

SON DÜZENLEME VE GELİŞMELER KAPSAMINDA DEĞİŞECEK VE YENİLENECEK BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARI

Doç. Dr. A.R. Zafer SAYAR*

Dr. A. Engin ERGÜDEN**

Makale Gönderim Tarihi : 09.02.2016 / Kabul Tarihi : 25.03.2016

ÖZ

Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması süreci olan bağımsız denetim sonucunda mutlaka denetim sonuçlarının rapora bağlanması zorunluluğu bulunmaktadır. İşletme biliminde her bir sürecin girdisi (INPUT) ve çıktısı (OUTPUT) olduğu göz önünde bulundurulduğunda, risk odaklı bağımsız denetim sürecinin girdisi, risk değerlemesi ve riske karşılık verme, çıktısı denetim raporudur. Bağımsız denetim raporlaması ile ilgili standartlar IAS 700 - 799 arasında yer almakta en temeli IAS 700 - Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, IAS 705 - Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi ve IAS 706 - Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragraflarıdır.

2000'li yılların başlarında meydana gelen muhasebe skandalları ile birlikte risk odaklı denetim aşamasına geçen bağımsız denetim raporlaması ile birlikte denetim rapor görüşleri daha detaylandırılarak uzatılmıştır. Oysa bu dönemden önceki geleneksel dönemde denetim rapor görüşleri daha kısa idi. Çalışmamızda, 15 Aralık 2016 tarihinde veya sonrasında sona eren dönemler için hazırlanacak finansal tablolar hakkındaki değişecek denetçi raporlarının içeriğinin neler olacağını ve hangi hususların değişeceği ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, denetçi raporu, bağımsız denetim raporlaması

* TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, zsayar@etu.edu.tr

** SMMM, T.C. Yeditepe Üniversitesi İİBF, İngilizce İşletme Bölümü, Yarı Zamanlı Öğretim Görevlisi, engin.erguden@erlerdenetim.com

ABSTRACT

Regarding compliance of financial statements and other financial information with financial reporting standards and their accuracy; it is mandatory to bind audit results with a report at the end of independent audit, which is the process of auditing financial statements and other financial information on books, records and documents by using the necessary independent auditing techniques stipulated in auditing standards and reporting by assessment, in an attempt to obtain adequate and proper independent auditing evidences ensuring reasonable assurance. When it is considered that each process in business economics has input and output, while the input of risk based independent auditing process is risk assessment whereas its output is audit report. Standards concerning independent audit reporting take place between IAS 700 – 799, and the most fundamental ones are the paragraphs IAS 700 – Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements, IAS 705 - Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report and IAS 706 - Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter(s) Paragraphs in the Independent Auditor's Report.

In independent audit reporting, moving to the phase of risk based auditing along with the large scale accounting scandals in early 2000, although the audit opinions had short paragraphs in periods prior to this period (traditional auditing), the current audit report opinions are detailed and extended along with the risk based auditing process. In our studies, the content of the changing auditor's reports on the financial statements to be prepared for the periods ending on 15 December 2016 or afterwards and the matters to be changed shall be examined in detail.

Keywords: Auditing, auditor's report, audit reporting.

1. GİRİŞ

Gelişen piyasalar ve ekonomik olayların global düzeyde her geçen gün artması ile birlikte finansal raporlama ve bağımsız denetimin rolü tartışmasız derecede önemli hale gelmiştir. (Sayar, 2013 Sunuş sayfası) Günümüzde finansal raporlamada **üç sacayağının** bulunduğu yadsınamaz bir gerçektir. İşletmenin sağlıklı ve iyi işleyen **muhasebe ve finansal raporlama** sisteminde, tüm tarafların çıkarlarını dikkate alan bir **kurumsal yönetim** anlayışı ile sunulan bilgilerin kaliteli bir **bağımsız denetim** sürecinde değerlendirilerek finansal tabloların ve ona ilişkin bağımsız denetim raporunun okuyuculara sunulması gerekmektedir. Bu açıdan, finansal raporlama zincirinde nihai halkanın finansal tablolar hakkında görüş veren bağımsız denetim raporu olduğunu ileri sürmek mümkündür. (Sayar&Alp, 2008:76) Bu çalışmada değişen ve

yenilenen bağımsız denetim raporları, düzenlemeler kapsamında irdelenmektedir. Çalışmada öncelikle raporlamanın tanımı ve amaçları ele alınmakta, bağımsız denetim özelinde raporlamaya geçiş yapıldıktan sonra, ilgili Uluslararası Denetim Standartları (UDS) bağlamında konu detaylı incelenmekte, mevcut ve yenilenen denetim raporları ve bu değişimin gereklilikleri ile ilgili değerlendirmeler sonrasında sonuç bölümüyle çalışma sona ermektedir.

2. RAPORLAMANIN TANIMI VE AMAÇLARI

İşletmelere yönelik çeşitli mevzuatlarda raporlama kavramı tanımlanmıştır. Bu durumun raporların nitelik ve nicelik itibarıyla çok çeşitli olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Gerçekten de faaliyet raporlarından genel uygunluk bildirimine, denetim raporlarından mali istatistiklere kadar rapor çeşitleri geniş bir yelpaze oluşturmaktadır.

Raporlama sözcük olarak herhangi bir işte, bir konuda yapılan inceleme ve araştırmaların sonuçlarını, tespitleri, düşünceleri veya gözlemleri yazılı olarak ortaya koyma işlemidir. Mali raporlama ise işletme kaynaklarının verimli, etkin ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde mali saydamlık ve hesap verilebilirlik temelinde elde edilmesi ve kullanımı için gerekli dokümanların yazılı olarak ilgili makamlara sunulması ve/veya kamuoyuna düzenli olarak duyurulmasıdır.

