

Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporuna Yansıtılması: Bağımsız Denetçileri Etkilemesi Üzerine Bir Araştırma

Reflection of Key Audit Matters on Independent Auditors' Report: The Effect on Auditors

Özgür TERAMAN¹
Burak ÇELİK²

Öz

Tarafsız, şeffaf ve güvenilir bilgiye 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, daha kullanılabilir bilgi içeren ve daha bilgilendirici denetçi raporlarına ihtiyacını özellikle dile getirmiştir. Yeni raporlama standartları denetçi raporunda yer verilen kilit denetim konuları bölümü ile denetçi raporunun okuyucularına işletme hakkında detaylı bilgiler vermekten ziyade gerçekleştirilen denetim süreci hakkında detaylı bilgi sunmayı amaçlamaktadır. Çalışmamızın amacı, BDS 701 çerçevesinde, yeni ve gözden geçirilmiş raporlama standartlarında yer alan kilit denetim konularının belirlenmesinden ve bu kapsamda açıklanacak uygun bilgilerin raporlanmasına kadar ki mesleki yargı sürecinin ortaya konulmasıdır. Bu doğrultuda çalışmada, denetçiler açısından çok fazla yüke sebep olmayacağı, denetimin şeffaflık ve güvenilirliğine katkı sağlayacağı bulgusu ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim Raporu, BDS 701, Kilit Denetim Konuları

ABSTRACT

The revision of auditing standards has required both for the auditor's responsibilities and for building an opinion due to the increasing need for objective, transparent and reliable information. The works initiated by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) in 2006 was finalized and it was decided that new and audited reporting standards should be implemented as of 15.12.2016. The research conducted by the IAASB in this process has revealed that the auditor's report of the users only reads the paragraph of opinion expressing the degree of compliance of the financial statements with the relevant standards. Stakeholders have particularly expressed the need for more informative and informative auditor reports in their work within the context of the IAASB's review of the auditor's report. The new reporting standards are intended to provide detailed information about the audit process, which is part of the key audit issues section included in the auditor's report, and the fact that the readers of the auditor's report provide detailed information about the entity. The ultimate aim of the study is to establish a professional jurisdiction within the framework of ISA 701, from the identification of key audit issues in new and audited reporting standards to the reporting of appropriate information to be disclosed in this context. In this respect, the study revealed that it would not cause too much burden for the auditors and would contribute to the transparency and reliability of the audit.

Keywords: Independent Audit Report, ISA 701, Key Audit Matters

Tür: Araştırma makalesi

Gönderim tarihi: 23.11.2018

Kabul tarihi: 12.06.2019

¹ Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Aydın Üniversitesi, İ.İ.B.F., Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, teramanozgur@gmail.com (ORCID: 0000-0003-2660-653X)

² Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, İstanbul Aydın Üniversitesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı, Muhasebe ve Denetimi Programı Yüksek Lisans Öğrencisi, clikburak@gmail.com (ORCID: 0000-0001-8483-4923)

1. GİRİŞ

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701, 01 Ocak 2017 tarihinden itibaren Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların, 01 Ocak 2018 tarihinden itibaren de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu gereğince zorunlu olarak bağımsız denetime tabi işletmelerin bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesini gerekli kılmaktadır. BDS 701 uygulanmak üzere 09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Böylelikle geçerli raporlama çerçevesine göre hazırlanmış olan finansal tabloların Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarına göre denetlenmesi neticesinde düzenlenen bağımsız denetçi raporunun formatı yeniden düzenlenmiştir.

Ülkemizde söz konusu standardın uygulanmaya başlanmasından önce, denetçi görüşünün yer aldığı açıklama paragrafı finansal tablo kullanıcıları açısından denetçilerin gerçekleştirdiği denetimlerin finansal tablolar nezdinde hangi önemli ve riskli alanlara odaklanıldığına dair bilgi içermemektedir.

BDS 701 ile yeniden düzenlenen bağımsız denetim raporları içerisinde ayrı bir paragraf altında yer verilecek olan kilit denetim konuları, denetçinin öncelikli olarak finansal tablo kullanıcıları diye bahsedilen finansal tablodan faydalanacak olan çıkar gruplarına, denetimin amacı ve güvenilirliği hakkında bilgi verecektir. Ayrıca, kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda gösterilecek olması finansal tablo kullanıcıları ve karar alıcılara, denetimin başlangıcından raporun imzalanmasına kadar sürecin nasıl olması gerektiği hususunda bilgi sağlayacak ve yol gösterici nitelikte olacaktır.

