

BAĞIMSIZ DENETİMDE YENİ BİR YAKLAŞIM: KİLİT DENETİM KONULARI*

Aziz DOĞAN**

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Mart 2018; 20(1); 65-89

ÖZ

Finansal tablo kullanıcılarının daha fazla bilgi içeren denetim raporu talepleri üzerine, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), denetçi raporunun iletişim değerini artırmak amacıyla yeni ISA 701 standardını yayımlamıştır. Daha sonra Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) söz konusu standardın kabul sürecini başlatmış ve sonunda BDS 701'i 2017 yılında yayımlamıştır. Yeni denetim standardı denetçinin Kilit Denetim Konularını (KDK) belirlemesini ve bu konuları açıklayarak denetçi raporunda bildirmesini zorunlu kılmaktadır. Bu çalışmanın amacı, KDK'yı ve KDK'nın yeni denetim standardı ISA/BDS 701'e uygun olarak nasıl belirleneceğini ve bağımsız denetçi raporunda nasıl bildirileceğini incelemek ve açıklamaktır.

Anahtar kelimeler: Yeni Denetim Raporlaması, Kilit Denetim Konuları, KDK, ISA/BDS 701

JEL Sınıflandırması: M42

A NEW APPROACH IN AUDITING: KEY AUDIT MATTERS

ABSTRACT

In response to demands for more informative audit reporting by the users of financial statements, the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) has issued new ISA 701 in order to enhance the communicative value of the auditor's report. Then Public Oversight Authority of Turkey (KGK) has started adoption process and finally issued BDS 701 in 2017. The new auditing standard requires the auditor to determine Key Audit Matters (KAM) and communicate those matters by describing them in the auditor's report. The objective of this study is to examine and explain the KAM and how they are determined and communicated in the auditor's report in accordance with the new standard on auditing ISA/BDS 701.

Keywords: New Audit Reporting, Key Audit Matters, KAM, ISA/BDS 701

JEL Classification: M42

* Makale gönderim tarihi: 17.11.2017; kabul tarihi: 10.01.2018.

** Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Kurul Üyesi, orcid.org/0000-0002-6035-9379, aziz.dogan@kgk.gov.tr

1. GİRİŞ

Denetim¹ süreci çıktılarını ortaya koyan ve denetçinin şirket paydaşları ile ana iletişim aracı olan denetçi raporu ve raporda verilen bilgiler 1940'lardan beri önemli ölçüde değişmemiştir. Standart metin haline getirilmiş olan denetçi raporunun esas amacı, finansal tablolarla ilgili denetçi görüşünün açıkça ifade edilmesi ve söz konusu görüşün dayanağının açıklanmasıydı. Finansal tabloların denetlenen işletmenin finansal durumunu ve faaliyetlerini geçerli finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunduğu (geçti) ya da sunmadığı (kaldı) şeklinde görüş bildirilmesi nedeniyle, denetçi raporları genellikle geçti/kaldı modeli olarak adlandırılmıştır.

Denetçinin yaptığı çalışmalar sonucu işletmeyle ilgili olarak elde ettiği bilgiler konusunda denetçi raporunda yeterli şeffaflık sağlanmadığını düşünen başta yatırımcılar olmak üzere çoğu kimse bunun artık yeterli olmayacağına inanmış, denetim raporunun şekil, içerik ve yatırımcılar açısından değerini tartışmaya açmıştır.

Finansal tablolarla ilgili denetçi görüşü değerli olmakla birlikte, özellikle 2001 ve 2008 finansal krizlerinden sonra finansal tablo kullanıcıları ve düzenleyici kurumlar denetçi raporu konusunda kaygı duymaya başlamış ve denetçi raporunda verilen bilgi ve açıklamaları sorgulamaya başlamışlardır.

Denetçi raporlarının, finansal tablo kullanıcılarına denetim ve denetim süreçleri hakkında önemli bilgilerin iletilmesi açısından etkin olmadığı genel olarak kabul edilmiş olduğundan, son yıllarda denetçi raporunun daha fazla bilgi vermesi, özellikle de denetçilerin, yaptıkları denetim sonucunda kullanıcılara daha fazla yararlı bilgi sağlamaları hususunda başta kurumsal yatırımcılar ve finansal analistler olmak üzere, finansal tablo kullanıcılarından talepler gelmiştir.

Söz konusu talepler üzerine, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), denetçi raporunun iletişim değerini ve finansal tablolara yönelik güveni artırmak amacıyla denetim raporlaması ile ilgili olarak bir proje başlatmıştır. Bu projenin en önemli konusu ise Kilit Denetim Konularını (KDK) düzenleyen ISA 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardının kabul edilmesi ve yayımlanmasıdır.

¹ Bu çalışmada, "denetim" ve "denetçi" ifadeleri sırasıyla "bağımsız denetim" ve "bağımsız denetçi" anlamında kullanılmıştır.

Bu çalışmanın amacı, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde, denetçinin meslekî muhakemesine göre en çok önem arz eden konular olarak tanımlanan KDK'yı ve yeni denetim standardı ISA/BDS 701'e uygun olarak KDK'nın nasıl belirleneceğini ve denetçi raporunda nasıl bildirileceğini incelemek ve örnekleriyle birlikte açıklamaktır. Ayrıca dünyadaki gelişme ve KDK uygulamalarına da yer verilecektir.

2. YENİ DENETİM RAPORLAMASI PROJESİ

IAASB tarafından Mayıs 2011'de yayımlanan bir danışma raporunda², mevcut uygulamanın devam ettirilmesinin mümkün olmadığı ve denetçilerin finansal tablolarla ilgili önemli konular hakkında daha fazla şeffaflık sağlamasına yönelik açık bir talep olduğu belirtilmiştir.

Bunun üzerine, denetim raporlamasına yönelik güven artırıcı bir denetçi raporu ortaya çıkarmayı amaçlayan IAASB, denetçi raporunun kullanıcıları açısından bilgi değerini artırmak ve daha fazla şeffaflık sağlamak, ayrıca denetçi ile üst yönetimden sorumlu olanlar ve yatırımcılar arasındaki iletişimi geliştirmek amacıyla Uluslararası Denetim Standartlarında (ISA) gerekli değişiklikleri yapmak ve yeni standartlar yayımlamak üzere 2011 yılında “yeni denetim raporlaması” adıyla bir proje başlatmıştır.

Haziran 2012'de yayımlanan raporda³ IAASB tarafından oluşturulan çalışma grubunun önerileri arasında yer alan “denetçi yorumu” (Auditor Commentary) kavramı, daha sonra IAASB'nin Şubat 2013'deki toplantısında, “kilit denetim konuları” (Key Audit Matters) olarak değiştirilmiştir.

Uluslararası toplantı, araştırma, kamuoyu ve paydaş görüşlerinin katkıları ile IAASB tarafından oluşturularak kabul edilen ve uygulamada önemli bir değişimi temsil eden denetim raporlamasıyla ilgili taslak standartlar⁴ Temmuz 2013'de görüşe açılmış olup, önerilen taslak standartlar, yeni bir denetim standardı (ISA 701) ve bazı ISA'lardaki değişiklik ve düzeltmelerden oluşmuştur.