Eski kamu mali yönetim sisteminin yetersizlikleri; raporlama ile muhasebe arasında olması gereken ilişkiyi yani “doğru ve tutarlı rapor, muhasebeden üretilir” ilkesini bozmuş, yetersiz oldukları açık olan birtakım rapor benzeri belgelerin büyük bir kısmı muhasebe dışındaki kayıt yöntemleri ve veri tabanları ile üretilmiştir.

Oysa kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığının uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama standartlarına uygun raporlanması ve kamuoyuna sunulması mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin temelini oluşturmaktadır (Sakinç, 2011:184).

2.1. RAPORLAMANIN AMAÇLARI

Raporlamanın genel olarak amacı, paydaşlarına güvenilir, tarafsız ve tutarlı bilgileri sunarak onların bilgilenebilmesi ve ilgililere güvenilir ve doğru kararlar vermelerini sağlamaktır.

Raporlamanın paydaşları, kamu otoriteleri, denetim organları, yasama organı, kamuoyu, banka-finans kuruluşları ve uluslararası kuruluşlardır. Raporlamanın paydaşlarına yönelik amacı aşağıda özetlenmiştir (Söyler ve Çolak, 2012:147).

2.1.1. Raporlamanın İlgili Otoritelere Yönelik Amaçları

Raporlamanın ilgili kurum ve kuruluşlarında karar veren seviyesinde bulunanlara yönelik amaçları şunlardır:

- Kaynakların dağıtımı ve kullanılması konusunda, karar sahiplerine ve kullanıcılara bir ekonomik birimin mali durumunu, performansı ve nakit akımları konusunda kapsamlı bilgi sunmak,
- İşletme faaliyetlerini nasıl finanse ettiği ve nakit ihtiyacını nasıl karşıladığı konusunda bilgi sağlamak,
- İşletme yöneticilerinin daha fazla sorumluluk hissetmelerine alt yapı hazırlanması,
- İşletme performansının, etkinliğinin ve başarısının değerlendirilmesine olanak vermesi,
- İşletme faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumlulukları ile taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğinin değerlendirilmesine katkıda bulunması,
- İşletmelerin kendilerine sağlanan kaynakları, bütçelerine uygun kullanıp kullanmadıklarını göstermek (Söyler ve Çolak, 2012:147).

2.1.2. Raporlamanın Denetim Organlarına Yönelik Amaçları

Raporlamanın işletme ve kurumlarda gerek iç denetim birimlerinin gerekse denetim komitelerine denetim faaliyetlerinin sağlıklı yürütülmesine yönelik amaçları şunlardır:

- Denetimin, sağlam ve güvenilir veriler ve dokümanlar yardımıyla daha sağlıklı ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesinin sağlanması,
- Etkin ve proaktif bir denetim sonucunda ilgili denetim birimlerine itibar kazandırılmasının temin edilmesi,
- Denetim birimlerinin de performansının ortaya konulmasına katkıda bulunması,
- Denetim organlarına gönderilen raporlar sayesinde denetim organlarının gerek kamuoyuna gerekse parlamentoya sunacakları raporlar hakkında sağlam veri bankası oluşturması olarak

sayılabilir (Söyler ve Çolak, 2012:147).

3. BAĞIMSIZ DENETİMDE RAPORLAMA

İşletme bilimine göre her bir girdinin mutlaka bir çıktısı olduğu düşünülürse, hammadde, genel üretim giderleri ve işçilik giderleri girdi ise üretim süreci sonunda üretilen yarı mamul ve mamul ise çıktısıdır. Başka bir örnekle ise, belirli bir takvim döneminde bir işletmede oluşan her bir işlem girdi ise, bu işlemlerin muhasebe bilgi sistemi aracılığı ile faaliyet dönemleri sonucunda üretilen finansal tablolar çıktısıdır. Bağımsız denetim sürecinde ise risk odaklı denetim kapsamında risk değerlemesi ve riske karşılık verilmesi denetim sürecinin girdisi ve bu süreç sonunda üretilen bağımsız denetim raporları da sürecin çıktısıdır. Her bir denetim türünde denetim süreci sonucunda mutlaka bir rapor üretilmektedir. Bağımsız denetim raporları genel olarak kısa rapor olup, iç denetim ve diğer operasyonel raporlar ise uzun denetim raporlarıdır. Denetim raporunun tanımları;

Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA's) göre yapılan tanımda, “Denetim raporu, denetçinin yaptığı incelemeler sonucunda finansal tabloların ilgili işletmenin finansal durumu ile faaliyet sonuçlarını kapayan hesap dönemi itibarıyla doğru olarak yansıtmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadıkları hususunda edindiği görüşü açıklama olanağı bulduğu bir belgedir.” denmektedir (www.iaasb.org).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nun yönetmeliğindeki tanımda ise, “Denetim raporu, TDS çerçevesinde denetim kanıtlarının değerlendirilmesi sonucunda hedeflenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetim görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve sorumluluğu

imzalayan tarafından üstlenilen belgedir (www.kgk.gov.tr).

