



BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

T.C.

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANA BİLİM DALI

**İŞLETMELERİN SÜREKLİLİĞİ (BDS 570) VE KİLİT DENETİM
KONULARININ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ
(BDS 701) STANDARTLARI KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM
RAPORLARININ İNCELENMESİ: BİR ARAŞTIRMA**

GÖKHAN DİNÇ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

Doç. Dr. Hakkı KIYMIK

BURDUR – 2024

T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANA BİLİM DALI

**İŞLETMELERİN SÜREKLİLİĞİ (BDS 570) VE KİLİT DENETİM
KONULARININ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ
(BDS 701) STANDARTLARI KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM
RAPORLARININ İNCELENMESİ: BİR ARAŞTIRMA**

GÖKHAN DİNÇ
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Doç. Dr. Hakkı KIYMIK

Üye: Doç. Dr. Ferhat BİTLİSLİ
Üye: Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK

BURDUR – 2024

T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ETİK BEYAN

Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'ne göre hazırlamış olduğum “İşletmelerin Sürekliliği (BDS 570) ve Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi (BDS 701) Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi: Bir Araştırma” adlı tezin hazırlanması sürecinde akademik ve etik kuralları ihlal etmediğimi, tezimin özgün olduğunu, başvurduğum kaynakları metin içinde, dipnotlarda ve kaynakçada eksiksiz ve bilimsel kurallara uygun olarak gösterdiğimi taahhüt ederim.

Gökhan DİNÇ

16.05.2024

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans eğitimim boyunca, ilk günden itibaren adım adım beni bu sürecin sonuna hazırlayan; bilgeliğiyle, insanlığıyla, cesaretiyle kendimi geliştirmemi, iyi hissetmemi ve bu işi başaracağıma inancımı teşvik eden, bu zorlu yolda iyi ki rehberim olmuş dediğim değerli hocam Doç. Dr. Hakkı KIYMIK'a ve lisansüstü eğitimim boyunca desteğini esirgemeyen değerli hocam Doç. Dr. Ferhat BİTLİSLİ'ye sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Bu süreçte, yoğun çalışmamda sabır gösterdiği ve bana katlandığı için çok sevdiğim değerli eşim Sema DİNÇ'e, sürekli çalışmama izin verdiği ve en önemlisi kendisi ile birlikte vakit geçirebilmek anlamında göstermiş olduğu fedakarlık için kıymetli küçük kızım Begüm Nisa DİNÇ'e, annem Nuray DİNÇ'e, babam Metin DİNÇ'e ve kardeşim Burhan DİNÇ'e maddi ve manevi destekleri ile yanımda olan aileme, motivasyon ve çalışmalarım sırasında ümit verdiği, olduğu destekler için değerli üstadım Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Alper Cemal EKİZ'e ve göstermiş oldukları hoşgörü ile çalışma şartlarımı kolaylaştırarak yardım ve destekleri ile sürekli yanımda olan Bsf Grup yöneticileri ve çalışanlarına ve son olarak büyük küçük demeden destek ve yardımcı olan herkese sonsuz saygı ve teşekkürlerimi sunuyorum.

Gökhan DİNÇ

Burdur, 2024

(DİNÇ, Gökhan, “İşletmelerin Sürekliliği (BDS 570) ve Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi (BDS 701) Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi: Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2024)

ÖZET

2000’li yılların başında yaşanan ekonomik kriz ile birlikte denetim skandalları tüm dünyayı olumsuz bir şekilde etkilemiştir. Bağımsız denetim faaliyetleri de yaşanan bu olumsuz durumdan etkilenmiştir. Finansal krizler ve yaşanan denetim skandalları neticesinde finansal tablolara olan güven azalmıştır. Denetim skandalları ve finansal krizlerden dolayı bağımsız denetim faaliyetleri sorgulanmaya başlanmıştır. Çıkar grupları ve finansal tablo kullanıcıları gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyeti ve mali tablolar hakkında daha detaylı ve kapsamlı bilgi istemeye başlamışlardır. Bağımsız denetim faaliyetlerinin amacı finansal tablo kullanıcılarına ve çıkar gruplarına eksik bilgi verilmesini önlemek, doğru bir şekilde onları bilgilendirmektir. Böylelikle finansal tablo kullanıcıların ve çıkar gruplarının doğru karar almalarını sağlanmış olacaktır. Bu doğrultuda ülkemizde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bağımsız denetim raporlarının güvenilirliğinin artırılması için ilgili konularda standartlar yayınlamaktadır.

Bu çalışmanın konusu BDS 570 ve 701 standartlarıdır. BDS 570’e göre denetçinin sorumlulukları; finansal tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin işletmenin sürekliliği esasını kullanması hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve yönetimin bu esas kullanmasının uygunluğu ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konularında bir sonuca varmaktır. BDS 701’e göre kilit denetim konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir. Çalışmanın amacı, BDS 570 ile 701 arasındaki ilişkinin saptanarak ilgili standartlar çerçevesinde mevcut durumun ortaya konulmasıdır. Araştırmanın yöntemi ise bilimsel araştırma yöntemlerinden içerik analiz yöntemidir. Net işletme sermayesinin negatif değerde olması durumu hem BDS 570 hem de 701 için ortak konu olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Bağımsız Denetim, İşletme Sürekliliği, Kilit Denetim Konuları, BDS 570, BDS 701,*



(DİNÇ, Gökhan, ‘Examination of Independent Audit Reports within the Scope of Business Continuity (ISA 570) and Reporting Key Audit Matters (ISA 701) Standards: A Study Mater Thesis, Burdur, 2024)

ABSTRACT

The audit scandals that occurred in the early 2000s, along with the economic crisis, had a negative impact on the entire world. Independent audit activities were also affected by this unfavorable situation. Trust in financial statements decreased as a because of financial crises and audit scandals. Due to audit scandals and financial crises, independent audit activities began to be questioned. Stakeholders and financial statement user started to demand more detailed and comprehensive information about the independent audit activity and financial statements. The purpose of independent audit activities is to prevent incomplete information to financial statement users and stakeholders, and to inform them accurately. Thus, it will ensure that financial statement users and stakeholders make informed decisions accurately. In this regard, in our country, the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority publishes standards on relevant issues to increase the reliability of independent audit reports.

The subject of this study is BDS 570 and 701 standards. According to BDS 570, the auditor’s responsibilities include obtaining sufficient and appropriate audit evidence regarding management’s use of the business continuity principle in the preparation of financial statements and reaching a conclusion on the appropriateness of management’s use of this principle and whether there is a significant uncertainty regarding the entity’s ability to continue as a going concern based on the audit evidence obtained. According to BDS 701, key audit matters are the matters of most significance in the audit of the financial statements for the current period, as determined by the auditor’s professional judgment. Key audit matters are selected from matters communicated with those charged with governance. The aim of the study is to determine the relationship between BDS 570 and 701 and to present the current situation within the framework of the relevant standards. The method of the research is content analysis, which is one of the scientific research methods. It is concluded that

the situation of negative net operating capital is a common issue for both BDS 570 and 701.

Keywords: *Independent Audit, Business Continuity, Key Audit Matters, BDS 570, BDS 701.*



İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR.....	xii
TABLolar DİZİNİ	xiii

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI

1.1. Denetim Kavramı	1
1.2.Denetim Türleri	3
1.2.1.Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	3
1.2.1.1. Mali Tablolar Denetimi (Finansal Tablolar Denetimi, Muhasebe Denetimi)	4
1.2.1.2.Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi).....	4
1.2.1.3.Uygunluk Denetimi.....	5
1.2.2. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri	5
1.2.2.1.İç Denetim.....	5
1.2.2.2. Dış Denetim (Yüksek Denetim).....	6
1.2.3.Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri.....	7
1.2.3.1.Sürekli Denetim (Yıllık Denetim-Yılsonu Denetimi).....	7
1.2.3.2.Ara Denetim (Sınırlı Denetim)	8
1.2.3.3.Son Denetim.....	8
1.3.Bağımsız Denetim Kavramı	8
1.3.1.Bağımsız Denetimin Türkiye’de Gelişimi.....	9
1.3.2.Bağımsız Denetimin Önemi	11
1.3.3.Bağımsız Denetimin Amacı ve Faydaları.....	12
1.3.3.1. Denetlenen İşletmeler Açısından Bağımsız Denetimin Faydaları ..	14
1.3.3.2. Denetlenen İşletmenin Ortakları, İşletme ile İlişkisi Olan Üçüncü Kişiler ve Sermaye/ Para Piyasası Açısında Bağımsız Denetimin Faydaları	15

1.4. Bağımsız Denetim Süreci	15
1.4.1. Müşteri Seçiminin Yapılması ve İşin Kabul Edilerek Alınması	16
1.4.2. Denetimin Planlanması	18
1.4.3. Denetimin Yürütülmesi (Denetimde Kanıt Toplama)	19
1.4.4. Değerlendirmenin Yapılması ve Denetim Raporunun Yazılması	19
1.5. Bağımsız Denetim Standartları	20
1.5.1. Genel Kabul Görmüş Bağımsız Denetim Standartları	20
1.5.1.1. Genel Standartlar (Denetçi ile İlgili Standartlar)	21
1.5.1.2. Çalışma Alanı ile İlgili Standartlar	22
1.5.1.3. Raporlama Standardı	24
1.5.2. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları	27
1.5.3. Türkiye’de Bağımsız Denetim Standartları	28
1.6. Bağımsız Denetim Raporunda Denetçi Görüşü	31
1.6.1. Denetçinin Olumlu Görüş Bildirmesi	32
1.6.2. Olumlu Görüşten Sapma	32
1.6.2.1. Denetçinin Şartlı Görüş Bildirmesi (Sınırlı Olumlu Görüş)	32
1.6.2.2. Denetçinin Olumsuz Görüş Bildirmesi	33
1.6.2.3. Denetçinin Görüş Bildirmekten Kaçınması	33

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERİN SÜREKLİLİĞİ STANDARDI (BDS 570) VE KİLİT DENETİM KONULARI STANDARDI (BDS 701)’NİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA BİLDİRİLMESİ

2.1. İşletmelerin Sürekliliği Standardı	35
2.1.1. Standardın Kapsamı ve Yürürlük Tarihi	36
2.1.2. Standardın Amacı	36
2.1.3. Standardın Faydaları	37
2.1.4. İşletmelerin Sürekliliğini Etkileyen Faktörler	37
2.1.5. Bağımsız Denetimde Sürekliliğin Değerlendirilmesinde Kullanılan Yöntemler	38
2.1.5.1. Geleneksel Yöntemler	38
2.1.5.2. İstatistiksel Yöntemler	39
2.1.6. BDS 570 Dahilinde İşletme Yönetiminin ve Bağımsız Denetçilerin	

Sorumlulukları	40
2.1.7. İşletme Yönetiminin Süreklilik Esasına İlişkin Sorumlulukları	40
2.1.8. Bağımsız Denetçilerin Süreklilik Esasına İlişkin Sorumlulukları	41
2.1.9. Sürekliliğin Bağımsız Denetimi	41
2.1.10. BDS 570 Dahilinde Yapılan Değerlendirmelerin Bağımsız Denetim Raporu Üzerindeki Etkisi	42
2.2. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporlarında Bildirilmesi (BDS 701) Hakkında Genel Bilgiler	43
2.2.1. Standardın Kapsamı ve Yürürlük Tarihi	43
2.2.2. Standartta Yenilik Yapılmasının Sebepleri ve Yenilik ile Hedeflenen Amaçlar	44
2.2.3. Standardın Amacı	44
2.2.4. Standardın Faydaları	45
2.2.5. Kilit Denetim Konuları Kavramı	46
2.2.6. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi ve Bildirimi	46
2.2.7. Kilit Denetim Konularının Bildirimi Hakkında Tereddüt ve Endişeler ..	50
2.2.8. Kilit Denetim Konularının Bildirilemeyeceği Durumlar	50
2.2.9. Kilit Denetim Konularının Bildiriminin Örnekleri	51

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İMALAT SEKTÖRÜ ÜZERİNE FAALİYETİ OLAN İŞLETMELERİN 2018-2022 YILLARI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ BDS 570 VE 701 KAPSAMINDA İNCELENMESİ

3.1. Literatür İncelemesi	53
3.1.1. BDS 570 Kapsamında Literatür İncelemesi	53
3.1.2. BDS 701 Kapsamında Literatür İncelemesi	55
3.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi	56
3.3. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Sınırlılıkları	57
3.4. Araştırmanın Metodolojisi	58
3.5. Araştırma Bulguları	59
3.6. Yıllar İtibariyle Bağımsız Denetim Raporlarına Verilen Denetçi Görüşlerinin Dağılımı	60
3.6.1. 2018 Yılı Denetçi Görüşlerine İlişkin Bulguları	61

3.6.2. 2019 Yılı Denetçi Görüşlerine İlişkin Bulguları	63
3.6.3. 2020 Yılı Denetçi Görüşlerine İlişkin Bulguları	64
3.6.4. 2021 Yılı Denetçi Görüşlerine İlişkin Bulguları	65
3.6.5. 2022 Yılı Denetçi Görüşlerine İlişkin Bulguları	67
3.7. Bağımsız Denetim Raporlarının BDS 570 Kapsamında İncelenmesi.....	67
3.7.1. 2018 Yılı Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi.....	68
3.7.2. 2019 Yılı Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi.....	69
3.7.3. 2020 Yılı Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi.....	70
3.7.4. 2021 Yılı Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi.....	71
3.7.5. 2022 Yılı Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi.....	72
3.8. İşletme Sürekliliği Esasına Yönelik Belirsizlik Durumlarının İfade Edildiği Denetim Raporlarının Görüş Türlerinin Hangi Denetim Firmaları Tarafından Verildiğinin Yıllar İtibariyle İncelenmesi.....	74
3.9. 2018 ile 2022 Yılları Arası Bağımsız Denetim Raporlarının BDS 701 Kapsamında İncelenmesi.....	80
3.10. BDS 570 ile BDS 701 Arasındaki İlişki	85
SONUÇ.....	87
KAYNAKÇA.....	91
ÖZGEÇMİŞ.....	102

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü

FRC: Finansal Raporlama Konseyi

IAESB: Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurumu

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

SEC: Securities and Exchange Commission

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

T.C. : Türkiye Cumhuriyeti

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler
Odaları Birliği

TDK: Türk Dil Kurumu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜDESK: Türkiye Denetim Standartları Kurulu.

TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu.

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.

UDS: Uluslararası denetim standardı.

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1. Bağımsız Denetimin Amaçları	13
Tablo 2. Bağımsız Denetim Süreci	15
Tablo 3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	20
Tablo 4. Yeni Bağımsız Denetçi Denetim Raporu Örneği.....	25
Tablo 5. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yayınlanan Standartlar	29
Tablo 6. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi Süreci	48
Tablo 7. BİST İmalat Sektörünün Ekim/2023 Dönemi İtibariyle Alt Sektör Firma Dağılımı	60
Tablo 8. 2018 ile 2022 Yılları Bağımsız Denetim Raporlarının Görüşlerinin Dağılımı	61
Tablo 9. İşletmenin Sürekliliği Esasına İlişkin Belirsizlik İçeren Denetim Görüşlerinin Yıllar İtibariyle Dağılımı	68
Tablo 10. İşletme Sürekliliği Esasına İlişkin Belirsizlik veya Şüphe Oluşturabilecek Durumlar Konusunun Yıllar İtibariyle Dağılımı.	73
Tablo 11. Bağımsız Denetim Faaliyetlerinin Hangi Denetim Firmaları Tarafından Yürütüldüğünün Yıllar İtibariyle Dağılımı.	75
Tablo 12. BDS 570 Kapsamında İşletmenin Sürekliliği Esasına Yönelik Belirsizlik Durumlarının İfade Edildiği Denetim Raporlarının Görüş Türlerinin Hangi Denetim Firmaları Tarafından Verildiğinin Yıllar İtibariyle Dağılımı.....	77
Tablo 13. İmalat Sektöründe Yer Alan Firmalarda Belirlenen Kilit Denetim Konularının Yıllar İtibariyle Dağılımı	83
Tablo 14. 2018 ve 2022 Yılları Arasında En Fazla Belirlenen Kilit Denetim Konularının Dağılımı	85

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI

1.1. Denetim Kavramı

Güncel Türkçe Sözlüğünde denetim kavramı, bir işin veya işlemin doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığının incelenmesi, kontrol edilmesi olarak tanımlanmıştır (TDK, 2024). Denetim, herhangi bir kurumun gerçekleştirdiği faaliyet ve işlemlerinin daha önceden belirlenen amaçlara ve kriterlere uygunluğunun belirlenmesi için yapılan inceleme faaliyetleridir. Süreç olarak sürdürülen denetim faaliyetinin sonucunda elde edilen bulgular doğrultusunda denetim raporu oluşturulmaktadır (Bozkurt, 2013: 57).

Literatür incelendiğinde denetim kavramının pek çok farklı şekilde tanımının yapıldığı görülmektedir. Denetim, belirli bir sistem dahilinde birbirini takip eden ve tamamlayan evreler halinde gerçekleştirilen inceleme ve araştırma sürecidir. Denetim faaliyeti, tarafsız bir şekilde toplanan verilerin değerlendirilmesi ile ulaşılan bulgulara göre rapor yazımı ile sonlanır. Kontrol, teftiş gibi kavramlar denetim kavramının benzeri kavramlardır. Denetim faaliyetinin bir süreç olması, önceden belirlenen kriterlere sahip olması, tarafsız bir şekilde kanıt toplama ve değerlendirme eylemi olması gibi özellikleri ise denetimin unsurlarıdır (Başpınar, 2023: 35-36).

Muhasebe ve denetim ile ilişkili pek çok kavram vardır. “Kontrol” kelimesi de bunlardan bir tanesidir. İngiliz dilinin kullanıldığı ülkelerde muhasebe müdürünün karşılığı “Controller” kavramıdır. Bu sebeple İngilizcede bu kavramın anlamı muhasebedir. Bu sebeptendir ki denetim ve kontrol kavramları birbirlerinin yerine kullanılabildiği gibi muhasebe ve muhasebe denetimi manasında da kullanılabilmektedir (Yakar, 2015: 252).

Muhasebe denetiminin bir diğer tanımı ise firmalara, işletmelere dışardan farklı bir göz ile bakılması olarak ifade edilebilir. Denetim faaliyeti esnasında firmaların, kurum ve kuruluşların iç kontrol sistemlerine ve muhasebe bilgi ve sistemleri incelenir. Bu

alanlardaki noksanlıklar, fazlalıklar ve yanlışlar düzeltilir (Tayman ve Tekşen, 2019: 457).

Yukarıda yapılan tanımlar göz önünde bulundurulduğunda denetimin ilkelerini, bütünlük, gerçeklik, doğruluk, kanunilik ve açıklık olarak belirtmek mümkündür. Denetimin özellikleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Erdoğan, 2002: 56-57):

- ✓ Denetim faaliyeti başlangıcı ve bitişi gibi aşamaları olan dinamik bir süreçtir.
- ✓ Denetim, ekonomik olaylarla iktisadi etkinliklerle ilgilidir.
- ✓ Denetim faaliyeti, daha önceden belirlenmiş kıstaslara göre yapılır.
- ✓ Denetim herhangi baskı tehdit veya zorlama altında kalmadan bağımsız şekilde ifa edilen bir süreçtir.
- ✓ Denetim faaliyeti geleceğe yönelik bir süreçtir. Her ne kadar denetim geçmiş iş ve işlemlerden yola çıkarsa da geleceğe yönelik bir faaliyettir.
- ✓ Denetim faaliyetinin son aşaması raporlamadır. Denetçi süreç boyunca kanıt ve delil toplayarak çalışmasını sürdürür ve en son aşamasında gördüğü, tespit ettiği noktalar doğrultusunda işletme yönetimine ve finansal tablolar kullanıcılara sunulmak üzere bir görüşe varır ve bu görüşünü de yazdığı rapor vasıtası ile bildirir.

Ekonomik dünyada rekabet kaçınılmazdır. İşletmeler de bu rekabet ortamında var olabilmeyi ve varlıklarını sürdürmeyi amaçlamaktadırlar. Bu amaç doğrultusunda da mali tablolarda sunulan verilerin olabildiğince doğru ve gerçekçi olması gerekmektedir. Tam olarak bu noktada devreye giren denetim, mali tabloların gerçekçi olması için genel kabul görmüş daha önceden belirlenmiş ilkeler ve ölçütler doğrultusunda mali verilerin gerçekçi olması için gerekli uygulugun saptanması eylemi olarak ifade edilebilir (Gürsoy, 2021: 3-4).

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılabileceği üzere genel olarak denetim, bir süreç işi olup faaliyetlerin veya işlemlerin önceden belirlenen ölçütlere göre gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti için tarafsızca gerçekleştirilen inceleme faaliyetidir.

Denetim, muhasebe ile yakın ilişkisi olan bir faaliyettir. Muhasebe, denetim faaliyetinin dayanağını oluşturan başlangıç noktasıdır. Denetim, denetleme açısından muhasebenin kanunlara, usul ve esaslara uygunluğunun temin edilmesidir. Daha açık bir ifade ile denetimi olmayan muhasebe gerekçesiz, muhasebesi olmayan denetim de kontrolsüzdür (Erdoğan, 2002: 54).

Muhasebe denetimi, daha önceden belirlenmiş ölçütler çerçevesinde bir ekonomik döneme ait bilgilerin uygunluğunun araştırılması ve bu araştırmanın üzerine bir raporun hazırlanması amacıyla alanında uzman kişiler tarafından kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Aksoy, 2005: 118).

1.2.Denetim Türleri

Literatür incelendiğinde denetimin farklı şekillerde sınıflandırıldığı görülmektedir. Genel olarak denetimi, amaçlarına, denetçinin statüsüne ve uygulama zamanına göre olmak üzere üç başlık halinde sınıflandırmak mümkündür (Aksoy, 2005: 118).

✓ Amaçlarına göre denetim türleri

Mali tablolar denetimi (Finansal tablolar denetimi, Muhasebe denetimi)

Faaliyet denetimi (Performans denetimi)

Uygunluk denetimi

✓ Denetçinin statüsüne göre denetim türleri

İç denetim

Kamu denetimi

Bağımsız denetim

✓ Uygulama zamanına göre denetim türleri

Sürekli denetim (Yıllık denetim, Yılsonu denetimi)

Ara denetim

Son denetim

1.2.1.Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetimi, mali tablolar denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi olarak sınıflandırmak mümkündür.

1.2.1.1. Mali Tablolar Denetimi (Finansal Tablolar Denetimi, Muhasebe Denetimi)

Mali tablolar denetimi literatürde finansal tablolar denetimi veya muhasebe denetimi isimleri ile de ifade edilebilmektedir.

Mali tablolar denetiminin amacı, denetlenen kurumun finansal tablolarının durumunu ve icra edilen faaliyet sonuçlarının doğruluğunu araştırmaktır. Mali tablolarda açıklanan bilgiler finansal tablolar denetiminin konusunu oluşturmaktadır. Mali tablolarda yer alan bu bilgiler, denetlenen kurum yönetiminin kurumun ekonomik durumu ve faaliyet sonuçları hakkındaki düşüncelerini ve iddialarını açıklar. Genel olarak benimsenmiş, kabul edilmiş muhasebe ilkeleri ile kanuni düzenlemeler mali tablolar denetiminin kriterleridir. Denetçi, mali tablolarda yer alan iddiaları ve bilgileri mukayese eder ve finansal verilerin doğrulukları ve güvenilirlikleri hakkında bir görüş beyan eder. Denetçinin bu görüşü de finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verir (Erdoğan, 2004: 6).

Mesleki standartlara uygunluk çerçevesinde inceleme yapmak, finansal tabloların doğruluk derecesi hakkında bir görüş beyan etmek ve finansal tablolara ilişkin bulgularını raporlamak denetçinin sorumluluklarındandır. Denetçinin bu raporu finansal tablolara olan güvenin artmasını sağlamaktadır (Dursun, 2005: 421).

1.2.1.2.Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)

Faaliyet denetimi, işletmenin yapısal şemasını, yönetim yapısını ve başarısını, iç kontrol mekanizmasını, iş oluş ve akış şemasını saptamak için yapılan denetim faaliyetidir. Faaliyet denetimi işletme için geliştirilen yöntemler çerçevesinde amaçlara ne derecede ulaşıldığını, faaliyetlerle ilgili finansal ve finansal olmayan bilgi ve belgeler kullanılarak gerçekleştirilen denetim türüdür (Selimoğlu, 1999: 196).

Faaliyet denetimi ile işletmeler kendi öz değerlendirmesini yapılabileceği gibi işletmenin diğer işletmeler ile karşılaştırılabilmesi de mümkün olabilecektir. Faaliyet denetimi işletmeden işletmeye farklılık gösterebileceği gibi aynı işletmenin bölümlerinde de farklılık gösterebilir. Bu sebeplerden dolayı faaliyet denetimi maliyetli ve uygulanabilirliği zor bir denetim türüdür. Tüm bu olumsuzluklara rağmen

faaliyet denetimi kapsamlı olması sebebiyle işletme faaliyetlerinin etkinliğinin geliştirilmesi bakımında önemlidir (Uyar ve Alış, 2014: 108).

Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi çalışmasıdır. Faaliyet denetimlerinde değerlendirme ölçüsü veya kriteri oldukça öznelir. Verimlilik ve işlerlik ifadeleri değerlemenin ana teması ve sahip olduğu koşullara bağlı olarak değişkenlik gösterebilmektedir. Bu denetim türünde daha önce de ifade edildiği gibi ticari kurum veya kuruluşların, işletmelerin amaçlarını ne derece gerçekleştirdiği saptanmaktadır. Bu denetim faaliyetinin sonucunda mevcutta izlenen politika ve uygulamaların daha sağlıklı, işlevsel olması maksadıyla ilgili kişi veya kurumlara, kuruluşlara öneriler hazırlanabilir, çözümler sunulabilir (Karanfiloğlu, 1999: 31).

1.2.1.3.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, kuruluşların faaliyetlerini yönerge ve ilgili mevzuata uyguladığının tespitini ifade etmektedir (Bağatır, 2019: 126).

Uygunluk denetimi faaliyeti iç denetim ve dış denetim şeklinde olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Başka bir ifadeyle söz konusu denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçi firma bünyesinden olabileceği gibi firma dışından da olabilmektedir. Firma bünyesindeki iç denetçiler, muhasebe süreçlerini, muhasebe kayıtlarını, firmanın mali tablolarını ve firmanın diğer faaliyetlerinin firma tarafından belirlenmiş kurallara uygunluğunu irdeler. Dış denetçi ise kuruluşların denetime mevzu olan alanlarının yürürlükte bulunan mevzuata uygunluğunun incelendiği denetim türü olarak karşımıza çıkmaktadır (Güney ve Sarı, 2015: 66).

1.2.2. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetimi, iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olarak üç alt başlık altında incelemek mümkündür.

1.2.2.1.İç Denetim

İç denetim, işletme yönetimi tarafından muhtemel yolsuzlukları, hataları, etkin olmayan uygulamaları azaltmak amacıyla işletmenin kendi bünyesinde bulunan sistem ve süreçleri kontrol etmek ve değerlendirmek üzere gerçekleştirilen faaliyettir. İç

denetim birimi bağımsız bir departman olup, doğrudan yönetime rapor sunmaktadır (Yörüker, 1999: 8).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda yapılan tanımlamaya göre iç denetim; “*Kamu yönetiminde gerçekleştirilen faaliyetlere değer kazandırmak ve yükseltmek için eldeki kaynakların ekonomik, etkililik ve verimlilik kavramları çerçevesinde yönetimin ne şekilde yerine getirdiği hususunu değerlendirmek ve kılavuzluk etmek maksadıyla yapılan tarafsız, nesnel güvence verme ve danışmanlık faaliyetidir.* Bu noktada iç denetim faaliyetinin kurumsal yönetim, hesap verilebilirlik ve risk yönetimi olmak üzere üç alt bileşenin bulunduğunu söylemek mümkündür (5018 KMYKK).

1.2.2.2. Dış Denetim (Yüksek Denetim)

Dış denetimi, kamu denetimi ve bağımsız dış denetim olmak üzere iki başlık halinde sınıflandırmak mümkündür.

Dış denetim faaliyetinde denetçi veya denetçiler kurumun personeli değildir. Bir başka ifade ile dış denetim dışarıdan bulunan denetçiler aracılığı ile gerçekleştirilen denetim faaliyetidir (Yardımcıoğlu, 2007: 76).

1.2.2.2.1.Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamuya ait veya kamuya bağlı kurum ve kuruluşlarda çalışan kamunun faydasını dikkate alarak görevini yapan kişiler tarafından yapılan denetim faaliyetidir. Söz konusu denetim faaliyeti özel sektör işletmeleri ile kamu kurum ve kuruluşlarının yine kamu tarafından görevlendirilmiş olan personellerce incelenerek icra edilen denetim çeşididir. Kamu denetiminde kuruluşların etkinlikleri, faaliyetlerinin mevzuata ve kamu yararına uygunluğu ve bu kuruluşların mali bakımdan denetimi yapılmaktadır. Bu eylemi gerçekleştirirken yansız şekilde taraf tutmadan hareket etmek ve kamu faydasını gözetmek öncelikli amaçlarıdır (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009: 38).