² IAASB, 2011 Consultation Paper: Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, May 2011.

³ IAASB, Invitation to Comment: Improving the Auditor's Report, June 2012.

⁴ IAASB, Exposure Draft: Reporting on Audited Financial Statements - Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs), July 2013.

Söz konusu proje kapsamında yer alan yeni ISA 701 ve değiştirilmiş ve düzeltilmiş standartlar IAASB tarafından Eylül 2014’de kabul edilmiş ve 15 Aralık 2016 tarihinde ve sonrasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin denetimlerde uygulanmak üzere Ocak 2015’de yayımlanmıştır (Doğan 2017, 4).

Denetim raporunun geliştirilmesine yönelik olarak yapılan yeniliklerin en önemlilerinden birisi kilit denetim konularının (KDK) denetim raporunda bildirilmesidir. IAASB, finansal tablo kullanıcılarının yürütülen denetim hakkında daha kapsamlı bilgi edinmesi amacıyla, denetim sırasında denetçinin odaklandığı konulardan en çok önem arz eden konuların denetçi raporunda yer alması gerektiğini düşünerek, “Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi” başlıklı ISA 701’i yayımlamıştır.

ISA 701, borsada işlem gören işletmelerin 15 Aralık 2016 tarihinde ve sonrasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin hazırlanan tam set genel amaçlı finansal tablolarının denetiminde zorunlu olarak uygulanmakta olup; diğer işletmelerde gönüllü olarak uygulamaya izin verilmiştir. Ayrıca, denetçinin, raporunda KDK bildirmesinin mevzuat tarafından zorunlu kılınması durumunda da uygulanacaktır.

Yeni bir standart olan ISA 701 ile birlikte proje kapsamında aşağıdaki standartlar da değiştirilerek yeniden yayımlanmıştır:

- ISA 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
- ISA 570 İşletmenin Sürekliliği
- ISA 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
- ISA 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
- ISA 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları

3. BDS 701 VE ISA 701 KARŞILAŞTIRMASI

Yeni denetim raporlamasına ilişkin proje kapsamında yer alan yeni ISA 701 ve değiştirilmiş diğer standartların IAASB tarafından Ocak 2015’de yayımlanmasını takiben, değişikliklerin uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartları’nın bir parçası olan Bağımsız

Denetim Standartları'na (BDS) aktarılması amacıyla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hemen gerekli çalışmalar başlatılmıştır (Doğan 2017, 8).

Bu kapsamda, öncelikle ilgili standartların profesyonel çevirisi yapılmış, daha sonra ilgili kamu kuruluşları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, meslek kuruluşları, sivil toplum kuruluşlarının temsilcileri ile akademisyenlerden oluşan çalışma komisyonunda kapsamlı bir şekilde ele alınıp tartışılarak taslak metinler oluşturulmuştur. İlgili standartların taslak metinleri Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nda (Kurul) görüşülerek kabul edilmiş ve KGK'nın internet sitesinde kamuoyu görüşüne açılmıştır. Aynı zamanda, Kurulda kabul edilen taslak metin, ilgili kamu kuruluşları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, meslek kuruluşları ve sivil toplum kuruluşlarına da gönderilerek yazılı görüşleri istenmiştir.

Söz konusu görüş ve öneriler göz önünde tutularak nihai şekli verilen BDS 701 Kurul tarafından kabul edilmesini takiben, borsada işlem gören işletmelerin 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetimi ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere, 9 Mart 2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

İlk defa yapılan bir uygulama ile BDS 701'de, uluslararası uygulamayla farklılık gösteren aynı numaralı paragraflara (örneğin 5), Türkiye uygulamasını göstermek amacıyla T kodlu paragraflar (örneğin 5T) eklenmiştir. Bu uygulama ile Uluslararası Denetim Standartlarının çevirisi olan T kodlu olmayan aynı numaralı paragraflar aynen bırakılarak, denetçilerin uluslararası uygulamaya ilişkin farkındalıklarının korunması amaçlanmıştır.

ISA 701 ile tam uyumlu olarak yayımlanmış olmakla birlikte, ISA 701 ile BDS 701 karşılaştırıldığında esas itibarıyla, kapsam ve yürürlük tarihi açısından farklılık bulunmakta olup, bu hususlar aşağıda açıklanmıştır:

Kapsam: ISA 701; borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının denetiminde ve denetçinin raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine karar verdiği diğer denetimlerde uygulanmaktadır. BDS 701 ise, uygulama tarihleri farklı olmakla birlikte, borsada işlem gören işletmelerin yanı sıra 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin denetiminde de uygulanacaktır. Bu hüküm ISA 701'e aykırılık teşkil etmemektedir. Çünkü ISA

701, denetçinin, raporunda kilit denetim konularını bildirmesinin mevzuatla zorunlu kılınması durumunda da uygulanabileceği hükmünü içermektedir.

Yürürlük tarihi: ISA 701, 15 Aralık 2016 tarihinde ve sonrasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin denetimlerde uygulanırken; BDS 701, borsada işlem gören işletmelerin 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanacaktır.

4. KİLİT DENETİM KONULARI

BDS 701 uyarınca denetçi raporunda KDK bildirilmesinin amacı, yürütülen denetim ve işletmeyle ilgili daha fazla şeffaflık sağlanarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılması ve böylelikle de, işletmenin ve yürütülen denetimin durum ve şartlarını yansıtarak hedef kullanıcılara ihtiyaca uygun ve anlaşılabilir bilgi verilmesidir. KDK bildirilmesi ayrıca, hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenmiş finansal tablolardaki önemli yönetim yargısı içeren alanları anlamalarına da yardımcı olacaktır. KDK bildirilmesi denetçinin temel sorumluluklarını değiştirmemekte, “denetçinin gözünden” yürütülen denetime ilişkin en çok önem arz eden konuların vurgulanması amacına hizmet etmektedir.

4.1. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

KDK, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konulardan, denetçinin meslekî muhakemesine göre, cari dönem finansal tablolarının denetiminde en çok önem arz eden konular şeklinde tanımlanmaktadır. Bu nedenle BDS 701 denetçinin, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konulardan hangilerinin KDK olduğunu belirlemesine yardımcı olmak amacıyla muhakemeye dayalı karar alma esasını kullanan iki aşamalı bir süreç içermektedir. Söz konusu karar alma esası, yatırımcıların ve diğer finansal tablo kullanıcılarının ilgilendiği alanlara denetçinin odaklanmasını sağlamak amacıyla geliştirilmiştir.

