

**IAASB DENETİM RAPORU PROJESİ VE YENİ DENETİM RAPORU:
BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERİN DENETİM
RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA¹**

*IAASB AUDIT REPORT PROJECT AND NEW AUDIT REPORT: A RESEARCH
ON AUDIT REPORTS OF COMPANIES TRADED ON BORSA İSTANBUL*

Tolga ERDOĞAN*, **Peyami Sefa ÇARIKÇIOĞLU****

*Geliş Tarihi: 22.12.2020
(Received)*

*Kabul Tarihi: 22.11.2021
(Accepted)*

ÖZ: Bilgi kullanıcıları açısından denetim raporu son derece önemli bir belgedir. Bu belge içerisinde en önemli bilgi görüş olsa da raporun daha fazla bilgi sunuyor olması da son derece önemlidir. IAASB tarafından başlatılan ve pek çok tarafın görüşleri sonucunda oluşturulan denetim raporu formatı bilgi kullanıcılarına daha fazla bilgi sunmaktadır. Yapılan bu değişikliğe paralel olarak ülkemizde de Kamu Gözetimi Kurumu tarafından gerekli düzenlemeler yapılmış ve yeni rapor uygulamaya konulmuştur. Ülkemizde 2017 yılı başından beri kullanılmaktadır. Değişikliğin temelini BDS 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama" standardı oluşturmaktadır. Düzenleme ile birlikte BDS 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardı gereği denetim raporları bilgi kullanıcılarına daha fazla bilgi sağlamaya başlamıştır.

Anahtar Kelimeler: Yeni Denetim Raporu, Bağımsız Denetim, Denetim Raporu, Kilit Denetim Konuları, BDS 700, BDS 701

ABSTRACT: For information users, the audit report is an extremely important document. While the most important information in this document is opinion, it is also very important that the report offers more information. The audit report format initiated by IAASB and created as a result of the opinions of many parties provides more information to information users. In parallel with this change, the necessary arrangements were made by the Public Oversight Authority in our country and a new report was put into practice. It has been used in our country since the beginning of 2017. The basis of the amendment is the ISA 700 "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements" standard. With the regulation, audit reports started to provide more information to information users in accordance with the standard of ISA 701 "Communicating Key Audit Matters in The Independent Auditor's Report".

Keywords: New Audit Report, Independent Audit, Audit Report, Key Audit Issues, ISA 700, ISA 701

¹ Bu çalışma İstanbul Kültür Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'nde hazırlanan "Bağımsız Denetimde Görüş ve Görüşü Etkileyen Unsurlar Üzerine Bir Araştırma" isimli doktora tezinden yeniden düzenlenmiştir.

* Öğr. Gör. Dr., Trakya Üniversitesi, tolgaerdogan@trakya.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9079-3416.

** Prof. Dr., İstanbul Kültür Üniversitesi, p.carikcioglu@iku.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4747-9736.

EXTENDED ABSTRACT

With this study, changes made to the audit report were examined due to the needs that changed over time. Information about the new audit report project was given and the contents of the new audit report were discussed in detail. It is aimed to determine when the new audit report was put into practice by the enterprises operating in Borsa Istanbul.

Due to the changing needs of information users, the need to make changes in the audit report format was revealed. In 2006, the IAASB, acting in conjunction with the AICPA Auditing Standards Board, started an academic research study to determine whether there are differences in perception among different financial statement users regarding the audit of financial statements and the audit report, and to obtain opinions from financial information users on the issue.

The results of this research were completed in September 2009 and presented to the public opinion. In the report, it was concluded that it is not possible to continue the current reporting practice which evaluates the feedback received as a result of the interviews with many different stakeholder groups around the world and the information obtained from the international community. As a result of this study, it was determined that there is an expectation that auditors will provide more transparency regarding the important issues in the financial statements.

In response to these requests from financial information users regarding audit reports, the "Report Project of Auditors" was put into practice by the IAASB in 2011. The overall goal of this project was expressed as increasing the communication power of the independent audit report by providing public benefit. As a result of the new audit report project, which aims to enable users to access information more easily, the new audit report format that will best meet the needs of many parties has been used since 2016 in the world and 2017 in our country.

Many standards have been changed with the regulation. The ISA700, ISA 701 and ISA 705 are the first of these. Along with the ISA 701 "Communicating Key Audit Matters in The Independent Auditor's Report" standard, it has become possible to provide more information to information users. With an application implemented for the first time in our country with ISA 701, practices specific to our country have been added to the standard. The international standard remains the same. In addition, paragraphs with the code "T" were added to show the application of Turkey.

In this study, what these changes which are needed by information users and in the new reporting format were examined, and when the enterprises operating in Borsa Istanbul started to apply the new reporting format.

With the new format, not only is the users seeing the first opinion in the report, but also key audit issues are added to the report, where they can learn more about the business. With this arrangement, it is aimed that information users can access more information about the business. Users will be able to access to more transparent more descriptive information. It can be stated that new reports increase the power of communication with all interest groups.

In the research, the data of 2016, 2017, 2018 and 2019 of the enterprises in all sectors operating in Borsa Istanbul and disclosed on the Public Disclosure Platform (KAP) were used. As of May 2020, the number of companies traded on Borsa Istanbul and whose

data can be accessed is 493. However, four-year data of all these companies could not be reached. While determining the main body of the research and selecting the sample, a total of 1,877 audit reports regarding all types of opinions of these 493 enterprises were examined. Since the new audit reporting started around the world in 2016, the audit reports of the last four years have been included in the analysis. In this way, it has been tried to determine when the new reporting format has been used in our country and whether it has been used by all audit firms.

