



UDS 701 KAPSAMINDA DENETİMDE TESPİT EDİLEN KİLİT BULGULARIN FİNANSAL BİLGİ KULLANICILARINA SUNULMASI

Ali Altuğ BİÇER*
Selin EROL**

Öz

Denetçi raporu denetim sürecinin sonuçlarının direkt sunulduğu en bağımsız mecradır. Tarafsız, şeffaf ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın giderek artması, denetim standartlarının gerek denetçinin sorumlulukları gerekse görüş oluşturulması yönünde yenilenmesini gerektirmiştir. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)'nin 2006 yılında ajandasına alarak başlattığı çalışmalar sonuçlanmış ve 15.12.2016 itibarıyla yeni ve gözden geçirilmiş raporlama standartlarının yürürlüğe konulması yönünde karar alınmıştır. IAASB'nin bu süreçte yaptığı araştırmalar kullanıcıların denetçi raporunun sadece finansal tabloların ilgili standartlara olan uyum derecesini ifade eden görüş paragrafını okuduklarını ortaya koymuştur. Paydaşlar, IAASB'nin denetçi raporunun yeniden ele alınması kapsamındaki çalışmalarında, kendileri için daha kullanılabilir bilgi içeren ve daha bilgilendirici denetçi raporlarına olan ihtiyacını özellikle dile getirmiştir. Yeni raporlama standartları denetçi raporunda yer verilen kilit bulgular paragrafı ile denetçi raporunun okuyucularına işletme hakkında detaylı bilgiler vermekten ziyade gerçekleştirilen denetim süreci hakkında detaylı bilgi sunmayı amaçlamaktadır. Bu çalışmanın amacı UDS 701 çerçevesinde, yeni ve gözden geçirilmiş raporlama standartlarında yer alan kilit denetim bulgularının belirlenmesinden ve bu kapsamda açıklanacak uygun bilgilerin raporlanmasına kadar ki mesleki yargı sürecinin ortaya konulmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Denetçi Raporu, UDS 701, Kilit Denetim Bulguları

¹ * İstanbul Ticaret Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, Yrd. Doç. Dr.

¹ ** SMMM

COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IDENTIFIED DURING AUDIT PROCESS TO FINANCIAL INFORMATION USERS IN ACCORDANCE WITH ISA 701

Abstract

Auditor's report is the key attainable communicating the outcomes of the audit process in the most independent way. The increased need of objective, transparent and reliable information brings up the necessity to revise the auditing standards in the context of auditor's responsibilities and opinion. This subject, which had been on International Auditing and Assurance Standards Board's agenda since 2006 and worked on since, have resulted and new and revised reporting standards decided to be effective as of 15.12.2016. International Auditing and Assurance Standards Board's inquiries conducted during this process concludes that auditors' report users only focus on the paragraph that express the compliance of the financial statements to relevant standards. Stakeholders have asked for a more informative report, especially for auditors to provide more relevant information to users. Thus, with the key audit matters paragraph in the report brought by new revised standards, auditors particularly will be able to give information about the audit process itself on the auditors' report, instead of giving detailed information about entity. The aim of this study is to present the auditors' professional judgement process from determining the key audit matters up to the reporting of information that needs to be explained on this context according to the new and revised reporting standards in the context of ISA 701.

Keywords: Auditor's Report, ISA 701, Key Audit Matters

I. GİRİŞ

Denetçi raporu, finansal bilgi kullanıcıları için uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine olan uyum derecesi hakkında görüşe yer veren, finansal verilerin nasıl işlendiğine dair yeterli bilgisi/uzmanlığı olmayan paydaşlarca ise "sadece" görüş tiplerinin farklılaştığı, pek çok şirket için birbirinin aynısı söylemler içermekten öteye gitmeyen bir iletişim aracı olarak algılanmaktadır. Çalışmanın konusu olan ve 15.12.2016 tarihinde yürürlüğe girecek olan Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 701 ile denetçi raporu, denetçinin başta yatırımcılara ve diğer tüm finansal tablo kullanıcılarına denetimin neticesi hakkında bilgi vermesinin yanı sıra denetim süreci hakkında da ayrıntılı bilgi verebileceği tek direkt iletişim yolu olacaktır [1]. Yapılan çalışmalar, her ne kadar ülkemiz yazınında açıklama paragrafı içeren denetçi görüşüne fazla yer verilmese de, yatırımcıların yatırım kararlarında denetçi raporunda yer alan bu paragrafları da dikkate alıyor olduklarını ortaya koymaktadır [2]. Bu durum denetçi raporunun standartlıktan uzak ve işletmelere özgü bilgi içermesi gerekliliğinin bir göstergesidir.