KDK belirlenmesinde ilk adım, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirlemesidir. Denetçinin bu belirlemeyi yaparken göz önünde bulundurması gereken hususlar şunlardır (BDS 701, 9 uncu paragraf):

- BDS 315 uyarınca değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olan veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar.
- Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları.
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirledikten sonra denetçi, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuları seçecek ve bunlar KDK olacaktır. Kilit denetim konularının belirlenmesine ilişkin süreç Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesine İlişkin Süreç

Kaynak: IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), Determining and Communicating Key Audit Matters (“KAM”)

Denetçi, KDK olarak belirlediği hususları veya işletmenin ve denetimin durum ve şartlarına bağlı olarak raporunda bildirecek KDK bulunmaması halinde bu hususa ilişkin kararını, üst yönetimden sorumlu olanlara iletir. İhtiyaca uygun ve anlaşılabilir bilgi sağlanması amacıyla KDK, işletmeye ve yürütülen denetime özgü olmalıdır.

4.2. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi

KDK bildirilmesi durumunda, denetçi raporunda her bir KDK'nın, kendisi için uygun alt başlıkların kullanıldığı "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında ayrı bir bölümde açıklanması gerekmektedir. Mevzuat tarafından başka bir ifade öngörülmedikçe, denetçi raporunun bu bölümünde şu giriş cümlesine yer verilmesi gerekmektedir:

"Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve konsolide finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz."

Karşılaştırmalı finansal bilgilerin sunulması durumunda, KDK bölümünün giriş cümlesinde, açıklanan KDK'nın, sadece cari döneme ait finansal tabloların denetimiyle ilgili olduğuna dikkat çekilir ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı dönem belirtilebilir.

Standartlarda denetçi raporunda bildirecek KDK sayısı belirlenmediği gibi, herhangi bir sayı aralığı da verilmemiştir. Bildirilecek KDK sayısı, işletmenin karmaşıklığı, işletmenin faaliyeti ile çevresinin niteliği ve yürütülen denetimin durum ve şartlarına göre değişebilir. Bununla birlikte, borsada işlem gören işletmelerin denetiminde en az bir adet KDK belirlenmesi beklenmektedir.

"Kilit Denetim Konuları" bölümündeki konuların hangi sırayla sunulacağı ise bir meslekî muhakeme konusudur. Örneğin bu tür bilgiler, denetçinin muhakemesine göre nispi önemine bağlı olarak veya konuların finansal tablolarda açıklanma sırasına karşılık gelecek şekilde sıralanabilir.

Yukarda da belirtildiği üzere KDK işletmeye özgü olmalı ve denetim, finansal tablo kullanıcılarına uygun ve anlamlı bilgiler vermek üzere gerçekleştirilmelidir. KDK'nın kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlamak amacıyla, denetçi raporunda bildirilen her bir

KDK'ya ilişkin açıklama yapılması zorunlu kılınmıştır. Bu açıklama yapılırken, varsa finansal tablolardaki ilgili açıklamalara atıfta bulunularak, konunun denetimde en çok önem arz eden konu olarak değerlendirilmesinin ve dolayısıyla KDK olarak belirlenmesinin sebebi ile denetimde konunun nasıl ele alındığının belirtilmesi gerekmektedir.

Denetçi raporunda, KDK'ya ilişkin açıklama yapılmasıyla, konunun KDK olarak belirlenme sebebinin hedef kullanıcılar tarafından anlaşılması amaçlanmıştır. Ancak her bir KDK'ya ilişkin açıklamada ne kadar ayrıntılı bilgiye yer verileceği de bir mesleki muhakeme konusudur ve söz konusu açıklamanın ne kadar ayrıntı içereceği, yürütülen denetimin kendine özgü durum ve şartlarına göre değişiklik gösterecektir.

Ayrıca, denetçi raporunda yapılacak KDK açıklamalarında kullanılacak ifadeler özenle seçilmeli, mümkün olduğunca işletmeye ve denetime özgü bilgilere yer verilmeli, standartlaşmış ve basmakalıp açıklamalardan kaçınılmalıdır. Dolayısıyla bu ifadelerde; genelleyici veya standartlaştırılmış bir anlatımdan kaçınılması, konunun işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilmesi ve varsa finansal tablolarda yer alan ilgili açıklamalarda konunun nasıl ele alındığının dikkate alınması gerekmektedir.

Finansal tablolar hakkında görüş oluşturulurken, denetçinin ilgili konuyu uygun bir şekilde çözüme kavuşturmadığının ima edilmemesi ve finansal tabloların ilgili unsurlarına yönelik ayrı bir görüşü içermemesi veya bu unsurlara ilişkin ayrı bir görüş bildirildiğinin ima edilmemesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, denetçi raporunda KDK bildirilmesi;

- Finansal tablolar ve işletme hakkında bilgi sağlamak yönetimin sorumluluğunda olduğundan, yönetim tarafından finansal tablolarda yapılması gereken açıklamaların ve diğer açıklamaların yerine geçmez.
- BDS 705'e uygun olarak, denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesinin yerine geçmez.
- İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olması durumunda, BDS 570'e uygun olarak yapılan raporlamanın yerine geçmez.
- Münferit konulara ilişkin ayrı bir görüş değildir.

4.3. KDK Bildirilmeyecek Durumlar

Konunun kamuya açıklanmasının mevzuat tarafından yasaklanması veya ilgili konuyu kamuya açıklamanın olumsuz sonuçlarının, kamuya açıklamanın oluşturacağı kamu çıkarına yönelik faydaları aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, denetçi ilgili hususun raporda bildirilmemesine karar verebilir. Bu durumda, KDK denetçi raporunda bildirilmez. Ancak, işletmenin konu hakkında kamuya bilgi açıklaması hâlinde, mevzuat tarafından yasaklanmaması şartıyla, KDK denetçi raporunda yine bildirilir.

Borsada işlem gören işletmelerin denetiminde, denetçinin en az bir kilit denetim konusu belirlemesi beklenmekle birlikte, belirli istisnai durumlarda (örneğin, borsada işlem gören bir işletmenin çok sınırlı düzeyde faaliyette bulunması), denetçi azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren bir konu tespit edememiş olabilir ve dolayısıyla KDK bulunmadığına karar verebilir.

İşletmenin ve denetimin durum ve şartlarına bağlı olarak, bildirilecek KDK bulunmadığına karar vermesi halinde denetçi, raporunda “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında bu hususu belirten bir açıklamaya yer verir ve bu hususa ilişkin kararını, üst yönetimden sorumlu olanlara iletir.

Bu durumda denetçi, raporunda “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında “Taraflımızca raporumuzda bildirilecek bir kilit denetim konusunun olmadığına karar verilmiştir.” ifadesine benzer bir ifadeye yer verebilir.

Bilindiği üzere, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamaya ilişkin hükümler BDS 700’de yer almaktadır. KDK’nın denetçi raporunda bildirilmesi, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca yönetim tarafından finansal tablolarda yapılması gereken açıklamaların veya bunların yanında gerçeğe uygun sunum sağlanması için yapılması gereken diğer açıklamaların yerine geçmez.

