

Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler Ve Ülke Uygulamaları

Serap YANIK*
Muharrem KARATAŞ**

ÖZET

Günümüzde yatırımcılar artık denetçi raporlarından olumlu/olumsuz görüş bildirmekten daha fazlasını beklemektedirler. Bu bağlamda, denetçi raporunun iletişim anlamında değerinin ve anlaşılabilirliğinin artırılması amacıyla IAASB Denetçi Raporu Projesi'ni 2011 yılında başlatmış ve proje kapsamındaki değişiklikler 15 Ocak 2015 tarihinde yayımlanmıştır. Bu çalışmada; öncelikle yeni denetim raporlaması ve UDS'nin güncellenmesine duyulan ihtiyacın nedenleri irdelenmekte, sonrasında güncellenen UDS 700 ve yeni yayımlanan UDS 701 kapsamında denetçi raporlarındaki yenilikler ve kilit denetim konuları açıklanmakta, nihayetinde ülke uygulamalarına da yer verilmek suretiyle eski ve yeni denetçi raporları arasındaki farklılık ve benzerliklerinin ortaya konulması ve değerlendirme yapılması olanağı sağlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetim Raporu, Kilit Denetim Konuları, Uluslararası Denetim Standartları.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M42, M49.

The Future Of Auditor's Report: Relevant Regulation And Practices In Countries

ABSTRACT

In our time, investors expect auditor's reports providing more than a "nonqualified/adverse opinion". IAASB has after a five-year project, released the New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments which are designed to give users more insight into the audit and improve transparency. In this regard, the primarily aim of this study is to examine reasons for the need of new audit reporting requirements and revising ISAs, after this to explain new requirements for auditor's report and key audit matters within the context of revised ISA 700 and newly issued ISA 701 and, in order to explain and assess the similarities and differences between new and former structure of auditor's report by sharing countries practices.

Keywords: Auditing, Auditor's Report, Key Audit Matters, International Standards on Auditing

Jel Classification: M40, M41, M42, M49.

* Doç. Dr. Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, seraps@gazi.edu.tr

** Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş., Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, mkaratas@kpmg.com

1. GİRİŞ

Finansal raporlamada amacın ekonomik karar alıcılara ihtiyaç duydukları bilgilerin sunulması olduğu göz önünde bulundurulduğunda, yüksek kalitede finansal raporların sunulması muhasebe bilgi sisteminin temel amaçları arasında yerini almaktadır. Finansal tablo kullanıcıları için finansal raporlar bakımından özellikle kazançların kalitesi konusu oldukça dikkat çekmekte ve pek çok araştırmacı bu konuya yönelmektedir. Genel olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) geçiş ile finansal raporlama kalitesinde artış gözlenmesi beklenmesine rağmen, UFRS ile uyumlu finansal raporlar hazırlanmasının tek başına bunu sağlayamayacağı konusunda literatürde görüş birliği bulunmaktadır (Durak ve Gürel, 2014: 95).

Finansal tabloların hata ve önemli yanlışlık içermesi olasılığının bulunması, finansal tablo kullanıcılarının işletme yönetiminden gelen bilgilere güvenmelerini ve bu bilgilere dayanarak karar almalarını zorlaştırmaktadır. Karar verme sürecinde yararlanılan finansal ve finansal olmayan bilginin güvenilirliğinin ve doğruluğunun saptanması noktasında bağımsız denetim önemli bir fonksiyon üstlenmektedir. Bu durumda denetim hizmeti işletme ve ortaklar ile yöneticiler arasındaki asimetrik bilginin azaltılmasında önemli bir rol oynamaktadır (Kapıcıgil, 2007: 206).

Yapılan akademik çalışmalarda denetimin kalitesinin, finansal raporlamanın kalitesini doğrudan etkilediği ortaya konulmaktadır. Teoride bağımsız denetim, firma sahipleri ve yönetimi ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki asimetrik bilgi problemini azaltarak, finansal raporlamanın kalitesini arttırmaktadır (Watts ve Zimmerman, 1981). Diğer bir deyişle, bağımsız denetim, firmalarda paydaşlar arasındaki temsil problemleri nedeniyle doğan maliyetleri azaltan bir mekanizma rolü oynamaktadır. (Johnson vd. ,2002: 641)'ne göre bağımsız denetimin finansal raporlama kalitesine etkisi, denetçinin denetlenen firmanın finansal raporlarında kural ihlali tespit edebilme olasılığı ve bu tespit sonrasındaki davranışlarının bir fonksiyonudur.

Son yıllarda tüm dünyada ortaya çıkan muhasebe skandalları ve sonrasında gerçekleşen şirket iflaslarından dolayı finansal raporlama ve denetim alanında itibar zedelenmeleri yaşandığından gerek uluslararası gerekse yerel standart belirleyici olan düzenleyici ve denetleyici kurumlar tarafından öncelikle daha önceden yayımlanan düzenlemelerin değiştirilmesi yönünde çalışmalar yapılmıştır. Güncellenen düzenlemelerin sonrasında ise reform niteliğinde yeni düzenlemeler yayımlanmıştır.

Yeni düzenlemelerle denetim mesleğini düzenleyici ve denetleyici mevcut otoriteler yeniden yapılandırılmış veya yeni kamu otoriteleri oluşturulmuştur. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde bağımsız denetçileri denetlemek üzere Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) oluşturulmuştur.

Diğer taraftan, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından ise eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayımlanmaktadır. Bu üç kuruldaki biri olan IAASB ise bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartları yayımlamaktadır.

Türkiye'de ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, IFAC tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bugün itibarıyla, genel olarak KGK tarafından bağımsız denetime ve diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartların yanı sıra bağımsız denetçilere yönelik etik kuralları yayımlanmıştır. KGK tarafından IFAC düzenlemelerine uygun olarak yayımlanan bu düzenlemelerin tamamı TDS olarak ifade edilmekle birlikte bağımsız denetime yönelik standartlarda Bağımsız Denetim Standardı (BDS) rumuzu kullanılmaktadır.

Bu itibarla, yayımlanan bu standartlardan BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” Standardı denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluklarını ve denetçi raporunun şekil ve içeriğini düzenlemektedir. Dolayısıyla, Ülkemizde de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca sunulacak denetçi raporunun bu düzenlemeye uygun olarak hazırlanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, son yıllarda yaşanan finansal skandallar ve global finansal kriz denetimin kalitesini, denetimin kattığı değeri ve ihtiyaca uygunluğunun sorgulanmasına yol açmıştır. Yaşanan bu gelişmelerin ardından denetimin raporlanması günümüzde oldukça karmaşık ve yoruma açık olarak görülmektedir. Bu bağlamda, denetçi raporunun, iletişim anlamında değerinin ve anlaşılabilirliğinin artırılması amacıyla IAASB Denetçi Raporu Projesi’ni 2011 yılında başlatmıştır. Bu proje kapsamında, uluslararası denetim standartlarındaki değişiklikler 15 Ocak 2015 tarihinde yayımlanmıştır (Ek-1: Revize Edilen UDS’ler).

