

SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLAMA STANDARTLARI

Cemal KÜÇÜKSÖZEN*

A.R.Zafer SAYAR**

ÖZET

Bu makalede; sermaye piyasasında bağımsız denetim uygulamasında raporlama standartları konusu ele alınmıştır. Öncelikle, Türk sermaye piyasalarında bağımsız denetim mevzuatının genel yapısı verilir, sonrasında Sermaye Piyasası Kurulu'nun geliştirmiş olduğu raporlama standartları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Nihayet, makalede, raporlama standartları konusunda uygulamada karşılaşılan sorunlar irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Raporlama Standartları, Sermaye Piyasası

ABSTRACT

In this article, independent auditing standarts in the Turkish capital markets are examined. Primarily, independent auditing regulations in Turkish capital markets are explained. Secondly, especially reporting standarts which were developed by the Capital Market Board of Turkey are examined in great detail. Finally, problems of the reporting practises are discussed in the article.

Key Words: Independent Auditing, Reporting Standarts, Capital Markets

* Sermaye Piyasası Kurulu Daire Başkanı

** Sermaye Piyasası Kurulu Daire Başkan Yardımcısı

I. GİRİŞ

Bireyin sürekli olarak ön plana çıktığı ve refah düzeyinin artırılması amaçlı iktisadi ve mali politikaların artan ölçüde gündeme geldiği günümüzün küreselleşmiş, bilgi toplumlarında çok ortaklı şirketlerin mali piyasalardan fon teminine ve düzenleyici kurumların ise, piyasalarda kamunun yeterince aydınlatılmasına büyük önem verdikleri görülmektedir. Bu süreç içerisinde, ülkemizde de 1990'lı yıllarda sanayileşme ve teknolojik gelişmeler ile yabancı sermayenin artan oranlı bir şekilde Türkiye'ye girmeye başlaması, sermaye piyasalarında kamuyu aydınlatıcı sağlıklı finansal bilgilere olan ihtiyacı giderek artırmıştır. Sermaye piyasalarında "bilgi", piyasada yer alan karar verici konumdaki tüm birimler için büyük önem taşımaktadır. Söz konusu birimler sermaye piyasalarında; zamanında, tam olarak, doğru, güvenilir ve eşit bir şekilde bilgilendirme ve bu niteliğe sahip bilgiler çerçevesinde sağlıklı karar verme ihtiyacı duymaktadırlar. Bu niteliği haiz bilgilerin başında ise, mali tablolar ve bu tablolardan okunulabilen finansal bilgiler gelmekte; mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin ortaya konması için olmazsa-olmaz kurum ise bağımsız dış denetim olmaktadır.

Bağımsız denetim dar anlamda, bir şirketin mali kayıt ve belgelerinin kontrolü şeklinde tanımlanırken, geniş anlamda ise kamunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesi için mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında inceleme yapılması, görüş oluşturulması ve bu görüşün rapora bağlanması sürecidir. Burada verilebilecek bir örnek bağımsız denetim olgusunu açık bir şekilde ortaya koymaktadır: Bağımsız denetim bir şirketin mali tablolarının fotoğrafının çekimidir. Çekilen fotoğraf üzerinde hiçbir oynama ve rötuş yapılmayacak, doğal haliyle sunulacak, bu fotoğrafla ilgilenen her bir muhasebe ilgi grubu fotoğrafta görmek istediği bölüme bakacaktır.

Bağımsız denetim sermaye piyasasında kamuyu aydınlatma hedefine hizmet eden ve bazı özelliklerin varlığını zorunlu kılan bir süreç

tir. Herşeyden önce, bağımsız denetim olgusu sistemli bir çalışma ve karşılaştırma sürecidir. Mesleki özen ilkesi gereği denetim faaliyeti düzen, tertip ve azami dikkati gerekli kılmaktadır. Diğer taraftan, dış denetim sürecinde mali tablolar hakkında önceden saptanmış ilkelere göre inceleme yapılarak görüş oluşturulması başka bir özelliktir. Ayrıca, bağımsız denetim tarafsızca kanıt toplayarak, bu kanıtları değerlendirme sürecidir. Sürecin son aşamasında ise, denetim sonuçlarının ilgili birimlere ulaştırılması bulunmaktadır. Hiç şüphesiz ki, söz konusu bağımsız denetim faaliyetinin kalitesi büyük ölçüde bu denetimin "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları"na uygunluğu ile ölçülmektedir.