Denetçinin finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliği veya uygunluğuna ilişkin önemli bir yanlışlığın mevcut olduğu sonucuna vardığı durumlar ise BDS 705’de ele alınmıştır. BDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi gerektiği durumlarda, bu görüşün verilmesine sebep olan konu raporun “Kilit Denetim Konuları” bölümünde bildirilmez.

Aynı şekilde, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek durum ya da şartlarla ilgili önemli bir belirsizlik (material

uncertainty) de, niteliği itibarıyla KDK olmakla birlikte, “Kilit Denetim Konuları” bölümünde bildirilmez.

Bunun yerine, söz konusu hususlar geçerli BDS'lere uygun olarak raporlanır ve “Kilit Denetim Konuları” bölümünde “Görüşün Dayanağı” ve/veya “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” bölümüne atıfta bulunulur. Bu durumlarda “Kilit Denetim Konuları” bölümünde, “Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı bölümünde (veya İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümünde) açıklanan konu haricinde tarafımızca raporumuzda bildirilecek bir kilit denetim konusunun olmadığına karar verilmiştir” ifadesine yer verilir.

5. BELGELENDİRME

Belgelendirmeye ilişkin olarak hem BDS 230 hem de BDS 701 de hükümler bulunmaktadır. BDS 230, önemli konulara ilişkin olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla yapılan müzakerelerin; bu konuların niteliği, müzakerelerin ne zaman ve kiminle yapıldığı da belirtmek suretiyle belgelendirilmesini öngörmektedir.

Diğer taraftan, BDS 230 ve BDS 701 hükümleri gereğince denetçinin mesleki yargı sonucu aldığı kararları belgelendirmesi gerektiğinden, aşağıdaki hususların çalışma kâğıtlarında açıklanması gerekir:

- Denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren bir konunun neden KDK olduğu ya da olmadığı.
- KDK olarak belirlenen bir konunun neden denetçi raporunda bildirilmediği.
- Denetçi raporunda bildirilecek KDK olmadığına ilişkin denetçi kararının gerekçesi.

Ancak, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen diğer konuların neden denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektirip gerektirmediğinin belgelendirilmesi zorunlu değildir.

6. KİLİT DENETİM KONULARINA ÖRNEKLER

BDS 701, denetçi raporunda bildirilen KDK'lara ilişkin, işletmenin ve yürütülen denetimin durum ve şartlarını yansıtacak şekilde açıklama yapılmasını zorunlu kıldığından, denetçi

raporunda bildirilen KDK'ların sayısının, ele alınan konuların seçiminin ve ne şekilde açıklanacağına ilişkin işletme ve yürütülen denetim açısından farklılık göstermesi beklenmektedir.

BDS 701 denetçi raporunda yer alan her bir KDK'nın aşağıdaki hususları içerecek şekilde açıklanmasını zorunlu kılmaktadır (BDS 701, 13 üncü paragraf):

- Konunun neden KDK olarak belirlendiği,
- Konunun denetimde nasıl ele alındığı,
- Varsa finansal tablolardaki ilgili açıklamalara atıf yapılması.

Bu nedenle denetçi raporunda bildirilecek KDK'lara ilişkin örnekler söz konusu başlıklar altında, KDK'nın uygulamada nasıl işleneceğini göstermek amacıyla IAASB tarafından yapılan açıklamalar⁵ da göz önünde bulundurularak aşağıda belirtilmiştir. Söz konusu KDK örnekleri, bir fikir vermesi açısından açıklama amaçlı verildiğinden, BDS 701'e göre denetçi raporunda KDK'nın işletme ve yürütülen denetime özgü olması gerektiği göz önünde tutularak, kalıplaşmış ifadelerden kaçınılmalıdır.

6.1. Konunun Neden KDK Olarak Belirlendiği

Aşağıdaki örnekler bir konunun neden KDK olarak belirlendiğinin denetçi tarafından nasıl açıklanabileceğini göstermek amacıyla verilmiştir:

6.1.1. Şerefiye

TFRS'ler kapsamında Topluluğun şerefiyeyi yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutması gerekmektedir. 31 Aralık 201X tarihi itibarıyla XX kaleminin hesap bakiyesinin finansal tablolar açısından önemli olması sebebiyle söz konusu yıllık değer düşüklüğü testi denetimimiz bakımından önemli bir konudur. Ayrıca, yönetimin değerlendirme süreci karmaşık ve büyük ölçüde muhakeme gerektiren varsayımlara dayanmaktadır. Kullanılan bu varsayımlar, özellikle [...] varsayımları gelecekte beklenen piyasa koşullarına ya da ekonomik şartlara oldukça duyarlıdır.

6.1.2. Finansal Araçların Değerlemesi

⁵ IAASB Auditor Reporting Implementation Working Group, Auditor Reporting – Illustrative Key Audit Matters, January 30, 2015.

Şirketin, toplam finansal araçlarının %X'lik kısmı yapılandırılmış finansal araçlara yaptığı yatırımlardan oluşmaktadır. Söz konusu finansal araçların değerlemeleri aktif piyasalardaki kotasyon fiyatları üzerinden değil, bu araçların kendine özgü yapısı ve şartlarına bağlı olarak işletme tarafından geliştirilen modellere dayanılarak yapılmaktadır. Bu nedenle, bu değerlemede ciddi düzeyde ölçüm belirsizliği meydana gelmektedir. Sonuç olarak, söz konusu finansal araçların değerlemesi denetimimiz bakımından önemli bir konudur.

6.1.3. Yeni Muhasebe Standartlarının Etkisi

1 Ocak 2013 itibariyle TFRS 10 (Konsolide Finansal Tablolar), TFRS 11 (Müşterek Anlaşmalar) ve TFRS 12 (Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar) yürürlüğe girmiştir. TFRS 10 Topluluğun, yatırım yaptığı tüm işletmeler üzerinde güce sahip olup olmadığını; yatırım yapılan işletmelerle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kalıp kalmadığını veya bu getirilerde hak sahibi olup olmadığını ve elde edeceği getirilerin miktarını etkileyebilmek için yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücünü kullanma imkânına sahip olup olmadığını değerlendirmesini zorunlu kılmaktadır. Her bir geminin karmaşık yapısı, bakımı ve her bir gemideki sahiplik payı Topluluğun ciddi sayıdaki sözleşmeye bağlı anlaşmanın niteliğini değerlendirmesini ve yorumlamasını gerektirmektedir.