IAASB tarafından yayımlanan bu değişikliklerin 15 Aralık 2016 tarihinde ve sonrasında sona eren yıllık hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolar için geçerli olacaktır. Ülkemizde ise KGK tarafından uluslararası standartlarda denetçi raporlarına yönelik yapılan değişiklikler doğrultusunda BDS’leri değiştirmek üzere çalışmalar başlatılmış ve taslak aşamasında olan BDS 700 ve BDS 701 kamuoyunun görüşüne açılmıştır. Taslak metinler UDS’ler ile birebir uyumlu olmakla birlikte, daha önceden yayımlanan BDS’lerden farklı olarak görüşe açılan BDS taslaklarında KGK tarafından getirilen ilâve yükümlülükler yer verilmektedir. Söz konusu ilâve yükümlülükler, ilgili UDS’lerin orijinallerinde belirtilen alternatifleri azaltabilmekte, uygulama kapsamını

genişletebilmekte veya denetçiden ilâve çalışma ile raporlama yapmasını gerektirebilmektedir. Örneğin, UDS 700 uyarınca denetçinin borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının denetiminde kilit denetim konularını raporunda BDS 701'e uygun olarak açıklaması gerekirken, görüşe açılan revize BDS 700 taslağında TTK uyarınca denetime tabi tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde kilit denetim konularının açıklanması öngörülmektedir. Tüm bu gelişmeler dikkate alınarak bu çalışmada; öncelikle yeni denetim raporlaması ve UDS'lerin güncellenmesine duyulan ihtiyacın nedenleri irdelenmekte, sonrasında güncellenen UDS 700 ve yeni yayımlanan UDS 701 kapsamında denetçi raporlarındaki yenilikler ve kilit denetim konuları açıklanmakta, nihayetinde, ülke uygulamalarına da yer verilmek suretiyle eski ve yeni denetim raporları arasındaki farklılık ve benzerliklerinin ortaya konulması ve değerlendirme yapılması olanağı sağlanmaktadır.

2. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ GÜNCELLENMESİ VE YENİ DENETİM RAPORLAMASI

Bilginin alınacak kararı etkilemesi veya kararın bilgiyle doğrudan ilişkili olması, kullanılan bilginin doğruluğunu önemli hale getirmektedir. Yanlış bir bilgiyle alınan kararın işletmeyi veya karar alıcıyı zor durumda bırakması muhtemeldir. Bu durum, alınacak kararı doğrudan etkilemesi nedeniyle denetimi kaçınılmaz kılan faktörlerden biri yapmaktadır (Durmuş v.d., 2008:7-8).

Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir (Kepekçi, 2004:1)

Denetimin işlevi finansal tabloların güvenilirliğini pekiştirmek, bu raporların kredisini arttırmaktır. Bu doğrultuda denetçinin sorumluluğu, mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmak ve bulguları raporlamaktır. Bu süreç denetim raporunu kullananlar tarafından bazen yanlış anlaşılmaktadır. Çoğu kişi denetçinin sorumluluğunun tüm hata, hile ve düzensizlikleri ortaya çıkarmak olduğunu zannetmektedirler (Güredin, 2007: 33)

UDS'ler uyarınca denetim raporu; “denetçinin yaptığı incelemeler sonucunda finansal tabloların ilgili işletmenin finansal durumu ile faaliyet sonuçlarını tamamlanan hesap dönemi itibarıyla doğru olarak yansıtıp yansıtmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadıkları hususunda edindiği görüşü açıklama olanağı bulduğu bir belge” olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, işletmenin finansal durumunun veya faaliyet sonuçlarının iyi veya

kötü oluşu denetçiyi ilgilendirmemektedir. Denetçi, doğmuş olan finansal nitelikteki işlemlerin gerçekliğini araştırıp, onların bütünüyle ve gerçekleştikleri gibi muhasebe ilkelerine uygun olarak raporlanıp raporlanmadığını inceleyip, sadece bu konudaki görüş ve bulguları raporunda açıklamakla ilgilenir.

Denetçi raporunun biçimini ve kapsamını belirlerken uluslararası düzenleyici kurumların ve denetim çalışmalarından etkilenen tarafların işbirliği içerisinde çalışması denetimle ilgili “beklenti farklılığını” ortadan kaldırmak için büyük önem taşımaktadır. Buna bağlı olarak denetçi raporlarının olumlu ya da olumsuz görüş dışında bilgi veren bir rapor olması gerektiği genel olarak kabul görmektedir. Denetçi raporlarının bu önemine istinaden, yatırımcılar ve finansal tabloların diğer kullanıcıları denetçi raporlarının daha bilgilendirici olmasını talep etmektedirler.

Bu kapsamda, IAASB bağımsız denetçi raporunun içeriğinin genişletilmesi, finansal tablo denetiminin değeri ve denetim mesleğinin sürekli uygunluğunu etkileyen oldukça önemli bir durum olduğunu kabul etmektedir. Denetçi raporlarının kullanıcılarının bu taleplerine yanıt olarak IAASB Denetçi Raporu Projesi’ni 2011 yılında hayata geçirmiştir. Bu sebeple, IAASB bağımsız Denetçi Raporu Projesi’nin genel hedefi, kamu yararı içerisinde, bağımsız denetçi raporunun iletişimsel değerini artırmak olarak belirlenmiştir(www.iaasb.org).

Bunun yanı sıra, projenin ana amacı, denetçi raporunun iletişim anlamında değerinin artırılması olarak belirtilmiştir. Bu projenin sonunda IAASB yeni denetçi raporlama standartlarını 15 Aralık 2016 tarihinde ve sonrasında sona eren yıllık hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolar için geçerli olmak üzere Ocak 2015’te yayımlamıştır. Bu gelişme bağımsız denetimin değerini artıracak çok önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir(www.kpmg.com.tr).

Bu standartları geliştirirken IAASB uluslararası araştırmalardan, farklı gruplarla yapılan görüş alışverişlerinden faydalanmıştır. Uluslararası araştırmalar, finansal tablo kullanıcılarının yaklaşımları üzerine yapılan akademik çalışmalar üzerine yoğunlaşmıştır. Görüş alışverişleri ise ulusal denetim standardı belirleyicilerle gerçekleştirilmiştir. Görüş alışverişinde bulunulan standart belirleyicilerin başında Avrupa Komisyonu (EC), Birleşik Krallık Finansal Raporlama Konseyi (UK FRC), PCAOB gelmiştir.