Böylelikle her sektörün kendine has kilit konuları ortaya konularak, tekdüzelikten uzak, kullanıcıların daha detaylı faydalı bilgi veren bağımsız denetçi raporlarının ortaya çıkması beklenmektedir.

Buradan hareketle, bu çalışma BDS 701 ile uygulamada bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerinin yürütürken ve raporlarken, olumlu ya da olumsuz ne derece etkileneceklerini ortaya çıkarmayı hedeflemektedir.

2. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTI 701 KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

Amacı, tarafsızca kanıt toplamak ve toplanan bu kanıtları değerlemek olan denetim finansal konularda ve gerçekleşen olaylar ile ilgili ortaya atılan söylemlerin, önceden sınırları belirlenmiş ölçümlemelere uyumluluğunu belirlemek ve orta çıkan sonucu ilgili şahıs, kurum veya tüzel kişilere sunmak amacı olan sistematik bir süreçtir (Kaval, 2005, s.3). Denetimin temel amacı ise, finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara olan güvenlerini artırmaktır. Diğer bir deyişle denetimin amacı, hata ve hileleri ortaya çıkartmak, işlemlerin uygunluk ve doğruluk ilkelerine göre yapılıp yapılmadığını tespit etmek ve aykırılıkların oluşmasını engellemek için alınması gereken önlemleri belirlemektir (Şen, 2003, s.2)

Gerçek amacı finansal tabloların güvenilirliğini ve dürüstlüğünü tespit etmek olan bağımsız denetimin, bu amacına ulaşmak için finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi olmak üzere çeşitli denetim türlerinden faydalanmaktadır

(İSMMMO, 2017, s.9). Denetim, birbirini takip eden, müşteri kabul, sözleşme kabul, denetim stratejisinin oluşturulması, denetimin planlanması, denetimin yürütülmesi ve raporlama gibi aşamalardan oluşur. Bu aşamada, denetimi genel olarak planlama aşamasından denetim raporunda oluşacak bağımsız denetim görüşünün belirlenmesine kadar olan tüm denetim faaliyetlerini içerisine alır (Dönmez, 2008, s.24).

İşletmenin kilit denetim konularını, bağımsız denetim raporunda bildirirken denetçinin yapmış olduğu değerlendirmeler ile denetçinin sorumluluklarını düzenleyen bir denetim standardıdır (BDS 701, md.1). Faydalı ve güvenilir bilgiye erişmek için, bağımsız denetim standartlarının güncellenmesi ve denetim süreci ile ilgili bilgilerin aktarıldığı denetçinin görüşünün oluşturulduğu yer olan bağımsız denetim raporuna yansıtılması gerektiği düşünülmektedir. IAASB' in bu dönemde yaptığı araştırmalarla denetçi raporunun sadece görüş paragrafını ele alarak kendisine rehber eden finansal tablo kullanıcılarının, daha fazla bilgi sahibi olmasını ve mevcut denetim raporundan daha anlaşılır ve detaylı denetim raporlarına olan ihtiyacın olduğu görüşünü dile getirilmiştir (Biçer, Erol, 2017, s.71).

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 701, denetçinin temel denetim konularını denetçi raporunda iletmek için denetçinin sorumluluğunu üstlenir. Temel denetim konularını iletmek, cari döneme ait finansal tabloların denetimi sırasında, denetçinin mesleki yargılamasında en önemli hususların anlaşılmasında onlara yardımcı olması için finansal tabloların kullanıcılarına ek bilgi sağlar. Temel konularla ilgili bilgi vermek, denetimi gerçekleştirirken odaklanılan alanlar olduğundan, denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim yargısı alanlarını anlamada finansal tabloların kullanıcılarına yardımcı olmaktadır (ISA 701, 2016).

701 nolu bağımsız denetim standardı yayımlandığı Haziran 2014'den itibaren yapılan çalışmalarda; Cordoş ve Fülöp çalışmalarında denetim raporu kullanıcılarının, IAASB' nin denetim raporlarına eklediği kilit denetim konularının bildirim standardı ile ulaşmak istediği amaçlar konusunda, denetim raporlarının kalitesinin artırılması, denetimle ilgili daha fazla bilgi ve denetimin iletişim değerini arttırmak ve benzeri konularda, denetim raporu kullanıcılarının da aynı düşüncede olup olmadığını incelemiştir (Cordoş ve Fülöp, 2015). Weirich ve Reinstein çalışmalarında, BDS 701 ile denetçi raporlarında yer alacak kilit denetim konularının belirtildiği bölümde, denetçilerin denetim faaliyeti sırasında en fazla odaklandıkları ve önem verdikleri konuların ve bu konuları ele alış biçimlerini bildirmeleri gerekeceği, kilit denetim konuları aşağıdakilerden belirlenebileceğini belirtmişlerdir: (Weirich ve Reinstein, 2014)

- En zor, subjektif ve kompleks denetçi yargıları.
- Denetçinin yeterli uygun denetleme kanıtı bulmasını zorlaştıracak durumlar.
- Denetçinin bir fikir ortaya koymasını zorlaştıracak durumlar.