Türkiye'de 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun (SerPK ya da Kanun) verdiği yetkiye dayanarak sermaye piyasasında bağımsız denetim hakkında düzenleme yapan Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK ya da Kurul) benimsediği raporlama standartları bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

II. SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM MEVZUATI ve DENE-TİM STANDARTLARI

Sermaye piyasasında bağımsız denetim mevzuatı; 4487 sayılı Kanunla değişik 2499 sayılı SerPK ve X Seri no'lu SPK Tebliğleri ile şekillenmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız denetim olgusunun yasal temelleri, 4487 sayılı Kanunla değişik 2499 sayılı SerPK'nun 16, 22/d, 39, 46/g, 47/B-3 ve 47/A maddelerinde hüküm bulmaktadır. Konuya ilişkin SPK Tebliğleri ise; Seri X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ", Seri X, No:12 sayılı "Sürekli ve Sınırlı Denetim Tabiiyet Tebliği", Seri:X, No:7 sayılı "Özel Denetim Tabiiyet Tebliği" ve Seri:X, No:15 sayılı "Denetim Kuruluşları Liste Tebliği"dir.

Kanunun 16'ncı maddesinde; Kanuna tabi ihraççı ve sermaye piyasası kurumlarının düzenleyecekleri mali tablolardan Kurulca belirlenenlerini yetkili bağımsız denetleme kuruluşlarına denetlettirme zorunluluğu, özel denetimin esasları, denetleme kuruluşlarının hukuki so-

rumluluğu ve bağımsız denetleme raporlarının kamuyu duyurulmasının temel dayanağı ifade bulmakta; 22/d maddesinde ise, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasları belirlemek ve denetlemeye yetkili olan denetim kuruluşlarını listeler halinde ilan etmek Kurulun görev ve yetkileri arasında sayılmaktadır. Kanunun 39'uncu maddesi uyarınca "Diğer Sermaye Piyasası Kurumu" olarak sayılan bağımsız denetleme kuruluşlarının yetkileri, anılan Kanunun 46/g maddesi uyarınca, SPK tarafından kaldırılmaktadır. Kasıtlı olarak gerçeğe aykırı bağımsız denetleme raporu düzenleyenler ve bu raporun düzenlenmesini sağlayanlara ilişkin cezai müeyyide ise Kanunun 47/B-3'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca, Kanunun 47/A maddesi çerçevesinde uygulanan idari para cezaları, bağımsız denetim kuruluşları açısından Kanuna dayanarak yapılan düzenlemelere (Kurul Tebliği ve Kararları) aykırılıklarının varlığı halinde uygulanabilmektedir.

Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları büyük ölçüde SPK'nın Seri X, No:16 sayılı Tebliği hükümlerine dayanmakta olup, söz konusu Tebliğ maddeleri çerçevesinde SPK bağımsız denetim standartları "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları"na uygun bir şekilde "Genel Standartlar-Denetçiye İlişkin Standartlar", "Çalışma Alanı (Faaliyet) Standartları" ve "Raporlama Standartları" olmak üzere üç kısımda değerlendirilebilir.

Genel standartlar; mesleki yeterlilik, mesleki deneyim, bağımsızlık ile mesleki özen ve titizlik konularını, çalışma alanı (faaliyet) standartları; görev kabulünde sorumluluk, denetim sözleşmesi öncesinde dikkat edilecek hususlar ve denetim sözleşmesi, denetimin planlanması ve denetim programı, gözetim ve koordinasyon, iç kontrol sistemi, kanıt toplama, denetim teknikleri, kayıt düzeni ve çalışma kağıtları konularını içermektedir¹.

Çalışmamızın esas konusunu oluşturan sermaye piyasasında bağımsız denetim uygulama-

masında raporlama standartları ise izleyen bölümde irdelenmektedir.