3.1. RAPORLAMA İLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

3.1.1. “BDS - 700:Finansal Tablolara İlişkin Görüşün Oluşturulması ve Raporlama”

Finansal tablolar finansal raporlama çerçevesi ile uyumlu olduğunda olumlu görüş içeren standart denetim raporu düzenlenir. Standart denetim raporunda dokuz unsur bulunur. Bunlar;

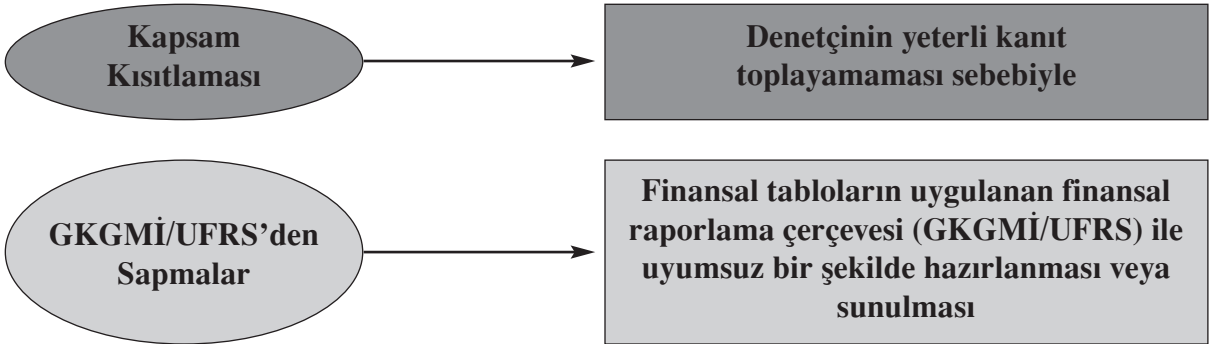
Başlık, muhatap , giriş paragrafı , yönetimin sorumluluğu, denetçinin sorumluluğu, denetçinin görüşü, denetçinin imzası, rapor tarihi ve denetçinin adresidir. (İ.Ü SEM, 2013, s.83)

3.1.2. “BDS-705: Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Görüşte Yapılan Değişiklikler”

Bu standart finansal raporlar hakkında UDS 700'e uygun olarak görüş oluştururken, denetçinin görüşte değişiklik yapılmasını gerekli görmesi hallerine uygun bir raporun yayınlanması konusunu ele alır. Rapor unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Şartlı görüş türleri,
- Önemli yanlış beyanların karakteri,
- Yeterli ve uygun kanıt toplama konusunda kifayetsizliğin nedenleri,
- Denetçinin denetim görevini üstlenmesinden sonra işletme yönetiminin kısıtlamalarına bağlı olarak yeterli ve uygun kanıt toplamada yetersiz kalınmasının ortaya çıkardığı sonuçlar,
- Olumsuz rapor veya görüş bildirmekten kaçınma seçeneklerini gerektirecek diğer hususlar,
- Görüşün şartlı olması durumunda denetçi raporunun biçimi ve içeriği,
- İşlevi yönetişimden sorumlu olanlarla iletişimidir (İ.Ü SEM, 2013:83)

Olumlu görüşü değiştirmenin koşulları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:



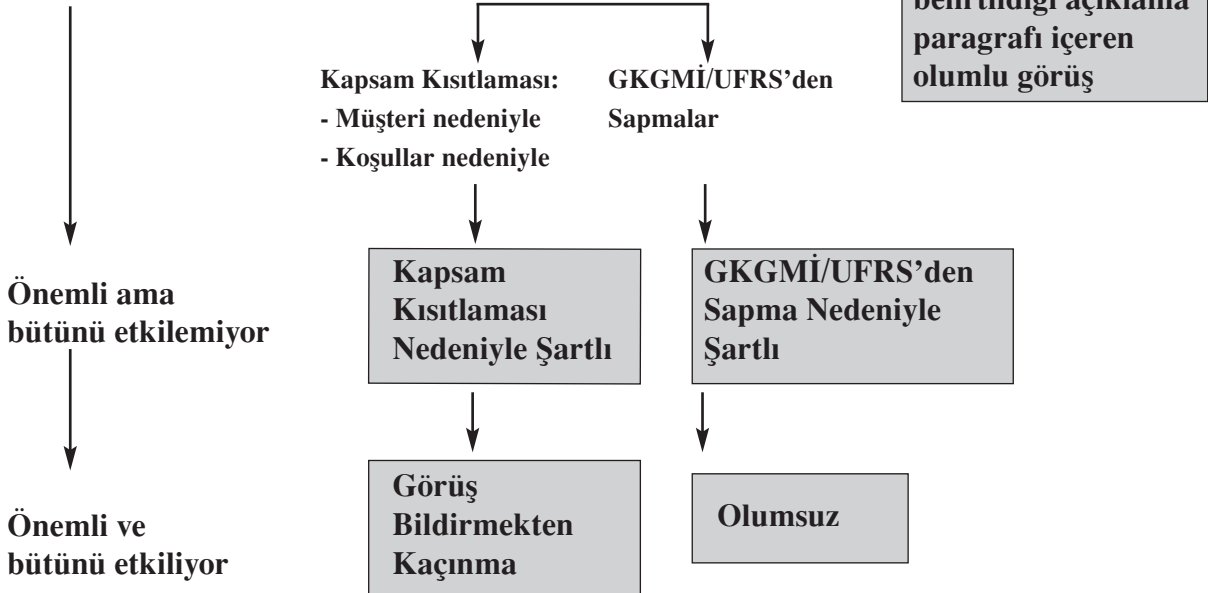
Kaynak: İ.Ü. SEM Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Bağımsız Denetçilik Eğitim Programı, Denetim Standartları Eğitimi Kitabı, s. 84

Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri:

- Olumsuz
- Şartlı
- Görüş bildirmekten kaçınma

Olumlu görüş dışındaki bağımsız denetçi görüş türleri, önemlilik düzeyi ve finansal tabloların bütününe etkisi açısından aşağıdaki şemada gösterilmiştir.

