

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



**BDS 701 İLE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN
BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: TÜRKİYE
UYGULAMASINDA POTANSİYEL ETKİSİ ÜZERİNE KALİTATİF ÇALIŞMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Burak ÇELİK

Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı
Muhasebe ve Denetimi Programı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Özgür TERAMAN

Haziran, 2018

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



**BDS 701 İLE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN
BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: TÜRKİYE
UYGULAMASINDA POTANSİYEL ETKİSİ ÜZERİNE KALİTATİF ÇALIŞMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Burak ÇELİK

(Y1512.070029)

Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı

Muhasebe ve Denetimi Programı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Özgür TERAMAN

Haziran, 2018



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Yüksek Lisans Programı Y1512.070029 numaralı öğrencisi **Burak ÇELİK**'in "**BDS 701 İLE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: TÜRKİYE UYGULAMASINDA POTANSİYEL ETKİSİ ÜZERİNE KALİTATİF ÇALIŞMA**" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 08.06.2018 tarih ve 2018/17 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından **Cyber** ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarakedilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi :20/06/2018 – 14:00

1)Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Özgür TERAMAN

2) Jüri Üyesi : Dr. Öğr. Üyesi Esin Nesrin CAN

3) Jüri Üyesi : Dr. Öğr. Üyesi Levent POLAT

.....
.....
.....

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sizlere sunduğum, “BDS 701 İle Bağımsız Denetim Raporundaki Değişikliklerin Bağımsız Denetçiler Üzerindeki Etkisi: Türkiye Uygulamasında Potansiyel Etkisi Üzerine Kalitatif Çalışma” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerinde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’ da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim. (01/06/2018)

Burak ÇELİK

Ailem'e



ÖNSÖZ

Denetime tabi işletmeler için büyük önem arz eden konuların, yayınlanacak bağımsız denetim raporlarına yansıtılmasının bağımsız denetçiler üzerinde maliyet, baskı, iş yükü gibi oluşturabileceği etkiler üzerine bir çalışma yapılmıştır. Araştırmam sırasında bana her türlü desteği veren tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Özgür TERAMAN'a ve katkılarından dolayı değerli eşi Dr. Öğr. Üyesi Begüm TERAMAN'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Haziran, 2018

Burak ÇELİK



İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR	v
ÇİZELGE LİSTESİ.....	vi
ÖZET.....	vii
ABSTRACT	viii
1. GİRİŞ	1
2. DENETİM.....	2
2.1 Denetim Türleri	2
2.1.1 Amaçlarına göre denetim türleri	2
2.1.2 Denetçinin niteliğine göre denetim türleri	4
2.1.3 Bağımsız denetim süreci.....	6
2.2 Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi	13
2.2.1 Finansal tablo kavramı.....	13
2.2.2 Finansal tablolar.....	13
2.2.3 Ara Dönem Finansal Tablolar.....	18
3. DENETİM RAPORU.....	22
3.1 Bağımsız Denetim Raporu Türleri	22
3.1.1 Olumlu görüş içeren denetim raporu	22
3.1.2 Olumsuz görüş içeren denetim raporu	22
3.1.3 Şartlı görüş içeren denetim raporu.....	23
3.1.4 Görüş bildirmekten kaçınılan denetim raporu	23
3.2 Bds 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi	23
3.2.1 Bağımsız denetim standardı 701'in amacı.....	24
3.2.2 Kilit denetim konularının belirlenmesi	25
3.2.3 Denetçi raporunda kilit denetim konularının açıklanması	26
3.2.4 Kilit denetim bulguları.....	26
3.2.5 Bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konularının açıklanmasının yararları.....	27
3.2.6 Belirlenen kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmemesi durumu	28
3.2.7 Bağımsız denetim raporunda açıklanan kilit konuların detaylandırılması	28
3.2.8 Kilit denetim konuları ile denetçi görüşü ve denetçi raporunun diğer unsurları arasındaki ilişki.....	28
3.2.9 Denetim kapsamında kilit denetim konularının tartışılması.....	29
3.2.10 Denetçinin en alt düzeyde dikkat etmesi gereken konular	29
3.2.11 Önemli olarak kabul edilen yanlışlık risklerinin belirlendiği alanlar	30
3.2.12 Finansal tablo dipnotlarına atıfta bulunulması.....	30
3.2.13 Denetim raporu için önemli olan konular	30

3.2.14 Kilit denetim konularının bildirilmesi	31
3.2.15 Seçilen kilit denetim konusunun önemli sayılmasının gerekçesi	32
3.2.16 İşletme yönetimi ile kurulacak bağlantı	32
3.2.17 Belgelendirme	33
4. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN BAĞIMSIZ DENETÇİLERİ ETKİLEMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	34
4.1 Veri Ve Bilgi Toplama Yöntemi	34
4.2 Denetim Firmaları Ve Denetçilerden Elde Edilen Bulguların Değerlendirilmesi Ve Yorumlanması.....	34
4.2.1 Doğru bilgi aktarımı yollarının yorumlanması	35
4.2.2 İş yapış şekline verilen önem	38
4.2.3 Denetime verilen özen ve önem.....	40
4.2.4 Tabloların güvenilirliği	44
4.2.5 Güvenilirliğe verilen önem	46
4.2.6 Denetçiler açısından değerlendirme.....	49
5. SONUÇ.....	53
KAYNAKLAR	55
ÖZGEÇMİŞ.....	59

KISALTMALAR

SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Standartları Kurumu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
BOBİFRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
UDS	: Uluslararası Denetim Standardı
IAASB	: Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

ÇİZELGE LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Çizelge 4.1 : Doğru Bilgi Aktarımı.....	37
Çizelge 4.2 : İş Yapış Şekline Verilen Önem.....	39
Çizelge 4.3 : Denetim Verilen Özen ve Önem.....	42
Çizelge 4.4 : Tabloların Güvenilirliği.....	45
Çizelge 4.5 : Güvenilirliğe Verilen Önem.....	48
Çizelge 4.6 : Denetçiler Açısından Değerlendirme.....	51



**BDS 701 İLE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN
BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: TÜRKİYE
UYGULAMASINDA POTANSİYEL ETKİSİ ÜZERİNE KALİTATİF
ÇALIŞMA**

ÖZET

Denetçi raporu denetim sürecinin sonuçlarının direkt sunulduğu en bağımsız mecradır. Tarafsız, şeffaf ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın giderek artması, denetim standartlarının gerek denetçinin sorumlulukları gerekse görüş oluşturulması yönünde yenilenmesini gerektirmiştir. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)'nin 2006 yılında ajandasına alarak başlattığı çalışmalar sonuçlanmış ve 15.12.2016 itibariyle yeni ve gözden geçirilmiş raporlama standartlarının yürürlüğe konulması yönünde karar alınmıştır. IAASB'nin bu süreçte yaptığı araştırmalar kullanıcıların denetçi raporunun sadece finansal tabloların ilgili standartlara olan uyum derecesini ifade eden görüş paragrafını okuduklarını ortaya koymuştur. Paydaşlar, IAASB'nin denetçi raporunun yeniden ele alınması kapsamındaki çalışmalarında, kendileri için daha kullanılabilir bilgi içeren ve daha bilgilendirici denetçi raporlarına olan ihtiyacını özellikle dile getirmiştir. Yeni raporlama standartları denetçi raporunda yer verilen kilit denetim konuları bölümü ile denetçi raporunun okuyucularına işletme hakkında detaylı bilgiler vermekten ziyade gerçekleştirilen denetim süreci hakkında detaylı bilgi sunmayı amaçlamaktadır. Çalışmamızın amacı, BDS 701 çerçevesinde, yeni ve gözden geçirilmiş raporlama standartlarında yer alan kilit denetim konularının belirlenmesinden ve bu kapsamda açıklanacak uygun bilgilerin raporlanmasına kadar ki mesleki yargı sürecinin ortaya konulmasıdır. Bu standart şeffaflığı artırarak finansal tablo okuyucusunun finansal tabloları daha iyi anlamasına neden olacak olup, yatırımcıların yapacakları yatırımlar konusunda bir yol gösterici mahiyette olacağı düşünülmektedir. Uluslararası mecralarda yarışabilmek için bu standardın önemi büyüktür.

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

**THE EFFECT OF AMENDMENTS ACCORDING TO ISA 701 IN AUDIT
REPORTS ON AUDITORS: QUALITATIVE RESEARCH ON THE
POTENTIAL EFFECT IN TURKEY PRACTICE**

ABSTRACT

The Auditor's Report is the most independent channel in which the results of the audit process are presented directly. The revision of auditing standards has required both for the auditor's responsibilities and for building an opinion due to the increasing need for objective, transparent and reliable information. The works initiated by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) in 2006 was finalized and it was decided that new and audited reporting standards should be implemented as of 15.12.2016. The research conducted by the IAASB in this process has revealed that the auditor's report of the users only reads the paragraph of opinion expressing the degree of compliance of the financial statements with the relevant standards. Stakeholders have particularly expressed the need for more informative and informative auditor reports in their work within the context of the IAASB's review of the auditor's report. The new reporting standards are intended to provide detailed information about the audit process, which is part of the key audit issues section included in the auditor's report, and the fact that the readers of the auditor's report provide detailed information about the entity. The aim of our work is to establish a professional jurisdiction within the framework of ISA 701, from the identification of key audit issues in new and audited reporting standards to the reporting of appropriate information to be disclosed in this context. This standard will increase the transparency of the financial statement reader to better understand the financial statements and will be a guide for investors. The importance of this standard is great for competing in international environment.

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

1. GİRİŞ

Bağımsız denetçi raporunda ayrı bir paragraf altında yer verilecek olan kilit denetim konuları, denetçinin öncelikli olarak yatırım yapacak olan ve ilgili tüm finansal tablodan faydalanacak olan çıkar gruplarına, denetimin amacı konusunda veri akışı vermesinin yanında, denetimin başlangıçtan bitişine kadar nasıl olması gerektiği konusunda bilgi sağlayan iletişim yolu olacaktır.

Türkiye şartlarında denetçi görüşünün yer aldığı açıklama paragrafı altında her ne kadar kilit denetim konularına yer verilmese de, yatırım yapacak olan çıkar gruplarına, alacakları kararlarda denetçi raporunda yer verilen kilit denetim konularının var olması yol gösterici olacaktır. Böylelikle her sektörün kendine has kilit konuları ortaya konularak tekdüzelikten sıyrılmış bir denetim raporunun ortaya çıkması kaçınılmazdır.

Tezimiz üç bölümden oluşmaktadır. Tezin birinci bölümünde, denetime yer verilmiş olup, amaçlarına ve niteliklerine göre denetim türleri ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Müşteri seçiminden, değerlendirme ve raporlamaya kadar denetim sürecinin nasıl olması gerektiğinden bahsedilmiştir. Finansal tablo kavramına giriş yapıp mali tablolar ile ara dönem finansal tablolar açıklanmıştır.

Tezin ikinci bölümünde, denetim raporu ve denetim raporu türleri incelemeye alınmıştır. Bağımsız Denetim Standardı 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardı konusunda giriş yapılmıştır. BDS 701' in amacı ve kilit denetim konularının neler olduğu, ilgili konuların şirket yetkili veya yöneticilerine bildirilmesi, bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının açıklanmasının faydalarına yer verilmiştir.

Tezimizin üçüncü bölümünde, alanında uzman denetçilerle derinlemesine mülakat yöntemi kullanılarak, kendilerine çeşitli sorular yöneltilmiş olup, çalışmamız içerisinde önemli olarak görülmüş olan kilit kelimeler ile katılımcılarımızın verdikleri cevaplar tablolastırılıp, temalar başlığı altında birleştirilmiştir.

2. DENETİM

Amacı, tarafsızca kanıt toplamak ve toplanan bu kanıtları değerlemek olan denetimin, mali konularda ve gerçekleşen olaylar ile ilgili ortaya atılan söylemlerin, önceden sınırları belirlenmiş ölçümlemelere uyumluluğunu belirlemek ve orta çıkan sonucu ilgili şahıs, kurum veya tüzel kişilere sunmak amacı olan sistematik bir süreçtir denilebilir (Kaval, 2005:3).

2.1 Denetim Türleri

İşletme ilgililerinin ilgi alanlarına göre üç farklı şekilde yapılan denetim çalışması, mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde adlandırılır. Muhasebe denetimini tanımlarken bilindiği üzere asıl amaç, işletme ilgililerine sunulan bilgilerin güvenilirliği konusunda görüş bildirmektir (Bozkurt, 1999:27).

2.1.1 Amaçlarına göre denetim türleri

Gerçek amacı, finansal tabloların güvenilir ve dürüstlüğü olan bağımsız denetimin, amaçlarına ulaşmak için kullanmış olduğu çeşitli denetim türleri; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimidir (İSMMMO, 2017:9).

2.1.1.1 Faaliyet denetimi

İşletmenin, belirlemiş olduğu hedeflere doğru ilerlerken, karşısına çıkan engel ve olumsuzlukları ortaya çıkarmaya ve yönetimi desteklemeye, işletmenin büyümek ile ilgili potansiyeli, kar oranını artırma çabaları veya bu amaçlarla işletme ulaşmak istediği yere giderken başarısını değerlendirdiği sistematik incelemelere verilen addır (Kaval, 2005:9).

Faaliyet denetiminde işletmenin faaliyetleri objektif değerlerle ölçülmeye çalışılıp, işletmenin faaliyet sonuçlarının yeterli konusu ve daha iyi sonuçlar alınabilme imkânları araştırılır ve bu sebeple öneriler sunulur (Kaval, 2005:9).

Yönetimsel konuda yapılan değişiklikler ile iç denetim sistemlerinin geliştirilerek mesleğin ilerletilmesi faaliyet denetimi türünün geliştirilmesine sebep olmuştur.

İşletmelerde asıl amaç üretimin sorunsuz bir şekilde gerçekleşmesi ve minimum maliyetle ilerlemesi gerçek bir etkinlik olarak değerlendirilir (Selimoğlu ve diğerleri, 2009:9).

Faaliyet denetimi sadece muhasebe işlemleri ile kısıtlı olmamakla birlikte, işletmenin diğer fonksiyonlarını da barındırdığından, uygulama alanı geniş bir denetimdir. Denetimin genel belli başlı konuları; şirketin genel yapıları, üretimi gerçekleştirmek için kullanılan yöntemler, bilgi işlem faaliyeti ve pazarlama politikaları oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu denetim türü diğer denetim türleri ile kıyasla biraz daha soyut ve karmaşıklık mevcuttur (Elitaş, 2011:33).

2.1.1.2 Finansal tablolar denetimi

Finansal tablolar denetimi, işletmenin finansal tablolarının ve bu tabloları oluştururken ele geçen belgelerin kayda alınması ve çeşitli çalışmalara dayalı, ipuçları üzerinden bağımsız denetçi raporunun bir özeti olan sistemli incelemenin adıdır. Muhasebede kabul edilen çeşitli ilkeler ışığında, işletmenin hukuk açısından bulunduğu statü gereği, uygulanacak olan bir başka muhasebe sistemine uygunluğunu ortaya koymaya yöneliktir (Kaval, 2005:10).

Finansal tabloların denetiminin amacı, ilişkili gruplara sunulan içeriği zengin bilgilerin, bu tabloların düzenlenme ilkelerine ve amacına uygun olarak konulmuş olan ölçütlerle uyumluluğunun tespitini sağlamaktır. Bu noktada bahsedilen ölçütlerin temeli, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir (Erdoğan, 2005:4).

Finansal tablo denetiminde, finansal tabloların denetimleri her zaman iki farklı açıdan yapılmaktadır;

- Doğruluk açısından ve
- Dürüstlük açısından

Doğruluk açısından, finansal tabloların taşınması gereken unsurları içerisinde barındırıp barındırmadığı, dürüstlük açısından ise; finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu incelemeye alınmaktadır (Elitaş, 2011:31).

2.1.1.3 Uygunluk denetimi

Bir otoritenin belirlemiş olduğu kurallara uyulup uyulmadığı, işletmelerin sürdürmüş olduğu faaliyetlerinin ya da işlemlerinin mevzuat, yöntem ve kurallara uygunluğunu denetlemek için yapılan denetime uygun denetimi denilir. Bahsedilen otorite kamu

kurum veya kuruluşları olabileceği gibi, işletme üst yönetimi de olabilir (Selimoğlu ve diğerleri, 2009:8).

Uygunluk denetimi ile finansal tablolar denetimi arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Çünkü finansal tablolar denetiminde, uygunluk denetiminden sağlanan bilgilerden faydalanılmaktadır. Uygunluk denetiminin en önemli faydalanıcısı işletme yönetimi olduğundan, işletme yönetimi dışında kalan diğer bilgi kullanıcılarının uygunluk denetiminden faydalanması oldukça kısıtlı durumdadır (Çelik, 2005:35)

Aralarındaki bağdan dolayı, uygunluk denetiminden elde edilmiş sonuçlar, finansal tabloların denetiminde de denetçi için ışık olacaktır. Denetçi, örgütlü kısımların kurallardan uzak kalmasının finansal tablolara problem olarak geri döneceğini ya da kurallara uygun davranılmasının, finansal tabloların doğruluğunu destekleyecek bir yansıma olacağını düşünerek denetimi planlayacaktır (Erdoğan, 2005:4).