2.1. Bağımsız Denetim Standardı 701'in Amacı

Kilit denetim konularının paylaşılması ile şeffaflığı artırarak, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin önemli olarak kabul etmiş olduğu konuları raporda görmesi için bilgi sağlamanın yanında, tablo kullanıcılarının, denetim raporunu anlayabilmesini ve daha fazla bilgi sahibi olmasını amaçlamaktadır (BDS 701, md.2). Bağımsız denetim raporu, profesyonel olmayan genç yatırımcıların, algıları ve yargılarını değiştirebilmekte, yorumlarını şekillendirebilmektedir. Genç yatırımcılar, sürekli olarak çeşitli gerçeklere ve tecrübelerle maruz kalabilmektedir. Şeffaf bir denetim raporu genç bir yatırımcının bireysel tecrübesi, bilgisi, yaş, cinsiyet, eğitim ve diğer çeşitli faktörlerden dolayı denetim raporunu yorumlayarak yapacağı yatırıma etki edebilir (Lundgren ve Oldenborg, 2016). Denetçinin kilit denetim konularını raporuna yansıtmasını gerekli gördüğü yerlerde, mevzuatın kilit konuları, rapora yansıtmanın zorunlu kıldığı zamanlarda ve borsada işlem gören işletmelerin tüm finansal tablolarının denetiminde BDS 701 ile uygulanır. Fakat bunun yanı sıra mevzuat zorunlu kılmasa ve bağımsız denetim raporuna görüş bildirmekten kaçınan denetçilerin kilit denetim konularını raporunda bildirmesi yasaktır (BDS 701, md.5).

IAASB denetim raporunun yeniden düzenlenmesinin, denetim raporu üzerinde olumlu bir etkisi olacaktır (Lazarevska ve Trpeska, 2016, s.98). Denetçinin şirketlerden aldığı denetim ücretlerine bağlı olarak kamuoyu ve denetlenen şirket arasında ekonomik olarak kamuoyuna öncelik vermeyen uçurum bir boşluk yaratır. Denetçi, mevcut denetim raporunda çok az bilgiye yer verir. Kilit denetim konularının eklenmesiyle, bir karar verirken profesyonel olmayan yatırımcılara, potansiyel risk taşıyan denetim konuları hakkında yapılan gerekli açıklamalar konusunda daha net bilgi verilmiş olur.

2.2. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Kilit denetim bulgularına dair açıklamalar denetçinin mesleki yargısına dayandığından işletmeden işletmeye farklılık gösterecektir. Buna göre kilit denetim bulguları: (Sayar ve Ergüden, 2016, s.95)

- İşletmeye özgü olmalıdır,
- Denetçinin finansal tablolara ilişkin açıkladığı görüşün yerine geçmez,
- Standart kalıplaşmış ifadelerden uzak olmalıdır,
- Konunun denetim faaliyeti sürdürülürken çözülemediğini ima etmemelidir,
- Sınırlı olumlu görüş algısı oluşturmamalıdır,
- Kilit denetim bulgularıyla ilgili uzun listeler oluşturulmamalıdır,
- Ayrıca ilgili kilit denetim bulgusuna ilişkin ayrı bir görüş verildiği çıkarılmamalıdır.

Bağımsız denetçi, işletme yönetiminden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından önemli sayılabilecek, mesleki tecrübesine göre karar vererek kilit denetim konuları belirlemektedir. Yapılan belirlemeler karşılaştırmalı olarak sunulmuş olan finansal tablolar olmuş olsa bile denetlenen döneme ait en fazla önemi tespit edilerek seçilen konular ile sınırlı kalmaktadır (BDS 701, md. A9-A10). Denetlenen dönemin finansal tablolarına ilişkin olarak belirlenen kilit denetim konularının, önceki dönem bağımsız denetçi raporlarında belirlenmiş olan kilit denetim konularını değiştirmesi bir zorunlu

uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Önceki dönem denetim raporlarında belirlenip, ilgili denetim döneminde de tespit edilen kilit konuların değerlendirilmeye tabi tutulması denetçinin kontrolündedir (BDS 701, md. A11).