Finansal tablo kullanıcılarının, denetçilerin daha şeffaf olması ve denetçi raporlarında işletme ve sözleşme özelinde açıklayıcı bilgi yer alması yönündeki talepleri, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ve Kamu Gözetim Kurulu'nun (PCAOB) 2013

yılında denetim standartlarını gözden geçirmesi ile sonuçlanmıştır [3]. Nitekim 2015 yılında IAASB tarafından, yeni bir standart olan UDS 701 “Denetçi Raporunda Kilit Denetim Bulgularının Sunulması” standardı yayınlanmış, bununla birlikte birçok standartta ^{1*} köklü değişiklikler yapılmıştır [1].

II. DENETİMDE BEKLENTİ AÇIĞI

Teknolojinin gelişmesi ve üst yönetim tarafından gerçekleştirilen hilelerin saklanabilir olması nedeniyle hilenin tespit edilmesi gitgide zorlaşmaktadır. Bağımsız denetçinin, hilenin tespit edilmesi konusundaki rolü üzerinde ise ortak bir görüşe hâlâ ulaşılamamıştır. Bu zorluğa ilişkin önemli bir diğer husus da, denetçilerin hilenin tespit edilmesine ve engellenmesine yönelik düzenlemeleri uygulayabilmelerinin, işletmelerde sürekli olarak hazır bulunmalarını gerektirmesidir [4]. Diğer taraftan finansal tablo kullanıcılarının temel beklentisi denetlenen finansal tabloların hile içermeyecek şekilde değerlendirildiği, aksi takdirde bağımsız denetimin yararlı olmayacağı yönündedir [5]. Finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetimden beklentileri ile denetçilerin denetime ilişkin sorumlulukları arasındaki bu görüş ayrılığı, “beklenti açığı” olarak ifade edilmektedir [5]. Bu bağlamda denetçiler denetimin doğasından kaynaklanan zaman ve maliyet kısıtı nedeniyle hilenin tespit edilmesinin kendi sorumlulukları olmaması gerektiği görüşündedir [6].

IFAC tarafından yeni raporlama standartları olarak adlandırılan ve birçok standartta gözden geçirme ve ilavelerin yapıldığı değişikliklerin finansal tablo kullanıcılarının denetimin kalitesine ilişkin algılarının olumlu yönde etkilemesi beklenmektedir. Gerek örnekleme yönteminin kullanılıyor olması gerekse muhasebe tahminlerinin öneminin gitgide artması denetçinin çalışmasının ve raporlamaya ilişkin sorumluluğunun kapsamını genişletmesini zorunlu kılmıştır. Bunun yanında, denetçinin mesleki yargısı ile değerlendirdiği bazı hesap veya açıklamalara ilişkin kilit bulgulara denetçi raporunda yer vermesinin beklenti açığını arttıracığı yönünde görüşler de mevcuttur. Nitekim yapılan çalışmalar, denetçinin farklı hesap kalemlerine ilişkin kilit denetim bulgularına yer verdiği raporlarda finansal tablo kullanıcılarının güvence seviyesine olumsuz yönde etki ettiği sonucuna varılmıştır. Bu durum günümüz finansal tablolarının karmaşık bir yapıya sahip olması sebebiyle finansal tablo kullanıcılarının denetimin kalitesi yönündeki algısının da azalmasına yol açabilecektir. Bu sebeple denetçinin denetçi raporunda sunacağı kilit denetim bulgularını, nitel kıstasları da değerlendirerek, beklenti açığını azaltmaya yönelik seçmesi gerekecektir [3]. Yerli ve yabancı birçok kaynakta “standart olumlu görüş” şeklinde anılan görüşün kullanıcı ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde yenilenmesini gerektiren, diğer bir deyişle görüşün yargı temelli karar oluşturma çerçevesinin ön plana çıktığı bir dönem gelmektedir. Bu sebeple çalışmada “kilit denetim konuları” yerine “kilit denetim bulguları” ifadesinin kullanılması tercih edilmiştir.