6.1.4. Belirlenmiş Emeklilik Geliri Varlık ve Yükümlülüklerinin Değerlemesi

Topluluk 31 Aralık 201X tarihi itibarıyla emeklilik geliri planındaki XX TL tutarında bir fazlalığı finansal tablolara almıştır. Belirlenmiş emeklilik geliri varlık ve yükümlülüklerinin değerlemesine dayanak oluşturan varsayımlar önemli ve aynı zamanda subjektiftir. Emeklilik geliri planındaki fazlalığa/açığa ilişkin muhakemeler değişkenliğe sahiptir ve bu husus da, Topluluğun kâr dağıtımını etkilemektedir. Yönetim, emeklilik geliri planındaki söz konusu fazlalığı hesaplamak için aktüerya uzmanlarından danışmanlık almıştır ve tahminlerini uzun vadeli trendlere ve piyasa koşullarına ilişkin Topluluğun beklentilerine dayanarak yaptığından tahminler belirsizlikler içermektedir. Sonuç olarak, hesaplamada kullanılan varsayımlardaki küçük değişikliklerin değerlemeyi önemli ölçüde etkilemesi nedeniyle, gerçekleşen fazlalık veya açık bilançoda yer alan tutardan önemli ölçüde farklı olabilir.

6.1.5. Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

[...] ürünü ile satış sonrası hizmetlerin satıldığı hesap dönemine ilişkin hasılat ve kâr tutarının muhasebeleştirilmesi, her bir uzun dönemli satış sonrası hizmet sözleşmesinin, [...] ürününün satış sözleşmesiyle bağlantılı olup olmadığının uygun bir şekilde değerlendirilmesine bağlıdır. Ticari sözleşmeler karmaşık olabileceğinden her bir duruma ilişkin muhasebe esası seçilirken önemli muhakemelerin yapılması gerekmektedir. Kanaatimize göre hasılatın finansal tablolara alınması denetimimiz bakımından önemli bir konudur. Çünkü Topluluk, uzun dönemli hizmet sözleşmeleriyle [...] ürününün satışlarını muhasebe açısından tek bir sözleşme olarak değerlendirip, uygun olmayan şekilde muhasebeleştirilmiş olabilir. Bu durum, uzun dönemli hizmet sözleşmelerindeki kâr marjı genellikle [...] ürününün satış sözleşmesindeki kâr marjından daha yüksek olduğundan, hasılat ve kârın zamanından önce finansal tablolara alınmasına neden olabilir.

6.1.6. İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi

2 No.lu Dipnotta açıklandığı üzere, Topluluğun sürekliliğinin devamında kilit belirleyiciliğe sahip olan birçok düzenleyici sermaye yükümlülüğü bulunmaktadır. Topluluğun ve topluluğa bağlı [...] önemli biriminin sürekliliğinin değerlendirilmesinde kullanılan en önemli varsayımın, tahmini sermaye durumunun temel belirleyicisi olarak, topluluğa bağlı [...] önemli birimin gelecekte beklenen kârlılığı olduğu tarafımızca belirlenmiştir. Söz konusu değerlendirmeyi destekleyen hesaplamalar, yönetimin yüksek düzeyde subjektif muhakemeler yapmasını ve geçerli düzenleyici çerçeve tarafından öngörülen yükümlülükleri yansıtmak amacıyla bazı tutarlarda düzeltme yapmasını gerektirmektedir. Bu hesaplamalar, gelecekteki performansa yönelik tahminlere dayanmakta ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe esasının uygun olup olmadığının değerlendirilmesinde temel teşkil etmektedir. Sonuç olarak bu varsayımın uygunluğunun değerlendirilmesinde, denetim ekibimizdeki kıdemli üyeler dâhil olmak üzere tarafımızca önemli ölçüde denetim çalışması yapılmıştır.

6.2. Konunun Denetimde Nasıl Ele Alındığı

Denetçi raporunda, KDK'ya ilişkin açıklamada ayrıca ilgili konunun denetimde nasıl ele alındığına da yer verilmesi gerekmektedir. BDS 701'de KDK'nın denetimde nasıl ele alındığı açıklanırken aşağıdaki bilgilere yer verilebileceği ifade edilmiştir (BDS 701, A46-A51 paragrafları):

- Denetçinin yaklaşımının veya verdiği karşılığın, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskine özgü veya kilit denetim konusuyla en çok ilgili yönleri,
- Uygulanan prosedürlere ilişkin kısa bir değerlendirme,
- Denetçinin uyguladığı prosedürlerin sonuçlarına işaret edilmesi veya
- Konuyla ilgili kilit gözlemler veya bu unsurların bazı bileşimleri.

Bir KDK’ya ilişkin açıklamada, denetçinin uyguladığı prosedürlerin sonucuna ilişkin bir kanıt sağlaması durumunda; açıklamanın söz konusu münferit KDK hakkında ayrı bir görüş bildiriyor izlenimi yaratmaması veya bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin verilen denetçi görüşü hakkında soru işareti oluşturabilecek izlenimlerden kaçınmak için gerekli özen gösterilmelidir.

KDK’nın denetimde nasıl ele alındığını denetçinin açıklamasına ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir:

6.2.1. Şerefiye

Uyguladığımız denetim prosedürleri, diğerleri yanında, özellikle [...] işkoluna ilişkin tahmin edilen hasılat büyüklüğü ve kar marjlarıyla ilgili Topluluk tarafından kullanılan varsayım ve yöntemlerin değerlendirilmesinde bize yardımcı olmak üzere bir değerlendirme uzmanı kullanılmasını da içermiştir. Tarafımızca ayrıca, değer düşüklüğü testi sonucunun en duyarlı olduğu varsayımlar hakkında Topluluk tarafından finansal tablolarda yapılan açıklamalara odaklanılmıştır. Bu açıklamalar, şerefiyenin geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde en önemli etkiye sahiptir.

6.2.2. Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

Ciddi risk olarak değerlendirilen hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin “önemli yanlışlık” riskinin ele alınmasında uyguladığımız prosedürler aşağıdakileri içermektedir:

- Kendi BT uzmanlarımızın da yardımıyla kontrollerin test edilmesi; diğer hususlar yanında; her bir reklam kampanyasına ilişkin şartları ve fiyatlandırma girdilerini; söz konusu şartlar ve fiyatlandırma verilerinin reklam ajanslarıyla yapılan ilgili sözleşmelerle karşılaştırılmasını ve bunların izleyici verileriyle olan bağlantısını içermiştir.

- Beklentilerimizde meydana gelen sapmaları da izleyerek, sektör bilgimiz ve dış piyasa verilerinden elde edilen beklentilerimize dayanarak hasılatın ve finansal tablolara alınma zamanının ayrıntılı olarak analizi.

6.2.3. Topluluğa Bağlı Bir Birimin Elden Çıkarılması

Bu konuyu ele alırken değerlendirmemize, finansal araçlar ve vergi uzmanlarımız katılmış ve çalışmamız kapsamında aşağıdaki hususlara odaklanılmıştır:

- Uygun hâllerde üçüncü taraflardan edinilen verilere atıfta bulunularak elde edilen tutarın her bir unsuruna atfedilen gerçeğe uygun değerinin uygun olup olmadığının değerlendirilmesi.
- Satış ve satın alma sözleşmesi kapsamındaki saklı türev ürünlerine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmelerin incelenmesi.
- Topluluğa bağlı [...] biriminin gerçeğe uygun değerinin ve kullanılan kilit varsayımların incelenmesi suretiyle satın alma fiyatının, edinilen varlık ve yükümlülükler dağıtımının ciddi şekilde değerlendirilmesi.