2.3. Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konularının Açıklanmasının Yararları

Finansal tablo kullanıcıları ile kurulan en önemli iletişim yolunun bağımsız denetim raporu olması sebebiyle, bağımsız denetçinin mesleki deneyimine, yargısına göre önemli kabul edilen konuların denetim raporuna yansıtılması ihtiyacı duyulmuştur. İşletme yöneticilerinin finansal raporlama kuralları ışığında finansal tablolarını hazırlaması konusundaki görevleri fiili olarak devam etmektedir (Biçer ve Erol, 2017:75). Kilit denetim konularının denetçi raporunda iletilmesi, finansal tabloların kullanıcıları, yönetimle ve yönetim ile denetimden geçmiş finansal tablolara ilgili belirli konularda yönetimden sorumlu olanlar ile daha fazla etkileşimde bulunmalarını sağlayabilir. Denetçinin raporunda hangi konularda iletişim kuracağına ve bu iletişimin şekli ve içeriğine ilişkin olarak karar verebilmesi amaçlanmaktadır. Söz konusu standart, listelenen kuruluşlar dışındaki işletmelerin finansal tablolarının denetçiler kilit denetim konularını denetçi raporunda iletecekleri zaman da geçerlidir (ISA 701, 2016).

IAASB' nin görüşüne göre denetim raporuna yansıtılan kilit denetim konularının başka faydaları aşağıda belirtildiği şekilde yer almaktadır (Biçer ve Erol, 2017, s.75):

- Denetimde şeffaflığı artırarak, denetim raporunun daha iyi anlaşılmasını sağlamak,
- Denetçi için önemli sayılan konuların, tablo kullanıcıları için anlaşılabilirlik değerini artırmak,
- Bağımsız denetim raporuna kilit denetim konularının yansıtılmasına imkân vermek,
- Finansal tablo kullanıcıları ile işletme yönetimi arasında ilişki kurulabilmesi için gerekli bir dayanak olmak,
- Bağımsız denetçi ve denetim komitesi arasındaki iletişimi artırmak,
- Denetçinin mesleki şüphecilikle denetim yaparak denetim kalitesinin artırılmasını sağlamayı amaçlamaktır.

2.4. Kilit Denetim Konularının Bildirimi ile İlgili Endişeler

IAASB ve PCAOB, kilit denetim konularının bildirimi ve bildirim şekliyle ilgili bazı endişe ve çekinceler neticesinde, taslak metinler üzerinde dile getirilen endişelerin bir kısmını yaptığı değişiklikler ile gidermeye çalışmıştır. Aşağıda dile getirilen başlıca endişe, çekince ve çözüm önerilerine yer verilmiştir: (Dow, 2014, s.23-29).

- Şirketin finansal raporlama ve iç kontrol sisteminin kalitesi ile ilgili şüphe oluşturabilir,
- Denetim komitesi ve yönetimle denetçi iletişiminde denetçi baskı altında görünebilir, tam tersi olmalıdır.
- Maliyetlerin artması ve denetimin kalitesi hakkında şüpheler vardır. Denetim görüşünün oluşturulmasında kaynak tahsisinin azalması ve dikkatin dağılması

- riski vardır. Kritik denetim konuları ile ilgili açıklamaların doğruluğu ve tamlığı yeterli olmayabilir.
- Yatırımcı tepkisi etkilenebilir. Potansiyel yatırımcıların tepkisi raporlamayla doğrudan ilgilidir.
 - Gizli veya hassas bilgilerin açıklanması riski vardır.

3. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışma ile *BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi*' nin yayınlanması ile denetim raporu üzerinde ne tür değişiklikler olduğu ve söz konusu değişikliklerin bağımsız denetçilerin denetim ile ilgili işlemlerine ne ölçüde etki edeceği araştırılmıştır.