Kamu denetimin amacı kamunun sahip olduğu varlıkların ve kaynakların daha önceden belirlenmiş olan hedeflere ve hukuka uygun olarak ne derece verimli ve etkin şekilde kullanıldığını saptamakla birlikte bütün kamuyu bu konuda bilgilendirerek kamunun tam güvenini almaktır (Doğan ve Hilal, 2019: 46).

1.2.2.2.Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, mali tabloların dışarıdan bağımsız bir denetçi tarafından herhangi bir yönlendirmeye maruz kalmadan tamamen objektif bir şekilde incelenmesi ile gerçekleşen denetim faaliyetidir. Söz konusu denetim faaliyeti Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen denetim firması tarafından gerçekleştirilir (Karadeniz, 2019: 175).

Bağımsız denetim, daha önceden belirlenen kriterler doğrultusunda denetçi tarafından bağımsız bir şekilde gerçekleştirilen denetim faaliyetidir. Gereken mesleki yeterliliğe ve tecrübeye sahip denetçi, uygun denetim teknikleri aracılığıyla yeterli denetim kanıtını bir araya getirir. Denetçi, bu kanıtlar doğrultusunda bir değerlendirme yapar ve sonuçlarını tarafsız bir şekilde ifade ettiği denetim raporunu hazırlayarak bildirir (Kandemir ve Akbulut, 2013: 41).

Bağımsız denetim, mali tabloların daha açık olmasını sağlar. İşletmelerde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanabilirliğini mümkün kılar. Bağımsız denetim işletmeler için zamanla önemli bir hale gelmiştir. Sağladığı faydalar yalnız işletmeler ile sınırlı olmayıp iktisadi hayatı da düzenleyerek topluma da faydalar sağlamaktadır (Karadeniz, 2019: 176).

Bağımsız denetim faaliyeti, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde detaylı olarak açıklanmıştır.

1.2.3.Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanı bakımından denetim türlerini sürekli denetim, ara denetim ve son denetim olmak üzere üç başlık altında sınıflandırmak mümkündür. Bu denetim türü, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde detaylı olarak açıklanmıştır.

1.2.3.1.Sürekli Denetim (Yıllık Denetim-Yılsonu Denetimi)

Sürekli denetim, dönem sonu finansal tabloların genel benimsenmiş denetim standartları çerçevesinde incelenmesidir. Denetimin eksiksiz olması ve denetim alanında herhangi bir kısıtlamanın olmaması sürekli denetimin özelliğidir. Sürekli denetim faaliyetinde denetim görüşünün oluşturulması için yeterli zamana ve olanaklara sahip olduğu kabul edilmektedir (Kaval, 2008: 13).

Sürekli denetim, geleneksel denetime göre daha kıymetli faydalar sağlamaktadır. Denetim alanındaki olumsuzlukların ve eksikliklerin hemen saptanması ve bu eksikliklerin anında giderilmesine olanak sağlaması sürekli denetimin olumlu ve güçlü bir özelliğidir (Cankar, 2006: 73).

1.2.3.2.Ara Denetim (Sınırlı Denetim)

Sınırlı denetim olarak da adlandırılan ara denetim işletmenin ara dönem finansal tablolarının denetimi faaliyetini kapsamaktadır (Dalak, 2000: 69). Ara denetim, standartlarda inceleme şeklinde ifade edilebilmektedir. Ara denetimin amacı ara dönem finansal verilerinin finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığının tespit edilmesidir. Denetim kanıtı toplamada kısıtlamanın olması ara denetimi yıllık denetimden ayıran noktadır (Kaval, 2008: 14).

1.2.3.3.Son Denetim

İşletmenin muhasebe işlemlerinin incelenmesi faaliyetinin hesap döneminin kapanmasından sonra yapılması ile gerçekleştirilen denetim türüdür (Dalak, 2000: 69).

1.3.Bağımsız Denetim Kavramı

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal hükümlere uygunluğunun saptanması amacıyla gerekli mesleki yeterliliğe ve tecrübeye sahip bağımsız kişiler tarafından denetim standartları çerçevesinde kanıt toplanması ve değerlendirilmesi sonucu ulaşılan görüşün raporlanarak ifade edildiği bir denetim sürecidir (Oktay, 2013: 44).

26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde bağımsız denetim, finansal tabloların ve finansal bilgilerin finansal raporlama standartlarına uygunluğu konusunda gerekli seviyede güvenceyi sağlayacak uygun denetim kanıtlarının toplanması amacıyla denetim standartlarında ifade edilen denetim teknikleri kullanılarak kayıt, defter ve belgeler vasıtasıyla incelenmesi, değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucunda raporun yazılması şeklinde tanımlanmıştır (KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Resmi Gazete: 28509, 2012: 4/1b).

Bağımsız denetim faaliyetinde asıl amaç kamuoyu ile paylaşılan mali verilerin kabul edilmiş muhasebe ilke ve standartları ile ne kadar uyumlu olduğunun tespitinin yapılmasıdır. Ortaklıklar ve sermaye piyasasına bağlı kurumlara ait hesapların vergi yasaları bakımından incelenmesi bağımsız denetimin konusu dışındadır (Erdoğan, 2002: 59).

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda bağımsız denetim faaliyetinin sahip olduğu özellikler şu şekilde ifade edilebilir (Kandemir ve Akbulut, 2013: 41):

- ✓ Bağımsız denetim faaliyeti başlangıç ve bitiş tarihleri olan belli bir dönemi kapsamalıdır.
- ✓ Denetim faaliyeti için önceden belirlenen kıstaslar ile denetime tabi tutulan bilgiler birbiri ile mukayese edilmelidir.
- ✓ Denetim faaliyetini icra edecek olan denetçi tamamen yansız bir şekilde tarafsızca denetim faaliyeti icra edebilmeli ve yeterli mesleki tecrübeye, birikime sahip olmalıdır.
- ✓ Denetçi uygun yöntem ve metotlar vasıtasıyla kanıtlar toplayarak bu kanıtları tarafsızca değerlendirmeli ve değerlendirmesinin sonucunda da bir rapor yazmalıdır.

1.3.1.Bağımsız Denetimin Türkiye’de Gelişimi

1987 yılı bağımsız denetim faaliyetleri için Türkiye açısından önemli bir yıldır. 1987 yılında bağımsız denetim için ilk defa zorunluluk gelmiş olup bankalar bağımsız denetime tabi tutulmuşlardır. Bu gelişmelerin ışığında 24 Aralık 1987 tarihinde T.C. Merkez Bankası bankalara yapılacak bağımsız denetimi açıklayan Bağımsız Denetim Tebliği’ni yayınlamıştır. Bankaların denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 13 Aralık 1987 tarihinde kendisine bağlı firmaların denetimini düzenlemek amacıyla Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmeliği yayınlanmıştır. Bu yönetmeliğin sonucu olarak da Bağımsız Denetim Kuruluşları oluşturulmuştur (Dönmez ve Ersoy, 2006: 73).

1989 yılında ise halka açık anonim şirketler bağımsız denetim kapsamına dahil olmuştur. Sonrasında ise sigorta şirketleri de zorunlu şekilde bağımsız denetime tabi olmuşlardır. Diğer bir önemli gelişme ise 13 Haziran 1989 tarihinde yayımlanan 3568

sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile birlikte bu kanunu takip eden mevzuat olmuştur. Söz konusu Kanun ile bağımsız denetime yönelik bir düzenleme yapılmamış olsa da bağımsız denetçilerin serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olma gerekliliği olması sebebiyle bağımsız denetim ile ortak noktalarının olduğu söylemek mümkündür (Dönmez ve Ersoy, 2006: 74).

Bağımsız denetimin Türkiye’de gelişiminde kilometre taşı olan bir diğer olay ise 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) çatısı altında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMÜDESK) kurulmasıdır. İlgili kurulun amacı ise Türkiye’de muhasebe prensip ve ilkelerinde tek düzen sistematüğini oluşturmak ve faal olan işletmelerin finansal tablolarının sağlıklı şekilde düzenlenmesini sağlamaktır. (Ürgüp ve Başar, 2021: 2256).

2001 yılı ve sonrasında dünyada denetim alanında yaşanan küresel skandalların sonucu denetim alanında yasal düzenlemeler yapılmış ve Türkiye’de bu durumdan etkilenmiştir. TÜRMOB Disiplin Yönetmeliğinin Sarbanes-Oxley yasasına uyumlaştırılması için 2006 yılında çalışmalar başlatılmıştır. Bu çalışmalar kapsamında 2005 yılı sonunda yeni Türk Ticaret Kanunu taslağı hazırlanmış ve 2011 yılında Türkiye’de bağımsız denetimi düzenleyen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu yayımlanmıştır. Denetim alanındaki dağınıklık, 26 Aralık 2012 Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 27 Mayıs 2014 Enerji Piyasası Bildirim Yönetmeliği ile 2015 yılında yayımlanan 29314 sayılı Bankaların Bağımsız Denetimi isimli düzenlemeler ile giderilerek Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilendirilmiştir (Ertaş, 2018: 27).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 2/11/2011 tarih ve 28103 sayı ile yayımlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur. Kurul ve başkanlıktan oluşan kurumun merkezi Ankara’dır. Kurum, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlıdır. Kurumun görevleri şu şekilde sıralanabilir (660 Sayılı KHK, md.1-9):

- ✓ Türkiye Muhasebe Standartlarını hazırlamak ve yayımlamak,

- ✓ Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanabilirliği için gerekli düzenlemeleri yapmak,
- ✓ Ulusal denetim standartlarını hazırlamak ve yayımlamak,
- ✓ Bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin faaliyetlerinin ve denetim çalışmalarının ilgili mevzuat ile olan uygunluğunu denetlemek,
- ✓ Muhasebe ve denetim standartlarının benimsenmesi, uygulanması konularında toplumsal bilincin oluşması için eğitim vermek, toplantı düzenlemek,

2012 yılındaki önemli bir diğer gelişme ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397 ile 406 maddeleri uyarınca denetim ve denetçi ile ilgili yapılan düzenlemelerdir. Bu yasal düzenleme ile Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen şirketlerin mali tabloları uluslararası denetim standartları ile uyumlu olan Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde denetlenmektedir (Acar, Aktürk ve Coşkun, 2012: 117).

1.3.2.Bağımsız Denetimin Önemi

Bağımsız denetim, muhasebe disiplini içerisinde önemli bir yere sahiptir. Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların raporlama standartlarına uygunluğunu saptamak ve denetlenen kuruluşların finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının gerçekliğini tespit etmektir (Akçay ve Uysal, 2019: 53).

İşletmelere çeşitli nedenlerden ötürü ilgi duyulmaktadır. İşletme çıkar grupları menfaatleri doğrultusunda işletmelerle ilgili kararlar almaktadırlar. Karar alma, işletmelerden gelen bilgilerin güvenilirliğine bağlıdır. Kuruluşlardan temin edilen bilgilerin güvenilir olmama durumu vardır. İşletme bilgilerinin güvenilir olmamasının nedenleri ise şunlardır (Bozkurt, 2012: 20-21):

- ✓ Muhasebe işlemlerinin karışıklığı ve çok olması.
- ✓ İşletme ilgililerinin büyük çoğunluğunun işletmeye uzak olması.
- ✓ İşletme bilgilerini temin edenlerin tutumları.

İşletme faaliyetlerinin artması ve karmaşıklaşması, dış ticaret alanında yaşanan gelişmeler ve bu gelişmelerin milli ticareti de etkilemesi, ticaret alanındaki sınırların

kaybolması sonucunda işletmelerin karşılaştığı risklerin artması bağımsız denetimin önemini daha da artmasına sebep olmuştur (Bulut ve Göksu, 2021: 250).

Şirketleşmenin fazlasıyla artması ve şirket ciro hacimlerinin çok büyük ölçeklere çıkması bağımsız denetimin önemini artmıştır. Şirket hacimlerinin artışına doğru orantılı olarak şirket paydaşları da artmıştır. Bu paydaşlarının güvenilir bilgiye olan ihtiyaçlarının karşılanması bağımsız denetimin ana fonksiyonudur ve bağımsız denetimin önemini daha arttırmaktadır (Kandemir ve Akbulut, 2013: 46).

Bağımsız denetim, mali tabloların doğru ve güvenilir şekilde denetlenmesini sağlaması, işletmelere olan güvenin artmasına ve karar vericilere ekonomik istikrarın sağlanması için stratejik kararlar alma aşamasında yardımcı olması sebebiyle önemlidir (Şahin, 2015: 19).

1.3.3.Bağımsız Denetimin Amacı ve Faydaları

Bağımsız denetimin amacı, işletme paydaşlarına ve çıkar gruplarına makul bir güvence vermek ve finansal tablolara olan güvenin artmasını sağlamaktır. Bu makul güvence ile finansal tablo kullanıcılarının daha sağlıklı karar alabilmeleri sağlanmaktadır. Bu sebeple bağımsız denetim faaliyetlerine gereksinim duyulmaktadır (Gönen ve Yıldırım, 2019: 1089).

Yapılan bu açıklama doğrultusunda bağımsız denetim faaliyetinin esas amacı finansal tablolara olan güvenin artmasını sağlamak, finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğinin test edilebilmesine olanak vermek ile finansal tablo kullanıcılarının daha stratejik karar almalarını sağlamaktır. Tablo 1’de bağımsız denetim amaçları açıklanmıştır.

Tablo 1. Bağımsız Denetimin Amaçları

Finansal tablolara ilişkin bir fikir veya görüş oluşturmak		Hata veya hileleri saptamak
	Bağımsız Denetimin Amaçları	
Saptanan hata ve hileleri önlemek		İşletme yönetimine öneri ve tavsiyelerde bulunmak.

Kaynak: Gümrak, Ö. ve Yılmaz, B. (2018). Bağımsız denetim ve muhasebe meslek etiği bağımsız denetçilerin etik ilkelere yaklaşımları üzerine bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 21, (2), 348-373.

Bağımsız denetimin, genel anlamda faydaları olduğu gibi özel anlamda da işletmeler ve çıkar grupları açısından faydaları vardır. Bağımsız denetimin genel anlamda sağladığı faydalar şu şekilde sıralanabilir (Özçelik vd., 2014: 70):

- ✓ Muhasebe işlem ve kayıtlarının doğru bir şekilde gerçekleştirilmesine rehberlik etmek.
- ✓ İşletmelerin kurumsallaşmasına ve kurumsallaşma sürecinin geliştirilmesine yardımcı olmak.
- ✓ Mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin artmasını sağlar.
- ✓ İşletmelerin kredi gibi kısa vadeli yabancı kaynak bulma şanslarını yükseltir.
- ✓ İşletme ortaklarının sahip olduğu ortaklık haklarının güvencesidir.
- ✓ Gayri resmi ekonomik işlemlerin azaltılmasını sağlamak.

Bağımsız denetim faaliyeti ile kuruluşların çıkar gruplarına ve paydaşlarına karşı taşınan sorumluluk tam anlamıyla yerine getirilmiş olur. Bağımsız denetim, denetçilerin ve denetim kuruluşlarının sosyal sorumluluk bilinci ile denetim faaliyetini gerçekleştirmesini sağlar. Böylece, kamu yararı gözetilerek nitelikli bir denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi sağlanır (Oktay, 2013: 48).

1.3.3.1. Denetlenen İşletmeler Açısından Bağımsız Denetimin Faydaları

Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda denetçi tarafından bağımsız denetim raporu hazırlanır. Bağımsız denetim raporu ile işletmenin mali durumu ortaya konulur. Bu işlemler tamamen objektif şekilde gerçekleşmektedir. Böylece karar vericilerin, işletme yöneticilerinin ve çıkar gruplarının daha doğru bir karar almaları sağlanır. Ayrıca işletme yöneticisi bağımsız denetim sonucunda işletmede olan aksaklıkları ve yanlışlıkları zamanında görebilmektedir (Erdoğan, 2002: 62).

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeler açısından diğer faydaları ise şu şekilde söylenebilir (Yazıcı vd., 2020: 142-143):

- a) Bağımsız denetim, mali verilerin gerçek ile uyumlu olup olmadığını tespit ederek finansal tablolar hakkındaki şüphelerin ortadan kalkmasına veya azalmasına yardımcı olur.
- b) Bağımsız denetim faaliyeti işletmelerdeki hataları ve hileleri ortaya çıkarır ve önleyebilir.
- c) Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar işletmelerin bankalar gibi finans kuruluşları nezdinde kredi limitlerinin yükselmesini sağlar.
- d) Denetlenmiş ve onaylanmış mali veriler, finansal tablolar resmi kurum ve kuruluşlara bildirilen finansal rapor veya beyannamelerin temelini oluşturmaları sebebiyle devlet tarafından yapıma ihtimali olan ikinci bir denetimin ihtimalini azaltarak yapılmasının önüne geçer.
- e) Bağımsız denetim vasıtasıyla işletmelerde iç kontrol sisteminin etkinlik seviyesi artar.

1.3.3.2. Denetlenen İşletmenin Ortakları, İşletme ile İlişkisi Olan Üçüncü Kişiler ve Sermaye/ Para Piyasası Açısında Bağımsız Denetimin Faydaları

Finansal tabloları bağımsız denetimden geçmiş işletmenin bütün ortaklarının hakları güvence altına alınmaktadır. Bağımsız denetim, işletmedeki her türlü yanlış ve eksik işlemlerin tespit edilmesini sağlar. İşletme yönetiminin kasıtlı veya kasıtsız olarak bazı durum veya olayların görmezden gelmesine müsaade etmemesi de bağımsız denetimin işletme ortaklarına sağladığı önemli faydalar arasındadır (Erdoğan, 2002: 62).

İşletmelerin finansal verilerinin bağımsız denetimden geçmiş olması hem ticari faaliyetler çerçevesinde ilişkili oldukları firmalar tarafından hem de ilişki içerisinde oldukları sermaye ve para piyasası kuruluşlarınca yapılan değerlendirmelerde önemlidir. Bağımsız denetim faaliyetinden geçmiş ve finansal tabloları tasdiklenerek onaylanmış bir işletme denetim raporunda ifade edilen şartlar çerçevesinde güvenilirliği yüksek, tercih edilebilir bir firmadır (Erdoğan, 2002: 62).

1.4. Bağımsız Denetim Süreci

Süreç olarak denetim birbirini izleyen farklı evrelerden oluşmaktadır. Denetimin planlanma safhasından denetim raporunda bulunması gereken sonuç görüşünün belirlenmesine kadar bütün denetim faaliyetlerini içermektedir (Dönmez, 2008:24). Bu süreç içerisinde denetim ve muhasebe standartları bağımsız denetim faaliyetinde denetçiler tarafından dikkate alınması gereken iki temel uygulama setidir (İnaltonç ve Taş, 2015: 73). Müşteri seçiminin yapılması ve işin kabul edilerek alınması, denetimin planlanması, yürütülmesi ve değerlendirmenin yapılarak denetim raporunun yazılması bağımsız denetim sürecinin aşamalarıdır (Dönmez, 2008: 25). Bağımsız denetim süreçleri Tablo 2 yardımıyla daha ayrıntılı şekilde incelenebilir.

Tablo 2. Bağımsız Denetim Süreci

1. Aşama: Müşteri seçiminin yapılması ve işin kabul edilerek alınması	✓ Müşterinin kabul edilmesi konusunda yapılması gereken işlemler doğrultusunda bilgilerin toplanması ✓ Bir önceki eski denetçi ile görüşme ✓ Denetim anlaşma mektubunun hazırlanması
---	--

2. Aşama: Denetimin planlanması	✓ Müşteri olarak seçilen işletmeyi tanıyabilmek için işletmenin faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmak ✓ Denetimin programlanması, denetim programının yapılması ✓ Denetim için gerekli işgücü ve zaman planlamasının yapılması
3. Aşama: Denetimin yürütülmesi (Kanıtların toplanması)	✓ İşletme iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi ✓ Denetim programında varsa gerekli değişikliklerin yapılarak denetim programının güncellenmesi ✓ Hesap bakiyelerinin doğru olup olmadığının tespit edilmesi ✓ Elde edilen kanıtların değerlendirilmesi
4. Aşama: Değerlendirmenin yapılması ile denetim raporunun yazılması	✓ Finansal tabloların dürüst ve doğru olup olmadığı konusunda bir görüşe ulaşılması, bu görüş doğrultusunda denetim raporunun yazılması ve yayınlanması

Kaynak: Güredin, E., Denetim, Beta Basım Dağıtım, İstanbul, 2007, s. 179'dan aktaran Erdem Kürklü, Bağımsız denetimde gönüllü rotasyonu etkileyen faktörler, Eğitim Yayınevi, İstanbul, s.31.

1.4.1. Müşteri Seçiminin Yapılması ve İşin Kabul Edilerek Alınması

Denetim faaliyetinin başlaması, denetçi ya da denetimi gerçekleştirecek kuruluşun bir müşteri ile anlaşmasına bağlıdır. Herhangi bir kuruluşun denetim talebi ile denetçiye başvurması ile denetçinin talepleri doğrultusunda işi kabul edip etmeyeceğine karar vermesi aşamalarının denetçinin kuruluş ile çalışmaya başlaması için tamamlanması gerekir. Kuruluş tarafından denetim yaptırmak amacıyla denetçiye başvurulmasında herhangi bir prosedür yoktur. Kuruluş denetçiyi kendisi seçebilir (Bozkurt, 2012: 86-87).

Denetim firmaları denetim talebinde bulunan her kuruluşu kabul etmeyebilir. Denetim firmasının da müşteri işletme noktasında seçim yapması ve müşteri işletmeyi kabul etmesi söz konusudur. Denetim firmasının müşteri kuruluşu kabul etmesi için ilk önce müşteri kuruluşu tanımalıdır ve kuruluş hakkında bilgi toplamalıdır. Bu

bilgiler finansal ve finansal olmayan bilgileri içermektedir. Müşteri kuruluş hakkında toplanması gereken bilgiler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yıldız, 2018: 47-48).

- ✓ Denetçi tarafından kabul edilen müşteri firmanın faaliyet gösterdiği sektör ve müşteri firmanın sektördeki durumu hakkında bilgi toplanır.
- ✓ Denetlenecek olan kuruluşun finansal tabloları incelenir.
- ✓ İşletmenin yönetiminin denetim faaliyeti için yeterli bilgiye sahip olup olmadıkları incelenerek denetim faaliyetine olan dürüstlükleri ve yaklaşımları saptanır.
- ✓ Denetlenecek olan firmanın geçmişi incelenir. Devlet ile olan ilişkisi ile birlikte firmanın diğer çeşitli kuruluşlarla olan ilişkileri incelenir.
- ✓ Denetimin hangi amaçlar doğrultusunda yapılacağı, denetim firmasından ne gibi beklentilerin olduğu belirlenir.
- ✓ Denetlenecek olan firmanın muhasebe bilgi ve sistemi uygulamadaki muhasebe sistemi, programı denetim faaliyetlerini ve çalışmalarını destekleyebilecek mi? ve denetim çalışmalarının kolaylaştırabilecek mi? sorularına cevap aranır.

Denetçi yukarıdaki hususları dikkate alarak müşteri firmayı seçer ve işi kabul eder. Bu aşamadan sonra ise anlaşma mektubu denetçi tarafından yazılıp imzalanır ve müşteri firmaya gönderilir. Denetim anlaşma mektubunun müşteri firma tarafından da imzalanması istenir. Söz konusu bu anlaşma mektubuna “Denetim Sözleşmesi” ya da “Denetim Anlaşma Mektubu” denilmektedir.

Denetim sözleşmesinin sahip olması gereken bazı unsurlar vardır. Bu unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır (Bozkurt, 2012: 88-89):

- ✓ Denetimin konusu
- ✓ Finansal tablolarla ilgili olarak işletme yönetiminin sorumluluğunun içeriği
- ✓ Denetim çalışmalarının içerikleri
- ✓ Denetimin zaman planlaması ve ücreti
- ✓ Denetim kapsamında ek çalışmalara ve ek raporlara ihtiyaç varsa bunların içerikleri

1.4.2. Denetimin Planlanması

Denetimin planlanması, bağımsız denetim faaliyetinde önemli bir aşamadır. Denetimin planlanması, denetim faaliyetinin yol haritasının çizildiği evredir.

Bu aşama, denetim planının belirlenmesini ve geliştirilmesini içermekle birlikte denetim stratejisinin hazırlanmasını kapsamaktadır. Denetim stratejisi, denetim planına ve planlanmasına, denetimin içeriğine, zamanına ve zamanlamasına rehberlik etmektedir. Denetçinin denetim stratejisini belirlerken planlama aşamasında dikkat etmesi gereken bazı hususlar vardır. Planlaması oldukça yeterli ve güçlü olan bir denetim faaliyeti kolay ve eğlenceli bir etkinlik olabilir. Planlamanın denetime pek çok alanda ve birçok yönden katkıları olabilir. Bu katkılardan bazıları şu şekilde sıralanabilir (BDS, 300, s.4-6).

- ✓ Denetçinin dikkatinin denetimin önemli alanlarına yoğunlaşmasını sağlar.
- ✓ Olası sorunların zamanında tespit edilmesini sağlar ve çözülmesi için denetçiye destek olur.
- ✓ Denetimin sağlıklı bir şekilde icra edilmesini sağlamakla birlikte denetim sürecinin sorunsuz şekilde yürütülmesinde denetçiye yardımcı olmak.

Denetçi, güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için denetim alanında ihtiyaç duyduğu bütün teknik uygulamaları gerçekleştirmek sorumluluğunu taşımaktadır. Bu sorumluluğun ekonomik ve güvenilir bir şekilde denetçi tarafından yerine getirilebilmesi için denetçi denetim planı hazırlar. Denetim planının amaçları ise şu şekilde sıralanabilir (Kaval, 2008: 98-99):

- ✓ Denetim faaliyetinin etkinleştirilmesi,
- ✓ Denetim kapsamının tüm denetim alanlarını içermesini sağlar,
- ✓ Zaman ve iş tasarrufu sağlar,
- ✓ Denetimde daha fazla risk taşıyan noktaların saptanmasını sağlar. Bu riskli alanlara uygun denetim tekniklerinin geliştirilmesine imkân verir.
- ✓ Denetimde aktif olacak denetim personeli ile üçüncü kişiler arasındaki irtibat ve koordinasyonu sağlar

1.4.3. Denetimin Yürütülmesi (Denetimde Kanıt Toplama)

Denetimin yürütülmesi aşamasında denetçiler tarafından uygunluk testleri (kontrol testleri) ve maddi doğruluk testleri olmak üzere iki önemli test uygulanır. Maddi doğruluk testlerinin bir diğer adı da tözel testleridir. Maddi doğruluk testleri ise denetçi tarafından uygulanması gereken testlerdir. Kontrol testleri, işletmelerin iç kontrol sistemleri ile ilgili testlerdir. (Yıldız, 2018: 50).

Kontrol testleri, muhasebe ve iç kontrol sisteminin incelenmesi amacıyla yapılan testlerdir. Sistem testleri ve fonksiyon testleri olmak üzere iki çeşit kontrol testi vardır. Maddi doğruluk testleri ise doğrulamaya yönelik testleri kapsayan detaylı denetim teknikleridir. Analitik incelemeler ve detaylı incelemeler şeklinde iki farklı doğruluk testi literatürde yer almaktadır (Kaval, 2008: 143).

Denetimde kanıt, denetimi yapılan bilgi ve işlemlerin daha önceden saptanmış kriterlere uygunluk seviyelerinin tespit edebilmek için denetçi tarafından belirlenen kayıt, belge ve bilgilerdir (Durmuş, Otlı ve Özkan, 2018: 66). Denetimde kanıt toplama finansal tablolar çıktıktan sonra yapılmaz. Süreç olarak kanıt toplama, planlama biter bitmez başlar ve denetim raporunun verilmesi ile biter (Kaval, 2008: 142).

1.4.4. Değerlendirmenin Yapılması ve Denetim Raporunun Yazılması

Denetim çalışmaları, denetçi tarafından değerlendirmelerin yapılması ve denetim raporunun hazırlanıp yayımlanması ile biter. Bu sebeptendir ki denetim faaliyetinin son evresi denetim raporudur. Denetçi tarafından yapılan çalışmaların içeriğini, finansal tablolar hakkında denetçinin ulaşmış olduğu denetim görüşünü açıkladığı belgeye denetim raporu denilmektedir. Denetim raporu, işletme ile çıkar grupları arasında bağlantıyı sağlamaktadır. Denetim faaliyeti boyunca yapılan çalışmaların ulaşılan sonuçların belirtildiği denetim raporu bu özelliği sebebiyle önemlidir. Genellikle, denetim raporları yazılı ve kısa şekilli denetim raporları ve uzun şekilli denetim raporları olmak üzere iki farklı şekilde düzenlenir (Bozkurt, 2012: 365). Denetim raporu bilgi kullanıcıları için önemli bir belgedir. Denetim raporunda en önemli bilgi denetim görüşü olsa da raporun detaylı bilgi sunması önemlidir (Erdoğan ve Çarıkçıoğlu: 2021: 747).