Yapılan değişikliklerin ardından denetimin kapsamı değişmemekle birlikte, denetçi raporunda yenilikler gündeme gelecektir. Bu değişiklikler kapsamında denetçi raporu yeniden düzenlenerek, denetçi görüşünün raporun en başında yer alması öngörülmüştür. Diğer taraftan, yönetimin finansal tablolara ve denetçinin ise finansal tabloların denetimine ilişkin sorumlulukları daha geniş bir biçimde tanımlanmıştır. Halka açık şirketlerin denetçi raporlarında artık kilit denetim konularına değinilecektir. Bunun yanı

sıra denetçi raporlarının formatında esneklik sağlanmıştır. Ayrıca, diğer bilgilerin ele alındığı yeni bir bölüm eklenecektir. Bu bağlamda, yeni denetçi raporunda yer alacak başlıklar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

-Görüş

-Görüşün Dayanağı

-Kilit Denetim Konuları

-Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin - Sorumlulukları

-Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

-Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

Yeni denetçi raporlarının uygulanmaya başlamasıyla birlikte denetim sürecinin ve kapsamının daha iyi anlaşılması, denetim komitesiyle denetçinin daha iyi ilişki kurması, önemlilik kavramının daha iyi anlaşılması ve en önemlisi denetçi raporlarında standart formatlardan uzaklaşarak şirketler itibarıyla denetçi raporlarının farklılaşması beklenmektedir.

Bu değişikliklerle birlikte yatırımcılar daha önceden sahip olamadıkları bilgilere erişebileceklerdir. Böylece yeni bilgiler ışığında hem şirketleri bireysel hem de karşılaştırmalı olarak değerlendirebileceklerdir. Yeni değişiklikler denetim komitelerine yeni bir yükümlülük getirmemektedir. Ancak, olası kilit denetim konularının belirlenmesinde denetçiler ile olan iletişimleri artacaktır.

Denetçi raporlarına yönelik yayımlanan yeni ve revize standartların uygulanması, denetçi raporu kullanıcılarıyla olan iletişimin içeriğini geliştirecek çok önemli bir değişimi ifade etmektedir. Yeni standartlardan beklenen faydaları şu şekilde sıralanabilir:

Yatırımcılar, denetçiler ve üst yönetimden sorumlu olanlar arasında artan iletişim,

Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların, denetçi raporunda atıfta bulunulan finansal tablolarda yer alan dipnot açıklamaları üzerinde dikkatinin artırılması,

Denetçi raporunda yer alan hususların iletilmesinde dolaylı olarak mesleki şüphecilik artırılmasına yol açan, yenilenen bir yaklaşım (www.kpmg.com.tr).

3. REVİZE EDİLEN UDS 700 - FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA

Denetçi raporu denetim süreci sonuçlarını ele alan önemli bir belgedir. Yatırımcılar ve diğer finansal tablo kullanıcıları, denetçi raporunun daha fazla bilgilendirici olması, özellikle de denetçilerin, uygulanan denetim teknikleri esas alınarak kullanıcılara daha fazla bilgi sağlama konusunda talepte bulunmuşlardır.

Yatırımcılar açısından bakıldığında, bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin daha fazla şeffaflık beklenmektedir. Bu şeffaflık sağlanırken halka açık şirketlerde denetçinin değerlendirdiği temel alanlar ve denetçinin bu alanlara ilişkin yaptığı çalışmalar hakkında daha fazla bilgi edinilecektir. Bu bağlamda IAASB de denetçi raporlarının dünya genelinde karşılaştırılabilir ve tutarlı olması ihtiyacı ile denetçi raporunda sunulan bilgilerin kullanıcılar açısından ihtiyaca uygun hale getirilmesi için UDS 700 ‘ü revize etmiştir.

Revize edilen denetçi raporlarında tutarlılığın korunması hedeflenmiştir. Ancak münferit durumların belirli koşullarını karşılamak için ülkelere esneklik tanınmaktadır. UDS'lere uygun olarak yapılan bir denetim için denetçi raporunda tutarlılık, uluslararası kabul görmüş denetim standartları uyarınca yürütülmüş olan bu denetimleri daha kolay belirlenebilir hale getirerek, küresel piyasalardaki güvenilirliği artırır. (UDS, md:4).

3.1. Revize Edilen UDS 700' ün Kapsamı

Standardın kapsamı, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluğunun düzenlenmesine ait esasları belirlemektir. Ayrıca finansal tabloların denetimi sonucunda düzenlenen denetçi raporunun şekli ve içeriği ele alınmaktadır.

Revizyon sonucunda bu Standardın kapsamı genişletilmiştir. UDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda bildirilmesi standardına atıfta bulunularak denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi gerektiği düzenlenmiştir. UDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi ve UDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar paragraflarını eklemesi durumunda, söz konusu denetçi raporunun şeklinin ve içeriğinin nasıl etkilendiği, ilgili olduğu standartlara göre düzenlenmelidir. Ayrıca diğer UDS'lerde, denetçi raporunun düzenlenmesine ilişkin raporlama yükümlülükleri de mevcuttur.

3.2. Bağımsız Denetim Görüşünün Oluşturulması

Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur. Denetçi bu değerlendirmede UDS 700'de yer alan aşağıdaki hususları dikkate alır (UDS 700, md:13).

-Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda uygun bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirirken geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca yapılması gereken tüm açıklamaların yapılıp yapılmadığı ve ilgili olup olmadığının dikkate alınması gerekir. Dolayısıyla bu bilgilerin geçerli finansal raporlama çerçevesinde yer alan muhasebeleştirme, ölçüm ve sunum kistaslarının

finansal tablolardaki işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara nasıl uygulandığını yansıtıp yansıtmadığını içerir.

-Seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını inceler.

-Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını değerlendirir.

-Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını değerlendirirken, finansal tablolarda sunulan bilgilerin açık bir şekilde sunulup sunulmadığını ayrıca yeri/sıralaması itibarıyla önemli açıklamalara uygun bir şekilde öncelik verilip verilmediğini dikkate alır.

-Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapıp yapılmadığını değerlendirir.

-Her bir finansal tablo başlığı dahil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığını değerlendirir.

-Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş bildirir. Ancak elde edilen kanıtlara dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya uygun denetim kanıtı elde edemezse UDS 705 uyarınca raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir (UDS 700, md:16,17).

Denetçi raporunun yazılı olarak düzenlenmesi gerekir. Yazılı rapor, basılı halde hazırlanan raporlar ve ilgili mevzuatın izin verdiği hallerde elektronik ortamda hazırlanan raporları kapsar. Denetçi raporunun ilk bölümü “Görüş” başlığı altında denetçi görüşünü içerir (UDS 700, md, 21). Görüş bölümünün, yasa ya da düzenlemede aksi belirtilmediği sürece ilk sunulması ve bunu görüşün esas bölümünü takip etmesi getirilen en önemli değişikliklerden bir tanesidir.

Denetçi raporun Görüş bölümünde ayrıca (UDS 700, md:24):

-Finansal tabloları denetlenmiş olan işletme belirtilir.

-Finansal tabloların denetlenmiş olduğu ifade edilir.

-Finansal tabloları oluşturan her bir tablonun başlığı belirtilir.

-Önemli muhasebe politikalarının özeti dahil olmak üzere, dipnotlara atıfta bulunulur ve

-Finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablonun tarihi veya kapsadığı dönem açıkça belirtilir. Denetçi raporunda, görüş bölümünün hemen ardından “ Görüşün Dayanağı “ başlıklı bir bölüm yer alır (UDS 700, md: 28). Bu bölümde: (i) Denetimin

Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütüldüğü ifade edilir.(ii) Denetçi raporunda denetçinin UDS'ler kapsamındaki sorumluluklarının açıklandığı bölüme atıfta bulunulur.