3.2. Veri Toplama Yöntemi ve Araştırma Örneklemi

BDS 701' in yayınlanması ile denetçi raporlarındaki değişikliklerin denetçiler üzerinde nasıl algılandığı ve ne tür etkiler yapacağını ölçmek için nitel araştırmalarda kullanılan araçlardan biri olan, derinlemesine mülakat tekniği kullanılmıştır. Mülakatlar yüz yüze, bağımsız denetçi yetki belgesine sahip, aktif olarak bağımsız denetim hizmetini yürüten, en az 10 yıl deneyimli meslek mensupları arasından seçilmiş kişilerle yapılmıştır. Yarı yapılandırılmış 5 sorudan oluşan mülakatlar kayıt altına alınmıştır. Her katılımcının ses kaydı deşifre edilerek yazıya dökülmüştür. Daha sonra çalışmamız içerisinde yer alan, çalışmamızın amacını ortaya çıkaracak çeşitli kelimeler ve olgular kodlanarak, bağımsız denetçilerin yorumları yazıya alınan dosyalardan tablolara aktarılmıştır. Oluşturduğumuz kodlarla çalışmamızın amacını ortaya çıkaracak tema olarak adlandırdığımız başlıklar ortaya çıkarılarak çalışma tamamlanmıştır. Böylelikle yapılan mülakatlarda, bağımsız denetçilerin algı ve tecrübelerinin ortaya konması hedeflenmiştir. Yarı yapılandırılmış sorular ile söz konusu standardın getirmiş olduğu değişiklikler hakkında bağımsız denetçilerin görüş ve yorumları elde edilmiştir ve araştırma hedefleri bağlamında yorumlanmıştır.

Araştırmamızda aşağıda belirtilen yarı yapılandırılmış sorularla kısıtlı kalmamak üzere, derinlemesine anlaşılması adına katılımcıların özgür ifadeleri ile tümevarım ilkesi çerçevesinde ana temalar ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Sorular aşağıdaki gibidir:

- Bağımsız denetim standardı 701 hakkında bilginiz var mı, var ise yorumlar mısınız?
- Bu standardın bağımsız denetim raporunun şeffaflığını arttırdığı yargısını yorumlayabilir misiniz?
- Şirketlerin Kilit denetim konuları neler olabilir?
- Kilit denetim konularının denetim raporuna yansıtılması sonucu finansal tablo kullanıcıları üzerindeki etkisi ne olabilir?

v- Bu standardın bağımsız denetçiler üzerinde oluşturacağı algı nasıl olur, denetçiler üzerinde oluşturacağı iş yükü nedir maliyet artışı oluşturur mu?

Katılımcılarımız kimliklerinin açıklanmasını istemediklerinden dolayı isimlerinin ve soy isimlerinin baş harfleri yazılmıştır. Katılımcı S.K. ile 17 dakika, A.H.A. ile 14 dakika, M.B. ile 15 dakika, A.D. ile 12 dakika, F.Ç. ile 22 dakika, S.D. ile 15 dakika, M.Y. ile 10 dakika, Z.T., ile 30 dakika, G.Ö. ile 13 dakika, Y.S. ile 11 dakika mülakat yapılarak sonlandırılmıştır. Katılımcılarımızın ifadelerinin aktarıldığı örnek tablolar aşağıdaki gibidir:

3.3. Denetim Firmaları ve Denetçilerden Elde Edilen Bulguların Değerlendirilmesi ve Yorumlanması

Bu bölümde mülakatlar sonucu ortaya çıkan temalar ve temalara ilişkin ifadelere yer verilmiştir.

3.3.1. İş Yapış Şekline Verilen Önem

İş yapış şekline verilen önem temasında denetçinin kilit denetim konularını belirlerken, her bir ayrı denetlenen işletme özelinde farklılık göstereceği, bu sebeple özellikle denetçini mesleki yargısı ve tecrübesinin kilit denetim konularının belirlenmesinde önemli bir rol oynayacağı görüşü ortaya çıkmıştır. Kilit denetim konularının belirlenmesi kodu ile mülakatın amacı belli edilmeye çalışılmış, bağımsız denetçilerin işletmelerin kilit denetim konularını ortaya çıkartabilmek için, sektöre göre hangi alanlar en çok riskli ise çeşitli denetim yöntemleri kanıtlar toplanmaya çalışılmıştır. Katılımcılardan A.H.A ile A.D. kilit konuların sektöre göre değişiklik gösterebileceğini ifade etmişlerdir.