1.5. Bağımsız Denetim Standartları

Bağımsız denetim standartları, genel standartlar, denetçi ile ilgili standartlar ve raporlama standartları olarak sınıflandırılmaktadır.

1.5.1.Genel Kabul Görmüş Bağımsız Denetim Standartları

1947 yılında Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilmiş olan genel kabul görmüş denetim standartları zaman içerisinde dünya çapında bir yayılım göstermiştir (Akçay ve Bilen, 2018: 233).

Tablo 3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1. Genel Standartlar (Denetçi ile ilgili standartlar)	✓ Mesleki yeterlilik ve eğitim ✓ Bağımsızlık ✓ Mesleki özen ve titizlik
2. Çalışma alanı ile ilgili standartlar	✓ Planlama ve gözetim ✓ İç kontrol sistemi ✓ Kanıt toplama sistemi
3. Raporlama standardı	✓ Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri açısından raporlama standardının uygunluğu ✓ Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri bağlamında raporlama standardının tutarlılığı ✓ Tam açıklama ✓ Görüş bildirme

Kaynak: ismmm.org.tr

Genel kabul görmüş bağımsız denetim standartları, denetimin kimler tarafından nasıl ve ne şekilde yapılacağı ile sonuçlarının raporlanmasının nasıl olacağı gibi hususları açıklayan ilkelere, Genel kabul görmüş bağımsız denetim standartları, genel standartlar (denetçiyle ilgili), çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olarak üç alt başlık halinde sınıflandırılmaktadır. Genel standartlar denetçi ile ilgili standartlardır. Denetçi olmayı ve denetçi olarak kalabilmenin açıkladığı standarttır. Denetlenen müşteri işletme ile ilgili olan çalışma alanında denetim esnasında yürütülecek faaliyetlerin açıklandığı standart ise çalışma alanı standardıdır. Denetim faaliyetinin tamamlanması ile ulaşılan denetim sonuçlarının raporlanmasının ne şekilde olacağı ile ilgilenen genel kabul görmüş standart ise raporlama standardıdır (Kaval, 2008: 50).

1.5.1.1.Genel Standartlar (Denetçi ile İlgili Standartlar)

Denetçinin mesleki olarak yeterliliği ve verimliliği ile ilgilenen ve denetçinin hangi özelliklere sahip olması gerektiğini açıklayan standartlardır (Kapusuzoğlu, 2006: 67). Denetçinin mesleki yeterliliği, bağımsız kalabilme özelliği gibi hususlar denetimin kalitesini tespit eder. Mesleki yeterlilik ve eğitim standartları, bağımsızlık standartları ve mesleki özen standardı olarak sınıflandırılmaktadır (Akçay ve Bilen, 2018: 233).

1.5.1.1.1. Mesleki Yeterlilik ve Eğitim Standardı

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 4. 5. ve 9. maddelerinde meslek mensubu olmanın şartları, yeminli mali müşavir olmanın şartları açıklanarak mesleki yeterlilik ve eğitim standardına atıfta bulunmuştur (Kapusuzoğlu, 2006: 67).

Bu standarda göre denetçi olarak ifade edilen denetimi yapacak kişi veya kişilerin yeterli eğitime ve mesleki donanımına sahip olması gerekir. Denetçiler çok kapsamlı ve geniş bir temel eğitime sahip olmalıdır. Bu eğitim ise finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve finansal tablolar analizi gibi yükseköğretim esnasında alınması gereken derslerden oluşmaktadır. Denetçilerin, bu eğitimlere sahip olmasının yanında uygulamada da güçlü olmaları gerekir. Mevzuat ve güncellemeleri takip etmeleri ve uygulamada da gerekli yetkinliği ulaşmalıdırlar (Sevim, 1990: 199). Mesleki yeterliliğe, mesleki yeterliliği kazanma ve mesleki yeterliliği koruma olmak üzere iki aşamada ulaşıldığı görülmüştür. Mesleki yeterliliğin kazanılması denetçinin gerekli eğitimi almasının ardından belli bir süre iş tecrübesi olması ile gerçekleşir. Mesleki yeterliliğin korunması ise muhasebe ve denetim alanındaki gelişmeleri takip ederek denetçinin sürekli güncel kalması ile sağlanır (Akçay ve Bilen, 2018: 233-234).

1.5.1.1.2.Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık, denetim faaliyetinin esas öğelerinden bir tanesidir. Bağımsızlığın zedelendiği durumlarda denetçinin ve hazırladığı denetim raporunun güvenilirliği de zedelenmektedir (Demir ve Çiftci, 2016: 89).

Bağımsızlık, denetçinin denetlenen kuruluştan bağımsız olmasını, denetim raporunu bağımsız bir şekilde hazırlayabilmesini, mesleki şüpheciliğini

sürdürebilmesini sağlayabilmektir. KGK tarafından yayınlanan “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı (BDS 200)’de bağımsızlık standardı açıklanmıştır. Ayrıca Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 22. Maddesi’nde bağımsızlıkla ilgili ilkeler şu şekilde ifade edilmiştir (Süklüm, 2020: 20):

- ✓ Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları denetim süresinde denetlenen kuruluşlardan bağımsız olmalı ve denetlenen kuruluşların yönetimlerinde bulunmamalıdır.
- ✓ Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsızlıklarının tehlikeye düşmesi durumunda bağımsızlığında ortadan kalkarak yok olacağı kabul edilmektedir.

1.5.1.1.3.Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Mesleki özen ve titizlik standardı, öngörülü bir bağımsız denetçinin benzer şartlar ve koşullar altında detaylara vereceği önemi, göstereceği ilgi ve çabayı belirtir. Bağımsız denetçiler denetim faaliyetini yerine getirirken sürecin en başından en son aşamasına kadar gerekli olan mesleki özeni ve titizliği göstermek mecburiyetindedirler. Gerekli olan mesleki özen ve titizliğin en alt limitteki ölçüsü bağımsız denetim standartlarına eksiksiz bir şekilde uyulmasıdır. Bu doğrultuda bağımsız denetçi gerek denetim faaliyetini icra ederken gerek denetimi planlarken bütün aşamalarda gerekli özen ve titizliği göstermek durumundadırlar (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri 5, No: 22).

Mesleki özen ve titizlik, mesleki bilgi ve tecrübeyi denetlenen firmaların istediği düzeyde mesleki hizmet almalarını sağlayacak bir düzeyde tutmak ve mesleki hizmet etkinliklerinin aktarılmasında ve uygulanmasında ilgili standartlara uygun bir şekilde özen ve titizlik içerisinde hareket etmektir (Demir ve Çiftci, 2016: 91).

1.5.1.2.Çalışma Alanı ile İlgili Standartlar

Çalışma alanı ile ilgili standartlar denetçi tarafından sağlıklı, doğru bir denetim görüşüne varılabilmesi için gerekli olan işlemleri düzenleyen standarttır. Denetim faaliyetinin planlanmasından denetim raporunun yazılmasına kadar bütün süreçleri kapsar. Çalışma alanı ile ilgili standartlar diğer standartlara kıyasla daha detaycı

standartlardır. Nitelikli bir denetim programının oluşturulması çalışma alanı ile ilgili standartlara bağlıdır (Türedi vd., 2018: 10).

Çalışma alanı ile ilgili standartlar, denetçinin denetim faaliyetini icrası sırasında uyması gereken kuralları, ilkeleri açıklayan standarttır. Planlama ve gözetim, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve kanıt toplamak üzere üç alt başlık halinde incelenmektedir (Tosun, 2021: 106).

1.5.1.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı

Denetim faaliyeti kendisine has özellikleri olan bir uygulamadır. Denetim uygulamasının bir faaliyet olarak başlangıç ve bitiş noktası vardır. Bu işlemlerin yapılması için ilk evre denetim planının hazırlanmasıdır. Yeterli kalitede ve sayıda kanıt toplamak, denetim maliyetlerini kabul edilebilir seviyede tutmak ve denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmalara sebep olmamak için denetim planlaması yapılmaktadır. Gözetim özelliği ise denetçinin yardımcılarını gözetim altında tutmasıdır. Denetim ekibindeki denetçilerin hepsinin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması beklenmez. Bu sebeple denetim ekibinin başı olan bağımsız denetçi ekibindeki yardımcılarının çalışmalarını gözlemlemesi gerekmektedir. Denetim planında bulunması gereken unsurlar vardır. Bunlar ise şu maddeler ile ifade edilebilir (Bozkurt, 2012: 39-40):

- ✓ Denetim politikası ve prosedürleri
- ✓ Denetim programı
- ✓ Donanımlı denetim ekibi
- ✓ Denetim faaliyetini zamanlaması
- ✓ İç denetçiden faydalanma şekli
- ✓ Gerekğinde başvurulabilecek uzman kişiler

1.5.1.2.2.İç Kontrol Sistemi

İç kontrol, işletme yönetiminin kontrol işlevi ve muhasebe denetimi ile ilgili olarak önemli bir konudur. İşletmenin kaçak, kayıp, hata, hile gibi istenmeyen durumları iç kontrol sistemi sayesinde önlenabilir. İç kontrol sisteminin güçlü olduğu işletmelerde denetim görüşünün güvenilirliği artar (Kaval, 2008: 107). İç kontrol sisteminin kalite seviyesi ile mali nitelikli işlemlerin güvenilirliği arasında doğru

orantılı bir ilişki vardır. İç kontrol sistemi ne kadar kaliteli ve güçlü ise mali işlemler de o kadar güvenilirdir (Bozkurt, 2012: 40).

1.5.1.2.3.Kanıt Toplama Sistemi

Denetim kanıtı, denetim görüşünün oluşturulması amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi ve belgedir. Denetçi, denetim kanıtına denetlenen kuruluşun finansal tablolarının hesaplarından, muhasebe kayıtlarından ve dış kaynaklardan sağlanan bilgileri içeren belgelerden ulaşır (Gökçen ve Çavuş, 2022: 274).

1.5.1.3. Raporlama Standardı

Kelime olarak raporlama bir iş veya konu hakkında yapılan araştırmalar sonucunda elde edilen sonuçların ve tespitlerin yazılı olarak ifade edilmesi işlemidir. Finansal raporlama ise kurum kaynaklarının verimli bir şekilde etkin olarak kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek ve işletmelerin finansal anlamda sahip olduğu varlıkları ve yükümlülüklerini ne derece etkin şekilde kullanabildiklerini ortaya koymak amacıyla yapılan raporlamadır. Raporlamanın amacı işletme paydaşlarına güvenilir objektif bilgiler sağlamak ve paydaşların doğru bilgilenmelerini gerçekleştirerek sağlıklı karar alabilmelerine yardımcı olmaktır (Sayar ve Ergüden, 2016: 86-87).

Denetim raporu, denetim faaliyetinin sonunda denetçi denetlediği kuruluş ile ilgili bütün gözlem ve izlenimlerini, tespitlerini ve oluşturduğu görüşü belgeleriyle birlikte belgeleyerek değerlendirmesini yapıp ulaştığı denetim görüşünü bildirdiği yazılı metindir (Uludağ, 2017: 4). Denetim raporunun finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçları dışında tutulması düşünülemez. Aksine denetim raporu, karar vericilerin ihtiyaçlarını istenen seviyede cevaplamalıdır (Kocamış ve Yıldırım, 2019: 636).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yapılan tanıma göre denetim raporu, Türkiye Denetim Standartları tarafından çizilen sınırlar içinde denetim kanıtlarının incelenmesi, araştırılması ve değerlendirilmesi neticesinde amaçlanan güvence seviyesi ile uyumlu şekilde hazırlanan denetim görüşünün ve olma ihtimali söz konusu olan dikkat çekilmek istenen diğer konuların ve hususların paydaşların kullanımına sunulması için hazırlanan belgedir (Sayar ve Ergüden, 2016: 88).

Denetim raporu, istenilen formata uygun şekilde paydaşların bilgisini arttırmak ve anlaşılabilirliklerinin önüne geçmek amacıyla açık, net ve anlaşılır şekilde denetçi tarafından hazırlanmalıdır. Denetim raporunun sahip olması gereken ana unsurlar şu şekilde sıralanabilir (KGK, TDS 2: 3):

- ✓ Başlık ve muhatap
- ✓ Açılış veya giriş paragrafı
- ✓ Kapsam paragrafı
- ✓ İlgili ulusal standartlar veya uygulamalar
- ✓ Görüşün dayanağı
- ✓ Denetçinin açıklamaları
- ✓ Bağımsız denetçinin sorumlulukları
- ✓ Rapor tarihi, denetçinin adresi, imzası vb.

Tablo 4. Yeni Bağımsız Denetçi Denetim Raporu Örneği

YENİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU		
..... LTD.ŞTİ/ A.Ş.' YE		
A. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi		
1. Görüş		
2. Görüşün Dayanağı		
3. Kilit Denetim Konuları		
4. Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları		
5. Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları		
B. Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler		
Raporu Tarihi	Bağımsız	Denetçi
İmzası	Bağımsız	Denetçinin
Soyadı	Sorumlu Denetçinin Adı,	
Adresi	Bağımsız	Denetçinin

Kaynak: www.kgk.org.tr

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) 2011 Mayıs döneminde bir rapor yayınlamıştır. Söz konusu bu raporda hali hazırdaki uygulamaların sürdürülebilirliğinin daha fazla mümkün olmadığı ifade edilerek finansal tablolarla ilgili önemli konular için daha fazla şeffaflık sağlanması hususunda

talepler ortaya konmuştur. Bu gelen taleplerin üzerine IAASB gerekli iyileştirmeleri ve düzenlemeleri yapmak üzere 2011 yılında yeni denetim raporlaması adıyla bir çalışmanın başlangıcını vererek gelen taleplere sessiz kalmamıştır. Böylece denetçi raporunda eski ve yeni denetçi raporu ayrımı ortaya çıkmıştır (Doğan, 2018: 67).

Raporlama standardı, denetim faaliyetinin sonucunda hazırlanan raporda hangi bilgilerin bulunacağı, denetim raporunun ne şekilde olacağını belirten standarttır (Kaval, 2008: 176). Denetim raporu mesleki bir görüşle hazırlanmalı ve sunulmalıdır. Denetim raporu, finansal tablo kullanıcıları için mali tablolara mesleki bir incelemenin yapıldığının tek kanıtıdır (Başpınar, 2023: 57).

Literatür incelendiğinde raporlama standardı, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri açısından raporlama standardının uygunluğu, tutarlılığı, tam açıklama ve görüş bildirme olmak üzere dört alt başlıkta incelendiği görülmüştür.

1.5.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Açısından Raporlama Standardının Uygunluğu

Denetçi, mali tabloların bütün yönüyle genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve geçerli raporlama standartlarına uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı ile ilgili görüş bildirmek mecburiyetindedir (Tez, 2021: 127). Denetimi yapılan kuruluşun mali tablolarındaki bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk seviyesinin belirtilmesi denetçinin raporlama standardı kapsamında yapması gereken ilk işlemdir. Muhasebe ilkeleri mali tabloların güvenilir ve sağlıklı olup olmadığının saptanmasında kilit konudur. Bu sebeptendir ki ilkelerden sapma durumu varsa denetçi bu durumu önemlilik düzeyine göre raporunda belirtmelidir (Bozkurt, 2012: 41).

1.5.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Bağlamında Raporlama Standardının Tutarlılığı

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri bağlamında raporlama standardının tutarlılığı literatürde süreklilik, değişmezlik gibi isimlerle ifade edilmektedir. Raporlama standardının tutarlılığı, finansal tabloların şekil ve kapsam bakımından değerlendirme ilkeleri doğrultusunda haklı bir sebep olmadıkça yıldan yıla farklılıklarının olmaması gerektiği olarak açıklanmaktadır (Kaval, 2008: 178).

1.5.1.3.3. Tam Açıklama

Tam açıklama standardı kapsamında finansal tablo kullanıcılarına ulaşması gereken her türlü bilginin işletme tarafından sağlanıp sağlanılmadığının belirtilmesi denetçiden istenmektedir. Finansal tablolarda yer alan sayısal bilgilerin yanında dipnotlar ile tablo kullanıcılarına açıklayıcı bilgiler verilmektedir. Bu açıklayıcı bilgilerin yeterliliğini denetçi raporunda belirlemektedir (Bozkurt, 2012: 42).

1.5.1.3.4. Görüş Bildirme

Denetçi denetim faaliyetinin sonucunda gerek finansal tabloların bütünüyle gerekse belli bir konu özelinde bir görüş bildirip bildirmeyeceğini denetim raporunda ifade eder. Denetçi tarafından bir görüş bildirilemiyorsa bunun sebepleri denetim raporunda belirtilmelidir. Görüş bildirme standardının amacı, denetçinin mali tablolarla birlikte isminin bahsedildiği durumlarda sorumluluk seviyesinin yanlış anlaşılmasını önlemektir (Akçay ve Bilen, 2018: 40).

1.5.2. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları

Dünyada ekonomik alanda yaşanan olay ve gelişmeler ülke ekonomilerini birbirlerine bağımlı hale getirmiştir. Bu durum finansal tabloların hazırlanmasında ve raporlanmasında ortak muhasebe standartlarının kullanılmasını gerekli kılmıştır. Bu ihtiyaç karşısında çalışmalar ilk önce ülke bazlı başlamıştır ve zamanla bu çalışmalar uluslararası boyuta taşınmıştır (Kocamaz, 2012: 106).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Standards Board- IAASB) dünya genelinde muhasebe denetimi standartlarını belirleyen kuruldur. Bu kuruluş Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (International Federation of Accounts- IFAC)'ın bir alt kuruluşudur. Bu kurul aşağıdaki hususları belirlemektedir (Kaval, 2008: 58):

- ✓ Uluslararası Denetim Standartlarını
- ✓ Uluslararası İnceleme Standartlarını
- ✓ Uluslararası Güvence Standartlarını
- ✓ Uluslararası Benzer Hizmetler Standartlarını
- ✓ Bunlara ilişkin Uygulama Rehberlerini

1.5.3. Türkiye’de Bağımsız Denetim Standartları

Türkiye’de bağımsız denetimin 20. Yüzyılın ortalarında vergi amaçlı olarak başladığı görülmektedir. Cumhuriyet’in getirdiği yenilikler kapsamında çağdaş vergiciliğe yönelik üç yasal düzenleme yapılmıştır. Bunlar, Muamele vergisi yasası (1927 tarih ve 1039 sayılı yasa), Kazanç vergisi yasası (27 Şubat 1926 tarih ve 755 sayılı yasa), Dahili İstihlak vergi ve resimleri yasası (12 Haziran 1930 tarih ve 1718 sayılı yasa). Bu üç yasal düzenleme ile vergiler hem mali tablolar üzerinden hem de beyana dayalı olarak alınmaya başlanmıştır. 1926 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe usul ve kayıt işlemleri belli bir sisteme koyulmaya başlanmıştır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 147).

Diğer gelişmeler olarak Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’nin kurulmasıdır. Bu birlik 3568 sayılı Serbest Muhasebeci mali müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu doğrultusunda kurulmuş olan mesleki bir odadır. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu olmak üzere iki farklı kuruluşun TÜRMOB tarafından kurulması bir başka gelişmedir. Bu kuruluşların amacı ise denetlenmiş finansal tabloların sunulmasında ihtiyaç doğrultusunda uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmalarını sağlamak için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini sağlayacak ve uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile denetim faaliyetlerinin düzenli ve disiplinli bir şekilde uygulanmasını sağlamaktır. Son olarak Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) ile bağımsız denetim kuruluşlarının kurulması ve bağımsız denetim ile ilgili kanun ve yönetmeliklerin çıkartılması diğer gelişmeler olarak ifade edilebilir (Başpınar, 2023: 43-44).

Küresel çapta yaşanan ekonomik gelişmeler, kamu gözetim otoritelerinin kurulmasını hızlandırmış ve arttırmıştır. Türkiye’de de hem Avrupa Birliği’ne (AB) katılım sürecinin sonucu olarak hem de bağımsız denetim alanındaki birden fazla otoritenin tek bir çatı altında toplanması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu sebeple daha önce de ifade edildiği gibi 2011 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Türkiye’de 2014 yılından itibaren bağımsız denetimin gözetim otoritesi olarak gözetim faaliyetine başlayan KGK, 2016 yılında

gözetim raporlarının sonuçlarını yıllık inceleme raporları vasıtasıyla kamuoyu ile paylaşmıştır (Özbingöl ve Akdoğan, 2021: 451).

KGK, bağımsız denetimin gözetim otoritesi olarak denetim faaliyetinin genel kabul görmüş standartlar çerçevesinde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla bağımsız denetim standartları yayımlamıştır. Kurum tarafından yayımlanan standartlar aşağıda yer alan Tablo 5’te detaylı şekilde yer almaktadır.

Tablo 5. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yayımlanan Standartlar

Standart Kodu	Standart Adı	Yayımlanma Tarihi ve Resmî Gazete Sayısı	Yürürlük Tarihi
BDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi	13.10.2013 tarih ve 28794 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması	14.11.2013 tarih ve 28821 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol	14.11.2013 tarih ve 28821 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirmesi	14.11.2013 tarih ve 28821 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	10.12.2013 tarih ve 28847 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması	10.12.2013 tarih ve 28847 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim	10.12.2013 tarih ve 28847 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi	12.12.2013 tarih ve 28849 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması	30.12.2013 ve 28867 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	30.12.2013 tarih ve 28867 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için

BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik	24.12.2013 tarih ve 28861 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler	24.12.2013 tarih ve 28861 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar	13.10.2013 tarih ve 28794 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi	31.12.2013 tarih ve 28868 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 500	Bağımsız Denetim Kanıtları	30.12.2013 tarih ve 28867 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 501	Bağımsız Denetim Kanıtları-Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	13.10.2013 tarih ve 28794 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 505	Dış Teyitler	13.10.2013 tarih ve 28794 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler-Açılış Bakıyeleri	29.01.2014 tarih ve 28897 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 520	Analitik Prosedürler	13.10.2013 tarih ve 28794 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örneklem	13.10.2013 tarih ve 28794 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 540	Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi	24.01.2014 tarih ve 28892 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 550	İlişkili Taraflar	13.10.2013 tarih ve 28794 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	22.01.2014 tarih ve 28890 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 570	İşletmelerin Sürekliliği	23.01.2014 tarih ve 28891 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 580	Yazılı Beyanlar	29.01.2014 tarih ve 28897 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak hesap dönemleri için
BDS 600	Özel Hususlar- Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil)	20.02.2014 tarih ve 28919 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için

BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması	14.02.2014 tarih ve 28913 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması	31.01.2014 tarih ve 28899 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama	18.03.2014 tarih ve 28945 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi	09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı Resmi Gazete	01.01.2017 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi	18.03.2014 tarih ve 28945 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafı	14.03.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 710	Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar	18.03.2014 tarih ve 28945 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları	14.03.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 800	Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi	09.04.2014 tarih ve 28967 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 805	Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi	24.04.2014 tarih ve 28991 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için
BDS 810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler	22.04.2014 tarih ve 28980 sayılı Resmi Gazete	01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak olan hesap dönemleri için

Kaynak: www.kgk.gov.tr

1.6. Bağımsız Denetim Raporunda Denetçi Görüşü

Denetim faaliyeti sonucunda denetçi denetim görüşü bildirmek durumundadır. Denetim görüşü olumlu ve olumlu görüşten sapmalar şeklinde sınıflandırılmaktadır. Olumlu görüşten sapma durumu olumsuz görüş, sınırlı olumlu (şartlı görüş) ve görüş bildirmekten kaçınma olmak üzere üç alt başlık halinde sınıflandırılmaktadır (Kaval, 2008: 181).

1.6.1. Denetçinin Olumlu Görüş Bildirmesi

Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetim faaliyeti sonucunda olumlu görüş verildiğinde denetçi, denetim sırasında ulaştığı bilgiler doğrultusunda finansal tabloların doğru olduğunu, finansal durumun gerçek olduğunu ve mali tablolar bunu doğru şekilde yansıttığını, ilgili standartlar kapsamında denetim boyunca herhangi aykırılığa rastlamadığını belirtir (Acar ve Temiz, 2019: 177-178).

Denetçi tarafından olumlu görüş verilir ise bildirim, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yapılan denetimde herhangi bir aykırılık ile karşılaşmadığı, denetim esnasında toplanan bilgi, belge ve kanıtlar uyarınca şirketin veya topluluğun finansal tablolarının gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanarak doğru olduğu ve gerçeği yansıttığı şeklinde açıklanmaktadır (Altaş, 2016: 141).

1.6.2. Olumlu Görüşten Sapma

Olumlu görüşten sapma durumlarında şartlı görüş (sınırlı olumlu görüş), olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olmak üzere üç çeşit denetim görüşü bildirilir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu denetim görüşleri detaylı şekilde açıklanacaktır.

1.6.2.1. Denetçinin Şartlı Görüş Bildirmesi (Sınırlı Olumlu Görüş)

Denetçinin incelenen mali tablolar hakkında genel olarak olumlu görüş taşımaya rağmen bazı konularda görüşünü sınırlandırması, görüşüne şart koyması durumunda bildirdiği denetim görüşü türüdür. Finansal tabloların bazı istisnalar dışında bir bütün olarak doğru kabul edildiği görüş türüdür. Şartlı görüş bildirilmesi durumunda raporda şartlı görüş beyan edilmesinin sebepleri denetçi tarafından açıklanmalıdır (Bozkurt, 2012: 369).

Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu tarafından Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS 705) standardı yayımlanmıştır. Bu standarda göre denetçi aşağıda yer alan durumlarda şartlı görüş beyan eder. Bu durumlar ise şu şekilde sıralanmaktadır (Altaş, 2016: 144):

- ✓ Denetim faaliyeti esnasında denetçi tarafından toplanan yerinde ve makul denetim kanıtları doğrultusunda yanlışlıkların tek başlarına veya

grup halinde önemli olmalarına rağmen finansal tabloların geneli için geçerli olmadığı durumlar.

- ✓ Yeterli denetim kanıtı bulamamanın yanında tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkilerinin önemli olabileceği ile birlikte yaygın olmama durumunun olduğu durumlarda denetçi şartlı görüş beyan edebilir.

1.6.2.2. Denetçinin Olumsuz Görüş Bildirmesi

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş ancak yanlışlıkların finansal tablolar için önemli ve etkisinin fazla olması düşüncesine ulaşılması durumunda verilen görüş türüdür (Demirgubuz, 2022: 101). Diğer bir ifade ile olumsuz görüş şartlı görüşe sebep olan durumların mali tablolar üzerindeki etkisinin oldukça fazla olduğu durumlarda beyan edilir (Acar ve Temiz, 2019: 178).

Denetçinin olumsuz görüş beyan etmesi durumunda denetim raporunda yer alan görüş paragrafına olumsuz görüş başlığını kullanarak bağımsız denetim standartlarından olan finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama standardı (BDS 700) dahilinde mecburi tutulan unsurların yanında rapora olumsuz görüş verilmesine sebep olan hususların açıklanması gerekir (Altaş, 2016: 145).

1.6.2.3. Denetçinin Görüş Bildirmekten Kaçınması

Denetim görüşüne esas oluşturacak yeterli kanıtların toplanamaması ya da yönetimin yanlış beyanlarının finansal tablolar üzerinde etkisinin oldukça fazla olması durumunda denetçi görüş bildirmekten kaçınmaktadır. Böylesi bir denetimin görüşü türü görüş bildirmekten kaçınmadır (Tepegöz ve Türedi, 2015: 50).

Denetimi yapılan defterlerde denetlemenin yapılmasına ve sonuçlandırılmasına imkân vermeyecek ciddi belirsizliklerin olması ve yönetim tarafından denetim faaliyetini engelleyecek, kısıtlayacak uygulamaların yapılması durumunda bildirilen denetim görüşüdür. Görüş bildirmekten kaçınma, olumsuz görüş durumlarına sebep olabilmektedir. Görüş bildirmekten kaçınma görüşünün verilmesi durumunda süreç şu şekilde sıralanabilir (Acar ve Temiz, 2019: 178):

- ✓ Görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz görüş bildirilmesi durumunda genel kurul, denetimi yapılan mali tablolara dayanarak kar veya zarar ile bir karar almaz.
- ✓ 4 gün içinde genel kurul yönetim kurulu tarafından çağrılır ve yönetim kurulu görevini bırakır.
- ✓ 6 ay içinde yeni oluşan yönetim kurulu olumlu görüş alabilecek mali tabloları hazırlar ve denetim raporu ile birlikte genel kurula ibraz eder.
- ✓ Bilanço gününden itibaren 6 ay içinde yönetim kurulu denetçinin görüşünü ve genel kurulun bu görüşe istinaden kararını, finansal tablolar gibi belgeleri Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlar ve internet sitesine koyar.

