toplanan kanıtlara göre olası yanlışlar toplamını belirler ve önemlilikle ilgili ilk belirlemesiyle karşılaştırır.

* Olası yanlışların toplam tutarı, ilk önemlilik belirlemesindeki toplam tutardan az ise denetçi, finansal tablolarla ilgili olumlu görüş oluşturabilir.
* Olası yanlışların toplamı, ilk önemlilik tutarından büyük ise denetçi, işletmeden düzeltmeler isteyecektir.

Eğer işletme bu düzeltmeleri kabul etmezse denetçi, şartlı veya olumsuz görüş bildirebilir.

**Çalışma Kağıtlarının Gözden Geçirilmesi**

Çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi, ekibin başındaki uzman denetçi veya denetim firmasının görevlendireceği ekip dışından bir denetçi tarafından yapılabilir.

Çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi, pek çok açıdan önem arz eder;

* Çalışma kağıtları ile denetim firmasının iş disiplinin göstergesi. Gözden geçirme, çalışma kağıtlarının ve firmanın kalitesini arttırır.
* Çalışma kağıtları sürekli dosyada saklanacak ve herhangi bir sorunlu durumda bu dosyaya başvurulacak. Böyle durumlarda kağıtlar, denetimim denetim standartlarına uygun yürütüldüğünü göstermelidir.
* Denetim faaliyetlerinin bir kısmı mesleğe yeni girmiş yardımcılar tarafından yapılmıştır. Bunlar eksikliklerini görmeleri ve yetişmelerine katkıda bulunulması açısından çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi önemlidir.

**Toplanan Kanıtları Değerleme Ve Görüş Oluşturma**

Denetçi, bu aşamada topladığı kanıtların bildirileceği görüşü destekleyip desteklemediğine karar verecektir. Eğer toplanan kanıtların görüş için yeterli olduğuna karar verirse denetim raporunun yazımı aşamasına geçecektir.

**DENETİM RAPORU BİÇİMLERİ**

Denetim raporu, bir denetim faaliyeti sonucunda işletme dışına sunulan ve üçüncü kişilerin görme imkanı bulduğu tek belgedir.

Raporlama standartlarına göre bir denetim raporunda en az şunlar yer almalıdır:

* Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardına göre denetçi raporunda, incelemiş olduğu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlenip düzenlenmediğini belirtmek zorundadır.
* Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında değişmezlik standardına göre denetçi raporunda, incelendiği finansal tabloların düzenlenişi sırasında genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından değişmezlik kavramına uygun hareket edilip edilmediğini belirtmek zorundadır.
* Açıklama standardına göre denetçi, incelediği finansal tablolarda tam açıklama kavramına uygun hareket edilmemiş ise bu durumu raporunda belirtmelidir. Eğer, işletme tam açıklama kavramına uygun hareket etmiş ise bunun belirtilmesine gerek yoktur.
* Görüş bildirme standardına göre denetçi, raporunda mutlaka görüş belirtmek durumundadır. Görüş bildirme dört şekilde olabilir.

Bunlar;

1. Olumlu görüş bildirme,
2. Şartlı olumlu görüş bildirme,
3. Olumsuz görüş bildirme,
4. Görüş bildirmekten kaçınmadır.

**Standart Olumlu Denetim Raporu**

Denetçi, finansal tabloların bütünün genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğruyu yansıttığına kanaat getirir ise olumlu görüş bildirir.

**Standart Olumlu Bir Denetim Raporunun Bölümleri**

SPK’nun Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de standart olumlu bir denetim raporunun kısımları aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

1. Başlık,
2. Muhatap,
3. Giriş paragrafı,
4. İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu,
5. Bağımsız denetçinin sorumluluğu,
6. Bağımsız denetçi görüşü,
7. Diğer raporlama yükümlülükleri,
8. Bağımsız denetçinin imzası

**Standart Olumlu Denetim Raporuna Açıklama Paragrafı İlave Edilmesi**

Denetçi, ilave paragraf için, sadece ana paragraflar kısmına dördüncü bir paragraf ilave eder.