**Önemlilik Düzeyi ve
Finansal Tabloların
Bütününe Etkisi**
Önemsiz



Kaynak: İ.Ü. SEM Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Bağımsız Denetçilik Eğitim Programı, Denetim Standartları Eğitimi Kitabı, s. 85

3.1.3. “ISA-706: Bağımsız Denetçi Raporundaki Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları

Bu standart denetçi raporunda iletilecek ilave bilgileri ele alır. Bu tür ilave bilgiler denetçinin,

- Kullanıcıların finansal tabloları anlamalarına temel teşkil edecek derecede önem arz eden konulara dikkatlerinin çekilmesi; ya da
- Kullanıcıların denetim, denetçinin sorumlulukları ya da denetim raporunu anlamalarına temel teşkil edecek derecede önem arz eden konulara dikkatlerinin çekilmesini gerekli görmesi halinde söz konusudur.

Başlıklar,

- Denetim raporunda esas konu paragraflarının vurgulanması,
- Denetim raporunda diğer hususlara ilişkin paragraflar,
- Görevi yönetim olanlarla iletişimidir.

Açıklama paragrafı gerektiren konu, önemli ve finansal tablo kullanıcılarının finansal tabloları anlaması için temel olan bir konudur.

Açıklama paragrafı gerektiren durumlara örnekler:

- Gelecekte sonuçlanacak istisnai bir hukuk davası veya yasal düzenleme ile ilgili belirsizlikler,
- Finansal tabloları bir bütün olarak etkileyen ve erken uygulamasına izin verilmiş olan yeni bir muhasebe standardının yürürlük tarihinden önce erken uygulanması.
- Önemli bir afetin (deprem, sel vs.) meydana gelmesi ve sonuçlarının halen işletmenin faaliyetleri üzerinde etkisi olması.

Açıklama paragrafı denetçinin *görüşünü etkilemez* çünkü açıklanan konu eğer finansal tablolarda

uygun şekilde sunulduysa veya açıklandıysa denetim raporunda yer alabilir.

Diğer konuların belirtildiği açıklama paragrafı *denetçinin görüşünü etkilemez* çünkü açıklanan konu finansal tablolarda sunulması veya açıklanması gereken unsurlardan değildir. Açıklama paragrafında yer alan husus, finansal tablolarda uygun bir şekilde açıklanmış ve sunulmuş olmasına rağmen, önemli ve finansal tabloların anlaşılması açısından kullanıcılar için temel olan bir konudur.

- Açıklama paragrafı, denetim raporunda görüş paragrafının hemen sonrasında ve “Açıklama Paragrafı” başlığı ile yer alır.

- Belirtilen konuya ilişkin kaynak paragrafta açık bir şekilde yer alır. Konuyla ilgili açıklamaların finansal tabloların hangi bölümünde yer aldığı da belirtilir.

- Denetçi, açıklanan paragraf nedeniyle denetçi görüşünün değişmediğini belirtmelidir (İ.Ü SEM, 2013:86)

3.1.4. “ISA-710: Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

Denetim raporlaması ile ilgili iki yaklaşım bulunmaktadır;

- Karşılaştırmalı finansal tablolar söz konusu ise denetim görüşü finansal tabloların sunulduğu tüm dönemleri kapsamına alır.
- İlişkili hesaplarda ise denetim görüşü sadece cari dönemi kapsamına alır.

Bu standart finansal tablolarda karşılaştırmalı bilgilere yer verilmesine ilişkin denetçi sorumluluklarını irdeler. Standardın ana başlıkları, bu konudaki denetim teknikleri ve denetim raporlaması olup standardın ekinde denetim raporu örneklerine yer verilmiştir.

Karşılaştırmalı Finansal Tabloların Denetimi ile ilgili bazı özel durumları şöyle özetleyebiliriz:

a) Cari dönemin denetimi esnasında geçmiş dönem finansal tabloları ile ilgili görüş veriliyorsa ve denetçinin geçmiş dönemle ilgili olarak cari dönemdeki görüşü geçmiş dönemden farklı ise denetçinin bu farklılığın sebebini açıklama paragrafında belirtmesi gerekir.

b) Geçmiş dönem finansal tabloları başka bir denetçi tarafından denetlenmişse, denetçinin cari dönemle ilgili görüşüne ek olarak açıklama paragrafında aşağıdakileri belirtmelidir.

- geçmiş dönem denetiminin başka bir denetçi tarafından yapıldığını,

- önceki denetçi tarafından verilen görüşün tipini ve görüş şartlı ise sebeplerini ve

- raporun tarihini.

c) Geçmiş dönem finansal tabloları denetlenmemişse, denetçinin karşılaştırmalı finansal tabloların denetlenmediğini açıklama paragrafında belirtmesi gerekmektedir. Fakat bu açıklama denetçiyi açılış bakiyelerinin önemli düzeyde hata içermediği ile ilgili yeterli sayıda ve uygun kanıt toplama sorumluluğundan kurtarmaz (İ.Ü SEM, 2013:88)