¹ * bkz. <http://www.iaasb.org/new-auditors-report>

Nitekim, gerek yeni bir standardın yayınlanmasını ortaya çıkaran gelişmeler, gerekse standardın içeriği incelendiğinde yukarıda sözü geçen yargı temelli karar oluşturma çerçevesinin ön plana çıktığı ve yer verilecek kilit denetim bulgularının bu çerçeve kapsamında değerlendirilmesi gerekeceği açıktır. Dolayısıyla bu hususlar denetçinin raporunda sunacağı önemli konulardan ziyade denetçinin dikkatle mesleki yargı süzgecinden geçirerek sunması gereken değerlendirilmiş bilgiden oluşmaktadır.

III. UDS 701 DENETÇİ RAPORUNDA KİLİT DENETİM BULGULARININ SUNULMASI

Finansal tablo kullanıcıları, finansal tablolara ilişkin denetçi görüşünün önemli olmasının yanında, denetim esnasında elde edilen işletmelere özgü bilgilerin de denetçi raporunda yer alması gerektiği hususunu gündeme getirmiştir. IAASB tarafından yayınlanan UDS 701 “Denetçi Raporunda Kilit Denetim Bulgularının Sunulması” standardı, finansal tablo kullanıcılarının bu isteğini karşılamak amacıyla hazırlanmıştır [7].

Denetçi raporunda açıklanması uygun görülen kilit denetim bulguları, üst yönetimden sorumlu olanlarla yapılan iletişim esnasında görüşülen, cari döneme ait finansal tablolar için önem taşıyan hususlar arasından, denetçinin mesleki yargısına dayanarak seçilir [7].

Yasa ve diğer düzenlemelerde açıkça belirtilmediği durumlarda, denetçinin **Kilit Denetim Bulguları** başlığı altında ayrı bir bölüm olarak aşağıdaki paragrafı denetçi raporuna eklemesi gerekmektedir [7]:

Kilit Denetim Bulguları

Kilit denetim bulguları, mesleki yargımıza göre, cari dönem finansal tablolarının denetiminde en çok önem taşıyan hususları içermektedir. Bu bulgular bir bütün olarak finansal tabloların denetimi ve görüşümüzün oluşturulması kapsamında ele alınmıştır. Bu bulgular üzerinde ayrı bir denetim görüşü sunmamaktayız.

Bu paragraf ile finansal tablo kullanıcıları tarafından aşağıdaki hususların anlaşılmasının önüne geçilmesi hedeflenmiştir [7]:

- Bahsedilen kilit denetim bulgularının, finansal tablolara ilişkin denetçi görüşü oluşturulurken denetçi tarafından uygun olarak çözülememiş olması ve
- Finansal tablolara ilişkin denetçi görüşünden bağımsız olarak finansal tabloların farklı unsurları üzerinde ayrı bir denetçi görüşünün temsil veya ima edilmesi

Buna ek olarak, denetçi raporunda denetim firmasının sorumluluklarına ayrılmış bölümde, kilit denetim bulguları ile ilgili olarak aşağıdaki paragrafın yer alması gereklidir [7]:

Yönetimden sorumlu olanlarla görüşülen önemli hususlar arasından, cari dönem finansal tablolarının denetimi açısından en çok önem taşıyanları, dolayısı ile kilit denetim

bulgularını tespit etmiş bulunuyoruz. Kanun veya diğer yasal düzenlemeler bu bulguların halka açık olarak belirtilmesini engellemediği müddetçe veya bu bulguları açıklamanın neden olabileceği olumsuz sonuçların kamusal faydadan daha fazla olması sebebiyle tarafımızca açıklanmaması gerektiğine karar verilmesi haricinde, denetçi raporunda söz konusu bulguları açıklamaktayız.

III.1. Denetçi Raporunda Kilit Denetim Bulgularının Açıklanmasının Faydaları

Denetçi raporu, denetim sürecinin sonuçları hakkında finansal tablo kullanıcılarının bilgi sahibi olmasını sağlayan en önemli iletişim yoludur. Bu nedenle, finansal tabloları ilgilendiren, üst yönetim veya denetçinin sübjektif yargısına göre önem arz eden hususların da denetçi raporunda belirtilmesi ihtiyacı doğmuştur [8].