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERİN SÜREKLİLİĞİ STANDARDI (BDS 570) VE KİLİT DENETİM KONULARI STANDARDI (BDS 701)'NİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA BİLDİRİLMESİ

İşletmeler, ortaklarından ayrı bağımsız bir tüzel kişiliğe sahip olan oluşumlardır. Bu oluşumların çeşitli nedenlerden dolayı kimi zaman belli bir ömrü olabilmekte kimi zaman da sürekliliğini koruyarak yıllarca varlıklarını devam ettirebilmektedirler. İstenilen durum ise sürekliliğin korunarak yıllarca var olan işletmelerin olması ve ekonomik sürdürülebilirliğin devam ettirilmesidir.

Bu sebeptendir ki bağımsız denetim standartlarından işletmelerin sürekliliği adı altında onların sürekliliğini inceleyen, süreklilikleri hakkında yargı ve hükümlerde bulunan mevzuat çerçevesinde bu noktaları araştıran bir bağımsız denetim standardı yayımlanmıştır. Bağımsız denetim standardı (BDS 570) İşletmelerin Sürekliliği bu standardın adıdır.

Bağımsız denetim standardı (BDS) 701 dahilinde kilit denetim konuları hakkında gerekli açıklamalar yapılmıştır. Kilit denetim konuları, denetçinin denetim faaliyeti esnasında dikkat çektiği konular arasından en fazla önemlilik seviyesine sahip konulardır ve üst yönetimden sorumlu olanlara aktarılan konular arasından seçilir. Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim standardı (BDS 570) İşletmelerin Sürekliliği ve BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi konuları detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

2.1. İşletmelerin Sürekliliği Standardı

Varlıklar ve kaynaklar işletmelerde pek çok farklı kurallara göre değerlendirilmektedir. Bu kuralların uygulanabilir olması için işletme ömrünün kısıtlı olmaması gerekir. Bu sebeple muhasebe faaliyetleri gerçekleştirilirken işletmenin sürekliliği düşünülmektedir. İşletme sürekliliği muhasebe için esas konulardan biridir. Sürekliliğe zarar veren bir durum olduğunda muhasebe işlemleri ve finansal tablolar kontrol edilmelidir (Kaval, vd., 2015: 353).

Süreklilik esasý çerçevesinde mali tablolar işletmenin sınırlı bir ömre sahip olmadığı, gelecekte de faaliyetlerini tahmin edilebilir şekilde sürdüreceği düşüncesiyle hazırlanır. İşletme yönetimi, işletmeyi sonlandırmak, faaliyetleri bırakmak düşüncesi içerisinde olmadığı sürece işletmenin sürekliliğinden sorumludur. Süreklilik esasına göre işletmeler varlıklarını ve yükümlölüklerini olağan iř akışı içerisinde değerlendireceği düşüncesiyle muhasebe kayıt işlemlerini gerçekleştirir (KGK, BDS 570, 4).

İşletme sürekliliği, işletmelerin faaliyetlerini ve varlıklarını belirli bir süreye bağlamaksızın ki şirket ana sözleşmesi haricinde sürdüreceği olarak ifade edilebilir. Bu nedenden dolayı işletmeler kurucularının, paydaşlarının veya hissedarlarının ömür süreleri ile bağlantılı değildir. Süreklilik kavramının geçerliliği işletmeler nazarında ortadan kalması durumu mali tabloların dipnot kısmında açıklanmalıdır (Koçyiğit vd., 2017: 145).

Kavramsal çerçeve olarak işletme sürekliliği, işletmenin faaliyetlerinin ve sonuçlarının belirli bir süre için değil sınırsız süre içerisinde gerçekleştirilmesi ve bu konuda işletme çıkar gruplarına, paydaşlarına sağlıklı bilgi sunulması şeklinde tanımlanabilir (Karakaya, 2019: 16).

2.1.1. Standardın Kapsamı ve Yürürlük Tarihi

İşletmelerin sürekliliği standardı (BDS 570) finansal tabloların ve mali verilerin hazırlığı aşamasında işletme yönetiminin işletmenin sürekliliği hipotezini kullanmasına yönelik olarak denetçinin denetim faaliyetini icra ederken görev ve sorumlulukları ifade etmektedir.

Söz konusu standart 23/01/2014 tarihli 28891 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak bahsi geçen standart 01/01/2013 tarihi ve sonrasında denetimi yapılacak olan hesap dönemlerinin denetimlerinde uygulanmaktadır (Koçyiğit vd., 2017: 145).

2.1.2. Standardın Amacı

Bu standardın amacı, finansal tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin işletme sürekliliğini kullanmasını sağlamaktır. Ayrıca, işletme sürekliliği esasına yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtının oluşmasına yardımcı olmaktadır. Bu

standardın bir diğ er amacı ise elde edilen denetim kanıtları doğrultusunda işletme s reklipliğinin devamlılığına yönelik ciddi ş p he oluşturabilecek olay ve şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin olup olmadığı konusunda bir sonuca varılmasını sağlamaktır (KGK, BDS 570, prg. 9).

2.1.3. Standardın Faydaları

İşletme yönetimi tarafından finansal tabloların işletmenin s reklipliği düşünülerek hazırlanmasını sağlamak bu standardın en önemli faydasıdır. Bu standardın bir diğ er faydası ise işletme yönetimine s reklipliğin devam ettirilmesi konusunda sorumluluk yüklemesidir (Demirkol, 2019: 480).

Yapılan bu açıklama doğrultusunda özetle finansal tabloların işletme yönetimi tarafından işletme s reklipliğinin devam ettirebilme yeteneğine göre hazırlanmasını sağlamak BDS 570' in en önemli faydasıdır.

2.1.4. İşletmelerin S reklipliğini Etkileyen Faktörler

İşletme s reklipliği için dikkat edilmesi gereken bazı durumlar olmaktadır. Diğ er bir ifadeyle işletme s reklipliğini etkileyen olay ve şartlar mevcuttur (Kaval, vd., 2015: 356). İşletme s reklipliğini etkileyen olay ve şartlar finansal durumla ilgili olan faktörler, finansal olmayan faktörler (işletme faaliyetleri ile ilgili olan faktörler) ve diğ er faktörler olmak üzere    başlık halinde incelenmektedir. Sırası ile bu faktörler aşağıdaki gibi maddeler halinde sıralanmaktadır (Demirkol, 2019: 481):

- Finansal faktörler
 - ✓ Kısa vadeli yabancı kaynak durumu
 - ✓ Kredi kuruluşlarının işletmeye olan desteklerinden vazgeçme durumuna yönelik belirtiler.
 - ✓ Olumsuz nakit akışları.
 - ✓ Borçlarının vadesinde  denmemesi.
 - ✓ Tedarikçi  demelerinde peşin ödeme sisteminin kullanılması.
 - ✓ Ana finansal oranlardaki olumsuzluklar.
- Finansal olmayan faktörler (işletme faaliyetleri ile ilgili faktörler)
 - ✓ İşletme yönetiminin işe son verme veya işletmeyi tasviye etme düşüncesi.

- ✓ Kilit konumdaki ve işletme için önemlilik arz eden personel kadrolarının boşalması ve bu kadrolara yeni personel istihdamının yapılamaması.
- ✓ İşletme için önemli olan ham madde terminindeki dar boğazlık.
- ✓ İşgücü bulabilme alanında problemlerin olması.
- ✓ Müşteri, pazar vb. olanakların daralması veya kaybedilmesi.
- Diğer faktörler
 - ✓ İşletme hakkında açılmış ve işletme aleyhine olan karşılanabilmesi zor taleplere sebep olacak olan davaların olması.
 - ✓ Mevzuat ve politikaların işletme açısından olumsuzluk içermesi durumu.
 - ✓ Yasal sorumluluklara ve sermayeye aykırılık olması durumu.

Denetçi, işletme yönetimi tarafından belirlenen işletme sürekliliğini ve sürekliliği devam ettirebilme kabiliyetini etkileyecek durum, olay ve şartların önemlilik seviyesi yüksek bir belirsizliğe sebep olup olmayacağını denetlerken ek denetim prosedürleri kullanmaktadır. Bu ilave denetim prosedürleri vasıtası ile yeterli ve uygun denetim kanıtı denetçi tarafından toplanmaktadır. Denetçi denetim kanıtlarını da dikkate alarak mesleki muhakemesine göre olması muhtemel önemli belirsizliğin gerçekleşmesi durumunun etkisi ve sonuçları hakkında bir görüşe varır. Bu doğrultuda da görüşünü bildirir (Demirkol, 2019: 481).

2.1.5.Bağımsız Denetimde Sürekliliğin Değerlendirilmesinde Kullanılan Yöntemler

Bağımsız denetimde sürekliliğin değerlendirilmesinde geleneksel ve istatistiki yöntemler kullanılmaktadır. Ancak gelişen ve değişen şartlar neticesinde denetçinin mesleki hükümlerine dayanan geleneksel yöntemler yerini zamanla tahmin olasılığının yüksek olduğu istatistiksel yöntemlere bırakmıştır.

2.1.5.1. Geleneksel Yöntemler

Geleneksel yöntemler, denetçinin mesleki muhakemesi, mesleki hüküm ve yargılarına dayanan yöntemlerdir. Geleneksel yöntemde süreklilik değerlendirilirken finansal ve finansal olmayan verilerin değerlendirilmesi şeklinde iki evre vardır.

Finansal analiz yöntemleri dikey analiz yöntemleri, oran analiz yöntemleri ve mukayeseli analiz olarak ifade edilirken finansal olmayan yöntemler ise finansal tabloların dipnotlarından, işletme avukatlarından veya mali müşavirlerinden ve işletme yönetim kurulundan elde edilen bilgileri kapsamaktadır. Bu bilgiler toplanırken gözlem, soruşturma, dış teyit gibi yöntemler kullanılmaktadır (Tamer, 2018: 37-38).

2.1.5.2. İstatistiksel Yöntemler

Sürekliliğin değerlendirilmesinde kullanılan istatistiksel yöntemler aynı zamanda finansal başarısızlık oranının tespitinde de kullanılmaktadır. Finansal başarısızlık durumunun öngörülmesinde ve sürekliliğin değerlendirilmesinde etkinlikleri saptanmış bazı yöntemler şu şekilde sıralanabilir (Tamer, 2018: 38):

- ✓ Lojistik Regresyon Analizleri
- ✓ Probit Analizleri
- ✓ Regresyon Analizleri
- ✓ Yapay Sinir Ağları
- ✓ Diskriminant Analizleri

2.1.5.2.1. Lojistik Regresyon Analizleri

Lojistik regresyon analizi, bağımlı değişkenin sınıflandırılmış, kategorik olduğu durumlarda değişkenler arasındaki ilişkiyi açıklamak için kullanılan yöntemdir. Bu yöntemde bağımlı değişken birden fazla kategoriye sahiptir (Akın ve Şentürk, 2012: 183-184).

2.1.5.2.2. Probit Analizleri

Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi açıklayan analiz yöntemidir (Akkaya ve Kantar, 2018: 580). Probit analizlerinde kategorik bağımlı iki değişken ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin analiz edilmesi vardır (Çevik ve Korkmaz, 2014: 133).

2.1.5.2.3. Regresyon Analizleri

Regresyon analizleri, iki veya daha fazla değişken arasındaki ilişkinin analiz edilmesinde kullanılan istatistiksel yöntemdir. Bağımlı değişken, açıklanan veya

cevaplanan değişken olarak isimlendirilir. Bağımsız değişken ise açıklayıcı değişken olarak ifade edilir (Tolon ve Tosunoğlu, 2008: 253).

2.1.5.2.4. Yapay Sinir Ağları

Yapay sinir ağları, tecrüben öğrenebilme özelliğine sahip olan yeni durumlara uyum sağlayabilen güçlü ve hızlı çalışan ve karşılaştırılabilir bir özelliği olan bilgisayar sistemidir (Akkaya, Demireli ve Yakut, 2009: 192).

Yapay sinir ağları teknolojisi esasen insan beyni örnek alınarak geliştirilmiştir. Bir sinir ağı bilgiyi depolamak ve kullanışlı hale getirmek gibi görevleri üstlenen bir işlemcidir (Ataseven, 2013: 102). Yapay sinir ağları modelinde insanlar gibi çeşitli tecrübeleri yaşayarak öğrenme vardır. Öğrenilen bilgiler karar alma aşamasında kullanılır. Modelleme yapılmaz sürekli öğrenme ile problem çözülür (Söylemez ve Türkmen, 2017: 276).

2.1.5.2.5. Diskriminant Analizleri

Diskriminant analizleri, çok değişkenli istatistiksel analiz yöntemidir (Burmaoğlu, Oktay ve Özen, 2009: 23). Diskriminant analizleri en az hata ile veri örneklerini ait oldukları sınıflara ayırmak için yapılan işlemlerdir (Tekin ve Akbaş, 2009: 626).

2.1.6. BDS 570 Dahilinde İşletme Yönetiminin ve Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları

Bağımsız denetim standardı (BDS 570) işletmenin sürekliliği kapsamında işletme yönetimine ve bağımsız denetçiye bazı görev ve sorumluluklar düşmektedir. İşletme yönetiminin esas görevlerinden bir tanesi de işletme sürekliliğinin sağlanmasıdır. Süreklilik esasında bağımsız denetçi işletme sürekliliğini test etmeli ve gerçek durumun mali tablolara yansıtılıp yansıtılmadığı hususunda kanıtlar toplamalıdır (Kaval, vd., 2015: 354-355).

2.1.7. İşletme Yönetiminin Süreklilik Esasına İlişkin Sorumlulukları

Süreklilik esasına yönelik işletme yönetiminin sorumlulukları TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında açıklanmıştır. İşletme yönetimi, finansal tabloları hazırlarken işletme sürekliliğini devam ettirme kabiliyetini değerlendirir. İşletmenin

tasfiye edilmesi, ticari faaliyetinin durdurulması gibi durumlar olmadığı sürece mali tablolar işletme sürekliliği esasına göre hazırlanır. İşletme yönetimi tarafından yapılan değerlendirme esnasında sürekliliği zedeleyecek ciddi şüphe ve belirsizlik olması durumunda bunların yönetim tarafından açıklanması beklenir (TMS 1, m.25).

2.1.8. Bağımsız Denetçilerin Süreklilik Esasına İlişkin Sorumlulukları

İşletmenin sürekliliği standardı (BDS 570)'te sürekliliğin sağlanmasında denetçinin sorumlulukları şu şekilde açıklanmıştır (BDS 570, m.6):

- ✓ Mali tabloların oluşturulmasında yönetim tarafından işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı toplamak ile birlikte yönetim tarafından süreklilik esasının kullanılmasının uygun olup olmadığına yönelik bir karar vermek.
- ✓ Toplanan denetim kanıtlarından hareketle işletme sürekliliğinin sürdürülebilmesi hakkında bir muğlaklığın olup olmadığı konusunda sonuca varmak.

2.1.9. Sürekliliğin Bağımsız Denetimi

Sürekliliğin denetlenmesinde planlama, kanıt toplama ve raporlama olmak üzere üç aşama bulunmaktadır. Denetimin tamamlanma aşamasında yapılan sürekliliğin değerlendirilmesi tek seferlik değildir. Süreklilik denetimi veya değerlendirilmesi denetim faaliyetinin süresi boyunca dikkate alınan bir kavramdır. Sürekliliğin planlanması, denetimin planlanması ile benzer özellikler taşıyan süreçtir. Diğer bir ifade ile sürekliliğin denetim planı genel denetim planı hazırlanırken oluşturulmaktadır. Kanıt toplama aşamasında ise standartlar kapsamında belirlenen süreklilik faktörlerine göre kanıtlar toplanır. Bu kanıtlar denetim ekibi ile değerlendirilir ve işletme yönetimine bildirimler yapılır. Son aşama olarak denetim faaliyeti hakkında süreklilikle ilgili bir görüşe varılır ve bu görüş doğrultusunda denetim raporu yazılır (Tamer, 2018: 44).

Sürekliliğin bağımsız denetimi esnasında denetçi tarafından işletmenin sürekliliği esası dikkate alınarak denetim görüşü verilir. Mali verilerin süreklilik esasına göre hazırlanmasına ve işletme yönetiminin süreklilik esasını kullanmasına rağmen denetçinin yargısına uygun olmaması durumunda olumsuz görüş verilir. Mali

tablolarda önemli belirsizlik durumuna yönelik yeterli açıklamanın yapılmaması durumunda ise şartlı görüş (sınırlı olumlu görüş) veya olumsuz görüş verilir. Görüşün dayanağı bölümünde ise işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme yeteneğine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli belirsizliğin olduğu ve bu hususun mali tablolarda yeterince açıklanmadığı belirtilir ve şartlı görüş, olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma görüşlerinden uygun olanı verilir. Süreklilik esasında herhangi bir problemin olmaması durumunda ise olumlu görüş verilerek sürekliliğin bağımsız denetimi gerçekleştirilir (Dabbağöğlu ve Can, 2018: 163)

2.1.10. BDS 570 Dahilinde Yapılan Değerlendirmelerin Bağımsız Denetim Raporu Üzerindeki Etkisi

İşletmenin sürekliliği (BDS 570) ve bununla ilgili risklerin tespit edilmesi hem finansal raporlamada hem de denetim raporlarının hazırlanmasında işletmelerin gelecekları ve paydaşları için önem taşımaktadır. Gerek finansal raporlar gerekse denetim raporları pek çok konuda olduğu gibi işletmelerin sürekliliği ile ilgili paydaşlara karar alma aşamasında rehberlik etmektedir. Bu bağlamda, işletme sürekliliği standardı çerçevesinde bağımsız denetçi tarafından yapılacak değerlendirmeler hem bağımsız denetim raporlarını dizayn etmekte hem paydaşlara güvenilir bilgi sağlamaktadır (Güngör, Ayluçtarhan ve Sarı, 2022: 630).

İşletmenin sürekliliği (BDS 570) esaslı uyarınca işletmeler faaliyetlerini gelecekte de devam ettireceği kabul edilmektedir. Tam set finansal tablolar, mali veriler işletme yönetimi tarafından işletme faaliyetlerini sonlandırma, işletmeyi tasfiye etmeye veya geçerli ve gerçekçi bir neden olmadıkça işletme sürekliliği esasına dayanılarak hazırlanır. Böylece, finansal tablolar öngörülebilir gelecekte işletme faaliyetlerinin devam edeceği düşüncesine göre hazırlanır. İşletme sürekliliği esasının geçerli olup olmadığı durumu denetçi tarafından saptanmalıdır. Denetçi tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetinin sonucunda hazırlanacak denetim raporu da işletme sürekliliği esasının geçerliliğine göre oluşacaktır (Taş vd., 2018: 342).

2.2. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporlarında Bildirilmesi (BDS 701) Hakkında Genel Bilgiler

Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesi standardı (BDS 701), kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesine yönelik denetçinin sorumluluklarını belirtir. Kilit denetim konularının denetim raporlarında bildirilmesi standardı (BDS 701)'de işletmenin sürekliliği (BDS 570) ile ilişkili konuların kilit denetim konuları olarak tanımlanabileceğini varsayılmaktadır. Ayrıca, BDS 701 işletmenin sürekliliğini sürdürebilme yeteneğine yönelik önemli bir kuşku meydana getirebilecek olay, durum ve koşullarla ilgili ciddi bir belirsizliği kilit denetim konuları olarak açıklamaktadır (KGK, BDS 570, A1).

2.2.1. Standardın Kapsamı ve Yürürlük Tarihi

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı (BDS 701), 15/12/2016 tarihinde ve sonrasında sona eren hesap dönemlerinin denetimlerinde kullanılmak üzere 15/01/2015 tarihinde yayımlanmıştır. Türkiye’de ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kendisine verilmiş olan Türkiye Denetim Standartları (TDS) yayımlama yetkisi dahilinde uluslararası standartları rehber almaktadır (İşseveroğlu, 2019: 52).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 09/03/2017 tarih ve 30002 sayılı Resmî Gazete’ de Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı (BDS 701) Türkiye Denetim Standartları Tebliğ No: 46 başlığı ile yayımlanmıştır. BDS 701, hisseleri borsada işlem gören firmaların 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında, Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde denetime tabi diğer firmaların ise 01/01/2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde kullanılmak üzere yürürlüğe girmiştir (BDS, 701). BDS 701’in yayımlanması ile kilit denetim konusu kavramı ve uygulanabilirliği hakkında açıklamalar yapılmıştır (Çakalı, 2021: 65).

Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesine yönelik denetçiye ait sorumlulukların düzenlenmesi bu standardın kapsamındadır. Bu kapsama ek olarak denetim raporunda beyan edilecek olan konular hakkında denetçinin yapmış

olduğu değerlendirmeler ile birlikte söz konusu beyanın şekil ve içeriğinin nasıl olacağı da bu standardın kapsamına dahildir (BDS 701, prg.1).

Bu standardın kapsamı dahilinde kilit denetim konularının saptanması, saptanan bu konuların bildirilmesi, bu konulara yönelik işletmenin üst yönetimi ile irtibat kurulması ile birlikte bu konulara ilişkin olarak bağımsız denetçi tarafından yapılacak olan belgelendirme süreci hakkında açıklamalara ve sorumluluklara yer verilmiştir (Çakalı, 2021: 61).

2.2.2. Standartta Yenilik Yapılmasının Sebepleri ve Yenilik ile Hedeflenen Amaçlar

Kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesi, denetim raporunun geliştirilmesi hakkında yapılan çalışmaların en başında gelmekte ve en yüksek önemlilik derecesine sahip olan konudur. Bu sebeple finansal bilgi kullanıcılarının denetim faaliyeti hakkında daha detaylı bilgilenmelerini sağlamak amacıyla denetim faaliyeti esnasında denetçi tarafından en çok dikkate alınan, odaklanılan konulardan en fazla önemlilik değerine sahip olan konuların denetim raporunda bulunması gerektiği düşüncesiyle IAASB tarafından Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı yayınlamıştır. Söz konusu bu standartta Türkiye’de KGK tarafından çevirisi yapılarak yürürlüğe girmiştir (Doğan, 2018: 68).

Denetim alanında yaşanan skandallar, denetim raporunun finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç ve isteklerine cevap verememesi, anlaşılamaması gibi sebeplerden ötürü standartta yenilik yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Standartta yapılan yeniliklerle amaçlanan ise denetim raporunun geliştirilmesi ve finansal tablo kullanıcılarının daha detaylı ve sağlıklı bilgilendirilmesinin sağlanmasıdır. Bu amaçları gerçekleştirmek için denetçi tarafından denetim icra edilirken odaklanılan konular içerisinde en fazla önemlilik seviyesine sahip olanlar kilit denetim konuları olarak denetim raporlarında yer verilmektedir.

2.2.3. Standardın Amacı

Standardın amacı, denetim faaliyetinin daha fazla saydam olmasını sağlamak ve denetim raporunun bildirim seviyesini yükselterek iletişim değerini arttırmaktır. Bunların yanında, kilit denetim konularının bildirilmesi denetçinin mesleki yargı veya

hükmüne, tecrübesine bağlı olarak cari döneme ait mali tabloların denetiminde önemlilik seviyesi yüksek olan konuların anlaşılabilirliği noktasında finansal tablo kullanıcılarına ek bilgiler sağlamaktır. Ayrıca kilit denetim konularının bildirilmesi standardı finansal tablo kullanıcılarının işletmeyi ve denetlenen mali tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren yerleri anlamalarına destek olmaktadır (BDS 701 PRG. 2).

Denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesiyle kilit denetim konuları kavramının anlaşılmasına ilişkin uygun bir çerçevenin çizilmesi sağlanmıştır (Sayar ve Ergüden, 2016: 94). Kilit denetim konularının bildirilmesinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Çeltikçi ve Atay, 2021: 550):

- ✓ Denetçinin görevinin anlaşılmasını sağlamak.
- ✓ Gerçekleştirilen denetime ve işletmeye has sonuçlarla bir kalite oluşturmak.
- ✓ Denetime eşsizliğini aktaran önemli yönetim muhakeme konularının anlaşılmasını sağlamak.
- ✓ Finansal tablo kullanıcıların beklentilerini ilave bilgiler vasıtasıyla karşılamak.
- ✓ Mali tablolar ve denetime has konular hakkında denetimin tarafları arasındaki iletişimi güçlendirmek veya güçlendirecek ortamı sağlamak.

2.2.4. Standardın Faydaları

Denetim faaliyetinin sonuçları hakkında finansal tablo kullanıcılarının ve işletme paydaşlarının bilgilendirilmesini sağlayan denetim raporu önemli bir iletişim aracıdır. Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesi denetçinin üstlenmiş olduğu görev ve sorumluluklarını değiştirmez. Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi, denetçinin denetim esnasında mesleki yargı ve tecrübesine göre önemli gördüğü hususların vurgulanmasını sağlar. Kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından belirtilen şu faydaları sağlamaktadır (Biçer ve Erol, 2017: 75):

- ✓ Denetim faaliyetinde açıklığı ve şeffaflığı yükselterek denetim raporunun daha kolay anlaşılabilir olmasını sağlar.
- ✓ Mali tablo kullanıcılarının denetçi için önemli olan konular üzerine odaklanmasını sağlar
- ✓ Yönetim ve üst yönetimden sorumlularla iletişim kurulmasını sağlar.
- ✓ Denetim komitesi ile denetçi arasındaki iletişim güçlenmesini sağlar.
- ✓ Denetimin kalitesinin artırılmasını sağlamak.

2.2.5. Kilit Denetim Konuları Kavramı

Kilit denetim konuları, denetim faaliyetini icra eden denetçinin mesleki yargı ve donanımına bağlı olarak denetlenen döneme ait finansal tabloların denetiminde önemlilik seviyesi en yüksek olan konulardır. Kilit denetim konuları üst yönetimden sorumlulara bildirilen konular içerisinde seçilip belirlenir (BDS 701, PRG, 8).

Kilit denetim konuları, denetçinin denetim faaliyeti esnasında yaptıklarını açıkladığı, dikkatini çeken nokta ve hususlar hakkındaki açıklamalarını kapsar. Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı (BDS 701) ile güncellenen denetim raporlarında kilit denetim konularına ayrı bir başlık açılarak bir bölüm verilmektedir (Özcan ve Günlük, 2021: 23-24).

Denetçi, üst yönetim sorumlu olanlara bildirilip aktarılan konular arasından, azami seviyede dikkat etmesi gereken konuları tespit eder. Akabinde ise cari döneme mali tabloların denetiminde en çok önemlilik seviyesine sahip olan konuları seçer ve bu konular kilit denetim konularıdır (Doğan, 2018: 71-72).

Kilit denetim konuları değişken bir özelliğe sahiptir. Kilit denetim konuları, işletmelere ve içinde bulunulan duruma bağlı olarak değişkenlik göstermektedir. Denetim raporlarında kilit denetim konularına yer verilmesi denetim raporunun iletişim değerini ve seviyesini yükseltmektedir (Karapınar ve Dölen, 2020: 764).

2.2.6. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi ve Bildirimi

Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesi standardı (BDS 701) ile denetçilere denetim faaliyeti esnasında en fazla odaklandıkları olay ve konular ile bunların irdelenmesinde kullandıkları yöntem ve teknikler hakkında bilgi verme, açıklama yapma sorumluluğu verilmiştir. Bu sorumluluk kapsamı dahilinde

denetçi her bir kilit denetim konusu için raporunda Kilit Denetim Konuları ana başlığı altında uygun bir alt başlık ile kilit denetim konusunu bildirir (Karacan ve Uygun, 2018: 636).

Kilit denetim konuları, denetçi tarafından belirlenirken konuya yönelik muhasebe politikalarının özelliği, konunun mali tablo bilgi kullanıcıları için önemi ve üst yönetim ile olan iletişimi dikkate alınmalıdır (Güleç, 2020: 257).

Kilit denetim konularının belirlenmesinde denetçi muhasebe tahminlerini, önemli yönetim değerlendirmelerini, cari dönem denetiminde ortaya çıkan önemli olaylara yönelik işlemleri değerlendirir. Bu değerlendirmesinin sonunda denetçi denetimin başından sonuna kadar yüksek seviyede dikkatini çeken konuları belirler. Denetçinin belirlediği bu konular arasından seçilen ve mesleki muhakemesine göre en çok önemlilik seviyesine sahip olan konular denetim raporunda kilit denetim konuları olarak bildirilir. Bu bağlamda, kilit denetim konuları belirlenmeden önce, ilk başta üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından denetim faaliyeti esnasında en fazla dikkat verilen, odaklanılan konular denetçi tarafından belirlenmelidir (Celayir ve Türedi, 2021: 205).