4. YENİ DENETÇİ RAPORLARI

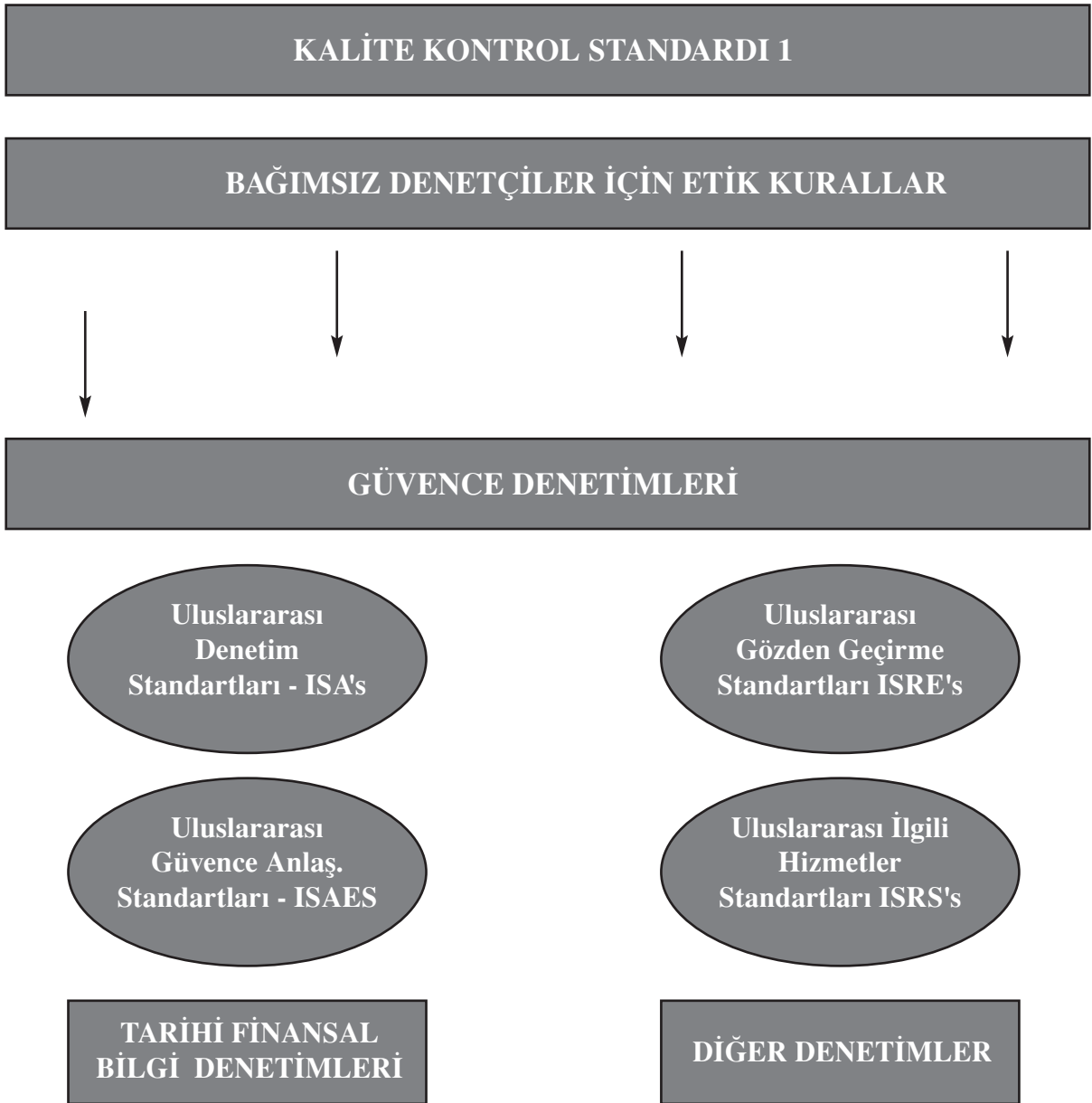
Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunca belirlenmekte ve yayınlanmaktadır. Mart 1978 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) kurulmuştur. Daha önce

Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) olarak biliniyordu. 1991 yılında, IAPC denetim rehberi “Uluslararası Denetim Standartları” olarak yeniden adlandırıldı. 2002 yılında ise Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) olarak adlandırıldı. 2003 yılında kurul açıklık projesi diye adlandırılan bir projeye başladı. Uluslararası Denetim Standartları, ‘Açıklık Projesi’ neticesinde önemli bir değişim süreci geçirmiştir. Bu proje her standartta yer alan kesin hükümlerin ve içerdikleri her kelimenin statüsünün daha açık ve anlaşılır hale getirilmesi için tasarlanmıştır (www.aicpa.org).

Bu kurulunun amacı “bağımsız olarak ve kendi yetkisi altında, denetim, gözden geçirme, diğer güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmetler alanında yüksek kaliteli standart oluşturmak ve ulusal standartlar ile uluslararası standartların yaklaşmasının sağlamak suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.” Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde kurulmuş ve federasyonun bir alt kurulu olarak çalışmaktadır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, IFAC Kamu Çıkarı Gözetim Kurulu’nun gözetimine tabidir.

Raporlama ile ilgili yeni standartlar **15 ARALIK 2016** tarihinde veya sonrasında sona eren dönemler için hazırlanan finansal tabloların denetiminde yeni denetçi raporları geçerli olacaktır (PwC, 2015:3)

Bağımsız denetim standartlarının genel çerçeve olarak şematik gösterimi aşağıdaki gibidir:



4.1. MEVCUT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLAMASI

Bağımsız denetçi incelediği konu ile ilgili bilgi hakkında bir bağımsız denetim raporu yazarak ulaştığı sonucu ve elde ettiği güvenceyi açıklar ve risk odaklı denetimde son aşama olan raporlama aşaması tamamlanmış olur. Doğrudan raporlama

ile bağımsız denetçi, sözleşmesinde uygulayıcının vardığı sonuç doğrudan konu ve ölçütler bakımından kaleme alınır. Mevcut denetim raporundaki olumlu görüşe ilişkin sonuç kısmı aşağıdaki gibidir:

“Görüştüümüze göre finansal tablolar, ABC Şirketinin 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.”