Tarafımızca ayrıca, konsolide finansal tablolarda söz konusu işlemlerin sunumu ve bu işlemlere ilişkin yapılan açıklamalar da değerlendirilmiştir.

6.2.4. Yeniden Yapılandırma Karşılığı ve Kurumsal Değişiklikler

Yaptığımız denetimde, maliyetlerin ve bu maliyetlere ilişkin karşılıkların finansal tablolara alınmasının uygunluğunu ve zamanlamasını TMS 37'ye (Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar) uygun olarak ele aldık. Söz konusu finansal tablolara alma kıstasları ayrıntılıdır ve yerel iletişim ile ülkeye özgü işgücü şartlarına bağlıdır. Bu kıstaslar, sendikalarla yapılan bir sözleşme, şahsi bir ihbar veya bir uzlaşma sözleşmesi olabilir. Topluluğa bağlı birimlerin denetimini yapan denetim ekipleri, birimlerle ilgili yeniden yapılandırma karşılıklarının finansal tablolara alınması ve ölçümüne ilişkin ayrıntılı denetim prosedürleri uygulamıştır. Topluluk denetim ekibi, yeniden yapılandırma karşılıklarının tamlığı ve doğruluğunu denetimde ciddi risk olarak belirlemiş, birim denetim ekipleri tarafından uygulanan prosedürleri gözden geçirmiş ve bu ekiplerle finansal tablolara alma kıstaslarını görüşmüştür. Topluluk merkezine ilişkin yeniden yapılandırma karşılıkları Topluluk denetim

ekibi tarafından denetlenmiştir. Finansal tablolara alınan yeniden yapılandırma karşılığının belirlenmesinde yönetim tarafından kullanılan kıstas ve varsayımları uygun bulduk.

6.2.5. Yeniden Yapılandırma Karşılığı ve Bir Madenin Elden Çıkarılması

Diğerleri yanında, uyguladığımız denetim prosedürleri; Topluluk ile Maden İşleri Genel Müdürlüğü arasındaki yazışmaların incelenmesi ve müzakerelerin durumunun yönetimle görüşülmesi; yönetimin işten çıkarmaya ilişkin maliyetleri üstlenip üstlenmediğini değerlendirmek amacıyla yönetim tarafından yapılan duyuruların incelenmesi; madenin kapatılmasının sosyal etkisiyle ilgili Topluluk tarafından ve üçüncü taraflarca yapılan çalışmaların ve ilgili maliyetlerin analiz edilmesi; hızlandırılmış kapatma programları kapsamında madene ilişkin kapatma işlemiyle ilgili ayrılan karşılığın ve iyileştirme maliyetlerinin yeniden hesaplanması ve Topluluğun hızlandırılmış kapatma programlarındaki revize edilen yükümlülükler kapsamında ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerin varlığına yönelik olarak uzun dönemli tedarik sözleşmelerinin yeniden değerlendirilmesini kapsamıştır. Yönetimin tarafsızlığına ilişkin muhtemel risk ve Topluluk tarafından yapılan açıklamaların yeterli olduğunu değerlendirdik.

Varsayımlar ve yapılan tahminleri dengeli bulduk ve Topluluk açıklamalarının tahminlerdeki önemli derecedeki yapısal belirsizlikleri ve söz konusu tahminlerde ileriki dönemlerde yapılacak değişikliklerin muhtemel etkisinin uygun bir şekilde açıklandığı kanaatine vardık. Hesaplamalarda herhangi bir hata bulamadık.

6.3. Finansal Tablolardaki İlgili Açıklamalara Atıf Yapılması

Yukarıda da belirtildiği üzere, finansal tablolar ve işletme hakkında bilgi vermek yönetimin sorumluluğunda olduğundan, denetçi raporunda KDK bildirilmesi finansal tablo açıklamalarının yerine geçmez. Denetçi raporunda bir KDK açıklanması, her zaman finansal tablolardaki ilgili dipnot açıklamalarına atıf yapar. (BDS 701, 13 üncü paragraf ve A40-A41 paragrafları) Bu tür bir atıfta bulunulması, finansal tablolar hazırlanırken yönetimin ilgili konuyu nasıl ele aldığına hedef kullanıcılar tarafından daha iyi anlaşılmasını sağlar. İlgili finansal tablo açıklamalarına atıf yapılmasına ek olarak, denetçinin bir KDK açıklaması, söz konusu finansal tablo açıklamalarının önemli yönlerine dikkat çekebilir. Bu nedenle, finansal tablolardaki belirli bir konunun bazı yönleriyle ilgili olarak yönetim tarafından yapılan açıklamaların kapsamı, söz

konusu konunun bazı yönlerinin denetimde nasıl ele alındığının açıklanmasında denetçiye yardımcı olabilir ve böylece hedef kullanıcılar, konunun neden KDK olarak belirlendiğini anlayabilir.

KDK'ya ilişkin açıklama yaparken denetçinin ilgili açıklamalara nasıl atıfta bulunabileceğini gösteren örnekler aşağıda verilmiştir:

6.3.1. Finansal Araçların Değerlemesi

Topluluğun, yapılandırılmış finansal araçlarına ilişkin açıklamalar 5 No.lu Dipnotta yer almaktadır.

6.3.2. Şerefiye

Topluluğun şerefiyeye ilişkin açıklamaları, kullanılan kilit varsayımlardaki küçük değişikliklerin gelecekte şerefiyenin değer düşüklüğünde artışa sebep olabileceğini özellikle açıklayan 3 No.lu Dipnotta yer almaktadır.

7. BAZI ÜLKELERDEKİ UYGULAMA VE GELİŞMELER

IAASB tarafından yayımlanmasını takiben birçok ülke ISA 701'i kendi denetim standartlarına aktarmış olup, bazı ülkelerdeki yayım ve yürürlüğe giriş tarihleri Tablo 1'de gösterilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallık'taki gelişme ve uygulamalar ise aşağıda açıklanmıştır:

Tablo 1. Bazı Ülkelerde KDK Uygulama Tarihleri

ÜLKE	YAYIN TAR.	YÜR. TARİHİ (Bor. İşl. Gör. İşl.)	YÜR. TARİHİ (Diğer işletmeler)
BİRLEŞİK KRALLIK	Haziran 2016	17 Haziran 2016	17 Haziran 2016 (KAYİK'ler için)
GÜNEY AFRİKA	17 Haziran 2015	15 Aralık 2016	
NİJERYA		15 Aralık 2016	