III. RAPORLAMA STANDARTLARI

Sermaye piyasasında bağımsız denetim uygulamasında raporlama standartları; denetim faaliyetinin sonucu olan raporun kamuya sunulmasını içermekte; dolayısıyla, kamuyu aydınlatma bu faaliyet sonucu hazırlanan "Denetleme Raporu" ile yapılmaktadır. Bu çerçevede; denetim faaliyetinin sonucu piyasa ile paylaşılmaktadır. Bir bağımsız denetim raporu, ancak raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması halinde başarılı ve sağlıklı olarak değerlendirilebilecektir.

a) Bağımsız Denetim Türleri

Raporlama standartları konusundaki SPK düzenlemelerine geçmeden önce, denetim türleri bazında rapor formlarının farklılaştığı düşünülmesi altında, öncelikle sermaye piyasasında bağımsız denetim türlerinin açıklanmasında yarar görülmektedir. Sermaye piyasasında bağımsız denetim, sürekli, sınırlı ve özel denetim şeklinde yapılmaktadır. Sürekli denetim, her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetimi ifade etmektedir. Sınırlı denetim, sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara mali tabloların, sürekli bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir. Özel denetim ise; sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurul'a başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesidir².

b) Dar ve Geniş Anlamda Raporlama Standartları

Raporlama standartlarına yönelik düzen-

1 SPK Seri X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" mad. 7-34

2 SPK Seri X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" mad. 19

lemeler SPK'nun Seri X, No:16 sayılı Tebliğin 35-42'nci maddelerinde yer almaktadır. SPK düzenlemelerinde de, "Genel

Kabul Görmüş Denetim Standartları"na paralel olarak, söz konusu Tebliğin 36'ncı maddesinde "Raporların Temel İlkeleri" başlığı altında genel bir ifadeyle raporlama standartları tanımlanmıştır. Bu çalışmada, raporların temel ilkeleri dar anlamda raporlama standartları olarak değerlendirilmekte ve raporlama standartlarına yönelik yukarıda bahsedilen Tebliğin ilgili maddede hükümlerinde yer alan tüm düzenlemeler ise, geniş anlamda raporlama standartları olarak ele alınmaktadır.

c) Denetim Raporu

Seri X, No:16 sayılı Tebliğin 35'inci maddesine göre; bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda denetçi görüşünün açıklandığı metindir. Bu raporun ekinde, mali tablolar ve açıklayıcı notlar yer alır. Bağımsız denetim raporlarına ilişkin formlar, sürekli ve özel denetim ile sınırlı denetim için ayrı ayrı olmak üzere Tebliğe ek olarak verilmiştir. Denetçi raporlarında olumlu, olumsuz, şartlı görüş bildirilir veya görüş bildirmekten kaçınılır "Olumlu Rapor", müşterinin mali durum ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıttığı anlamındadır "Olumsuz Rapor" ise bunun aksini, yani müşterinin mali durum ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıtmadığını ifade eder. Bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aykırılıkların var olması halinde "Şartlı Rapor" düzenlenir. Tebliğin ekinde müşteri şirketin bir şubesinin fiili stok sayımı yapmaması ve bu nedenle fiili miktarlar ile kaydi miktarların karşılaştırılmasının mümkün olamaması, şartlı görüş verilmesini gerektirir bir duruma örnek olarak verilmiştir³.

Diğer taraftan; denetçinin ve müşterinin iradesi dışında oluşan, çalışma alanını sınırlayan önemli bir hususun var olması nedeniyle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edile-

memesi halinde, "olumlu", "olumsuz" veya "şartlı" görüşlerden birine ulaşılamıyor ise görüş bildirmekten kaçınılır. Görüş bildirmekten kaçınma haline, Tebliğin ekinde⁴, müşteri şirkette çıkan bir yangın nedeniyle muhasebe kayıtlarının büyük bir bölümünün yanması sonucunda denetim sürecine ilişkin bazı prosedürlerin uygulanamaması ve gerekli olan bilgi-belgelerin elde edilememesi örnek olarak verilmiştir.

Rapor formu; başlık, kapsam, açıklama ve görüş, düzenleme yeri, tarihi, sorumlu ortak başdenetçinin adı soyadı ve imzası bölümlerinden oluşur⁵.