Çizelge 3.1. İş Yapış Şekline Verilen Önem

TEMA: İŞ YAPİŞ ŞEKLİNE VERİLEN ÖNEM	
KOD:	KATILIMCI İFADELERİ
Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi	<p><i>Denetçi mesleki yargısını kullanarak işletmelerde sebebini belirterek şu tür aksamalar vardır diyerek denetim risklerini belirleyebilir. Belirlediği alanlarda daha fazla kanıt toplar. Araştırmadır, gözlemdir, incelemedir, karşıt incelemelerdir, doğrulama mektuplarıdır vb. yöntemlerle riskli olarak belirlediği alanlarda daha çok araştırma yapmak ve denetim kanıtı toplamak zorunda kalacaktır. Onun içinde firmadan firmaya göre, işleyişine göre değişiyor işletmelerin kilit denetim konuları (A.H.A.).</i></p> <p><i>Bilanço da risk unsurunun yüksek olduğunu belirlediğiniz kalemleri kilit denetim konuları olarak belirleyebilirsiniz. Şirket stokları mesela kilit denetim konusu olabilir ama her zaman değil örneğin hareketsiz stokları yüksekse işletmenin bu kilit denetim konusuna girer. Tabloların doğruluğunu belirlemek değil mesela. Sadece burada sizin göreviniz fiili sayımla onların tamlığını stokların orada olup olmadığını ya da doğru olup olmadığını belirlemekten ziyade başka sonuçlar da oluşturabilir. Dolayısıyla duruma göre kilit denetim konusu ortaya çıkabilir (A.D.).</i></p>

3.3.2. Denetçiler Açısından Değerlendirme

BDS 701' in yayınlanması ile birlikte bağımsız denetçilere iş yükü getirebilip getirilmeyeceği konusu ile oluşturulacak olan denetim raporlarının şeffaflığı konusunda artış olup olmayacağı hakkında açıklamalar yapılmıştır. Katılımcıların ifadeleri yorumlandığında çok fazla iş yükü oluşturmayacağı zaten daha önce detaylı incelemeler yaptıklarını ve raporlarını şeffaf olarak oluşturduklarını ifade etmişlerdir. Sadece ayrı bir başlık altında denetim raporuna ilaveler yapılacağı için zaman konusunda ufak bir artışa sebep olacağı ve bu standardın raporun içerisinde belirtiliyor olması karar alıcılar açısından daha faydalı ve şeffaf olacağı kanısına ulaşılmıştır.

Çizelge 3.2. Denetçiler Açısından Değerlendirme

TEMA: DENETÇİLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRME	
KOD:	KATILIMCI İFADELERİ
Fazladan Bir İş Yükü Oluşturup Oluşturmaması:	<p><i>Bu standardın bağımsız denetçiler açısından çok bir değişeni yok aslında sadece ufak bir iş yükü binecek o kadar. Zaten bağımsız denetçiler bütün her şeyi denetim raporuna yansıtıyor. Yani bu denetim standardının yayınlanması denetlenmeyen denetim alanlarının bağımsız denetim raporuna yansıtılması değil. Var olan önemli görülen alanlar sadece ayrı bir bölümde ayrı bir başlık altında ilave edilir. Bu da denetçiler açısından çok problem teşkil edilecek bir durum değildir (M.B.).</i></p> <p><i>İş yükü olarak bir artışa sebep olabileceğini zannetmiyorum. Genel olarak zaten denetçiler olarak yaptığımız raporların altına imzamız attığımız için bunun sorumluluğunu alıyoruz. Zaten gerekli denetim yapılmıştır, sadece rapora daha fazla bilgi aksettirilmesi olarak değerlendiriyorum ben bu standardı. Maliyet açısından değerlendirilecekse, firmaya göre belli bir denetim saati belirlediğimiz için, işin başlangıcında bir denetim planı yapıyoruz. Yani diyoruz ki biz bu şirketi şu kadar saatte inceleriz. Biz zaten bağımsız denetim raporunu oluşturmak için detaylı bir çalışma yapıyoruz. Yapacağımız şey sadece rapora ilave açıklamalar koymaktır. Yoksa daha fazla denetim yapacağımız ve bunun bize ilave iş yükleri bindireceği anlamına gelmiyor (S.D.).</i></p> <p><i>İş yükü oluşturacağını düşünmüyorum. Daha önceden zaten yapılıyordu. Sadece iki üç tane kâğıt eklendi, form israfına yol açtı. Onun dışında bir etkisi bulunmamaktadır (Z.T.).</i></p>
Raporlamada Şeffaflık ve Güvenilirlik:	<p><i>Standart karar alma açısından daha belirleyici olur yani daha önceden hazırlanan denetim raporları da şeffaftı, rapor zaten şeffaf olmak zorunda. Bağımsız denetçi tüm görüşlerini şeffaf ve dürüst bir şekilde raporuna yansıtmalı. Bu standart olmasa da o şekilde yapılıyordu. Ama bu standardın olması özellikle raporun içerisinde belirtiliyor olması karar alıcılar açısından daha faydalı ve şeffaf olacağını düşünüyorum (Y.S.).</i></p>

3.3.3. Doğru Bilgi Aktarımı Yollarının Yorumlanması

Doğru bilgi aktarımının yollarının yorumlanması temasında, finansal tablolara duyulan güven, mesleki özen kodları oluşturularak katılımcılarımızın ifadelerine yer verilmiştir.

