

Bağımsız Denetçilerin Açılış Bakiyeleri Denetimlerine İlişkin Görüşleri: Ankara İlinde Nitel Bir Araştırma

H. Pınar KAYA*

ÖZET

Çalışmanın amacı, denetçilerin açılış bakiyeleri denetimlerinde karşılaştıkları zorlukları ortaya koymak ve bu denetimlerin etkin yapılıp yapılmadığını tespit etmektir. Çalışmada, nitel araştırma yöntemlerinden görüşme tekniği uygulanmış ve toplam 8 denetçiden elde edilen bilgiler içerik analizi yaklaşımı kullanılarak çözümlenmiştir. Çalışmanın sonucunda, denetçilerin açılış bakiyeleri denetimlerinde karşılaştıkları en büyük sorunun, Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanan dönem sonu finansal tablolar üzerinde, Türkiye Muhasebe Standartları'na uyum için yapılması gereken ek kayıtların cari döneme aktarılması sırasında yaşandığı tespit edilmiştir. Ayrıca açılış bakiyeleri denetimlerinin müşteri işletmeye duyulan güven düzeyi ile alakalı olduğu ve müşteri kabul sürecini etkin gerçekleştiren denetim firmalarının, açılış bakiyeleri denetimi yapmaya ihtiyaç duymadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Açılış bakiyeleri denetimi, ilk denetim.

JEL Sınıflandırması: M41, M42.

Views of Independent Auditors About the Audit of Opening Balances: A Qualitative Research in Ankara

ABSTRACT

This study aims to reveal the problems of auditors in the process of the audits of opening balances and to analyze whether the audits can be done properly. In this study, the interview method, one of the qualitative research methods, was applied and the data obtained from eight auditors was analyzed through content analysis. At the end of the study, it was concluded that the biggest problem which the auditors face during the audits of opening balances is experienced in the process of transferring the additional records which is a must for the adaptation to Turkish Accounting Standards into the period-end tables prepared based on the Tax Procedure Law. It was also determined that the audit of opening balances is related to the reliability level of the customers towards the firms and the audit firms which is successful in the customer acceptance process don't need to the audits of opening balances.

Keywords: The audit of opening balances, initial audit.

Jel Classification: M41, M42.

* Yrd. Doç. Dr., Ahi Evran Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, pkaya@ahievran.edu.tr.

1. GİRİŞ

Muhasebe süreci belirli aşamalardan oluşmaktadır. Genel olarak bir işletme, dönem başındaki varlık ve kaynaklarını tespit eder, bunları açılış bilançosuna aktarır ve dönemin açılış yevmiye kaydını yaparak dönem içi faaliyetlerine başlar. Dönem içinde gerçekleşen tüm işlemlerini, açılış yevmiye kaydını takip ederek kayıtlara geçirir. Dönem sonunda ise, envanter işlemlerini gerçekleştirerek tüm hesapların bakiyelerini tespit eder ve bunları finansal tablolara aktarır. Dönem sonunda bilançoda yer alan hesapların tutarları, bir sonraki dönemin açılış bakiyelerini oluşturur. Bu bir döngüdür ve işletme faaliyetlerini sürdürdüğü sürece bu şekilde devam eder. Muhasebe sürecinin tüm aşamaları çok önemlidir, ancak çalışma kapsamında açılış bakiyeleri ve bu bakiyelerin denetimine ilişkin işlemler daha kritik bir öneme sahiptir.

Açılış bakiyeleri, önceki dönemin kapanış bakiyelerine dayanan, önceki dönemlere ait işlem ve olaylar ile önceki dönemde uygulanan muhasebe politikalarının etkilerini cari döneme yansıtan, işletmelerin dönem başında sahip oldukları varlık ve yükümlülükleri içeren tutarlardır. (BDS 510, md. 4a) Denetçilerin açılış bakiyelerine ilişkin yükümlülükleri, ilk denetimlerde ortaya çıkmaktadır. İlk denetim, önceki döneme ait finansal tabloların denetlenmemiş olduğu veya önceki döneme ait finansal tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olduğu denetimdir. (BDS 510, md. 4b) Yapılan araştırmalarda, ilk bağımsız denetimlerde denetim başarısızlıklarının daha fazla yaşandığı ve denetim hatalarının denetçinin işletmedeki görev süresinin ilk ya da ikinci yılında daha fazla ortaya çıktığı tespit edilmiştir (Sankaraguruswamy and Whisenant, 2003: 2). Bu sebeple, ilk denetimler kapsamında yapılması gereken denetim işlemleri ve denetçilerin bu konudaki sorumlulukları iyi belirlenmesi gereken bir konudur.

Denetçilerin açılış bakiyeleri denetimlerinde amaçları aşağıdaki sorulara ilişkin denetim kanıtı elde etmektir: (BDS 510, md. 3)

- Açılış bakiyeleri, cari dönem finansal tablolarını önemli ölçüde etkileyecek yanlışlıklar içeriyor mu?
- Önceki dönemin kapanış bakiyeleri cari döneme doğru bir şekilde aktarılmış mı?
- Önceki dönemde uygulanan muhasebe politikaları, açılış bakiyelerine yansıtılmış mı ve cari dönemde uygulanan muhasebe politikalarıyla tutarlı mı?
- Cari dönemde muhasebe politikasını değiştiren işletme bu değişikliğin finansal tablolara olan etkisini tam olarak açıklayabilmiş mi?

Denetim faaliyetleri, açılış bakiyelerinin denetimi ile başlar. Bağımsız denetçilerin açılış bakiyeleri denetimini yapmayarak, sadece işletmelerin yıl içindeki faaliyetlerini denetlemeleri finansal tabloların gerçeği yansıtmama riskini ortaya

çıkacaktır. Denetçinin sorumluluğu, önceki döneme ait faaliyetleri gözden geçirerek açılış bakiyelerine ilişkin kanıt sağlamak ve cari dönem denetimlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını iyi bir biçimde belirleyip doğru sonuca ulaşmaktır (Henderson, 2013: 21). Denetim sürecinin en baştan sona kadar etkin yürütülmesi, denetim sürecinin çıktısı olan finansal raporların kalite düzeyini (Balsarı ve Varan, 2014: 70) olumlu etkileyecektir.

Bağımsız denetime tabi olan şirket sayısının kademeli bir şekilde artırılması ve denetçi rotasyonuna ilişkin yapılan düzenlemeler ilk denetimlerin önemini artırmıştır (Hendricks, 1979: 9). Daha önceden bağımsız denetime tabi olmayan ancak bağımsız denetim kriterlerini sağlayarak denetim kapsamına alınan işletmeler ve 10 yıl içinde aynı işletme için toplam 7 yıl denetçi olarak seçilen denetçinin, 3 yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemediği (TTK, md. 400) işletmeler ilk denetim kapsamındadır. Bu düzenlemeler ilk denetimlerin yapılma sayısını artırmakta ve denetçilerin açılış bakiyeleri denetimlerine ilişkin sorumluluklarını daha önemli hale getirmektedir.