Vergi daireleri bünyesinde çalışan yetkililerin yapmış oldukları kamu denetimi, işletme dışı denetime en güzel örneklerdir. Yetkililerin incelemiş oldukları esas konu vergileri ortaya çıkaran matrah unsurlarıdır. Uygunluk denetimi işletme personeli tarafından da gerçekleştirilir (Kaval, 2005:11).

Uygunluk denetimlerine örnek olarak şunlar verilebilir (Bozkurt, 1999:29):

- Bankalara verilmiş olan kredi limitlerinin geçilmesi, banka müfettişleri tarafından yapılan bir incelemedir,
- Şirket iç işleyişlerinde kayıt altına alınan fişlerin yetkili kişilerce imzalanmadığının tespiti iç denetçiler tarafından yapılan bir incelemedir,
- Vergi kanunlarında öngörülen tahsilat sürelerine uyulmaması, vergi inceleme görevi verilmiş kişiler tarafından yapılan bir incelemedir,
- Vergi levhası bulundurmeyen işletme sahiplerinin, vergi inceleme görevi verilmiş kişiler tarafından ortaya çıkarılması.

2.1.2 Denetçinin niteliğine göre denetim türleri

Denetçilere taşıdıkları unvanlara göre denetçi türleri üçe ayrılır. Birincisi, işletmelerle herhangi bir bağlantısı olmayan denetim işini meslek olarak edinmiş uzman kişilerin yapmış oldukları denetim, bağımsız denetim olarak adlandırılır. İşletmelerin kendi personelleri olan ve işletme adına yetkilendirilmiş kişilerce

yapılan denetim, iç denetim olarak adlandırılır. Devlet tarafından yetki verilmiş kişiler tarafından, devlet namına yapmış oldukları denetim, kamu denetimi olarak adlandırılır (İSMMMO, 2017:35-36).

2.1.2.1 İç denetim

İşletmelerin stok hareketleri ve nakit akışları ile ilgili hareketleri denetleyen, işletmeye ait denetim bölümü veya denetimle görevlendirilmiş kişiler tarafından yaptırılan denetimdir. Amacı, işletmedeki iç kontrolün etkinliğinin artırılması ve bu sistemi test etmek olan iç denetim, işletme içinde görevli olan kimselerin sergiledikleri hareketler ve olaylar karşısındaki tepkilerini denetleyip ve iç denetim faaliyetlerinin etkinlik ile verimliliğini esas alır (Güçlü, 2011:5-6).

Denetlenecek olan alanları geniş olsa da iç denetimin, denetçiler şirket yönetimine tabi oldukları için, özü itibariyle denetlenecek alanların çıkacak olan sonucu işletme yöneticileri veya sahiplerinin görüşleri ile sınırlıdır. Bu sebeplerle şirket iç denetimi, yöneticilerin belirlemiş oldukları hedefler, çizilen stratejiler, belirli mevzuatlara uygunluk dışında herhangi bir denetim fonksiyonunu üstlenme durumu olamaz (Çalgan ve diğerleri, 2008:37-38).

2.1.2.2 Kamu denetimi

Ekonomi ve sosyal alanlarda teftiş yetkisi olan, devlet adına hareket eden birimlerin, devlet kuruluşlarında ve özel sektörde yaptığı denetimler kamu denetimi olarak adlandırılır (Güçlü, 2011:6).

Bağımsız dış denetimden farklı olarak kamu denetiminin amacı; .Örneğin, ilgili kuruluşların vergi ziyana neden olup olmadıklarını veya tabi oldukları mevzuata aykırı uygulamalarının ve suiistimallerinin olup olmadığının araştırılması ve bunlara karşı işlem yapılmasıdır (Çalgan ve diğerleri, 2008:37-38).

2.1.2.3 Bağımsız denetim (dış denetim)

Uluslararası ticaretin ve küreselleşmenin getirdiği gelişmeler ile birlikte Türkiye’de Ticaret Kanunu, muhasebe ve denetim konularında ülkeler arasında oluşan farklılıkların giderilmesine yönelik bazı yenileme çalışmalarına başlanmıştır. Şirketler hukukuna yönelik olarak yenilikler ile gelen 6102 sayılı TTK, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkeleri ışığında 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe

girmiştir. Yürürlüğe giren TTK ile birlikte yeni dönemde ticari işlemler ile muhasebe kayıt usul ve esaslarında köklü değişiklikler gerçekleşecek gibidir (Keleş, 2013:27)

Özel kişi veya kurumların talepleri doğrultusunda, 3568 sayılı kanuna göre yetki almış, denetçiliği meslek edinen, kamu adına hareket eden fakat kamudan maaş veya ücret almayan kişi ya da kurumların yapmış olduğu denetime bağımsız denetim denir (Güçlü, 2011:7).

Asıl amacı finansal denetim olan bağımsız denetimde, uygunluk ve faaliyet denetimi bir zorunluluk olmayıp, işletmelerden gelen talep doğrultusunda yapılmaktadır. Bağımsız denetçiler; Finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yapabilirler (Çalgan ve diğerleri, 2008:37).

2.1.3 Bağımsız denetim süreci

Denetim, birbirini takip eden türlü aşamalardan oluşur. Bu aşamada, denetimi genel olarak planlama aşamasından denetim raporunda oluşacak bağımsız denetim görüşünün belirlenmesine kadar olan tüm denetim faaliyetlerini içerisine alır. İlk kez denetim yapılan bir işletmede yürütülen çalışmalar daha zor ve yoğunken, tekrardan denetim geçiren işletmelerde iş yoğunluğu ve zorluk derecesi daha düşük olabilmektedir (Dönmez, 2008:24).

İlk defa denetlenecek olan müşteri işletmenin, tekrar eden denetimlere kıyasla bir kısım ek çalışmaların yapılmasına gerek duyulmaktadır. Dönem başında gelen hesap bakiyelerinin doğru olup olmadığının araştırılması ek çalışmaların başında gelir, şayet dönem başı bakiyelerin doğruluğunda problem olduğu düşünülürse, bu bakiyelerin doğrulanması için önceki dönemlere doğru gidilerek araştırma yapılmalıdır. Standart bir denetim sürecini aşamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Dönmez, 2008:25):

- Müşteri seçimi ve denetim sözleşmesinin yapılması
- İşin kabulü
- Denetimin planlanması
- Test etme
- Kanıt toplama
- Değerleme ve raporlama.

2.1.3.1 Müşteri seçimi ve denetim sözleşmesinin yapılması

Nitelikli personelleri bünyesinde bulunduran ve işini titizlikle yaparak iyi bir imaj bırakan denetim şirketleri her zaman için tercih edilen işletmelerdir. Denetim firması görüşme gerçekleştirdiği müşteri ile ilgili önceden topladığı bilgilerle, müşteri ile çalışma konusunda kararını verebilir (Güredin, 2007:178).

Denetim şirketleri yeni bir müşteri kabul etmeden önce, denetim standartlarında belirlenen araştırmaları yapmak zorundadır. Eğer denetim şirketinin üstleneceği risk tahmin edilenden daha fazla ise kabul etmeyebilir. Çünkü denetim şirketi müşteri kabulünden önce denetimin getireceği riskleri dikkate almaktadır (Berçin, 2011:30-31).

Müşteri kabulü sırasında denetçinin araştırma yapması gereken belli başlı işler şunlardır (Kara, 2016:13):

- Bir önceki denetim raporundaki işletme açısından görüşün ne olduğu,
- Önceki denetçi ile bağlarının neden koptuğu,
- Kabul edilen denetim işi sonucunda yeteri kadar kendi denetim kadrosunun olup olmadığı,
- İşletmenin kendi bünyesinde yeterli iç denetiminin olup olmadığı ve muhasebe uygulamalarının ne durumda olduğu.

2.1.3.2 Denetimin planlanması

Denetçinin, denetim faaliyetleri sonucu ulaşacağı görüş için izleyeceği metotların yer aldığı bölümdür. Denetim alanını bölümlere ayırmak ve her bir bölüme denetimle yetkilendirilmiş kişileri görevlendirerek, her bölüm için en uygun zamanlama, denetim metot ve yöntemlerini belirlemektir denetim planlamasının asıl amacı. Denetçi planlama aşamasında iken önemli olarak kabul edilen hataları belirler ve denetimin olması gereken nitelikleri ortaya çıkar (İclal, 2015:18).

Denetlenecek işletme ile önceden görüşen denetim şirketi müşteriyi kabul etmeden önce denetlenecek olan bölümleri, zamanı, işletme yönetici ve sahiplerinin denetim firmasına herhangi bir engel getirip getirmeyeceği ve denetim raporunun ne zaman sunulması gerektiği konularında bir ön görüşme yapmaları gerekir. Son olarakta ücret ve ödeme koşulları konuşulmalıdır (Senal, 2011:74).

Planlama, denetçinin görüş oluşturmaları için yeterli sayı ve nitelikte kanıt toplamasına, denetimi uygun bir maliyetle gerçekleştirmesine ve işletme ile ilgili yanlış anlamalardan kaçınmasına yardımcı olacaktır. Denetim planlaması önceden yapılmış olan bağımsız denetimden sonra başlayarak, üzerinde çalışılan yıl bağımsız denetim raporlaması tamamlanana kadar süregelen bir planlamadır (SPK X, m.4).

Denetimin planlanması için önemli olan iki kavramı tanımakta yarar bulunmaktadır. Bunlar (Selimoğlu ve diğerleri, 2009:75);

- Kabul Edilebilir Denetim Riski: Denetçi tarafından bağımsız denetimin tamamlanıp olumlu görüş açıkladıktan sonra, finansal tabloların önemli ölçüde yanlış olma olasılığıdır. Bağımsız denetçi kabul edilebilir denetim riskini oldukça düşük bir düzeyde tutmak ister.
- Denetçinin iç kontrolün etkinliğini dikkate almadan önce bir hesap kaleminde önemli bir yanlışlık olma olasılığını değerlemesidir.

Çeşitli taraflardan katkıları bulunan doğru bir planlamanın finansal tablolara aşağıda yer alan maddelerde dâhil olmak üzere faydaları yer almaktadır (Kömür, 2015:40):

- Denetçiye, denetim de önemli olarak kabul edilecek alanlarda dikkatli olması konusunda yol göstermek,
- Denetçiye, tespit edilen problemlerin zamanlaması ve çözüme ulaştırılması konusunda yol göstermek,
- Etkin ve verimli bir denetim için, doğru ve idareli bir denetim için denetçiye yol göstermek,
- Bağımsız denetimi gerçekleştirecek kişilerin alanında deneyimli olması gerekir ve bölümlendirilen denetim alanlarına en uygun kişilerin yerleştirilmesi konusunda denetçiye yol göstermek,
- Yaptıkları çalışmaların kontrolünü sağlamak ve yeterli yönlendirmeleri yaparak denetçilerin işlerini kolaylaştırmak,
- Uzmanlar ile belli gruplara bağlı denetçilerin arasında bağlantı kurmak.

2.1.3.3 Denetim programının yürütülmesi

Denetim programının yürütülmesi aşaması, işletmelerin iç kontrollerinin nasıl olduğu konusunda değerlendirilmelerin yapıldığı, denetim raporu için toplanan kanıtların

değerlendirildiği bir nevi denetim çalışmalarının yapıldığı safhadır (Güredin, 2007:197).

Programın yürütülmesini iki aşama şeklinde görmek olanaklıdır. Bunlar (Kaval, 2008:68);

- İşlem testi diye de adlandırılan bulunulan yıldaki sistem ve fonksiyon testleridir
- Yılsonuna doğru başlayan ve mali yıl sona erdikten sonra da devam eden maddi doğrulama testleridir.

Denetim raporuna dayanak teşkil edecek yeterli seviyedeki ve makul bir zamanda yapılması gereken denetim kanıtlarının, uluslararası denetim standartlarına uyumlu olarak yapılması gerekir. (Kuşçu, 2016:59)

Müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin tanımak ve denetim çalışmalarında ilgili sistemlerin kullanılıp kullanılmayacağını araştırmak için denetçi not alma, akış şemaları ve anket formu yöntemleri kullanmaktadır. İşletme çalışanları ve yöneticileri ile görüşme sağlayarak not alma yöntemini kullanan denetçi, not alırken de işletmenin var olan üretim, kapasite, satış ve tedarik etme gibi fonksiyonel akış şemalarını da detaylandırarak işletmenin zayıf ve güçlü yönlerini ortaya çıkarmaya çalışır (Şahmaroğlu, 2016:64).

Denetçinin sektöre ve işletmenin hukuki durumuna uygun sorularla olması gereken ile hali hazırdaki durum arasındaki farkları belirlemeye çalışmak da not alma yönteminin gelişmiş şekli olan anket yöntemidir. Denetimi yürütülmesindeki diğer bir önemli aşama hesap kalanlarının doğruluğunu araştırmadır. Hesap kalemlerini tek tek incelenmesi yerine günümüzde birbiri ile ilişkili hesapların bir araya getirilerek incelendiği döngü yaklaşımı benimsenmiştir. Bu yaklaşıma göre hesap döngüleri farklı kişilerce analiz edilerek hem maliyetler düşürülmekte hem de zaman tasarrufu sağlanmaktadır (Şahmaroğlu, 2016:64).

Denetçi, işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibi olduktan sonra, finansal tablolarda yapılacak her türlü bilgi mahiyetindeki açıklamaların doğruluğunu kanıtlamak ve görüşünün doğruluğu konusunda yeterli ve güvenilir kanıt elde etmesi gerekir. Elde edilecek kanıtları da çeşitli denetim teknikleriyle elde eder ve yapılacak açıklamaları test eder. (Akbiyık, 2005:70).

Denetim kanıtlarının kalitesini etkileyen bazı unsurların göz önünde bulundurulması gerekir (Çömlekçi, 2004:6);

- Kanıtın zamanlılığı,
- Kanıtın sürekliliği,
- Kanıtın geçerliliği,
- Kanıtın objektifliği.

Denetim Kanıtının türleri;

- Doğrulama kanıtları,
- Çeşitli belgeler vasıtasıyla elde edilen kanıtlar,
- Sözlü kanıtlar,
- Analitik kanıtlar ve
- Gözlem sonucu elde edilen kanıtlar olarak altıya ayrılır.

Fiziki kanıtlar

İşletmenin yaptığı faaliyetlerin gözlemlenmesi ve sahip olduğu maddi kıymetlerin incelenmesi, fiziki kanıt olarak adlandırılır. Ulaşılmak istenen kanıt, işletme yöneticileri ve çalışanları ile yapılan sözlü görüşmeler, işletme dışından üçüncü kişilerle yapılan yazışmalar ve denetçi tarafından yapılan gözlemler gibi çeşitli yollarla ulaşılabilir. Fiziksel kanıtlar nakit para, stoklardaki mallar ve işletme demirbaşları gibi maddi kıymetlerin varlığını ispatlamak için kullanılır (Kardeş, 1996:84).

Doğrulama kanıtları

Doğrulama kanıtları, işletme dışından üçüncü kişilerden yazılı olarak bilgi alma işlemi olduğundan elde edilen kanıtların güvenilirliği yüksektir. Bu kanıtlar alacak hesapları, alacak senetleri ve cari hesaplarda kullanılır. İşletmenin hazırlamış olduğu ve imzalanıp üçüncü kişilere gönderilen doğrulama mektubunun cevaplanıp tekrardan denetçiye gönderilmesi istenir. Yazılı olarak yapılan doğrulama işlemi güvenilirliği yüksek olan denetim kanıtıdır (Bozkurt, 2006:60).

Belgelerden elde edilen kanıtlar

İşletmenin, faaliyetleri sonucu muhasebe kayıtlarına almış olduğu işlemler ile faaliyetler sonucu, oluşup yayınlamış olan finansal tablolarında yer alan verilerden

elde edilen kanıtlardır. Belgeler vasıtası ile elde edilen kanıtlar, işletme içerisinde elde edilmiş olduğundan üçüncü kişilerden temin edilen kanıtlara oranla güvenilirlik seviyesi düşük olan kanıt türlerindendir (Kepekçi, 2004:88).

Analitik kanıtlar

İstatistiki analiz yöntemleri, finansal oranlar ve usallık testleri ile elde edilen kanıtlardır analitik kanıtlar. (Kardeş, 1996:85).

Hesap kalanlarının doğruluğu hakkında fikir veren analitik kanıtlar, denetlenen işletmenin tüm verileri dikkate alınarak, geçmiş dönem veya sektörel bazlı veriler ile kıyaslanmasını kapsamaktadır (Akbıyık, 2005:71).

