

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARINDA ADI GEÇEN DENETİM TÜRLERİNİN GENEL YAPI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Dr. Öğr. Üyesi Esra ATABAY*

Prof. Dr. Engin DİNÇ**

Makale Gönderim Tarihi : 24/12/2018 / Kabul Tarihi : 18/02/2019

ÖZ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye’de gerçekleştirilen denetim çalışmalarını belli bir standarda bağlamak ve gözetimini yapmak, ayrıca kamuya açıklanan finansal bilgilerin güvenilirliğini artırmak amacıyla 2011 yılında kurulmuştur. Kurum tarafından yayınlanan denetim standartları, birden fazla denetim türünü kapsamaktadır. Bunlar, Bağımsız Denetim Standartları (BDS- 37 adet), Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (SBDS-1 adet), Güvence Denetim Standartları (GDS- 4 adet) ve İlgili Hizmetler Standardı (İHS – 1 adet) olmak üzere dört ana başlık altında toplanmıştır. Bu denetim türleri arasında, amaç, kapsam, güvence düzeyi gibi çeşitli açılardan farklılıklar ve benzerlikler bulunmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye Denetim Standartlarında yer alan denetim türlerini karşılaştırarak, aralarındaki farklılıkları ve benzerlikleri ortaya koymak ve denetim türlerinin daha iyi tanıtılmasını sağlamaktır. Bu amaçla, her bir ana denetim türü tek tek incelenmiş ve ayrıca çeşitli kaynaklar taranarak denetim türleri ile ilgili bilgiler toplanmıştır. Karşılaştırma genel değerlendirme, denetimin amacı ve kapsamı, planlama ve yürütme, denetim raporu, güvence düzeyleri, denetim süresi, KGK’ya bildirim, rapor tarihi gibi açılardan yapılmıştır.

Çalışmanın sonucunda denetim standartlarında yer alan denetim türlerinin çeşitli konular açısından benzerlikler ve farklılıklar içerdiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Denetim Türleri, Denetim Standartları

Jel Kodları: M42, M48

* Trabzon Üniversitesi, Vakıfkebir Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, eatabay@trabzon.edu.tr, (555)5172109, <https://orcid.org/0000-0002-6855-7521>

** Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Ana Bilim Dalı, edinc@ktu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-4701-6996>

COMPARING TYPES OF AUDITS SPECIFIED IN TURKISH AUDITING STANDARDS REGARDING GENERAL STRUCTURES**Abstract**

Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) is established in 2011 to set standards for and supervise the audits and to ensure reliability of financial information disclosed to the public. The auditing standards set by the authority involves more than one type of audit. These are addressed under four main titles, namely Independent Auditing Standards (IAS – 37), Limited Independent Audit Standards (LIAS – 1), Assurance Auditing Standards (AAS – 4) and Relevant Services Standard (RSS – 1). These audit standards substantially vary and resemble regarding aim, scope and assurance level.

This study aims comparing the types of audits specified in Turkish Auditing Standards by revealing out the variations and similarities. In this end, each audit standard is independently reviewed and data about types of audits is collected by screening various resources. The comparison is based on overall review, aim and scope of audit, planning and execution, audit report, assurance levels, duration of audit, notification to KGK and the report date.

The study revealed out that the types of audits specified in the audit standards involve variations and similarities in various issues.

Keywords: Auditing, Audit Types, Auditing standards.

JEL Codes: M42, M48

1. GİRİŞ

2000’li yıllarda yaşanan şirket krizleri ve ortaya çıkartılan muhasebe hileleri bağımsız denetime daha fazla önem verilmesini gerekli kılmıştır. Ulusal ve uluslararası yatırımcılar için finansal bilgilerin güvenilirliği son derece önemlidir. Finansal bilgilerin güvenilirliği ancak şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetçiler tarafından, belirli denetim ölçütlerine göre denetlenmesiyle mümkündür. Ulusal ve uluslararası yatırımcılar için gereken güvenilir bilginin sağlanması açısından mevcut denetim ve muhasebe sistemlerinin revize edilmesine karar verilmiş ve uluslararası muhasebe ve denetim standartları yayınlanmıştır. Yayınlanan bu standartların ülkemize uyarlanması görevi idari özerkliğe sahip bir Üst Kurul olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)’na verilmiştir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurul-

muştur¹. Kurumun görevleri arasında Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak yer almaktadır. Bu doğrultuda, KGK şu ana kadar 37 adet Bağımsız Denetim Standardı, 2 adet Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı, 4 adet Güvence Denetim Standardı ve 2 adet İlgili Hizmetler Standardı olmak üzere toplam 45 adet denetim standardı yayımlamıştır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye Denetim Standartlarında yer alan denetim türlerini karşılaştırarak, aralarındaki farklılıkları ve benzerlikleri ortaya koymak ve denetim türlerinin daha iyi tanıtılmasını sağlamaktır. Bu doğrultuda, denetim türleri, Türkiye Denetim Standartları temel alınarak suretiyle incelenmiş, birbirleriyle kıyaslanmış ve benzerlik-farklılıkları tespit edilmiştir. Denetim türlerine ilişkin birtakım genel bilgiler için literatürden yararlanılmıştır.

2. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

İlk defa 2004 yılında IFAC tarafından standartların anlaşılmasını ve kullanılmasını kolaylaştırmak amacıyla bir Açıklık Projesi başlatılmış ve proje 2008 yılında tamamlanmıştır². Türkiye Denetim Standartları, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından hazırlanıp yürürlüğe konan Uluslararası Denetim Standartlarının Türkçeye çevrilmiş versiyonlarıdır. Türkiye Denetim Standartları (TDS), Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin dördüncü maddesinin (s) bendinde; 660 sayılı KHK uyarınca KGK tarafından yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmaktadır.

KGK, IFAC tarafından yayımlanmış Uluslararası Denetim Standartlarının (UDS) neredeyse tamamını ülkemiz mevzuatına kazandırmıştır. Sadece, bir adet standart resmi gazetede yayınlanmamıştır. Bu, GDS'ler kapsamında yer alan *GDS3410 Sera Gazı Beyanına Yönelik Güvence Denetimi Standardıdır*. Bu standartların çeviri çalışmaları devam etmekte olup KGK'nın 2018 yılı hedefleri içinde yer almaktadır³.