Açıklama paragrafı ilavesi gerektiren başlıca durumlar şunlardır:

**İşletmenin muhasebe politika veya yöntemlerinde bir önceki döneme göre değişiklik yapmış olması durumu:**

Denetlenen işletme, herhangi bir muhasebe politikasında veya yönetimde değişiklik yapmış ve değişmezlik kavramına uygun olarak bu durumu finansal tablo dipnotlarında gerekçeleriyle ve kalemlere olan etkileriyle açıklamış olabilir. Bu durumda denetçi, olumlu rapor yazmakla beraber standart rapora bir açıklama paragrafı yazarak bu durumu belirtmelidir.

Yukarıdaki durum finansal tablo dipnotlarında açıklanmamış ise bu, değişmezlik ilkesinden sapmadır. Bu durumda ise denetçi, bunu genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ihlali olarak değerlendirecektir.

**İşletmeyle ilgili gelecekte ortaya çıkma olasılığı olan önemli bir belirsizlik:**

İşletmeyle ilgili gelecekte işletmeye bir zarar veya borç yükü getirecek belirsiz bir durum var ise belirsizlik finansal tabloların bütünü hakkında olumlu görüş bildirmeye engel değilse denetçi, olumlu rapor verip açıklama paragrafı ekleyebilir.

**Bilanço sonrası meydana gelmiş önemli bir olayın vurgulanma gereği:**

Denetçi, bilanço dipnotlarına yansıtılmamış bilanço sonrası meydana gelmiş önemli bir olay tespit ettiğinde olayın önem derecesine göre olumlu rapor verip açıklama paragrafı yazabilir.

**Denetçi tarafından haklı bulunan, o ülkede geçerli olan veya işletmenin tabi olduğu genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapma:**

İşletme yayımlanmış genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden bir sapma yapmış fakat bu durum, denetçi tarafından yerinde bulunmuş ise olumlu rapor verip açıklama yazabilir.

**Kısmen başka denetçilerin çalışmalarına bağlı kalmak veya başka denetçilere atıf yapma ihtiyacı:**

Bazı durumlarda büyük ve değişik yerleşim yerlerine sahip işletmelerde, bazı birimler farklı denetçilere atıp yapmak isterse açıklama paragrafı yazabilir.

**STANDART OLUMLU RAPORDAN SAPMALAR**

Görüş biçimleri;

* Şartlı olumlu görüş bildirme,
* Olumsuz görüş bildirme,
* Görüş bildirmekten kaçınma

**Şartlı Olumlu Görüş Bildiren Denetim Raporu**

Denetçi, finansal tablolarla ilgili bazı sınırlamalar dahilinde finansal tabloların bütünün genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğruyu yansıttığına kanaat getirir ise şartlı olumlu görüş bildiren bir rapor hazırlayacaktır. Bu görüş bildirme biçimdeki denetim raporunda, standart olumlu rapordaki üç paragrafa ek olarak şartlı görüşün gerekçelerinin yer aldığı bir paragraf ilave edilir. Şartlı görüşün dayanakları, Kapsam ile Görüş paragrafları arasına yazılabilir.

Şartlı olumlu raporu yazılmasını gerektiren durunlar şunlar olabilir:

* Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden önemli; fakat finansal tabloların bütünü hakkında olumlu görüş bildirmeye engel teşkil etmeyecek bir sapmanın olması.
* Denetçiye denetim incelemeleri konusunda işletme tarafından önemli bir kapsam sınırlandırması getirilmesi; fakat bu durumun finansal tabloların bütünü hakkında olumlu görüş bildirmeye engel teşkil etmemesi.
* İşletmeyle ilgili gelecekte çok önemli bir belirsizliğin olması, fakat denetçinin, bu durumun finansal tabloların bütünü hakkında olumlu görüş bildirmeye engel teşkil etmeyeceğine karar vermesi.