Elbette kilit denetim bulgularının denetçi raporunda belirtilmesi, denetçinin UDS'lere uygun olarak risk değerlendirmesi yapması, denetim prosedürlerini tespit edilen risklere yönelik oluşturması ve uygulaması, elde ettiği denetim kanıtlarına dayanarak görüşünü oluşturması gibi esas sorumluluklarını değiştirmemektedir. Yönetimden sorumlu olanların da, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi ile uyumlu olarak finansal tabloların hazırlanması ve sunumu hakkındaki sorumlulukları değişmemektedir. Aksine, kilit denetim bulgularının denetçi raporunda yer alması, denetçinin mesleki yargısına göre denetim sürecinde önemli bulduğu hususları vurgulaması amacı taşımaktadır. [8].

IAASB'nin görüşüne göre kilit denetim bulgularının denetçi raporunda yer almasının sağlayabileceği diğer faydalar [8]:

- Yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılması,
- Finansal tablolara ilişkin denetçinin dikkatini çekmiş hususlar üzerine yatırımcıların ve diğer finansal tablo kullanıcılarının odaklanmasının sağlanması,
- Kilit denetim bulgularının denetçi raporunda bildirilmesi, hedef kullanıcıların işletmeyle, denetlenmiş finansal tablolar veya yürütülen denetimle ilgili belirli hususlar hakkında yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla daha yakından bir ilişki kurmalarına dayanak da sağlayabilmesi,
- Denetçi ve denetim komitesi arasındaki iletişimin artırılması,
- Denetçinin dikkat eşliğini gözden geçirerek mesleki şüphecilüğünün denetim kalitesine dolaylı olarak etkisi olabilecek konularda artış sağlanması.

olarak sayılmıştır.

III.2. Denetçinin Kilit Denetim Bulgularını Belirlemesi

Finansal tablo kullanıcılarına uygun bilgi sunabilmesi amacıyla, kilit denetim bulgularının işletmeye ve gerçekleştirilen denetime özgü olması gerekmektedir. Bu nedenle, denetçilere kilit denetim bulgularını belirlemede yardımcı olabilmesi için UDS 701 yargı temelli karar oluşturma çerçevesi içermektedir. Bu çerçevenin kullanılması, denetçinin kilit denetim bulgularını daha işletmeye özgü, anlamlı ve kullanıcı ihtiyaçlarına uygun olarak oluşturmaya rehberlik edecektir [7].

UDS 701 gereğince, ilk etapta denetçinin yönetimden sorumlu olanlara bildirilen hususlar arasından denetçinin kayda değer dikkatini gerektiren bulguları belirler. Bu esnada aşağıdaki noktalara dikkat edilmesi gerekmektedir [7]:

- Önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu alanlar veya UDS 315 çerçevesinde belirlenmiş önemli riskler (bkz. UDS 315 ek.2)
- Muhasebe tahminlerindeki belirsizliklerin yüksek olduğu ve dolayısıyla yönetimin tahminlerini fazlasıyla içeren finansal tablo alanları ile ilgili denetçi yarguları
- Dönem içinde gerçekleşmiş önemli olay veya işlemlerin denetim üzerindeki etkisi

Denetçi, kayda değer dikkatini gerektiren bu hususları belirledikten sonra, bu hususlar arasından hangilerinin cari dönem finansal tablolarının denetimi üzerinde en çok öneme sahip olduğunu, dolayısı ile kilit denetim bulguları belirlemelidir [7].

III.3. Denetçi Raporunda Yer Verilen Kilit Denetim Bulgularının Detaylandırılması

Denetçi raporunda yer verilecek kilit denetim bulguları ile finansal tablo kullanıcılarına, bu bulguların neden denetim sürecinde önem taşıdığı ve nasıl ele alındığı ile ilgili kısa ve öz açıklama verilmesi hedeflenmektedir. Ancak verilecek bilginin ne kadar detay içereceği mesleki yargı ile belirlenebilecek ve her bir sözleşmenin durum ve koşullarına göre değişiklik gösterebilecektir. Bu esnekliğin sağlanması, kilit denetim bulguları paragrafında denetçilerin mümkün olduğunca işletmelere ve denetime özgü olması açısından önem taşımaktadır [9].