KGK tarafından yayımlanan denetim standartları, dört (4) ana denetim türüne ayrılabilir. Bunlar, “Bağımsız Denetim”, “Sınırlı Bağımsız Denetim”, “Güvence Denetimi” ve “Danışmanlık Hizmetleri” şeklinde adlandırılabilir. Bu denetim türleri aşağıda ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim faaliyetleri Türkiye’de ilk kez 1960’lı yıllarda bankaların talepleri üzerine yurtdışında yerleşik bağımsız denetim firmalarınca yapılmaya başlanmış, 1970’li yıllardan itibaren ise Türkiye’de yerleşik bağımsız denetim firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 576). Bağımsız denetime ilişkin ilk zorunlu uygulama 1987 yılında bankalara yönelik yaptırıl-

1 http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf (erişim tarihi:13.11.2018)

2 Kavut ve diğerleri (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul: İSMMM Yayınları, No: 130

3 KGK, Faaliyet Raporu, 2016:59 ve 2017:54

mıştır. Ancak bağımsız denetim standartlarına ilişkin ilk yasal düzenleme, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1988 yılında yapılmıştır (Kutukız ve Öncü, 2009: 133; Dönmez ve Ersoy, 2006: 74).⁴

2000’li yıllarda dünyada yaşanan muhasebe skandalları ilk defa dış gözetim kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Dünya’daki gelişmelere paralel olarak, Türkiye’de de 13.01.2011 yılında Ticaret Kanunu değiştirilmiş ve muhasebe ve denetim alanını düzenleme ve gözetleme yetkisi olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) kurulmuştur.^{5/6}

KGK denetim alanı ile ilgili Bağımsız Denetim Yönetmeliğini (BDY) yayımlamıştır⁷. Bu yönetmeliğe göre, Türkiye’de bağımsız denetim çalışmaları bağımsız denetim firmaları ve bireysel denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetim, finansal tablo kullanıcılarına Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde makul güvence sağlayacak bir görüş oluşturulmasıdır⁸.

KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği genel çerçeve olmak üzere 37 adet bağımsız denetim standardı yayınlamıştır. Bu standartların 3 adedi özel hususlar ile ilgili olup kalan 34 standart tüm finansal tabloların bağımsız denetimine yöneliktir.

2.1.1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

Finansal tablolar, özellikle yatırımcılar açısından şirketlerin finansal verileri hakkında bilgi edinilmesini ve buna bağlı olarak karar alınmasını sağlayacak özetlemelerdir. Dolayısıyla bu bilgilerin son derece yansız, anlaşılır, doğru ve güvenilir bilgiler olması gerekir. Bilgilerin doğruluk ve gerçeklik kontrolünün, şirket dışından, alanında uzman kişiler tarafından gerçekleştirilmesi finansal tablolara duyulan güveni artırır. Ayrıca, muhasebe sisteminin karmaşıklığı, kullanıcıların işletmeden ayrı olması, paydaşlar ile işletme yönetimi arasındaki çıkar çatışmaları, asimetrik bilgi sorunu, iç kontrol sisteminin yetersizliği ve CEO’luk görevinin gündeme gelmesi (temsil teorisi) finansal tabloların denetlenmesini gerekli kılar⁹.

Finansal tabloların bağımsız denetimi, yıllık mali tabloların, denetimin bağımsız denetim kuruluşları veya bağımsız denetçiler tarafından denetlendiği, denetim ekibinin daha önceden belirlenen ölçütlerle dayanarak yürüttüğü denetime ilişkin kanıtların toplanmasını ve bu kanıtlara dayanarak yazılı denetim raporunun hazırlanmasını gerekli kıldığı denetim türüdür. Denetim ekibi mesleki şüphecilik yaklaşımı içerisinde denetimini yürütür ve makul güvence çerçevesinde raporunu hazırlar. Denetim, denetimi yapan ve denetimi yaptıran olmak üzere iki taraf arasındaki sözleşmeye dayanır. Denetim sözleşmesinin imzalanmasıyla denetim faaliyeti fiilen başlamış kabul edilir. Sözleşme, denetim süresince tarafların sorumluluklarını yerine getirmeleri esnasında doğabilecek olumsuzluklara mahal vermeyecek veya oluşabilecek olumsuzlukları ortadan kaldıracak nitelikte maddeler içermelidir. Denetim ekibi, yıllık finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin yönetim iddialarını değerlendirmek üzere topladığı

4 <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612M1-1.htm> (erişim tarihi: 12.11.2018)

5 <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2018-67.aspx> (erişim tarihi:12.11.2018)

6 <https://www.verginet.net/Dokumanlar/2018/KARAR-20180526-2.pdf> (erişim tarihi: 29.11.2018)

7 <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> (Madde 1) (erişim tarihi: 12.11.2018)

8 <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> , 2. Bölüm, Md. 5 (erişim tarihi: 12.11.2018)

9 Usul, 2015:5-12

kanıtları kullanarak finansal bilgiler hakkında bir kanıya varır ve elde ettiği görüşü yazılı olarak denetim raporunda anlaşılır ve açık bir dille işletme yönetimine hitaben beyan eder. Denetim ekibi, raporu, denetimi yapılan finansal tabloların ait olduğu hesap dönemine ilişkin olağan genel kurul toplantısından en az 15 gün önce ve her durumda olağan genel kurul toplantıları için öngörülen azami sürenin sonuna kadar işletme yönetimine teslim etmek zorundadır. Mali Tabloların Bağımsız Denetiminde, BDS ile başlayan (BDS 200 – BDS 799 arası) 34 adet denetim standardı dikkate alınır.