**Olumsuz Görüş Bildiren Denetim Raporu**

Denetçi, incelediği finansal tabloların bütünüyle genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmadığı ve doğruyu yansıtmadığına kanaat getirir ise olumsuz görüş bildiren bir rapor hazırlayacaktır. Denetçinin olumsuz görüş bildirmesi herhangi bir sınırlaması olmaksızın tam bir denetim yapmasının ardından, bu denetim sırasında finansal tabloların bütünüyle gerçeği yansıtmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenmediği görüşünü destekleyecek yeterli kanıt toplamış ise olumsuz görüş içeren rapor hazırlayacaktır.

Olumsuz görüş bildiren denetim raporunda Kapsam paragrafı ile Görüş paragrafı arasına olumsuz görüşün nedenleri yazılır. Daha sonra ise Görüş kısmında olumsuz görüş bildirdiği belirtilir.

**Görüş Bildirmekten Kaçınma Biçiminde Görüş Bildiren Denetim Raporu**

Denetçi, finansal tablolarla ilgili ne olumlu ne de olumsuz görüş bildirecek kadar görüş oluşturamamış ise görüş bildirmekten kaçınacaktır.

Denetçinin görüş bildirmekten kaçınması için şu durumlardan birinin ortaya çıkması gerekir:

* Denetçinin çalışma alanının sınırlandırılması nedeniyle olumsuz veya olumsuz görüş bildirmesi için gerekli kanıtın toplanamaması: Denetçi, bu durumda işletme tarafından veya başka nedenlerle ortaya çıkan kapsam sınırlamasıyla karşı karşıyadır. Bu nedenle tam bir denetim yapamamıştır. Dolayısıyla herhangi bir görüş oluşturacak kadar kanıt toplayamamıştır.
* İşletmeyle ilgili gelecekteki belirsizlik durumunun hayati önem arz edecek kadar çok önemli olması: Denetçi, bu durumda işletme hakkında herhangi bir görüş oluşturamayacak kadar hayati önemde belirsizlikle karşı karşıyadır.

Görüş bildirmekten kaçınma türündeki denetim raporunun giriş kısmında, denetçinin denetlemekle görevlendirildiği finansal tablolar ve işletmenin sorumluluğu belirtilir. Kapsam kısmında ise görüşün nedenleri açıklanır.

**DENETÇİLERİN HUKUKİ SORUMLUKLARI**

Genel hukuk açısından denetçiler; yazdıkları denetim raporu, beyan ettikleri görüş nedeniyle işletme yönetimine ve üçüncü kişilere karşı sorumludurlar. Denetçiler, denetim faaliyetleri sırasında genel kabul görmüş denetim standartlarının tüm gereklerini yerine getirmek zorundadırlar.

**Meslek Yasası’nda Denetçi Sorumlukları**

Mevzuat gereği olarak bağımsız denetim yapacak kişilerin YMM veya SMMM olma zorunluluğu vardır.

Yasaya göre YMM’ler, yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

**Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Mevzuatında Denetçi Sorumlukları**

SPK’nun düzenlemelerinde denetçinin finansal tablolarla ilgili sorumluluğu; finansal tablolarda hile, usulsüzlük veya hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışların bulunmadığına dair makul ölçüde güvence vermektir ve denetim esnasında mesleki şüphecilik ilkesine uygun olarak yürütmesidir.

SPK düzenlemelerinde, bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporu imzalayanlar müteselsilen sorumludurlar.

**Türk Ticaret Kanunu’nda Denetçi Sorumlukları**

Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri; denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler.

Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar.

Denetçinin bağımsız bir denetleme kuruluşu olması halinde sır saklama yükümlülüğü bu kurumun yönetim kurulunu, üyelerini ve çalışanlarını da kapsar. Denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zaman aşımına uğrar.