- i) **Başlık:** Rapor, ".....A.Ş.'ninHesap Dönemine Ait Bağımsız Denetim Raporu" başlığını taşır
- ii) **Kapsam:** Denetlenen mali tabloların ait olduğu ortaklığın ticaret unvanı, mali tabloların ait olduğu dönem ile denetimin, genel kabul görmüş denetleme ilke, esas ve standartlarına uygun olarak yapıldığı ve gerekli görülen tüm denetim tekniklerinin kullanıldığı ifadesi raporun birinci paragrafını oluşturmaktadır.
- iii) **Açıklama ve Görüş:** Raporda, mali tablolara ilgili olarak gerekli görülen açıklamalara; olumlu raporda bu görüşü etkilemeyen ancak ilgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen hususlara, şartlı raporda şartın dayanağını oluşturan aykırılıklara, olumsuz raporda olumsuz görüşe yol açan nedenler ile bunların mali tablolar üzerindeki etkilerine, görüş bildirmekten kaçınma halinde kaçınmaya neden olan gerekçelere açıklama paragrafında yer verilmeli, görüş paragrafı ise, bu açıklamalar çerçevesinde varılan sonucu belirtmelidir.
- iv) Raporun sonunda, raporun düzenleme yeri, tarihi, sorumlu ortak başdenetçinin adı soyadı ve imzası bölümü bulunmalıdır.

3 SPK Seri X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" mad.35 ve Tebliğin (3) no'lu eki

4 SPK Seri X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" mad.35 ve Tebliğin (4) no'lu eki

5 SPK Seri X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" mad. 35 ve Tebliğin (1), (2), (3), (4), (5), (6) ve (7) no'lu ekleri

d) Raporların Temel İlkeleri

Dar anlamda raporlama standartları olarak değerlendirdiğimiz raporların temel ilkeleri, Seri X, No:16 sayılı Tebliğin 36'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; bağımsız denetim raporlarının şu ilkelere uygun olarak hazırlanması gereklidir:

- i) Bağımsız denetim raporu, mali tablolar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıklarını ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmaların tespiti halinde, bu sapmaların mali tablolar üzerindeki etkisinin sürekli ve özel denetimlerde tam olarak, sınırlı denetimlerde ise makul bir yaklaşımla hesaplanarak raporda belirtilmesi gerekmektedir.
- ii) Bağımsız denetim raporu, muhasebe politikalarının bir önceki yıllla tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığını, muhasebe politikalarında bir değişiklik varsa bu değişikliklerin neler olduğunu açıklamalıdır
- iii) Mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından tam açıklama kavramına uygun bulunmaması halinde bu husus, gerekçeleriyle birlikte raporda belirtilmelidir.

e) Raporun Kesinleşmesi ve İlanı

Bağımsız denetim raporunun sorumlu ortak başdenetçi tarafından imzalanarak kesinleşeceği, Seri X, No:16 sayılı Tebliğin 41'nci maddesinde belirtilmekte; aynı Tebliğin 42'nci maddesinde ise raporların ilanına ilişkin hükümler yer almaktadır

Düzenlenen bağımsız denetim raporunun bir örneği, bağımsız denetim kuruluşunu temsil ve ilzama yetkili imzasını taşıyan bir yazı ekinde müşterinin yönetim kurulu başkanlığına verilir.

Bağımsız denetim raporunun özeti, Türk Ticaret Kanunu'nun 362'nci maddesi uyarınca, ilgili bulunduğu yıla ilişkin mali tablo ve raporların görüşüleceği genel kurul toplantısından en az on beş gün önce pay sahiplerinin emrine hazır bulundurulur ve genel kurulda okunur. Kurulun ilgili tebliğleri uyarınca ve süresi içinde ilanı gereken mali tablo ve raporlarla birlikte yayımlanarak kamuya duyurulur. Bağımsız denetim raporunun bir örneği aynı süre içinde müşteri tarafından Kurula gönderilir. Halka arz izni için hazırlatılan özel denetim raporu izahnameyle birlikte yayımlanmak üzere Kurula verilecek başvuru dilekçesine eklenir. Özel denetim rapor özeti izahnameyle birlikte yayımlanır. Halka arz için yayımlanacak sirkülerde, özel denetim raporunun izahnameyle birlikte yayımlandığı açıklanır.