2.1.2. Özel Hususların Denetimi

Özel hususlara ilişkin finansal tablo denetimi, yıllık finansal tabloların bir bütün olarak denetiminden ziyade, tek bir finansal tablonun veya bir finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin, belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla tasarlanmış bir finansal tablonun veya özet finansal tabloların denetlenmesinin talep edilmesi durumunu ifade eder. Özel amaç doğrultusunda yapılacak finansal tablo denetiminde denetçilere rehberlik edecek üç adet Türkiye Denetim Standardı bulunmaktadır. KGK tarafından yayımlanmış BDS 800, BDS 805 ve BDS 810 nolu standartlar özel hususların denetiminde BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” standardıyla birlikte dikkate alınır.

BDS 800, işletmenin vergi beyannamesine eşlik eden finansal tablolar setine ilişkin vergi esaslı muhasebe düzenlemeleri, işletmenin kredi verenleri için hazırlanması istenebilen nakit akışı bilgisine ilişkin nakit tahsilât ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkeleri, düzenleyici bir kurum tarafından getirilen yükümlülüklerin karşılanması amacıyla söz konusu kurum tarafından oluşturulan finansal raporlama hükümleri veya tahvil sözleşmesi, kredi anlaşması veya hibe sözleşmesi (hibe projesi) gibi bir sözleşmenin finansal raporlama hükümleri gibi özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tabloların denetiminde dikkate alınır¹⁰.

BDS 805, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetiminde, BDS’lerin uygulanmasıyla ilgili özel hususları ele almaktadır. Bu standardın uygulanacağı özel denetim türü olarak konkordato taleplerine binaen gerçekleştirilen denetim örnek olarak gösterilebilir. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalem; genel veya özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanabilir. Bu durumda, söz konusu denetimde bu standarda ilave olarak BDS 800’de uygulanır. Ayrıca, tek bir finansal tablonun veya belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetiminde diğer tüm BDS’ler gerektiğinde dikkate alınır.

BDS 810, denetçinin BDS’lere uygun olarak denetlediği finansal tablolardan elde edilen özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yürüttüğü denetimlerle ilgili sorumluluklarını düzenler¹¹. Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 810 “Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

10 BDS 800, pg: A1

11 BDS 810, pg: 1

2.2. Sınırlı Bağımsız Denetim

Sınırlı bağımsız denetim, yıllık bağımsız denetimden farklı olarak, makul güvence sağlamak üzere tasarlanmaz. Sınırlı bağımsız denetim, ara dönem finansal tabloların denetiminde ya da küçük işletmelerin yıllık mali tabloların denetiminde kullanılır. Sınırlı bağımsız denetimde, tüm yönetim iddialarına cevap verilmez, tüm denetim teknikleri kullanılmaz¹².

Sınırlı bağımsız denetim, işletmenin yıllık bağımsız denetimini yürüten denetçi veya denetim ekibi tarafından yürütülebileceği gibi farklı denetim ekiplerince de yerine getirilebilir. KGK tarafından, her iki durum için, denetim ekiplerinin sorumluluklarını yerine getirirken izleyecekleri yolları gösteren rehberler hazırlanmıştır. KGK, IFAC'ın yayımladığı UDS'ler doğrultusunda Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları kapsamında iki standart yayımlamıştır (SBDS 2400 ve SBDS 2410). Bu standartları aşağıda ele alınmıştır.

2.2.1. Yıllık Mali Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi (SBDS 2400)

KGK, bağımsız denetime tabi olmayan sermaye şirketlerinin yıllık mali tablolarının bağımsız denetimini sağlamak amacıyla bir denetim standardı çalışması başlatmış ve bu çalışmayı taslak olarak yayınlamıştır. Ancak, henüz Resmî Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmemiştir.

Bu taslak çalışmaya göre, KAYİK ve BOBİ tanımı dışında kalan sermaye şirketlerinin yıllık mali tablolarının bağımsız uzman kişiler tarafından denetimi zorunlu hale getirilmek istenmektedir. Ancak, bu denetim bağımsız denetim gibi makul güvence verecek şekilde değil, sadece sınırlı güvence verecek şekilde planlanacaktır. Yine, bu denetim türünde tüm denetim teknikleri uygulanmayacak olup, sınırlı sayıda denetim tekniği uygulanacaktır. Sözleşme öncesi faaliyetler, sözleşme hazırlama, genel kurul onayı, denetimin planlanması, kanıt toplama, denetimin tamamlanması ve raporlama süreçleri bağımsız denetimle benzerdir. Ancak, bu denetim türünde, tüm iddialara cevap aranmamakta, tüm denetim teknikleri kullanılmamaktadır.

2.2.2. Ara Mali Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi (SBDS 2410)

SPK'ya tabi ortaklıklar, yatırım kuruluşları, yatırım ortaklıkları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları ve varlık kiralama şirketleri 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1)"ne uygun olarak 3,6 ve 9 aylık dönemler itibariyle ara dönem finansal rapor düzenlemekle yükümlüdürler¹³. Bu yükümlülük yıllık finansal tabloların yanı sıra ara dönem finansal tabloların da bağımsız denetime tabi olma zorunluluğunu beraberinde getirmiştir. Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in 34ncü kısmında (Ara dönem finansal tabloların incelenmesi) sınırlı bağımsız denetim ele alınmıştır. Denetim alanı ile ilgili düzenleme yapma yetkisi 2011 yılında SPK'dan alınarak KGK'ya devredilmiştir. KGK bu konuda SBDS 2410 nolu standardı yayınlamıştır. SPK'ya tabi işletmeler, ara mali tablolarının denetimini SBDS 2410'u esas alarak yapmaktadırlar.

12 SPK, Seri: X, No: 22, Md. 3(2)

13 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, Md.7(1)

SBDS 2410, işletmenin bağımsız denetimini üstlenen bir denetçinin aynı zamanda işletmenin ara dönem finansal bilgilerinin sınırlı denetimini de yapması durumunda uyması gereken denetim standardıdır. Denetim, bir yıllık hesap döneminden daha kısa süreli bir döneme ait tam veya özet finansal tabloların incelenmesini kapsar¹⁴.