Two sectors constitute the majority of the 430 enterprises examined. These are financial institutions and the manufacturing sector. They are followed by wholesale and retail trade, restaurants and hotels sector and technology sector. The number of businesses in other sectors is relatively small. Financial institutions and enterprises operating in the manufacturing sector constitute approximately 80% of the enterprises traded on the stock exchange.

Reports were examined by dividing into the types of opinions given. In 2016, when the new reporting format started to be used, 380 of the independent audit reports examined contain positive opinion, 44 conditional opinion and 6 refrain from expressing opinions. In this year, when the new reporting format started to be used in the world, the new format was used in a total of 4 audit reports, 3 of which were given a conditional opinion although it was not mandatory in our country, and 1 of the audit reports that were avoided. No new audit reporting was used in any of the unqualified audit reports. There are no audit reports in 2016 with a negative opinion.

Examining the data of 2017, 383 independent audit reports gave a positive opinion, and it was observed that 378 of these reports were switched to new audit reporting, but not in 5, although it is mandatory for use in our country. It was observed that new reporting was initiated in all 42 reports for which conditional opinions were given and 5 reports were avoided. The audit reports of 425 of the 430 enterprises examined were prepared in accordance with the audit report format. There are no audit reports in 2017 with a negative opinion.

371 of the year of 2018 audit reports gave positive opinions, and only one of them was prepared in the old reporting format. It was observed that 53 reports containing conditional opinions and 6 reports for which no opinions were submitted, were switched to new reporting. Audit reports of 429 companies were prepared according to the new format, and only one company's audit report was prepared in the old format. There are no audit reports in 2018 with a negative opinion.

Of the 430 audit reports reviewed in 2019, 364 contained positive opinions, 59 conditional opinions, 6 refraining from expressing opinions, and 1 negative opinion. All of these reports have been prepared according to the new reporting format.

1. GİRİŞ

Günümüzde ekonomik hayatın önemli birer parçası haline gelen işletmeler ile ilgili karar alması gereken pek çok çıkar çevresi bulunmaktadır. Bu çıkar çevresinin alacağı kararlar daha çok finansal kararlar olduğundan karar alıcıların işletme ile ilgili finansal bilgiye ihtiyaçları olmaktadır. İşlemeden sağlanan finansal bilginin doğruluğu ve güvenilirliği alınacak kararların doğruluğunu doğrudan etkileyecektir. Sunulan finansal bilgi ne kadar güvenilir ise karar alıcıların alacağı kararlarda o derece isabetli olacaktır.

Denetlenmiş finansal bilgilerin karar alıcılara ulaştırılabilmesi için yapılan denetim çalışması sonucunda hazırlanacak denetim raporu son derece önemlidir. Hazırlanan denetim raporunda yer alan bilgiler karar alıcılara kullanacakları finansal bilgiler hakkında bilgi sağlayacaktır. Bu nedenle denetim raporunun içeriği, kapsadığı bilgi son derece önemlidir. Ayrıca sunulan bu bilginin sunulduğu sırası da bilgiye erişim açısından önem arz etmektedir. Finansal bilgi kullanıcıları raporlarda hangi bilgiye ulaşmak istemekte ve ilk baktıkları bölümün hangisi olduğu son derece önemlidir.

Bu çalışma ile zaman içerisinde değişen ihtiyaçlar nedeni ile denetim raporunda yapılan değişiklikler ele alınarak bu değişikliklerin Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren işletmeler tarafından ne zaman uygulamaya konulduğunun tespit edilmesi amaçlanmıştır.

2. IAASB DENETİM RAPORU PROJESİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları'na göre, işletmede denetim faaliyeti yürüten bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi tarafından yürütülecek olan denetim faaliyetinin neticesinde denetçinin varmış olduğu görüşü, görüş yazısında açıklanması gerekmektedir. Denetçinin yapmış olduğu bağımsız denetim sonucuna göre görüş yazısı hazırlarken, topladığı yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtını temel almak suretiyle bir değerlendirme yaparak sonuca varması gerekmektedir Altaş (2016: 139).

Bağımsız denetçi tarafından, denetim faaliyeti sonucunda hazırlanacak olan denetim raporunun biçim ve kapsamı belirlenirken, denetim konusunda uluslararası düzenleyici kurumların ve denetim çalışmalarından etkilenen diğer tarafların iş birliği içerisinde çalışmaları denetimle ilgili "kullanıcıların beklenti farklılığını" ortadan kaldıracak önemli bir olgudur. Bu nedenle denetim raporlarının sadece olumlu ya da olumsuz görüş bilgisi vermektense ziyade bunun yanında işletme ile ilgili farklı bilgilerde veren daha kapsamlı, daha açıklayıcı bir rapor olması gerektiği ile ilgili bir beklentinin kabul gördüğü söylenebilir Yanık (2017: 5).

2006 yılında IAASB, AICPA Denetim Standartları Kurulu ile birlikte hareket ederek, finansal tabloların denetimi ve denetim raporuyla ilgili olarak farklı finansal tablo kullanıcıları arasında algı farklılıkları olup olmadığını tespit etmek

ve finansal bilgi kullanıcılarından konuya ilişkin görüş almak amacıyla akademik bir araştırma çalışmasına başlamıştır Doğan (2017: 2).

Yapılan bu araştırmaya ilişkin sonuçlar Eylül 2009'da tamamlanmış ve kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Dünyadaki birçok değişik paydaş grubu ile yapılan görüşmeler sonucunda alınan geri dönüşler ve uluslararası toplumdan alınan bilgilerin değerlendirildiği raporda, mevcut raporlama uygulamasının devam ettirilmesinin mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır. Yapılan bu çalışmanın sonucunda denetçilerin finansal tablolarda yer alan önemli konular ile ilgili daha fazla şeffaflık sağlamasına yönelik bir beklentinin olduğunu tespit edilmiştir Doğan (2017: 2).