4.2. DENETÇİ RAPORLARINDA DEĞİŞİM NEDEN GEREKLİ?

15 ARALIK 2016 tarihinde veya sonrasında sona erecek dönemler için hazırlanacak finansal tabloların denetim raporlarında geçerli olacak değişimlere neden olan faktörler aşağıda maddeler halinde özetlenmiştir. Günümüzde Finansal Raporlamanın;

- Daha karmaşık ve detaylı olması,
- Sübjektif yargı içeren alanların çok fazla olması,
- Daha fazla nitel açıklamaların olması ve dolayısı ile işletme içi ve işletme dışı ilgiler işletme ile ilgili daha fazla bilgi edinmek istemektedirler ve işletme ile ilgili daha fazla bilgilenmek istemektedirler.

2000-2002’li yıllarda yaşanan finansal ve muhasebe skandalları ve global finansal kriz denetim kalitesini, denetimin ürettiği değeri ve denetimin ihtiyaca uygunluğunun / ilgililiğinin (relevance) daha fazla tartışılmasına neden olmuş ve başta yatırımcılar ve finansal analistler olmak üzere tüm işletme ve işletme dışı kullanıcılar bağımsız denetçilerden daha fazla bilgi talep etmeye başlamışlardır.

Bağımsız denetçinin görev ve sorumlulukları üzerine, denetim raporlarını kullanıcılarının ve bağımsız denetçilerin kanaatleri arasındaki fark ve daha çok denetimin niteliği (kapsam, amaçları ve yapısal sınırlamaları gibi) üzerine yanlış anlamadan kaynaklanması denetim raporları beklentiler açığı, farklılığını (expectations gap) ve denetim raporu kullanıcısının karar alabilmek için ihtiyacı olduğuna inandığı bilgi ile mevcut

olan erişime açık olan bilgi arasındaki fark bilgi açıklığını (information gap) oluşturmaktadır.

Özetle kullanıcılar açısından denetçi raporları denetlenen işletme açısından önemli görülmekte değer (value) ifade etmekte ; ancak daha fazla bilgi sağlayıcı ve denetlenen işletme ve finansal tabloların denetimi hakkında daha faydalı (useful) ve daha fazla ihtiyaca uygun (relevance) olması talep edilmektedir.

4.3. YENİ DENETÇİ RAPORLARINDAN BEKLENEN FAYDALAR

Yeni bağımsız denetim raporundan beklenen faydaları, finansal tablo denetimlerine olan güveni artırmak açısından aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

- Yürütülen denetim hakkında daha fazla şeffaflık sağlanması,
- Denetlenen ve denetleyen ile daha fazla karşılıklı iletişim içinde olunması,
- Finansal tablo dipnotlarına daha fazla odaklanma/önem verme,
- Denetçinin dikkatini raporlanan hususlara yoğunlaştırarak daha fazla mesleki şüphecilik sağlanması
- Raporda daha fazla işletmeye özgü bilgi sağlanması,
- Denetimin kalitesinde artma ve denetim kalitesine yönelik kullanıcı algısında artma,
- Yatırımcıların dikkatini finansal tablolarda yer alan önemli yönetim muhakemelerine ve denetçinin ele aldığı önemli hususlara çekerek işletmeyi ve finansal tabloları daha iyi anlamalarını sağlamak,
- Kullanıcıların yönetim ve üst yönetimle olan görüşmelerine zemin kazandırmaktır(Şirin, 2015)

4.4. REVİZE EDİLEN VEYA YENİ OLUŞTURULAN ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

Yeni denetçi raporlarında yapılacak değişiklikler kapsamında, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunca (IAASB) tarafından ilgili standartlarda yapılan değişiklikler aşağıdaki hali ile belirtilmiştir:

- *Kilit Denetim Konularının*, denetçi raporunda bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenleyen yeni bir standart olan, *ISA/BDS 701 (Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report)*

- Format ve içerik yönünden *ISA/BDS 700 (Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements)*

- İşletmenin Sürekliliği ile ilgili (*ISA 570 Revised - Going Concern*)

- ISA/BDS 705 (revize) Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi; (*ISA 705 Revised - Modification To The Opinion In The Independent Auditor's Report*)

- ISA/BDS 706 (revize) Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları; (*ISA 706 Revised - Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*)

- ISA/BDS 260 (revize) Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim; (*ISA 260 Revised - Communication With Those Charged With Governance*)

- ISA/BDS 720'de (Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları) revizyon; (*ISA 720 Revised - The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information and Related Conforming Amendments*)

Bu kapsamda revize edilen ve yeni oluşturulan bağımsız denetim standartları, ISA/BDS 210 , 220, 230, 510, 540, 580, 600 ve 710'dir.