Denetçi, bu denetimde sorgulama yaparak, analitik incelemeler (trend analizi ve regresyon analizi gibi oran analizleri ile istatistiksel teknikler) ve diğer sınırlı denetim prosedürlerini uygulayarak ara dönem finansal bilgilerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığı hususunda sınırlı güvence sağlar. Bu denetim türü, genellikle muhasebe kayıtlarının teftiş, gözlem ve doğrulama yoluyla test edilmesi¹⁵ ile hukuki ihtilaflara ve tazminatlara ilişkin bilgilerin doğrulanmasını gerektirmez¹⁶.

SBDS 2410 kapsamındaki sınırlı bağımsız denetimi yürüten denetim ekibi ile yıllık finansal tabloların denetimini yürüten denetim ekibi aynı olduğundan yıllık finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sözleşme hükümleriyle ara dönem finansal bilgilerin sınırlı denetimine ilişkin sözleşme hükümleri birleştirilebilir¹⁷. Denetim ekibi, ara dönem finansal bilgilerin sınırlı denetimine ilişkin yazılı beyanını yıllık finansal tabloların bağımsız denetim raporundan ayrı olarak ara dönem bitimini takip eden 1 ay içinde işletme yönetimine tebliğ eder. Bu denetim türünün kalite kontrol, sözleşme ve planlama aşamaları bağımsız denetimdeki gibidir.

2.3. Güvence Denetim Standartları Kapsamında Güvence Denetimi

Güvence denetimi, denetim konusu bilgi veya süreçten fayda sağlayan kullanıcıların denetim konusu ile ilgili güvence seviyelerini arttırmaya yönelik, denetçi veya uzman kişiler tarafından belirli ölçütlere göre gerçekleştirilerek yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi ve bu kanıtlardan yola çıkarak bir güvence raporunun hazırlanmasını sağlayan denetimdir¹⁸.

KGK tarafından IFAC ile uyumlu olarak, güvence denetimiyle ilgili bir ana çerçeve (GDS 3000) ve üç adet güvence denetim standardı yayımlanmıştır (GDS 3400, GDS 3402 ve GDS 3420). Bu denetim standartları aşağıda ayrı ayrı ele alınmıştır.

2.3.1. İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesine Yönelik Güvence Denetimi (GDS 3400)

İleriye yönelik finansal bilgiler, gelecekte meydana gelebilecek olaylar ve işletmenin muhtemel faaliyetleriyle ilgili varsayımlarına dayanan finansal bilgilerdir¹⁹. Bu bilgiler, tahminlere veya öngörüye dayalı olarak hazırlanırlar. Dolayısıyla, objektiflikten uzaktırlar. İşletme yönetimi, ileriye yönelik finansal bilgileri belirlerken ya senaryolar oluşturur ya da en iyi tahminlere dayalı varsayımlar ileri sürerler. İleriye yönelik finansal bilgiler önemli ölçüde muhakeme yoluyla tespit edilirler.

14 SBDS 2410, pg:2

15 SPK, Seri:X No:22, 34. Kısım Md.6(2)

16 SPK, Seri:X No:22, 34. Kısım Md.6(6)

17 SBDS 2410, pg: 11

18 GDS 3000, Tanımlar, pg. 12(i)

19 GDS 3400, pg: 3

İleriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesine yönelik güvence denetiminde denetçi, henüz meydana gelmemiş ve meydana gelmeyebilecek olay ve eylemlerle ilgilenir. Bu tür bilgilere ilişkin kanıtlar mevcut olsa dahi gerçeği tam olarak yansıtmayabilirler. Dolayısıyla denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerde gösterilen sonuçlara ulaşıp ulaşamayacağı konusunda görüş bildiremez. Sonuç olarak, bu kapsamda, yönetimin varsayımlarının makul olup olmadığı raporlanırken, denetçi yalnızca orta düzeyde bir güvence sağlar. Ancak, kendisini ikna eden (tatmin eden) kanıtları elde ettiği yargısına varırsa, varsayımlarla ilgili pozitif güvence de sunabilir²⁰. KGK tarafından 30.01.2019 tarih ve 30671 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Konkordato Talebine Eklenecek Belgeler Hakkında Yönetmelik kapsamında yapılacak denetim sonucunda düzenlenecek denetim raporuna örnek teşkil etmesi amacıyla hazırlanan ve 16.02.2019 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan Kurul Kararına göre konkordato talepleri için yapılacak denetimlerde temel alınacak güvence denetim standardının 3000 ve 3400 nolu GDS'ler olduğu rapor örneğinden anlaşılmaktadır²¹. Ancak konkordato taleplerinde mahkemenin istediği denetçinin makul güvence sunmasıdır. Oysaki GDS 3400 henüz gerçekleşmemiş ve hatta belki de gerçekleşmeyecek nitelikteki ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesini içerdiğinden denetçinin bu standarda göre makul güvence vermesi çok da mümkün değildir. Ancak, denetçi kendisini tam olarak ikna eden kanıtları elde ederse makul güvence sunabilir.

Yazılı olarak hazırlanan denetim sözleşmesine binaen denetim işi yürütülür. Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin hazırlanmasında temel olan tarihi finansal bilgilerin güvenilirliğini dikkate alarak ileriye yönelik tahminlerin ne kadar sağlam temeller üzerine inşa edildiğini göz önünde bulundurmak zorundadır. Dolayısıyla, tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimden geçip geçmediği ve hazırlanmaları sırasında muhasebe ilke ve kurallarına uyulup uyulmadığı denetçi için önem arz eder.

Denetçi, varsayımları destekleyen yeterli ve uygun kanıtlar, işletme içi ve dışı kaynaklardan elde eder²². Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin kullanım amacı, önemli yönetim varsayımlarının tamlığı ve yönetimin ileriye yönelik finansal bilgilere ilişkin sorumluluklarının kabulü ile ilgili olarak yönetimden yazılı açıklama alır²³. İleriye yönelik finansal bilgilerin sunumunu ve bu esnada yönetimin yaptığı açıklamaların yeterliliğini değerlendiren denetim ekibi, ulaştığı kanıyı yazılı bir güvence raporu ile işletme yönetimine beyan eder.