ZAMBİYA		15 Aralık 2016	1 Ocak 2018 (KAYİK'ler ve zorunlu 00000000denetime tabi olan işletmeler için)
SİNGAPUR	Temmuz 2015	15 Aralık 2016	
MALEZYA	Nisan 2015	15 Aralık 2016	
AVUSTRALYA	1 Aralık 2015	15 Aralık 2016	15 Aralık 2016 (Zorunlu denetime tabi olan işletmeler için)
HİNDİSTAN		1 Nisan 2017	
YENİ ZELANDA	1 Ekim 2015	15 Aralık 2016	31 Aralık 2018 (KAYİK'ler için - 2 yıllık geçiş süreci)
KANADA	Haziran 2017	15 Aralık 2018	
ABD (Kritik Denetim Konuları)	Haziran 2017	30 Haziran 2019 (Büyük işletmeler)	15 Aralık 2020

7.1. Amerika Birleşik Devletleri

ABD'de 1940'larda, denetim raporlarının kolaylıkla karşılaştırılabilmesi ve denetim raporlarındaki hususların kolaylıkla anlaşılabilmesi amacıyla ortak bir rapor dili oluşturmak için standart hale getirilmiş bir denetim raporu kabul edilmiştir. Daha sonraki yıllarda, denetçinin finansal tablo kullanıcılarına bildireceği hususların geliştirilmesi için denetçi raporunda değişiklikler yapılması değişik gruplarca gündeme getirilmiştir.

2008, 2010 ve 2011 yıllarında yapılan araştırmalar denetim raporunun iyileştirilmesi gerektiğini, ortaya koymuştur. ABD Kamu Gözetimi Kurumu PCAOB'nin, 21 Haziran 2011'de bir görüş duyurusu yayımlayarak başlattığı çalışmalar, AS 3101 sayılı yeni denetim raporlamasına ilişkin denetim standardı ve diğer denetim standartlarındaki ilgili değişikliklerin

15 Aralık 2017 tarihinde veya sonrasında sona eren hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere Haziran 2017’de yayımlanmasıyla sonuçlanmıştır.

Ancak, Kritik Denetim Konuları’na (CAM - Critical Audit Matters) ilişkin hükümler borsada işlem gören büyük işletmeler için 30 Haziran 2019, CAM uygulanacak diğer işletmeler için ise 15 Aralık 2020 tarihinde veya sonrasında sona eren hesap dönemlerinin denetiminde uygulanacaktır. Diğer taraftan isteğe bağlı olarak erken uygulamaya izin verilmiştir.

PCAOB tarafından yayımlanan söz konusu yeni denetim standardı ve diğer denetim standartlarındaki değişikliklerde yer alan en önemli değişikliklerden birisi CAM olup, tanımı, belirleyici faktörleri, raporda bildirim ve belgelendirilmesi düzenlenmiştir.

CAM; finansal tablolar açısından önemli (material) olan hesap ve açıklamalarla ilgili; özellikle zor, subjektif veya karmaşık denetçi yargısını içeren ve denetim komitesine bildirilmesi gereken veya bildirilmiş olan konular olarak tanımlanmıştır.

PCAOB denetimine tabi tüm şirketler uygulama kapsamında olmakla birlikte, 1934 tarihli Borsa Kanunu’nun (Securities Exchange Act) 17a-5 maddesi kapsamına giren broker ve borsada işlem yapan aracılar ile 1940 tarihli Yatırım Şirketleri Kanunu (Investment Company Act) kapsamındaki yatırım şirketlerinin denetiminde CAM bildirme zorunluluğu olmayacaktır. Ayrıca, denetçi CAM olmadığını belirlemişse, bu hususu raporunda belirtecektir.

Bir konunun zor, subjektif veya karmaşık denetçi yargısını içerip içermediğini belirlerken denetçinin, önemli yanlışlık risklerine ilişkin değerlendirmesi dâhil belli faktörleri dikkate alması gerekmektedir.

Diğer taraftan, her bir CAM denetçi raporunda aşağıdaki hususları içerecek şekilde bildirilecektir:

- CAM’ın açıklanması,
- Denetçinin ilgili konuyu CAM olarak belirlerken dikkate aldığı ana hususların açıklanması,
- CAM’ın denetimde nasıl ele alındığının açıklanması,
- İlgili finansal tablo hesaplarına ve açıklamalarına atıf yapılması.

PCAOB denetim standartlarında yer alan CAM ile ISA/BDS 701'deki KDK (KAM), gerek belirlenmesi gerekse bildirilmesi açısından benzerlik arz etmekle birlikte, ilgili standartlar karşılaştırıldığında aşağıdaki farklılıklar görülmektedir:

- PCAOB standartlarındaki CAM tanımında yer alan önemlilik (material) hususu kapsamı daraltmaktadır. (IAASB 2016b, 2)
- PCAOB standartlarına göre, işletmenin sürekliliğine ilişkin hususların aynı zamanda CAM olarak da belirlenmesi durumunda, konu hem CAM bölümünde hem de “Açıklama Paragrafı”nda ele alınabilmektedir. ISA/BDS'lere göre ise, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek durumlarla ilgili önemli bir belirsizlik raporun KDK bölümünde bildirilmez.
- “Dikkat Çekilen Hususlar” ve “Diğer Hususlar” paragrafları ile “Açıklama Paragrafı”nda yer alacak konular ilgili standartlarda farklılık gösterdiği gibi, söz konusu hususların aynı zamanda KDK/KAM veya CAM olarak belirlenmesi durumunda, denetçi raporunda sunumları da farklılık göstermektedir.

7.2. Birleşik Krallık

Denetçi raporuna ilişkin denetim standardı olan “ISA (UK and Ireland) 700”de 1 Ekim 2012 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemler için uygulanmak üzere Haziran 2013'de yapılan değişikliklerle, ISA/BDS 701'de yer alan KAM'a benzer şekilde, borsada işlem gören ve FTSE endeksine giren 350 şirketin denetimiyle ilgili olarak, denetim üzerinde en çok etkisi olan “önemli yanlışlık” risklerinin ve nasıl karşılık verildiğinin denetim raporunda açıklanması zorunlu hale getirilmiştir.⁶

Büyük ölçüde şeffaflık ve yatırımcılar için bilgi sağlayan ve genişletilmiş denetim raporlaması olarak adlandırılan Haziran 2013'deki değişikliklerin ilk yıl uygulama sonuçları Mart 2015'de, ilk iki yıllık uygulama sonuçları ise Ocak 2016'da kamuoyu ile paylaşılmış ve olumlu tepkiler alınmıştır.