(iii)Denetçinin denetim yaptığı işletmeden bağımsız olduğu ve etik kurallara uyulduğu açıklanır.

(iii)Denetçinin; denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varıp varmadığı belirtilir.

İşletmenin sürekliliği için yönetimin ve denetçinin sorumlulukları ayrı ayrı tanımlanmış ve denetçinin sorumlulukları genişletilmiştir. UDS 700 uyarınca bu sorumluluklardan bazılarının denetçi raporunun ek kısmında yer almasına izin verilmektedir.

Denetçi raporunda, “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” başlıklı bir bölüm yer alır. Yönetim ve –uygun hallerde- üst yönetimden sorumlu olanlar; ilgili hallerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dahil olmak üzere, finansal tabloları geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak düzenlemek zorundadırlar. İşletme yönetimi bu sorumluluğu yerine getirirken hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek bir iç kontrol sisteminin tasarlanarak uygulanmasından da sorumludur (UDS 700, A44). Bu bölümde yapılan en önemli değişiklik, işletmenin sürekliliğine verilen önemdir. Gerekli hallerde denetçi, UDS 570 İşletmenin Sürekliliğine uygun olarak raporlama yapar. Getirilen bu değişiklikle işletmenin sürekliliğini tehdit edebilecek durumlarda bağımsız denetçinin daha fazla çalıştırılması hedeflenmektedir. Aynı zamanda yeni denetçi raporlarında işletmenin sürekliliğine ilişkin işletme yönetimin sorumluluğu ilgili yeni bir bölüme yer verilmiştir. Bu kapsamda işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin ve işletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olup olmadığının ve gerektiğinde işletmenin sürekliliğiyle ilgili hususların açıklanması gerekmektedir (UDS 700, md:34) . Diğer bir ifadeyle “İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Önemli Belirsizliklere” başlığı altında durum yeterince açıklanmalıdır.

Denetçi raporunda, “Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları” başlıklı bir bölüm yer alır. Denetçi raporunun bu bölümünde öncelikle denetimin amaçları açıklanır. Denetçinin amacının; bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediğine ilişkin makul güvence (en üst seviyede güvence) elde etmek ve denetçi görüşünü içeren bir rapor düzenlemek olduğudur (BDS 700, md:38). Denetçinin sorumlulukları, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin olarak yönetimin sorumluluklarından farklıdır. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetim sonucunda verilen makul güvence yüksek bir güvence seviyesidir. Ancak bu durum var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceği anlamına gelmez (UDS 700, A55). Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının alacakları

ekonomik kararları etkilemesi bekleniyorsa, söz konusu yanlışlıkların önemli olarak değerlendirileceği açıklanır.

Denetçi, raporunun “Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları” bölümünde ayrıca aşağıdaki bilgileri verir (UDS 700, md:39).

Finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmek üzere, denetçi tarafından mesleki muhakemesi kullanılmak suretiyle; bu risklere karşılık veren denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamak ile denetçi görüşüne dayanak sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek. Bu tür risk değerlendirmelerinde denetçi işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil, kendi denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla iç kontrol ilişkisini kurar. Ancak denetçinin finansal tabloların denetimiyle birlikte iç kontrolün etkinliğine ilişkin bir görüş verme sorumluluğunun da bulunduğu durumlarda, iç kontrole ilişkin değerlendirmenin işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımadığı yönündeki ifade denetçi tarafından rapordan çıkarılır.

İşletme yönetimince kullanılan muhasebe politikaların uygunluğu, yapılan muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığını değerlendirmek.

Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay ve şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimce işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkında sonuca varmak. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varması halinde, denetçinin, raporunda finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmesi ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerekir.

Denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarına yönelik açıklamalar, denetçi raporunun metninde veya ekinde ya da mevzuat tarafından açık bir şekilde izin verilmesi şartıyla ilgili kurumun internet sitesinde bildirilir. Ancak ilgili açıklamaların raporun ekinde bildirilebilmesi için, rapor metninde ekin bulunduğu yere atıfta bulunulması gerekir ve denetçinin sorumluluklarına ilişkin bir açıklamanın yer aldığı yetkili kurumun internet sitesine yapılan özel atıfla internet sitesindeki bilgiler denetçi raporuna dahil edilmiş olur.

Yerel mevzuattan kaynaklanan yükümlülüklerin açıklamaları veya Uluslararası Etik Standartları Kurulu’un yayınladığı Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kurallara atfta bulunularak, denetçi bağımsızlığı konusunda olumlu bir beyan ve ilgili etik sorumluluklarının tanımlanması gerekir.

Denetçi, finansal tablolara ilişkin UDS’ler kapsamındaki raporlama sorumluluklarına ek olarak denetçi raporunda diğer sorumluluklarına da yer verirse, söz

konusu diğer sorumlulukları ayrı bir bölümde,” Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler “ başlığı altında ele alınabilir. Sorumlu denetçinin adı açısından ele alındığında borsada işlem gören işletmelerin finansal tabloların denetimlerine ilişkin denetçi raporunda sorumlu denetçi adı yer alır. Denetçi raporunda sorumlu denetçinin adının açıklanması kişisel güvenliğe yönelik bir tehdit oluşturabildiği durumlarda sorumlu denetçinin adı açıklanmaz. Denetçi raporunda sorumlu denetçinin adının yer verilmesiyle, finansal tablolara ilişkin denetçi raporu kullanıcılarına yönelik daha fazla şeffaflığın sağlanması amaçlanır. Ülkemiz uygulamalarında denetçi raporlarında zaten sorumlu denetçinin adı açıklanmaktadır.

4. YENİ YAYIMLANAN UDS 701 KAPSAMINDA KİLİT DENETİM KONULARI VE DENETİM RAPORLARINDA AÇIKLANMASI

Yeni yayımlanan UDS 701, denetçinin raporunda kilit denetim konularını bildirmesine ilişkin sorumluluğunu düzenlemektedir. Cari döneme ait finansal tabloların denetiminde, denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konular kilit denetim konuları olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca, kilit denetim konularının üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçileceği hüküm altına alınmıştır.

UDS 701’e göre belirlenen kilit denetim konularının, denetçi raporlarında ayrı bir başlık altında açıklanması gerekecektir. Dolayısıyla, yeni raporlarda yer alması öngörülen bu bölümde, denetçilerin denetim sırasında en fazla kaygı duydukları ve odaklandıkları konuları ve bu konuları nasıl ele aldıklarını vurgulamaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, UDS 701 uyarınca kilit denetim konuları hakkındaki açıklamaların denetçinin muhakemesine dayanarak yazılması gerekecektir. Dolayısıyla benzer kilit konuların açıklanması denetçiden denetçiye farklılık gösterebilir. Bu kapsamda, kilit denetim konusu açıklamaları aşağıdaki özelliklerde olmalıdır:

Gerçeğe dayanan

Şirkete özel

Kısa ve teknik, mesleki terimlerden uzak

Konunun nasıl ele alındığının anlaşılabilmesi için yeterli detayda (www.kpmg.com.tr).