Finansal tablolara duyulan güven ile bağımsız denetim raporunun, tablo kullanıcılarına bilginin doğru aktarılması ve yapacakları yatırımlara ışık tutması için güvenilir raporlar yazılması gerektiğinden bahsedilmiştir. Mesleki özen ile anlatılmak istenen, denetim raporunu yazarken mesleğin getirmiş olduğu etik kurallara göre, denetleme işlemlerini titiz ve mesleki ahlak ile yaparak denetim raporunu oluşturmaya çalışması gerektiğidir.

Çizelge 3.3. Doğru Bilgi Aktarımının Yolları

TEMA: DOĞRU BİLGİ AKTARIMININ YOLLARI	
KOD:	KATILIMCI İFADELERİ
Finansal tablolara Duyulan Güven:	<i>Gerekli mesleki özen ve titizlikle, bağımsız davranarak, mesleki ahlak ile ilerlemesi gereklidir. Tabii hazırlayacağı raporu bilimsellik ve gerçek verilerle ispatlaması gerekiyor. Bunu yapınca da finansal kullanıcılara vereceği güvende önemlidir. Bu raporlar eğer çok sağlıklı değilse işletmeler piyasadaki güvenini yitirebilir. Dolayısıyla bu raporu hazırlayan kişi gerçek verilerle bağımsız denetim raporunu hazırladığı zaman bir nevi kendisinin de saygınlığını artırır (S.K.).</i>
Mesleki Özen:	<i>Bu raporun yayınlanması ile kilit denetim noktalarının denetim raporuna yansıtılmasının zorunlu hale getirilmesi ile sanki önceki denetim raporlarında değinilmemiş ve şeffaf değilmiş havası oluşturulmuş gözükse de öyle olmadı. Sadece öyle bir değinme ya da raporda bulunma zorunluluğu yoktu. Biz yine kilit denetim noktalarını belirliyorduk, onlar üzerinde daha çok zaman ayırıyorduk ya da daha detaylı çalışma yapıyorduk ama bunu yönetime bildirme ve raporunda yer verme konusu yoktu sadece. Ama o zaman ne oluyordu, ben bunun bilincinde yine yapıyordum belki ama başka bir bağımsız denetim şirketi ya da bağımsız denetçi arkadaşımız bu özeni ve dikkati göstermiyordu. Bir zorunluluk olduğu için genele uygulanacak (F.Ç.).</i>

3.3.4. Denetime Verilen Özen ve Önem

Sorunlar üzerine düşünmek kapsamında, katılımcıların ifadeleri doğrultusunda denetim raporları sonucu oluşan çeşitli sorunlar ile kilit denetim konuları üzerine daha fazla eğilmek adına önemli hale getirildiği ve BDS 701 standardının yayınlanması gerektiği öngörülmüştür.

Çizelge 3.4. Denetime Verilen Özen ve Önem

TEMA: DENETİME VERİLEN ÖZEN VE ÖNEM	
KOD:	KATILIMCI İFADELERİ
Sorunların Üzerinde Düşünmek:	<p><i>Bu bağımsız denetim raporu, sorun varsa özellikle denetim de, size kilit denetim konuları açıklayıp bunlarla ilgili çalışmaları veya görüşlerinizi belirtmenizi talep etmekte. Birazda denetçiyi bazı denetim konuları üzerine düşmeye biraz daha eğilmesini sağlamaya hatta o konularla ilgili düşünmeye ve rapor okuyucuyu da bilgilendirmeye zorluyor bu standart (M.Y).</i></p> <p><i>Muhasebe standartları olsun denetim standartları olsun belli sıkıntılar belli sorunlardan sonra daha çok kendini geliştirme adına yeni birtakım şeyler çıkabiliyor birazda piyasanın ve raporların durumuna göre şekilleniyor. Uluslararası alanda da bu böyle demek ki buralarda biraz sıkıntı yaşandı ve bu konular biraz daha önemli hale geldi ki ve böyle bir ayrı standart yazılması öngörüldü (G.Ö).</i></p>

4. SONUÇ

Bağımsız Denetim Standardı 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı, denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluğunu düzenler. Ayrıca BDS 701 ile denetçi raporunda bildirilecek hususlara ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirme ile bildirim şeklinin ve içeriğinin ele alınması hedeflenmiştir.