İlk yıl uygulama sonuçlarına göre genişletilmiş denetim raporlarında en çok yer alan risk konusu %23 ile “şerefiye ve varlıklarda değer düşüklüğü” olup, bunu vergi izlemektedir. Finansal araçların oranı ise şaşırtıcı şekilde %3'dür. Raporlarda en çok yer alan diğer risk

⁶ ISA (UK and Ireland) 700 (Revised June 2013) 19A–B paragrafları.

konuları ise yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesi ve hasılat kaydında hile yapılmasıdır. (FRC 2015, 19)

İlk iki yıllık uygulama sonuçları göre ise raporlarda en çok yer alan risk konuları sırasıyla şerefiye değer düşüklüğü (%43), vergi (%43), hasılat (%42) ve varlıklardaki değer düşüklüğüdür (%29). (FRC 2016, 15)

Finansal Raporlama Konseyi (FRC) tarafından, IAASB standartlarındaki KDK'nın Haziran 2013'de değiştirilen "ISA (UK and Ireland) 700"de yer alan değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" risklerine genel anlamda eşit olduğu ifade edilmiştir. (FRC 2016, 7)

Daha sonra, hem AB'nin 2014/56/EU sayılı denetim direktifi ve 537/2014 sayılı tüzüğüne Birleşik Krallık uygulamasını düzenlemek hem de denetim raporlamasıyla ilgili yeni ve değiştirilen IAASB standartlarına uyumu sağlamak amacıyla FRC tarafından yeni ve değiştirilen denetim standartları 17 Haziran 2016 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin denetimlerde uygulanmak üzere Haziran 2016'da yayımlanmıştır.

Söz konusu standartlara göre kilit denetim konuları IAASB standartlarına uygunluk göstermekle birlikte, AB 2014 tüzüğüne uygunluk sağlamak amacıyla ciddi değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" risklerinin açıklanması da zorunlu tutulmuştur. Ayrıca, Birleşik Krallık denetim standartları, Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA) ek hükümler de içermektedir. Örneğin, uygulanabildiği yerde, en ciddi değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" riskiyle ilgili kilit gözlemlerin denetçi raporunda açıklanması (AB 2014 tüzüğüne uygun olarak) ve işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizlik olmadığı durumlarda da denetçi raporunda bildirilmesi gereken işletmenin sürekliliği ile ilgili bir kilit denetim konusunun olup olmadığının belirlenmesi gibi hükümler vardır.

8. SONUÇ

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından denetçinin meslekî muhakemesine göre denetimde en çok önem arz eden konular şeklinde tanımlanan KDK'nın denetçi raporunda bildirilmesinin amacı, yürütülen denetim ve işletmeyle ilgili daha fazla şeffaflık sağlanarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılması ve böylelikle de, işletmenin

ve yürütülen denetimin durum ve şartlarını yansıtarak hedef kullanıcılara ihtiyaca uygun ve anlaşılabilir bilgi verilmesidir.

KDK'ya ilişkin yeni hükümler yürürlüğe girmeden önce denetim kuruluşlarının, söz konusu hükümlerin uygulanabilmesi için denetim metodolojilerini güncellemeleri, belki daha da önemlisi denetim ekiplerine yeni hükümler konusunda uygun bir şekilde eğitim vermeleri gerekmektedir. Denetçinin KDK'yı denetimin planlanması aşamasında dikkate alması, denetimin yürütülmesi sırasında KDK'ları belirlemek amacıyla yeterli görüşmeleri yapması beklenmektedir.

Diğer taraftan, KDK belirleme süreci sadece denetim ekibinin üyelerini kapsamayacak, aynı zamanda teknik ve risk yönetimi alanları gibi denetim kuruluşundaki diğer destek fonksiyonları ile yakinen çalışmayı da gerektirecektir. Denetim müşterisi ile iletişim kurma açısından baktığımızda, denetçilerin özellikle denetçi raporunda yer alacak KDK'ların belirlenmesiyle ilgili olarak yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar ile daha fazla iletişim kurmaları beklenmektedir.

KDK'nın belirlenmesi, ele alınması ve raporlanmasında, her bir işletme ve denetime özgü olması gerektiği göz önünde tutulduğunda denetçinin kalıplaşmış ifadelerden kaçınması gerekmektedir.

Önemli etkileri olacak olan KDK uygulaması sadece denetçileri değil, yatırımcılar, düzenleyici kurumlar ve üst yönetimden sorumlu olanlar başta olmak üzere finansal raporlama sistemiyle ilgili tüm kişi ve kuruluşları da etkileyecektir.

KAYNAKÇA

- Cordoş, G.S. ve M.T. Fülöp. 2015. "Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters", Accounting and Management Information Systems, 1.
- Doğan, A. 2016. "AB Denetim Reformu", Muhasebe ve Denetim Dünyası, 2.
- Doğan, A. 2017. "Yeni Denetim Raporlaması", Muhasebe ve Denetim Dünyası, 4.

- Emami, T. ve H.M. Motahary. 2016. “Key audit matters - the answer? An exploratory study investigating auditors’ possibility to accomplish the purpose of the new audit report”, Master’s Thesis, Uppsala University.
- FRC (Financial Reporting Council). 2013. International Standard on Auditing (UK and Ireland) 700 (Revised), June.
- FRC (Financial Reporting Council). 2015. Extended auditor’s reports: A review of experience in the first year, March.
- FRC (Financial Reporting Council). 2016. Extended auditor’s reports: A further review of experience, January.
- Gimbar, C. ve M.E.Ozlanski. 2016. “Early Evidence on the Effects of Critical Audit Matters on Auditor Liability”, Current Issues in Auditing 1 (Spring).
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). 2011. Consultation Paper: Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, May.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). 2012. Invitation to Comment: Improving the Auditor’s Report, June.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). 2013. Exposure Draft: Reporting on Audited Financial Statements - Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs), July.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). 2015a. At a Glance: New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments, January.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). 2015b. Final Pronouncements: Reporting on Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments, January.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). 2016a. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016–2017 Edition, Volume I, IFAC, December.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). 2016b. Determining and Communicating Key Audit Matters (“KAM”), June.
- IAASB Auditor Reporting Implementation Working Group. 2015a. Auditor Reporting – Illustrative Key Audit Matters, January 30.
- IAASB Auditor Reporting Implementation Working Group. 2015b. Auditor Reporting – Key Audit Matters, January 30.
- IAASB Auditor Reporting Implementation Working Group. 2016. The New Auditor’s Report: A Comparison between the ISAs and the US PCAOB Reproposal, May.
- Kachelmeier, S.J., J.J. Schmidt. ve K.Valentine. 2014. The Disclaimer Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor’s Report, September, <https://pdfs.semanticscholar.org/e3fc/9f2bf55ae08dd0ac0d3697db7b7321fb99c1.pdf>, (Erişim Tarihi: Kasım 2017)

- Kastein, P. ve S.Siddiqui. White Paper on the Auditor's Reports of Certain UK Companies that Comply with International Auditing Standard (UK and Ireland) 700 (Revised June 2013), <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/white-paper-on-the-auditor-reports-of-certain-UK-Companies-that-Comply-with-International-auditing-standard.pdf> , (Erişim Tarihi: Kasım 2017)
- KGK. 2017. BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, Resmi Gazete, 30002, 9 Mart.
- PCAOB. 2011. Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards, Release No. 2011-003, PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 34, June 21.
- PCAOB. 2016. Proposed Auditing Standard - The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards, Release No. 2016-003, Rulemaking Docket Matter No. 034, May 11.
- PCAOB. 2017. The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards, Release No. 2017-001, Rulemaking Docket Matter No. 034, June 1.