Aynı Tebliğ uyarınca, bağımsız denetim kuruluşları görüş bildirdikleri mali tabloların aynen ilan edilip edilmediğini izlemek zorundadır.

f) Raporlamada Özel Durumlar

Sermaye piyasasında bağımsız denetimin raporlamasını ilgilendiren; çekilme, fesih, belirsizlik ve aykırılıklar ile bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemlere ilişkin özel durumlar bu bölümde açıklanmaktadır.

i) Bağımsız Denetleme Kuruluşunun Çekilmesi

Seri X, No:16 sayılı Tebliğin 37'nci maddesi uyarınca; bağımsız denetleme kuruluşu, müşteri tarafından çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması nedeniyle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgeleri elde edememesi halinde, yazılı gerekçe göstermek şartıyla bağımsız denetim sözleşmesini Kurul'dan görüş alarak sona erdirebilir. Çekilme halinde, bağımsız denetim kuruluşunun çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan kuruluşa devretmek üzere Kurula vermesi zorunludur.

ii) Müşterinin Denetim Sözleşmesini Feshetmesi

Bağımsız denetim kuruluşu ile müşterinin ayrı ayrı veya anlaşarak bağımsız denetim sözleşmesini feshedemeyecekleri; ancak müşterinin, SPK tarafından onaylanacak haklı gerekçelerin varlığı halinde tek taraflı olarak sözleşmeyi feshedebileceği Seri X, No:16 sayılı Tebliğin 38'inci maddesinde düzenlenmiştir.

iii) Belirsizlik ve Aykırılıklar

Seri X, No:16 sayılı Tebliğin 39'uncu maddesinde belirtilen belirsizlik veya aykırılık hallerinin varlığı halinde denetçi, konunun mali tabloların güvenilirliğine etki düzeyini gözönünde bulundurarak şartlı veya olumsuz görüş bildirmek durumundadır. Buna göre; denetçi,

1. Görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek önemde olmamakla birlikte, çalışma alanını sınırlayan herhangi bir hususun var olması, bu nedenle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilememesi,
2. Muhtemel bazı belirtiler veya kuşku doğuran hususlar nedeniyle denetlenen mali tabloların ileri bir tarihte önemli değişikliklere maruz kalabileceğinin görülmesi,
3. İşletmenin sürekliliğini tehlikeye düşürecek belirtiler konusunda kanaat oluşması,
4. Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme tarafından seçilen muhasebe politikalarına uygun olmaması,
5. Mali tablolarda yer alan kalemlerde tespit edilen hata ve hilelerin etkilerinin giderilmesine ilişkin olarak müşteriyle görüş ayrılığı bulunması,
6. Sermaye piyasası mevzuatı ve konuya ilişkin diğer mevzuatın muhasebe ve denetim uygulaması ile ilgili olarak öngördüğü hususlarda giderilemeyen aykırılıklar bulunması, hallerinden biri veya birkaçının bulunduğu durumlarda şartlı veya olumsuz görüş bildirecektir.

iv) Bilanço ve Rapor Tarihinden Sonraki İşlemler

Seri X, No:16 sayılı Tebliğin 40'inci maddesi uyarınca: bilanço tarihinden bağımsız denetim raporunun kesinleştiği tarihe kadar geçen süre içinde mali tabloları etkileyebilecek önemli olayların varlığının tespiti halinde söz konusu hususlar, mali tablo dipnotlarında açıklanmamışsa, raporda ek bir açıklama paragrafında belirtilecektir.

Diğer taraftan; raporun kesinleşmesinden sonra mali tabloları etkileyebilecek önemli hususların varlığının tespit edilmesi halinde denetçi, görüşünü değiştirmek gereğini duyarsa, önceki raporu değiştiren veya ona ilavede bulunan ayrı bir rapor düzenleyebilir. Hazırlanan ek rapor, genel kurul toplantısından önce müşteriye tebliğ edilirse, rapor özetiyle birlikte genel kurulda okunur, yayımlanır ve ayrıca bağımsız denetim raporuyla birlikte Kurula gönderilir.

IV. RAPORLAMA STANDARTLARI KONUSUNDA UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Bağımsız denetim faaliyetine ilişkin sonucun piyasasaya sunumu denetim raporu ile yapıldığı için raporlama standartlarına verilmesi gereken önem ortada iken, üzücüdür ki, sermaye piyasasında bağımsız dış denetim uygulamasında standartlara uyum konusunda en fazla dikkatsizlik ve hatanın raporlama standartları alanında yapıldığı görülmektedir.

Raporlama standartları konusunda uygulamada görülen sorunlardan bazıları aşağıda kısaca belirtilmektedir.