Kullanıcıların kilit denetim bulgularının önemini anlayabilmesi ve bu bulguların denetçi görüşü ile birlikte raporun diğer unsurları ile arasındaki bağlantıyı kavrayabilmesi için, denetçilerin fazla teknik ve meslekî terim kullanmaktan mümkün olduğunca kaçınması gerekmektedir. Kilit denetim bulgularına ilişkin açıklamalar denetlenen işletmeye özgü olmalı ve standartlaşmış teknik bir dil içermemelidir. Böylece denetim hakkında detaylı bilgi sahibi olma zorunluluğu bulunmayan finansal tablo kullanıcılarının da yapılan açıklamaları kavrayabilmeleri sağlanacaktır [9].

III.4. Kilit Denetim Bulgularının Sunum Sırası

Denetçi raporunda sunulan kilit denetim bulguları paragrafında yer alan her bir bulgunun hangi sıra ile verileceği denetçinin mesleki yargısına bağlıdır. Örneğin; kilit denetim bulguları denetçinin mesleki yargısına göre göreceli olarak önem sırasına bağlı olarak sunulabilir, veya ilgili bulguların finansal tablo dipnotlarında açıklanma sırasına bağlı kalınabilir. Her koşulda denetçinin her bir kilit denetim bulgusunu ayrı bir alt başlık olarak göstermesi gerekmektedir [7].

III.5. Denetim Kapsamında Kilit Denetim Bulgularının Ele Alınışı

Kilit denetim bulgularına ait açıklamalar, aynı zamanda denetçinin denetim esnasında ilgili konuyu nasıl ele aldığını da açıklamaya yöneliktir. Raporda yer verilecek açıklamanın ne kadar detaylı olacağı denetçinin yargısına bağlıdır. UDS 701 denetçinin,

- Değerlendirilmiş önemli yanlışlık riskine yönelik denetçi yaklaşımı,
- Uygulanan denetim prosedürlerinin kısa bir değerlendirmesi,
- Denetim prosedürleri neticesinde elde edilen bulgular,
- Ve konuyla alakalı diğer önemli hususlar

gibi unsurlardan bir ya da birkaç tanesinin denetçi raporunda yer verilen kilit denetim bulgularını açıklamak için kullanılabileceğini belirtmiştir. Eğer denetçi denetim prosedürlerinin neticesinde elde edilen bulguları kilit denetim bulgularını açıklamak için raporunda sunarsa, konu ile ilgili ayrı bir görüş verildiği izlenimini vermekten ve finansal tabloların tamamına ilişkin oluşturulan denetçi görüşü üzerinde kullanıcılarda soru işareti oluşturmaktan kaçınmalıdır [7].

III.6. Finansal Tablo Dipnotlarına Atıfta Bulunulması

Finansal tablo ve dipnotların açıklanması yönetimin sorumluluğundadır, bu nedenle denetçi raporunda kilit denetim bulgularına yer verilmesi, finansal tablo dipnotlarında uygun ve yeterli açıklamaların yapılmasının yerine geçmemektedir. Denetçi raporunda yer verilen kilit denetim bulguları, finansal tablo dipnotlarında yer alan açıklamalara atıfta bulunulması ile finansal tablo kullanıcıları tarafından, yönetimin finansal tabloların hazırlanışı esnasında söz konusu hususu nasıl ele aldığını daha kolay anlaşılmasına yönelik olmalıdır. Bu açıklama atıfta bulunulması haricinde denetçinin kilit denetim bulgularını tanımlarken, bu bulguların kilit yönlerine dikkat çekebilir. Yönetim tarafından cari dönem finansal tabloların hazırlanması esnasında etkili olan belirli bir konuya ilişkin açıklamalarının kapsamı, denetçinin ilgili konunun denetim esnasında nasıl ele alındığını ve neden kilit denetim bulgusu olarak görüldüğünü finansal tablo kullanıcılarına açıklamasına yardımcı olabilir [9].