Literatürde, ilk bağımsız denetimlerde, denetim faaliyetlerinin yeni bir denetçi tarafından gerçekleştirilmesinin, denetimin kalitesi ve denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkilerini araştıran çalışmalar mevcuttur. Denetçi değişikliğini ifade eden rotasyon uygulamalarının, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi üzerinde olumlu etki yapacağını belirten görüşler (Arel vd., 2005: 36-38; Hill, 2015; Oktay, 2013: 63; Durukan ve İkiz, 2007: 32) olduğu gibi, denetim firmasının görev süresi ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü ilişki bulan araştırma sonuçları da vardır (Aktaran: Knauer vd., 2012: 10; Daniels and Booker, 2011: 78-82). Yapılan diğer bir araştırma sonucuna göre ise, düşük denetim kalitesine sahip işletmelerin denetim firmalarını değiştirmelerinin, ilk bağımsız denetimlerin daha kaliteli sonuçlar vermesini sağlayacağı yönündedir (Partadinata vd., 2014: 2). Bağımsız denetçiler ise genellikle, aşağıda belirtilen sebeplerden dolayı zorunlu denetim firması rotasyonuna karşı çıkmaktadır: (PwC, 2013: 2-5; Ernst&Young, 2011: 2-10; Knauer vd., 2012: 18; Thornton, 2009; Şenyiğit ve Zeytinoglu, 2014: 92; Kwon vd., 2010: 6)

- Müşteri işletmenin faaliyet, çalışan, süreç, iç kontrol ve risklerine ilişkin elde edilen önemli kümülatif bilgilerin kaybına sebep olur.
- Denetçinin, müşteri işletmenin finansal tablolarını, denetim sürecini, muhasebe ve denetim stratejileri ile sonuçlarını yeniden incelemesini, yeni bir gözlem ve tecrübeye sahip olmasını gerektirir.
- Denetçinin uzmanlaşmasını kısıtlayarak, müşteri işletmenin finansal tablolarındaki önemli yanlışlıkları tespit edebilmesini engeller.
- Yönetim kurulu ve denetim komiteleri ile oluşturulabilecek etkin bir çalışma ilişkisini önler.

- Finansal raporlamanın güvenilirliğini tehlikeye sokar.
- Denetimin başarısızlık riskini artırır.
- Kurumsal yönetimin zayıflamasına ve denetimin kalitesinin düşmesine sebep olur.

Denetçi rotasyonu, ilk denetime yol açtığı için yukarıda belirtilen sebepler aynı zamanda denetçilerin ilk denetim kapsamında gerçekleştirdikleri açılış bakiyesi denetimlerinde karşılaşmaları muhtemel riskleri de göstermektedir. Denetçilere bu noktada önemli sorumluluklar düşmektedir. Denetçilerin denetimini yeni üstlendiği işletmeye dair bir bakış açısı oluşturmak ve açılış bakiyelerinin doğruluğunu test etmek için izlemeleri gereken yolun sınırları yasal mevzuatla çizilmiştir.

Bu çalışmada amaç, denetçilerin açılış bakiyelerine ilişkin sorumluluklarını yasal düzenlemeler çerçevesinde ortaya koymak, açılış bakiyeleri denetimlerinin ne şekilde yapıldığını incelemek ve daha etkin bir denetimin nasıl yapılması gerektiğini tespit etmektir. Çalışma kapsamında öncelikle açılış bakiyeleri ve denetimlerine ilişkin yasal mevzuat incelenecek daha sonra açılış bakiyeleri denetimlerinin nasıl yapıldığı denetçi görüşleri doğrultusunda ortaya koyulacak ve son olarak olması gereken (teori) ile gerçekleşen (uygulama) arasında değerlendirmeler yapılacaktır.

2. AÇILIŞ BAKİYELERİ DENETİMİNE İLİŞKİN YASAL ÇERÇEVE

Açılış bakiyeleri ve denetim işlemleri ile ilgili Türk Ticaret Kanunu, Türkiye Denetim Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu bir takım önemli hükümler içermekte ve tarafların sorumluluklarını düzenlemektedir.

2.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Sorumluluklar

Türk Ticaret Kanunu'nda tacirlerin envanter ve açılış bilançosu işlemlerine ilişkin sorumlulukları şunlardır:

- “Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır.” (TTK md. 66/1)
- “Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler.” (TTK md. 66/2)
- “Kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur.” (TTK md. 66/3)

• “Tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilanço) çıkarmak zorundadır.” (TTK md. 68/1)

• “Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.” (TTK md. 78/1a)

TTK md. 397/1, denetçilerin denetim işlemlerine ilişkin sorumluluklarını Türkiye Denetim Standartları’nın belirleyeceğini hükme bağlamıştır. Denetçilerin, açılış bakiyeleri denetimine ilişkin sorumlulukları, denetim standartları çerçevesinde aşağıdaki bölümde açıklanmıştır.

2.2. Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Sorumluluklar

Denetçilerin açılış bakiyeleri denetimlerine ilişkin sorumlulukları, Türkiye Denetim Standartları’nda yer almaktadır. Açılış bakiyeleri denetimlerinin doğrudan ilgili olduğu iki bağımsız denetim standardı mevcuttur; bunlardan biri BDS 510, diğeri ise BDS 300’dür.

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 510 “İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri”, ilk defa yapılan bir denetimde (ilk denetimde) denetçinin, açılış bakiyelerine ilişkin sorumluluklarını düzenlemektedir. Denetçinin ilgili standart kapsamında açılış bakiyelerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gerçekleştireceği işlemler şunlardır: (BDS 510, md. 5,6)

• Dipnot ve açıklamalar da dahil olmak üzere en son düzenlenen finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin önceki denetçinin raporunu okumak,

• Önceki döneme ait kapanış bakiyelerinin, cari döneme doğru bir şekilde aktarılıp aktarılmadığına veya farklı düzenlenip düzenlenmediğine karar vermek,

• Muhasebe kayıtları ve açılış bakiyelerinin dayanağını oluşturan diğer bilgileri incelemek,

• Açılış bakiyelerinin uygun muhasebe politikalarıyla ilgili uygulamaları yansıtıp yansıtmadığına karar vermek,

• Önceki yıla ait finansal tabloların denetlenmiş olması durumunda, açılış bakiyelerine ilişkin kanıt elde etmek amacıyla önceki denetçinin çalışma kâğıtlarını gözden geçirmek,

• Cari dönemde uygulanan denetim prosedürlerinin açılış bakiyelerine ilişkin kanıt sağlayıp sağlamadığını değerlendirmek,

• Açılış bakiyelerine ilişkin kanıt elde etmek amacıyla belirli denetim prosedürlerini uygulamak.

Açılış bakiyeleriyle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gerekli olan denetim prosedürlerinin niteliği ve kapsamı aşağıdaki hususlara bağlıdır: (BDS 510, A3)

- İşletme tarafından uygulanan muhasebe politikaları.
- Cari döneme ait finansal tablolardaki hesap bakiyelerinin, işlem sınıflarının ve açıklamaların niteliği ile “önemli yanlışlık” riskleri.
- Cari döneme ait finansal tablolar açısından açılış bakiyelerinin önemi.
- Önceki döneme ait finansal tabloların denetlenmiş olup olmadığı ve denetlenmiş olması durumunda, önceki denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş verip vermediği.

Denetçi, açılış bakiyelerine ilişkin yapmış olduğu tüm denetim çalışmaları sonucunda elde ettiği kanıtlara ve değerlendirmelere dayanarak bir görüş oluşturur. Denetim işlemlerinin sonucuna göre denetçinin oluşturacağı denetim görüşüne ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda özet olarak sunulmaktadır: (BDS 510, md. 10-13)

Tablo 1. Açılış Bakiyeleri Denetimi Sonuçlarının Denetim Görüşüne Yansıması

Denetim İşlemleri Sonucu Ortaya Çıkan Durum	Denetim Görüşü
Açılış Bakiyelerine İlişkin Yeterli ve Uygun Kanıt Elde Edilememesi	Şartlı Görüş veya Görüş Vermekten Kaçınma
Açılış bakiyelerinin cari dönem finansal tablolarını önemli derecede etkileyen bir yanlışlık içermesi ve bu yanlışlığın etkisinin uygun bir şekilde muhasebeleştirilmediği veya yeterli şekilde sunulmadığı ya da açıklanmadığı sonucuna varılması	Şartlı Görüş veya Olumsuz Görüş
Açılış bakiyelerine ilişkin olarak, cari dönem muhasebe politikalarının geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca tutarlı bir şekilde uygulanmaması	Şartlı Görüş veya Olumsuz Görüş
Muhasebe politikalarında meydana gelen bir değişikliğin geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca uygun bir biçimde uygulanmaması veya yeterli şekilde sunulmaması ya da açıklanmaması	Şartlı Görüş veya Olumsuz Görüş
Önceki denetçinin, önceki döneme ait finansal tablolara ilişkin verdiği olumlu görüş dışındaki görüşünün cari döneme ait finansal tablolar açısından ilgili ve önemli olması	Şartlı Görüş veya Olumsuz Görüş veya Görüş Vermekten Kaçınma

Tablodan da anlaşıldığı gibi, açılış bakiyeleri denetimleri, denetçilerin denetim görüşünü etkileyebilecek potansiyele sahip önemli bir denetim faaliyetidir. Bu

denetimin başarıyla yürütülmemesi, finansal tablolara yanlış güvence verilmesine ve böylece bilgi kullanıcılarının doğru kararlar alamamalarına sebep olur.