Sözlü kanıtlar

Denetlenen işletme dışındaki üçüncü kişilerden alınan sözlü bilgilerdir. Müşteri işletme hakkında hukuki konularda denetçinin, işletme avukatından aldığı sözlü bilgiler, işletme iç kontrol sistemi hakkında alınan bilgiler sözlü kanıt türlerindendir (Çaldağ, 2007:62).

Gözlem sonucu elde edilen kanıtlar

İşletme üzerinde inceleme ve araştırmalara girişen denetçinin ulaşmış olduğu ve denetçi tarafından ulaşılmış bir bilgi olması dolayısıyla güvenilirliği yüksek bir kanıt türüdür (Çaldağ, 2007:62).

Çalışma kâğıtlarının düzenlenmesi

Bağımsız denetim süresince denetçi bir takım kanıtlara ihtiyaç duyar ve denetim raporunu oluşturduğu sırada elde etmiş olduğu kanıtları tetkik etmesi gerekmektedir. Denetçinin hazırladığı kanıtları ve denetim çalışmalarını kaydettiği bu kâğıtlara çalışma kâğıdı adı verilir (Çapal,2017:64).

Denetim çalışmasının amaçlarına ve koşullarına göre kullanılan çeşitli çalışma kâğıtları; denetim çalışmasının yönetilmesi ve kontrolünü sağlama ve denetçi raporunu destekleme işlevlerini yerine getirir. Denetçinin kullanacağı çalışma kâğıtlarını belirlemesi, bir anlamda denetimin yönünü ve yolunu da çizmesi demektir (Erdoğan, 2005:69).

Tam ve yeterli sayıda çalışma kâğıdına sahip olan denetçi, denetim raporunu hazırlayabildiğini, denetimin kapsamını belgelendirdiğini ve gerekli olan mesleki

özen ve dikkat standardına uygun hareket ettiğini göstermektedir. Çalışma kâğıtları, denetlenen işletmenin kayıtları ile denetim raporu arasındaki bağı sağlayan önemli bir araçtır (Çapal,2017:64).

2.1.3.4 Denetimin tamamlanması ve bulguların raporlanması

Denetçi, yaptığı denetim işlemlerini bitirince raporu hazırlamadan önce bazı incelemeler yapmak, yaptığı denetim işlemlerinin ne derece yeterli olduğunu gözden geçirmek ve ayrıca gerek denetim dönemi içinde gerekse bilanço tarihinden sonra bazı işlemleri izlemek zorundadır, bir anlamda kalite çalışması olarak nitelenebilir. Özellikle şartlı, görüş bildirmeden kaçınma ve olumsuz görüş verme durumlarında önem kazanacaktır (Kaval, 2008:159).

Denetçinin, denetimi tamamlayıcı nitelikteki çalışmaları şunlardır (Kömür, 2015:41);

- Yapılan denetim programının yeniden gözden geçirilmesi,
- İleride olması muhtemel olarak ortaya çıkacak belirsizlikler,
- Finansal durum tablosundan itibaren işletme için önemli sayılabilecek işlemlerin ele alınması,
- Denetlenen işletme ile bir yakınlığı olan kişi veya tüzel kişilerle yapılacak işlemlerin belirlenmesi,
- Denetlenecek işletmeden teyit mektubu alınması,
- Analitik testler yapılması.

Denetçinin yazacağı denetim raporu sonucu, tablodan yararlanarak alacağı kararları etkileyecek olan finansal tablo kullanıcılarının, denetçi tarafından yapılacak çalışmanın sonucunun değerlendirilmesi sırasında, elde edilen kanıtın yetersizliği veya belirlenen hatalardan dolayı işletmeden düzeltmeleri yapmalarının isteyebilirler veya daha fazla denetim kanıtı elde edebilirler. Denetçinin bu aşamada şu çalışmaları gerçekleştirir (Selimoğlu ve diğerleri, 2009:159-160).

Yeterli kanıt olup olmadığının değerlendirilmesi,

- Riskli alanları ve önemli olarak kabul edilecek işlemlerin yapılması,
- İşletme yönetiminden tespit edilen hataların düzeltilmesinin istenmesi,
- Denetim kanıtlarından olan çalışma kâğıtlarının tekrardan kontrol edilmesi

2.2 Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

Türk Ticaret Kanunu'nda bahsedildiği üzere, bağımsız denetime tabi olan kuruluşlar veya bağımsız denetime yeni geçen işletmeler, IAASB tarafından düzenlenen, IFAC tarafından yayınlanan ve Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurulunun UFRS' den alarak Türkiye'ye uyarlamış oldukları, bağımsız denetim standartlarına uygun hareket etmek zorundadır (Yolcu, 2017:1).

2.2.1 Finansal tablo kavramı

İşletmeler, finansal durumlarındaki değişimleri ve mali performanslarını göstermek sebebiyle, yapmış oldukları işlemleri belirli gruplara ayırarak eşit önemlere sahip finansal tablo düzenlerler. Çünkü işletmelerin mali durumları, performansları ve mali sonuçları olan tüm işlemleri oluşturarak, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlar almasına yardımcı olabilecek bir tek finansal tablo düzenlenmesi mümkün değildir (Akgüç, 2013:1).

Tek kişi işletmelerden, sermaye şirketlerine yönelik dönüşümler ve bu dönüşümler neticesinde işletme ile işletme sahipliğinin ayrılması, yönetici grubunun ortaya çıkışı, sermayenin ağırlıklı olarak ortak tarafından finanse edilmesi, finansal tablo kavramının gelişmesine ve öneminin artmasına sebep olmuştur. Ayrıca, teknolojik gelişmeler ile büyük çaplarda yapılan üretim ve bununla beraber gelişen istihdam, işletmeleri topluma karşı sorumlu hale getirmiştir (Tenker ve Akdoğan, 1997:2)

2.2.2 Finansal tablolar

İşletmelerin ihtiyaçlarını karşılamak için oluşturulan tablolara finansal tablolar adı verilir (TMS 1, md 7).

Finansal tabloların amacı, işletmelerin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışı hakkında finansal tablodan faydalanacak olan çıkar gruplarının verecekleri kararlarda yol gösterici olması bakımından ortaya çıkarılan finansal bilgi akışıdır. Ayrıca finansal tablolar şirket yetkililerinin, işletmenin kaynaklarını nerede ve ne kadar etkin kullandığını gösteren bilgi akışı sağlar (BOBİFRS, md. 1-2).

Finansal tabloların set halinde olması gereken tabloları ve bilgileri aşağıdaki gibidir (Gökçen ve diğerleri, 2011:104):

- Dönemsel Finansal durum tablosu,

- Dönemsel kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- Dönemsel öz kaynak değişim tablosu,
- Dönemsel nakit akış tablosu,
- Dönemsel muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar

2.2.2.1 Finansal durum tablosu

Ülkemizde ve dünya üzerinde, muhasebe faaliyetlerini yürüten uzman kişiler ve muhasebe bilgi sistemi kullanıcıları tarafından “Bilanço” olarak ifade edilen finansal tablo, muhasebe ve denetim standartlarında “Finansal Durum Tablosu” olarak isimlendirilmektedir. Belirli bir tarihte işletme ya da işletme topluluğunun finansal durumunun sunulduğu tablolara “Finansal Durum Tablosu” denilmesi daha doğru olacaktır (Teraman, 2015:80).

Finansal durum tablosu, işletmelerin belirli bir tarihte elde etmiş olduğu varlıklarla, bu varlıkların sağlandığı kaynakları belli bir sıra içerisinde gösteren mali tablodur. Ayrıca finansal durum tablosu, işletmenin varlık ve kaynak yapısı ile likidite durumunun analiz edilmesine veri sağlamaktadır (Lazol, 2005:1).

Finansal durum tablosu, aktif ve pasif adlı iki taraflı kefedir. Aktif tarafındaki hesaplara varlık hesapları, pasif tarafındaki hesaplara kaynak hesapları adı verilir. Aktifte yer alan varlıkların sağlandığı kaynaklar ise pasifte yer alır. Finansal durum tablosunda varlık hesapları; nakit değeri en yüksek olandan en düşük olana doğru sıralanır. Kaynak hesaplarında ise vadesi en yakın olandan başlayarak sıralama yapılır. Ülkemizde bu sıralama biçimi tercih edilmektedir (Arat,2005:16)

TTK’ na göre finansal durum tablosu: “ Türkiye Muhasebe Standartlarında tersi bir durum ortaya atılmamışsa, finansal durum tablosunda yer alan duran ve dönen varlıklar, öz kaynaklar, borçlar, dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilerek ayrıntılı olarak tablolaştırılır ” (TTK, m.73).

Finansal durum tablosuna göre olması gereken esas denklem:

“ Varlıklar = Yabancı Kaynak + Öz kaynak “ dır.

İşletmelerin belli bir tarihteki finansal durum tablosunda yer alan varlık toplamı yabancı kaynakla öz sermaye toplamına eşittir. Dönem içerisinde işletmelerin faaliyetlerinden dolayı finansal durum tablosunda yer alan kalemlerde sürekli

değişiklikler meydana gelir. Doğru bir şekilde kayıt altına alındığı sürece esas denklemin eşitliği bozulmamaktadır (Öztin, 2013:28).

2.2.2.2 Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu

Bağımsız Denetim Standartlarında adı kar veya zarar tablosu ve diğer kapsamlı gelir tablosu olarak geçen bu tablo, bir işletmenin belirli bir dönem içinde elde etmiş olduğu tüm hasılat ile hasılatın elde edilmesi için katlanılan tüm maliyet ve giderleri özetleyen mali bir tablodur. Tabloda, gelir ile ilgili tüm hesapları, satış indirimleri, satılan mallara ait maliyetleri ve faaliyet ile ilgili diğer giderlerin belirlediği dönemsel vergi ve yasal yükümlülükler görülerek işletme hakkında bilgi sahibi olunabilir (Uragun, 1993:304).

Kar veya zarar tablosunun şekli, her işletmede farklılık arz edebilmekte hatta işletme içerisinde önceden kararlaştırılmış amaçlara hizmet etmesi için hazırlanan tablolarda da değişiklik gösterebilmektedir. Ayrıntılı bir şekilde hazırlanan ve işletmelerin içinde bulunduğu durumu açıklayan, geleceği hakkında bilgi veren, yöneticilere, ortaklara, kamu ve diğer ilgili gruplara bilgi sağlamak amacıyla hazırlanan özet bir tablo olabilmektedir (Akgüç, 2013:276).

Kar veya zarar tablosunda ve diğer kapsamlı gelir tablosunda aşağıdaki bilgiler bulunur (Gökçen ve diğerleri, 2011:114-115):

- Finansal durum tablosu dışında bırakılan, itfa payı ile ölçülmüş diğer gelirler veya kayıtlar ile esas hasılatlar,
- Finansman kaynaklarına ait maliyetler,
- Öz kaynak yönetimi altında muhasebeleştirilen iştirakler,
- Kar payı alan ortaklara ait kar veya zararlar,
- Gerçek değeri üzerinden hesaplanan bir finansal varlığın öncesine ait defter değeri ile gereceğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklı elde edilen gelirler veya zararlar,
- Ödenen yasal yükümlülükler,
- Önüne geçilen faaliyetlerin sonucuna ait tek bir tutar.

Ayrıca kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosundaki bazı kalemlere ilişkin açıklamalar (Teraman, 2015:85):

Döneme ait karın veyahut zararının;

- Kontrol altına alınamayan payları ile
- Esas ortaklığa ait olan bölüm.

Önceki dönemlerde işletmelerin varlıklarını ve bu varlıkların sağlandığı kaynakların yapısını gösteren, likidite analizi sağlayan finansal durum tablosu önemli iken, bugün ise işletme faaliyetlerini kontrol altına almak ve kar zarar durumunu analiz ederek işletmelerin karlılığının oluşmasına ve dönemsel karların saptanması açısından duyulan gereksinimler sebebi ile şirket ortakları, yöneticiler ve diğer çıkar grupları açısından kar veya zarar tablosu daha önemli hale gelmiştir (Uragun, 1993:305).

2.2.2.3 Öz kaynak değişim tablosu

İşletmeye ait raporların hazırlandığı dönemlerde, işletmenin faaliyetleri sonucu sağladığı kar veya zararı, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve hataların düzeltilmesinin yansımalarını, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda muhasebede kayıt altına alınan gelir ve gider hesapları, dönem içinde öz kaynak yatırımcılarına dağıtılan kar payları ve diğer dağıtımların tutarlarını gösterir (Demir ve Bahadır, 2012:75).

İşletme ortak veya ortaklarının işletmeye ait varlıklar üzerindeki hâkimiyetini ifade eden öz kaynakların, işletme üzerinde iki temel fonksiyonu bulunmaktadır. Birincisi; işletmenin sürdürülebilirliğini artırarak kaynak girişi sağlamaktır, ikincisi; işletmenin borçlandığı kişiler ya da kuruluşlara güvence vermektir (Savcı, 2011:152).

İşletmeler, aşağıdaki bilgileri içerecek öz kaynak değişim tablosunu sunarlar (Gökçen ve diğerleri, 2011:118):

- Döneme ait karın veyahut zararın kontrol altına alınamayan payları ile esas ortaklığa ait bölüm,
- Öz kaynaklar için, Türkiye Muhasebe Standartları 8' e istinaden muhasebede kayıt altına alınan önceki dönemlere ait işlemler ve düzenlemeler,
- Öz kaynaklar için, aşağıda yer alan sebepler dolayısı ile döneme ait dönem başı ve sonundaki defter değerinin gerçekliği:
 - Elden edilen kar veya uğranılan zarar,
 - Henüz elde edilmeyen kar veya uğranılmamış zarara ait hesaplar,

- Ortakların işletmeye koydukları,
- Kar payı dağıtımları ve ortaklıkları bağlı ortaya çıkan işlemler,
- Elde olmayan sebeplerle sonuca ulaşılmayan bağlı ortaklıklardaki değişiklikler.

2.2.2.4 Nakit akış tablosu

İşletmelerin, yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin bilgi akışı sağlamak, finansal tablo bilgi kullanıcılarına işletmenin belirli bir dönemine ilişkin nakit giriş ve çıkışları hakkında bilgi sunmak, nakit akış tablolarının amaçları arasındadır. Ayrıca nakit akış tabloları, işletmeye yatırım yapan çıkar grupları ile kredi temin edenlerin, işletmenin gelecekteki pozitif nakit akışları oluşturma sorumluluğunu üstlenme ve kar payı ödeme gücünü ölçmede yol göstermektedir (Demir ve Bahadır, 2012:83).

Nakit akış tablosu, tahsilat ve ödeme ile ilgili tüm işlemleri kapsamaktadır. Bahsedilen işlemlerin gelir ya da gider ile arasında bağ bulunmaz. Bu sebeple nakit akış tablosunda yalnızca nakit girişi sağlayan hasılatlar ve bunun dışında nakit girişi sağlayan pek çok işlem ile yalnızca nakit çıkışı gerektiren giderler ve diğer nakit çıkışı gerektiren işlemler yer alır (Gücenme, 2005:247).

Dönemsel işlemler sonucu ortaya çıkan işletme nakit akışları şunlardır (Özerhan ve Yanık, 2012:68-69):

- Yapılan satışlardan ve yapılmış olan diğer satışlar sonucu elde edilen nakitler,
- Lisans ücreti,
- Maaş,
- Aracılık karları,
- Elde edilen diğer gelirler ile ilgili nakitler,
- İşletmeye alınan ticari mallar ile alınan hizmetlere karşılık ödenen nakitler,
- İşletme personellerine ve onlar için yapılan çeşitli ödemelere ait nakitler,
- Sigorta acente veya şirketlerine ödenen veya tahsil edilen nakitler,
- Tazmin edilen nakitler,
- Yıllık ödemeler,

- Çeşitli sebeplerden dolayı poliçelerden elden edilen nakitler veya ödenen nakitler,
- Yasal yükümlülükler dolayısı ile ödenen vergiler veya işletme faaliyetlerinden kaynaklı vergi iadesi ile ilgili nakit çıktı ve girdileri. Tek istisna finansman veya yatırım faaliyeti ile ilgili olmamasıdır,
- Ticari faaliyetler dolayısı ile yapılan sözleşmelerde yer alan tutarlar sonucu kazanılan veya kaybedilen nakit girdi ve çıktıları.

2.2.3 Ara dönem finansal tablolar

Set halinde ortaya çıkarılan finansal tablolar ile işletmelerin ara dönemlerine ait özet finansal tabloları içeren TMS 1 standardında da tanımlandığı gibi ifade edilen raporlardır (TMS 34, md. 4).