Finansal bilgi kullanıcılarının denetim raporları ile ilgili bu taleplerine yanıt olarak 2011 yılında "Denetçi Raporu Projesi" IAASB tarafından uygulamaya koyulmuştur. Bu projenin genel hedefi, kamu yararı sağlamak suretiyle, bağımsız denetim raporunun iletişim gücünü yükseltmek olarak ifade edilmiştir www.iaasb.org.

Bunun yanında, beklentileri karşılayacak yeni raporlama ili ilgili sadece IAASB çalışma başlatmamış olup ayrıca, AB Komisyonu, "ABD Kamu Gözetimi Kurumu" (PCAOB), "Birleşik Krallık Kamu Gözetimi Kurumu" (FRC), "Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı" (IOSCO) ve Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü'ne bağlı "Denetim Kalite Merkezi" (CAQ) gibi birçok farklı kurum ve düzenleyici kuruluşlar da denetim raporlamasında değişiklik gerçekleşmesi için çeşitli çalışmalara başlamışlardır Doğan (2017: 3).

Yapılan tüm bu çalışmaların sonucunda tüm çıkar gruplarının görüşlerine bağlı olarak, iletişim gücü daha yüksek, daha şeffaf ve anlaşılır bir raporlama formatı belirlenmiştir.

IAASB tarafından hazırlanan proje sonucunda, proje kapsamında bulunan ve değiştirilen denetim standartları Eylül 2014 tarihinde kabul edilmiştir. 15 Aralık 2016 tarihinden sonra sona eren hesap dönemlerinden itibaren kullanılmak üzere Ocak 2015'de yayımlanmıştır. Denetim raporuyla ilgili yaşanan bu önemli gelişme, bağımsız denetimin kıymetini yükseltecek önemli bir gelişme olarak kabul edilmektedir www.kpmg.com.tr.

Denetim raporlarının eski hali, denetçi ve muhasebeci olmayan, finansal tablolar hakkında çok fazla bilgi sahibi olmayan finansal bilgi kullanıcıları açısından denetim bulguları ile ilgili oldukça kısıtlı bilgiler sunmaktaydı. Yapılan değişikliklerle birlikte, bilgi kullanıcıları açısından oluşan beklenti boşluğu doldurulacaktır. Yeni format ile birlikte kullanıcılar ihtiyaç duydukları bilgiye kolayca ulaşma imkanı elde edecektir. Yeni raporlama formatı, finansal bilgiye sahip olmayan bilgi kullanıcılarının da rahatlıkla bu bilgileri kullanabilmelerine olanak sağlayacaktır Lazarevska ve Trpeska (2016: 92).

Yapılan denetim faaliyetinin içeriğini düzenleyen ve denetçinin ekonomik olaylara bakış açısını daha iyi ifade etmesini hedefleyen yeni denetim raporları, denetimde risk faktörünü daha da iyi vurgulayan anlayışla önemlilik ilkesini daha fazla vurgulamakta ve bu kavramın daha iyi anlaşılmasına katkı sağlamaktadır. Bu bakımdan, denetçinin risk odaklı denetim anlayışıyla faaliyetlerini yerine getirmesi, denetimin kalitesini yükseltmiş, denetim sürecinin daha iyi anlaşılmasına olanak sağlamıştır. Buna bağlı olarak da denetim raporunun değerinin yükselmesiyle birlikte daha da anlaşılabilir bir raporlama yapılması mümkün hale getirmiştir. Dolayısıyla tüm bu gelişmeler ışığında, yeni denetim raporunun ihtiyaçları daha iyi karşılayabilmesi ve taraflar arasındaki karşılıklı iletişime kattığı değer, günümüz denetim anlayışının en önemli başarısı olarak gösterilebilir Akdoğan ve Bülbül (2019: 2)

3. YENİ DENETİM RAPORUNUN GETİRDİKLERİ

Yapılan çalışmalar sonucunda, denetim raporunda yalnızca denetim süreci sonunda ulaşılan nihai görüşü sunmaktan ziyade, denetim raporunun tüm denetim sürecine açıklık getiren bir hal alması, denetim konusunda yaşanan önemli bir değişiklik olarak gösterilmektedir. (Biçer ve Erol, 2017: 72). Buna istinaden denetim raporları, denetçinin varmış olduğu kanaatin tüm oluşum sürecini, nedenselliği ile birlikte aydınlatabilecek ve daha açıklayıcı bir hale ulaştırabilecektir Uludağ (2017: 3).

Bu projenin tamamlanmasıyla birlikte IAASB tarafından denetim standartlarında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler ile birlikte denetim raporunda yapılan en önemli değişiklikler şu şekilde sıralanabilir: Kilit denetim konularının da artık raporda yer almaya başlayacaktır. Denetim raporunda verilen görüşün ilk olarak sunulması ile birlikte raporda yer alan bilgilerin sırası değişmiştir. Raporda yer alan denetçinin ve yönetimin sorumluluğu ile ilgili açıklamaların kapsamı işletmenin sürekliliği konusunu da içine alacak şekilde genişlemiştir. Bağımsız denetim raporunda denetçinin bağımsızlığı ve etik ilkelere uygunluk açısından, açıklamalar bulunacak ve sorumlu ortak baş denetçinin adı yazılacaktır Türel ve Türel (2016: 101).

Bağımsız denetim raporunda yapılan bu önemli değişikliklerin etkileri temel olarak verilen raporun anlaşılabilirliğinin artırılması ve şeffaflığının geliştirilmesini sağlamak şeklinde ifade edilebilir. Denetim raporu standardında yapılan tüm bu değişiklikler “Uluslararası Denetim Standartlarına” uygun olarak gerçekleştirilen bağımsız denetimin şeklini, kapsamını ve içeriğini hiçbir şekilde değiştirmemektedir. Yapılan bu değişiklikler sadece işletmede yapılan denetimin şeffaflığını artırmayı amaçlamaktadır Türel ve Türel (2016: 101).