Açılış bakiyeleri denetimlerine ilişkin önemli hükümler içeren bir diğer düzenleme olan Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 300 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”, ilk denetime başlamadan önce yapılacak çalışmalara ilişkin hüküm ve açıklamalar içermektedir.

Denetim sözleşmesinin taraflarca imzalanması ile birlikte denetim faaliyetleri de başlar ve denetim planının hazırlanması aşamasına geçilir. Denetçi, aynı işletmede yinelenen denetimleri planlarken o işletme için önceden sahip olduğu deneyime ilk defa denetleyeceği bir işletmede sahip olamayacağından, denetçinin ilk defa yapılan bir denetimde planlama çalışmalarını genişletmesi gerekebilir. İlk defa yapılan bir denetim için genel denetim stratejisini ve denetim planını oluştururken denetçinin göz önünde bulundurabileceği ilâve hususlar şunlardır (BDS 300, A20):

- İlgili mevzuat tarafından yasaklanmadığı sürece, önceki denetçiyle görüşülerek çalışmalarından istifade edilmesi. (Önceki denetçinin çalışma kâğıtlarının incelenmesi)
- Denetçi olarak seçilme esnasında işletme yönetimi ile müzakere edilen önemli konular, bu konuların üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi ve bu konuların genel denetim stratejisini ve denetim planını nasıl etkileyeceği.
- Açılış bakiyelerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gereken denetim prosedürleri.
- Denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin, ilk denetimler için zorunlu kıldığı diğer prosedürler.

Cari dönem denetçilerinin ilk denetimi gerçekleştirirken öncelikle, yönetimi etik açıdan değerlendirip, yönetimin olağandışı saldırgan tutumlar sergileyip sergilemediğine dair soruşturma yapması gerekmektedir. Bu kapsamda işletmede herhangi bir önemli denetim veya muhasebe anlaşmazlıklarının ortaya çıkıp çıkmadığına, hile, yasadışı eylemler veya iç kontroller ile ilgili eksiklikler olup olmadığına ve genel olarak yönetimin bütünlüğüne bakılabilir (Donald K. and Y. Banks, 2003; Messier vd., 2012: 69). İşletme yönetiminin önceki dönemlerdeki genel tutum ve davranışları açılış bakiyelerinin güvenilirliği açısından çok önemli bir delil niteliği taşır. Bu sebeple denetçinin açılış bakiyeleri denetimlerinde, önceki döneme ait elde edilebildiği her bilgi, gerçekleştirmeyi planlayacağı denetim faaliyetlerinin kapsamı açısından çok değerlidir.

2.3. 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Sorumluluklar

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanarak yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına

Dair Tebliğ”, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektedir. Tebliğ’in 17. Kısmı “İlk Bağımsız Denetimler-Açılış Bakiyeleri”, açılış bakiyelerinin bağımsız denetimine ve raporlanmasına ilişkin hükümleri içerir.

İlk bağımsız denetim çalışmasında bağımsız denetçilerin sorumlulukları ve bağımsız denetçilerin açılış bakiyeleri ile ilgili olarak uygulayacakları bağımsız denetim teknikleri Tebliğ’in 3. ve 4. maddelerinde yer almaktadır. Bu maddeler BDS 510’da yer alan hükümlerle benzer olması gerekçesiyle bu bölümde ayrıca belirtilmemiştir. Ayrıca bağımsız denetçilerin açılış bakiyeleri denetimine ilişkin oluşturacağı görüşün de BDS 510’da düzenlenen hükümlerle birebir aynı olduğu ifade edilebilir ve bu hükümlere ait özet bilgiler yukarıdaki Tablo 1’de yer almaktadır.

2.4. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Sorumluluklar

Vergi Usul Kanunu ve buna dayanarak çıkarılan bazı tebliğler, açılış bakiyelerinin şeffaf ve güvenilir olmasına katkı sağlamaktadır. Açılış bakiyelerini etkileyen ve açılış bakiyesi denetimlerine olumlu etkide bulunacağı düşünülen düzenlemeler aşağıda özet halde sunulmaktadır.

362 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri hususunda yükümlükleri vardır. Ba ve Bs bildirim formlarını elektronik ortamda vermek zorunda olan mükelleflerin alım satımlarının karşılaştırılması yapılabilmektedir. Aynı zamanda hakkında sahte veya yanıltıcı belge kullandığı konusunda tespit veya rapor bulunanların alım ve satımları ile taklit edilen belgelerin tespiti yapılarak, işletme kayıtlarının ve hesap tutarlarının her iki taraflı daha doğru belirlenmesi sağlanabilmektedir

1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği ile mükelleflerin elektronik defter kullanımına izin verilmesi, 397 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mükelleflere elektronik fatura kullanımından yararlanma hakkı tanınması ve 421 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de, belirli şartları sağlayan mükellef gruplarına elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilmiş olması açılış bakiyeleri ve denetimleri açısından olumlu bir gelişmedir.

Elektronik Defter Genel Tebliğinde yer alan, “elektronik defter tutma sürecinde hesap döneminin ilk ayının beratının alınması açılış onayı, son ayının beratının alınması ise kapanış onayı yerine geçer” (md. 3.3.2) hükmü ile elektronik olarak tutulan defterlere, elektronik tasdik şartı getirilmiştir. Elektronik defter beratı, Gelir İdaresi

Başkanlığı Mali Mührü ile onaylanmış elektronik dosyayı ifade etmektedir ve elektronik defterlerin değişmezliğini ispat etmeye ve hesap bakiyelerinin değiştirilmesini engellemeye yönelik alınmış tedbirlerden sayılabilir.

3. ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı Ve Kapsamı

Çalışmada, Türkiye’de yasal mevzuat gereği gerçekleştirilmesi gereken açılış bakiyeleri denetimlerinin önemini ortaya koyarak, bu denetimlerin bağımsız denetim kuruluşlarına bağlı olarak çalışan denetçiler tarafından etkin yapıp yapılmadığını ve bağımsız denetim görüşüne olan etkilerini tespit etmek amaçlanmıştır. Denetçi görüşleri çerçevesinde, açılış bakiyeleri denetimleri esnasında karşılaşılan sorunlar, denetçilerin dikkat etmeleri gereken özel hususlar ve genel olarak bu denetimlerin daha iyi yapılabilmesi için gerekli olan şartlar araştırmanın kapsamını oluşturmaktadır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi Ve Örneklemi