2.2.3.1 Ara dönem finansal tabloların içeriğine ilişkin esaslar

Ara dönemlere ait özet finansal tablolarının tamamını yayınlayan işletmelerin, TMS 1’ de yer alan finansal tablolar ile ilgili esaslarla mutabık kalma zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca yıllık olarak yayınlanan finansal tabloların dipnotlarında verilen bilgiler ışığında, özet finansal tabloların dipnotlarında verilen bilgilerin birbiri ile örtüşmesi gerekmektedir. (TMS 34, md. 9-10).

Bir işletmenin ara dönemlerine ait mali tabloları yerine set halinde yayınlanan tüm finansal tabloları yayınlamasına bir mani bulunmamaktadır ya da ara dönemlere ait finansal tablolardaki hesap kalemlerinin, set halinde yer alan finansal tablolardaki hesap kalemlerinden daha fazla bilgi içermesine herhangi bir mani teşkil etmemektedir (SPK XI, m.93).

İşletmenin özet tabloları aşağıdaki gibidir (SPK X, m.4):

- Finansal durum tablosu,
- Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu
- Öz sermaye değişim tablosu,
- Nakit akış tablosu,
- Belirlenmiş dipnotlar.

2.2.3.2 Ara dönem mali tabloların biçim ve içeriği

Ara dönemlere ait özet finansal tablolarının tamamını yayınlayan işletmelerin, TMS 1’ de yer alan finansal tablolar ile ilgili esaslarla mutabık kalma zorunluluğu bulunmaktadır (TMS 34, md.9).

Yıllık olarak yayınlanan finansal tabloların dipnotlarında verilen bilgiler ışığında, özet finansal tabloların dipnotlarında verilen bilgilerin birbiri ile örtüşmesi gerekmektedir. Birbiriyle örtüşmemesi durumunda özet finansal tabloların yanıltıcı olmasına neden olabilecek hesap kalemlerinin ortaya çıkmasına sebep olunabilir (TMS 34, md.10).

2.2.3.3 Ara dönem finansal tabloların kamuya bildirimi

Ara dönemlerine ait özet finansal tablolarını işletmeler,

- Konsolide olarak finansal tablo hazırlama yükümlülüğü olmayan durumlarda, belirli ara dönemin bitiminden itibaren üç hafta,
- Konsolide olarak finansal tablo hazırlama yükümlülüğü olduğu durumlarda, belirli ara dönemin bitiminden itibaren beş hafta, içinde kamuya bildirimde bulunur.

Bağımsız denetime tabi olunması durumunda özet mali tablolara, yukarıda bahsedilen sürelerle iki hafta daha eklenir (SPK XI, m.11).

2.2.3.4 Ara dönem finansal tabloların dipnotları

İşletmelerin özet finansal tablolarını içerdiği ara dönem mali tabloların aşağıda maddeler halinde verilen bilgilerden asgari olarak belirlenen kısımları içermesi zorunluluğu bulunur. İlgili dönemin başından ara dönemlere kadar geçen sürelerde gerçekleşen bilgileri içermesi gerekmekte olup, işletmelerin diğer dönemleri ile mutabık kalmaları esastır (SPK XI, m.96):

- Temel olarak belirlenen muhasebe politikaları ve değerlendirme ile hesaplama yöntemlerinin açıklanması. Dönem içerisinde bahsedilen politika ve işlemlerin değişmesi durumunda açıklama yapılması ve etkilerinin yazılması,
- Dönemsellik ilkesi gereği her dönemin farklı özellikleri ve etkileri olduğu varsayılarak bunların açıklanması,

- Varlıklar, yabancı kaynaklar, öz sermaye ve elde edilen net gelir veya işletmeye ait nakit akışlarının etkileri nedenleri ile olağandışı hesap kalemlerinin tutarları,
- Önceki yılların ara dönemlerine ait mali tablolar ile yine önceki yıllara ait mali tablolarda yapılan herhangi bir değişikliğin, cari dönemin ara mali tabloları üzerindeki etkilerine dair açıklamalar,
- İşletmenin borçlanmasından kaynaklı ihraçları ile hisse senetlerinin tekrardan satın alınması ve yapılmış olan ödemelere ilişkin açıklamalar,
- Dağıtılan kar paylarından kaynaklı adi hisse senetleri ile diğer hisse senetleri,
- Düzenlenecek olan raporun alınması gereken kısımları belirli ilkeler çerçevesinde, işletmenin ara dönemlerine coğrafi konum ve endüstri dikkate alınarak elde edilen gelir ve faaliyet verileri,
- finansal durum tablosundan sonraki dönemlerde ortaya çıkan ve tablolara aktarılmayan önemli işlemler,
- İşletme devirlerinde, tasfiyelerinde, bölünme veya birleşmelerinden kaynaklı değişimler, kısa vadeli olmayan yatırımların elde edilmesi veya çıkarılması gibi işletme yapısında meydana gelen çeşitli değişikliklerin ara dönem içerisinde oluşturduğu etkiler,
- Finansal durum tablosundan sonraki dönemlerde ortaya çıkan şartlı borçlanmalar veya şartlı varlıklar,

İşletmenin ara dönemlerine ait tabloların dipnotlarında yer verilen açıklamalar ile ilgili örnekler şunlardır (TMS 34, md. 15B):

- Değerleme yapılarak stokların gerçek değerinin belirlenerek tablolara yansıtılması ve yapılan iptaller,
- İşletmenin varlıklarında zaman içerisinde çeşitli nedenlerden dolayı meydana gelen değer kayıplarının ilgili hesaplarla finansal tablolara yansıtılması ve değer kayıplarının iptal edilmesi,
- Tekrardan yapılandırma maliyetleri için ayrılan karşılıkların iptal edilmesi,
- Elde edilen veya elden çıkarılan maddi duran varlıklar,
- Satın alınma ile ilgili verilen maddi duran varlık taahhütleri,

- Dönem içerisinde çeşitli sebeplerle açılmış olan davaların sonuçları,
- Hatalı kısımları düzeltilen önceki yıllarda yayınlanan raporlar,
- Gerçek değerine indirgenen finansal varlıkların veya borçlanmaların, gerçek gerçek değerini etkileyen işletmelerin işlerinden veya ekonominin o zamanki koşullarından kaynaklı değişimler,
- Borçların zamanında ödenmesinde temerrüde düşülmesi veya raporlama dönemi sonunda veya öncesinde düzeltilmemiş olan bir borç anlaşmasının gereklerinin yerine getirilmemesi ve
- İşletme sahiplerinin ilgili kanunlarda belirtilen yakınlıktaki kişilerle yapmış oldukları işler,
- Gerçeğe uygun değeri bulunmaya çalışılan finansal kalemlerin, gerçek değeri hesaplanırken sıralamalarda meydana getirdiği değişiklikler,

3. DENETİM RAPORU

Belirli standartlara göre hazırlanan bağımsız denetim raporu, denetçinin denetlediği işletmenin tabloları hakkında görüşünü belirtmesidir (SPK, prg. 7).

3.1 Bağımsız Denetim Raporu Türleri

İşletmeleri denetleyen denetçinin, şirket yöneticileri veya sahipleri tarafından denetim alanlarını kısıtlaması, istenen bilgilerin verilmemesi, denetim ile ilgili yapılacak yöntemlere engel olunması sebepleri ile finansal tablolar için önemli olabilecek düzeyde etkileyecek emareler tespit edilmesi durumlarında olumlu görüş yerine olumsuz, şartlı veya görüş bildirmekten kaçınma görüşlerinden birini verecektir (SPK, prg. 10).

3.1.1 Olumlu görüş içeren denetim raporu

Denetlenen işletmenin mali tablolarını denetleyen denetçinin, GKGMİ'ne uygun olup olmadığına ilişkin yeterli belge ve kanıtları bir araya getirip, işletmenin finansal tablolarının ve yeterli açıklamalardaki dipnotlarının önceki dönemleri ile tutarlı olması, etkisi bugünden tahmin edilemeyen, geleceğe ait olağanüstü belirsizlikler ve beklenmeyen durumlarda olumlu görüş içeren denetim raporu verilir (Aksoy, 2006:313).

3.1.2 Olumsuz görüş içeren denetim raporu

İşletmenin, finansal tablolarının, yapılan faaliyetlerin sonuçlarını ve finansal durumu net bir şekilde yansıtmaması, GKGMİ ile uyumlu olmaması sonucu denetçi tarafından olumsuz görüş bildirilir. Muhasebe ilkelerinde sapmalar ve değişmesi kural olarak mümkün olmayan değişikliklerin olması ve açıklanması gereken

konuların tam olarak açıklanmaması gibi sebepler denetçiye olumsuz görüş vermeye iten emarelere örnektir (Berçin, 2011:27).

3.1.3 Şartlı görüş içeren denetim raporu

Genel olarak, finansal tabloların güvenilirliğini etkilemeyecek emarelerin var olması durumunda şartlı görüş verilebilir. Fakat şartlı görüşün verilmesini gerektiren sebeplerin açıklanması gerekir. Örnek olarak; bir işletmede stok sayımı yapılmaması sebebi ile gerçek stok durumu ile kayıt altına alınan stokların birbirine uymaması hali verilebilir (Ulusoy, 2007:152).

3.1.4 Görüş bildirmekten kaçınılan denetim raporu

Denetçinin, çalışma alanını daraltan işletme sahip veya yöneticileri, yeterli derecede görüşüne delil oluşturacak bilgi ve belgeleri toplayamayan denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasına sebep olabilir yada hazırlanan finansal tabloların GKGMİ' ne uygun olarak hazırlanmadığına dair emareler bulursa görüşünü bildirmekten kaçınabilir (Güredin, 2007:80).

3.2 Bds 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi

Bds 701, işletmenin kilit denetim konularını, bağımsız denetim raporunda bildirirken denetçinin yapmış olduğu değerlendirmeler ile denetçinin sorumluluklarını düzenleyen bir denetim standardıdır. (BDS 701, md.1).

Faydalı ve güvenilir bilgiye erişmek için, bağımsız denetim standartlarının güncellenmesi ve denetim süreci ile ilgili bilgilerin aktarıldığı denetçinin görüşünün oluşturulduğu yer olan bağımsız denetim raporuna yansıtılması gereklidir. IAASB' in bu dönemde yaptığı araştırmalarla denetçi raporunun sadece görüş paragrafını ele alarak kendisine rehber eden finansal tablo kullanıcılarının, daha fazla bilgi sahibi olmasını ve mevcut denetim raporundan daha anlaşılır ve detaylı denetim raporlarına olan ihtiyacın olduğu görüşünü dile getirmişlerdir (Biçer ve Erol, 2017:71).

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 701, denetçinin temel denetim konularını denetçi raporunda iletmek için denetçinin sorumluluğunu üstlenir. Temel denetim konularını iletmek, cari döneme ait mali tabloların denetimi sırasında, denetçinin mesleki yargılamasında en önemli hususların anlaşılmasında onlara yardımcı olması

için finansal tabloların kullanıcılarına ek bilgi sağlar. Temel denetim konuları ile ilgili bilgi vermek, denetimi gerçekleştirirken odaklanılan alanlar olduğundan, denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim yargısı alanlarını ve alanlarını anlamada finansal tabloların kullanıcılarına yardımcı olabilir (ISA 701, 2016).

Yayınlanmış olan Uluslararası Denetim Standardı 701 ile denetçi raporunda işletmenin kilit denetim konularına atıf yapılarak, işletme üzerine daha detaylı bilgiler vererek, bağımsız denetim süreci hakkında bilgi sağlamayı hedeflemektedir (Biçer ve Erol, 2017:71).

3.2.1 Bağımsız denetim standardı 701'in amacı

Bağımsız Denetim Standardı 701'e göre kilit bulguların paylaşılması, şeffaflığı artırarak, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin önemli olarak kabul etmiş olduğu konuları raporda görmesi için bilgi sağlamasının yanında tablo kullanıcılarının, raporu anlayabilmesini ve daha fazla bilgi sahibi olmasını amaçlamaktadır (BDS 701, md.2).

Bağımsız denetim raporu, profesyonel olmayan genç yatırımcıların, algıları ve yargılarını değiştirebilmekte, yorumlarını şekillendirebilmektedir. Profesyonel olmayan yatırımcılar, sürekli olarak çeşitli gerçeklere ve tecrübelere maruz kalabilmektedir. şeffaf bir denetim raporu profesyonel olmayan bir yatırımcının bireysel tecrübesi, bilgisi, yaş, cinsiyet, eğitim ve diğer çeşitli faktörlerden dolayı denetim raporunu yorumlayarak yapacağı yatırıma etki edebilir (Lundgren and Oldenborg, 2016:9).

Denetçinin kilit denetim konularını raporuna yansıtmasını gerekli gördüğü yerlerde, mevzuatın kilit konuları, rapora yansıtmanın zorunlu kıldığı zamanlarda ve borsada işlem gören işletmelerin tüm finansal tablolarının denetiminde BDS 701 ile uygulanır. Fakat bunun yanı sıra mevzuat zorunlu kılmazsa ve bağımsız denetim raporuna görüş bildirmekten kaçınan denetçilerin kilit denetim konularını raporunda bildirmesi yasaktır (BDS 701, md.5).

Bağımsız denetim standardı 701'deki en önemli değişiklik, denetim sürecinde şeffaflığı artırmayı ve kilit denetim konularını rapor ederek denetçinin mesleki yargısını ortaya koymayı amaçlamaktadır. Başlanan değişikliklerin en büyük yararı denetim raporunun içeriğinin yatırımcılara, alacaklılara, hissedarlar, analistler ve

denetim raporunun diğer kullanıcılarına denetim raporunu daha iyi anlamasını sağlayarak doğru yönlendirmektir. IAASB denetim raporunun yeniden düzenlenmesinin, denetim raporu üzerinde olumlu bir etkisi olacaktır (Iazarevska and Trpeska, 2016:98)

Denetçi, şirketlerden aldığı denetim ücretlerine bağlı olarak kamuoyu ve denetlenen şirket arasında ekonomik olarak kamuoyuna öncelik vermeyen uçurum bir boşluk yaratır. Mevcut denetim raporunda çok az bilgiye yer verir. Kilit denetim konularının eklenmesinin, bir karar verirken profesyonel olmayan yatırımcılara, potansiyel risk taşıyan denetim konuları hakkında yapılan gerekli açıklamalar konusunda daha net bilgi verilmiş olur.

Çalışmanın amacına ve daha önceki araştırmalara dayanarak, üç olası senaryo bir bütün olarak kullanıcı grubu profesyonel olmayan yatırımcılar için mevcut ve yeni denetim raporundaki bilgiler ve bu bilgilerin kendi içinde faydalı olup olmadığı konusunda yatırım davranışına yönlendirir. Bu senaryolar şunlardır (Lundgren and Oldenborg, 2016:30):

- Yeni denetim raporu yeni ve kullanışlı bilgidir,
- Yeni denetim raporunda yeni bilgiler yer alır ancak yararlı değildir
- Yeni denetim raporu, eski raporla karşılaştırıldığında ne yeni ne de yararlı bilgiler içermektedir.

3.2.2 Kilit denetim konularının belirlenmesi

Denetimin gerçekleştiği süre içerisinde işletme yönetimine kilit konular ile ilgili verilen bilgiler arasında dikkat edilmesi gereken bazı konuları belirlemiştir denetçi. Belirlediği konuları aşağıdaki hususları göz önüne alarak seçmiştir (BDS 701, md.9):

- Önemli olarak belirlediği ve riskin yüksek olduğu alanlar,
- Tahminlere dayalı olarak yapılan muhasebesel işlemler ile işletme yönetiminden sorumlu olan kişilerin yargılarını taşıyan finansal tablolar ile ilgili denetçi yargıları,
- Denetlenen dönemde gerçekleşmiş, önemli olarak kabul edilen işlemlerin bağımsız denetime olan etkileri.

Bağımsız denetçi, yönetimden sorumlu kişiler ile iletilen konulardan gerekli kilit denetim konularını belirleyecektir. Gerekli tespiti yaparken denetçi, denetimi gerçekleştirirken önemli, dikkatini çeken alanları belirler (ISA 701, 2016):

- ISA 315 (Revize) 1 uyarınca önemli risk olarak tanımlanan veya önemli denetçi kararı içeren alanlar.
- Denetçinin, yeterli uygun denetim kanıtının elde edilmesi de dâhil olmak üzere denetim sırasında önemli zorluklarla karşılaştığı alanlar.
- İç denetime ilişkin önemli bir eksikliğin tespit edilmesi de dâhil olmak üzere, denetçinin planlanan denetim yaklaşımında önemli bir değişikliği gerektiren durumlar.

Bağımsız denetçinin, işletme yönetiminden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından önemli sayılabilecek, mesleki tecrübesine göre karar vererek kilit denetim konuları belirlemektedir. Yapılan belirlemeler karşılaştırmalı olarak sunulmuş olan finansal tablolar olmuş olsa bile denetlenen döneme ait en fazla önemi tespit edilerek seçilen konular ile sınırlı kalmaktadır (BDS 701, md. A9-A10).