Yeni raporlama formatında ilk sırada denetim görüşü yer almakta bu sayede bilgi kullanıcıları rapora ilk baktıkları anda deneticinin görüşünü görebilmektedirler. Ardından görüşün dayanağı kısmı yer almakta olup verilmiş

olan görüş ile ilgili yapılan açıklamalara kolayca ulaşılabilir. Bu raporlama formatı bilgi kullanıcıların aradıkları bilgiye hızlıca ulaşmalarını sağlamıştır.

4. YENİ DENETİM RAPORUNUN ÜLKEMİZ UYGULAMASI

IAASB tarafından hazırlanan proje sonucunda hazırlanan bu yeni denetim raporlaması dünyada 2016 yılı itibari ile başlamış olup ilgili düzenlemeler ülkemizde Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yapılmış, Bağımsız Denetim Standardı BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” standardı, BDS 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” standardı ve BDS 706 “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları” standardı 01.01.2017 sonrasında uygulanmak üzere, 24.03.2017 tarihli ve 30017 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan bir Tebliğiyle güncellenmiştir. Bunun yanında “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi”, ilk defa uygulanmaya başlayan bir standart olup “bu standart, borsada işlem gören işletmelerin 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin 01.01.2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır”.

Bu değişikliklerden sonra ülkemizde KGK tarafından 31 Aralık 2019 tarih, 30995 (4. Mükerrer) sayı numaralı Resmi Gazete’de “Muhasebe Tahminleri Projesi Kapsamında Yapılan Değişikliklerin (BDS 200, BDS 230, BDS 240, BDS 260, BDS 580, BDS 700 ve BDS 701) Yayımlanması” başlığı ile yayımlanan karar ile sayılan standartlarda güncelleme yapılmıştır.

Ülkemizde ilk defa BDS 701 ile hayata geçirilen bir uygulamayla, standarda ülkemize özgü uygulamalar ilave edilmiştir. Uluslararası standarttaki madde aynen kalmakla birlikte birde ilave olarak uluslararası uygulamayla farklılık gösteren Türkiye uygulamasını göstermek amacıyla T kodlu paragraflar ilave edilmiştir. Bunun yanında Uluslararası Denetim Standartlarının çevirisi olan paragraflar olduğu gibi kalmış, denetçilerin uluslararası uygulamaya ilişkin farkındalıklarının korunması sağlanmaya çalışılmıştır Doğan (2018: 69).

5. DENETİM RAPORUNUN ŞEKLİ VE İÇERİĞİ

Bağımsız denetçi tarafından yürütülen bağımsız denetim faaliyeti sonucunda denetçi yapmış olduğu denetimde ulaştığı sonuçları işletme ilgililerine bir raporla açıklayacaktır. Denetçinin rapor hazırlama zorunluluğu BDS 700 içerisinde yer almaktadır ve standartta hazırlanacak bu raporun şeklinin nasıl olması gerektiği standart içerisinde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Denetçinin hazırlayacağı bağımsız denetim raporu yazılı bir biçimde olmalı ve aşağıda sıralanmış olan tüm başlıkları kapsamalıdır (BDS 700, prg 20-50):

• **Başlık:** Denetim raporunda yer alacak ilk unsurdur. Denetim faaliyeti sonucunda hazırlanacak raporda açık bir şekilde “Bağımsız Denetçi Raporu” ifadesinin bulunması gerekir (BDS 700, prg 21).

• **Muhatap:** Denetim raporu, yasal mevzuatta ve yapılan denetim sözleşmesinde açıkça ifade edilmiş olan kişilere yönelik hazırlanır ve bunların kimler olduğu raporda açıkça belirtilmelidir (BDS 700, prg 22, A21).

• **Denetçi Görüşü:** Denetçinin “Görüş” başlığı altında görüşünü açıkladığı kısımdır. Yeni raporlama biçimiyle birlikte raporda en üst sıraya gelmiştir. Bu bölümünde denetçi açıkça denetlenmiş olan işletmenin ismi, finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmiş olduğu ifadesi, finansal tablolar setini oluşturan her bir tablonun başlığını, finansal tabloların ve denetimin tarihini veya kapsadığı dönemi, önemli muhasebe politikalarının özetini ve gönderme yapılması gereken diğer açıklayıcı bilgileri açıkça belirtmelidir (BDS 700, prg 23, 24, A22, A23).

• **Görüşün Dayanağı:** “Görüş bölümünün hemen ardından gelen ve denetçinin, denetimin belirlenmiş standartlara ve etik değerlere uygun bir biçimde yerine getirildiğini; görüşün dayanağını oluşturan kanıtların yeterli miktarda ve uygun olup olmadığını beyan eder”. KGK tarafından yayınlanmış olan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallara” ve raporda BDS’ler kapsamındaki sorumlulukların açıklandığı bölüme gönderme yapar (BDS 700, prg. 28).

• **İşletmenin Sürekliliği:** Gerekli hallerde BDS 570 “İşletmenin Sürekliliği Standardına” göre denetim yapılmasını ön görmektedir. İşletmenin sürekliliği ile ilgili şüphe oluşturur bir durum var ise BDS 570 uyarınca yapılacak incelemelerin sonuçları burada açıklanır (BDS 700, prg. 29).

• **Kilit Denetim Konuları:** “Borsada işlem gören işletmelerin tam set finansal tabloları ve TTK’ya göre bağımsız denetim zorunluluğu bulunan tüm işletmelerin finansal tablolarının denetiminde kilit denetim konuları BDS 701’e uygun olarak ifade edilir” (BDS 700, prg T30). “Bağımsız denetçi kilit denetim konularını tespit ederken, önemli yanlışlık riski diğer alanlara göre daha yüksek olan veya ciddi risk taşıyan alanları, yönetimin yargılarından yüksek tahmin belirsizliğine sahip olanlara ilişkin kendi yargılarını ve dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime etkilerini göz önünde bulundurur” (BDS 701, prg 9).