Bu çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden mülakat (görüşme) tekniği kullanılmıştır. Mülakat tekniği kullanmanın temel amacı, insanların deneyimlerini ve bu deneyimleri nasıl anlamlandırdıklarını tespit etmek olup, nitel çalışmalarda örneklemin büyüklüğü ya da küçüklüğü yerine araştırmacının gereksinim duyduğu bilgi miktarını karşılayıp karşılamadığıyla ilgilenilmektedir. Bu sebeple de örneklem seçimi temsil edilebilirlik yerine amaca dayalı gerçekleştirilmektedir (Türnüklü, 2000: 544, 548). Çalışmanın örneklemini Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen ve Ankara’da kurulmuş olan toplam 44 Bağımsız Denetim Kuruluşu arasından basit tesadüfi örnekleme ile seçilmiş olan 8 denetim firmasında görev yapan denetçiler oluşturmaktadır. Ortalama 25 dakika süren ve katılımcıların kendi ofislerinde gerçekleştirilen yüz yüze görüşmelerde toplam 8 katılımcıya, çalışmanın genel amacı doğrultusunda yarı yapılandırılmış açık uçlu 7 soru yöneltilmiştir. Görüşme öncesinde, katılımcılara konu ile ilgili kısa bir açıklama yapılmış ve görüşmenin ses kayıt cihazına kaydı hususunda izinleri alınmıştır. Ses kayıt cihazına kaydedilen görüşmeler daha sonra bilgisayar ortamına eksiksiz bir şekilde aktarılarak, yazılı metin haline getirilmiştir. Elde edilen veriler içerik analizi yaklaşımı kullanılarak çözümlenmiştir. Görüşme yapılan katılımcılara ve görüşme sorularına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

Tablo 2. Katılımcı Bilgileri ve Görüşme Soruları

Katılımcılar	Katılımcıların Unvanı
Katılımcı 1 (K1)	Sorumlu Denetçi
Katılımcı 2 (K2)	Denetçi

Katılımcı 3 (K3)	Sorumlu Denetçi
Katılımcı 4 (K4)	Sorumlu Denetçi
Katılımcı 5 (K5)	Denetçi
Katılımcı 6 (K6)	Denetim Müdürü
Katılımcı 7 (K7)	Kıdemli Denetçi
Katılımcı 8 (K8)	Kıdemli Denetim Müdürü
Görüşme Soruları	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Sizce açılış bakiyeleri denetimlerinin önemi nedir, bu tür denetimleri önemli hale getiren sebepler neler olabilir? 2. Açılış bakiyeleri denetimine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için hangi işlemleri gerçekleştirirsiniz? 3. Sizce Türkiye’deki yasal mevzuatta açılış bakiyeleri denetimine ilişkin herhangi bir boşluk var mı? E-defter, e-fatura gibi düzenlemelerin açılış bakiyeleri denetimine etkisi oluyor mu? 4. Denetçilerin açılış bakiyeleri denetimi yaparken karşılaşılabileceği zorluklar veya dikkat etmeleri gereken hususlar neler olabilir? 5. BDS 510’a göre, “açılış bakiyeleri finansal tablolardaki tutarların yanı sıra dönem başında mevcut olan ve açıklanması gereken şarta bağlı varlık ve yükümlülükler ile taahhütler gibi hususları da içermektedir”. İşletmelerin şarta bağlı varlık ve yükümlülükleri nelerdir, bunların denetimi nasıl yapılmaktadır? 6. Şu ana kadar yapmış olduğunuz denetimler sonucunda, açılış bakiyeleri sebebiyle olumlu görüş dışında herhangi bir denetim görüşü verdiniz mi? 7. Türkiye’de açılış bakiyeleri denetimlerinin etkin yapılıp yapılmadığı konusunda ne düşünüyorsunuz? 	

3.3. Araştırmanın Bulguları

Soru 1: Sizce açılış bakiyeleri denetimlerinin önemi nedir, bu tür denetimleri önemli hale getiren sebepler neler olabilir?

Katılımcıların görüşlerine göre açılış bakiyeleri denetimi, denetimin başlangıç noktasıdır ve denetçilerin cari dönem finansal tablolarına görüş oluşturabilmeleri için, önceki dönemden devralınan açılış bakiyelerinin doğruluğunu sorgulama gibi bir sorumlulukları bulunmaktadır. Açılış bakiyeleri yanlışsa, yıl sonunda doğru bakiyelere ulaşmak imkansızdır. Önceki yılın denetimini başka denetçinin gerçekleştirdiği işletmelerin cari yılda denetimini üstlenen denetçiler için açılış bakiyeleri denetimleri daha kritik bir öneme sahiptir ve daha ciddi manada denetim yapmayı gerektirir. Açılış

bilançosu denetiminin teknik anlamını, gelir tablosuna görüş bildirmek olarak ifade eden bir katılımcı görüşüne göre, açılış bakiyelerinin denetlenmesi elzemdir.

Uygulamada açılış bakiyeleri ve bunların denetimi iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır:

- İşletmelerin Vergi Usul Kanunu'na göre hazırladıkları dönem sonu finansal tablolardaki tutarların, cari döneme aktarılması sonucu oluşan açılış bakiyeleri.

- Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanan dönem sonu finansal tablolar üzerinde Türkiye Muhasebe Standartları'na uyum için yapılması gereken ek kayıtlar sonucu yeniden düzenlenen finansal tablolardaki tutarların cari döneme aktarılması sonucu oluşan açılış bakiyeleri.

Katılımcıların %75'i birinci durumda, işletmelerin resmi kayıtlarında yer alan tutarlar otomatik olarak cari yıla açılış kaydı şeklinde aktardığı için açılış bakiyelerinde denetim riskinin düşük olduğunu ancak ikinci durumda, işletmelerin TMS'ye uyum için muhasebe dışında haricen yaptıkları TMS fark (düzeltme) kayıtlarının devrinin cari döneme aktarılması noktasında ciddi problemler yaşandığını belirtmişlerdir. Açılış bakiyeleri denetimlerinin ikinci durumda daha büyük bir önem taşıdığı ifade edilmiştir.

Katılımcıların %50'si muhasebe kayıtlarının manuel olarak yapıldığı yıllarda, önceki yılların kapanış bakiyelerinin, cari döneme aktarılırken hata yapılma olasılığının olduğunu ancak günümüzde yazılımların mevcut teknolojisi sayesinde kapanış bakiyeleri otomatik olarak cari yıla aktarıldığı için bu tür bir hata riskinin olmadığını vurgulamışlardır. Başka bir ifade ile açılış bakiyelerinin hataya açık bir alan olmadığını, ancak hile ile bakiyeler üzerinde kasıtlı olarak oynanabileceğini ileri sürmüşlerdir.

Açılış bakiyeleri denetimlerinin müşteri işletmeye duyulan güven düzeyi ile alakalı olduğunu, mesleki anlamda yetersiz olduğu düşünülen Mali Müşavirle çalışan ve kayıt dışı işlemleri fazla olan işletmelerde açılış bakiyeleri denetimlerinin daha detaylı yapılması gerektiğini ifade eden katılımcı görüşleri mevcuttur. Müşteri kabul sürecini etkin gerçekleştiren ve güvenilir işletmelerle çalışan denetim firmalarının açılış bakiyeleri denetimi yapmalarına gerek olmadığı ifade edilmiştir.

Soru 2: Açılış bakiyeleri denetimine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için hangi işlemleri gerçekleştirirsiniz?

Denetçilerin açılış bakiyeleri denetimlerinde gerçekleştirecekleri işlemler, denetimini üstlendikleri işletmenin ilk defa bağımsız denetime tabi olması veya önceki dönem denetiminin başka bir denetim firması tarafından yapılması durumlarına göre farklılıklar göstermektedir.

Katılımcıların görüşlerine göre, önceki dönem denetimini başka denetim firmasının yaptığı işletmelerin cari dönemde denetimini yapacak denetçilerin, açılış bakiyeleri denetimlerinde gerçekleştirdikleri işlemler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- İşletmeden bir önceki dönemin kapanış mizanını ve cari dönemin açılış fişini alıp, bakiyelerin doğru aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmek,
- Önceki denetçiden işletmenin TMS'ye geçiş için yapılan değerlendirme ve sınıflama düzeltmelerini istemek,
- Önceki denetçinin raporunu okumak ve çalışma kâğıtlarını incelemek,
- Bazı hesap bakiyeleri için doğrulama (mutabakat) tekniğini uygulamak,
- Önceki yıl ve cari yıl kayıtlarından işletmenin uyguladığı muhasebe politikalarının izini sürmek ve muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmek,
- Özellikle işletmelerin kasa ve stok sayımlarına katılmak ve fiziki incelemeler yapmak,
- Destekleyici diğer bilgi ve belgelere ulaşmak.