Denetlenen dönemin finansal tablolarına ilişkin olarak belirlenen kilit denetim konularının, önceki dönem bağımsız denetçi raporlarında belirlenmiş olan kilit denetim konularını değiştirmesi bir zorunlu uygulamadır. Önceki dönem denetim raporlarında belirlenip, ilgili denetim döneminde de tespit edilen kilit konuların değerlendirilmeye tabi tutulması denetçinin kontrolündedir (BDS 701, md.A11).

3.2.3 Denetçi raporunda kilit denetim konularının açıklanması

Yayınlanmış olan UDS 701 standardı, kilit denetim konularını denetçi raporunda yansıtılmasını zorunlu kılarak, finansal tablodan yararlanacak kullanıcıların önemli bilgilere olan ihtiyacını karşılaması için yayınlanmıştır. Şirket yönetimden sorumlu kişilere bildirilen, denetlenen döneme ait finansal tablolara etki eden, denetçinin mesleki yargısına göre önemli olarak gördüğü alanlar üzerinden kilit denetim konularını seçer (Biçer ve Erol, 2017:74).

3.2.4 Kilit denetim bulguları

Mesleki bakış açısına göre, cari dönemde denetim süresi içerisinde en çok önem arz eden konular kilit denetim konusu olmakla beraber kilit konuları, denetçi görüşünün bir dayanağı niteliğinde ele alınarak bu konular üzerinde başka bir denetçi görüşü

oluşturulmamaktadır. Finansal tablo kullanıcıları tarafından aşağıdaki hususların anlaşılmasının önüne geçilmesi hedeflenmiştir (Biçer ve Erol, 2017:74);

- Denetim görüşünü oluşturan bağımsız denetçinin, kilit denetim konularını yeterince özümsemeyerek raporuna yansıtamaması,
- Denetlenen dönem finansal tabloları üzerinden oluşturulan denetçi görüşünden farklı olarak tabloların diğer unsurları üzerinden ayrı bir görüş oluşturulmasının işaretinin verilmesi,

3.2.5 Bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konularının açıklanmasının yararları

Finansal tablo kullanıcıları ile kurulan en önemli iletişim yolunun bağımsız denetim raporu olması sebebiyle, işletme yönetimi için önem arz eden konular, bağımsız denetçinin mesleki deneyimine, yargısına göre önemli kabul edilen konuların denetim raporuna yansıtılması ihtiyacı duyulmuştur. İşletme yöneticilerinin finansal raporlama kuralları ışığında mali tablolarını hazırlaması konusundaki görevleri fiili olarak devam etmektedir (Biçer ve Erol, 2017:75).

Kilit denetim konularının denetçi raporunda iletilmesi, finansal tabloların kullanıcıları, yönetimle ve yönetim ile denetimden geçmiş mali tablolarla ilgili belirli konularda yönetimden sorumlu olanlar ile daha fazla etkileşimde bulunmalarını sağlayabilir. BDS 701, listelenen varlıkların genel amaçlı finansal tablolarının denetimlerinin yanı sıra geçerlidir. Denetçinin raporunda hangi konularda iletişim kuracağına ve bu iletişimin şekli ve içeriğine ilişkin olarak hem denetçinin karara bağlanması amaçlanmaktadır. Listelenen kuruluşlar dışındaki işletmelerin finansal tablolarının denetçileri, kilit denetim konularını denetçi raporunda iletecekleri zaman, bu ISA da geçerlidir (ISA 701, 2016).

IAASB' in görüşüne göre denetim raporuna yansıtılan kilit denetim konularının başka faydaları yer almaktadır (Biçer ve Erol, 2017:75):

- Denetimde şeffaflığı artırarak, denetim raporunun daha iyi anlaşılmasını sağlamak,
- Denetçi için önemli sayılan konuların, tablo kullanıcıları için anlaşılabilirlik değerini artırmak,
- Bağımsız denetim raporuna kilit denetim konularının yansıtılması,

- Finansal tablo kullanıcıları ile işletme yönetimi arasında ilişki kurulabilmesi için gerekli bir dayanak olabilmesi,
- Bağımsız denetçi ve denetim komitesi arasındaki iletişimin artırılması,
- Denetçinin mesleki şüphecilikle denetim yaparak denetim kalitesinin artırılmasını sağlamayı amaçlamak.

3.2.6 Belirlenen kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmemesi durumu

Bütün kilit denetim konularını bağımsız denetim raporunda açıklayan denetçinin, sadece yasaların ilgili konuların kamuya açıklamasına müsaade etmediği veya açıklanan konularının kamuya vereceği zararın, elde edilecek faydadan daha fazla olması durumunda açıklama yapma yetkileri sınırlandırılmıştır (BDS 701, md.14).

3.2.7 Bağımsız denetim raporunda açıklanan kilit konuların detaylandırılması

Kilit denetim konuları hakkında bağımsız denetim raporunda açıklama yapan bağımsız denetçi, finansal tablodan yararlanacak olan kullanıcılara denetim süresi boyunca kilit konuların neden önemli olduğu hakkında kısaca açıklamada bulunması en önemli amaçlarından biridir. Fakat denetçinin mesleki bilgisi ve müşteri ile yapılacak denetim sözleşmesini içeriğine göre konular değişiklik gösterebilmektedir (Biçer ve Erol, 2017:76).

Tablo kullanıcılarının kilit denetim konularına ilişkin açıklamaları, raporu okurken anlayabilmesi ve diğer unsurlarla karşılaştırabilmesi için denetçinin mesleki terimlere çok yer vermeden yalın ve anlaşılır, işletmeye özgü bir dille raporunu yazması gerekmektedir (Biçer ve Erol, 2017:76).

3.2.8 Kilit denetim konuları ile denetçi görüşü ve denetçi raporunun diğer unsurları arasındaki ilişki

Kilit denetim konularının oluşturulma zamanı, denetçi tarafından sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş vermesi durumunda ortaya çıkar. Asıl amaç, hedef kullanıcılarının denetime olan bakış açısının değişmesidir. Bunun yanı sıra tespit edilen yanlışlıklar tek ya da toplu olarak finansal tablo üzerinde önemli bir etkiye bulunduğu zaman denetçi olumsuz görüş verir ya da görüşünü olumsuz kılacak konuyu kilit denetim konusu olarak seçip diğerlerini eleyecektir. Birden fazla kilit

denetim konusu belirlendiği zaman toplu olarak ele alınan konular güven unsuru oluşturmayabilir. Denetçinin bunun önemini de belirlemesi gerekir (BDS 701, md.A7)

3.2.9 Denetim kapsamında kilit denetim konularının tartışılması

Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının ne kadar detaylı olarak anlatılacağı, kilit konuları nasıl ele alarak açıklamalarda bulunacağı bağımsız denetçinin mesleki kabiliyetini göre değişmektedir.

UDS 701’de açıklandığı üzere bağımsız denetçinin aşağıda yer alan bazı unsurları denetçi raporunda kilit denetim konularını açıklamak için yer verebileceğini belirtmiştir (Biçer ve Erol, 2017:77);

- Önemli olarak belirlenen risklere karşı yaklaşımı,
- Değerlendirmeye alınan denetim yöntemleri,
- Denetim yöntemleri yolu ile elde edilen bilgiler,
- Denetlenen konu ile ilgili elde edilen belli başlı diğer konular

3.2.10 Denetçinin en alt düzeyde dikkat etmesi gereken konular

Azami düzeyde dikkat kavramı, denetçinin denetim görüşünün dayanağını oluşturan kanıtların bulunması, önemli olarak kabul edilen hata ve risklerin tespiti, bu risk ve yanlışlıklara karşı denetim yöntemlerinin belirlenmesine odaklanması konusunu ele alır (BDS 701, md.A12).

Denetçinin, yapmış olduğu risk değerlendirmesi sonucu riskin çok yüksek olarak belirlendiği alanlarda denetim raporunun ikna ediciliğini artırmak için daha fazla kanıta ulaşması ya da güvenilirliği yüksek olan kanıtları elde etmesi gerekir (BDS 701, md.A12).

İşletmenin finansal tablolarında karmaşık ve işletme yönetimi için önemli sayılabilecek alanlar denetçinin azami düzeyde dikkat etmesi gereken konular arasındadır. Bu tür durumlarda denetçinin stratejisini değiştirme ya da geliştirme, başka kaynaklara başvurma gibi etkilere sebep olabilir. Örnek vermek gerekirse, denetim alanında veya muhasebe alanında kıdemi yüksek bir personel ya da uzmanın görüşüne başvurularak deneyiminden faydalanılabilir (BDS 701, md.A14).

3.2.11 Önemli olarak kabul edilen yanlışlık risklerinin belirlendiği alanlar

Denetçinin dikkat etmesi gereken konulardan olan ciddi riskler, işletme yönetimi için önemli olacak yargılar ile bağımsız denetçi tarafından riskin yüksek olarak belirlendiği alanlar ciddi risk olarak değerlendirilmektedir (BDS 701, md.20).

3.2.12 Finansal tablo dipnotlarına atıfta bulunulması

İşletmeye ait finansal tabloların ve bu tablolara ait dipnotlar, yönetimin himayesinde ortaya çıkmış olduğundan, bağımsız denetçinin denetim raporunda kilit denetim konularını açıklaması, tabloların doğru ve güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir. Denetçi tarafından bağımsız denetim raporunda yer verilen kilit denetim konularının, işletmeye ait finansal tabloların dipnotlarına değinerek, işletme yönetiminin finansal tabloları hazırlarken bahsedilen açıklamaları nasıl ele aldığı konusunda finansal tablodan yararlanacak kişilerin anlayabileceği düzeyde raporda yer vermesi gerekir (Biçer ve Erol, 2017:77).

3.2.13 Denetim raporu için önemli olan konular

Bağımsız denetçi için önem arz eden konuları işletme yönetimine bildirmesi daha fazla iletişim kurmasına sebep olmuş olabilir. Kurulan iletişimin önemi denetimde en fazla dikkat edilmesi gereken ve önemli olan konuları işaret edebilir (BDS 701, md.A27).

Denetimi gerçekleştirilen işletmede denetçi tarafından belirlenen kilit denetim konularıyla denetlenecek konuların tespitini sağlayıp diğer denetim alanlarıyla muhakemesini sağlar. İşletme yönetimine bildirilen konuların kilit konular olup olmadığını belirleyen ölçütler şunlardır (BDS 701, md.A28,29):

- Finansal tablo kullanıcılarının finansal tabloları anlaması hedeflenerek konuların mali tablolar açısından önemliliği,
- Kilit denetim konularının dayanağı olan muhasebede politikalarının, başka sektörler ile karşılaştırılması veya niteliği,
- Kilit denetim konuları ile ilgili hata ya da hile sebebiyle düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların önemliliği,
- Denetimle ilgili uygulanan yöntemlerin veya bu yöntemlerin sonuçlarının değerlendirilmesi için uzman görüş ve desteği istemek,

- Bağımsız denetimi gerçekleştiren denetim ekibi dışındaki uzman kişilerle yapılan görüşmeler,
- Uygulanan denetim yöntemlerinin sonuçlarının değerlendirilmesinde ve bağımsız denetçinin görüşünü güçlü delillerle oluşturması için elde etmeye çalıştığı bilgi ve belgelere ulaşırken karşılaşılan zorlukların niteliği,
- Yapılan kontrollerin eksikliği ile ilgili hassasiyet,

3.2.14 Kilit denetim konularının bildirilmesi

Denetçi tarafından, kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesi ve üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişime geçerek önemli konuları yönetici ve sorumlularla paylaşılmasına yer verilmiştir.

3.2.14.1 Denetçi raporunda ayrı kilit denetim konuları bölümü

Denetim raporunda işletmenin kilit denetim konularına ayrı bir paragraf açılarak yer verilmesi bu tür bilgilerin ön planda çıkarılmasını sağlayarak hedef kullanıcılarının denetime vermiş oldukları önem daha iyi anlaşılır. Denetçi mesleki bilgisini kullanarak konuların nasıl sıralayacağını belirleyebilir (BDS 701, md.A31-32).

3.2.14.2 Münferit kilit denetim konularının açıklanması

Denetlenecek işletmenin kilit denetim konuları hakkında yapılacak açıklamanın içeriği bağımsız denetçiye bırakılmakla birlikte yapılacak açıklama, denetimde açıklanacak en önemli konuların neler olduğu, sebepleri, izlenecek yollar tablo kullanıcıları tarafından anlaşılacak bir şekilde yapılmalıdır. Kilit denetim konuları açıklanırken meslekle ilgili terimlere çok fazla yer verilmemesi finansal tablo kullanıcılarının daha iyi anlayabilmelerine yardımcı olur (BDS 701, md.A34).

İşletme yönetiminden sorumlu olanlar ile işletme sahiplerinin sorumluluğunda olan ve kamu kesimi ile başka hiç kimsenin öğrenmesini istemediği işletme ile ilgili bilgiler mahrem bilgiler olarak adlandırılır. (BDS 701, md.A35).

Bağımsız denetçinin işletme hakkında edinmiş olduğu kilit denetim konuları ile alakalı mahrem bilgileri uygun bir dille ifade etmesi gereklidir. Bağımsız denetim sınırları içerisinde ele alınan kilit konular genelde mahrem bilgi olarak görülmemektedir. Yasalar tarafından engellenmemek koşulu ile kilit denetim konusu olarak belirlenen konunun önemi, sebepleri, detayları denetim raporunda yer

verebilir. Bu tür mahrem bilgileri vermekten kaçmak için işletme yöneticileri veya sahipleri teşvik edilebilir denetçi tarafından (BDS 701, md.A36).

Denetçinin üst yönetimden sorumlu olan kişilerle yapmış olduğu yazılı iletişim veya sözlü iletişim kurarak detaylarını aktarmış olduğu çalışma kağıtları, kilit denetim konuları ile alakalı yapılacak açıklama için denetçiye bir dayanak oluşturacaktır (BDS 701, md.A39).

3.2.15 Seçilen kilit denetim konusunun önemli sayılmasının gerekçesi

Denetçi tarafından seçilerek rapora yansıtılan kilit denetim konuları denetçi tarafından anlaşılabilir şekilde ortaya sunulması gereklidir. Hangi konuların açıklanacağı finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçları düşünülerek oluşturulması muhtemeldir (BDS 701, md.A43).

Finansal raporların içeriğine ve işletmelerin içerisinde bulunan sektöre göre kilit denetim konuları değişebilir. Denetçi tarafından önem arz eden konular değerlendirilirken işletmeye ait hususların vurgusu yapılarak finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına göre belirlenmesi gerekir. (BDS 701, md.A44).

3.2.16 İşletme yönetimi ile kurulacak bağlantı

Denetimin şartlarına göre farklılık gösterebilen kilit denetim konularının işletme yönetimi ile görüşülme zamanı, denetim planı ile alakalı görüşme sağlanırken açıklanabilir veya denetçi tarafından kilit konular ile alakalı ön izlenimlerini aktarırken bu konula daha fazla konuşulabilir (BDS 701,md.A60).

Etkili iletişim, yapılandırılmış sunumları ve yazılı raporların yanı sıra, tartışmalar dâhil olmak üzere yapılandırılmış iletişimdir. Denetçi, sözlü veya yazılı olarak iletişime geçebilir. Yazılı iletişim, yönetimden sorumlu kişilere iletilen bir nişan mektubu içerebilir. Belirli bir konunun önemine ek olarak, denetçi iletişim biçimini sözlü veya yazılı olarak iletilip bildirilmeyeceğini, değişik faktörlerden etkilenerek kurar (IFAC, 2013:114):

- Konunun tartışmaya açık olması ve denetçinin bu konuyu raporuna dahil edip etmeyeceği çelişkisi,
- Maddenin tatminkâr bir şekilde çözülüp çözülmediği,
- İdare daha önce konuyu iletmiş olsun.

- İşletmenin büyüklüğü, işletme yapısı, kontrol ortamı ve hukuki yapısı.
- Yasal yükümlülükler
- Yönetişimle yükümlü olanların beklentileri; periyodik toplantılar veya denetçi ile iletişim.
- Denetçinin yükümlü olduğu kişilerle devam eden temas ve diyalog miktarı
- Yönetim organı üyeliğinde önemli değişiklikler olup olmadığı.

Üst yönetimin hileye olan tutumları ve yapılan hilelerin saklanabilir olması ve teknolojinin ilerlemesi nedeniyle hilenin tespit edilmesi zaman geçtikçe zor bir hale gelmektedir. Hilenin tespit edilmesi konusunda denetçinin ne tür bir rolü olduğu üzerinde ise hala tartışma devam etmekte ve bir görüşe ulaşılamamaktadır (Biçer ve Erol, 2017:73).