Yukarıda sıralanan özelliklerinden dolayı kilit denetim konuları ile ilgili olarak standart metin ve şablonlar bu gereklilikleri karşılamayacağı düşünülmektedir.

5. ESKİ VE YENİ DENETÇİ RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI İLE YENİ DENETÇİ RAPORU ÖRNEĞİ

Bu bölümde, 18 Mart 2014 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan BDS700 uyarınca hazırlanan ve şu anda geçerli olan bağımsız denetçi raporu örneğindeki bölümler ile IFAC tarafından 15 Ocak 2015’te yayınlanıp 15 Aralık 2016 tarihinden

sonra başlayan yıllık dönemler için halka açık şirketlerde zorunlu olacak ve KGK tarafından Türkçe'ye çevrilmek üzere taslak aşamasında olan BDS 700 uyarınca hazırlanacak yeni denetçi raporu örneğindeki bölümler sırasıyla karşılaştırılarak olumlu görüş içeren yeni bir denetçi raporu örneğine yer verilmektedir.

Tablo 1. Eski ve Yeni BDS 700 Kapsamında Denetçi Görüşünde Bulunması Öngörülen Bölümler

Yeni BDS 700		Eski BDS 700 – Denetçi Görüşü Bölümleri	
Denetçi Raporu Bölümleri	Açıklama	Denetçi Raporu Bölümleri	Açıklama
1- Görüş	Görüş, denetçi raporunun en başında yer almakla birlikte mevcut görüş metninde bir değişiklik öngörülmemektedir.	1- Finansal Tablolara İlişkin Rapor	Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.
2-Görüşün Dayanağı	Eski raporda bu bölüm bağımsız denetçinin sorumluluğu başlığı altında yer almaktadır.	2- Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları	Finansal tabloların hazırlanmasına, sunumuna ve bunların doğru şekilde hazırlanmasını sağlamak için gerekli görülen iç kontrolden sorumlu olduğuna yer verilmektedir.
3- Diğer Bilgiler	Denetçinin ve yönetimin Diğer Bilgiler ile ilgili sorumlulukları ve yapılan çalışmalara ilişkin denetçinin bulguları hakkında yeni bir bölüm.	<i>[Bu bölüm eski rapor formatında bulunmamaktadır]</i>	
4- Kilit Denetim Konuları	Yeni raporlarda yer alan bu bölümde, denetçilerin denetim sırasında en fazla kaygı duydukları ve	<i>[Bu bölüm eski rapor formatında bulunmamaktadır]</i>	

	odaklandıkları konuları ve bu konuları nasıl ele aldıklarını vurgulamaları gerekmektedir.		
5- Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları	Yönetimin (veya üst yönetimden sorumlu olanların), işletmenin sürekliliği ile ilgili olanlar da dahil olmak üzere, sorumlulukları hakkında yeni açıklamalar.	3- Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları	UDS'lere uygun olarak yapılan bağımsız denetime dayanarak finansal tablolar hakkında görüş verildiği belirtilmektedir.
6- Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları	Denetçinin, işletmenin sürekliliği ile ilgili olanlar da dahil olmak üzere, sorumlulukları hakkında yeni açıklamalar.	4- Görüş	Denetlenen şirketin TMS'lere göre hazırlanan finansal tablolarının gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığına yönelik görüş bildirilmektedir.
7- Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor	Denetçinin TTK'dan kaynaklanan diğer sorumluluklarına yer verilmektedir.	5- Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor	Denetçinin TTK'dan kaynaklanan diğer sorumluluklarına yer verilmektedir.

Kaynak: KGG'nın IAASB tarafından yayımlanan eski UDS 700 ve yeni UDS 700 referans olarak orijinali ile uyumlu olarak yayımladığı BDS 700 ve revize BDS 700 (Taslak) hükümlerinden derlenmiştir.

Yukarıda yer verilen karşılaştırma tablosunda, yeni yayımlanan ve revize edilen uluslararası denetim standartlarının, bağımsız denetimin kapsamını değiştirmeden, denetçiye dış kullanıcılara daha fazla bilgi vermeyi ve şeffaflığı artırmayı amaçladığı görülmektedir.

Yeni denetçi raporunda yapılacak değişiklikler neticesinde denetçi raporunun en başında denetçi görüşü raporu yer alacaktır. Bunun en önemli nedeni, finansal tablo denetimin en önemli çıktısını daha ön plana çıkartmak ve denetçi görüşünü genel ve standart metinlerin arkasına atılmasının önüne geçmek olacaktır. Görüş dayanağı paragrafı olumlu görüşte bile hemen görüşün arkasından gelecektir (Sayar ve Ergüden, 2016).

Bunun yanı sıra, yenilenen UDS'lerin orijinal metinleri uyarınca denetçilerin halka açık şirketlerin denetiminde üzerinde en çok odaklandıkları alanları ve bu alanlarda hangi denetim prosedürlerini kullandıklarını açıklamaları gerekiyor. Bu bağlamda, yapılan en önemli değişiklik, denetçinin kilit denetim konularını açıklama zorunluluğunun getirilmesidir. Aynı zamanda yapılan değişiklikler uyarınca denetçinin ve şirket yönetiminin denetlenen finansal tablolar ile ilgili sorumluluklarını daha şeffaf bir şekilde beyan etmeleri gerekecektir.

Diğer önemli değişiklikler ise;

- * Raporun formatında getirilen esneklikler,
- * Diğer bilgileri ele alan yeni bir bölüm,
- * Bağımsızlık ve etik yükümlülükler vurgusu,
- * Sorumlu denetçinin isminin raporda yer alması
- * Sorumluluklara ve denetime ilişkin daha fazla açıklamaların raporda yer

almasıdır (Şirin, 2015).

Bu bağlamda, IFAC tarafından 15 Ocak 2015'te yayınlanıp 15 Aralık 2016 tarihinden sonra başlayan yıllık dönemler için halka açık şirketlerde zorunlu olacak ve KGK tarafından Türkçe'ye çevrilmek üzere taslak aşamasında olan BDS 700 uyarınca hazırlanacak yeni denetçi raporu örneği Ek-2'de yer verilmektedir.

6. YENİ DENETİM RAPORLARI İLE İLGİLİ ÜLKE UYGULAMALARI

Şeffaflık ve daha fazla bilgi paylaşımının temel amacı tüm dünyada aynı olmakla beraber, bazı düzenlemeler ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmektedir. UDS'leri uygulayan ülkelerde yeni denetim raporlarına ilişkin gereklilikler Aralık 2016 dönem sonu finansal tablolarından itibaren geçerli olacaktır. Avrupa Birliği (AB) ülkeleri de dahil olmak üzere pek çok ülkede, değişikliklerin 2017 Aralık dönem sonu finansal tablolarından itibaren uygulanması beklenmektedir.