2.3.2. GDS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Denetimi

GDS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardına uygun yürütülen güvence denetimleri, özellikle destek hizmet kuruluşlarının sundukları faaliyetlere ilişkin iç kontrollerinin tasarımı, uygulanması ve işleyiş etkinliklerine yönelik üçüncü taraflara güvence sunmak amacıyla gerçekleştirilir. Bu standarda uygun güvence denetiminde, destek hizmeti alan işletme, destek hizmeti veren işletme ve hizmetleri denetleyen denetçi olmak üzere üç taraf bulunur. Denetim, destek hizmeti alan işletme tarafından talep edilebileceği gibi destek hizmeti veren işletme tarafından da talep

20 GDS 3400, pg: 9

21 <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararları/Konkordato%20Makul%20Guvence%20Rapor%20Ornegi.pdf>

22 GDS 3400, pg: 18

23 GDS 3400, pg: 25

edilebilir. Denetçi, tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulama tekniklerini kullanarak denetim kanıtlarını elde eder. Müşteri işletmenin talebi doğrultusunda iki tür güvence raporu düzenlenir. Tip 1 güvence raporunda, kontrollerin tasarımı ve uygunluğuna yönelik, Tip 2 güvence raporunda ise kontrollerin tasarımı, uygunluğu ve işleyiş etkinliğine yönelik makul güvence sunulur. Tip 2 rapor istenmesi halinde denetçi, kontrol testlerini de uygulamak zorundadır.

Müşteriyi ve sözleşmeyi kabul edip etmeyeceğine karar verdikten sonra denetçi tarafından müşteri işletmeye talep mektubu gönderilir, müşteri işletmeden yazılı beyan alınır ve denetim sözleşmesi hazırlanarak taraflarca imzalanır. Bu şekilde güvence denetimi fiilen başlamış kabul edilir²⁴. Denetim işinin kabulünü takiben denetçi, denetim sürecini planlar. Bu süreçte, güvence kapsamını net olarak belirler, güvence stratejisini ve önemlilik düzeyini tespit eder, destek hizmeti veren işletmenin iç kontrol sistemini inceler ve güvence risklerini ortaya koyar²⁵. Güvence talebine bağlı olarak destek hizmeti veren işletmenin sistem tanımını ve/veya kontrollerinin tasarımı ve işleyiş etkinliğini değerlendirir. Edindiği kanaate dayalı görüşünü Tip 1 veya Tip 2 güvence raporu ile işletme yönetimine beyan eder.

2.3.3. Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Güvence Denetimi (GDS 3420)

Bu standarda (GDS 3420) uygun yürütülen güvence denetiminde denetçi, bir izahnamede sunulan proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça yapılan derlemesi üzerine raporlama yapar²⁶. Denetçi, gerçekleştirdiği doğrulama hizmeti neticesinde makul güvence sunar. Bu standarda uygun güvence denetimi, mevzuat tarafından böyle bir raporlamanın zorunlu kılınması veya bu raporlamanın genel kabul görmüş bir uygulama olması halinde gerçekleştirilir.

Bu denetim türünde, işletme için proforma finansal bilgileri derleme konusunda denetçinin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Finansal bilgilerin derlenmesi sorumluluğu, sorumlu tarafa aittir. Denetçinin tek sorumluluğu, proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin raporlanmasıdır²⁷. Denetçi, raporunda makul güvence sunar.

Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Güvence Denetiminde denetçi, proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğine ilişkin makul güvence elde etmeyi ve elde ettiği bulgulara uygun olarak raporlama yapmayı amaçlar²⁸.

Denetçi, denetimi kabul etmeden önce değerlendirmeler yapar ve kabulü halinde denetimi planlar ve yürütür. Denetçi planlama yaparken, sorumlu tarafça veya üst kuruluşlar tarafından belirlenen kıstasların uygunluğunu, önemliliği, proforma finansal bilgilerin nasıl derlendiğini ve diğer denetim şartlarını, düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın ve proforma düzeltmelerin uygunluğunu ve

24 Atabay, 2018:168

25 Atabay, 2018:193

26 GDS 3420, pg.1

27 GDS 3420, pg. 2

28 GDS 3420, pg. 10

proforma finansal bilgilerin sunumunu değerlendirir ve bunlara ilişkin kanıtlar toplar²⁹. Denetçi, görüş beyan etmeden önce müşteri işletmeden yazılı beyan alır. Elde ettiği kanıtlara dayanarak görüş oluşturur ve görüşünü yazılı bir rapor ile işletme yönetimine bildirir.

2.4. İlgili Hizmetler Standartları Kapsamında Denetçinin Danışmanlık İşi Üstlenmesi

KGK, denetçilerin yürüttükleri danışmanlık faaliyetleri hususunda rehber niteliği taşıyan iki ayrı standart yayımlamıştır. İlgili Hizmetler Standardı olarak adlandırılan bu standartlara uygun faaliyetler, denetçinin denetim yapmasını ve dolayısıyla da bir güvence sunmasını gerektirmez. Bu standartlara uygun yürütülen faaliyetler, işletme yönetiminin denetçiden finansal raporların hazırlanması ve sunulması konusunda yardım talep etmesiyle ilgilidir.

2.2.1. Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler (İHS 4400)

Yönetim ile denetçi veya varsa üçüncü bir tarafın üzerinde mutabık kaldığı bağımsız denetim niteliğindeki prosedürlerin uygulanmasına ve somut bulguların raporlanmasına yönelik denetçinin bir iş üstlenmesi durumunda bu standart (İHS4400) gereğince faaliyet yürütülür. Bu standart, finansal bilgilerin hazırlanmasında denetçinin, yönetim tarafından sunulan bilgilere uygun davranmasını gerektirir.