Denetçiler ilk defa bağımsız denetime tabi olan işletmelerin açılış bakiyeleri denetimlerini yaparken en baştan tüm işletmeyi tanımaya ve geçmiş yıllara dönük bilgi ve belgeler edinmeye çalışmaktadırlar. Geçmiş yıllara ilişkin elde edilmesi mümkün olmayan bilgilere ait görüşler, mecburi olarak bazı şerhler içereceği için denetçiler bugünkü bilgiyle denetleyebilecekleri kalemlere denetim görüşü verebileceklerdir. Örneğin, 2016 yılının denetimini üstlenen bir denetçi, 2015 yılındaki açılış bilançosunun envanterini çıkaramaz. Bu gibi durumlarda denetçiler önceki senelere ilişkin ulaşamadıkları bilgilere denetim raporlarında şartlı görüş vereceklerdir.

Soru 3: Sizce Türkiye'deki yasal mevzuatta açılış bakiyeleri denetimine ilişkin herhangi bir boşluk var mı? E-defter, e-fatura gibi düzenlemelerin açılış bakiyeleri denetimine etkisi oluyor mu?

Katılımcıların %75'i Türkiye'deki yasal mevzuatta boşluk olduğunu, kalan %25'i ise açılış bakiyeleri denetiminin düzenleme yapmayı gerektirmeyen net bir konu olduğunu ifade etmişlerdir. Yasal mevzuatı yeterli bulmayan katılımcıların konu hakkındaki görüşleri şunlardır:

- Türkiye'de ikili bir sistem vardır, dönem sonlarında bulunan ticari karın, mali kara dönüştürülmesi ve bunun üzerinden vergi karşılıklarının ayrılıp, izleyen yıl ticari bilanço açılışı ile tekrar başa dönüş işlemi birtakım hatalara sebep olmaktadır. Çözüm olarak, ticari finansal tabloların asli aktör haline getirilmesi önerilmektedir. İşletmelerin VUK'a göre ayrı, TMS'ye göre ayrı finansal tablolar düzenlemesi ve denetçilerin bunların açılış bakiyelerinin denetimlerini ayrı ayrı yapmaları gereksizdir.

• Stok sayımlarına sadece bağımsız denetçilerin değil, aynı zamanda yasal temsilcilerin de nezaret etmesi öneri olarak sunulmaktadır.

• İşletmelerde yasal mevzuatın ve muhasebe politikalarının eksik uygulanması denetçilerin yükünü artırmaktadır. Bu sebeple işletmelerin, devletin denetçi ve müfettişleri tarafından çok iyi denetlenmesinin gerekli olduğu düşünülmektedir.

Katılımcıların tamamı e-defter, e-fatura gibi düzenlemelerin açılış bakiyeleri denetimine doğrudan etkisi olmadığı görüşündedirler. Katılımcılar, bu düzenlemelerin açılış bakiyelerinin kesin doğrudur denmesini sağlayamayacağını ve denetçilerin risk seviyesini düşürmede ve işlerini kolaylaştırmada yararlı olmadığını ifade etmişlerdir. Ancak vergisel denetimlere olumlu etkilerinin olduğunu ileri sürmüşlerdir. Katılımcılardan biri, bu tür düzenlemelerin vergisel denetimlere etkisini şu şekilde açıklamıştır:

“Gelir idaresinin bilgi işlem merkezi var. Sistem, e-denetimlerde yaklaşık 10.000 kriter üzerinden karşılıklı sorgulama yaparak, işletmeleri vergisel açıdan kontrol ediyor. Örneğin, bir işletme mal aldığını BA formu ile beyan ediyor, karşı işletmenin KDV beyannamesine gidilerek o kadarlık matrah var mı, yok mu sorgulanıyor. BA, BS formları sayesinde, ilave veriye ihtiyaç olmadan vergi daireleri otomatik olarak BA, BS analizlerinden mükelleflere düzeltme yaptırabiliyor. E-defter, bir takım suistimallerin önüne geçmede ve geriye dönük fişler içerisinde düzeltme yapmaya engel olmada oldukça etkilidir. Hasılatlarını zaman zaman gizlemeye çalışan firmalar için ise e-fatura uygulaması disiplin edici bir düzenlemedir”. (K3)

Soru 4: Denetçilerin açılış bakiyeleri denetimi yaparken karşılaşılabileceği zorluklar veya dikkat etmeleri gereken hususlar neler olabilir?

Denetçilerin açılış bakiyeleri denetiminde karşılaşılabilecekleri zorluklar katılımcıların ifadelerine göre şöyledir:

“Önceki dönemin TMS düzeltme kayıtlarını başka bir denetim firması yaptıysa ve bu düzeltmeler yeterli açıklıkta işletmeye izah edilmediyse, cari dönem denetçisinin geçmiş yılda yapılan bu düzeltmeleri anlaması ve eski denetim firmasıyla ilişki kurması vakit alıyor. Ayrıca, önceki denetçinin, işletmenin TMS'ye geçiş düzeltme kayıtlarını farklı formatlarda ve anlaşılır olmayan bir şekilde cari denetçiye veriyor olması da işi zorlaştırıyor”. (K4)

“Çok detaylı mizan tutan işletmelerde açılış ve kapanış bakiyesi çok sayfa olabiliyor. Bizim için en büyük zorluk bu. Karşılaştırmayı ana hesap bazında yapıyoruz, alt hesaba inerse çok zorlanıyoruz. İşletme, her stoğu ve her gideri için mizanda alt kalem açmışsa durum çok farklı bir boyut alabiliyor. Ana kalem bazında hesapları tutturduktan sonra, örneğin, 100 Kasa Hesabı bakiyesi tutuyorsa, kendi içinde TL ve

dolar kasası arasında değişim var mı diye risk seviyesine göre karar veriyoruz. Her zaman bakmıyoruz. Biz güven esaslı çalışıyoruz, gerçi herkes böyle çalışıyor”. (K5)

“Açılış bakiyesi denetimi yaparken müşteri işletmeye gidiyorsunuz ve diyor ki, “Benim 5 yıl önce muhasebe sistemim değişti, 5 sene öncesinin kayıtları bende yok”. İşletmeden 1995 yılında aldığı sabit kıymetin faturasını istiyorsunuz, “üzerinden 20 sene geçmiş, ben bunun faturasını sana nerden bulayım” diyor. E-fatura gibi sistemler elektronik ortamda belgelere ulaşımı kolaylaştırabilir ancak Türkiye’de muhasebe, özellikle patronlar tarafından çok fazla dikkat edilmeyen bir bölüm. Patronlar giren paraya bakıp da bu paranın nasıl kayda alınıp nasıl kontrol edildiğini fazla dikkate almadıkları için 20 yıl öncesine dair bir faturayı bulamıyorsunuz. Bulamadığınız zaman da test edemiyorsunuz. Buna dair bir bakiye yok, bilgi yok. Türkiye’de yaşanan doğal afetler ve olağanüstü durumlar da denetimi etkiliyor. İşletme diyor ki “benim muhasebem yandı”. Nasıl yapacaksınız açılış denetimini, yapamazsınız. Bu gibi durumlar, en büyük zorluk”. (K5)