IV. SONUÇ

Sözleşmeye ve işletmeye özgü koşullara göre mesleki yargı ile şekillenen bir denetim çalışması neticesinde standart bir rapor sunulmasından ziyade yargı temelli karar oluşturma çerçevesi kapsamında şekillenen denetçi raporlarının yaygınlaşması hedeflenmektedir. Bu sayede finansal tablo kullanıcılarının denetimin kalitesi hakkındaki algısı olumlu yönde etkilenebilecek ve finansal tabloların güvenilirliği artabilecektir. Nitekim burada denetçiden beklenen finansal bilgi kullanıcıları perspektifinden de bir değerlendirme yaparak denetim bazlı görüşünü işletme bazlı bir görüşle bütünleştirmesidir. Bu sayede kilit denetim bulguları bölümünde yer alacak her hususun ilgililer için daha uygun, kullanışlı ve açıklayıcı olması beklenmektedir. Kullanıcıların denetçi görüşüne verdiği önem göz önüne alınarak denetçi raporunun kurgusu da değiştirilmiş ve kullanıcıların ilk görmek istediği görüş bölümüne girişte yer verilerek daha sonra bu görüşe ulaşılmada yapılanlara yer verilmesine karar verilmiştir. UDS 701'e bağlı olarak UDS 260 ve 706 gözden geçirilmiş ve UDS 210, 220, 230, 510, 540, 580, 600 ve 710'un gerek ana hükümlerinde, gerekse açıklayıcı hükümlerinde değişikliklere gidilmiştir.^{2*}

Denetçi raporunda yer verilen kilit denetim bulguları bölümünde çok fazla bulguya/paragrafa yer verilmesinin denetçinin sunduğu bulguların etkinliğini azaltabileceği de göz ardı edilmemelidir. Nitekim yapılan çalışmalar finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolar ve bunlara ilişkin açıklayıcı dipnotları okumaktansa denetçi raporunu ve denetçinin sunmuş olduğu açıklamaları okumayı tercih ettiklerini göstermektedir. Bu kapsamda denetçinin kendi sübjektif yorumu ile sunduğu kilit denetim bulguları, finansal tablo kullanıcılarını istemeden de olsa yönlendirerek raporda yer verilen diğer bilgilerin gözden kaçırılmasına sebep olabilecektir. Bu durumun özellikle finansal bilgi kullanıcılarının değerlendirmelerine esas olan yegane çıktı olarak nitelendirilebilecek denetçi raporunun yeniden yapılandırılmasının nihai amacı olan 'kullanıcıların işletme ve denetim süreci hakkında daha fazla bilgiye sahip olarak karar verme süreçlerini iyileştirmesinden' uzaklaştırabilecektir. Bu sebeplerdir ki kullanıcıların çoğunun bir bilgi işleme süreci olan ve girdi-işlem-çıktı sırası ile gerçekleşen denetim faaliyetinden beklentisinin aslında sürecin çıktı aşamasında yapılan değişikliklerle işlem kısmında gerçekleşen faaliyetler hakkında detaylı bilgi verilmesinden ziyade doğrudan çıktı aşamasının detaylandırılması yönünde olabileceği şeklinde eleştirilerle de karşılaşılması olağandır.

Kullanıcıların her zaman daha fazla bilgiye ulaşmak istemesi doğal olmakla birlikte, yenilenen raporlama sistemine ilişkin olarak kullanıcılardan denetçinin çalışmasını yürütmesinden ziyade finansal tablolar hakkında daha fazla bilgi sunulmasını tercih edecekleri yönde eleştiriler gelmesi olağan karşılanmalıdır. Şüphesiz ki bu düzenlemelerin tarafların tüm beklentileri karşılamasını beklemek haksızlık olacaktır. Fakat bu durumu ilgililerle finansal

² * bkz. https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/Conforming-Amendments-to-ISAs_1.pdf

raporlar arasında ulaşılması istenen etkileşimin iyileşmesi yönünde olumlu bir adım olarak algılamak daha doğru olacaktır. Bu gelişmeler doğrultusunda ele alınması gereken bir diğer konu da standart seti kapsamında ele alınan Küçük İşletmelere Özgü Hususlara ilişkin olarak denetim çalışmasının işletmeye, sözleşmeye ve koşullara uygun olarak nasıl şekillendirileceği ve denetçi raporunun nasıl yapılandırılacağıdır. Standardın uygulamaya girmesi ile küçük ve orta ölçekli muhasebe bürolarının bir uygulama kılavuzuna ihtiyaç duyacağı açıktır. Yenilenen ve gözden geçirilen raporlama standartlarının denetim kalitesine olan etkisi ise standardın uygulamaya girmesi ve devamında yapılacak çalışmalar ile zaman içerisinde ortaya konulabilecektir.