4.5. KİLİT DENETİM KONULARI

ISA/BDS 701, denetçi raporunda bildirilen Kilit Denetim Konularına (KDK) 'larına ilişkin açıklama yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Böylelikle, bu açıklamada işletmenin ve yürütülen denetimin durum ve şartlarının yansıtılarak yatırımcılara ve diğer denetçi raporu kullanıcılarına (kullanıcılar) ihtiyaca uygun/ilgili ve anlaşılabilir bilgi sağlanması amaçlanmıştır. Bu sebeple, denetçi raporunda bildirilen KDK 'ların sayısının, ele alınan konuların seçiminin ve ne şekilde açıklanacağına ilişkin işletme ve yürütülen denetim açısından farklılık göstermesi beklenmektedir. (www.kgk.gov.tr)

Kilit Denetim Konuları, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde mesleki muhakememize göre en çok önem arz eden konulardır. Bu konular, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin yürütülen denetim çerçevesinde ve bu tablolara ilişkin görüş oluşturulurken ele alınmıştır ve tarafımızca bu konulara ilişkin ayrı bir görüş bildirilmemektedir. Denetçinin, raporunda KDK 'ları bildirmesiyle;

-Finansal tablolar hakkında görüş oluşturulurken denetçinin ilgili konuyu uygun bir şekilde çözüme kavuşturmadığını ima etmediğinin ve

-Finansal tabloların ilgili unsurlarına yönelik ayrı bir görüş içerdiğini veya bu unsurlara ilişkin ayrı bir görüş bildirildiğini ima etmediğinin

kullanıcılar tarafından anlaşılması büyük önem arz etmektedir. Bu sebeple, standartlaşmış bir ifadeye sahip olmasına rağmen bu giriş cümlesinin zorunlu kılınmasıyla, yeni KDK kavramının anlaşılmasına yönelik uygun bir çerçevenin oluşturulması amaçlanmıştır (PwC, 2015:4).

KDK'ları;

-Denetçinin mesleki muhakemesine göre cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. (Raporun İletişimsel Değerini Artırmak)

-KDK; üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından belirlenir. Böylelikle yapılan bildirimler ve kurulan iletişimlerde konusunda daha fazla şeffaflık sağlanması amaçlanmaktadır.

KDK'ları

- İşletmeye özgü olması,
- Finansal tablo açıklamalarının yerine ikame edilmiş değildir,
- Genel ve standartlaşmış/kalıp ifadelerden uzak olması amaçlanmaktadır,
- Uygulanan denetim prosedürlerini detaylı bir şekilde sıralamak anlamsız olabilmektedir,
- Meselenin denetim sırasında çözülemediğini ima etmemelidir,
- Şartlı görüş algısı oluşturmamalı,
- Kilit Denetim Konularına ilişkin uzun listelerden kaçınılmalı ve
- Ayrıca ilgili konuya ilişkin ayrı bir görüş verildiği çıkarılmamalıdır. KDK örneklerine aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir (SAICA, 2015:7)
- Ciddi riskli görülen veya önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu alanlar,
- Önemli yargı içeren alanlar (karmaşık muhasebe tahminleri)
- Denetim sırasında karşılaşılan önemli zorluklara ilişkin hususlar
- Önemli işlem ve olayların etkisi (ilişkili taraf veya olağandışı gerçekleşen işlemler gibi)

- Denetçinin planlanan yaklaşımında önemli değişikliklere neden olan konular

Yürtülen denetim şartlarına göre denetlenen işletme bağlamında denetçinin raporlamasını gerekli gördüğü konular KDK olmalıdır.

Bağısız denetçi KDK'larını belirlerken aşağıdaki ifade edilen hususları göz önünde bulundurmak zorundadır:

- Konunun finansal tablo kullanıcıları açısından önemi ve finansal tablolar açısından önemliliği,
- Konuya ilişkin muhasebe politikalarının niteliği,
- Varsa konuyla ilgili yanlışlıkların nitel ve nicel özellikleri/önemliliği
- Konuyu denetimde ele almak için gereken çaba, özel beceri ve uzmanlık gereksinimi, ihtiyaç duyulan danışma hizmetinin boyutu,
- Üst yönetimle yapılan iletişimlerin kapsamı ve boyutu,
- Uygulanan denetim prosedürlerinin zorluğu ve
- Konuyla ilgili varsa iç kontrol eksikliğinin önemi.

Denetçi, borsada işlem gören işletmelerin denetiminde, Düzenleyici Kurum tarafından belirlenen işletmelerin denetiminde, ilgili mevzuat tarafından bildirimi zorunlu kılınan denetimlerde ve ihtiyari olarak veya yönetimim ya da üst yönetimden sorumlu olanların isteği üzerine diğer denetimlerde KDK'ları belirlemek zorunda olacaklardır. Görüş bildirmekten kaçınma raporlarında da denetçinin kilit denetim konularını denetçi raporunda bildirmesi gerekmektedir (Hawkamah, 2015:3)

Denetçi KDK'larını, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular, önemli ölçüde dikkatini vermesini gerektiren konular ve denetimdeki en çok önem arz eden konular arasından seçeceklerdir.

4.6. YENİ DENETÇİ RAPORUNDA İŞLETME SÜREKLİLİĞİ

İşletme sürekliliğine ilişkin yeni denetçi raporunda yönetimin ve denetçinin sorumluluklarına yönelik daha net açıklamalar yer alacaktır. İşletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizliğin belirlenmesi durumunda denetçi raporunda “ İşletmenin Sürekliliği ile ilgili Önemli Belirsizlik “ başlığı altında ayrı bir bölüm açılacaktır. İşletmenin sürekliliğine yönelik finansal tablo açıklamalarının daha fazla sorgulanmasına yönelik yeni yükümlülükler ilgili standartta yayınlanmıştır. İşletmenin sürekliliği ile ilgili olarak, denetçi raporunda; yönetimin ve denetçinin İşletmenin Sürekliliğine yönelik Sorumluluklarına ilişkin daha fazla açıklamalara yer verilecektir (European Commission, 2011:8)