“Denetimini yaptığımız işletmelerin, görüşümüze kanıt oluşturabilecek bilgi ve belgeleri bize sağlayamaması ve kanıt toplama ortamını oluşturamaması denetim görüşümüzü de etkileyen zorluklardan biridir. Örneğin, işletme stok sayımı için fiziki ortamı sağlamalı, biz de bu sayıma gözlemci olarak katılmalıyız”. (K7)

“Teknik zorluklar şunlar, önceki denetçiden aldığımız dosyanın denetim kalitesinin yeterli olmaması, bazı denetçilerin dosyalarını paylaşmak istememesi ve yapılması mümkün olmayan bazı şeylerin görüşümüzü etkilemesi. Örneğin, ilk defa TMS finansal tablo hazırlayan bir işletme 2015 yılında sabit kıymetlerini değerlemede, maliyet yönteminden piyasa değeri yöntemine geçmek istiyor. Bunu geçmiş yıllara uygulaması mümkün değil, bu tür geriye dönük uygulanamayacak durumlar olabiliyor”. (K8)

“Türkiye’de halka açık işletmeler dışındaki birçok işletmeler muhasebe politikalarını belirleme ve raporlarını yazma konularında denetçilerin yönlendirmelerine ihtiyaç duydukları için ve her denetçi de farklı görüşe sahip olabileceği için işletmelerin muhasebe politikaları çok farklı noktalara gelebiliyor. Kıdem tazminatı hesaplamasındaki parametreler, reeskont uygulanırken dikkate alınacak gün sayısı, şüpheli alacak karşılığı ayırırken dikkate alınacak yaklaşım gibi konular her denetçi tarafından farklı değerlendirilirse, karşılaştırmalı mali tabloların denetiminde sıkıntılar yaşanabilir. Özellikle önceki dönemde uygulanan muhasebe politikalarının açılış bakiyelerine yansıtılıp yansıtılmadığı ve cari dönemde uygulanan muhasebe politikalarıyla tutarlı olup olmadığının tespitinde problemlere sebep olabiliyor”. (K6)

Katılımcıların görüşlerine göre, denetçilerin açılış bakiyeleri denetimi yaparken özellikle dikkat etmeleri gereken hususlar şunlardır:

“Önceki yıl denetimini başka denetçinin yaptığı işletmelerden alınan veriler ile denetçi raporunda yer alan bilgiler birbiriyle uyumlu olmayabilir. Cari dönem denetçisinin bu noktaya dikkat etmesi gerekir”. (K2)

“İşletmelerin büyük bir kısmının dönem içindeki yanlış işlemlerini, cari yıl başladıktan belli bir süre sonra düzeltme kaydı ile değil, açılış fişinin içine girerek düzeltmeye çalışmaları açılış bakiyelerinin bir önceki yıl kapanış bakiyeleri ile uyumsuz olmasına sebep olabiliyor”. (K4)

“Enflasyon muhasebesi öncesi zamanlara özellikle dikkat edilmeli. 2005 yılından önce alınan herhangi bir sabit kıymetin maliyet bedelinin enflasyon muhasebesine tabi tutularak endekslenmiş olması lazım. Sermaye kalemleri de keza aynı şekilde”. (K6)

“Önceki yılın dönem sonunda yapılan TMS düzeltme kayıtları, cari döneme aktarılırken yasal kayıtlardaki açılış bakiyelerini değiştirdiği için hesaplar cari dönem başında denetçi tarafından mutlaka tekrar kontrol edilmelidir”. (K5)

Soru 5: BDS 510’a göre, “açılış bakiyeleri finansal tablolaradaki tutarların yanı sıra dönem başında mevcut olan ve açıklanması gereken şarta bağlı varlık ve yükümlülükler ile taahhütler gibi hususları da içermektedir”. İşletmelerin şarta bağlı varlık ve yükümlülükleri nelerdir, bunların denetimi nasıl yapılmaktadır?

Katılımcılar, denetimler esnasında karşılaştıkları şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerin neler olduğunu ve bunların denetimini nasıl yaptıklarını aşağıdaki gibi ifade etmişlerdir:

“Davalı alacaklar veya işletme aleyhine açılan davalar nedeniyle ileride doğabilecek yükümlülükler gibi durumlarda avukatlarla birebir görüşme yapıyor hatta teyit alıyoruz. Dava açılmayan hususları ise işletmelerin bize sunduğu verilerden elde edebiliyoruz. İşletme herhangi bir durumu gizleyip bildirmek istemiyorsa çok da ileri gidemiyoruz. Burada esas olan işletmenin beyanıdır. Banka, avukat, müşteriler veya satıcılar gibi ulaşabildiğimiz kişi ve kurumlardan alınan teyitler çok önemli oluyor. Örneğin, mutabakatlarda farklar çıkabiliyor. Şarta bağlı hususlar burada da var. İşletmede bir kayıt var, işletmenin alacaklı olduğu görünüyor hâlbuki karşı taraftan teyit alıyoruz, diyor ki ben bu kadar borçlu değilim, borcu şu şartlara bağlamıştık. Biz bunları da çalışma kâğıtlarımıza yazıyoruz”. (K2)

“Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler ile ilgili avukatlardan bilgi istiyoruz ama çok sağlıklı ve %100 doğru bilgi geldiğini düşünmüyorum. Denetimini yaptığımız işletmeler de bize bu konuda net bilgi vermiyor”. (K3)

“İşletmenin şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerini önceki denetçi raporunu okuyarak veya işletmeyi tanıma çalışmaları esnasında tespit edebiliyoruz. Tabii şu da var, işletmenin durumu iyi değilse, özellikle şarta bağlı borçlarını söylemiyor, örneğin, üç tane avukatla çalışıyorlarsa iki avukatı bildiriyor, üçüncüsünü bildirmiyor. Bazı kurumsallaşmış işletmelerde dava konusu taahhüt niteliğinde olan kefaletler, yönetim kurulu kararına bağlanıyor, siz de yönetim kurulu kararlarını okurken mutlaka haberdar oluyorsunuz”. (K4)

“Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler her zaman muhasebeleştirilemeyebiliyor. Muhasebeleştirilecekse de, işletme yerine bu kayıtları biz yapıyoruz. Hukukçu görüşü alıp davalar için karşılık ayırıyoruz. Mahkemelik olmasa bile alacaklar şüpheli hale düştüğünde veya risk gördüğümüzde karşılık ayırıyoruz. Bir işletme ihaleye girip, işin %100 ünü tamamlamış olduğu halde fatura kesmemiş olabiliyor, bu da bir şarta bağlı varlıktır. Ya da ihaleye girip kazanan bir işletmenin, bu işi 10.000 TL'ye yapacağım demesi durumunda, ortada borç ve alacak olmadığı için bunu sadece dipnotlara yazıyoruz”. (K5)

“Teminat mektupları, verilen garantiler, sigortalar, taahhüt edilen işler gibi şarta bağlı varlık ve yükümlülükler, parasal olarak kayıtlara alınmayan, nazım hesaplarda izlenebilen hususlardır. İşletme için verdiği teminat mektupları, bir yükümlülük oluşturur. Bunların denetimini yapabilmek için de banka mutabakatlarının kesinlikle alınması gerekir. Alınan teminat mektuplarının denetimini ise, işletmenin bize verdiği bilgi ve belgeler doğrultusunda gerçekleştirmeye çalışırız. Bunun haricinde işletmenin sistemi bize herhangi bir bilgi sağlamıyorsa, karşı tarafın bankasından teyit isteme gibi bir lüksümüz yok. Her dönem avukatlara devam eden veya sonuçlanmış davalar veya icra takipleri için mektup gönderir, bilgi isteriz. Devam eden davalar için avukatlardan ayrıca bir kaybetme olasılığı isteriz. Örneğin, işçi davalarını işletme genellikle kazanamaz”. (K6)

“TMS 37'de ayrıntılı olarak açıklanan şarta bağlı varlık ve yükümlülükler, gerçekleşmesi şarta bağlı olan geçmişteki bir işlemin bugüne etki bırakacak sonuçlarıdır. Şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerin denetiminde en fazla doğrulama tekniği kullanılır”. (K8)

Soru 6: Şu ana kadar yapmış olduğunuz denetimler sonucunda, açılış bakiyeleri sebebiyle olumlu görüş dışında herhangi bir denetim görüşü verdiniz mi?