• **Diğer Bilgiler:** Uygulanabilir hallerde denetçinin, BDS 720’ye uygun olarak raporlama yapacağı belirtilmektedir.

• **Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu:** Denetim raporunda kesinlikle bu başlık altında işletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumlulukları açıklanmalıdır. Finansal tabloların finansal çerçeveye uygun bir biçimde, hata ve hilelerden arındırılmış olarak hazırlanıp hazırlanmadığı, işletmede gerek duyulan iç kontrolden yönetimin sorumlu olduğu konusu, işletmenin sürekliliği ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti ile ilgili yapılması

gereken açıklamalardan yönetimin sorumlu olduğuna dair bilgi içermelidir (BDS 700, prg 33, 34, 36, A44-A48).

• Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları: “Denetçi raporunda bu başlık altında denetçinin sorumlulukları açıklanır. Denetçinin, denetim sürecinde BDS’lerde belirlenen tüm kural ve ilkelere uygun biçimde hareket ettiğini; yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı elde ederek finansal tabloların önemli bir yanlışlık barındırmadığına ilişkin makul bir güvenceye vardığına ilişkin görüş açıklama sorumluluğu ifade edilir. Makul güvencenin önemli bir güvence seviyesi olduğu fakat bunun önemli bir yanlışlığın her zaman bulunmasını garanti edemeyeceği bildirilir. Tüm denetim sürecinde mesleki kıyaslama ve şüpheciliğin kullanıldığı belirtilir. Denetçinin BDS 700 39. ve 40. paragraflarda belirlenmiş olan sorumlulukları açıkça ifade edilir” (BDS 700, prg 37-40).

• Diğer Raporlama Sorumlulukları: “Bazı durumlarda denetçinin denetim raporundaki sorumluluklarına ilave olarak farklı bazı konular ile ilgili ilave sorumlulukları oluşabilir. Böyle bir durumda oluşan bu ilave sorumlulukların, denetçinin diğer sorumluluklarıyla karışmasını engellemek için ayrı bir başlık altında yer verilmelidir” (BDS 700, prg 43-45, A58-60).

• Denetçinin Adı ve İmzası: “Bağımsız denetçi, hazırlanan denetim raporunu kendi adına veya bağımsız denetim şirketi adına ya da her ikisi adına imzalar. Hazırlanan denetim raporunda sorumlu denetçinin adı mutlaka bulunmalıdır. Ancak sorumlu denetçinin adının hazırlanan denetim raporunda açıklanmasının kişisel güvenliğine yönelik ciddi bir tehdit oluşturması halinde, KGK’dan izin alınmak koşuluyla, denetçinin adı denetim raporunda yer almayabilir” (BDS 700, prg 46-47, A64, A65).

• Denetçinin Adresi: “Denetim raporunda denetimi yürüten denetçinin adresi yer alır” (BDS 700, prg 48).

• Denetçi Raporunun Tarihi: “Hazırlanacak denetim raporunun tarihi, tüm denetim evraklarının gözden geçirilmesinden, hakkında denetim raporu hazırlanacak finansal tablolar setinin hazırlanmasından ve işletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin bütün sorumluluklarını beyan etmelerinden daha önceki bir tarih olamamalıdır” (BDS 220, prg 17, 19, BDS 700, prg 49).

IAASB tarafından Eylül 2014’de kabul edilip ardından Ocak 2015’de yayımlanan ve “15 Aralık 2016 tarihinde ve sonrasında biten hesap dönemleri” ile ilgili denetimlerde uygulanmaya başlanan yeni denetim raporunun içeriği yukarıda ayrıntılı bir şekilde bahsedildiği gibidir. Yeni rapor içerisinde yer alan bu ayrıntılı bölümler sadece BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı” ile ilgili değildir. BDS 700 yanında kullanılması gereken çok önemli diğer bir standart ta BDS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”dır. Bu standart içerisinde yer alan

“Kilit Denetim Konuları” yeni raporlama açısından son derece önemlidir. Yine diğer standartlar olan BDS 705, BDS 706, BDS570, BDS 720’dir. Bu standartların hangi durumlarda raporda kullanılacağı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Doğan, 2017: 16; Mazars, 2016: 6; Türel, 2016:103).

Tablo 1: Yeni Denetim Raporu Formatı ve İlgili Standartlar

YENİ DENETİM RAPORU FORMATI VE İLGİLİ STANDARTLAR		
Bölüm	Zorunlu Mu?	İlgili Standartlar
Finansal Tabloların Denetimine ilişkin Rapor	Gerekliyorsa	ISA 700, 705
Görüş	Evet	ISA 700, 705
Görüşün Dayanağı	Evet	ISA 700, 705
Dikkat Çekilen Hususlar	Gerekliyorsa	ISA 706
İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik	Gerekliyorsa	ISA 570
Kilit Denetim Konuları	Borsada işlem gören şirketler için	ISA 701
Diğer Hususlar	Gerekliyorsa	ISA 706
Diğer Bilgiler	Evet	ISA 720
Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları (işletmenin sürekliliği dâhil)	Evet	ISA 700
Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları (işletmenin sürekliliği dâhil)	Evet	ISA 700
Diğer Raporlama Sorumlulukları (Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler)	Yerel mevzuat veya yerel denetim standartlarına göre gerekliyorsa	ISA 700
(Sorumlu Denetçinin Adı- Soyadı)	Borsada işlem gören şirketler için	ISA 700, 705

Kaynak: Doğan, Aziz. “Yeni Denetim Raporlaması”, *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, Sayı:4, Ocak & Mart 2017: ss.1-20.; Mazars, “Overview of The New Auditor’s Audit Report under the ISAs”, Şubat 2016; Türel, Aslı, Ahmet Türel, “Yeni Denetim Raporlarının Finansal İletişime Etkileri”, *Seçmeler 2016*, Editör: Yücel Göksel, İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü, İstanbul, ss.101-116, 2016.