Bu standarda dayalı olarak, denetçi finansal bilgiler üzerinde danışmanlık yapabileceği gibi, konuyla ilgili yeterli bilgiye sahip olması halinde finansal olmayan bilgiler üzerine de danışmanlık yapabilir. İşletme yönetimi, denetçiden veya denetim firmasından hesap kalemleri, tek bir finansal tablo veya tam bir finansal tablo seti bazında danışmanlık talep edebilir.

Denetçi, işin niteliği, amacı, mutabık kalınan prosedürlerin uygulanacağı finansal bilgileri, uygulanacak özel prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, somut bulgular raporunun öngörülen şekli ve raporun dağıtımına ilişkin sınırlamalar hakkında bilgi edinir ve sınırlamaların yasal yükümlülüklerle çelişmemesi halinde işi üstlenir³⁰. İşe ilişkin temel şartları belgeleyen bir yazılı sözleşme yapılarak denetçinin işi kabul ettiği teyit edilir. Denetçi çalışmayı, işin etkili bir şekilde yürütülmesini sağlayacak şekilde planlar. Sorgulama ve analiz, yeniden hesaplama, karşılaştırma, gözlem, tetkik ve doğrulama tekniklerini kullanarak somut bulgular raporunu destekleyecek kanıtları elde eder³¹. Denetçi, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin somut bulgularına ilişkin bir rapor sunduğu için, herhangi bir güvence vermez. Raporun kullanıcıları; prosedürleri ve denetçi tarafından raporlanan bulguları değerlendirir ve denetçinin çalışmasından kendi sonuçlarını çıkarır³².

2.4.2. Finansal Bilgileri Derleme İşi (İHS 4410)

Yönetim, bir işletmeye ait finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumu konusunda bir denetçiden yardım talep ettiği takdirde, denetçi İHS 4410 Finansal Bilgileri Derleme İşi standardına uygun bir şekilde işi üstlenip üstlenemeyeceğini değerlendirir. Bu değerlendirmede, finansal bilgilerin mevzuat uyarınca ta-

29 GDS 3420, pg.14-26

30 İHS 4400, pg.9

31 İHS 4400, pg.16

32 İHS 4400, pg.5

lep ediliyor edilmediği, kamuya sunulmalarının gerekip gerekmediği, hedef kullanıcılar dışındaki tarafların, denetçiyi finansal bilgilerle ilişkilendirme ihtimalinin olup olmadığı ve denetçinin bilgilere müdahil olma düzeyinin yanlış anlaşılma riskinin bulunup bulunmadığı araştırılır.

Finansal bilgileri derleme işi bir güvence denetimi değildir. Bu sebeple derleme işi, yönetim tarafından derlenmek üzere sunulan bilgilerin doğruluğunun veya tamlığının teyit edilmesini ya da bunlar dışında finansal bilgilerin hazırlanmasına ilişkin bir denetim görüşü veya sınırlı denetim sonucu bildirilmesi için kanıt toplanmasını gerektirmez³³.

Denetçi, finansal bilgilerle ilgili her türlü sınırlama, geçerli finansal raporlama çerçevesi, finansal bilgileri derleme işinin amacı ve kapsamı, etik hükümler dâhil denetçinin sorumlulukları, yönetimin sorumlulukları ve raporun beklenen şekil ve içeriği konularında değerlendirmeler yaparak uygun görmesi halinde işi üstlenir ve taraflar arasında yazılı sözleşme yapılır. Sözleşmenin yapılmasının ardından denetçi, işletmeyi tanımak amacıyla bilgiler toplar, derlenmesi istenen finansal bilgileri bir araya getirmek için gerekli belge ve bilgileri toplar, gerektiğinde işletme içerisinden ilgili kişilerle görüşmeler yapar, derlediği finansal bilgileri işletmenin tabi olduğu raporlama çerçevesine uygun halde hazırlar ve işletme yönetimine derlenmiş finansal bilgileri sunar. Finansal tabloların hazırlanma sorumluluğu işletme yönetimine ait olduğundan, son aşamada denetçi, yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlardan derlenmiş finansal bilgilerin nihai hâline ilişkin sorumluluğu üstlendiklerine dair teyit alır³⁴. Finansal bilgilerin derlenmesi esnasında denetçi, herhangi bir eksiklik, yanlışlık veya yetersizlik olduğunu fark ederse ve yönetimden bu tür hataların, eksikliklerin veya yetersizliklerin giderilmesini talep ettiği halde yönetim yerine getirmese işten çekilir. Çekilmenin mümkün olmadığı durumlarda içinde bulunduğu şartlarda geçerli olan mesleki ve yasal sorumluluklarını belirler³⁵.

Finansal bilgileri derleme işine ilişkin düzenlenen yazılı raporun amacı, işin niteliğinin ve denetçinin söz konusu iş kapsamındaki görev ve sorumluluklarının açık bir şekilde bildirilmesidir. Söz konusu rapor, finansal bilgiler üzerinde herhangi bir şekilde görüş bildirilmesi veya sonuç ifade edilmesine yönelik bir araç değildir³⁶.

Denetçi gerek İHS 4400 gerekse İHS 4410'a uygun finansal veya finansal olmayan bilgiler konusunda işletme yönetimine danışmanlık hizmeti sunarken bağımsızlık ilkesine uygun hareket etmek zorunda değildir³⁷. Çünkü denetçinin yürüttüğü iş, denetim değil danışmanlıktır. Denetçi, İHS'ler kapsamında sorgulama ve analiz, yeniden hesaplama, karşılaştırma, kayıt sırasında yapılabilecek hatalara ilişkin testler, gözlem, tetkik ve doğrulama prosedürlerini uygulayarak somut bulgular raporuna dayanak elde eder. Denetçinin bu standartlar kapsamında yürüttüğü işin denetim olmaması dolayısıyla finansal bilgilerin derlenmesine yönelik elde edilen somut bulgulara dayalı bir güvence beyan edecek görüş ortaya konulamaz. Sunulan rapor, finansal bilgilerin derlenmesine ilişkin somut bulguları içerir. Raporun muhatapları, denetim raporlarında olduğu gibi tüm hedef kullanıcılar değil, özellikle üzerinde mutabık

33 İHS 4410, pg.6

34 İHS 4410, pg.37

35 İHS 4410, pg. 29-36

36 İHS 4410, pg. 39

37 İHS 4400, pg.7

kalınan prosedürlere yönelik işlerde, denetçi, işletme yönetimi veya varsa prosedürün üzerinde mutabık kaldığı taraflardır³⁸. Somut bulgular raporunda, yürütülen işin amacı, bir denetim faaliyeti olmadığı ve dolayısıyla makul veya sınırlı bir güvence bildirilmediği, denetçinin bağımsızlık haricinde diğer mesleki etik ilkelere uygunluğu ve raporun kimlerle sınırlandırılacağı hususlarına yer verilir³⁹.