3.2.17 Belgelendirme

Hazırlanmış olan çalışma kâğıtlarının denetim ekibinden olmayan biri tarafından mesleki anlamda önemi anlaşılabilecek düzeyde hazırlanması gereklidir. Bu anlamda denetçinin seçmiş olduğu kilit denetim konularından hangilerinin denetçi için önemli olduğuna ve seçim yaparken nelerin etki ettiğini belirleyerek işletme yönetimi ile iletişime geçmektedir (BDS 701, md.A64).

4. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN BAĞIMSIZ DENETÇİLERİ ETKİLEMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmamız da *BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi*'nin yayınlanması ile denetim raporu üzerinde ne tür değişiklikler olduğu ve söz konusu değişikliklerin bağımsız denetçilerin denetim ile ilgili işlemlerine ne ölçüde etki edeceği üzerine bir araştırma yapılmıştır.

4.1 Veri Ve Bilgi Toplama Yöntemi

BDS 701' in yayınlanması ile birlikte denetçi raporlarındaki değişikliklerin denetçiler üzerinde nasıl algılandığı ve ne tür etkiler yapacağını ölçmek için nitel araştırma yöntemleri arasında yer alan, derinlemesine mülakat tekniği seçilmiştir. Mülakatlar yüz yüze, bağımsız denetçi yetki belgesine sahip, aktif olarak bağımsız denetim hizmetini yürüten, en az 10 yıl deneyimli meslektaşlar arasından seçilmiş kişilerle yapılmıştır. Seçilmiş olan yöntemle, araştırma konumuzla bağlantılı olarak, bağımsız denetçilerin algı ve tecrübelerinin ortaya konması hedeflenmiştir. Yarı yapılandırılmış sorular ile söz konusu standardın getirmiş olduğu değişiklikler hakkında bağımsız denetçilerin görüş ve yorumları elde edilmiştir.

4.2 Denetim Firmaları Ve Denetçilerden Elde Edilen Bulguların Değerlendirilmesi Ve Yorumlanması

Çalışmamızda, derinlemesine mülakat tekniği seçilerek, 10 bağımsız denetçi ile yüz yüze görüşme sağlanarak, yarı yapılandırılmış 5 soru ile mülakat yapılmış ve konuşmalar kayıt altına alınmıştır. Her katılımcının ses kaydı deşifre edilerek yazıya dökülmüştür.

Daha sonra çalışmamız içerisinde yer alan, çalışmamızın amacını ortaya çıkaracak çeşitli kelimeler ve olgular kodlanarak, bağımsız denetçilerin yorumları yazıya alınan dosyalardan tablolara aktarılmıştır. Oluşturduğumuz kodlarla çalışmanın amacını

ortaya çıkaracak tema olarak adlandırdığımız başlıklar ortaya çıkarılarak çalışma tamamlanmıştır.

Mülakata katılım sayısının düşük olmasının sebebi, bilindiği üzere nitel araştırmalarda çok sayıda deneğin araştırmaya dâhil edilmesi güçtür. Bunun sebebi, elde edilen bilgilerin ayrıntılı ve derinlemesine olması gerektiğindendir. Araştırmamıza katılan bağımsız denetçilerin sayısı az olmakla birlikte sonuçta elde edilen bilginin miktarı oldukça fazla ve tatminkârdır.

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

- Bağımsız denetim standardı 701 hakkında bilginiz var mı, var ise yorumlar mısınız?
- Bu standardın bağımsız denetim raporunun şeffaflığını arttırdığı yargısını yorumlayabilir misiniz?
- Şirketlerin Kilit denetim konuları neler olabilir?
- Kilit denetim konularının denetim raporuna yansıtılması sonucu finansal tablo kullanıcıları üzerindeki etkisi ne olabilir?
- Bu standardın bağımsız denetçiler üzerinde oluşturacağı algı nedir, denetçiler üzerinde oluşturacağı iş yükü nedir maliyet artışı oluşturur mu?

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

4.2.1 Doğru bilgi aktarımı yollarının yorumlanması

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

Finansal tablolara duyulan güven kodu ile bağımsız denetim raporunun, tablo kullanıcılarına bilginin doğru aktarılması ve yapacakları yatırımlara ışık tutması için güvenilir raporlar yazılması gerektiğinden bahsedilmiştir. Katılımcımız S.K.'nın, *“Bir ülkeye yatırım yapacakları zaman bağımsız denetim şirketleri tarafından hazırlanan denetim raporlarının güvenilir olması gerekiyor. Dolayısıyla bu standartların da meslektaş arkadaşlar tarafından mesleki özen ve titizlikle hazırlanarak güvenilir raporlar sunması gerekiyor. Güvenilir olması için de bağımsız denetçinin bağımsız, tarafsız olması lazım, firmanın gerçek verilerini yansıtması lazım gerektiğini düşünüyorum”* diyerek finansal tablolara duyulan güven konusunun önemini anlatmıştır.

Mesleki özen kodu ile anlatılmak istenen, denetim raporunu yazarken mesleğin getirmiş olduğu etik kurallara göre, denetleme işlemlerini titiz ve mesleki ahlak ile yaparak denetim raporunu oluşturması gerektiğinden bahsedilmiştir. Katılımcımız F.Ç, *“önceki denetim raporlarında değinilmemiş ve şeffaf değilmiş havası oluşturulmuş gözüксе de öyle olmadı. Sadece öyle bir değinme ya da raporda bulunma zorunluluğu yoktu. Biz yine kilit denetim noktalarını belirliyorduk, onlar üzerinde daha çok zaman ayırıyorduk ya da daha detaylı çalışma yapıyorduk ama bunu yönetime bildirme ve raporunda yer verme konusu yoktu sadece. . Ama o zaman ne oluyordu, ben bunun bilincinde yine yapıyordum belki ama başka bir bağımsız denetim şirketi ya da bağımsız denetçi arkadaşımız bu özeni ve dikkati göstermiyordu.”* diyerek mesleki özen hakkında farklı bir noktaya değinmiştir.

Denetim kalitesi kodu ile anlatılmak istenen, denetçinin mesleğin getirmiş olduğu sorumluluk bilinci ile riskli alanları belirleyerek daha fazla kanıt elde edip, denetim kalitesinin artırılması amaçlanmıştır. Katılımcımız A.H.A. denetim kalitesi hakkında, *“Bağımsız denetçi mesleki yargısını kullanarak riskli alanları belirlediği için bu alanlarda denetim kanıtını daha çok topluyor. Bu denetim kanıtlarını da nasıl topladığını raporunda belirtiyor. Topladığı denetim kanıtlarıyla riskli yani kilit dediğimiz denetim noktalarını tespit ediyor. Bu vesile ile de denetim kalitesini artırdığını söyleyebiliriz”* demiştir.

Çizelge 4.1 : Doğru Bilgi Aktarımının Yolları

TEMA: DOĞRU BİLGİ AKTARIMININ YOLLARI	
<u>Kod:</u> Finansal Tablolara Duyulan Güven	<i>...Finansal kuruluşların uluslararası düzeyde yapacakları yatırımlar için özellikle bağımsız denetim raporlarını dikkate almaları gerekiyor ve bu bağımsız denetim raporlarının güvenilir olması gerekiyor. Dolayısıyla uluslararası düzeyde örgütlenen bu tip kuruluşların, bir ülkeye yatırım yapacakları zaman o finans raporlarının bağımsız denetim şirketleri tarafından hazırlanan denetim raporlarının güvenilir olması gerekiyor. Dolayısıyla bu standartların da meslektaş arkadaşlar tarafından mesleki özen ve titizlikle hazırlanarak güvenilir raporlar sunması gerekiyor. Güvenilir olması için de bağımsız denetçinin bağımsız, tarafsız olması lazım, firmanın gerçek verilerini yansıtmaması lazım gerektiğini düşünüyorum (S.K.).</i> <i>...Gerekli mesleki özen ve titizlikle, bağımsız davranarak, mesleki ahlak ile ilerlemesi gereklidir. Tabi hazırlayacağı raporu bilimsellik ve gerçek verilerle ispatlaması gerekiyor. Bunu yapınca da finansal kullanıcılara vereceği güvende önemlidir. Bu raporlar eğer çok sağlıklı değilse işletmeler piyasadaki güvenini yitirebilir. Dolayısıyla bu raporu hazırlayan kişi gerçek verilerle bağımsız denetim raporunu hazırladığı zaman bir nevi kendisinin de saygınlığını artırır (S.K.).</i>
<u>Kod:</u> Mesleki Özen	<i>Bu raporun yayınlanması ile kilit denetim noktalarının denetim raporuna yansıtılmasının zorunlu hale getirilmesi ile sanki önceki denetim raporlarında değinilmemiş ve şeffaf değilmiş havası oluşturulmuş gözükse de öyle olmadı. Sadece öyle bir değinme ya da raporda bulunma zorunluluğu yoktu. Biz yine kilit denetim noktalarını belirliyorduk, onlar üzerinde daha çok zaman ayırıyorduk ya da daha detaylı çalışma yapıyorduk ama bunu yönetime bildirme ve raporunda yer verme konusu yoktu sadece. Ama o zaman ne oluyordu, ben bunun bilincinde yine yapıyordum belki ama başka bir bağımsız denetim şirketi ya da bağımsız denetçi arkadaşımız bu özeni ve dikkati göstermiyordu. Bir zorunluluk olduğu için genele uygulanacak (F.Ç.).</i>
<u>Kod:</u> Denetim Kalitesi	<i>Bağımsız denetçi mesleki yargısını kullanarak riskli alanları belirlediği için bu alanlarda denetim kanıtını daha çok topluyor. Bu denetim kanıtlarını da nasıl topladığını raporunda belirtiyor. Topladığı denetim kanıtlarıyla riskli yani kilit dediğimiz denetim noktalarını tespit ediyor. Bu vesile ile de denetim kalitesini artırdığını söyleyebiliriz (A.H.A.).</i>

4.2.2 İş yapış şekline verilen önem

İş yapış şekline verilen önem temasında kilit denetim konularının belirlenmesi, kanıtın elde edilmesi kodları ile mülakatın amacı belli edilmeye çalışılmıştır.

Kilit denetim konularının belirlenmesi kodu ile anlatılmak istenen, bağımsız denetçilerin işletmelerin kilit denetim konularını ortaya çıkartabilmek için, sektöre göre hangi alanlar en çok riskli ise çeşitli yöntemler ile denetlenen işletmenin kilit konuları belirlenmeye çalışılmıştır. Katılımcımız A.H.A kilit denetim konularının belirlenmesi hakkında, *“Pek çok konularda denetçi mesleki yargısını kullanarak işletmelerde sebebini belirterek şu tür aksamalar vardır diyerek denetim risklerini belirleyebilir. Belirlediği alanlarda daha fazla kanıt toplar. Araştırmadır, gözlemdir, incelemedir, karşıt incelemelerdir, doğrulama mektuplarıdır vb. yöntemlerle riskli olarak belirlediği alanlarda daha çok araştırma yapmak ve denetim kanıtı toplamak zorunda kalacaktır”* demiştir.

Kanıtın elde edilmesi kodu, denetçinin daha fazla kanıt toplayarak işletmenin riskli olarak belirlediği alanları tespit etmek ve raporunda makul güvence vermeyi amaçlamaktadır. Katılımcımız A.H.A. kanıtın elde edilmesi hakkında, *“Bağımsız denetçi mesleki yargısını kullanarak riskli alanları belirlediği için bu alanlarda denetim kanıtını daha çok topluyor. Bu denetim kanıtlarını da nasıl topladığını raporunda belirtiyor. Bu standarda göre belirliyor, bu vesile ile de denetim kalitesini artırdığını söyleyebiliriz”* demiştir.

TEMA: İŞ YAPIŞ ŞEKLİNE VERİLEN ÖNEM

Kod:
Kilit Denetim
Konularının
Belirlenmesi

Pek çok konularda denetçi mesleki yargısını kullanarak işletmelerde sebebini belirterek şu tür aksamalar vardır diyerek denetim risklerini belirleyebilir. Belirlediği alanlarda daha fazla kanıt toplar. Araştırmadır, gözlemdir, incelemedir, karşıt incelemelerdir, doğrulama mektuplarıdır vb. yöntemlerle riskli olarak belirlediği alanlarda daha çok araştırma yapmak ve denetim kanıtı toplamak zorunda kalacaktır. Onun içinde firmadan firmaya göre, işleyişine göre değişiyor işletmelerin kilit denetim konuları (A.H.A.).

...Bilanço da risk unsurunun yüksek olduğunu belirlediğiniz kalemleri kilit denetim konuları olarak belirleyebilirsiniz. Şirket stokları mesela kilit denetim konusu olabilir ama her zaman değil örneğin hareketsiz stokları yüksekse işletmenin bu kilit denetim konusuna girer. Tabloların doğruluğunu belirlemek değil mesela. Sadece burada sizin göreviniz fiili sayımla onların tamlığını stokların orada olup olmadığını ya da doğru olup olmadığını belirlemekten ziyade başka sonuçlar da oluşturabilir. Dolayısıyla duruma göre kilit denetim konusu ortaya çıkabilir (A.D.).

...Firmaya gittiğimizde o şirketin kilit denetim konularını belirlemeden yaptığın raporlamanın doğruluğundan, güvenilirliğinden emin değilsin zaten. Bunu zaten yapıyor olmak lazım, ne oldu rapora koyacaksın, yönetime bildireceksin, buralarda daha çok risk var. Sektör kaynaklı, işletme kaynaklı hangi doğal risk var ise belli noktalarda biz bunlarla ilgili daha fazla çalışma yapıyoruz (F.Ç.)

...Kendini denetçi yerine koy, finansal tabloyu okudun değerlendirmelerini yaptın, raporunu hazırladın. Çalışma kâğıtlarını filan hazırladın. Bundan sonrasında diyorsun ki şu noktalarda olay risk tespitine giriyor. Orda önemli olan kilit noktaların raporda yaratabileceği bir finansal tablo okuyucusunun kararlarını etkileyebilecek şeyi aslında sen orda söylemeye çalışıyorsun. Kararı verirken o riskli alanlarda ya da denetçinin dikkat çektiği noktalarda bir finansal tablo okuyucusunun ilgisi biraz daha oraya yönelir (G.Ö.).

Birden fazla iyi firmayı tanıyabilmem için iyi analiz etmem gerektiğini düşünüyorum. Burada iyi bir kilit denetim konusu çıkarmalıyım ki bu benimde denetim riskimi azaltsın (Y.S.).

Her sektöre göre kilit denetim konuları değişebilir. Bu da bağımsız denetçinin mesleki yargısı ile ön plana çıkıyor. Bir şirkette iç denetim yoktur. İç denetim olmadığı zaman hatalar yapılmış olabilir. Örnek verirsek, siparişte hata yapılmış olabilir, satışta hata yapılmış olabilir, stoklarda hata yapılmış olabilir, kayıt dışı satışlar yapılmış olabilir. Pek çok konularda bu mesleki yargısını kullanarak bu firmalarda sebebini belirterek şu tür aksamalar vardır diyerek denetim risklerini belirleyebilir (A.H.A.).

Çizelge 4.2 : İş Yapış Şekline Verilen Önem

Kod:
Kanıtın
EldeEdilmesi

Bağımsız denetçi mesleki yargısını kullanarak riskli alanları belirlediği için bu alanlarda denetim kanıtını daha çok topluyor. Bu denetim kanıtlarını da nasıl topladığını raporunda belirtiyor. Bu standarda göre belirliyor, bu vesile ile de denetim kalitesini artırdığını söyleyebiliriz (A.H.A).

4.2.3 Denetime verilen özen ve önem

Denetçiye yol göstermek, sorunlar üzerine düşünmek, denetçinin dikkatli olmasını sağlamak, işletme için tespit yapmak kodları ile denetime mesleki özen ve titizlikle önem verilmesi gerektiği hakkında bilgi verilmiştir.

Denetçiye yol göstermek kodu ile denetçinin iyi bir bağımsız denetim raporu yazabilmesi için BDS 701' in yol göstericiliği hakkında bilgiler verilmiştir. Katılımcımız A.H.A denetçiye yol göstermek kodu hakkında, “*Standardın olması, denetçi için yol göstericidir. Yoksa herkes kendi yargısına göre bir yol belirler. Mutlaka her işin bir standardı olması lazım burada da işletmenin bağımsız denetiminde kilit denetim konularının nasıl yapılacağının bilinmesi gerekiyor. Bu standart bunu belirlemiştir. Kilit konuları nasıl belirleyeceksin, kilit konuları belirlerken neler yapacaksın, hangi konulara dikkat edeceksin bunu belirlemiştir*” demiştir.

Sorunlar üzerine düşünmek kodu, BDS 701' in yayınlanma amacı ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Bu kod ile ilgili katılımcı A.D. sorunlar üzerine düşünmek kodu hakkında, *Bu bağımsız denetim raporu, sorun varsa özellikle denetim de, size kilit denetim konuları açıklayıp bunlarla ilgili çalışmaları veya görüşlerinizi belirtmenizi talep katılımcı etmekle. Birazda denetçiye bazı denetim konuları üzerine düşmeye biraz daha eğilmesini sağlamaya hatta o konularla ilgili düşünmeye ve rapor okuyucuyu da bilgilendirmeye zorluyor bu standart*” demiştir.