EK:
KİLİT DENETİM BULGULARINA YER VERİLEN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU ÖRNEĞİ

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Sanayi ve Ticaret A.Ş. Genel Kurulu'na

Görüş

ABC Sanayi ve Ticaret A.Ş. (“Şirket”) 31 Aralık 2016 tarihi itibariyle hazırlanan ve ekte yer alan finansal durum tablosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait, kâr veya zarar ve kapsamlı gelir tablosunu, özkaynaklar değişim tablosunu, nakit akış tablosunu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, tüm önemli hususlar açısından, ABC Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin 31.12.2016 tarihi itibariyle finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

Süreklilik Varsayımı

Not 6’da belirtildiği üzere, 31.12.2016 tarihi itibariyle Şirket’in dönem net zararı 125.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Aynı tarih itibariyle Şirket’in kısa vadeli yükümlülükleri, toplam varlıklarından 106.000 TL daha fazladır. Not 6’da açıklanan diğer hususlar da göz önüne alındığında, bu koşullar işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir şüphe oluşturmaktadır. Bilanço sonrası gerçekleşen olaylar dipnotunda da açıklandığı üzere Şirket faaliyetlerinin devamlılığı amacıyla sermaye artırımını yapılmasına karar vermiştir. 31.12.2016 tarihi itibariyle hazırlanan finansal tablolar hakkındaki görüşümüz, söz konusu durum nedeniyle değişmemiştir.

Kilit Denetim Bulguları

Kilit denetim bulguları, mesleki yargımıza göre, 31.12.2016 tarihinde sona eren finansal tablolarının denetiminde en çok önem taşıyan hususları içermektedir. Bu bulgular bir bütün olarak finansal tabloların denetimi ve görüşümüzün oluşturulması kapsamında ele alınmıştır. Bu bulgular üzerinde ayrı bir denetim görüşü sunmamaktayız.

Ertelenmiş Vergi Varlıkları ile İlgili Yargı ve Açıklamalar

Uluslararası Muhasebe Standardı (“UMS”) 12 Gelir Vergileri Standardı çerçevesinde, Şirket her raporlama dönemi sonunda (bilanço gününde) önceki dönemlerde, muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlıklarını tekrar gözden geçirmelidir. Bir işletme ileriki dönemde

vergiye tabi kâr elde etmesinin olası olması halinde bu tutarlarla sınırlı olmak üzere önceden muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirebilir. Bu gözden geçirme sürecinin yargıya ve ilerleyen dönemlerdeki piyasa koşullarına bağlı varsayımlara dayalı olması sebebiyle, ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi denetim çalışmalarımız genelinde önemli bulunmuştur. Şirket yönetimi, ertelenmiş vergi varlıklarının tamamının öngörülebilir gelecekte muhasebeleştirilme ihtimali olmadığı sonucuna varmış, bu nedenle sadece gelecekteki raporlama dönemlerinde kullanılması muhtemel olan ertelenmiş vergi varlıklarını muhasebeleştirme yoluna gitmiştir. 31.12.2016 tarihinde sona eren döneme ait finansal tablolarda muhasebeleştirilen ertelenmiş vergi varlıkları 27 no'lu dipnotta gösterilmiştir.

Denetim çalışmalarımız, uygulanan diğer denetim prosedürlerinin yanı sıra, Şirket'in tahmini orta-kısa vade bütçe ve finansal verilerinin ve bu verilerin hazırlanmasında kullanılan metodolojilerin incelenmesini içermektedir. Şirket'in hazırlanan bütçe ve finansal verilerinin üst yönetimden sorumlu olanlarca onaylandığı öğrenilmiştir. Finansal tablolarda yer verilen açıklamaların, UMS 12 ile uyumlu olduğu da görülmüştür.