Bazı ülkeler, denetçi raporu gerekliliklerini UDS'den bağımsız olarak genişlettiler. Örneğin İngiltere bu değişiklikleri uygulamaya 2013 yılından itibaren başlamıştır. Bu bağlamda, İngiltere tarafından öngörülen ilave gereklilikler şu şekildedir:

- * Denetimin planlama ve yürütülmesinde kullanılan önemlilik kavramının açıklanması.
- * Denetimin kapsamı ve önemlilik derecesinin bu kapsamı nasıl etkilediğinin açıklanması.
- * Faaliyet raporlarında yer alan ve denetim komitesinin finansal tablolar ile ilgili önemli hususları ve bunların nasıl ele alındığını açıkladığı yeni bölüm hakkında denetçinin raporu (www.kpmg.com.tr).

Aşağıdaki örnekler İngiltere'deki genişletilmiş denetçi raporu gereklilikleri uyarınca hazırlanan raporlardan alınmıştır.

Örnek açıklama

KPMG LLP tarafından 28 Şubat 2015 tarihinde sona eren yıla ilişkin Stobart Grubu hissedarlarına sunulan denetim raporundan alındı.

Şerefiye (59,0 m £), maddi olmayan duran varlıklar (57,2 m £) ve maddi duran varlıklar (221,9 m £) ile ilgili değer düşüklüğü

Bkz. sayfa 57 (Denetim Komitesi Raporu), sayfa 91 (Muhasebe Politikaları) ve sayfa 104 ile 108 (Finansal Dipnotlar).

Risk

Geçmiş yıllarda grup, faaliyetlerini şirket satın alımları ve maddi duran varlıklara yapılan yatırımlar ile genişletti. Bunun sonucunda, Grup'un net varlıkları London Southend Airport (LSA) ile ilgili 153.1 m £ da dahil olmak üzere önemli miktarda şerefiye, maddi olmayan duran varlık ve maddi duran varlık içermektedir. Grup'un sahip olduğu belli şirketler, LSA dahil, ticaretin erken aşamalarında olduğundan ve ilk beklentiler ve tahminlerle uyumlu şekilde faaliyet gösteremeyebileceğinden şerefiye, maddi olmayan duran varlık ve maddi duran varlıkların defter değerinin geri kazanılabilir tutarından fazla olmasına ve dolayısıyla değer düşüklüğü muhasebeleştirilmesine neden olabilir. Ek olarak, Grup'un yıl sonunda piyasa değeri, hissedarlara karşılık gelen net varlık değerinin altında bulunmaktaydı.

Nakit yaratan birimlerin geri kazanılabilir tutarı, kullanım değeri temel alınarak hesaplanmaktadır. Geri kazanılabilir tutarlar, yöneticilerin hasılat artışı, iskonto oranı, uzun dönem büyüme oranı ve enflasyon oranı gibi tahminleri kullanılarak, ileriye dönük nakit akış tahminlerinin iskonto edilmesiyle hesaplanmaktadır. Bütün olarak yürütülen muhakemenin kapsamı ve önemli defter değerleri dikkate alındığında bu alan denetimimizin odaklandığı temel muhakeme alanlarından biridir.

İlgili riske karşı uygulanan denetim prosedürleri

Denetim prosedürlerimiz Grup'un bütçeleme prosedürlerinin detaylı değerlendirilmesini (tahminlerin dayandığı) ve gelecekteki nakit akışlarının iskonto edildiği modellerin prensiplerinin ve doğruluğunun test edilmesini içermektedir. Her bir tahmin modelinden elde edilen hesaplamaların doğruluğunu test ettik ve hasılat artışı, iskonto oranı ve işletme sermayesi varsayımlarındaki girdileri; yönetim kurulu tarafından onaylanan tahmin modelleri, Grup'un dışındaki verileri ve kendi görüşlerimizi kullanarak değerlendirdik. Iskonto oranı ve uzun dönem büyüme oranının uygunluğunu değerlendirirken kendi değerleme uzmanlarımızdan yararlandık. Tahminlerin geriye dönük doğruluğunu değerlendirmek için yıl içinde gerçekleşen sonuçlarla ilk tahminleri karşılaştırdık.

Marka isimlerine ilişkin gelecekteki nakit akışlarının, telif haklarının ve iskonto oranının uygunluğu, kullanılan varsayımların geçerliliği, süresiz ömür varsayımının uygunluğu gibi kritik değerlendirmelerimizde kendi değerleme uzmanlarımızı kullandık.

Grup'un değer düşüklüğüne ilişkin dipnot açıklamalarının yeterliliğini ve değer düşüklüğü değerlendirmesindeki sonucun temel varsayımlarda oluşabilecek değişikliklere duyarlılığının, değerlemelere ilişkin mevcut risklerle ilgili dipnotlarda uygun şekilde yer almadığını değerlendirdik.

ÖRNEK 2

KPMG LLP tarafından 31 Aralık 2014 tarihinde sona eren yıla ilişkin ITV hissedarlarına sunulan denetim raporunun özeti Telif hakkı tahakkukları (70 milyon £)

Risk

Grup kullanılan içeriğe ilişkin doğrudan sanatçılara ve yapımcılara telif hakkı ödemektedir. İlgili bilişim teknolojisi sistemleri sürecin sadece bir parçasını ele aldığından Grup tarafından tahakkuk eden telif haklarının hesaplanmasında önemli bir manuel unsur kullanımını gerektirmektedir. Bütün olarak süreç Grup'un faaliyetlerinin temeli olsa da karmaşıktır. Muhasebeleştirilen ve değerlendirilen sözleşmelerin tutarı ve tipleri sürecin manuel unsuru ile birleştirildiğinde hata riskini arttırmaktadır.

İlgili riske karşı uygulanan denetim prosedürleri

Diğer prosedürlerin yanında telif haklarının maliyetinin kaydedilmesi ve telif hakkı ödemelerinin onaylanmasına ilişkin kontrolleri test ettik. Ek olarak Grup'un yıllık telif hakkı hesaplamalarının bir örneğini yeniden hesaplayarak sözleşmelerdeki temel girdilere ve temel alınan sistem verilerine mutabakatı yapıldı. Ayrıyeten telif hakkı maliyetlerini ilgili hasılat akışlarının yüzdesi olarak bilinen bütün değişiklikleri dikkate alarak bütçelere ve geçmiş dönemlere karşılaştırdık.

Diğer taraftan, AB tarafından revize edilen “Yıllık ve Konsolide Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Direktif” (8 no’lu Direktif olarak bilinen) ve yeni yayımlanan “Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) Denetimine İlişkin Düzenleme”¹ çerçevesinde UDS’ye benzer ama bazı ilaveler de içeren gereklilikler yayımlanmıştır. İlave AB gereklilikleri şu şekildedir:

- * Önemli alanlarla ilgili temel gözlemlerin belirtilmesi.²
- * Yönetim raporunun yasal gereklilikler uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş.
- * Denetçinin görev süresi, bağımsızlığı ve denetim dışı hizmetler konusunda ilave şeffaflık bildirimleri.
- * Denetim komitesine sunulan ek rapor.

AB Düzenlemeleri uyarınca kilit denetim konuları açıklamaları tüm kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar için zorunlu olmasına karşın UDS’lere göre kilit denetim konuları açıklamalarının sadece halka açık şirketler için zorunlu olması öngörülmektedir.