3.TDS'LERE UYGUN DENETİM TÜRLERİ ARASINDAKİ BENZERLİK VE FARKLILIKLAR

Yukarıda detaylarıyla açıklanan TDS'ler kapsamında yer alan denetim türleri karşılaştırılarak birbirleriyle olan benzerlik ve farklılıkları tespit edilmiştir. Karşılaştırma denetim türlerinin birbiriyle kıyaslanması şeklinde yapılmıştır. Bu bağlamda BDS'lere (özel hususların denetimi bu kapsamda tutulmuştur), SBDS2400'e, SBDS2410'a, GDS3400'e, GDS3402'ye, GDS3420'ye, İHS4400'e ve İHS4410'a uygun olarak yürütülen toplam sekiz farklı denetim türü birbiriyle karşılaştırılmıştır. Denetim türleri, konu, güvence düzeyi, denetimi talep eden taraf, süreç içerisinde risk ve önemliliğe ilişkin değerlendirme, kontrol testlerinin varlığı, denetime konu olan taraf sayısı, bağımsızlık ilkesine uyum, kullanılan denetim teknikleri, denetim süresi, sınınan iddialar, bilanço sonrası olaylara bakış, sözleşme onay makamı, rapor tarihi ve türü açısından birbirlerinden farklılıklar gösterdiği fakat denetim sözleşmesinin şekli, zamanı, belgeleme ve arşiv, raporun muhatabı ve KGK'ya bildirimler açısından benzer özellikler sergiledikleri tespit edilmiştir. Söz konusu tespitler Tablo 2'de özetlenmiştir.

38 İHS4400, pg.6

39 İHS 4410, pg.39-40

Tablo 2: Denetim Türlerinin Karşılaştırılması

Kriter	BDS	Özel Den.	Husus	SBDS2400	SBDS2410	GDS3400	GDS3402	GDS3420	İHS4400	İHS4410
Denetimin Konusu	Finansal Tablolar	Özel amaçlı çerçeveye göre hazırlanmış tam finansal tablolar, özet finansal tablolar, tek bir hesap kalemi veya unsur	Finansal Tablolar	Finansal Tablolar	Ara Finansal Tablolar	Finansal ve finansal olmayan bilgiler	Finansal ve finansal olmayan bilgiler	Finansal ve finansal olmayan bilgiler	Finansal ve finansal olmayan bilgiler	Finansal ve finansal olmayan bilgiler
Örnek denetim konusu	Finansal durum tablosu, K/Z Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu Nakit Akış Tablosu Dipnotlar Faaliyet Raporu	Konkordato sürecindeki işletmelerin finansal tabloları	Finansal durum tablosu, K/Z Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu Nakit Akış Tablosu Dipnotlar Faaliyet Raporu	Finansal durum tablosu, K/Z Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu Nakit Akış Tablosu Dipnotlar	Finansal durum tablosu, K/Z Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu Nakit Akış Tablosu Dipnotlar	İşletme bütçeleri, Proforma mali tablolar	Dış kaynak kullanımları	İzahnameler Konkordato ön projeleri		
Güvence düzeyi	Makul güvence	Makul güvence	Sınırlı güvence	Sınırlı güvence	Sınırlı güvence	Sınırlı güvence (orta düzey)	Makul güvence	Makul güvence	Güvence summaz	Güvence summaz
Denetimi talep eden taraf	Müşteri işletme	Müşteri işletme	Müşteri işletme	Müşteri işletme	Müşteri işletme	Müşteri işletme	İşletme yönetimi Yetkilendirilen kurum veya kuruluşlar	İşletme yönetimi Yetkilendirilen kurum veya kuruluşlar	Müşteri işletme	Müşteri işletme
Sözleşme öncesi risk değerlendirme	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Sözleşme Şekli	Yazılı	Yazılı	Yazılı	Yazılı	Yazılı	Yazılı	Yazılı	Yazılı	Yazılı	Yazılı

Sözleşme zamanı	Yıl içinde En erken	Yıl içinde	Yıl içinde	Yıl içinde	Yıl içinde	Yıl içinde	Yıl içinde
Sözleşme onay makamı	Olağan veya Olağanüstü Genel Kurul	Olağan veya Olağanüstü Genel Kurul	Yönetim Kurulu	Yönetim Kurulu	Yönetim Kurulu	Yönetim Kurulu	Yönetim Kurulu
Risk değ.	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok
Kontrol testleri	Var	Var	Yok	Var	Var	Yok	Yok
Denetime konu taraf sayısı	İki tarafı	İki tarafı	İki tarafı	Üç tarafı	İki tarafı	İki tarafı	İki tarafı
Bağımsızlık ilkesine uyum	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu değil	Zorunlu değil
Önemliliğin tespiti	Sayıllaştırılır	Sayıllaştırılır	Sayıllaştırılır	Sayıllaştırılır	Finansal olmayan bilgiler için hesaplama içermez	Finansal olmayan bilgiler için hesaplama içermez	Önemliliğe bakılmaz
Denetim süresi	1 hesap dönemi	1 hesap dönemi	1 hesap dönemi	1 hesap dönemi	1 hesap dönemi	1 hesap dönemi	1 hesap döneminden kısa
Belgeleme	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
Denetim teknikleri	Fiziki sayım, Belge inceleme, Gözlem, Sorgulama Doğrulama Yeniden Hesaplama Yeniden Uygulama Analitik prosedürler	Fiziki sayım, Belge inceleme, Gözlem, Sorgulama Doğrulama Yeniden Hesaplama Yeniden Uygulama Analitik prosedürler	Sorgulama ve analitik prosedürler	Sorgulama ve analitik prosedürler	Sorgulama ve analitik prosedürler	Tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulamadır.	Sorgulama ve analiz Yeniden hesaplama, karşılaştırma ve kayıt sırasında yapılacak hatalara ilişkin diğer testler Gözlem Tetkik Teyit