Bağımsız Denetim Standardı 701'e göre kilit bulguların paylaşılması şeffaflığı artırarak, yatırımcılara, alacaklılara, hissedarlara, analistlere ve diğer çıkar grupları tarafından işletmenin önemli olarak kabul etmiş olduğu konuları raporda görmesi için bilgi sağlamanın yanında, finansal tablo kullanıcılarının denetim raporu anlayabilmesini ve daha fazla bilgi sahibi olmasını sağlamakta olup, kilit denetim konularını rapor ederek denetçinin mesleki yargısını ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Çalışmamızda, yayınlanan bağımsız denetim standardı 701' in bağımsız denetçiler üzerine etkileri nitel bir araştırma ile ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

Mülakat yapılan bağımsız denetçiler, mesleki tecrübeleri nezdinde seçilmiştir. Denetçilere sorulan yarı yapılandırılmış sorular ile yapılan mülakatlar, kapsamı gereğince daha uzun sürmesi planlanırken, katılımcıların iş yoğunluğu sebebiyle belirli sayıda kısıtlı süreyle gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın bulguları neticesinde, denetimin raporlanma formatı değişikliğinin beklendiği kadar bağımsız denetçilere yük oluşturmayacağı, şeffaflık ve güvenilirlik açısından karar alıcılara daha faydalı olacağı, mesleki özen çerçevesinde faydalı bilginin sunumunda kilit konuların tespiti ile aynı zamanda riskli alanların üzerinde daha fazla durulacağı öngörülmektedir.

Sonuç olarak, önceden yayınlanmış bağımsız denetim raporlarında da işletmelerin kilit denetim konuları yansıtılmaktaydı, sadece standardın yayınlanması ile denetçi raporunda ayrı bir paragraf altında işletmeye ait kilit denetim konuları gösterilmeye başlanacaktır. Yayınlanan bu standart ile denetçiler üzerinde zaman konusunda maliyet artışına ve iş yüküne sebep olacağı kanısına ulaşılmıştır. Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporuna yansıtılması ile finansal tablolara duyulan güvenin daha da artması beklenmektedir.

Gelecek çalışmalarda söz konusu standardın uygulanması neticesinde ortaya çıkan bağımsız denetim raporlarında seçilen kilit denetim konuları üzerine araştırmalar yapmak yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- Biçer, Ali, Altuğ ve Erol, Selin (2017). UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi • Cilt 12, Sayı 47, Ocak 2017. s.71-84.
- Dönmez, Adnan. (2008). Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi Ve Türkiye de, Sermaye Piyasası Kurulundan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Antalya, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, s.s. 24-25.
- Cordoş, G.S., Fülöp, M.T. (2015). Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters. Accounting and Management Information Systems Vol. 14, No. 1, 128-152.
- Dow, B. (2014), Proposed Disclosure of Critical Audit Matters. The Corporate Governance.
- Gımbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. E. (2016). Early Early Evidence on the Effects of Critical Audit Matters on Auditor Liability. Current Issues In Auditing, Vol. 10, No. 1, A24–A33.
- International Federation Of Accountants (2015), Proposed International Standard On Auditing (Isa) 701 Communicating Key Audit Matters In The Independent Auditor's Report, Newyork, p.2-3
- Kamu Gözetim Kurulu (09.03.2017), Bağımsız Denetim Standartı 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, Ankara, Resmî Gazete (30002 Sayılı), s.4-26

- Kaval, Hasan. (2005), Muhasebe Denetimi, Ankara, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, s.3-11.
- Lazarevska, Zorica, Bozinovska. and Trpeska, Marina, Serafimoska (2016). The New Audit Report Seen Through The Prism Of The Certified Auditors – Research In The Republic Of Macedonia, Economic Development No. Macedonia, p.91-114.
- Oldenborg, Luis, Lundgren, Moa (2016). A Quantitative Study Of Potential Effects Of The Swedish Implementation Of ISA 700 (Revised) And ISA 701, Swedish, p.9-30.
- Sayar, Z. ve Ergüden, E. (2016), Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları Muhasebe ve Denetime Bakış, s.85-98.
- Şen, Selim. (2003), Hatalı ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri, Yaklaşım Yayınları.
- Weirich, Thomas. R., Reinstein, Alan. (2014), The PCAOB’s Proposed New Audit Report, <http://search.proquest.com/openview/5fd758a76a6f58b906fbd0a8f1bca8c0/1?pqorigsite=gscholar&cbl=41798> (Erişim Tarihi: 28.10.2017).
- <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf> (Erişim Tarihi: 28.10.2017).