7. SONUÇ

Denetim alanında yaşanan gelişmeleri dünya genelinde değerlendirecek olursak, tüm dünyada denetimin kalitesinin artırılmasının amaçlandığını görmekteyiz. Günümüzde yatırımcılar artık denetim raporlarından olumlu veya olumsuz görüş bildirmekten daha fazlasını beklemektedirler. Bu bakımdan, raporlarda artık denetçinin sorumlulukları, denetimin kilit konuları ve bu konuların nasıl ele alındığı konusunda daha fazla şeffaflık istemektedirler.

Bu bağlamda, denetçi raporunun iletişim anlamında değerinin ve anlaşılabilirliğinin artırılması amacıyla IAASB Denetçi Raporu Projesi’ni 2011 yılında başlatmış ve proje kapsamındaki değişiklikler 15 Ocak 2015 tarihinde yayımlanmıştır.

Yeni denetçi raporunda yapılacak değişiklikler neticesinde denetçi raporunun en başında denetçi görüşü raporu yer alacaktır. Bunun en önemli nedeni, finansal tablo denetimin en önemli çıktısını daha ön plana çıkartmak ve denetçi görüşünü genel ve standart metinlerin arkasına atılmasının önene geçmek olacaktır. Görüş dayanağı paragrafı olumlu görüşte bile hemen görüşün arkasından gelecektir.

Bu değişiklikler sonrasında, denetçilerin halka açık şirketlerin denetiminde, üzerinde en çok odaklandıkları alanları ve bu alanlarda hangi denetim prosedürlerini kullandıklarını açıklamaları gerekecektir. Dolayısıyla yapılan en önemli değişiklik, denetçinin kilit denetim konularını açıklama zorunluluğunun getirilmesidir. Aynı

¹AB mevzuatı 17 Haziran 2016’dan sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için geçerli olacaktır.

²UDS’ler uyarınca denetçinin temel gözlemlerini belirtmesi kendi tercihine bağlıdır.

zamanda denetçinin ve şirket yönetiminin denetlenen finansal tablolar ile ilgili sorumluluklarını daha şeffaf bir şekilde beyan etmeleri gerekli hale gelecektir.

Yeni denetçi raporlarının uygulanmaya başlamasıyla birlikte denetim sürecinin ve kapsamının daha iyi anlaşılması, denetim komitesiyle denetçinin daha iyi ilişki kurması, önemlilik kavramının daha iyi anlaşılması ve en önemlisi denetçi raporlarında standart formatlardan uzaklaşarak şirketler itibarıyla denetçi raporlarının farklılaşması beklenmektedir.

KAYNAKLAR

- Acar, D.- Senal, S. - Usul, H. (2011), “Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma” Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 16(22): ss.273-307.
- Bölükbaş, T. Karataş, M. (2015), “Son Düzenlemeler Ve Gelişmeler Işığında Ülkemizde Finansal Raporlama Uygulamaları Ve Şirketlerin Denetimi” Mali Çözüm (128), ss.33-63.
- Durak, G. - Gürel, E. (2014) “Finansal Raporların Kalitesine Etki Eden Ülkeye Özgü Faktörler” Muhasebe Ve Finansman Dergisi, ss.95-110.
- Durukan, M.B. - Kapucugil İkiz, A. (2007), “Denetim Kalitesi, Kalite Ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve” Mali Çözüm (82),ss. 29-56.
- Güredin, E. 2008. “Denetim Ve Güvence Hizmetleri”. 12. Baskı, Arkan Yayınları, İstanbul.
- Johnson, E.-. Khurana, I – Reynolds, K.. (2002), “Audit Firm Tenure And Quality Of Financial Reports”, Contemporary Accounting Research 19 (4), pp. 637-660.
- Kapıcıgil A. (2007), “Kalite Nedir Hizmet Kalitesi Nedir Kalite Güvence Kavramı”, 2. Türkiye Muhasebe Forumu, Ankara.
- Kepekçi, C.(2004), “Bağımsız Denetim”, 5. Baskı, Avcıol Yayınevi, İstanbul.
- Watts, R. - Zimmerman, J. (1981), “The Markets For Independence And Independent Auditors” Yayınlanmamış Çalışma. University Of Rochester, Rochester, Ny.
- Sayar, A.R. Zafer - Ergüden E. (2016), “Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi (48), ss.85-98.
- Şirin M. (2015), “Yeni Denetçi Raporları”, KGK Sunumları.
<https://www.ifac.org/news-events/2015-01/iaasb-issues-final-standards-improve-auditors-report> (15.06.2016)
https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf (15.06.2016)
<https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/Report-on-the-Second-Year-Experience-of-Extended-A.pdf> (05.06.2016)
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/bds701_örnekler.pdf (15.08.2016)
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BDS570SON_kg.pdf (15.09.2016)
[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS701\(20160908\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS701(20160908).pdf) (15.09.2016)
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BDS%20705SON_kg.pdf (15.09.2016)

http://www.kgk.gov.tr//contents/files/Pdf/BDS700SON_KG.pdf (15.09.2016)

<https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And>

[Insights/ArticlesPublications/KPMGundem/Documents/kpmg-gundem-24/yeni-denetci-raporlarina-hazirlik.pdf](https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And/Insights/ArticlesPublications/KPMGundem/Documents/kpmg-gundem-24/yeni-denetci-raporlarina-hazirlik.pdf) (20.08.2016)

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tr-4denetci-rapor-gelecegi.pdf>
(15.08.2016)

<https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/In-the-Headlines/Documents/ITH-2015-01a.pdf> (05.08.2016)

EK -1: REVİZE EDİLEN UDS'LER

UDS 200 <i>Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi</i>	“Finansal tablolar” tanımının değiştirilmesi ve ilgili önemlilik uygulamasının geliştirilmesi	UDS 315 (Revize) <i>İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi</i>	Hükümlerin genişletilmesi ve yeni önemlilik uygulaması – Planlama aşamasında ana ve yardımcı hesaplarla ilgili olarak dışarıdan elde edilen bilgiler hakkındaki dipnot açıklamalarına dikkat edilmesi gerekliliğinin vurgulanması. Revize edilmiş iddialara yönelik hesap bakiyeleri ve işlemlerle ilgili denetim prosedürlerinin entegre edilmesi.
UDS 210 <i>Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması</i>	Yeni önemlilik uygulaması – denetim sürecinin başlarında yönetimin dipnotlarda bilgi sunmasının teşvik edilmesi	UDS 320 <i>Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik</i>	Yeni bilgiler ve önemlilik uygulaması – nitel dipnot açıklamalar için de önemliliğinin dikkate alınması gerektiğinin vurgulanması
UDS 240 <i>Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları</i>	Yeni önemlilik uygulaması – hileli raporlamaya neden olan dipnot açıklamalarının kasıtlı olarak yanlış sunulup sunulmadığının göz önünde bulundurulması	UDS 330 <i>Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler</i>	Hükümlerin genişletilmesi ve yeni önemlilik uygulaması – finansal tablolara yönelik mutabakat işlemleri ile ilgili prosedürlerin güçlendirilmesi ve finansal tabloların sunumunun ve açıklamaların yeterliğinin değerlendirilmesi
UDS 260 (Revize) <i>Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim</i>	Yeni önemlilik uygulaması – denetim sürecinin başlarında üst yönetimden sorumlu olanlarla finansal tablolarla ve dipnot açıklamalarıyla ilgili iletişim kurulması	UDS 450 <i>Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi</i>	Yeni önemlilik uygulaması – dipnot açıklamalarında yanlış sunulan bilgilerin toplulaştırılması ve değerlendirilmesi gerektiğinin vurgulanması
UDS 300 <i>Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması</i>	Yeni önemlilik uygulaması – denetim sürecinin başlarında denetçinin dipnot açıklamalarını dikkate almasının teşvik edilmesi	UDS 700 (Revize) <i>Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama</i>	Hükümlerin genişletilmesi ve yeni önemlilik uygulaması – denetçiler tarafından finansal tabloların değerlendirilmesinde kullanılan denetim prosedürlerinin güçlendirilmesi