Sınanan iddialar	Gerçekleşme	Gerçekleşme, Var olma, Tamlik, Sahiplik, Değerleme, Sunum Açıklama	Gerçekleşme, Değerleme Sunum Açıklama	Tamlik, Gerçekleşme, Değerleme Sunum Açıklama	Tamlik, Gerçekleşme, Değerleme Sunum Açıklama	Tamlik, Gerçekleşme	Tamlik, Gerçekleşme	Tamlik, Gerçekleşme	Tamlik, Gerçekleşme
Bilanço sonrası olaylar	Dikkat edilir	Dikkat edilir	Dikkat edilir	Dikkat edilmez	Dikkat edilmez	Dikkat edilmez	Dikkat edilmez	Dikkat edilmez	Dikkat edilmez
Rapor türü	Tek tip	Tek tip	Tek tip	Tek tip	Tek tip	İki tip rapor (Tip 1 ve Tip 2)	Tek tip	Tek tip	Somut bulgular raporu
Raporun Muhatabı	İşletme Yönetimi	İşletme yönetimi	İşletme yönetimi	İşletme yönetimi	İşletme yönetimi	İşletme yönetimi	İşletme yönetimi	İşletme yönetimi	Uygulanacak prosedürler üzerinde mutabık kalan taraflar (denetçi, işletme ve varsa üçüncü bir taraf)
Rapor Tarihi	Olağan genel kuruldan 15 gün öncesi	Olağan genel kuruldan 15 gün öncesi	Olağan genel kuruldan 15 gün öncesi	Dönem sonundan itibaren 60 gün içinde	Öngörülen tarihte	Öngörülen tarihte	Öngörülen tarihte	Öngörülen tarihte	Öngörülen tarihte
KGK'ya bildirim	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu
Belgelerin dosyalanması	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde

3. SONUÇ

Çalışmanın amacı doğrultusunda ele alınan Bağımsız Denetim Standartları (BDS), Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (SBDS), Güvence Denetim Standartları (GDS) ve İlgili Hizmetler Standartları (İHS) genel yapı açısından karşılaştırılmış ve bazı kıstaslar açısından farklılıkların bazı kıstaslar açısından ise benzerliklerin olduğu tespit edilmiştir.

Denetim türleri, denetimin konusu, güvence düzeyi, denetimi talep eden taraf, süreç içerisinde risk ve önemliliğe ilişkin değerlendirme, kontrol testlerinin varlığı, denetime konu olan taraf sayısı, bağımsızlık ilkesine uyum, kullanılan denetim teknikleri, denetim süresi, sözleşme onay makamı, sınanan iddialar, bilanço sonrası olaylara bakış, rapor tarihi ve türü açısından birbirlerinden farklılıklar göstermektedirler. Denetim türleri, denetim sözleşmesinin şekli ve zamanı, belgeleme ve arşiv, raporun muhatabı ve KGK'ya bildirimler açısından benzer özelliklere sahiptirler. Denetim türleri arasındaki farklılıkların temel nedeni, denetimin amaçları ve konularındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Bir başka deyişle, denetimin yapılaş amacı, denetimin konusunu, sunulacak güvence düzeyini, kontrol testlerine denetim süresince yer verilip verilmeyeceğini, kullanılacak denetim tekniklerinin seçimini ve sunulacak raporun türünü belirlemektedir.

Bu çalışma ile Türkiye Denetim Standartlarının bütününe görülmesi ve her bir denetim standardının mukayeseler ile daha iyi anlaşılmasına olanak sağlanmıştır.

KAYNAKÇA

Atabay, E. (2018), Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri (GDS 3402): Türkiye’de Finans Sektöründeki Farkındalığın Ölçülmesi, TBB Yayınları, Yayın No: 324, İstanbul

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012, 26 Aralık) T.C. Resmî Gazete, 28509

Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2011). “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 11(21), 571-592

BDS 800 Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi Standardı (2014 ,9 Nisan) T.C. Resmî Gazete, 28967

BDS 810 Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler Standardı (2014, 22 Nisan) T.C. Resmî Gazete, 28980

Dönmez, A. ve Ersoy, A. (2006). “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, Bilig, Sayı: 36, 69-91

GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri (2015, 6 Kasım) T.C. Resmî Gazete, 29544

GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi (2014, 12 Kasım) T.C. Resmî Gazete, 29173

GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri (2014, 10 Aralık) T.C. Resmî Gazete, 29201

İHS 4400 Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler (2014, 22 Temmuz) T.C. Resmî Gazete, 29068

İHS 4410 Finansal Bilgileri Derleme İş Standardı (2018, 16 Ağustos) T.C. Resmî Gazete, 30511

Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul: İSMMMO Yayınları, No: 130

Kutukız, Doğan ve Öncü, M. Akif. (2009) “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (41), 131-139

SBDS 2400 Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi

SBDS 2410 Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi (2014, 1 Ekim) T.C. Resmî Gazete, 29136

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22) (2006, 12 Haziran) T.C. Resmî Gazete, 26196

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1) (2013, 13 Haziran) T.C. Resmî Gazete, 28676

Usul, H. (2015). Bağımsız Denetim – TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre. Ankara: Detay Yayıncılık

URL, <http://resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130123-6-1.pdf>

URL, <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2018-67.aspx>

URL, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612M1-1.htm>

URL, <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/6/9/1>

URL,<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf>

URL, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/>

YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2016. pdf

URL,<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/> YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf

URL,<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararları/Konkordato%20Makul%20Guvence%20Rapor%20Ornegi.pdf>