6. YENİ RAPORLAMA FORMATINDAN BEKLENEN FAYDALAR

Denetim raporunda IAASB tarafından yapılan değişikliklerin ardından yeni denetim raporlarından elde edilmesi beklenen faydalardan bir bölümü aşağıdaki gibi ifade edilebilir Türel ve Türel (2016: 101):

- Denetçi, yatırımcı, yönetim ve denetim kurulu arasındaki iletişimin kuvvetlendirilmesi,

- Denetim raporunda referans gösterileceği için işletme yönetiminin ve yönetim kurulunun finansal tablo açıklamalarına olan ilgisinin fazlalaşması,

- Bilgi kullanıcılarının finansal tablolara ve denetim raporlarına olan güveninin artması,

- Sunulan bilginin değerinin, şeffaflığının ve denetim kalitesinin artırılması,

- Denetçinin odaklandığı “kilit denetim konularının raporlanması” ile ilgili yapılan değişikliğin mesleki şüpheciliği artırması,

- Kamu yararı için yapılan finansal raporlamanın kalitesinin artması.

- ISA 700, “Görüş” ve “Görüşün Dayanağı” bölümleri dışında, denetim raporunda yer alan unsurlarının sıralamasına ilişkin herhangi bir yenilik getirmemektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na göre, denetçi tarafından yürütülen bağımsız denetim sonucunda hazırlanacak olan denetim raporunda yer alması gereken unsurlar sırası ile şunlardır: “Başlık, görüş, görüşün dayanağı, kilit denetim konuları, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tablolara ilişkin sorumlulukları, bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumlulukları, mevzuattan kaynaklanan diğer yükümlülükler”. 6102 sayılı TTK kapsamında yer almayan denetimlerde, denetim raporunda yer verilecek unsurlar BDS 700’ün ekinde bulunan örnek denetim raporlarından farklı bir sıra ile sunuluyor ise, bu durumda hazırlanacak olan denetim raporunda özel başlıkların kullanımı zorunluluk haline getirilmiştir. Bu uygulamanın nedeni standartlara uygun olarak yürütülen denetimlere atıfta bulunan denetim raporlarının anlaşılabilirliğini arttırmaktır Türel ve Türel (2016: 103).

- Oluşturulan yeni denetim raporunda borsada işlem gören işletmeler için “Görüşün Dayanağı” bölümünden sonra gelmek üzere eski denetim raporlarında olmayan “Kilit Denetim Konuları” bölümü eklenmiştir. Kilit denetim konularının yeni denetim raporunda yer verilerek açıklanmasındaki en temel amaç denetçi tarafından gerçekleştirilen denetim ile ilgili daha fazla şeffaf bilgiler sunarak denetim raporunun iletişim değerini daha da arttırmak olarak ifade edilebilir. Türel ve Türel (2016: 105).

- Uluslararası denetim standardı 700, denetçinin finansal tablolar hakkındaki raporunun ifadesiyle ilgili çeşitli unsurları sıralamaktadır. Aynı raporun formu ile ilgili çeşitli unsurlar tanımlanır. Bu unsurlar başlık, muhatap, denetim raporunun tarihi, denetçinin adresi ve denetçinin imzasını kapsar. Bu formata ek olarak, uluslararası denetçi raporu standardı, içerikle ilgili beş unsuru öngörür. Bu unsurlar, giriş paragrafını, yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğunu, denetçinin sorumluluğunu, denetçinin görüşünü ve diğer raporlama sorumluluklarını yazmaya hizmet eder Fakhfakh ve Trpeska (2016: 70).

Yapılan bu değişikliklerle birlikte yeni denetim raporlamasından pek çok fayda sağlanması beklenmektedir. Bunların en başında raporu iletişim gücünün artırılmasının geldiği söylenebilir. Tüm çıkar grupları açısından yeni raporlar daha fazla bilgi sunmaktadır. Tüm çıkar gruplarının yeni raporlama formatının belirlenmesi sürecine katkı sağlamasının bunda etkili olduğu ifade edilebilir.

7. YENİ DENETİM RAPORUNUN KULLANIMINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

7.1. Araştırmanın Amacı, Önemi ve Konusu

İşletmelerin bir faaliyet dönemi boyunca gerçekleştirdikleri tüm finansal nitelikteki olayların sonuçlarını gösteren finansal tablolar bilgi kullanıcıları için en temel bilgi kaynağıdır. Karar alıcıların alacağı kararlarının doğruluğu da işletme tarafından sunulan bu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğine bağlıdır.

Dünyada yaşanan pek çok gelişme ışığında belirli bir standarda ve güvenilirliğe kavuşan bağımsız denetim olgusu karar alıcılara sunulan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda önemli bir fonksiyona sahiptir. Denetçi tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetim sonucunda denetçi finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda bir görüşe varmakta ve varmış olduğu bu görüşü bir raporla bilgi kullanıcılarına sunmaktadır.