- i) **Görüş Oluşturulması:** "Olumsuz Rapor" verilmesi gerekirken "Şartlı Rapor", "Şartlı Rapor" verilmesi gerekirken ise "Olumlu Rapor" verilmesi uygulamada karşılaşılan sorunlardan birisidir.
- ii) **Rapor Ekleri:** Uygulamada, bağımsız denetim raporunun sadece rapor özeti olarak algılanması ve rapor eklerine (bağımsız de-

netçi notları ve görüş verilen mali tablolar) yer verilmemesi sorunu ile karşılaşılabilir.

- iii) **Rapor Formu:** Rapor formunun Kurul düzenlemelerine uygun hazırlanmamasına yönelik sorunlar bulunmaktadır. Burada, rapor formunun zorunlu kıldığı, başlık, kapsam, açıklama ve görüş ile diğer bölümlerin bir ya da birkaçında eksiklik veya formata uygunsuzluk görülebilmektedir.
- iv) **Görüş Bildirmekten Kaçınma Hali ve Çekilme Talebi:** Anlamlı ve kabul edilebilir gerekçeler olmaksızın denetleme kuruluşunca görüş bildirmekten kaçınma yoluna gidilmesi veya denetleme kuruluşunun çekilme talebinde bulunması karşılaşılan bir diğer sorundur.
- v) **Mali Tablo İlanı:** Bağımsız denetçilerin konuya ilişkin sorumlulukları bulunmasına rağmen, ilan edilen mali tabloları takip etmemeleri nedeniyle, ilan edilen mali tablolarla görüş verilen mali tabloların birbirlerinden farklı olması sorunu yaşanabilmektedir.
- vi) **Ek Raporlama:** Bilanço ve rapor tarihinden sonra ortaya çıkan ve mali tabloları etkileyebilecek önemli olayların rapora bağlanarak kamuya açıklanması hususuna uyumsuzluk bir diğer sorun olarak görülmektedir.
- vii) **Ek Mali Tablolar:** Bağımsız denetim kuruluşları tarafından, ek mali tablo düzenlemek durumunda bulunan şirketler için bu tablolara görüş verilmediği, görüşün sadece bilanço ve gelir tablosunu kapsadığı görülmektedir.
- viii) **Sürekli, Sınırlı ve Özel Denetim:** Dene-

tim türlerinin iyi algılanamaması ve sürekli, sınırlı ve özel denetim raporlarının farklılıklarının tam olarak anlaşılabilmesi nedeniyle yanlış raporlama yapılması karşılaşılan sorunlardan birisidir.

- ix) **Tutarlılık ve Tam Açıklama:** Raporlamanın temel ilkelerinden, muhasebe politikalarının bir önceki yılla tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığının belirtilmesi ve tam açıklama kavramına uyumsuzluk halinde bu durumun açıklanması hususlarında gerekli hassasiyetin gösterilmediği durumlarla karşılaşılabilir.

V. SONUÇ

Sermaye piyasalarında bağımsız dış denetim olgusunun sonucu, bağımsız denetim raporu ile ortaya konmaktadır. İyi ve sağlıklı bir rapor, raporlama standartları yanında, genel (denetçi) ve faaliyet (çalışma sahası) standartlarına azami ölçüde uyumu gerekli kılmaktadır. Bu çerçevede; başarılı bir raporlama sürecinde sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin SPK düzenlemelerinde yer alan tüm denetim standartlarının birlikte ele alınarak değerlendirilmesi zorunlu bulunmaktadır. Standartlara uygun olarak üretilen raporların sermaye piyasasında güven ve açıklığı sağlayacağı, bu çerçevede, kamunun doğru bilgilendirilmesi hedefine ulaşılmasına büyük katkıda bulunacağı açıktır.

Raporlama standartlarına uyumun bu denli önem taşıdığı günümüz sermaye piyasalarında, kamunun aydınlatılması sürecinde bağımsız denetim kuruluşlarının başarılı bir denetim çalışması için SPK bağımsız denetim standartlarına olan uyuma azami ölçüde özen göstererek, standartların hiçbirinden taviz vermemeleri ve ancak bu yolla sağlıklı bir denetleme raporuna ulaşabileceğinin bilincinde olmaları gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 4487 sayılı Kanunla değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
- SPK Seri X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ",
- SPK Seri X, No:12 sayılı "Sürekli ve Sınırlı Denetime Tabiyet Tebliği",
- SPK Seri:X, No:7 sayılı "Özel Denetime Tabiyet Tebliği"
- SPK Seri:X, No:15 sayılı "Denetim Kuruluşları Liste Tebliği"