Finansal Tablolarla İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

Şirket yönetimi finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları'na uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etme üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesi de dâhil olmak üzere, bağımsız denetçinin meslekî yargısına dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin

bir görüş vermek amacıyla değil ancak koşullara uygun bağımsız denetim prosedürlerinin tasarlanması için işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasına ve dürüst bir şekilde sunumuna yönelik iç kontrol sistemini de göz önünde bulundurur. Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Yönetimden sorumlu olanlarla görüşülen önemli hususlar arasından, cari dönem finansal tablolarının denetimi açısından en çok önem taşıyanları, dolayısı ile kilit denetim bulgularını tespit etmiş bulunuyoruz. Kanun veya diğer yasal düzenlemeler bu bulguların halka açık olarak belirtilmesini engellemediği müddetçe veya bu bulguları açıklamanın neden olabileceği olumsuz sonuçların kamusal faydadan daha fazla olması sebebiyle tarafımızca açıklanmaması gerektiğine karar verilmesi haricinde, denetçi raporunda söz konusu bulguları açıklamaktayız.

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Diğer İlgili Mevzuattan Kaynaklanan Bağımsız Denetçi Yükümlülükleri Hakkında Raporlar

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 402. Maddesi uyarınca; Yönetim Kurulu, tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve istenen belgeleri vermiştir, ayrıca Şirket'in 1 Ocak – 31 Aralık 2016 hesap döneminde defter tutma düzeninin, kanun ile Şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.

DEF Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
Sorumlu Denetçi Adı Soyadı

İstanbul, 31 Mart 2017

Yararlanılan Kaynaklar

- [1] M. Minutti-Meza, E. Gutierrez, K. W. Tatum ve M. Vulcheva, Consequences of changing the auditor's report: Early evidence from the U.K., Singapur Management University Seminar Series, 2015.
- [2] K. Czerney, J. J. Schmidt ve A. M. Thompson, Do Investors Respond to Explanatory Language Included in Unqualified Audit Reports?, The University of Illinois at Urbana-Champaign, 2014.
- [3] L.-P. Sirois, J. Bédard ve P. Bera, The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-tracking Study, 2014.
- [4] M. S. M. Salem, An Overview of Research on Auditor's Responsibility to Detect Fraud on Financial Statements, The Journal of Global Business Management, cilt 8, no. 2, pp. 218-229, August 2012.
- [5] M. Salehi ve Z. Azary, Fraud Detection and Audit Expectation Gap: Empirical Evidence from Iranian Bankers, International Journal of Business and Management, cilt 3, no. 10, pp. 65-77, October 2008.
- [6] P. Alleyne ve M. Howard, An Explanatory Study of Auditors' Responsibility for Fraud Detection in Barbados, Managerial Auditing Journal, cilt 20, no. 3, pp. 284-303, 2005.
- [7] Auditor Reporting—Illustrative Key Audit Matters, 22 April 2015. [Çevrimiçi]. Available: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Auditor-Reporting-Toolkit-Illustrative-Key-Audit-Matters.pdf>.
- [8] New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments, 8 April 2015. [Çevrimiçi]. Available: <http://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Audit%20Reporting-At%20a%20Glance-final.pdf>.
- [9] Auditor Reporting – Key Audit Matters, 30 January 2015. [Çevrimiçi]. Available: <http://www.ifac.org/publications-resources/auditor-reporting-key-audit-matters>.



Ali Altuğ BİÇER – abicer@ticaret.edu.tr

Graduated from Marmara University Faculty of Economics and Administrative Sciences, department of Business Administration in 2004. He continued his studies in Marmara University and received his master degree in Accounting and Finance in 2006 and his PhD degree in the same field in 2012. He also obtained the title as Certified Public Accountant in 2012. He has been a faculty member in the department of Accounting and Auditing at Istanbul Commerce University since 2004. His research interests include independent audit, international auditing standards, accounting profession ethical standards.



Selin EROL – selin.erol@jpatr.com

Graduated from Hacettepe University Faculty of Economics and Administrative Sciences, Economics department in 2007. After receiving her title as Certified Public Accountant and Registered Independent Auditor, she attained Accounting and Auditing Postgraduate Program at Istanbul Commerce University. She has been working as an independent auditor in an international audit firm since 2008. Her interests include international financial reporting standards, independent audit, fraud audit and international auditing standards.