Söz konusu bu belirleme denetçi tarafından yapılırken denetçinin dikkate alması gereken bazı hususlar vardır. Bu hususlar şu şekilde sıralanmaktadır (Doğan, 2018: 71):

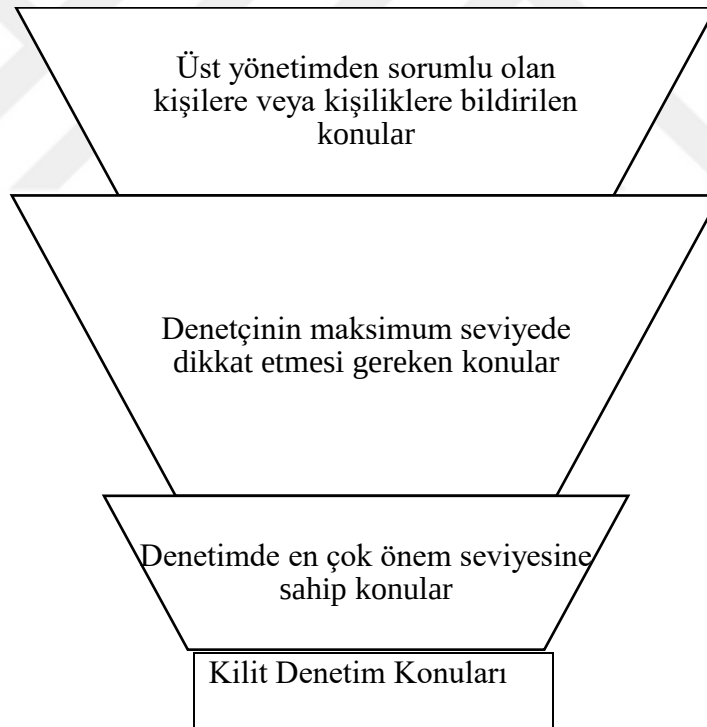
- ✓ 315 numaralı bağımsız denetim standardı kapsamında daha önce değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olan ciddi anlamda riskli olduğu saptanan alanlar.
- ✓ Tahmin belirsizliği yüksek olan muhasebe politikaları ile birlikte işletme yönetiminin önemli yargılarını içeren mali tablo alanlarına yönelik denetçi yargıları.
- ✓ Cari dönem içerisinde gerçekleşen önemli olayların ve işlemlerin denetim faaliyetine etkileri.

Denetçi tarafından yukarıda belirtilen hususların da dikkate alınarak belirlenen kilit denetim konuları denetçinin mesleki yargı ve düşüncesine dayanmaktadır. Bu sebeple kilit denetim konuları işletmeye özel konulardır. İşletmeden işletmeye

değişkenlik gösteren konulardır. Bu kapsamda kilit denetim konuları aşağıdaki özellikleri taşımalıdır (Sayar ve Ergüden, 2016: 95):

- ✓ İşletmeye has olmalıdır.
- ✓ Denetçi tarafından finansal tablolar hakkında açıklanan görüşün kapsamaz, o görüşün yerine geçmez,
- ✓ Standart ifadeleri barındırmamalıdır.
- ✓ Denetim devam ederken konunun çözüme ulaştırılamadığını anlatmamalıdır,
- ✓ Şartlı görüş (sınırlı olumlu görüş) düşüncesini oluşturmamalıdır,
- ✓ Kilit denetim konularına yönelik uzun listeler hazırlanmamalıdır
- ✓ Kilit denetim konularına ilişkin farklı bir görüş bildirildiği algısının oluşmasına imkân verilmemelidir.

Tablo 6. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi Süreci



Kaynak: Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: Kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, (1), 65-89.

Kilit denetim konularının belirlenmesi süreci yukarıdaki tablo 6’ da görselleştirilmiştir. Kilit denetim konularının bildirilmesi esnasında, kilit denetim

konularının bazı nitelik ve özelliklere sahip olması gerçekleştirilen denetim faaliyeti için önemlidir (Keskin, vd., 2020: 215). Denetçi belirlediği kilit denetim konularını denetim raporunda bildirir. Kilit denetim konularının olmaması durumunda ise bu durum ile ilgili kararını işletmenin üst yönetiminden sorumlu olanlara bildirir (Doğan, 2018: 71-72).

Kilit denetim konuları, daha önce de çalışmada ifade edildiği gibi denetim raporunda ayrı bir ana başlık altında ayrı bir bölümde ve mümkün olduğunca denetçi görüşüne yakın bir alanda yer alır. Denetçi görüşüne yakın olması kilit denetim konularını ön plana çıkartır (İşseveroğlu, 2019: 53).

Ancak kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesi, denetçinin işlerinin fazlalaşmasına ve iş yükünün artmasına sebep olarak görülmektedir. Bu durumun sebebi ise denetçi üzerinde maliyet ve hesap verilebilirlik baskınının artmasıdır (Güleç, 2020: 258).

Kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesi, denetçi görüşünden ayrı düşünülemez aksine denetçi görüşünün kapsamındadır. Bu sebeple kilit denetim konularının bildirilmesi esnasında dikkat edilmesi gereken bazı konular vardır. Bunlar ise (Keskin, vd., 2020: 215):

- ✓ Finansal raporlama çerçevesi dahilinde yönetim tarafından gerçeğe uygun sunumun gerçekleştirilmesi için yapılan açıklamaların yerini alamaz.
- ✓ Kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesi, denetçinin olumsuz görüş ile sınırlı olumlu (şartlı görüş) beyan etmesi ile aynı durum değildir.
- ✓ İşletmenin sürekliliğini sürdürebilme konusunda önemli bir belirsizlik veya durum olduğunda işletmenin sürekliliği standardı olan BDS 570 kapsamında yapılan raporlamanın yerine geçmez.
- ✓ Kilit denetim konuları olarak saptanan konular denetim görüşünden farklı değildir.

2.2.7. Kilit Denetim Konularının Bildirimi Hakkında Tereddüt ve Endişeler

Kilit denetim konularının bildirimine yönelik bir takım endişe ve tereddütler sonucunda Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu olaya müdahil olarak standartta yaşanan endişe ve tereddütleri gidermek amacıyla çalışmalar başlatmıştır. Kilit denetim konularının bildirimi hakkında tereddüt ve endişeler ile çözüm önerileri şu şekilde sıralanabilir (Teraman ve Çelik, 2019: 53):

- ✓ Firmanın finansal raporlaması ve işletme iç kontrol sisteminin niteliği hakkında şüphe oluşturabilir.
- ✓ Denetçi, denetim ekibi ve işletme yönetimi arasındaki iletişimden dolayı denetçi baskı altında olabilir. Ancak, bu durum ise tam tersi şeklinde olmalıdır.
- ✓ Kilit denetim konuları ve bu konulara yönelik yapılan açıklamaların doğruluğu ve güvenilirliği yeterli olmayabilir. Maliyetlerin yükselmesi ve denetimin kalitesine yönelik şüpheler meydana gelebilir.
- ✓ Raporlama ve bağımsız denetim raporları yatırımcıların tepkilerine etki etme durumları vardır.
- ✓ Gizli ve hassas bilgi ve durumların açıklanması söz konusu olabilir. Böylesi bir riskin olması da kilit denetim konularının bildirimi ile ilgili olan endişeler arasındadır.

2.2.8. Kilit Denetim Konularının Bildirilemeyeceği Durumlar

Kilit denetim konuları bazı durumlarda bağımsız denetim raporunda bildirilemeyebilir. Böylesi bir durumda kilit denetim konularının denetçi görüşü ile denetim raporunun diğer unsurları arasında olan ilişkisine dikkat etmek gerekir. Kilit denetim konularının bildirilemeyeceği durumlar BDS 701 tarafından şu iki durum olarak açıklanmıştır. Bunlar (Kocamış ve Yıldırım, 2019: 638):

- ✓ Açıklanmasına mevzuat tarafından müsaade edilmeyen durumlar.
- ✓ Açıklama ile doğacak zararın kamu yararını aşması öngörülen özel, ayrıcalıklı durumlar.

Kilit denetim konularının denetim raporunda bildiriminin yapılamayacağına yönelik olay veya durumlar söz konusu olduğunda denetçi, konunun bildirilmemesinin

sebebinin açıklanmasına yönelik işletme yönetiminden yazılı bir beyan isteyebilir. Bazı denetim faaliyetlerinde kilit denetim konuları belirlenemeyebilir (Gökgöz, 2018: 134).

2.2.9. Kilit Denetim Konularının Bildiriminin Örnekleri

Çalışmada daha öncede ifade edildiği gibi kilit denetim konuları denetim raporunda ayrı bir bölüm içerisinde ve ayrı bir başlık altında denetçinin görüşüne ve görüş dayanağına olabildiğince yakın bir alanda bu konuların bildirimi yapılır. İlgili mevzuat çerçevesinde aksi belirtilmedikçe, kilit denetim konuları bölümünün giriş paragrafı aşağıdaki gibi olması gerekir (Güleç, 2020: 259):

“Kilit Denetim Konuları

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

Kilit denetim konuları olarak Türkiye’de işletmelerde genellikle şerefiye ve hasılat konuları örnek verilebilir. Bu konular içerisinden şerefiye kalemi hakkında denetim raporunda nasıl ele alındığına ve ne şekilde tespit edildiğine dair örnek aşağıda verilmiştir (Güleç, 2020: 260):

“Şerefiye

Konun nasıl tespit edildiği: *TFRS’ler kapsamında Topluluğun şerefiyeyi yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutması gerekmektedir. 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla XX kaleminin hesap bakiyesinin finansal tablolar açısından önemli olması sebebiyle söz konusu değer düşüklüğü testi denetimimiz açısından önemli bir konudur. Ayrıca, yönetimin değerlendirme süreci karmaşık ve yüksek düzeyde yargıya bağlı olup varsayımlara dayanmaktadır. Kullanılan bu varsayımlar, özellikle [varsayımları açıklayın] [....]’de gelecekte beklenen piyasa koşullarına ya da ekonomik şartlara oldukça duyarlıdır.*

Denetimde nasıl ele alındığı: Uyguladığımız prosedürler özellikle [iş kolunun adı]'na ilişkin tahmin edilen hasılat büyüklüğü ve kar marjlarıyla ilgili Topluluk tarafından kullanılan varsayım ve yöntemlerin değerlendirilmesinde değerlendirme uzmanından faydalanılmasını da içermektedir. 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”.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İMALAT SEKTÖRÜ ÜZERİNE FAALİYETİ OLAN İŞLETMELERİN 2018-2022 YILLARI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ BDS 570 VE 701 KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Çalışmanın bu bölümünde BIST İmalat Sektöründe hisse senetleri işlem gören şirketlerin bağımsız denetim raporları BDS 570 İşletmelerin Sürekliliği ve BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporlarında Bildirilmesi Standartları bağlamında incelenmiş ve söz konusu standartların bağımsız denetim raporlarına yansımaları ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Bu bölümde öncelikle ilgili alanyazın taramasına yer verilmiş ve sonrasında araştırmanın amacı, önemi ve yöntemi açıklanarak araştırmanın bulgularına değinilmiştir.

3.1.Literatür İncelemesi

İşletmelerin sürekliliği standardı (BDS 570) ile Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda bildirilmesi standardı (BDS 701) hakkında literatür incelendiğinde her iki standart özelinde ayrı ayrı pek çok çalışmalar yapıldığı tespit edilmiştir. Ancak bu iki standardın bir arada olduğu bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Çalışmaya konu olan BDS 570 ve 701 standartlarına ait literatür incelemesine iki ayrı alt başlık halinde bu bölümde detaylı şekilde yer verilecektir.

3.1.1. BDS 570 Kapsamında Literatür İncelemesi

Celayir (2022)'e göre BDS 570 bağlamında işletmenin sürekliliği hakkında bağımsız denetçi değerlendirmelerinin tespiti ile bu değerlendirmelerin denetçi görüşüne ne şekilde yansıtıldığı saptanmıştır. Denetçi, işletmenin sürekliliği devam ettirebilme yeteneğine yönelik detaylı bir araştırma yapmalıdır. Tespit ettiği bulguları değerlendirmelidir. Ulaştığı sonuçları da denetim raporunda bildirmelidir. İşletmenin sürekliliğine ve sürekliliği devam ettirebilme yeteneğine yönelik risklerin ortaya konulması gerekir. Süreklilik, işletmenin geleceği ve paydaşlar için önemlidir. İşletme sürekliliğinin sürdürebilme yeteneğinin değerlendirilmesi işletme yönetiminin sorumluluğundadır. İşletme sürekliliğinin uygunluğu ise her denetim sözleşmesinde ve denetim faaliyetinde dikkate alınması gereken bir konudur.

Demirkol (2019) çalışmasında bağımsız denetim standartları 570 İşletmenin Sürekliliği (BDS 570) standardının uygulama tarafını anlatmak amacıyla 2013-2017 yılları arasında Borsa İstanbul'da (BİST) hisseleri işleme tabi olan gören inşaat ve bayındırlık sektörüne ait şirketlerin bağımsız denetim raporlarında BDS 570 kapsamında bağımsız denetçilerin belirttikleri konular ve bu konuların bağımsız denetçi görüşüne olan etkileri ifade etmeye çalışmıştır. İşletmeler süreklilik varsayımı düşüncesine dayanarak kısa, orta ve uzun vadeli programlar hazırlar. İşletme paydaşları, işletme sürekliliği varsayımına dayanarak karar verirler. Bu sebeple işletme sürekliliği varsayımı önem taşımaktadır. İşletme sürekliliği konusunda standardın uygulanmasına yönelik ifadelere rastlanılmamıştır. İşletme sürekliliği varsayımının denetimi ve değerlendirilmesi ile güven, şeffaf ve iyi niyet ortamının oluşacağı düşüncesine varılmıştır.

Taş vd., (2018) çalışmasında işletme sürekliliği varsayımının anlaşılmasını, işletme sürekliliğine yönelik bilgi ve açıklamaların bağımsız denetim raporunda yer verilmesi durumunun işletme yönetimi ile paydaşlar için önemini belirtmekle birlikte işletme sürekliliğinin bağımsız denetim raporlarında nasıl ele alınması gerektiğine yönelik bir bilgi ve düşüncenin oluşmasını amaçlamıştır. İşletme sürekliliğine bağımsız denetim raporlarında yer verilmiş ancak yeterli bir açıklama yapılmadığı saptanmıştır. İşletmenin faaliyetlerini devam ettirebilme konusunun belirlenmesi ile birlikte süreklilik konusunun mali tablolara etkisinin denetçi tarafından dikkate alınmasının gerekli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Terzi vd., (2016) çalışmasında işletme sürekliliğinin değerlendirilmesi hususunda Borsa İstanbul (BİST) Sınai Endeksi için güvenirliliği yüksek bir model geliştirilmesini amaçlamıştır. Bu amaç doğrultusunda Borsa İstanbul (BİST) Sınai Endeksinde hisseleri işlem gören işletmelerin 2009-2014 yılları arasında finansal verileri değişken olarak kullanılmıştır. Çalışmada lojistik regresyon analiz yöntemi kullanılmıştır. Ulaşılan sonuç ise işletmenin sürekliliği esasının işletme ile yakın ilişkili olduğudur. Diğer bir ifade ile işletme sürekliliği kavramının işletmenin aktif büyüklüğü, yılın son günü olan bilanço tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında geçen süre gibi durumlarla ilgilidir.

Tepegöz ve Türedi (2015) tarafından yapılan çalışmada ise işletme sürekliliği esasının önemi belirtilmiştir. Bunun yanında finansal tabloların hazırlanmasında işletme yönetimi tarafından işletme sürekliliği kavramının kullanılmasının gerekliliği, bu konuda denetçinin sorumluluklarının neler olduğu ile birlikte denetim faaliyetinin sonucunda süreklilik esasının varlık durumuna göre raporlamanın nasıl yapılması gerektiği açıklanmıştır.

Vargün ve Yıldız (2022)'e göre işletme sürekliliği esasına göre mali veriler ve finansal tablolar işletmelerin sınırlı ömre sahip olmadığı ve gelecek dönemlerde de faaliyetlerini sürdürerek ticari anlamda varlıklarını sürdürecekleri düşüncesiyle hazırlanmalıdır. Bu çerçevede işletmenin sürekliliğinin sağlanması işletme yönetimine aittir. Süreklilik hakkında tehlikeli bir durumun olması halinde gerekli tedbir ve önlemlerin alınması gerekir. Çalışmanın amacı ise BDS 570 çerçevesinde BİST KOBİ Sanayi Endeksi işletmelerin sürekliliklerini sürdürebilme yeteneklerini etkilediği tahmin edilen finansal etkenlerin panel regresyon analizi ile test edilmesidir. İşletmelerin 2015 ile 2019 yılları arasındaki finansal verileri çerçevesinde işletme sürekliliğini etkileyen etkenler, faktörler analiz edilmiştir.

3.1.2.BDS 701 Kapsamında Literatür İncelemesi

Celayir ve Türedi (2021) çalışmasında değişen ve gelişen iş ortamı, muhasebe hata ve hileleri ve yaşanan skandallar neticesinde finansal raporlamanın değeri artmıştır. Denetim raporlarının geliştirilmesi için değişiklikler yapılmıştır. Bunların en önemlisi ise Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi'dir. Hangi konuların kilit denetim konuları olabileceği, kilit denetim konularının denetçi tarafından ne şekilde saptanacağı ile birlikte denetim raporunda ne şekilde bildirilebileceği konularında açıklamalar yapılmıştır.

Çeltikci ve Atay (2021) tarafından yapılan çalışmada kilit denetim konuları standardının uygulaması ile denetimin kalitesine ve niteliğine yönelik denetçilerin algıları araştırılmıştır. Anket uygulaması ile veri analizleri yapılmıştır. R programı ile verilerin analizleri yapılmıştır. Kilit denetim konularının risk değerlendirme ve riske karşılık verme sürecinde detaylı şekilde incelenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Doğan (2018) tarafından yapılan çalışmada kilit denetim konularının bağımsız denetim standardı (BDS) 701 çerçevesinde nasıl saptandığı ve denetim raporunda ne şekilde bildiriminin yapılacağı konusunda incelemeler yapılmıştır. Üst yönetimden sorumlulara bildirilen konular içerisinde denetçinin mesleki muhakemesi doğrultusunda en çok önemlilik değeri taşıyan konular kilit denetim konuları olarak seçilmektedir. Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi ile gerçekleştirilen denetim ve işletme ile ilgili şeffaflık oranının arttırılmıştır.

Güleç (2019)'a göre kilit denetim konuları bağımsız denetim faaliyetinin yeni bir bakış açısı kazanmasını sağlamıştır. Ayrıca, kilit denetim konuları denetim raporunun tanına bilirliliğini arttıran bir unsur olarak görülmektedir. Kilit denetim konularının bildirilmesi standardının gelişimi ve uygulama sahası araştırılmıştır. Anket yöntemi ile veriler toplanmıştır. Çalışmanın sonucunda ise kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesi denetçinin iş yükünün artmasına sebep olabileceği durumu tespit edilmiştir.

Gökgöz (2018)'e göre ise bağımsız denetim standardı 701 dahilinde kilit denetim konularının saptanması, bildirilmesine yönelik esaslar açıklanmıştır. Çalışmada hisseleri Borsa İstanbul' da işlem gören firmaların 2017 yılı mali verileri içerik analizi yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkul kıymetler gibi konular en çok saptanan kilit denetim konuları olduğu görülmüştür.

3.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Bu çalışmanın konusunu, işletmelerin sürekliliği standardı (BDS 570) ile kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesi (BDS 701) standartları kapsamında hisse senetleri halka arz edilmiş ve BİST'te işlem gören şirketlerin bağımsız denetim raporlarının incelenmesi oluşturmaktadır.

Araştırma kapsamında, Kamuyu Aydınlatma Platformunda yayınlanan imalat sektöründe faaliyet gösteren firmaların 2018 ile 2022 yıllarına ait bağımsız denetim raporları incelenmiştir.

BDS 570'e göre denetçinin sorumlulukları, finansal tabloların hazırlanması aşamasında işletme yönetiminin işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının

uygunluğuna yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak ve yönetimin bu esası kullanmasının uygunluğuna ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini sürdürebilmesine ilişkin önemli bir belirsizliğin veya belirsizlik durumunun olup olmadığı konularında bir sonuca varmaktır. Standarda göre yapılan bu düzenlemeye ilişkin olarak çalışma neticesinde işletmenin sürekliliği standardına ilişkin değerlendirmelerin bağımsız denetim raporlarında hangi düzeyde yer aldığı çalışma kapsamında değerlendirilmiştir. Çalışmada ayrıca BDS 701 kapsamında, çalışma kapsamına giren şirketlerin son beş döneme ilişkin bağımsız denetim raporları incelenerek kilit denetim konularının nelerden oluştuğu tespit edilmeye çalışılmış ve kilit denetim konularında işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirmelerin bulunup bulunmadığı ortaya konulmuştur. Bu bakımdan çalışmanın, literatürde söz konusu iki standardın birlikte incelendiği başka bir çalışma yer almaması sebebiyle, alanyazına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

3.3. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Sınırlılıkları

Çalışmanın amacı, hisse senetleri BİST’te işlem gören şirketlerin yıllık finansal tablolarına ilişkin bağımsız denetim raporlarının, işletmenin sürekliliği (BDS 570) ve kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesi (BDS 701) çerçevesinde incelenerek ilgili denetim standartlarına göre mevcut durumun ortaya konulmasıdır.

Kilit denetim konuları, denetçinin mesleki yargı ve hükümlerine göre ilgili cari dönem veya yıla ait finansal tabloların denetiminde en çok öneme sahip olan konular olup, çalışmada bu konuların bağımsız denetim şirketleri tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetleri sonucunda oluşturulan ve kamuyla paylaşılan denetim raporlarında raporlanma sıklığı ve dağılımının incelenmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca, çalışmada işletmenin sürekliliği esasına uygun olarak bağımsız denetim şirketleri tarafından elde edilen bulgular ve konuya ilişkin değerlendirmeler incelenmiştir.

Araştırmanın kapsamına BİST’te hisse senetleri işlem gören ve imalat sektöründe faaliyette olan 218 şirket girmektedir. Araştırmanın amacına uygun olarak araştırma kapsamına giren şirketlerin 2018-2022 yıllarına ait olmak üzere 5 yıla ait bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Çalışma kapsamında incelenen bağımsız denetim raporu sayısı 873’tür. Bağımsız denetim raporu sayısının toplam şirket

sayısına nazaran az olmasının sebebi söz konusu 218 şirketin araştırma kapsamına giren 5 yıl boyunca hisse senetlerinin BİST'te işlem görmemiş olmasından kaynaklanmaktadır. Başka bir ifadeyle araştırma kapsamına giren 218 şirketin, hisse senetleri BİST'te işlem gördükleri yıllara ilişkin bağımsız denetim raporları çalışma kapsamında incelenmiştir. Şirketlerin bağımsız denetim raporları, bağımsız denetim standartlarından olan işletmenin sürekliliği (BDS 570) ile kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporlarında bildirilmesi (BDS 701) standartları çerçevesinde irdelenmiştir.

3.4. Araştırmanın Metodolojisi

Çalışmanın evrenini hisse senetleri BİST'te işlem gören şirketler oluşturmaktadır. Bu amaçla, araştırmanın metodolojisi olarak çalışmada nitel analiz yöntemlerinden içerik analiz yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntem ile KAP'a bildirimde bulunan imalat sektöründe faaliyet gösteren 218 adet firmanın 2018 ve 2022 yıllarına ait bağımsız denetim raporları incelenmiştir.

Araştırmada ilgili şirketlerin bağımsız denetim raporları BDS 570 ve BDS 701 standartları kapsamında incelenmiş olup söz konusu standartlara ilişkin bulgular analize uygun hale getirilebilmek için kodlanmıştır. Çalışma kapsamında yer alan şirketlerin bağımsız denetim raporlarına Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun internet sitesi olan kap.gov.tr adresinden finansal raporlar bildirim sorgulama ekranı vasıtası ile ulaşılmıştır.

Ulaşılan bağımsız denetim raporları BDS 570 ve 701 standartları kapsamında içerik analizleri yapılarak elde edilen bulgular Microsoft Excel programında hazırlanan tablolar ile görselleştirilmiştir. İşletme sürekliliği (BDS 570) kapsamında incelenen bağımsız denetim raporları önce genel olarak denetim görüşleri dağılımı şeklinde gruplandırılmıştır.

Sonrasında ise işletme sürekliliği esasına ilişkin belirsizlik içeren denetim görüşlerinin yıllar itibarıyla dağılımı şeklinde gruplandırılarak genelden özele süreklilik esasına yönelik şüphe oluşturabilecek durum veya belirsizliklerin ifade edildiği denetim görüşlerinin neler olduğu tespit edilmiştir. Böylece, denetim

raporlarında işletme sürekliliği esasına ilişkin belirsizlik veya şüphe oluşturabilecek durumlar konusunun dağılım tablosu yapılmıştır.

İncelenen bağımsız denetim raporları, denetim raporu görüşü çerçevesinde genelden özele anlayışı ile dört büyük denetim firmaları ve diğer denetim firmaları tarafından hazırlananlar olarak sınıflandırılmıştır. Sonrasında ise bu sınıflandırma içerisinde işletme sürekliliği esasına yönelik açıklamalara yer verenler tespit edilmiştir.

BDS 701 çerçevesinde ise denetim raporlarında kilit denetim konusu olarak ifade edilen konuların dağılımı hesap kalemlerine uygun şekilde gruplandırılmıştır. Sonrasında ise denetim raporlarında kilit denetim konusu olarak en fazla ifade edilen konuların sayısının büyükten küçüğe sıralaması yapılarak dağılımı ifade edilmiştir.

3.5. Araştırma Bulguları

Araştırmada, hisse senetleri BİST’te işleme açık imalat sektöründe faaliyet icra eden Ekim/2023 dönemi itibariyle 218 adet firmanın 2018 ve 2022 yılları dahil olmak üzere son 5 yıllık bağımsız denetim raporları incelenmiştir.

Hisseleri BİST’te işleme açık olan imalat sektörü firmaları kendi içerisinde; gıda, içecek ve tütün, tekstil, giyim eşyası ve deri, orman ürünleri ve mobilya kâğıt ve kâğıt ürünleri basım, kimya ilaç petrol lastik ve plastik ürünler, taş ve toprağa dayalı, ana metal sanayi, metal eşya makine elektrikli cihazlar ve ulaşım araçları ve diğer imalat sanayi olmak üzere 9 alt sektöre ayrılmaktadır.

Tablo 7’de görüldüğü üzere Ekim/2023 dönemi itibariyle imalat sektörünün 9 alt sektör isimleri ve firma dağılımları yer almaktadır. 44 firma ile kimya ilaç petrol lastik ve plastik ürünler alt sektörü ana sektör içinde yaklaşık olarak %20,18 oran ile ilk sırada yer aldığı ve en çok firmaya sahip olan alt sektör olduğu tespit edilmiştir.

40 firma ve yaklaşık olarak %18,35 oran ile gıda içecek ve tütün ile metal eşya makine elektrikli cihazlar ve ulaşım araçları alt sektörü ikinci paya sahiptir. Sırasıyla, tekstil giyim eşyası ve deri 26 firma ve yaklaşık %11,92 oran ile takip ederken taş ve toprağa dayalı alt sektörü ile ana metal sanayi 24 firma ve yaklaşık %11,00 oran ile izleyen sırada yerini aldığı tespit edilmiştir.

Tablo 7. BİST İmalat Sektörünün Ekim/2023 Dönemi İtibariyle Alt Sektör Firma Dağılımı

Alt Sektör İsmi	Şirket Sayısı	Oran (%)
Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler Sektörü	44	20,18
Gıda, İçecek ve Tütün Sektörü	40	18,35
Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları Sektörü	40	18,35
Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü	26	11,92
Taş ve Toprağa Dayalı Sektör	24	11,00
Ana Metal Sanayi Sektörü	24	11,00
Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım Sektörü	13	5,96
Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü	6	2,75
Diğer İmalat Sanayii Sektörü	1	0,47
TOPLAM	218	100

Orman ürünleri ve mobilya alt sektörü 6 firma ve yaklaşık %2,75 oran ile son sıralarda yerini alırken %0,47 oran ile ve 1 şirket ile diğer imalat sanayii isimli alt sektör son sırada yer aldığı tespit edilmiştir.

3.6. Yıllar İtibariyle Bağımsız Denetim Raporlarına Verilen Denetçi

Görüşlerinin Dağılımı

Araştırma kapsamına giren şirketlerin ilgili yıllara ait bağımsız denetim raporları incelenmiş olup çalışma kapsamında incelenen bağımsız denetim raporu sayısının denetim görüşü türlerine göre dağılımı Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8’de görüleceği üzere araştırma kapsamında incelenen bağımsız denetim raporu sayısı 873’tür. Yıllar itibariyle denetim sonuçlarına ilişkin değerlendirme aşağıdaki başlıklar altında yapılmıştır.