Katılımcımız olan G.Ö yine sorunlar üzerine düşünmek hakkında, “*Muhasebe standartları olsun denetim standartları olsun belli sıkıntılar belli sorunlardan sonra daha çok kendini geliştirme adına yeni bir takım şeyler çıkabiliyor birazda piyasanın ve raporların durumuna göre şekilleniyor. Uluslararası alanda da bu böyle demek ki buralarda biraz sıkıntı yaşandı ve bu konular biraz daha önemli hale geldi ki ve*

böyle bir ayrı standart yazılması öngörüldü” diyerek BDS 701’ in yazılma sebebini ortaya çıkartmıştır.

Denetçinin dikkatli olmasını sağlamak kodu ile anlatılmak istenen, denetimden geçmiş önceki bağımsız denetim raporlarında, belirlenen kilit konuların daha önceden zorunluluk olmaması sebebiyle bağımsız denetçiler tarafından rapora yansıtılmadığı yada önemsenmediği ve standardın yayınlanması ile denetçilerin kilit noktalar üzerine daha fazla eğilmesi gerekliliği konusu anlatılmıştır.

Katılımcılarımızdan A.D.’ nin denetçinin dikkatli olmasını sağlamak kodu anlatmak istediği gibi, *“Rahatsız edici bazı konuları mali tablolar üzerinde fark etsek bile bunların üzerinde durmamak ya da kendi çalışma klasörü içerisinde bırakıp rapora yansıtılmamak konusunda bazen bağımsız denetçilerin tercihine bırakılma söz konusu olabiliyordu. Şimdi böyle bir zorunluluk getirildiği için bu konuda biraz daha dikkatli olmak zorunda kalabiliyor denetçiler”* diyerek konunun önemini anlatmıştır.

Katılımcımız F.Ç denetçinin dikkatli olmasını sağlamak kodu hakkında, *“Aslında KGK şunu demek istememişti, muhasebe uygulama genel tebliğine göre artı ilave hususa dikkat et ve bana bağımsız denetim raporu ver derken TMS’ lerin hiçbirini uygulama hiçbirini dikkate alma, firmanın denetimini yapma demedi aslında ama böyle algılandı. Böyle algılandığı için şimdi KGK onu düzeltmeye çalışıyor”* demiştir.

İşletme için tespit yapmak kodu ile anlatılmak istenen, denetim raporunu hazırlanırken daha fazla kanıt toplanıp, kilit denetim alanları daha fazla tespit edilerek, finansal tablo kullanıcılarının bilgi sahibi olunmasını ve yanlış bilgi verilmesini önleyerek yatırım yapılırken alınacak riskler varsa daha fazla bilgilendirilmesini sağlamaktır.

Katılımcımız F.Ç. işletme için tespit yapmak kodu ile, *“Bağımsız Denetim Standardı 701, işletmenin kilit denetim konuları ile ilgili esasları belirleyip bunları yönetime bildirmek amaçlı, raporunuzda buna yer vermek amaçlı bir standart. Kilit denetim noktaları firmalar için en çok önem arz eden konulardır. Bunların doğru tespit edilip raporunuzda buna yer verilmesi ile mali tablo kullanıcılarına daha detaylı ve daha doğru bilgi vermiş olmayı sağlıyoruz”* demiştir.

TEMA: DENETİME VERİLEN ÖZEN VE ÖNEM

Kod:
Denetçiye Yol
Göstermek

Standardın olması, denetçi için yol göstericidir. Yoksa herkes kendi yargısına göre bir yol belirler. Mutlaka her işin bir standardı olması lazım burada da işletmenin bağımsız denetiminde kilit denetim konularının nasıl yapılacağının bilinmesi gerekiyor. Bu standart bunu belirlemiştir. Kilit konuları nasıl belirleyeceksin, kilit konuları belirlerken neler yapacaksın, hangi konulara dikkat edeceksin bunu belirlemiştir. Dolayısıyla bağımsız denetçide bunlara uymak zorundadır. Eksik yaptığı zaman sorumluluklarına katlanmak zorunda kalır. Ortada bir standart olması bağımsız denetçi üzerinde olumlu etki oluşturur. Niçin olumlu etki oluşturur denilecek olursa bu standarttaki görevlerini yerine getirmişse ben doğru mu yaptım diyebilir. Aksi takdirde bir standart yoksa herkes kendi bilgisine göre yapar (A.H.A).

Kod:
Sorunlar Üzerine
Düşünmek

Bu bağımsız denetim raporu, sorun varsa özellikle denetim de, size kilit denetim konuları açıklayıp bunlarla ilgili çalışmaları veya görüşlerinizi belirtmenizi talep etmekle. Birazda denetçiye bazı denetim konuları üzerine düşmeye biraz daha eğilmesini sağlamaya hatta o konularla ilgili düşünmeye ve rapor okuyucuyu da bilgilendirmeye zorluyor bu standart (A.D).

Muhasebe standartları olsun denetim standartları olsun belli sıkıntılar belli sorunlardan sonra daha çok kendini geliştirme adına yeni bir takım şeyler çıkabiliyor birazda piyasanın ve raporların durumuna göre şekilleniyor. Uluslararası alanda da bu böyle demek ki buralarda biraz sıkıntı yaşandı ve bu konular biraz daha önemli hale geldi ki ve böyle bir ayrı standart yazılması öngörüldü (G.Ö).

Çizelge 4.3 : Denetime Verilen Özen ve Önem

Kod:
Denetçinin
Dikkatli
Olmasını
Sağlamak

Dünya uygulamalarını çok iyi bilmiyoruz ama Türkiye uygulamasında da zaman zaman tecrübelerimizden görüyoruz ki rahatsız edici bazı konuları mali tablolar üzerinde fark etsek bile bunların üzerinde durmamak ya da kendi çalışma klasörü içerisinde bırakıp rapora yansıtmamak konusunda bazen bağımsız denetçilerin tercihine bırakılma söz konusu olabiliyordu. Böyle bir zorunluluk getirildiği için bu konuda biraz daha dikkatli olmak zorunda kalabiliyor denetçiler (A.D.).

Kamu Gözetimi Kurumu bir geçiş aşaması yaptı dedi ki bir süreliğine ben Türkiye Muhasebe Standartlarının tamamını uygulamayıp muhasebe sistemi uygulama tebliğine göre artı ilave hususlar oluşturacağım birkaç tane, bunların bazında bana bağımsız denetim raporu verin şimdilik bir geçiş süreci bu. TMS' ler oturana kadar ki TMS 'ler gelmeden şimdi ara yolda bir BOBİ çıktı buraya kadar bana uygulaması kolay bağımsız denetim süreci tanıyorum dedi size ve o süreçte KGK şunu gördü, yani aslında KGK şunu demek istememişti, muhasebe uygulama genel tebliğine göre artı ilave hususa dikkat et ve bana bağımsız denetim raporu ver derken TMS' lerin hiçbirini uygulama hiçbirini dikkate alma, firmanın denetimini yapma demedi aslında ama böyle algılandı. Böyle algılandığı için şimdi KGK onu düzeltmeye çalışıyor (F.Ç.).

Kod:
İşletme İçin
Tespit Yapmak

Finansal tablo kullanıcılarının özellikle kilit denetim konuları ile ilgili daha fazla bilgilendirilmesi rapor okuyucunun finansal tablo okuyucusunun o firma hakkında özellikli konularda daha fazla bilgi sahibi olmasını veya hangi konulara dikkat etmesi gerektiğine raporda tespit etmiş olacaktır. Dolayısıyla daha yararlı olacaktır kilit denetim konusunun raporda belirtilmesi. Devlet açısından değerlendirilecekse, devlet adına denetim yapan müfettişin ilgili denetimlerde denetim raporunu okuyarak kendisine ilişkin bir fayda çıkarabilir. Kredi kuruluşları yine işletmenin bağımsız denetim raporlarının temel amacı, işletmenin mali tablolarının doğruluğunu ve gerçekliğini belirlemek ve işletmenin sürekliliği hakkında bir fikir vermektir. İşletme gerçektir ve görünür gelecekte de yaşayacaktır şeklinde bir tespit yapmaya çalışıyor. Yani o finansal tablo işletme iyidir ya da kötüdür diye biz bir yargıya varmak için bize bir görev verilmiyor. Finansal tablo kötü ise de iyi ise de biz ne diyorlarsa da o işletmenin gerçekliği ile paralel mi ona bakılır (A.D.).

Bağımsız Denetim Standardı 701, işletmenin kilit denetim konuları ile ilgili esasları belirleyip bunları yönetime bildirmek amaçlı, raporunuzda buna yer vermek amaçlı bir standart. Kilit denetim noktaları firmalar için en çok önem arz eden konulardır. Bunların doğru tespit edilip raporunuzda buna yer verilmesi ile mali tablo kullanıcılarına daha detaylı ve daha doğru bilgi vermiş olmayı sağlıyoruz (F.Ç.).

4.2.4 Tabloların güvenilirliği

İşletmenin sürekliliği, kilit denetim konusunu belirleyen önemli hesap kalemleri kodları ile finansal tabloların doğruluğu ön plana çıkarılmaya çalışılmaktadır.

İşletmenin sürekliliği kodu ile işletmenin sınırsız olarak kabul edilen ömrünün sürekliliğine etki edebilecek kilit denetim alanları belirlenerek, işletmenin sürekliliği bağımsız denetim raporunda açıkça belirtilmesi gerektiği konusunda bilgi vermektedir.

Katılımcımız Y.S.'nin yapmış olduğu açıklamayı özetleyecek olursak, *“Kilit denetim konuları her şirkete göre, sektöre göre değişebilir, faaliyet hacmine göre değişebilir. Esas önemli olan buradaki, kilit denetim konusu işletme sürekliliğine etki edebilecek ya da karar alıcının kararını etkileyebilecek bir konu olması, hacim olarak büyük veya küçük olması değil”* demiştir.

Kilit denetim konusunu belirleyen önemli hesap kalemleri kodu ile işletmenin önemlilik seviyesinin üzerinde kalan denetim noktalarının kilit denetim konusu olarak belirlenebileceği anlatılmıştır. Katılımcımız A.D. kilit denetim konusunu belirleyen önemli hesap kalemleri ile ilgili, *“Önemliliğin üzerinde kalan ya da bilançonun belirli bir örneğin, aktif toplam aktif büyüklüğün belirli bir yüzdesini teşkil eden bir hesap kalemini kilit denetim konusu olarak belirleyebilirsiniz”* demiştir.

Katılımcımız Y.S. kilit denetim konusunu belirleyen önemli hesap kalemleri ile ilgili, *“Dipnotlarda mutlaka belirtiliyordu önemli yanlışlık riski veya varsa bir hata dipnotlarda açıklanıyordu ama kilit denetim konusuna özellikle işaret çekerek, finansal durum tablosu ile kar veya zarar tablosunu yorumlarken raporda belirlenen kilit denetim konusunu dikkate alarak yorumlaması kullanıcıların daha güvenli karar almalarını sağlayacağını düşünüyorum”* demiştir.

Çizelge 4.4 : Tabloların Güvenilirliği

TEMA: TABLOLARIN GÜVENİLİRLİĞİ

Kod:
İşletmenin
Sürekliliği

Kilit denetim konuları sektöre özgü bir durumdur örneğin; işletmenin sürekliliği konusunda eğer yüksek kredi kullanmışsa, öz varlığı düşük ise bu hususu kilit denetim konusu olarak belirleyebilirsiniz. Yahut ilişkili şirketlerle yüksek derecede para alışverişi varsa yılsonunda bakiyesi bulunmasa bile bu dikkat çeken bir unsurdur bunu kilit denetim konusu olarak belirleyebilirsiniz. Yani bilanço da risk unsurunun yüksek olduğunu belirlediğiniz kalemleri kilit denetim konuları olarak belirleyebilirsiniz (A.D.).

Bu rapor yayınlanmadan önce belki bu denli zorunluluk yoktu uygulanmıyordu ya da uygulanıyordu da bağımsız denetçinin inisiyatifine kalmıştı ama şimdi bağımsız denetimde kilit denetim noktalarını belirle, bunu yönetime iletip bilgilendir, bununla ilgili çalışmalarını açıkla, sonuçlarını açıkla, işletmenin sürekliliği ile ilgili veya başka konular ile ilgili bir yerde dikkat edilmesi gereken bir unsur var mı bunu belirle deniliyorsa, artık bunun çerçevesi çizilmiş oluyor (F.Ç.).

Kilit denetim konuları her şirkete göre, sektöre göre değişebilir, faaliyet hacmine göre değişebilir. Esas önemli olan buradaki, kilit denetim konusu işletme sürekliliğine etki edebilecek ya da karar alıcının kararını etkileyebilecek bir konu olması, hacim olarak büyük veya küçük olması değil. En önemli olaylardan bir tanesi net gerçekleşebilir değerin hesaplanmasıdır. Stoklar kilit denetim konusu olabilir, şirketin ticari alacakları açısından alacaklar önemli olabilir, hasılatın belirlenmesi önemli olabilir, sektör, şirketin hacmi, bulunduğu coğrafi bölge hepsi kilit denetim konusu olabilecek unsurlardır (Y.S.).

Kod:
Kilit Denetim
Konusunu
Belirleyen
Önemli Hesap
Kalemleri

Şirketlerin kilit denetim konuları mali tablolardan ve iç kontrol sisteminin kontrolünden ortaya çıkar. Bir kere önemliliğe bakmanız lazım yani önemliliğin üzerinde kalan ya da bilançonun belirli bir örneğin, aktif toplam aktif büyüklüğün belirli bir yüzdesini teşkil eden bir hesap kalemini kilit denetim konusu olarak belirleyebilirsiniz. Ya da büyüklüğü bir kilit denetim konusu olarak belirleyebilirsiniz yahut bağlı ortaklığa ilişkili bir şirketle ile ticaretinin yüksekliğini kilit denetim konusu olarak belirleyebilirsiniz (A.D.).

Çizelge 4.4 : Tabloların Güvenilirliği

Kilit denetim konularının rapora eklenmesinin, şirketlerin sürekliliği açısından karar verilebilirliği daha kolaylaştıracağını düşünüyorum. İkincisi, bu işletmeden fayda sağlayanlar, yatırım yapacak olanlar, uzun veya kısa yatırım yapacaklar ya da kredi verenler, bankalar olsun vereceği kredinin geri dönebilirliği açısından önemli diye düşünüyorum raporda ayrı bir bölümde belirtiliyor olması. Dipnotlarda mutlaka belirtiliyordu önemli yanlışlık riski veya varsa bir hata dipnotlarda açıklanıyordu ama kilit denetim konusuna özellikle işaret çekerek, finansal durum tablosu ile kar veya zarar tablosunu yorumlarken raporda belirlenen kilit denetim konusunu dikkate alarak yorumlaması kullanıcıların daha güvenli karar almalarını sağlayacağını düşünüyorum (Y.S.).

4.2.5 Güvenilirliğe verilen önem

Gerçeğe uygun doğru ve güvenilir raporlama, kopyala yapıştır görüşlerden uzaklaşmak ve finansal tablo okuyucularının kararlılığı kodları ile güvenilirlik ön planda tutulmaya çalışılmıştır.

Gerçeğe uygun doğru ve güvenilir raporlama kodu ile bağımsız denetim raporunun gerçeğe uygun olarak oluşturmamız gerektiği konusuna değinilmiştir. Katılımcımız F.Ç’ nin bu konudaki düşüncesi şudur; “Bağımsız denetçi denetimi üstlenen ve denetim ekibindeki arkadaşlarımızın bağımsız denetimi gerçekten Kamu Gözetim Kurumunun ve standartların bize söylediği gibi gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir bir raporlama yapma esası ile yapmamız gerekir”.

Kopyala yapıştır görüşlerden uzaklaşmak kodu ile anlatılmak istenen, copy-paste olarak İngilizcede geçen, denetçilerin denetim raporunda yazmış oldukları görüşleri, kendi görüşü gibi denetim raporlarından kopyalayıp kendi yazdığı denetim raporuna yapıştırmasının önüne geçmek için bu standardın yayınlandığı görüşü açıklanmıştır.

Finansal tablo kullanıcılarının kararlılığı kodu ile, bağımsız denetim raporunun güvenilir ve gerçeğe uygun olması gerektiği anlatılmak istenmiştir. Çünkü karar alıcılar yatırım yaparken, sunulmuş olan denetim raporlarını dikkate alarak

kararlarını vermekte ve yatırımlarını yapabilmektedirler. Katılımcımız Y.S, *“Bağımsız denetçi raporunda makul güvenceden bahseder yüzde yüz güvence vermez. Raporun yanlış olabileceğini de belirtir, hatalı olabileceğini belirtir denetim raporunu yazarken. Yüzde yüz olmasa bile, bu standart rapor kullanıcılarının karar alması açısından çok önemlidir”* diyerek finansal tablo kullanıcılarının kararlılığına değinmiştir.