EK – 2 YENİ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Hissedarlarına [veya Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Rapor

Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (“KGK”) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS) uygun olarak yürütülmüştür.

Bu standartlar kapsamında düzenlenen sorumluluklarımız raporumuzun Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları bölümünde detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız bir şekilde, bu hükümler ve Etik Kurallara ilişkin üstlendiğimiz diğer etik sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde meslekî muhakememize göre en çok önem arz eden konulardır.

Bu konuların, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi bağlamında ve bu tablolara ilişkin görüşümüzü oluştururken dikkate alınmış olması sebebiyle bu konular hakkında ayrıca bir görüş bildirmemekteyiz.

[Her bir kilit denetim konusunun BDS 701’e uygun olarak açıklanması].

[Kilit denetim konusunun başlığı]	
Dipnot X'e bakınız.	
Kilit denetim konusu	Konunun denetimde nasıl ele alındığı
[Konunun ve neden denetim sırasında en önemli konulardan biri olarak belirlendiğinin açıklanması]	[Denetim sırasında bu konunun nasıl ele alındığının açıklanması]

[her bir kilit denetim konusu için tekrarı]

Diğer Bilgiler

Diğer bilgilerden yönetim sorumludur. Diğer bilgiler (X raporunda yer alan bilgileri kapsamaktadır fakat finansal tablolar ve denetçi raporunu kapsamamaktadır).

Finansal tablolar üzerindeki görüşümüz diğer bilgileri içermemektedir ve bu bilgiler üzerinde herhangi bir güvence teşkil etmez.

Finansal tabloların denetimi ile birlikte sorumluluğumuz, diğer bilgileri de okumak ve böylelikle, bu diğer bilgiler ile finansal tablolar arasında önemli bir tutarsızlık bulunup bulunmadığını veya denetim sırasında aldığımız bilgilere göre önemli derecede yanlışlık içerip içermediğini belirlemektir.

Yürüttüğümüz çalışma sırasında diğer bilgilerde önemli bir yanlışlık bulunması durumunda, bunu raporlamamız gerekmektedir. Bu doğrultuda raporlanacak bir husus bulunmamaktadır.

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tablolar hazırlanırken, yönetim; Şirketin sürekliliğinin devamının değerlendirilmesinden, uygun hâllerde işletmenin sürekliliğiyle ilgili konuların açıklanmasından ve Şirketin tasfiye edilmesi veya faaliyetlerinin durdurulması ya da bunun dışında gerçekçi alternatifleri bulunmaması haricinde işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasından sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Amaçlarımız bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvencenin elde edilmesi ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporunun düzenlenmesidir.

Makul güvence yüksek bir güvence seviyesidir ancak, BDS'ler uyarınca yürütülen bir bağımsız denetimin var olan önemli bir yanlışlığı her zaman tespit edeceği bir güvence değildir.

Yanlışlıklar hata veya hileden kaynaklanabilir ve yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacağı ekonomik kararları etkilemesinin makul olarak beklendiği durumda bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetimin parçası olarak, bağımsız denetim süresince meslekî muhakememizi kullanmakta ve meslekî şüpheciliğimizi korumaktayız. Tarafımızca ayrıca:

— Finansal tablolardaki hata ya da hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte, bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmaktadır. Görüşümüze dayanak sağlamak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Hile kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilememe riskinden daha yüksektir. Bunun sebebi hilenin muvazaa, sahtecilik, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı açıklamada bulunma veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebilmesidir.

— Şirketin iç kontrolünün etkinliği hakkında bir görüş vermek amacından ziyade, içinde bulunulan şartlara uygun denetim prosedürlerinin tasarlanması amacıyla denetimle ilgili iç kontrol hakkında bilgi sahibi olunmaktadır.

— Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ve yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.

— Yönetim tarafından kullanılan işletmenin sürekliliği esasının uygunluğu ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak Şirketin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, bağımsız denetçi raporumuzda finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz veya bu tür açıklamaların da yetersiz olması hâlinde, olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar bağımsız denetçi raporumuzun tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar işletmenin sürekliliğinin devamını sona erdirebilir.

— Açıklamalar dâhil olmak üzere finansal tabloların; genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan (dayanağını oluşturan) işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

— Diğer hususların yanı sıra, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile bağımsız denetim sırasında tespit edilen önemli iç kontrol eksiklikleri de dâhil olmak üzere, önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin ilgili etik hükümlere uyulduğuna ve bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu makul olarak düşünülebilen tüm ilişkiler ve diğer hususlar ve varsa ilgili önlemlerin kendilerine bildirildiğini, üst yönetimden sorumlu olanlara beyan etmekteyiz.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları ve dolayısıyla da kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuat tarafından söz konusu konunun kamuya açıklanması engellenmediği sürece, bu konuları bağımsız denetçi raporumuzda açıklamaktayız veya konunun bağımsız denetçi raporunda bildirilmesinin sebep olduğu olumsuz sonuçların, bu bildirimden (makul bir şekilde) beklenen kamu yararından daha ağır olduğu çok istisnai durumlarda, konuyu raporumuzda açıklamamaktayız.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin mevzuatta ya da diğer denetim standartlarında belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

Diğer mevzuat ya da diğer denetim standartlarında ele alınan konular [burada “diğer raporlama sorumlulukları” olarak atıfta bulunulmuştur], Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Bağımsız Denetçi Raporu bölümünün parçası olarak BDS’ler uyarınca zorunlu kılınan raporlama sorumlulukları kapsamında sunulan aynı konuları ele almadığı sürece, diğer raporlama sorumlulukları bu bölümde ele alınır.

1) [Denetçi, (TTK’nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

Bu bağımsız denetim raporunda bağımsız denetimi sonuçlandıran sorumlu denetçi
[adı, soyadı, ünvanı]

[Bağımsız denetim şirketi/kuruluşu ya da bağımsız denetçi veya hem bağımsız denetim şirketi/kuruluşu hem bağımsız denetçi adına imza]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Tarih]