Tablo 8. 2018 ile 2022 Yılları Bağımsız Denetim Raporlarının Görüşlerinin Dağılımı

2018 ile 2022 Yılları Bağımsız	Yıllar	2018	Oran %	2019	Oran %	2020	Oran %	2021	Oran %	2022	Oran %	Toplam
	Olumlu Görüş	143	89,375	139	86,34	147	88,55	168	91,80	190	93,60	787
	Şartlı Görüş	15	9,375	21	13,04	19	11,45	13	7,10	13	6,40	81
	Olumsuz Görüş	0	0	1	0,62	0	0	0	0	0	0	1
	Görüş Bildirmekten Kaçınma	2	1,25	0	0	0	0	2	1,10	0	0	4
	TOPLAM	160	100	161	100	166	100	183	100	203	100	873

3.6.1. 2018 Yılı Denetçi Görüşlerine İlişkin Bulguları

2018 yılı özelinde yapılan incelemede toplam 160 adet bağımsız denetim raporu incelenmiştir. Tablo 8’de görüleceği üzere 143 adet olumlu görüş bildirilmiş olup oransal olarak %89,375’ini oluşturmaktadır. 15 adet şartlı görüş beyan edilmiştir. Şartlı görüşün oransal olarak ifadesi ise %9,375’tir. İlgili yıl içerisinde incelenen bağımsız denetim raporlarında olumsuz görüş beyanı tespit edilmemiştir. Son olarak, 2 adet görüş bildirmekten kaçınma beyanı mevcuttur. Oran olarak %1,25’lik payı oluşturmaktadır. Denetim görüşü olarak görüş bildirmekten kaçınma görüşü verilen bağımsız denetim raporlarında görüşün dayanakları olarak aşağıdaki hususlar gösterilmiştir:

- ✓ Bağılı ortaklıkların cari döneme ait finansal verilerinin konsolide dışı tutularak finansal tabloların hazırlanması. Söz konusu bu durum Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmayan bir durumdur.
- ✓ Denetim faaliyeti esnasında dış teyit çalışmalarının yeterli ve kapsamlı şekilde yapılmaması.
- ✓ Konsolide finansal tabloların ilgili standartlar çerçevesinde hazırlanmasına yeterli ve gerekli önemin, özenin gösterilmemesi.
- ✓ Yapılmakta olan yatırımların söz konusu ilgili cari dönemde aktifleştirilmemesi.

- Yukarıda maddeler halinde ifade edilen hususlar görüş bildirmekten kaçınma görüşünün dayanağı olarak denetim raporlarında ifade edilmiştir. Görüş bildirmekten kaçınma görüşü verilen 2 adet bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine yönelik önemli belirsizlik içeren durumların olup olmadığı yönünde raporlarda herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Şartlı görüş beyan edilmesinin gerekleri olarak ise şu hususlar gösterilmiştir:

- 62

- ✓ Ticari alacaklar karşılığında teminat alınmaması. Ticari borçlar için mutabakat mektubunun alınmaması.
- ✓ Şirket yönetimi tarafından tedarikçilere verilen avansların geri ödenmeyen kısımlarının tahsil edilip edilemeyeceği, ne şekilde tahsilatının olacağı hakkında bir kanaatin oluşmaması.
- ✓ İlişkili taraflar arasında ticari ve ticari olmayan ayrımının ortadan kalkması. Ticari alacaklar içerisindeki alacaklara yönelik değer düşüklüğünün olup olmadığının tespit edilememesi.
- ✓ Üretim faaliyetinin tam anlamıyla durdurulması durumunda işletmenin sahip olduğu makine, tesis, demirbaş gibi unsurların güncel değerlemesinin yapılmaması veya yaptırılmaması. Bu durumun doğal sonucu olarak değer düşüklüğünün olup olmadığının tespit edilememesi.

15 adet şartlı denetim görüşü verilen bağımsız denetim raporlarının içerisinde 3 tanesi için denetim raporunda şartlı görüşün dayanağından sonra işletme sürekliliğine ilişkin önemli belirsizlik durumunun varlığına yönelik açıklamalar yapılmıştır. Buna ilave olarak 3 tane daha denetim raporunda da işletme sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizliğin olduğu tespit edilmiştir. Ancak, bu 3 adet denetim raporunun görüşü ise olumlu görüştür.

3.6.2. 2019 Yılı Denetçi Görüşlerine İlişkin Bulguları

2019 yılı kapsamında incelenen bağımsız denetim raporunun sayısı 161'dir. Bu raporlardan 139 tanesinin denetim görüşü olumlu görüş olup %86,34'lük bir dilimi oluşturmaktadır. Görüş bildirmekten kaçınma görüşünün verildiği denetim raporuna rastlanılmamıştır. Olumsuz denetim görüşünün verildiği 1 adet bağımsız denetim raporu tespit edilerek %0,62 orana sahip olduğu hesaplanmıştır. Şartlı denetim görüşü (sınırlı olumlu görüş) verilen denetim raporunun sayısı ise 21'dir. Oransal olarak %13,04'lük bir paya sahiptir.

Şartlı görüş dayanaklarının büyük oranda 2018 yılı ile aynı olduğu saptanmakla birlikte 2018 yılına ilave olarak 2019 yılı içerisinde farklı dayanaklarda bulunmaktadır. Söz konusu görüş dayanakları şu şekildedir:

- ✓ Özkaynakların tamamen kaybedilmesi ve borca batık bir duruma gelinmesi.
- ✓ Muhasebe kayıt ve işlemlerinin yanlış olması. Bağlı ortaklıklardan olan ticari alacakların diğer özkaynak payları olarak muhasebeleştirilmesi.
- ✓ Ticari borçların pasif toplamının büyük bir kısmını oluşturması ve söz konusu ticari borçlar için doğrulama mektubuna cevap alınamaması.
- ✓ K.D.V. alacağı gibi vergi alacaklarının tahsil edilememesi veya tahsilat süresiyle ilgili bir belirsizlik durumunun olması. Bu durumun doğal sonucu olarak söz konusu alacaklar için finansal tablolarda herhangi bir karşılık ayrılması.
- ✓ TFRS 3' ün gerektirdiği doğrultuda şerefiye alımı hususunda gerekli işlemlerin yapılmasına rağmen bağımsız değerlendirme kuruluşunun çalışmalarını rapor tarihine yetiştirememesi sebebiyle geçici şerefiye tutarı finansal tablolarda finansal yatırımlar kalemi altında izlenmeye devam edilmesi.

Yapılan incelemelerde 1 adet denetim raporunun görüşünün olumsuz görüş olduğu tespit edildiği daha önce de ifade edilmiştir. Olumsuz görüşün dayanakları olarak şu maddeler ifade edilebilir:

- ✓ Şirketin hukuki durumunun devam etmesi.
- ✓ Bağlı ortaklıkların konsolide dışı tutulması.
- ✓ Dönem sonu itibarıyla diğer alacaklar, satıcılar ve avanslar hesaplarının bakiyelerine dış teyit yapılamaması.
- ✓ Grup sermayedarlarının 2016 ve öncesinden gelen kredi borçlarının geri ödeyememesi ve haklarında icra takibi süreçlerinin başlatılması.

3.6.3. 2020 Yılı Denetçi Görüşlerine İlişkin Bulguları

2020 yılı özelinde incelenen bağımsız denetim raporunun sayısı 166'tır. Bu bağımsız denetim raporlarından 147 tanesinin denetim görüşü olumlu görüştür. Oransal olarak değeri ise %88,55'tir. İlgili yıl özelinde görüş bildirmekten kaçınmak ve olumsuz denetim görüşünün denetçiler tarafından beyan edildiği denetim raporu tespit edilmemiştir. Kalan 19 adet denetim raporunun görüşü ise şartlı görüş (sınırlı

olumlu görüş) olduğu saptanmıştır. Şartlı görüşün oransal olarak değeri %11,45 olarak hesaplanmıştır.

Şartlı görüş beyan edilen 19 adet bağımsız denetim raporunda şartlı görüş dayanakları olarak aşağıdaki durumların gösterildiği tespit edilmiştir. Bu durumlar şu şekilde özetlenebilir:

- ✓ Ana faaliyet konusuna ara verilmesi. Bu duruma rağmen elde edilen kar veya zararları ilgili finansal tablolarda sürdürülen faaliyetlerden elde edilen gelirler kaleminde sunulmuştur.
- ✓ Stokların sayımına iştirak edilememesi. Stoklar için varsa değer düşüklüğü karşılığı ayrılmamıştır. Bu duruma istinaden ilgili hesap kaleminde herhangi bir düzeltmenin gerekli olup olmayacağı saptanamamıştır.
- ✓ Bilanço tarihi itibarıyla dövizli hesaplarda değerleme işlemlerinin yapılmaması.
- ✓ Yatırım amaçlı elde tutulan taşınmazın veya gayrimenkulün güncel piyasa değerinin tespit edilmesi konusunda değerleme raporu ile satış değeri arasında fark bulunması. Bu duruma ilave olarak emsal alınan gayrimenkulün uygun olmadığı tespit edilmiştir.
- ✓ Ortaklar cari hesaplarına Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın avans işlemlerinde uyguladığı faiz oranına ilave olarak %3 daha eklenerek adat faizi uygulanması nedeniyle adat faiz oranının uygunluğu ve uygunluk seviyesi test edilememiştir.
- ✓ Şirket aleyhinde yürütülen çok sayıda hukuki süreç olması.
- ✓ İlgili hesap dönemi içerisinde ertelenmiş vergi varlığından yararlanılmasına olanak sağlayacak düzeyde gerekli mali karın elde edilememesi.

3.6.4. 2021 Yılı Denetçi Görüşlerine İlişkin Bulguları

Toplam 183 adet bağımsız denetim raporu 2021 yılı özelinde incelenmiştir. 168 adet bağımsız denetim raporunun denetim görüşü olumlu görüş olup %91,80'lik bir oran ile en büyük payı oluşturmaktadır. 13 adet denetim raporunun denetim görüşü ise şartlı görüştür. Bunların oranı ise %7,10'dur. İlgili cari yıl içerisinde incelenen denetim

raporlarında olumsuz görüşe sahip denetim raporunun bulunmadığı tespit edilmiştir. Kalan 2 adet denetim raporu için ise görüş bildirmekten kaçınma denetim görüşü beyan edilmiştir. %1,10 oranı ile kalan kısmı oluşturmaktadır.

2 adet görüş bildirmekten kaçınma görüşü verilen denetim raporlarında görüşün dayanakları olarak gösterilen durum veya hususlar şu şekilde özetlenebilir:

- ✓ Stoklar, stok sayımına katılım sağlanamaması, stokların satışların maliyetine finansal performans ve nakit akışlarının belirlenmesinde önemli olması dolayısıyla esas faaliyetlerden net nakit akışlarıyla ilgili herhangi bir düzeltme işleminin olup olmayacağının saptanamaması.
- ✓ Banka kredileri, ticari alacaklar, ticari borçlar ile ilgili herhangi bir mutabakat sağlanamaması. Ayrıca ticari alacaklar ile ticari borçların vadelerinin tespit edilememesi.
- ✓ Avans hesaplarına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanamaması.
- ✓ Grup aleyhine yürütülen çok sayıda hukuki sürecin olması.
- ✓ Dönem karının tam anlamıyla doğru şekilde tespit edilememesi.

2021 cari yılına ait incelenen denetim raporlarının 13 tanesinin denetim görüşünün şartlı görüş diğer ismi ile sınırlı olumlu görüştür. Yapılan inceleme neticesinde şartlı görüşün dayanakları olarak aşağıdaki durumlar maddeler halinde ifade edilebilir:

- ✓ Bağlı iştirakin gerçeğe uygun değer değişimindeki farklılığın kar veya zarar ile ilişkilendirilerek tespit edilmesi gerekirken maliyet bedeli üzerinden finansal varlık olarak gösterilerek değer düşüklüğü hesaplaması yapılmamıştır.
- ✓ Yine bağlı iştiraklerin finansal yatırım hesabında transfer değeri ile muhasebeleştirilmesi sonucunda özkaynakların etkilenmesi sebebiyle herhangi bir düzeltmenin yapılıp yapılmayacağının tespit edilememesi.
- ✓ Diğer alacaklara herhangi bir hukuki süreç başlatılmaması.
- ✓ Rapor tarihi itibarıyla kısa vadeli ticari alacaklara ve kısa vadeli borçlara yönelik mutabakat çalışmalarının sağlanamaması.

- ✓ Aktif ve pasiflerinin tümüyle satın alınan iştirakin tanımlanabilir varlık ve üstlenilen tanımlanabilir yükümlülüklerini gerçeğe uygun değerlerinin belirlenememesi.

3.6.5. 2022 Yılı Denetçi Görüşlerine İlişkin Bulguları

Çalışmanın kapsamında olan son cari yıl olan 2022 yılı özelinde toplam 203 adet bağımsız denetim raporu işletme sürekliliği kapsamında incelenmiştir. 190 adet bağımsız denetim raporunun denetim görüşünün olumlu olduğu tespit edilerek %93,60 orana sahip olduğu hesaplanmıştır. Olumsuz denetim görüşüne ve görüş bildirmekten kaçınma görüşüne sahip bağımsız denetim raporunun olmadığı tespit edilmiştir.

Şartlı görüş diğer bir ifadesiyle sınırlı olumlu görüşe sahip bağımsız denetim raporunun sayısının 13 olduğu tespit edilerek ve oranının % 6,40 olduğu hesaplanmıştır. İncelenen denetim raporlarında şartlı görüşün dayanakları olarak aşağıdaki durumlar gösterilmiştir. Bu durumlar ise şu şekilde sıralanabilir:

- ✓ Yeni yönetim kurulu tarafından finansal tabloların 6 ay içerisinde standartlara uygun şekilde hazırlanması ve Sermaye Piyasasının finansal raporlamaya ilişkin tebliğine uyulmasının gerekliliği.
- ✓ Firma veya grup tarafından yürütülen karşılıklar, taahhütler, teminat, rehin ve ipotek işlemlerinin hacimlerinin yüksek olması.
- ✓ Faturasız ve muhasebe kayıtlı makine ve ekipmanlarının gerçeğe uygun olmayan şekilde değerlemesinin yapılması.
- ✓ Satışı yapılan gayrimenkulün tapu devir işlemlerinin henüz gerçekleştirilmemesi. Ancak değerlemesinin yapılması.

3.7. Bağımsız Denetim Raporlarının BDS 570 Kapsamında İncelenmesi

Bu bölümde 2018 ile 2022 yılları itibarıyla bağımsız denetim raporları BDS 570 işletme sürekliliği kapsamında sürekliliğe yönelik ciddi belirsizlik içeren durumlar kriter alınarak incelenmiştir. İşletme sürekliliği esasına yönelik ciddi şüphe oluşturabilecek durumlar tespit edilerek detaylı bir inceleme yapılmıştır. İnceleme neticesinde ulaşılan sonuçlar ilgili yıllar özelinde başlıklar halinde açıklanmıştır.

Aşağıda yer alan tablo 9’da ise işletmenin sürekliliği esasına yönelik belirsizlik durumu içeren denetim görüşlerinin yıllar itibariyle dağılımı yapılarak oransal durumu gösterilmiştir.

Tablo 9. İşletmenin Sürekliliği Esasına İlişkin Belirsizlik İçeren Denetim Görüşlerinin Yıllar İtibariyle Dağılımı

BDS 570 Kapsamında Bağımsız	Yıllar	2018	Oran %	2019	Oran %	2020	Oran %	2021	Oran %	2022	Oran %
	Olumlu Görüş	3	50	4	33,34	1	11,12	3	50	3	50
	Şartlı Görüş	3	50	7	58,34	8	88,88	2	33,33	3	50
	Olumsuz Görüş	0	0	1	8,32	0	0	0	0	0	0
	Görüş Bildirmekten Kaçınma	0	0	0	0	0	0	1	16,67	0	0
	TOPLAM	6	100	12	100	9	100	6	100	6	100

3.7.1. 2018 Yılı Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi

Çalışma kapsamında 2018 yılı finansal tablolarına ilişkin incelenen denetim raporu sayısı 160’ tır. Bu raporlardan 6’sında BDS 570 kapsamında incelendiğinde işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlik durumunun olduğuna dikkat çekilmiştir. Söz konusu bağımsız denetim raporlarının görüş türlerinin dağılımı Tablo 9’da gösterilmiştir.

İncelenen bu raporlarda işletme sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizlik durumunu görüş dayanağı bölümünden hemen sonra işletme sürekliliğine ilişkin önemli belirsizlikler başlığı altında açıklanmış ve tüm bu raporların işletme sürekliliği esasına dayanarak finansal verilerin hazırlandığı ifade edilmiştir.

İşletme sürekliliğine yönelik önemli bir belirsizlik durumunun saptandığı bu 6 adet denetim raporunun 5 tanesinde belirsizliğin dayanağı olarak firmanın net işletme sermayesinin negatif değere sahip olması diğer bir ifade ile kısa vadeli yabancı kaynaklarının (kısa vadeli yükümlülüklerinin) dönen varlıklarını aşması durumu gösterilmiştir. Bu duruma ek olarak sermaye ile kanuni yedek akçelerin toplamının birikmiş geçmiş yıllar zararları ile cari dönem zararları karşısında erimesi de

işletmelerin sürekliliğini sürdürebilme yeteneğine yönelik ciddi bir şüphe oluşturabilecek özelliğe sahip belirsizliğin olduğunu göstermektedir.

Kalan 1 adet raporda ise belirsizlik dayanağı olarak işletmenin likidite problemini çözülememesi ihtimali gösterilmiştir. Yani işletme yönetimi, üretilen mallara olan talebin devam etmesi sebebiyle likidite sorunun üzülmesi halinde alınan iyileştirici önlemler ile birlikte işletme faaliyetlerinin kesintisiz bir şekilde devam edeceğini savunmaktadır.

Sonuç olarak, 2018 yılı bağımsız denetim raporlarının incelenmesi neticesinde işletme sürekliliğine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek belirsizlik durumları şu şekilde özetlenebilir:

- ✓ Net işletme sermayesinin negatif değerde olması.
- ✓ Likidite probleminin olması. Bu durumun doğal bir sonucu olarak işletme faaliyetlerinin sürekliliğinin sağlanamaması.
- ✓ zkaynak açığı ile birlikte sermaye ile yedek akçeler toplamının dönem net zararı veya geçmiş yıllar zararı karşısında erimesi.

3.7.2. 2019 Yılı Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi

Tablo 9’da ifade edildiği gibi 2019 yılının incelenen bağımsız denetim raporlarında işletme sürekliliği esasının vurgulandığı rapor sayısı 12’dir ve görüş türlerinin dağılımı Tablo 9’da gösterilmiştir. 2019 yılı denetim raporlarında işletme sürekliliği esasına yönelik ciddi şüphe ve belirsizlik oluşturabilecek durumlar şu şekilde sıralanabilir:

- ✓ zkaynak açığının olması. Dönem zararının olması ve bu zararın karşısında şirketin sermayesi ile yasal yedek akçelerinin toplamının karşılıksız kalması.
- ✓ Ticaret Mahkemelerince sürdürülen konkordato süreçlerinin olması.
- ✓ İşletmelerin net işletme sermayelerinin negatif değerde olması. Kısa vadeli yabancı kaynaklarının dönen varlıklardan fazla olması.
- ✓ özkaynakların tamamının karşılıksız kalması. şirket ortaklarının üzerindeki ceza davalarının getirmiş olduğu olumsuz hallerden dolayı şirkete veya gruba zkaynak desteği sağlayacak sermayedar olmaması.

- ✓ Sermaye ve kanuni yedek akçelerin zarar nedeniyle karşılıksız kalması.
- ✓ Üretim faaliyetinin tamamen durdurulması. Personellerin iş akdi feshedilmesi.
- ✓ Personele olan borçlar, SGK prim borçları ve bankalara olan finansal borç ödemelerinde yaşanan gecikmeler.

3.7.3. 2020 Yılı Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi

2020 yılında toplam 9 adet bağımsız denetim raporunda işletme sürekliliğine yönelik ciddi belirsizlik durumları vurgulanmış ve görüş türlerinin dağılımı Tablo 9’da gösterilmiştir. Olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma denetim görüşlerine sahip olan denetim raporlarının olmadığı tespit edilmiştir. Bu sebeple ki bu iki denetim görüşüne sahip denetim raporunda işletmenin sürekliliğine yönelik ciddi belirsizlik durumunun varlığı yoktur.

Yapılan inceleme neticesinde işletme sürekliliğine yönelik ciddi şüphe veya belirsizlik oluşturabilecek durumlar şu şekildedir:

- ✓ Likidite problemi ve finansman giderlerinin fazla olması.
- ✓ İşletme faaliyetlerinin sürdürülebilir olması için karşılaşılan zorluklar.
- ✓ Net işletme sermayesinin negatif olması. Diğer bir başka ifadesiyle raporlardaki ifadesiyle kısa vadeli yükümlülüklerin dönen varlıkları aşması.
- ✓ Özkaynakların negatif olması.
- ✓ Firma ortakları ile işletmenin veya grubun fazla miktarda ticari olmayan borç alacak ilişkisinin olması.
- ✓ İşletme sürekliliğinin ilave fon girişine, operasyonel faaliyetlerin sürekliliğine ve karlılığına bağlanması.
- ✓ Sermaye ve yasal yedeklerin toplamının karşılıksız kalması.
- ✓ Özkaynak açığı.
- ✓ İşletme faaliyetlerinin tamamen durdurulması veya durması.
- ✓ Sermaye ve yasal yedek akçelerinin toplamının üçte ikisinin birikmiş zararlar ve cari dönem zararı sebebiyle karşılıksız kalması.

- ✓ İşletme sürekliliğinin devam ettirilebilmesi konkordato projesine ve sürekliliğin sürdürülebilir olması için alınacak gerekli iyileştirici önlemlerin olumlu sonuçlarına bağlı olması.
- ✓ Sermaye ile yasal yedeklerin özkaynaklara oranı esas alınırse sermaye kaybının olması.
- ✓ Özkaynakların ilgili hesap döneminin net zararı karşısında yetersiz kalması.

3.7.4. 2021 Yılı Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi

İşletme sürekliliğine yönelik ciddi şüphe veya belirsizlik durumunun ifade edildiği denetim raporunun sayısı ise 6 adettir. Bu raporlardan 3 tanesinin denetim görüşü olumlu görüş olup %50 orana sahiptir. Ancak, sürekliliğe yönelik bildirimleri denetim ekibinin denetim görüşünü etkilememiştir. 2 tane denetim raporunun görüşü ise şartlı görüş ile %33,33'lük bir oranı oluşturmaktadır.

Denetim görüşünün olumsuz olduğu ve işleme sürekliliği esasına yönelik görüş beyan eden denetim raporu tespit edilmemiştir. 1 adet denetim raporunun görüşünün görüş bildirmekten kaçınma olduğu ve işletme sürekliliği esası hakkında açıklamalarının olduğu tespit edilerek %16,67'lik oranı oluşturduğu hesaplanmıştır. İşletme sürekliliği esasına yönelik bildirimde bulunan raporlarda bu husus görüş dayanağı bölümünde yer alan maddelerin içerisinde ifade edilmiştir. İşletme sürekliliğine yönelik ciddi şüphe veya belirsizlik oluşturabilecek durumlar tespit edilmiştir. Söz konusu bu durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Net işletme sermayesinin negatif değerde olması.
- ✓ Ortaklardan alınan ticari olmayan borçlar ile adet faizlerinin aşırı derecede yüksek olması.
- ✓ İşletme sürekliliğinin devam ettirebilmesi taze kaynak girişine ve kredi kuruluşlarıyla yeniden yapılandırmanın gerçekleşmesine bağlanması.
- ✓ Firma veya grup aleyhinde Asliye Ticaret Mahkemelerince yürütülen konkordato projesinin olması. İşletmenin sürekliliği de bu konkordato projesine bağlı olması.
- ✓ Sermaye ve kanuni yedek akçelerin zarar sebebiyle karşılıksız kalması.
- ✓ Özkaynak açığı. Özkaynakların da karşılıksız kalması durumu.

3.7.5. 2022 Yılı Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi

2022 yılı özelinde işletme sürekliliğine yönelik ciddi belirsizlik veya şüphe oluşturabilecek durumların ifade edildiği denetim raporunun sayısı ise 6'dır. Bu raporların yüzdeler olarak oranlarının %50 ile 3 tanesinin görüşü olumlu görüş diğer kalan 3 tanesinin denetim görüşü de şartlı görüştür ve %50'lik kalan oranı oluşturmaktadır. İşletme sürekliliğine yönelik ciddi şüphe veya belirsizlik oluşturabilecek durumlar aşağıdaki gibi maddeler halinde ifade edilebilir. Bu durumlar:

- ✓ 2022 yılında finansal tablolara alınan firma marka değerinin değerlemesinin 2023 yılında yapılmış olması, karşılık ve teminatlar tutarının ve durumları hakkında mutabakat sağlanamaması sebebiyle ihtilaf olması sebebiyle işletme sürekliliğine yönelik önemli bir belirsizliğin olmasına işaret etmesi.
- ✓ Net işletme sermayesinin negatif değerde olması.
- ✓ Özkaynakların negatif değerde olması ve aynı tarihte net dönem zararının geçmiş yıllar zararlarının yüksek olması.
- ✓ İşletme sürekliliğinin sağlanabilmesi ve devamlılığı ilave, taze fon girişine ve operasyonel faaliyetlerinin varlığına ve karlılığına bağlı olması.
- ✓ Grup aleyhine olan konkordato projesinin devam etmesi veya varlığı. Tüm borçlar için konkordato tasdik kararının verilmesi ve ödeme planının konkordato projesi bağlamında oluşturulması.
- ✓ Sermaye ve kanuni yasal yedek akçelerin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı tespit edilmiştir.
- ✓ Grubun veya şirketin sahip olduğu mal, hak ve varlıklarının hem ticari hem de iktisadi anlamında bir bütün olarak değerlendirilip satışa çıkarılarak şirketin tasfiyesine başlanacağını bildirilmesi.

İşletme sürekliliği esasına ilişkin ciddi belirsizlik durumuna işaret eden durumların yıllar itibarıyla dağılımı tablo 10'da gösterilmiştir. Söz konusu durumlar içerisinde işletme sürekliliğine yönelik belirsizlik durumuna işaret eden ve şüphe

oluşturabilecek en fazla durum işletme sermayesinin negatif değere sahip olmasıdır. Diğer bir ifadeyle kısa vadeli yabancı yükümlülüklerin dönen varlıkları aşması durumudur. Bu duruma ilave olarak sermaye ile yasal yedek akçelerin toplamının tamamen veya belli oranda zarar sebebiyle karşılıksız kalması ile özkaynaklarda açık olması durumları süreklilik esasına yönelik belirsizliğe işaret eden hususlar olduğu analiz edilmiştir. Yapılan incelemelerde ilgili yılların denetim raporlarında dikkat çekilen hususlar veya diğer hususlar paragraflarında işletme sürekliliği esasına yönelik herhangi bir açıklamaya rastlanılmamıştır.

Tablo 10. İşletme Sürekliliği Esasına İlişkin Belirsizlik veya Şüphe Oluşturabilecek Durumlar Konusunun Yıllar İtibariyle Dağılımı.

İşletme sürekliliği esasına ilişkin belirsizliğe işaret eden durumlar	2018	2019	2020	2021	2022
Likidite problemi	1	1	1	0	0
Net işletme sermayesinin negatif değerde olması	5	7	5	3	2
Sermaye ve kanuni yedek akçelerin zararlar nedeniyle karşılıksız kalması.	2	4	3	1	1
İşletme faaliyetlerinin kesintiye uğraması ve bu duruma etkisi olan finansman giderleri	1	0	2	0	0
İşletmenin sürekliliği yeni kaynak teminine faaliyetlerin devamlılığına ve karlılığına bağlı olması.	1	0	1	1	1
Özkaynak açığı ve özkaynakların negatif değerde olması, özkaynakların tamamen karşılıksız kalması, kaybedilen özkaynakların geri kazanılmasının zayıf olması. Yanlış muhasebeleştirme sebebiyle sermaye kaybının olması.	1	4	3	0	2
İşletme sürekliliğinin konkordato projesine bağlı olması	1	1	1	1	1
Firma veya grubun borçlarının ödeyememesi, borç ödemelerinde yaşanan gecikmeler	0	1	0	0	0
Personellerin iş akdi feshedilmesi ve üretim faaliyetinin tamamen durması	0	2	0	0	0
Firma ile ortaklarının aralarında fazla miktarda ticari olmayan borç bulunması. Ayrıca bu borç ilişkisinden kaynaklanan adat faizlerinin oldukça yüksek olması.	0	1	0	1	0
Şirketin veya grubun bütün mal, hak ve varlıklarının satılarak tasfiye sürecinin başlatılması.	0	0	0	0	1
TOPLAM	12	21	16	7	8

2022 yılının özelinde yukarıdaki maddeler ile birlikte işletme sürekliliği esasına ilişkin ciddi şüphe ve belirsizlik oluşturan durumlar ifade edilmiştir.