Katılımcıların %75'i açılış bakiyelerinin görüşlerini olumsuz etkiledikleri bir durumla karşılaşmadıklarını ifade etmişlerdir. Bunun sebebini ise, müşteri kabul sürecini etkin gerçekleştirmek ve hileye başvurabilecek işletmelerin denetimini üstlenmemek olarak açıklamışlardır.

Katılımcıların %25'i ise açılış bakiyelerinin denetim görüşlerini etkilediğini belirtmişlerdir. Katılımcılar, önceki dönem planlı bir stok sayımı gerçekleştirilemeyen ve stoklar üzerine şartlı görüş verdikleri bir işletmede cari dönemde yapılan stok sayımı sonuçlarının mizandaki stok tutarıyla tutarlı olmadığını ileri sürmüşlerdir. İşletmenin muhasebe kayıtlarının tahrip olması sebebiyle tutarların detayına da inemediklerini ve bu sebeple açılış bakiyesinde stoklar üzerinde bulunan şartı ortadan kaldıracak yeterli denetim kanıtı elde edemedikleri için cari dönemde bu işletmeye olumsuz görüş verdiklerini ifade etmişlerdir. Ayrıca müşteri işletmenin açılış bakiyeleri ile ilgili bilgi ve belgeleri kendileri ile paylaşmaması ve kanıt toplama ortamını oluşturamaması sonucu görüş vermektan kaçınma şeklinde de rapor yazdıklarını belirtmişlerdir.

Soru 7: Türkiye’de açılış bakiyeleri denetimlerinin etkin yapılıp yapılmadığı konusunda ne düşünüyorsunuz?

Katılımcıların yarısı Türkiye’de açılış bakiyeleri denetimlerinin etkin yapıldığını, diğer yarısı ise etkin yapılmadığını ifade etmişlerdir. Açılış bakiyeleri denetimlerinin etkin yapılmadığını ileri süren katılımcıların görüş ve önerileri şöyledir:

“Sadece kesin mizana bakarak görüş raporu yazan denetim firmaları var. 15 yılı dolduran meslek mensuplarının çoğuna bağımsız denetim belgesi verilmesi ile birlikte bu kişilerin sorumlu ortak baş denetçi olabilmek için piyasadaki birçok firmaya, gerekirse ücretsiz bağımsız denetim yaparım teklifinde bulduklarına bizzat şahit oldum”. (K3)

“Denetim altyapısı olmayan, belli bir zamanı YMM olarak doldurup denetçi kimliğini alarak bağımsız denetim şirketi kuran bir kişinin yaptığı denetimin etkin olacağını düşünmüyorum. Bence denetim sektöründe çalışanlar gerekli bilgi ve donanımına sahip değiller ve denetim işini ticari faaliyet olarak görüyorlar”. (K6)

“Açılış bakiyesine bakmamak cari dönemin geliri, gideri, kar veya zararı, ertelenen vergi varlığı veya yükümlülüğü gibi birçok kalemi etkiler. Açılış bakiyesi denetimi yapılmayıp sadece cari dönem denetimi yapılırsa, geçmiş yıl hiçe sayılmış olur ve rakamların hiçbiri günceli yansıtmaz. KGK’nın yüzlerce firmaya yetki vermesi, eğitimlerinin ve eğiticilerinin yetersiz olması gibi sebepler denetim kalitesini düşürdüğü için açılış bakiyesi denetimlerinin %90 etkin yapıldığını düşünmüyorum. KGK’nın yeni yönetmelik ve standartlar çıkararak BDS’lere uyumu sağlaması ve denetçi firmalara eğitimler verip bu firmaları periyodik olarak denetlemesi gereklidir”. (K7)

“Genel olarak mevzuatta birtakım düzenlemeler var ama bu düzenlemelere uymayan işletmelere uygulanması gereken yaptırımlar hiç net değil. Türkiye’de 2013 yılından itibaren TTK gereği bağımsız denetime tabi olması gerektiği halde, hala denetçi atamayan işletmeler var ve şu ana kadar bu işletmelere KGK tarafından

herhangi bir yaptırım uygulanmadı. KGK, denetçisi olmayan firmalara yeni yeni yazı göndermeye başladı ve biz yasal mevzuat gereği denetime ilişkin yaptırımlar ne onu bilmiyoruz. Ayrıca denetimini devraldığımız işletmelerin önceki dönem denetçilerinin yaptıkları denetim çalışmaları oldukça yetersiz olmasına rağmen KGK'nın denetim şirketlerinin faaliyetlerini denetlemeye yönelik bir çabası bulunmuyor". (K8)

Açılış bakiyeleri ile ilgili katılımcıların özellikle vurguladıkları bir başka husus da denetçilerin işe müdahale eden değil, yapılan işi kontrol eden taraf olması gerektiğidir. Ancak Türkiye'de çoğu işletmenin yapamadığı TMS düzeltme kayıtlarını denetçilerin yapmak zorunda kaldıkları ve bir bakıma denetçilerin kendi kendilerini denetledikleri şeklinde görüş hâkimdir.

4. SONUÇ

Açılış bakiyeleri denetimleri, denetimin başlangıç noktasıdır. Hesap tutarlarının bir önceki yıldan cari yıla doğru aktarılmaması, cari dönem finansal tablolarını önemli ölçüde olumsuz etkileyecek potansiyele sahiptir. İşletmelerin ve denetçilerin açılış bakiyelerine ilişkin sorumlulukları yasal düzenlemelerle açıkça belirlenmiş olmasına rağmen uygulamada bazı güçlüklerle karşılaşıldığı tespit edilmiştir.

Türkiye'de ikili bir sistemin olması ve bunun sonucu olarak işletmelerin hem Vergi Usul Kanunu'na göre hem de Muhasebe Standartlarına göre kayıtlar yapması, açılış bakiyelerinin cari dönem başına iki farklı şekilde aktarılmasına sebep olmakta ve açılış bakiyelerinde hatalara yol açmaktadır. Birinci aktarım şeklinde işletmelerin Vergi Usul Kanunu'na göre hazırladıkları dönem sonu finansal tablolarındaki tutarlar, bilgisayar programları aracılığıyla cari döneme otomatik olarak aktarıldığı için, açılış bakiyelerinin yanlış olma riski düşüktür. Ancak, ikinci durumda, işletmelerin muhasebe standartlarına uyum için muhasebe dışında haricen yaptıkları TMS fark (düzeltme) kayıtlarının cari döneme aktarılması noktasında ciddi problemler yaşandığı ve bu kayıtların açılış bakiyelerini değiştirdiği tespit edilmiştir.

Denetçilerin açılış bakiyeleri denetimlerinde karşılaşılabilecekleri zorluklar; önceki denetçinin, işletmenin TMS'ye geçiş düzeltme kayıtlarını farklı formatlarda ve anlaşılır olmayan bir şekilde cari denetçiye vermesi veya hiç vermek istememesi, çok detaylı mizan tutan işletmelerde açılış ve kapanış bakiyesinin çok sayfa olması, denetimi yapılan işletmelerin denetçilere gerekli bilgi ve belgeleri sağlayamaması ve kanıt toplama ortamını oluşturamaması, önceki denetçiden alınan dosyanın denetim kalitesinin yetersizliği olarak tespit edilmiştir.