7.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları Araştırmanın Varsayımı

Araştırmada Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren ve bilgileri Kamuyu Aydınlatma Platformunda (KAP) açıklanan tüm sektörlerdeki işletmelerin 2016, 2017, 2018 ve 2019 yılına ait verileri kullanılmıştır. Mayıs 2020 tarihi itibarı ile Borsa İstanbul'da işlem gören ve verisine ulaşılabilen şirket sayısı 493'tür. Ancak bu şirketlerin tamamının dört yıllık verilerine ulaşamamıştır. Araştırmanın ana kütlesi belirlenip örneklem seçilirken bu 493 işletmenin tüm görüş türlerinin tamamına ilişkin toplam 1.877 denetim raporu incelenmiştir. Yeni denetim raporlaması dünyada 2016 yılında başladığından son dört yılın denetim raporları incelemeye dahil edilmiştir. Bu yolla ülkemizde yeni raporlama formatının ne zamandan beri kullanıldığı ve tüm denetim firmaları tarafından kullanılıp kullanılmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

7.3. Araştırmada Kullanılan Veriler

Araştırmanın verileri 2016-2019 yılları arasında Borsa İstanbul'da işlem görüp denetime tabi olan ve denetim raporları KAP'ta açıklanan 430 işletmenin denetim raporlarından oluşmaktadır.

Borsa İstanbul'da işlem görüp bilgileri KAP'ta yayınlanan şirket sayısı 493 tür. Bu şirketlerin tüm görüş türlerinden son dört yıllık denetim raporlarına ulaşılmaya çalışılmış ancak 2016 yılında 43, 2017 yılında 24, 2018 yılında 16 ve 2019 yılında 14 şirketin denetim raporuna ulaşamamıştır. Araştırmada dört yıllık

tüm denetim raporlarına ulaşılabilen 430 işletmenin denetim raporları incelenmiştir.

7.4. Araştırma Verilerinin Analizi

Araştırmaya dahil edilen 430 şirketin son dört yıllık denetim raporlarına ilişkin veriler analiz edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda ulaşılan bilgiler aşağıda yer almaktadır.

7.4.1. İşletmelerin Sektörlerine Göre Dağılımı

Araştırmaya dahil edilen 430 işletmenin sektörlerine göre dağılımı incelendiğinde, dağılımın aşağıdaki gibi olduğu görülmektedir:

Tablo 2: İşletmelerin Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	İşletme Sayısı
Mali Kuruluşlar	174
İmalat	173
Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller	30
Teknoloji	14
İnşaat ve Bayındırlık	9
Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	8
Elektrik Gaz ve Su	7
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	4
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	3
Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	2
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	2
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	1

İncelenen 430 işletmenin büyük bir bölümünü iki sektör oluşturmaktadırlar. Bunlar mali kuruluşlar ve imalat sektörüdür. Onları toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller sektörü ile teknoloji sektörü izlemektedir. Diğer sektörlerdeki işletmelerin sayısı nispeten daha azdır. Mali kuruluşlar ve imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler borsada işlem gören işletmelerin yaklaşık %80'ini oluşturmaktadır.

7.4.2. Denetim Firmalarının Dağılımı

Mayıs 2020 tarihi itibari ile KAP'a kayıtlı toplam 78 tane denetim firması bulunmaktadır. Ancak bu firmaların tamamı borsada işlem gören işletmeleri denetlememektedir. Yıllar itibari ile borsada işlem gören işletmeleri denetleyen denetim firması sayıları aşağıda incelenmiştir.

Tablo 3: Yıllara Göre Denetim Firması Sayıları

	2016	2017	2018	2019
Denetim Firması Sayısı	56	60	62	57

Yukarıda görüldüğü üzere incelenen yıllarda incelenen şirket sayısı sabit olmasına rağmen denetim firması sayısının değişiklik gösterdiği görülmektedir. 2016 yılında 56 denetim firması, 2017 yılında 60, 2018 yılında 62 ve 2019 yılında 57 denetim firması denetim faaliyeti yürütmüştür. Sayının sürekli değişmesi, incelenen işletmelerin bazılarının denetim firmasını yıllar itibari ile değiştirmesinden kaynaklanmaktadır.

7.4.3. Yıllar İtibari ile Yeni Denetim Raporlarının Sayısı

Tablo 4: 2016 Yılı Denetim Raporları

Görüş Türü	Rapor Sayısı	Yeni Rapor Sayısı
Olumlu	380	0
Şartlı	44	3
Görüş Bildirmekten Kaçınma	6	1
Toplam	430	4

2016 yılında incelenen bağımsız denetim raporlarının 380'i olumlu görüş, 44'si şartlı görüş ve 6 tanesi görüş bildirmekten kaçınma içermektedir. Dünyada yeni raporlama formatının kullanılmaya başladığı bu yılda şartlı görüş verilmiş olan raporlardan 3 tanesi ve görüş bildirmekten kaçılmış olan denetim raporlarından 1 tanesinde olmak üzere toplam 4 denetim raporunda yeni format kullanılmış olup olumlu görüş verilen denetim raporlarından hiç birisinde yeni denetim raporlaması kullanılmamıştır. 2016 yılında olumsuz görüş belirtilmiş herhangi bir denetim raporu bulunmamaktadır.

Tablo 5: 2017 Yılı Denetim Raporları

Görüş Türü	Rapor Sayısı	Yeni Rapor Sayısı
Olumlu	383	378
Şartlı	42	42
Görüş Bildirmekten Kaçınma	5	5
Toplam	430	425

2017 yılı verileri incelendiğinde 383 bağımsız denetim raporunda olumlu görüş verilmiş ve bu raporlardan 378 tanesinde yeni denetim raporlamasına geçildiği ancak 5 tanesinde geçilmediği görülmüştür. Şartlı görüş verilen 42 rapor ve görüş bildirmekten kaçınılan 5 raporun tamamında yeni raporlamaya geçildiği görülmüştür. İncelenen 430 işletmenin 425 tanesinin denetim raporları yani denetim raporu formatına uygun olarak hazırlanmıştır. 2017 yılında olumsuz görüş belirtilmiş herhangi bir denetim raporu bulunmamaktadır.