3.8. İşletme Sürekliliği Esasına Yönelik Belirsizlik Durumlarının İfade Edildiği Denetim Raporlarının Görüş Türlerinin Hangi Denetim Firmaları Tarafından Verildiğinin Yıllar İtibariyle İncelenmesi

Bu bölümde, öncelikle, denetim faaliyetinin dört büyük denetim firmaları ve diğer denetim firmaları olmak üzere ayrımı yapılarak denetim raporlarının incelenmesi gerçekleştirilecektir. Dört büyük denetim firmaları ise bilindiği üzere KPMG, DELOİTTE, E&Y, PWC'dir. Sonrasında ise işletme sürekliliği esasına ilişkin açıklamaların yapıldığı denetim raporlarının söz konusu ayrım kıstası dahilinde tespitler edilerek analizleri ve sonuçları çıkartılmıştır.

Aşağıda yer alan tablo 11, 2018 ile 2022 yılları arasındaki denetim raporlarının denetim dünyasında “Big Four”olarak ifade edilen dört büyük denetim firması ve diğer denetim firmaları tarafından gerçekleştirilmesi kıstasıyla yapılan incelemenin sonuçlarını içermektedir. Tablo 12 ise BDS 570 kapsamında işletmenin sürekliliği esasına ilişkin önemli belirsizlik içermesi ve ciddi şüphe oluşturabilecek durumların yer aldığı denetim raporlarının yine dört büyük denetim firması ve diğer denetim firmaları tarafından yazılması kıstasıyla çalışmaya konu olan 2018 ile 2022 yıllarına ait denetim raporları incelenmiştir.

2018 yılına ait toplam 160 adet bağımsız denetim raporu incelenmiştir. Olumlu denetim görüşüne sahip toplam 143 adet denetim raporu olduğu hesaplanmıştır. Bu denetim raporlarından 49 tanesinin denetim faaliyeti dört büyük denetim firması tarafından gerçekleştirilmiştir. Kalan 94 adet denetim raporunun denetim faaliyeti de diğer denetim firmalarınca icra edilmiştir. Denetim görüşü olarak olumsuz görüş beyan edilen denetim raporuna rastlanılmamıştır. 2 adet görüş bildirmekten kaçınma görüşüne sahip denetim raporunun olduğu ve bunlarından ikisinin de diğer denetim firmalarınca icra edilen denetim faaliyeti sonucunda olduğu tespit edilmiştir. Dört büyük denetim firmaları tarafından 2018 cari yılı özelinde görüş bildirmekten kaçınma görüşü beyan edilmemiştir. Şartlı görüş diğer ismiyle sınırlı olumlu görüşe sahip denetim raporlarının da büyük çoğunluğu diğer denetim firmalarınca verilmiş olduğu saptanmıştır.

2018 yılında toplam 15 adet şartlı görüşe sahip denetim raporu bulunmaktadır. 13 tanesinin görüşleri ve denetim faaliyeti diğer denetim firmalarınca icra edilmiştir.

Kalan 2 adet denetim raporunun görüşü de dört büyük denetim firmalarınca icra edilmiştir.

İşletme sürekliliği esasına ilişkin ciddi belirsizliğe işaret eden, şüphe oluşturacak durumların söz konusu olduğu denetim raporunun sayısı ise 6 adettir. Bu raporlardan 3 tanesi olumlu görüşe sahip kalan 3 tanesi de şartlı görüşe sahiptir. Yapılan incelemelerde olumlu görüşe sahip olanların sadece 1 tanesinin dört büyük denetim firmaları tarafından beyan edildiği saptanmıştır. İşletme sürekliliği esas hakkında önemli belirsizliklerin olduğu ifade edilen kalan 5 adet denetim raporunun da diğer denetim firmaları tarafından hazırlandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 11. Bağımsız Denetim Faaliyetlerinin Hangi Denetim Firmaları Tarafından Yürütüldüğünün Yıllar İtibariyle Dağılımı.

Yıllar	2018				2019				2020				2021				2022			
Denetim Görüş Türleri	Olumlu Görüş	Şartlı Görüş	Görüş Bildirmekten Kaçınma	Olumsuz Görüş	Olumlu Görüş	Şartlı Görüş	Görüş Bildirmekten Kaçınma	Olumsuz Görüş	Olumlu Görüş	Şartlı Görüş	Görüş Bildirmekten Kaçınma	Olumsuz Görüş	Olumlu Görüş	Şartlı Görüş	Görüş Bildirmekten Kaçınma	Olumsuz Görüş	Olumlu Görüş	Şartlı Görüş	Görüş Bildirmekten Kaçınma	Olumsuz Görüş
Dört Büyük Denetim Firmaları	49	2	0	0	45	2	0	0	48	1	0	0	47	0	0	0	52	0	0	0
Diğer Denetim Firmaları	94	13	2	0	94	9	0	1	99	8	0	0	121	3	0	0	138	3	0	0
Toplam	143	15	2	0	139	11	0	1	147	9	0	0	168	3	2	0	190	3	0	0
Genel Toplam	160				161				166				183				203			

Kısacası, incelenen 2018 yılının bu durumundan dört büyük denetim firmaları tarafından icra edilen denetim faaliyetlerinde işletme sürekliliği esasına yönelik

önemli belirsizliklere işaret eden durum veya durumların olduğu denetim raporu yok denecek kadar az olduğu sonucu çıkartılabilir.

2019 yılı özelinde toplam 161 adet bağımsız denetim raporunun incelenmesi gerçekleştirilmiştir. Tablo 11’de görülebileceği üzere ilgili cari yılda olumlu denetim görüşüne sahip toplam 139 adet denetim raporunun olduğu ve bu olumlu görüşe sahip denetim raporlarından 45 tanesinin denetim faaliyeti dört büyükler tarafından gerçekleştirildiği kalan 94 tanesinin de diğer denetim firmalarınca icra edildiği tespit edilmiştir.

Görüş bildirmekten kaçınma denetim görüşüne sahip denetim raporu yoktur. Olumsuz denetim görüşüne sahip 1 adet denetim raporunun olduğu ve bu raporda diğer denetim firmaları tarafından hazırlandığı tespit edilmiştir. Şartlı görüşe sahip toplam 21 adet denetim raporu bulunmaktadır. Bu raporların 2 tanesi dört büyükler tarafından yazılırken kalan 19 tanesinin de diğer denetim firmalarınca yazıldığı tespit edilmiştir. 2019 yılında tablo 12’de görüleceği üzere işletme sürekliliği esasına yönelik görüş beyan edilen denetim raporunun sayısı ise 12’dir. Olumlu denetim görüşüne sahip olup işletme sürekliliği esasına yönelik ciddi şüphe oluşturabilecek belirsizliklerin olduğunu ifade eden denetim raporu 4 adettir. Bu 4 raporun 2 tanesi dört büyük denetim firmaları tarafından hazırlanırken kalan 2 tanesi de diğer denetim firmalarınca hazırlanmıştır. Şartlı denetim görüşüne sahip olan ve işletme sürekliliği esası hakkında görüş beyan eden denetim raporunun sayısı 7’dir. Bu 7 adet denetim raporunun tamamı diğer denetim firmalarınca hazırlanmış olup dört büyük denetim firmalarınca hazırlanan denetim raporunun olmadığı tespit edilmiştir.

2019 yılında görüş bildirmekten kaçınma görüşüne sahip denetim raporu yoktur. Bu sebepten dolayı görüş bildirmekten kaçınma denetim görüşüne sahip olup işletme sürekliliği esasına yönelik görüş beyan edilen denetim raporu da yoktur. Olumsuz denetim görüşüne sahip işletme esasına yönelik görüş beyan edilen denetim raporu sayısı ise 1’dir. Bu denetim raporu da diğer denetim firmalarınca hazırlanmıştır.

Tablo 12. BDS 570 Kapsamında İşletmenin Sürekliliği Esasına Yönelik Belirsizlik Durumlarının İfade Edildiği Denetim Raporlarının Görüş Türlerinin Hangi Denetim Firmaları Tarafından Verildiğinin Yıllar İtibariyle Dağılımı

Yıllar	2018				2019				2020				2021				2022			
Denetim Görüş Türleri	Olumlu Görüş	Şartlı Görüş	Görüş Bildirmekten Kaçınma	Olumsuz Görüş	Olumlu Görüş	Şartlı Görüş	Görüş Bildirmekten Kaçınma	Olumsuz Görüş	Olumlu Görüş	Şartlı Görüş	Görüş Bildirmekten Kaçınma	Olumsuz Görüş	Olumlu Görüş	Şartlı Görüş	Görüş Bildirmekten Kaçınma	Olumsuz Görüş	Olumlu Görüş	Şartlı Görüş	Görüş Bildirmekten Kaçınma	Olumsuz Görüş
Dört Büyük Denetim Firmaları	1	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Diğer Denetim Firmaları	2	3	0	0	2	7	0	1	1	8	0	0	3	2	2	0	3	3	0	0
Toplam	3	3	0	0	4	7	0	1	1	8	0	0	3	2	2	0	3	3	0	0
Genel Toplam	6				12				9				7				6			

2020 yılı özelinde ise tablo 11’de görülebileceği üzere toplamda 166 adet bağımsız denetim raporu incelenmiştir. Olumsuz denetim görüşüne ve görüş bildirmekten kaçınma görüşüne sahip herhangi bir denetim raporunun olmadığı tespit edilmiştir. Söz konusu bu 166 adet bağımsız denetim raporunun 147 tanesi olumlu görüşe sahiptir.

Kalan 19 adet denetim raporunun da şartlı görüşe sahip olduğu tespit edilmiştir. 147 adet olumlu denetim görüşüne sahip denetim raporunun 48 tanesinin dört büyük denetim firmalarınca hazırlandığı ve kalan 99 tanesinin de diğer denetim firmaları tarafından hazırlandığı tespit edilmiştir. Sınırlı olumlu diğer ifadesiyle şartlı görüşe sahip 19 adet denetim raporunun 1 tanesi dört büyükler tarafından hazırlanırken kalan 18 tanesi de diğer denetim firmalarınca denetim raporunun yazıldığı saptanmıştır.

İncelemesi yapılan 2020 yılında işletme sürekliliğine yönelik ciddi belirsizlik içeren veya şüphe oluşturan durumların ifade edildiği toplam denetim raporunun sayısı 9'dur. Tablo 12'de görüleceği üzere dört büyük denetim firmaları tarafından hazırlanan işletme sürekliliği esasına yönelik durumların ifade edildiği denetim raporunun olmadığı saptanmıştır. Diğer bir ifade ile daha önce ifade edildiği gibi işletme sürekliliği esasına yönelik ifadelerin olduğu 9 adet denetim raporunun tamamı diğer denetim firmaları tarafından hazırlanmıştır. Bu raporların 1 tanesi olumlu denetim görüşüne sahip iken işletme sürekliliği esasına yönelik ciddi bir belirsizliğin olduğu ifade edilmiştir. Kalan 8 adet denetim raporunun da görüşü şartlı denetim görüşü olduğu saptanmıştır.

Tablo 11'de görülebileceği üzere 2021 yılında toplam 183 adet bağımsız denetim raporu incelenmiştir. 168 adet olumlu, 13 adet şartlı ve 2 adet görüş bildirmekten kaçınma görüşüne sahip denetim raporlarının olduğu tespit edilmiştir. Olumsuz görüşe sahip denetim raporu bulunmamaktadır.

Olumlu denetim görüşüne sahip 168 adet denetim raporunun 47 tanesinin dört büyük denetim firmalarınca hazırlandığı 121 adetinin de diğer denetim firmaları tarafından hazırlandığı tespit edilmiştir. Şartlı denetim görüşü ve görüş bildirmekten kaçınma denetim görüşlerine sahip denetim raporlarının tamamı diğer denetim firmalarınca hazırlandığı saptanmıştır. Diğer bir ifade ile dört büyüklerce yazılan bu iki denetim görüşüne sahip rapor yoktur.

2021 yılında işletme sürekliliğine yönelik ciddi belirsizliğin ifade edildiği denetim raporunun sayısı toplam 7'dir. Yukarı yer alan tablo 12'de gösterildiği gibi işletme sürekliliği esasına yönelik görüş beyan edilen 7 adet denetim raporunun 3 tanesi olumlu denetim görüşüne sahiptir ve diğer denetim firmaları tarafından hazırlanmıştır. Şartlı görüşe sahip ve süreklilik esasının ifade edildiği 2 adet rapor bulunmakta olup diğer denetim firmalarınca hazırlanmıştır.

Görüş bildirmekten kaçınma görüşüne sahip olup işletme sürekliliğine yönelik ciddi bir belirsizlik durumunun ifade edildiği 2 adet denetim raporu bulunmakta ve diğer denetim firmaları tarafından hazırlanmıştır. Olumsuz denetim görüşüne sahip olan ve süreklilik esasına ilişkin görüş beyan edilen denetim raporu bulunmamaktadır.

Kısacası, 2021 yılı özelinde işletme sürekliliği esasına yönelik ciddi belirsizlik veya şüphe oluşturabilecek durumların ifade edildiği denetim raporlarının hepsi diğer denetim firmaları tarafından hazırlanmıştır. Bu hususta dört büyüklerce süreklilik esası yönelik tespitlerin yapıldığı denetim raporuna rastlanılmamıştır.

2022 cari yılında ise toplam incelenen denetim raporunun sayısı 203'tür. Bu raporların dağılımı tablo 11'de görülebilmektedir. 203 adet denetim raporunun 190 tanesi olumlu görüşe sahiptir. Bu 190 adet raporun 52 tanesi dört büyük denetim firması tarafından hazırlanırken 138 adedi ise diğer denetim firmalarınca hazırlanmıştır. Kalan 13 adet denetim raporunun denetim görüşü şartlı görüştür.

Bu 13 adet şartlı görüşe sahip denetim raporlarının tamamı diğer denetim firmalarınca hazırlanırken bu alanda dört büyük denetim firmaları tarafından hazırlanan denetim raporuna rastlanılmamıştır. Olumsuz ve görüş bildirmekten kaçınma görüşüne sahip denetim raporunun 2022 yılında olmadığı saptanmıştır.

Tablo 12'de görüleceği üzere işletme sürekliliği esasına yönelik ciddi belirsizlik durumunun varlığından bahsedilen rapor sayısı toplamda 6 adettir. Bu raporların dağılımı ise 3 tanesi olumlu denetim görüşüne sahip olup dört büyükler harici olan diğer denetim firmalarınca hazırlanmıştır. Kalan 3 adet rapor ise şartlı görüşe sahiptir ve diğer denetim firmalarınca hazırlanmıştır. İşletme sürekliliği esası konusunda 2022 yılında da dört büyük denetim firmaları tarafından beyan edilen bir raporun olmadığı tespit edilmiştir.

Yapılan bu açıklamalardan hareketle çalışmanın bu bölümünde BDS 570 İşletmenin sürekliliği standardı kapsamında KAP'a bildirimde bulunan imalat sektöründe faaliyet gösteren firmaların 2018 ile 2022 yıllarına ait bağımsız denetim raporları incelenmiştir.

Çalışmada daha önce de ifade edildiği gibi işletmenin sürekliliği esasına yönelik standartta (BDS 570) işletme sürekliliği ve süreklilik ile ilişkili konuların kilit denetim konuları olarak düşünülmekte ve kabul edilmektedir. Bu nedenle işletme sürekliliğinin sürdürülebilirliği hakkında önemli belirsizliklerin de özellikleri itibarıyla kilit denetim konuları olarak kabul edildiği söylenebilir.

3.9. 2018 ile 2022 Yılları Arası Bağımsız Denetim Raporlarının BDS 701 Kapsamında İncelenmesi

Çalışmanın bu başlığında hisse senetleri BİST’te işlem gören ve KAP’a bildirimde bulunan imalat sektöründe faaliyet gösteren firmaların son 5 yıla ait bağımsız denetim raporları kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında bildirilmesi standardı olan BDS 701 çerçevesinde incelenecektir. Kilit denetim konularının neler olduğu ve incelemeye konu olan yıllar itibariyle ne şekilde dağılım gösterdiği hesaplanacaktır. Araştırmaya konu bir diğer kriter ise kilit denetim konularının imalat sektörünün alt sektörleri itibariyle nasıl bir dağılım gösterildiğidir. Yukarıda bahsedilen söz konusu iki kriter bağlamında bu bölümde araştırma yapılacaktır.

2018 yılında incelenen 160 adet bağımsız denetim raporunda toplam 323 adet kilit denetim konuları bulunduğu saptanmıştır. 2018 yılı özelinde en fazla kilit denetim konusu olarak hasılat, konusu olduğu tespit edilmiştir. 323 adet kilit denetim konularının içerisinde 72 defa hasılat konusu kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir ve %22,29’luk bir dilimi oluşturmaktadır. Akabinde ticari alacakların en çok belirlenen ikinci kilit denetim konusu olduğu tespit edilmiştir. 58 adet ile %17,95’lik oranla 2018 yılı özelinde kilit denetim konusu olarak ikinci sırada en çok ifade edilen konudur. Stoklar konusu ise %12,38’lik bir oranla 40 defa saptanan kilit denetim konusudur.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer testleri ve finansal tablolarda gösterimi konusu ise %4,64 oran ile en fazla belirlenen kilit denetim konularının içerisinde bulunmaktadır. %4,33’lük bir rasyo ile maddi duran varlıklar, muhasebeleştirilmesi ve maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin tespiti konusu ilgili cari yılda en fazla belirlenen kilit denetim konularının arasında bulunmaktadır. Ertelenmiş vergi varlıkları konusu ise %3,09 oran ve 10 adet sayı ile 2018 yılında en fazla belirlenen kilit denetim konuları sınıflamasında son sırada yer almaktadır.

2019 cari yılında ise daha önce de ifade edildiği gibi toplam 161 adet bağımsız denetim raporu incelenmiştir. Bu raporlarda da toplam 299 adet kilit denetim konularının belirlendiği tespit edilmiştir. Hasılat konusu tıpkı 2018 yılındaki gibi söz konusu 2019 yılında da en fazla sayı ve orana sahip olan ve raporlarda en fazla

belirlenen kilit denetim konularının en başında gelmektedir. Hasılat konusu %25,08 oran ile en fazla ifade edilen kilit denetim konuları arasında birinci sıradadır.

Ticari alacaklar ise %17,73 ile 2019 cari yılında en fazla ifade edilen kilit denetim konuları arasında ikinci sırada yerini almaktadır. Stoklar konusu ise %11,70 oran ile en fazla saptanan kilit denetim konuları sınıflandırmasında üçüncü sırada bulunmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer testleri ise %5,01 ile dördüncü sıradadır. Maddi duran varlıklar, muhasebeleştirilmesi ve maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değer tespiti konusu ise %4,68 oranıyla beşinci sırada yer almaktadır. Son olarak, maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme ile muhasebeleştirme konusu %4,34 ile denetim raporlarında en fazla ifade edilen kilit denetim konularının arasında son sıradadır.

2020 cari yılında ise 166 adet bağımsız denetim raporu incelenmiştir. Tablo 13'te görülebileceği üzere 289 adet kilit denetim konusu saptanmıştır. Hasılat konusu %28,37 oran ve 82 adet ile kilit denetim konusu olarak en fazla belirlenen konu olarak listenin birinci sırasında yerini almaktadır. Ticari alacaklar konusu ise 61 adet ve %21,10 oran ile listede ikinci en çok belirlenen kilit denetim konusu olduğu tespit edilmiştir. Stoklar ise %10,38 oran ile 30 adet ile en fazla ifade edilen kilit denetim konusu olarak üçüncü en çok orana sahip kilit denetim konusu olduğu tespit edilmiştir. Maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme ile muhasebeleştirme konusu ise %8,30 oran ve 24 adet ile en fazla ifade edilen kilit denetim konuları listesinde dördüncü sıradadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer testleri ve finansal tablolarda gösterimi konusu ise %8,30 oran ve 24 adet ile en fazla ifade edilen kilit denetim konuları listesinde beşinci sırada olduğu tespit edilmiştir. Arazi ve arsalar, bina ve yer üstü düzenlemeleri ile makine, tesis ve cihazların gerçeğe uygun değeri konusu ise 2020 yılında %4,49 oran ve 13 adet ile en fazla belirlenen kilit denetim konuları arasında son sırada olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılında incelenen 183 adet bağımsız denetim raporunda toplam 332 adet kilit denetim konusu tespit edilmiştir. Bu kilit denetim konuları içerisinde en fazla olanlar önceki yıllardaki gibi aynı konulardır. Hasılat %28,91 oran ve 96 adet ile yine en fazla kilit denetim konusu olarak belirlenen konuların ilkidir. Ticari alacaklar ise

%19,87 oran ve 66 adet ile en fazla belirlenen kilit denetim konuları listesinin ikincisidir.

Stoklar ise %9,63 oran ve 32 adet ile izleyen sırada yer almaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gereceğe uygun değer testleri ve finansal tablolarda gösterimi konusu %7,83 oran ve 26 adet ile en fazla belirlenen kilit denetim konusu listesinde dördüncü sıradadır.

Maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme ile muhasebeleştirme konusu ise 24 adet ve %7,22 oranı ile en fazla belirlenen kilit denetim konuları arasında beşinci sırada yer almaktadır. Arazi ve arsalar, binalar ve yer üstü düzenlemeleri ile makine, tesis ve cihazların gereceğe uygun değeri konusu ise 14 adet %4,21 oranı ile listede altıncı sırada yer almaktadır. Maddi duran varlıklar, muhasebeleştirilmesi ve gereceğe uygun değerleri konusu ise 11 adet ve %3,31 oranı ile 2021 yılı özelinde kilit denetim konuları içerisinde en fazla ifade edilen en son konudur.

İncelemeye konu olan son cari yıl 2022'dir. Bu yılda toplam 203 adet bağımsız denetim raporu incelenmiştir. Bu incelemenin sonucunda ise 377 adet kilit denetim konusu tespit edilmiştir. Bu konular içerisinde ilk sırada %30,50 oran ve 115 adet ile hasılat konusu bulunmaktadır. Ticari alacaklar konusu ise 67 adet ve %17,77 oran ile izleyen sırada yer almaktadır.

Stoklar ise %10,34 oran ve 39 adet ile kilit denetim konusu olarak en fazla tespit edilen konuların üçüncüsüdür. Maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme ile muhasebeleştirme konusu 37 adet ve %9,81 oran ile dördüncü sıradadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gereceğe uygun değer testleri ve finansal tablolarda gösterimi konusu ise %6,89 oran ve 26 adet ile beşinci en fazla saptanan kilit denetim konusudur.

Arazi ve arsalar, binalar ve yer üstü düzenlemeleri ile makine, tesis ve cihazların gereceğe uygun değerleri konusu %4,24 oran ve 16 adet ile en fazla saptanan kilit denetim konusu listesinde altıncı konudur. Maddi duran varlıklar, muhasebeleştirilmesi ve gereceğe uygun değerleri konusu da %3,71 oran ve 14 adet ile 2022 yılında en fazla saptanan kilit denetim konuları arasında son konu olduğu tespit edilmiştir.

2018 ve 2022 yılları dahil olmak üzere 5 yılın bağımsız denetim raporları detaylı bir şekilde incelenmiştir. Sayı ve oran olarak en fazla belirlenen kilit denetim konuları tespit edilmiştir. Söz konusu zaman dilimleri özelinde kilit denetim konusu olarak belirlenen pek çok konu olduğu tablo 13'te görülebilmektedir.

Tablo 13. İmalat Sektöründe Yer Alan Firmalarda Belirlenen Kilit Denetim Konularının Yıllar İtibariyle Dağılımı

Kilit Denetim Konuları	2018	Oran %	2019	Oran %	2020	Oran %	2021	Oran %	2022	Oran %
Yeniden değerlendirme uygulaması	13	4,02	13	4,34	24	8,30	24	7,22	37	9,81
Hasılat	72	22,29	75	25,08	82	28,37	96	28,91	115	30,50
Amortisman	6	1,85	0	0,00	0	0,00	2	0,60	0	0,00
Ticari Alacaklar	62	19,19	58	19,37	65	22,47	72	92,67	75	93,88
Stoklar	40	12,38	35	11,70	30	10,38	32	9,63	39	10,34
Değer düşüklüğü	13	4,02	13	4,33	11	3,8	8	2,40	11	2,91
Gerçeğe uygun değer uygulaması	40	12,38	39	13,03	30	10,35	54	16,25	60	15,88
Borçlar ve muhasebe işlemleri	19	5,88	15	5,00	13	4,48	12	3,6	11	2,89
Ertelenmiş vergi	10	3,09	8	2,67	8	2,76	7	2,10	4	1,06
Maddi ve Maddi olmayan duran varlıklar	0	0	0	0	0	0	2	0,60	3	0,79
İlişkili taraf işlemleri	10	3,09	9	3,00	6	2,05	7	2,10	7	1,85
Karşılık işlemleri	13	4,02	5	1,66	6	2,07	4	1,20	4	1,06
İndirimler ve teşvikler	2	0,62	3	0,99	1	0,34	1	0,30	1	0,26
Nakit akış işlemleri	3	0,92	1	0,33	1	0,34	3	0,90	2	0,53
Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri	3	0,92	3	1,00	3	1,03	3	0,90	3	0,79
Finansman maliyetlerinin aktifleştirilmesi	1	0,30	0	0	0	0	0	0	0	0
Canlı varlıklar	1	0,30	1	0,33	0	0	0	0	0	0
Dövizli işlemler	2	0,60	1	0,33	0	0	0	0	0	0
Finansal yatırımlar ve değerlemesi	2	0,60	2	0,66	1	0,34	0	0	1	0,26

Net işletme sermayesinin negatif değerde olması	5	1,55	6	2,00	4	1,38	0	0	1	0,26
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar	1	0,30	1	0,33	1	0,34	1	0,30	1	0,26
Yatırım teşviklerinin finansal tablolarında gösterilmesi	1	0,30	0	0	0	0	0	0	0	0
Eliminasyon işlemleri	1	0,30	0	0	0	0	0	0	0	0
Sabit kıymet satışları	1	0,30	0	0	0	0	0	0	0	0
Fatura-elde tut işlemleri	1	0,30	0	0	0	0	1	0,30	0	0
Türev finansal araçlar	1	0,30	1	0,33	1	0,34	0	0	0	0
TFRS 16 Kiralamalar standardının uygulanması	0	0	8	2,67	0	0	0	0	0	0
Açılış bakiyelerinin kontrolü	0	0	2	0,66	0	0	0	0	0	0
Yasal riskler	0	0	0	0	2	0,68	2	0,60	2	0,52
Stratejik dönüşüm planının varlıklar üzerindeki etkileri	0	0	0	0	0	0	1	0,30	0	0
Genel Toplam	323	100	299	100	289	100	332	100	377	100

Son beş yılın toplamında kilit denetim konusu olarak en fazla ifade edilen konular aşağıda yer alan tablo 14 ile gösterilmiştir. Tablo 14'te görüleceği üzere 2018 ile 2022 yılları arasında en fazla ifade edilen kilit denetim konularının rakamsal ve oransal bilgileri yer almaktadır. Hasılat konusu kilit denetim konusu olarak en fazla belirlenen konu olduğu tespit edilmiştir. Akabinde ticari alacaklar, stoklar ve maddi duran varlıklar kalemleri kilit denetim konuları olarak belirlenen konulardır.

Tablo 14. 2018 ve 2022 Yılları Arasında En Fazla Belirlenen Kilit Denetim Konularının Dağılımı

En Fazla İfade Edilen Kilit Denetim Konusu	Sayısı	Oran %
Hasılat	440	27,17
Ticari Alacaklar	305	18,83
Stoklar	176	10,87
Yatırım Amaçlı Gayrimenkul İşlemleri	95	5,87
Maddi Duran Varlıklar	151	9,33
Arazi, Arsalar ve Binalar İşlemleri	43	2,66
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	10	0,62
Genel Toplam	1.220	75,35

3.10. BDS 570 ile BDS 701 Arasındaki İlişki

Bağımsız denetim standardı olan işletmelerin sürekliliği (BDS 570)'de ifade edildiği üzere işletmenin sürekliliği ile ilişkili konular kilit denetim konuları olarak düşünülebilmektedir. Bu duruma ilave olarak işletmenin sürekliliğini sürdürebilme yeteneğine yönelik şüphe meydana getirebilecek olay, durum ve şartlara ilişkin bir belirsizlik de özellikleri yönünden kilit denetim konuları olarak kabul edilmektedir.

BDS 570 İşletmelerin Sürekliliği Standardı süreklilik ile ilgili konuların kilit denetim konuları olarak düşünülebileceğini ifade ederek BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi Standardına atıfta bulunmuştur.