İşletmelerin dönem içinde yaptıkları yanlış işlemleri cari yıl başladıktan bir süre sonra açılış fişinin içine girerek düzeltmeye çalışmaları, önceki denetçiden alınan veriler

ile denetçi raporunda yer alan verilerin birbiriyle uyumlu olmayabilmesi, 2005 yılından önce alınan sabit kıymetlerin enflasyon muhasebesine tabi tutulmaması, önceki yılın sonunda yapılan TMS düzeltme kayıtlarının cari döneme aktarılırken yasal kayıtlardaki açılış bakiyelerini değiştirmesi gibi hususlara denetçilerin özellikle dikkat etmeleri gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

E-defter, e-fatura, Ba-Bs formları gibi düzenlemelerin açılış bakiyeleri denetimlerine doğrudan etkisi olmadığı, bu düzenlemelerin vergisel denetimler üzerinde olumlu etki sağladığı çalışmada ulaşılan başka bir sonuçtur.

Bir diğer sonuç, açılış bakiyelerini denetleme gereği duymayan denetçilerin, bu tür denetimlerin müşteri işletmeye duyulan güven düzeyi ile alakalı olduğunu ve müşteri kabul sürecini etkin gerçekleştirip, güvenilir işletmelerle çalışan denetim firmalarının açılış bakiyeleri denetimi yapmalarına gerek olmadığını ileri sürmeleridir.

Türkiye’de açılış bakiyeleri denetimlerinin yarı yarıya etkin yapıldığı, bu denetimlerin etkin yapılmama sebeplerinin ise, denetçilerin tam bağımsız olmamaları ve denetim işini ticari faaliyet olarak görmeleri, KGK’nın eğitim ve eğiticilerinin yetersiz olması, denetçilerin yeterli bilgi ve donanıma sahip olmaması, KGK’nın denetim altyapısı olmayan firmalara yetki vermesi ve yetki verdiği bu firmaların faaliyetlerini denetlemeye yönelik bir çabasının bulunmaması olduğu ortaya çıkmıştır.

Açılış bakiyeleri denetimlerinin etkinliğini artırabilmek için hiç şüphesiz ki, işletmelere, denetçilere ve düzenleyici kurum olan KGK’ya önemli sorumluluklar düşmektedir. Özellikle KGK’nın doğru firmalara ve kişilere yetki vermesi ve yetki verdiği denetçilerin ve denetim firmalarının faaliyetlerini kontrol etmeye yönelik etkin bir kontrol mekanizması oluşturması gerekmektedir. Bunun sonucunda KGK, denetimi etkin gerçekleştirilmeyen firmalara yönelik caydırıcı cezai yaptırımlar uygulamalıdır. Aksi takdirde KGK’nın etkin yapılmayan denetimleri teşvik ettiği düşünülecektir.

Çalışmanın en önemli kısıtlarından birisi, Ankara merkezli kurulan bağımsız denetim kuruluşlarında görev yapan bağımsız denetçilerin görüşleri doğrultusunda gerçekleştirilmiş olmasıdır. Türkiye’de faaliyet gösteren diğer bağımsız denetçilerin görüşleri doğrultusunda daha kapsamlı araştırmalar gerçekleştirilebilir. Böylece açılış bakiyeleri denetimlerinin ülke çapında etkinliğini artırmaya katkı sağlanabilir.

KAYNAKLAR

- Arel, Barbara - Richard, G. Brody - Kurt, Pany. (2005), “Audit Firm Rotation and Audit Quality”, The CPA Journal 75, pp. 36-38.
- Balsarı, Çağnur Kaytmaz - Varan, Seçil. (2014), “Kaliteli Finansal Raporlamada Denetimin Rolü İle İlgili Tartışmalar”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 124, ss. 70.

- Daniels, Bobbie W. - Quinton Booker. (2011), "The Effects of Audit Firm Rotation on Perceived Auditor Independence and Audit Quality", *Research in Accounting Regulation*, Vol: 23, No: 1, pp. 78-82.
- Donald K., Mcconnell - Banks George Y. (2003), "Audit Redux", *Journal of Accountancy*,
<http://www.journalofaccountancy.com/issues/2003/jan/auditredux.html>
(17.08.2016).
- Durukan, Banu - İkiz, Aysun Kapucugil (2007), "Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve" *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 82, ss. 32.
- Ernst&Young (2011), "PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 37, Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation",
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Comment_Letter_on_PCAOB_Rulemaking_Docket_Matter/\\$FILE/EYCommentLetter_FirmRotation.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Comment_Letter_on_PCAOB_Rulemaking_Docket_Matter/$FILE/EYCommentLetter_FirmRotation.pdf)
(28.08.2016).
- Henderson, Perry M. (2013), *Top Auditing Issues for 2014, CPE Course*.
- Hendricks, Arthur G. (1979), "The Initial Audit Engagement", *The CPA Journal*, Vol: 49, No: 5, New York State Society of Certified Public Accountants, pp. 9.
- Hill, Jonathan (2015), "Contribution of The Audit to The Capital Markets Union", European Commission, FEE Audit Conference, http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-15-5251_en.htm (12.07.2016).
- Knauer, Corinna Ewelt - Gold, Anna - Pott, Christiane. (2012), "What Do We Know About Mandatory Audit Firm Rotation?", *The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)*, pp. 10-18.
- Kwon, Soo Young - Lim, Young Deok - Simnett, Roger. (2010), "Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Korean Audit Market", *Korea University*, pp. 6.
- Messier, William F.- Glover, Steven M.- Prawitt, Douglas F. (2012), "Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach", *McGraw-Hill Connect Accounting*, pp. 69.
- Oktaç, Sadiye (2013), "Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri", *Maliye Finans Yazıları*, Sayı: 100, ss. 63.
- Partadinata, Felicia - Carson, Elizabeth - Tronnes, Per Christen. (2014), "Audit Quality in Initial Audit Engagements: A Quantile Regression Approach", *School of Accounting, University of New South Wales*, pp. 2.

- PwC (2013), “Mandatory Audit Firm Rotation”, https://www.pwc.com/en_GX/gx/audit-services/publications/assets/pwc-pointofview-mandatoryrotation.pdf (27.07.2016).
- Sankaraguruswamy, Srinivasan - Whisenant, Scott. (2003), “Pricing Initial Audit Engagements: Empirical Evidence Following Public Disclosure of Audit Fees”, <http://www2.aaahq.org/audit/midyear/04midyear/papers/Sankaraguruswamy-Pricing%20Initial%20Audit%20Engagements%2010%2023%202003.pdf> (20.06.2016).
- Şenyiğit, Yiğit Bora - Zeytinoğlu, Emin. (2014), “Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması”, İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi, Yıl: 25 Sayı: 77, ss. 92.
- Thornton, Grant (2009), “Audit Rotation Policy Good For Companies”, <http://www.grantthornton.co.nz/Press/2009-press-releases/audit-rotation-policy-good-for-companies.html> (27.06.2016).
- Türnüklü, Abbas (2000), “Eğitimbilim Araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme”, Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi, Cilt:6, Sayı:4, ss. 544, 548.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (2011), T. C. Resmi Gazete, 27846, 14 Şubat 2011.
- 362 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, T. C. Resmi Gazete, 26262, 17 Ağustos 2006.
- 397 Sıra Numaralı, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, T. C. Resmi Gazete, 27512, 5 Mart 2010.
- 421 Sıra Numaralı, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, T. C. Resmi Gazete, 28497, 14 Aralık 2012.
- 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği, T. C. Resmi Gazete, 28141, 13 Aralık 2011.
- Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 510, “İlk Bağımsız Denetimler–Açılış Bakiyeleri Hakkında Tebliğ”, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 19, T. C. Resmi Gazete, 28897, 29 Ocak 2014.
- Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 300, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması Hakkında Tebliğ”, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 10, T. C. Resmi Gazete, 28867, 30 Aralık 2013.
- “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, T. C. Resmi Gazete, 28691, 28 Haziran 2013.