Tablo 6: 2018 Yılı Denetim Raporları

Görüş Türü	Rapor Sayısı	Yeni Rapor Sayısı
Olumlu	371	370
Şartlı	53	53
Görüş Bildirmekten Kaçınma	6	6
Toplam	430	429

2018 yılı denetim raporlarından 371 tanesinde olumlu görüş verilmiş olup bunlardan sadece bir tanesi eski raporlama formatıyla hazırlanmıştır. Şartlı görüş içeren 53 rapor ve görüş bildirmekten kaçınılan 6 raporun tamamında yeni raporlamaya geçildiği görülmüştür. 429 işletmenin denetim raporu yeni formata göre hazırlanmış olup sadece bir şirketin denetim raporu eski formata göre hazırlanmıştır. 2018 yılında olumsuz görüş belirtilmiş herhangi bir denetim raporu bulunmamaktadır.

Tablo 7: 2019 Yılı Denetim Raporları

Görüş Türü	Rapor Sayısı	Yeni Rapor Sayısı
Olumlu	364	364
Şartlı	59	59
Görüş Bildirmekten Kaçınma	6	6
Olumsuz	1	1
Toplam	430	430

2019 yılında incelenen 430 denetim raporunun 364 tanesi olumlu görüş, 59 tanesi şartlı görüş, 6 tanesi görüş bildirmekten kaçınma ve 1 tanesi olumsuz görüş içermektedir. Bu raporların tamamı yeni raporlama formatına göre hazırlanmıştır.

8. SONUÇ

Kullanıcıların bilgiye daha kolay ulaşmalarını sağlamayı amaçlayan yeni denetim raporu projesi sonucunda, pek çok tarafın görüşlerinin alınması suretiyle, ihtiyaçları en iyi karşılayacak yeni denetim raporu formatı dünyada 2016, ülkemizde 2017 yılından itibaren kullanılmaya başlamıştır.

Yeni formatla sadece kullanıcıların raporda ilk olarak görüşü görmeleri değil, işletme ile ilgili daha fazla bilgi edinebilecekleri kilit denetim konuları da rapora ilave edilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile birlikte bilgi kullanıcılarının işletme ile ilgili daha fazla bilgiye erişebilmeleri amaçlanmıştır. Kullanıcılar daha şeffaf, daha açıklayıcı ve daha fazla bilgiye ulaşabileceklerdir. Yeni raporların tüm çıkar grupları ile olan iletişimin gücünü arttırdığı belirtilebilir.

Çalışmada Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren ve bilgilerine KAP üzerinden erişilebilen 493 şirketten son dört yılın tüm denetim raporlarına ulaşılabilen 430 şirket seçilerek bu firmaların denetim raporları incelenmiştir. Raporlar verilen görüş türlerine ayrılmak suretiyle incelenmiştir. Yeni raporlama formatının

kullanılmaya başlandığı 2016 yılında henüz ülkemizde zorunlu olmamasına rağmen 4 şirketin bağımsız denetim raporunda kullanıldığı görülmüştür.

Yeni raporlama formatının 2017 yılında ülkemizde de kullanımı zorunlu olmasına rağmen 5 şirketin bağımsız denetim raporlarının eski formatta hazırlandığı, bu raporların hepsinde olumlu görüş verildiği görülmüştür. 2018 yılı bağımsız denetim raporlarından 1 tanesinde eski format kullanılmış olup bu raporda olumlu görüş içermektedir. 2019 yılında incelenen denetim raporlarından tamamı yeni raporlama formatına göre hazırlanmıştır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N, Bülbül, S. (2019 Ocak) “Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde Bist 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Sayı 56, Sayfa: 1-24

Altaş, S. (2016 Mart-Nisan)“Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Görüş Yazısının Türleri ve Şirket Yönetimine Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 139-152

Biçer, A. A, Erol, S (2017) “UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması”, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12 (47), 71-84

BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_220.pdf (Erişim Tarihi: 19.02.2020)

BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_700.pdf, (Erişim Tarihi: 15.01.2020)

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_701.pdf, (Erişim Tarihi: 15.01.2020)

Doğan, A. (2018 Mart) “Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, , 20(1), 65-89

Doğan, A. (2017 Ocak-Mart)“Yeni Denetim Raporlaması”, *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, Sayı:4, 1-20.

Fakhfakh, M. (2016) An Empirical Investigation of Readability and Communicative Performance of Auditor’s Report Post ISA 700, *The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, Vol. XV, No. 4, 64-97

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tr-4denetci-rapor-gelecegi.pdf> (Erişim: 14.02.2020)

<https://www.iaasb.org/news-events/2015-01/iaasb-issues-final-standards-improve-auditors-report> (Erişim: 14.02.2020)

https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf (Erişim: 14.02.2020)

Lazarevska, Z, B, Trpeska. M, S. (2016) “The New Audit Report Seen Through The Prism of The Certified Auditors – Research in The Republic of Macedonia”, *Economic Development*, No: 1-2 /2016, Sayfa: 91-114

Mazars, (2016 Şubat) “Overview of The New Auditor’s Audit Report under the ISAs”, <https://www.mazars.com/content/download/862464/43430995/version//file/Mazars%20OVERVIEW%20of%20the%20new%20auditor%20report%20February%202016.pdf> (Erişim: 14.02.2020)

Türel, A, Türel, A. (2016) *Yeni Denetim Raporlarının Finansal İletişime Etkileri, Seçmeler 2016*, Editör: Yücel Göksel, İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü, İstanbul, 101-116

Yanık, S, Karataş, M (2017 Ocak) “Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 73, 1-26

Uludağ, S. (2017) “Değişen Bilgi Gereksinimi ve Bağımsız Denetçi Raporundaki Yenilikler”, *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2017-10/Özel Sayı.