Çalışma kapsamında incelenen bağımsız denetim standartları dahilinde net işletme sermayesinin negatif olması konusunun hem BDS 570'te hem de 701'de yer aldığı saptanmıştır. Bu durum da her iki standardın birbiriyle ilişkili olduğunun örneğidir. Bağımsız Denetim Standardı 570 İşletmelerin Sürekliliği BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi standardına atıfta bulunmuştur. Her iki standardın birbiri ile olan ilişkisi de çalışmada açıklanmıştır.

İncelenen bağımsız denetim raporlarında işletme sürekliliği doğrudan kilit denetim konusu olarak bildirilmemiştir. Ancak, net işletme sermayesinin negatif değerde olması işletme sürekliliğine ilişkin ciddi bir belirsizlik olarak ifade edilmekle birlikte kilit denetim konusu olarak da bağımsız denetim raporlarında bildirilmiştir.

Net işletme sermayesinin negatif değerde olması durumu bağımsız denetim raporlarında kısa vadeli yabancı kaynakların dönen varlıkları aşması durumu olarak ifade edilmiştir. Bu konu hem BDS 570 için işletme sürekliliğine yönelik ciddi şüphe ve belirsizlik oluşturabilecek bir konu olarak ifade edilirken BDS 701 içinde kilit denetim konusu olarak ifade edildiği tespit edilmiştir.

BDS 570 kapsamında net işletme sermayesinin negatif değerde olması konusu 2018 yılında 5, 2019'da ise 7, 2020'de 5 ve 2021'de 3 ve son olarak 2022 yılında 2 adet ve bu 5 yılın toplamında 22 adet bağımsız denetim raporunda işletme sürekliliğine ilişkin ciddi şüphe oluşturan veya sürekliliğe yönelik belirsizlik sebebi olarak ifade edildiği tespit edilmiştir.

BDS 701 dahilinde ise net işletme sermayesinin negatif değerde olması 2018 yılında 5, 2019'da 6, 2020'de ise 4, 2021 yılında 0 ve 2022'de 1 olmak üzere bu 5 yılın toplamında 16 adet denetim raporunda kilit denetim konusu olarak görüş bildirilmiştir. Çalışma kapsamında yapılan araştırma sonucunda net işletme sermayesinin negatif değerde olması konusu hem işletme sürekliliği esasına yönelik ciddi şüphe oluşturan bir durum olduğu hem de kilit denetim konusu olarak denetim raporlarında bildirildiği tespit edilmiştir.

SONUÇ

2000’li yılların başlamasıyla birlikte denetim alanında yaşanan skandallar ve olumsuz gelişmeler bağımsız denetim faaliyetlerine olan güvenin azalmasına sebep olmuştur. Yaşanan bu olumsuz olay ve durumlardan dolayı bağımsız denetim faaliyetleri gerek finansal tablo kullanıcıları gerekse çıkar grupları ve paydaşlar tarafından sorgulanmaya başlanmıştır. Bu sorgulamanın doğal sonucu olarak hem küresel anlamda hem de ulusal anlamda bir takım önlem ve tedbir alınmıştır. Ülkemizde bağımsız denetim faaliyetlerinin daha sağlıklı icra edilebilmesi için Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu (KGK) tarafından bağımsız denetim standartları yayınlanmaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin amacı finansal tabloların muhasebe standartları doğrultusunda hazırlanmasını sağlamaktır. Bu amacına ek olarak finansal tablo kullanıcılarının veya çıkar gruplarının doğru şekilde bilgilendirilmesini sağlamak ve onların finansal tablolara olan güven düzeylerini yükseltmektir. Bağımsız denetim belli bir plan ve program çerçevesinde icra edilen faaliyettir. Bağımsız denetim müşterinin seçilip işin kabul edilmesi, denetim planının yapılması, denetimin yürütülmesi ve kanıtların toplanması ve değerlendirmenin yapılması ve denetim raporunun yazılması gibi aşamaları olan bir süreçtir.

İşletme sürekliliği esası, işletmelerin ana sözleşmelerinde aksi belirtilmedikçe sınırsız bir ömre sahip olduğu, işlemlerini ve faaliyetlerini herhangi bir zaman dilimi ile sınırlandırmadan kurucularından bağımsız şekilde gelecekte de sürdüreceğini ifade etmektedir. İşletme sürekliliği esasının bağımsız denetim raporlarında daha anlaşılır olmasını sağlamak amacıyla 28891 sayılı ve 23/01/2014 tarihli resmî gazetede 01/01/2013 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere bağımsız denetim standardı 570 İşletmenin Sürekliliği adıyla yayınlanmıştır.

Söz konusu bağımsız denetim standardı olan BDS 570 İşletmenin Sürekliliği’nin savunmuş olduğu ana düşünce mali tablolar ve finansal veriler hazırlanırken işletmenin faaliyetlerinin gelecek dönemlerde de devam edeceği, sürdürüleceği düşüncesiyle hazırlanması gerektiğidir. Denetim faaliyetini icra eden denetçi

tarafından işletmenin sürekliliği derecesi ve durumunun tespit edilmesi finansal tablo kullanıcılarına güven vermektedir.

Çalışma kapsamında 2018 ve 2022 yılları dahil olmak üzere 5 yılın bağımsız denetim raporları işletme sürekliliği standardı BDS 570 kapsamında incelenmiştir. Likidite problemi, net işletme sermayesinin olumsuz değerde olması diğer bir ifade ile kısa vadeli yabancı kaynaklarının duran varlıklarını aşması durumu, özkaynak açığı, özkaynakların negatif değerde olması, özkaynakların tamamen karşılıksız kalması, sermaye kaybının olması, işletme sürekliliğinin konkordato projesine bağlı olması, tüzel kişilik olarak firmanın bütün mal varlıklarının satılarak tasfiye sürecinin başlaması gibi durumlar işletme sürekliliği esasına yönelik ciddi bir belirsizlik veya şüphe oluşturabilecek bir durumlar olarak ifade edilmiştir. Belirtilen bu durumlar içerisinde en fazla ifade edilen kısa vadeli yabancı kaynaklarının duran varlıkları aşması, net işletme sermayesinin negatif değerde olmasıdır.

Kilit denetim konuları, finansal tabloların ve mali verilerin denetiminde denetçinin mesleki muhakemesine bağlı olarak önem seviyesi yüksek konular olup üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilen konulardır. Kilit denetim konularının ifade edildiği denetim raporlarının iletişim seviyeleri daha yüksektir. Diğer bir ifade ile kilit denetim konuları bağımsız denetim raporlarının iletişimini yükseltir. Denetçinin denetim faaliyeti esnasında dikkatini çeken noktalarda yaptığı açıklamalar kilit denetim konularının kapsamını içermektedir.

2018 ile 2022 yılları arasındaki bağımsız denetim raporları BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporlarında bildirilmesi standardı kapsamında incelenmiştir. Yapılan inceleme neticesinde yaklaşık %27,17 oranıyla hasılatın en yüksek oranla kilit denetim konusu olarak en fazla belirlenen konu olduğu saptanmıştır. Hasılat konusunu takip eden konu ise ticari alacaklardır. Ticari alacaklar konusu ise %18,83 oranıyla en fazla kilit denetim konusu olarak belirlenen ikinci konudur.

BDS 570 kapsamında yapılan incelemede genelden özele doğru ilerleyerek önce 2018 ile 2022 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının denetim görüşleri türleri bakımından dağılımı tablolar ile görselleştirilmiştir. İncelenen 873 adet bağımsız denetim raporundan 787 adet olumlu görüşe sahip denetim raporunun olduğu

saptanmıştır. 81 adet denetim raporunun görüşünün şartlı görüş olduğu tespit edilmiştir. Olumsuz görüşe sahip denetim raporu sayısının 1 olduğu, görüş bildirmekten kaçınma görüşüne sahip denetim raporunun sayısının 4 olduğu saptanmıştır. İşletme sürekliliği esasına yönelik görüş beyan eden denetim raporunun sayısı toplam 39 adettir. Bu raporların 14 tanesinin denetim görüşü olumlu görüştür. 23 tanesinin denetim görüşü ise şartlı görüştür. 1 tanesinin görüşü olumsuz görüş olup 1 tanesinin de görüş bildirmekten kaçınmadır.

Celayir (2022) çalışmasında işletme sürekliliğinin paydaşlar için önemli olduğunu belirtmiştir. Çalışma kapsamında incelenen bağımsız denetim raporları ve literatür kapsamında işletme sürekliliğinin paydaşlar ve çıkar grupları tarafından önemsendiği kanısına ulaşılmıştır. Demirkol (2019) çalışmasında işletme sürekliliği varsayımının denetimi ve değerlendirilmesiyle güven, iyi niyet ortamının oluşacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışma kapsamında yapılan incelemeler ve araştırmalar neticesinde de aynı sonuç saptanmıştır.

Taş vd., (2018) çalışmasında ise işletme sürekliliğine bağımsız denetim raporlarında yer verilmiş ancak yeterli açıklama yapılmadığı sonucu tespit edilmiştir. Ancak, bu çalışma kapsamında incelenen bağımsız denetim raporlarında işletme sürekliliği esasına yönelik şüphe oluşturacak olay ve durum hakkında bağımsız denetim raporlarında yer verilmek ile birlikte gerekli ve detaylı açıklamalar görüşün dayanağı bölümünde yapılmıştır. Vargün ve Yıldız (2022) çalışmasının sonucunda işletme sürekliliğinin sağlanması işletme yönetiminin sorumluluğunda olduğu tespit edilmiştir. Aynı durum bu çalışma kapsamında tespit edilmiştir.

Celayir ve Türedi (2021) çalışmasında hangi konuların kilit denetim konuları olabileceği, denetçi tarafından kilit denetim konularının nasıl saptanacağı konularında açıklamalar yapılmıştır. Bu çalışma kapsamında da aynı sonuç tespit edilmiştir. Kilit denetim konuları denetim esnasında denetçinin mesleki muhakemesi doğrultusunda en çok dikkatini çeken konular arasından en fazla önemlilik seviyesi olan konulardır ve işletme üst yönetime bildirilen konular arasından seçilirler.

Doğan (2018) tarafından yapılan çalışmada da denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi şeffaflık ve güvenilirlik oranının arttıracacağı sonucuna

ulaşılmıştır. Bu alışma sonucunda da kilit denetim konularının denetim raporlarında bildirilmesinin aynı faydaları sağladığı incelenen raporlar kapsamında tespit edilmiştir.

Kısaca, alışma kapsamında hisseleri borsa işlem gören ve KAP’a bildirimde bulunan imalat sektörü firmalarına ait 2018 ile 2022 yıllarına ait bağımsız denetim raporları BDS 570 ve 701 standartları kapsamında incelenmiştir. BDS 570 çerçevesinde net işletme sermayesinin negatif değerde olması diğer bir başka ifade ile kısa vadeli yükümlölüklerin dönen varlıkları aşması durumu işletme sürekliliğine yönelik ciddi bir belirsizlik veya şüphe oluşturabilecek bir durum olarak ifade edildiğı tespit edilmiştir. BDS 701 açısından ise kilit denetim konuları en çok önemlilik seviyesine sahip denetçinin mesleki muhakemesine göre belirlenen konular olduğı sonucuna ulaşılmıştır. Sayı ve oran bakımından en fazla bildirilen kilit denetim konusu hasılattır. İkinci sırada belirlenen kilit denetim konusu ise ticari alacaklardır.

KAYNAKÇA

- Acar, D., Aktürk, A. ve Coşkun, A. (2012). Gönüllüden zorunlu bağımsız denetime geçişin aile işletmelerinde kurumsal yönetime etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (34), 115-124.
- Acar, M. ve Temiz, H. (2019). Denetçi görüşlerinin pay senedi getirileri üzerindeki etkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (58), 173-194.
- Akkaya, M., ve Kantar, L. (2018). Finansal krizlerinde tahmininde öncü göstergelerin logit probit model ile analizi: Türkiye uygulaması. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 14, (3), 575-590.
- Akkaya, G., Demireli, E. ve Yakut, Ü. (2009). İşletmelerde finansal başarısızlık tahminlemesi: Yapay sinir ağları modeli ile İMKB üzerine bir uygulama. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10, (2), 187-216.
- Akçay, A. ve Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergesi. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 40, 227-256.
- Akçay, S. ve Uysal, M. (2019). Hile denetimi ile bağımsız denetim arasındaki ilişkinin boyutları *Turkish Studies*, 14, (2), 49-65.
- Akın, H., ve Şentürk, E. (2012). Bireylerin mutluluk düzeylerinin ordinal lojistik regresyon analizi ile incelenmesi. *Öneri Dergisi*, 10, (37), 183-193.
- Aksoy, T. (2005). Yeni Türk ticaret kanunu tasarısı ışığında denetim ve muhasebe yasal düzenleme çerçevesine ilişkin analitik bir değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (16), 117-146.
- Altaş, S. (2016). Bağımsız denetim sonucunda düzenlenecek görüş yazısının türleri ve şirket yönetimine etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 139-152.
- Ataseven, B. (2013). Yapay sinir ağları ile öngörü modellemesi. *Öneri Dergisi*, 10, (39), 101 115.
- BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetimin Planlaması.

BDS 570 İşletmelerin Sürekliliği Standardı.

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi.

Bağatır, Y. (2019). Bağımsız denetim yaptırılmamasının finansal ve hukuki sonuçları.

Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi, 1, (2), 121-134.

Başpınar, A. (2023). Türkiye’de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, 35-36.

Biçer, A., ve Erol, S. (2017). UDS 701 kapsamında denetimde tespit edilen kilit bulguların finansal bilgi kullanıcılarına sunulması. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12, (47), 71-84.

Bozkurt, N. (2012). Muhasebe denetimi. (6. Basım). Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd.Şti.

Bozkurt, P. (2013). Denetim kavramı ve denetim anlayışındaki gelişmeler. *Denetışim Dergisi*, 12, 56-62.

Bulut, N. ve Göksu, M. (2021). Muhasebe ve denetime bakış dergisinde 2006-2020 yılları arasında yayınlanan bağımsız denetim ile ilgili makalelerin içerik analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (63), 249-274.

Burmaoğlu, S., Oktay, E., ve Özen, Ü. (2009). Birleşmiş milletler kalkınma programı beşerî kalkınma endeksi verilerini kullanarak diskrimant analizi ve lojistik regresyon analizinin sınıflandırma performanslarının karşılaştırılması. *Savunma Bilimleri Dergisi*, 8, (2), 23-49.

Cankar, İ. (2006). Denetimin yeni paradigması: Sürekli denetim. *Sayıştay Dergisi*, 61, 69-81.

Celayir, D. (2022). İşletmenin sürekliliği varsayımının denetçi raporuna etkisi. *Journal of Research in Business*, 7, (1), 180-194.

Celayir, D., ve Türedi, H. (2021). Kilit denetim konularının uluslararası denetim standardı (UDS) 701 kapsamında incelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, 3, (2), 203-208.

- Çakalı, R., K. (2021). Bağımsız denetim raporlarında yeni uygulama: Kilit denetim konularının raporlanması ve BİST 100 analizi. *Denetim Dergisi*, 12, (23), 60-77.
- Çeltikçi, P., N., ve Atay, S., M. (2021). Kilit denetim konuları (KDK) standardı uygulaması ile bağımsız denetim kalite ilişkisi üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (60), 547-570.
- Çevik, N., ve Korkmaz, O. (2014). Türkiye’de yaşam doyumu ve iş doyumu arasındaki ilişkinin iki değişkenli sıralı probit model analizi. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7, (1), 126-145.
- Dabbağoglu, K., ve Can, G. (2018). Bağımsız denetim. (1. Baskı). Eğitim Yayınevi.
- Dalak, G. (2000). Denetim ve kalite denetimi. *Muğla Üniversitesi SBE Güz Dergisi*, 1(1), 68.
- Demir, E. ve Çiftçi, Y. (2016). Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: Bir denetim firması uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 18, (31), 88-97.
- Demir, M., Çiçekay, H., Arslan, Ö., ve Arslan, E. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetçilik mesleği hakkındaki düşünceleri: Van ilinde bir araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 17, (1), 37-56.
- Demirkol, Ö. (2019). BDS 570 işletmenin sürekliliği standardının uygulama süreci ve bağımsız denetim raporlarına etkisi: BİST inşaat ve bayındırlık sektöründe uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11, (1), 478-489.
- Demirgubuz, M. (2022). Denetim raporu görüşü “görüş vermekten kaçınma” olan 2021 yılı borsa işletmeleri denetim raporları incelenmesi ve finansal oranlarının analizi. *Pamukkale Üniversitesi Denizli Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 99-110.
- Doğan, B. ve Hilal, E. (2019). Türkiye’de muhasebe denetimi (1. Baskı). İktisad Yayınevi.

- Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: Kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, (1), 65-89.
- Dönmez, A. ve Ersoy, A. (2006). Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesi. *Ahmet Yesevi Üniversitesi Mütevelli Heyet Başkanlığı*, (36), 69-91.
- Dönmez, A. (2008). *Bağımsız denetim sürecinde kullanılan analitik inceleme prosedürlerinin denetim standartları açısından değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’ dan yetki almış denetim firmaları üzerine bir araştırma* (1-237). [Doktora Tezi]. Akdeniz Üniversitesi.
- Durmuş, A., Otlı, F., ve Özkan, Ö. (2018). Denetim kanıt kalitesinin denetçi görüşüne etkisi: Literatür incelemesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 9, (1), 66-88.
- Dursun, A. (2005). Finansal tabloların denetiminde alternatif bir yaklaşım: Finansal tabloların sigorta ettirilmesi modeli. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6, (2). 421-428.
- Elden Ürgüp, S. ve Başar, R. M. (2021). Bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler ve bu düzenlemelerin etkileri üzerine bir araştırma: Kayseri ve Sivas ili örneği. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18, (3), 2251-2280.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, (5), 51-63.
- Erdoğan, T., ve Çarıkçıoğlu, P. (2021). IAASB denetim raporu projesi ve yeni denetim raporu: Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin denetim raporları üzerine bir araştırma. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23, (2), 747-763.
- Erdoğan, N. ve Çömlekçi, F. (Ed.) (2004). Bilginin doğruluğu, güvenilirliği ve bağımsız denetim. *Muhasebe denetimi ve mali analiz*. (1. Baskı, ss 1-306). Anadolu Üniversitesi Yayını.

- Ertay, A. (2018). *Bağımsız denetim kapsamında Türkiye’de yapılan yasal düzenlemelerin bağımsız denetim üzerine etkileri*. [Doktora Tezi]. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gürsoy, H. (2021). *Bağımsız denetim standardı 701 kapsamında kilit denetim konuları: Bist tekstil sektöründeki bağımsız denetim raporlarının analizi*. [Yüksek Lisans Tezi]. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi, 1.-2.-3.
- Güleç, Ö., F. (2020). Muhasebe meslek mensupları perspektifinden bağımsız denetimde kilit denetim konuları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 19, (59), 253-274.
- Gümrah, Ö. ve Yılmaz, B. (2018). Bağımsız denetim ve muhasebe meslek etiği bağımsız denetçilerin etik ilkelere yaklaşımları üzerine bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 21, (2), 348-373.
- Güney, S. ve Sarı, S. (2015). Muhasebe denetiminin etkinliğinin sağlanmada iç kontrolün rolü. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (5), 62-80.
- Güngör, N., Ayluçtarhan, A., Sarı, E. (2022). İşletmenin sürekliliği (BDS 570) standardının denetim raporlarına etkisi: Bist şirketlerinde bir inceleme. *Sayıştay Dergisi*, 33, (127), 609-635.
- Güvemli, O., ve Özbirecikli, M. (2011). Türkiye’de bağımsız denetimin gelişim süreci 1990 2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1, (1), 146-180.
- Gönen S. ve Yıldırım, F. (2019). Bağımsız denetimde kanıt ve BİST uygulaması. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8, (1), 1085-1097.
- Gökçen, B., ve Çavuş, P. (2022). Muhasebe denetiminde kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerine etkisi ve bir araştırma. *İşletme Akademisi Dergisi*, 3, (3), 271-291.

- Gökgöz, A. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi ve borsa İstanbul'da işlem gören işletmeler üzerine bir araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4, (2), 126-138.
- Haberal, Z. ve Akdoğan, N. (2021). Bağımsız denetimin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 21, (65), 89-112.
- İnaltong, C. ve Taş, O. (2015). Bağımsız denetim sürecinde önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve bir uygulama. *Vergi Dünyası*, 401, 73-89.
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konuları: BİST sigorta şirketlerinin 2017-2018 yılları analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (84), 49-64.
- Kandemir, T. ve Akbulut, H. (2013). Bağımsız denetimin etkinliğinde denetimden sorumlu komitenin rolü: Türkiye'de bağımsız denetim firmalarına yönelik bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9, (20), 37-55.
- Karacan, S., ve Uygun, R. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi-BDS 701. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11, (57), 632-649.
- Karadeniz, Y. (2019). Türkiye'de bağımsız denetim sistemindeki gelişmeler: Denetim kuruluşlarında çalışan denetçilere yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (83), 173-192.
- Karakaya, G. (2019). Covid-19 gündeminde işletme sürekliliği ve bağımsız denetim ilişkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Covid 19 Sosyal Bilimler Özel Sayısı*, (37), 14-29.
- Karanfiloğlu, Y. (1999). Muhasebe denetimi kavram ilke ve yöntemleri. *Sayıştay Dergisi*. (35), 28-37.
- Karapınar, A., ve Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22, (4), 763-780.

- Kaval, H. (2008). Uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS/IAS) uygulama örnekleri ile Muhasebe denetimi. (3. Baskı). Gazi Kitabevi.
- Kaval, H., Karapınar, A., Bayırlı, R., Altay, A. ve Torun, S. (2015). Türkiye denetim standartları uygulama ve yorumları. (1. Baskı). Gazi Kitabevi.
- Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009). Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim. *İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası Yayınları*, Yayın numarası: 130.
- Kapusuzoğlu, A. (2006). Bağımsız denetime yönelik genel bir bakış açısı. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2, (13), 62-73.
- Keskin, A., D., Tutar, S., Öktem, B., ve Akçay, B. (2020). Arı okunabilirlik endeksine göre cinsiyetin kilit denetim konularının okunabilirliği üzerine etkisi: Sektörel bir inceleme, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 15, (53), 209-228.
- Kocamış, T., ve Yıldırım, G. (2019). Bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konuları: Olası etkileri. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi, (Özel Sayı)*, 634-642.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası muhasebe standartlarının dünyada ve Türkiye’de oluşum ve gelişim süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, (2), 105-120.
- Koçyiğit, S., Tanç, Ş., ve Elitaş, B. (2017). İşletmenin sürekliliği ve bağımsız denetçi raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS 570 ve BDS 700) açısından incelenmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (53), 143-162.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin arttırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, 27, (100), 42-94.
- Özbingöl, A., Akdoğan, N. (2021). Kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu’ nun yıllık inceleme raporlarına göre 2014-2019 döneminde

Türkiye’de bağımsız denetimin gözetiminin değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14, (2), 451-478.

Özcan, M., ve Günlük, M. (2021). Borsa İstanbul imalat sektöründeki kilit denetim konularının belirlenmesi: Gıda, içecek ve tütün alt sektöründe bir inceleme. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1, (1), 1-22.

Özçelik, H., Şenol, H., Aktürk, A. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açıları ve farkındalıkları üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 55-72.

Resmi Gazete, 26.12.2012 Tarih ve 28509 Sayılı, “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”.

Resmi Gazete, 2.11.2011 Tarih ve 28103 Sayılı “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”.

Savlı, P., ve Akın, O. (2021). Muhasebe denetiminde iç kontrol ve iç denetimin önemi: Antalya ilinde faaliyet gösteren sanayi işletmelerinde bir uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Dergisi*, 5, (1), 31-58.

Sayar, Z., ve Ergüden, E. (2016). Son düzenleme ve gelişmeler kapsamında değişecek ve yenilenecek bağımsız denetçi raporları. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (48), 85 – 98.

Selimoğlu, S. (1999). Faaliyet denetimi. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 15, (1). 193-206.

Sevim, Ş. (1990). Muhasebe raporlarının yasal denetimini yürütmekten sorumlu kişilere yetki verilmesine yönelik at sekizinci yönergesinde belirtilen mesleki standartlar ile 3568 sayılı yasa ve ilgili mevzuattaki mesleki standartların karşılaştırılması. *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 8, (1-2), 197-214.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri 5, No: 22

<https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&vzuatNo=10384&MevzuatTertip=5>

- Süklüm, N. (2020). Denetim kalitesinin bağımsızlık ve etik ilişkisi bağlamında incelenmesi. *Isparta Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11, (ek), 17-28.
- Söylemez, Y., ve Türkmen, S. (2017). Yapay sinir ağları modeli ile finansal başarısızlık tahmini. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2, (4), 270-284.
- Şahin, Ü. (2015). *Bağımsız denetimde kanıt toplamanın önemi*. [Yüksek Lisans Bitirme Projesi]. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 1-34.
- Tamer, D. (2018). *İşletmelerde süreklilik ve bağımsız denetimde işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesinde diskriminant analizlerinin kullanılmasına yönelik bir model uyarlanması*. (1-117). [Yüksek Lisans Tezi]. Karadeniz Teknik Üniversitesi.
- Taş, O., Mert, H., Güner, M., ve Duyar, G. (2018). BDS 570 işletmenin sürekliliği standardının denetim raporlarına etkisi. *Press Academia Procedia 4th Global Business Research Congress*, (7), 339-343.
- Tayman, M. ve Tekşen, Ö. (2019). Muhasebe denetiminde karşılaşılan hata ve hileler: Meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (3), 455-477.
- Tekin, E., ve Akbaş, S. (2009). Çimento enjeksiyonlarının kumlara enjekte edilebilirliğinin diskriminant analizi ile irdelenmesi. *Gazi Üniversitesi Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi Dergisi*, 25, (3), 625-633.
- Teraman, Ö., ve Çelik, B. (2019). Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporuna yansıtılması: Bağımsız denetçileri etkilemesi üzerine bir araştırma. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23, (1), 49-61.
- Tez, B. (2021). Bağımsız denetim standartları kapsamında bağımsız denetim ve iç kontrolün etkileşimi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (89), 113-132.

- Tepegöz, Ş., ve Türedi, H. (2015). İşletmenin sürekliliği varsayımı ve denetçinin sorumluluğu. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8, (2), 43-52.
- Türedi, H., Ala, T. ve Tepegöz, Ş. (2018). Uluslararası denetim standartları açısından kurumsal yönetim sürecinin değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (4), 1-16.
- Türk Dil Kurumu, *Sözlükler*. Erişim tarihi: 7 Mart 2024, <https://sozluk.gov.tr/>
- Tosun, A. (2021). Muhasebe denetimi ve denetim türleri. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*. (07), 101-107.
- Tosun, M., ve Tosunoğlu, N. (2008). Tüketici tatmini verilerinin analizi: Yapay sinir ağları ve regresyon analizi karşılaştırılması. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10, (2), 247-259.
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu.
- Uludağ, S. (2017). Değişen bilgi gereksinimi ve bağımsız denetçi raporundaki yenilikler. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10, (Özel Sayı), 1-13.
- Uyar, S. ve Alış, M. (2014). Konaklama işletmelerinde veri zarflama analiz yöntemiyle faaliyet denetimi uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*.29, (2),107-136.
- Ürgüp, E. S., ve Başar, M. R. (2021). Bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler ve bu düzenlemelerin etkileri üzerine bir araştırma: Kayseri ve Sivas ili örneği. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18, (3), 2251-2280.
- Yakar, S. (2015). Denetim kalitesinde denetim komitesinin etkinliği. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*. 14, (54), 251-263.
- Yardımcıoğlu, M. (2007). Denetim standartlarının dünya ve Türkiye’de gelişim süreci. *Vergi Raporu Dergisi*, 15, (91), 74-80.

Yazıcı, R., Varsak, S., ve Yazıcı, A. (2020). Asimetrik bilgi sorununun çözümünde bağımsız denetimin önemi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 6, (2), 136-146.

Yıldız, B. ve Erdoğan, M. (Ed.) (2018). Muhasebe denetimi. Anadolu Üniversitesi Yayını.

Yörüker, S. (1999). Sayıştay denetim terimleri Türkçe- Türkçe, İngilizce, Fransızca. *Sayıştay Dergisi*, 1-24.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu.



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı ve Soyadı : Gökhan DİNÇ

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi : Anadolu Üniversitesi

Yüksek Lisans Öğrenimi : Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi

Yabancı Dil ve Düzeyi :

İngilizce : Orta Seviye

İş Denevimi : BSF Mimarlık Mühendislik Ltd. Şti.

Karakaya Kuruyemiş Gıda Ltd. Şti.

Demirler Tente Tur. Ltd. Şti.

Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar.....:

Selçuk 9. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi 15-17 Aralık 2023 Konya.

Yeniden Değerleme Uygulamasının Mali Tablolara Etkisi: Bir Örnek Uygulama