Yeni denetçi raporunda, 1) İşletmenin Sürekliliği varsayımını kullanmak denetçi açısından uygun değilse fakat bu varsayımı yönetim kullanmış ise, denetçi olumsuz görüş verecek ve durumun olumsuz görüşün dayanağını açıklama paragrafında açıklayacaktır. 2) İşletme sürekliliğine yönelik önemli bir belirsizliğin mevcudiyeti durumunda; denetçi açısından işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmak uygunsa ve finansal tablo dipnotlarında yeterli açıklama yapılmış ise denetçi görüşünü olumlu görüş olarak verecek ve “İşletmenin Sürekliliği ile ilgili Önemli Belirsizlik” başlığı altında ilgili belirsizlik açıklanacak ve ilgili finansal tablo dipnotuna referans verilecektir. 3) İşletme sürekliliğine ilişkin olarak önemli bir belirsizliğin mevcudiyeti durumunda; işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmak uygunsa ve finansal tablo dipnotlarında yeterli açıklama *yapılmamışsa*, olumsuz veya şartlı görüş ve durumun olumsuz (şartlı) görüşün dayanağı paragrafında açıklanması gerekecektir. Ayrıca yeni denetim raporunda; İşletmenin sürekliliğine ilişkin belirlenen önemli bir belirsizlik KDK olarak nitelendirilebilse bile “İşletmenin Sürekliliği ile ilgili Önemli Belirsizlik” başlığı altında ayrıca

denetçi raporunda gösterilecektir (Revised ISA 570:6-7)

4.7. YENİ DENETÇİ RAPORUNDA DİĞER ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER

Yeni denetçi raporunda yapılacak değişikliklerin 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. Diğer önemli değişiklikler;

- 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)

5. SONUÇ

Değişim hayatın vazgeçilmezidir. İşletme dünyasında da değişen şart ve gelişmelere uyum sağlamak gerekmektedir. Bağımsız denetim raporları finansal raporlama dünyasının yeni gereksinimleri kapsamında yenilenmekte ve değişmektedir. Her değişim ve yenilik bazı özverileri de beraberinde getirmekte ve sancılar içermektedir. Statükoya alışmak ve bağımlılık, yeni maliyetler çıkaracağı endişesi değişimlere karşı hep direnç yaratır. Ancak değişimler ilgili tarafları değişimin faydaları izah edilerek ikna etmek suretiyle başarıya ulaşabilir. Bağımsız denetim raporları da global düzeyde finansal tablo okuyucularının gereksinimlerini tam olarak karşılayamadığı için bir değişim ve yenilenme sürecine girmiştir. En kısa ifadeyle bu değişimin nedeni denetimden

beklenen kalitenin artması ve daha şeffaf bir denetim ortamı sağlanmasıdır. Yeni denetim raporunda işletmenin sürekliliği varsayımı daha da ön plana çıkmakta, denetlenen ve denetleyen ile daha fazla karşılıklı iletişim içinde olunması sağlanırken, finansal tablo dipnotlarına daha fazla odaklanılmakta, mesleki şüphecilikte yoğunlaşma ön plana çıkarken, kilit denetim alanları değerlendirilmektedir. Yeni denetim raporlamasının uluslararası düzeyde olduğu gibi Ülkemizde

de zaman içinde benimseneceği, geçiş sürecinde başta KGGK olmak üzere, SPK, BDDK gibi ilgili düzenleyici otoritelerle birlikte meslek kuruluşu TÜRMOB'un eğitimlerle konuyu gündeme taşıması, akademik dünyanın da bu konuda bilimsel toplantı ve araştırmalarla bu geçiş sürecinin sancılarını azaltması ve sağlıklı bir yeni bağımsız denetim raporlamasına geçişin sağlanması beklenilmektedir.

KAYNAKÇA

- European Commission, "Summary of Responses Green Paper Audit Policy: Lessons From The Crisis" 2011
- Hawkamah, The Institute For Corporate Governance; Recent Developments in Auditing: The Importance of Audit Quality and Auditor Reporting, 2015
- İ.Ü Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, "Denetim Standartları Eğitimi" Ders Notları, 2014
- PwC; "Delivering the value of the audit New insightful audit reports" 2015
- Revised ISA 570- Going Concern
- SAICA, The South African Institute of Chartered Accountants;" The New Auditor's Report, A SAICA /JSE Panel Discussion; (31 March 2015)
- Sakinç S., "Kamu Yönetimlerinde Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu, Kavramsal Açıklamalar", Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu, Bildiri, İzmir.,2011
- Sayar A.R Zafer, "Bağımsız Denetimin Kamu Gözetiminde Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneği", Genişletilmiş İkinci Baskı, TÜRMÖB Yayınları, Yayın No:451, ISBN:978-605-86200-2-5 Yayıncı: MU-DEN A.Ş, Ankara, Mayıs 2013, Yayımlanmış Eser.
- Sayar A.R Zafer & Alp A, Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Bağımsız Denetim ve Muhasebe-Denetim Mesleğinin Rolü: Sermaye Piyasaları Açısından Bir Değerlendirme, İktisat İşletme ve Finans Dergisi, Cilt: 23 Sayı: (267), 2008:70-88, JEL Sınıflaması: G 14, M 41, M 42, Haziran 2008.
- Söyler İ., Çolak M." Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama, Maliye Dergisi, Sayı 162, Ocak -Haziran 2012
- Şirin M.; " Yeni Denetçi Raporlar", KGK Sunumları.2015
- http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/bds701_örnekler.pdf erişim tarihi: 14.02.2016