Çizelge 4.5 : Güvenilirliğe verilen önem

TEMA: GÜVENİLİRLİĞE VERİLEN ÖNEM

Kod:
**Gerçeğe Uygun
Doğru ve
Güvenilir Bir
Raporlama**

Denetçiler üzerinde, genelleme yapmayacak olursak eğer, bağımsız denetçi denetimi üstlenen ve denetim ekibindeki arkadaşlarımızın bağımsız denetimi gerçekten Kamu Gözetim Kurumunun ve standartların bize söylediği gibi gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir bir raporlama yapma esası ile yapmamız gerekir(F.Ç.).

Kod:
**Kopyala
Yapıştır
Görüşlerden
Uzaklaşmak**

Denetim raporu dediğiniz iki üç sayfalık standart bir görüş. Zaten onun altında finansal tablolar ve onu açıklayan dipnotlar var, yirmi sayfa, otuz sayfa şirketine göre kırk sayfa. Onlar sadece, denetçinin çok önemli gördüğü kısımların rapor görüşüne yazılmasıdır. Orada raporda olmayan hiç bir şey yazmıyorsunuz. Sadece aşağının bir özetini hani bunlar çok önemli şeyler iki üç tane maddeyi işte bunu ilk gören benim görüşümü okuyan bunlara da göz gezdiresin diye görüşe ilave ediyorsun. Misal kredileri filan çok büyüktür hani işletmenin sürekliliğini tehdit ediyordur. Aşağıda onları inceleyecek kişi ufak bir görüşte şuna da bakın der gibi göze parmak yapmaktan ibaret aslında. Sadece şuna yarayabilir, copy-paste görüşlerden uzaklaşıp her şirketin kendine özgü görüş yazma sonuca ulaşabilir. Bu da biraz da bağımsız denetçilerin işlerinde uzmanlaşmaları gerektiği sonucunu doğurabilir (M.B.).

Kod:
**Finansal Tablo
Okuyucularının
Kararlılığı**

Kilit konuların finansal tablolar üzerindeki önemi, etkisi buradaki herhangi bir olası gözden kaçırmada finansal tablo okuyucusunun kararlılığını önemli ölçüde etkileyebilecek bir gözden kaçırma ya da dipnotta bağımsız denetim raporlarını bildirmediğiniz takdirde olumsuz bir takım sonuçları olabiliyor. Maddi sonuçları da olabiliyor. Ya da karşı tarafı yanıltıcı bir bilgi içerdiğinde bu sefer bağımsız denetim noktasında ciddi bir sıkıntı yaşanmış oluyor (G.Ö.).

4.2.6 Denetçiler açısından değerlendirme

BDS 701' in yayınlanması ile birlikte bağımsız denetçilere iş yükü getirebilip getirilmeyeceği konusu ile oluşturulacak olan denetim raporlarının şeffaflığı konusunda artış olup olmayacağı hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Fazladan bir iş yükü oluşturup oluşturmaması kodu ile ilgili katılımcımız M.B. , ‘‘*Bu standardın bağımsız denetçiler açısından çok bir değişeni yok aslında sadece ufak bir iş yükü binecek o kadar. Zaten bağımsız denetçiler bütün her şeyi denetim raporuna yansıtıyor. Yani bu denetim standardının yayınlanması denetlenmeyen denetim alanlarının bağımsız denetim raporuna yansıtılması değil. Var olan önemli görülen alanlar sadece ayrı bir bölümde ayrı bir başlık altında ilave edilir. Bu da denetçiler açısından çok problem teşkil edilecek bir durum değildir*’’ demiştir.

Katılımcımız F.Ç. de bu kod ile ilgili benzer görüş vermiştir; ‘‘*Bu ekstra bir iş yükü aslında değil. Gerçekten bağımsız denetim standartlarını anlayarak yapıyorsak zaten ilave bir iş yükü değil o, zaten yaptığımız, yapmamız gereken bir şey. Sadece raporda belirtip yönetime bildireceksin, bir çerçeveye oturtacaksın o kadar. Ama kolay yoldan bağımsız denetim raporu yapayım diyorsan evet onun için bir iş yüküdür. KGK yapılması gereken bu raporlamanın yapılmadığını gördü, çok yüzeysel buldu. Bundan dolayı bu standardı yayınlama gereği duydu*’’.

Katılımcımız A.D. yukarıda verilen iki görüşün tersi bir görüş vermiştir, ‘‘*Bence bir iş yükü ve baskı oluşturacaktır. Çünkü kilit denetim konusu olarak belirlediğiniz şeyler. Ben bunları ön plana çıkardım diye kendinizi deklare ediyorsunuz. Dolayısıyla başka şeyleri ön plana çıkarmadığınızı kilit denetim konusu olarak belirlemediğinizi söylemiş oluyorsunuz. Eğer orada yanılıyorsanız aslında kilit denetim konusu olarak belirlenmesi gereken bir konuyu dikkate almamışsanız*’’.

Raporlamada şeffaflık ve güvenilirlik kodu ile anlatılmak istenen, yayınlanmış olan bağımsız denetim raporlarının çıkar grupları tarafından anlaşılabilirliği sağlamak ve rapora olan güveni artırmaktır.

Katılımcımız Y.S. raporlamada şeffaflık ve güvenilirlik kodu ile ilgili, ‘‘*Standart karar alma açısından daha belirleyici olur yani daha önceden hazırlanan denetim raporları da şeffaftı, rapor zaten şeffaf olmak zorunda. Bağımsız denetçi tüm görüşlerini şeffaf ve dürüst bir şekilde raporuna yansıtmalı. Bu standart olmasa da o*

şekilde yapılyordu. Ama bu standardın olması özellikle raporun içinde belirtiliyor olması karar alıcılar açısından daha faydalı ve şeffaf olacağını düşünüyorum'' demiştir.



Çizelge 4.6 : Denetçiler Açısından Değerlendirme

TEMA: DENETÇİLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Kod:
Fazladan Bir İş
Yükü Oluşturup
Oluşturmaması

Bu standardın bağımsız denetçiler açısından çok bir değişeni yok aslında sadece ufak bir iş yükü binecek o kadar. Zaten bağımsız denetçiler bütün her şeyi denetim raporuna yansıtıyor. Yani bu denetim standardının yayınlanması denetlenmeyen denetim alanlarının bağımsız denetim raporuna yansıtılması değil. Var olan önemli görülen alanlar sadece ayrı bir bölümde ayrı bir başlık altında ilave edilir. Bu da denetçiler açısından çok problem teşkil edilecek bir durum değildir (M.B.).

Bence bir iş yükü ve baskı oluşturacaktır. Çünkü kilit denetim konusu olarak belirlediğiniz şeyler. Ben bunları ön plana çıkardım diye kendinizi deklare ediyorsunuz. Dolayısıyla başka şeyleri ön plana çıkarmadığınızı kilit denetim konusu olarak belirlemediğinizi söylemiş oluyorsunuz. Eğer orada yanıyorsanız aslında kilit denetim konusu olarak belirlenmesi gereken bir konuyu dikkate almamışsanız (A.D.).

Daha sonra bu size çeşitli sebeplerle sıkıntı olarak geri dönebilir, eksik yanlış denetim yapmanızı sağlayabilir. Çünkü sadece kilit denetim konusuna da çok fazla ağırlık verdiğinizde orada başka tarafları boşlama imkânınız olabilir. Dolayısıyla böyle bir baskıda oluşturuyor olabilir tabi kilit denetim konularına odaklanacağınızdan, bir parçada maliyet artışı, saat ve zaman açısından biraz daha maliyet olarak artışa sebep olabilir (A.D.).

Bu ekstra bir iş yükü aslında değil. Gerçekten bağımsız denetim standartlarını anlayarak yapıyorsak zaten ilave bir iş yükü değil o, zaten yaptığımız, yapmamız gereken bir şey. Sadece raporda belirtip yönetime bildireceksin, bir çerçeveye oturtacaksın o kadar. Ama kolay yoldan bağımsız denetim raporu yapayım diyorsan evet onun için bir iş yüküdür. KGK yapılması gereken bu raporlamanın yapılmadığını gördü, çok yüzeysel buldu. Bundan dolayı bu standardı yayınlama gereği duydu (F.Ç.).

İş yükü olarak bir artışa sebep olabileceğini zannetmiyorum. Genel olarak zaten denetçiler olarak yaptığımız raporların altına imzamızı attığımız için bunun sorumluluğunu alıyoruz. Zaten gerekli denetim yapılmıştır, sadece rapora daha fazla bilgi aksettirilmesi olarak değerlendiriyorum ben bu standardı. Maliyet açısından değerlendirilecekse, firmaya göre belli bir denetim saati belirlediğimiz için, işin başlangıcında bir denetim planı yapıyoruz. Yani diyoruz ki biz bu şirketi şu kadar saatte

Çizelge 4.6 : Denetçiler Açısından Değerlendirme

Kod:
Raporlamada
Şeffaflık ve
Güvenilirlik

inceleriz. Biz zaten bağımsız denetim raporunu oluşturmak için detaylı bir çalışma yapıyoruz. Yapacağımız şey sadece rapora ilave açıklamalar koymaktır. Yoksa daha fazla denetim yapacağımız ve bunun bize ilave iş yükleri bindireceği anlamına gelmiyor (Ş.D.).

İş yükü oluşturacağını düşünmüyorum. Daha önceden zaten yapılıyordu. Sadece iki üç tane kâğıt eklendi, form israfına yol açtı. Onun dışında bir etkisi bulunmamaktadır (Z.T.).

Bağımsız denetim standardı 701'in yayınlanmadan önce belki bu denli zorunluluk yoktu uygulanmıyordu ya da uygulanıyordu da denetçinin inisiyatifine kalmıştı ama şimdi bağımsız denetimde kilit denetim noktalarını belirle, bunu yönetime iletip bilgilendir, bununla ilgili çalışmalarını açıkla, sonuçlarını açıkla, işletmenin sürekliliği ile ilgili veya başka konular ile ilgili bir yerde dikkat edilmesi gereken bir unsur var mı bunu belirle diyorsa artık bunun çerçevesi çizilmiş oluyor. O yüzden elbette ki şeffaflaşmaya daha doğru daha güvenilir raporlamaya ulaşılmış oldu. Zorunluluk oldu, bir çerçeve belirlendi ve herkes o çerçeveyi dolduracak (F.Ç.).

...Standart karar alma açısından daha belirleyici olur yani daha önceden hazırlanan denetim raporları da şeffaftı, rapor zaten şeffaf olmak zorunda. Bağımsız denetçi tüm görüşlerini şeffaf ve dürüst bir şekilde raporuna yansıtmalı. Bu standart olmasa da o şekilde yapılıyordu. Ama bu standardın olması özellikle raporun içerisinde belirtiliyor olması karar alıcılar açısından daha faydalı ve şeffaf olacağını düşünüyorum (Y.S.).

5. SONUÇ

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı, borsada işlem gören işletmelerin 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin 01.01.2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Araştırmamızda, yayınlanan bağımsız denetim standardı 701' in bağımsız denetçiler üzerine etkileri konusunda Nitel bir araştırma yapılmıştır.

Çalışmamızın birinci bölümünde, denetim ve türleri ile bağımsız denetim süreçleri hakkında açıklamalar yapılmıştır. Denetim süreci, birbirini takip eden çeşitli aşamalardan oluşur. Bu süreç denetimi genel olarak planlama aşamasından denetim raporunda oluşacak bağımsız denetim görüşünün belirlenmesine kadar olan tüm denetim faaliyetlerini içerisine alır. Diğer yandan işletmeye ait denetlenecek finansal tablolardan bahsedilmiştir. Türk Ticaret Kanunu gereği bağımsız denetime tabi işletmeler 01.01.2013'den itibaren Türkiye Muhasebe Standartlarına geçip dönem sonlarında finansal tablolarını “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” tarafından yayımlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi'ne uygun olarak hazırlamak zorundadırlar.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, denetçi görüşünün ortaya çıkarıldığı bağımsız denetim raporu ve türleri ile bağımsız denetim standardı 701 hakkında açıklamalar yapılmıştır. Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim süreci sonucunda, bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünü içerir. Bu görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, ilgili oldukları finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusundadır.

Bağımsız Denetim Standardı 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı, denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluğunu düzenler. Ayrıca BDS 701 ile

Denetçi raporunda bildirilecek hususlara ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirme ile bildirimin şeklinin ve içeriğinin ele alınması hedeflenmiştir.

Bağımsız Denetim Standardı 701'e göre kilit bulguların paylaşılması şeffaflığı artırarak, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin önemli olarak kabul etmiş olduğu konuları raporda görmesi için bilgi sağlamasının yanında raporu anlayabilmesini ve daha fazla bilgi sahibi olmasını amaçlamaktadır

BDS 701 ile gelen en önemli değişiklik, denetim sürecinde şeffaflığı artırmayı ve kilit denetim konularını rapor ederek denetçinin mesleki yargısını ortaya koymayı amaçlamaktadır. Yapılacak değişikliklerin en büyük yararı yayınlanan denetim raporlarının yatırımcılara, alacaklılara, hissedarlar, analistler ve diğer çıkar grupları tarafından denetim raporunun daha iyi anlaşılmasını sağlamaktır.

Tezimizin üçüncü bölümünde, BDS 701 ile gelen değişiklikle bağımsız denetim raporundaki değişikliklerin bağımsız denetçileri etkilemesi üzerine bir araştırma yapılmıştır. Alanında uzman kişilere çeşitli sorular sorularak, verdikleri cevap üzerinden çalışmamız şekillendirilerek sonlandırılmıştır.

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

KAYNAKLAR

- Akgüç, Ö.** (2013). Mali Tablolar Analizi, 15. Baskı, İstanbul: Arayış Basım, s.28-276.
- Akbıyık, S.** (2005). Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim Ve Raporlama, Ekin Kitabevi, Ankara, s.70-71.
- Aksoy, T.** (2006). Tüm Yönleriyle Denetim Ab İle Müzakere Ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma, Yetkin Yayınları, Ankara, s.313.
- Apak, S. Ve Demirel, E.** (2010). Finansal Yönetim, Cilt 2,1. Basım, Papatya Yayıncılık Eğitim, İstanbul, s.44-57.
- Arat, M.E.** (2005). Finansal Analiz Aracı Olarak Oranlar: İlke Ve Yorumlar, 1. Basım, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayâr Eğitim Vakfı, s.16.
- Bakır, H. Ve Cumhuri, Ş.** (2009). Finansal Tablolar Analizi, Detay Yayıncılık, Ankara, s.53-69.
- Berçin, A.** (2011). Muhasebe Ve Vergi Denetimi, Kriter Yayınları, 2.Baskı, İstanbul, s.27-31.
- Biçer, A. Ve Altuğ, Erol, S.** (2017). UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 12, Sayı 47, Ocak 2017. s.71-77.
- Bozkurt, N.** (2006). Muhasebe Denetimi, İstanbul: Alfa Yayınları, s.60.
- Bozkurt, N.** (1999). Muhasebe Denetimi, (2. Baskı), İstanbul: Alfa Yayınları, s.27.
- Çalgan, E. Menteşe, E., Işıloğlu, F., Toroslu, M.V., Özcan, M., Kanpak, N.G, Savaş, Ş., Onur, Z.J. Ve Ağca, Z.** (2008). Muhasebe Denetimi, İsmmmo Yayınları, Yayın No: 113, İstanbul, s.37-38.
- Çaldağ, Y.** (2007). Denetim Ve Raporlama Finansal Tablolar Ve Analiz Teknikleri. Ankara: Gazi Kitabevi, s.62.
- Çapal, S.B.** (2017). Türkiye'deki İşletmelerde Bağımsız Denetimin Rolü Ve Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi, İstanbul, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, s.64.
- Çelik, A.** (2005). Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Seçkin Yayınevi, Ankara, s.25.
- Çömlekçi, F.** (2004). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Web Ofset Tesisleri, s.6.
- Demir, V. Ve Bahadır, O.** (2012). Kobilerde Finansal Raporlama, Türmob Yayınları, Ankara s.75-83.
- Dönmez, A.** (2008). Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi Ve

Türkiye de, Sermaye Piyasası Kurulundan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Antalya, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, s.s. 24-25.

- Elitaş, C.** (2011). Muhasebe Denetiminde Çalışma Kâğıtları, Gazi Kitabevi, Bremen, s.31-33.
- Erdoğan, M.** (2005). Denetim, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, s.4-69.
- Gücenme, Ü.** (2005), Mali Tablolar Analizi Ve Enflasyon Muhasebesi, Aktüel Yayınları, Ankara, s.212-247.
- Güçlü, F.** (2011). Muhasebe Denetimi İlkeler Ve Teknikler, Ankara, Detay Yayınları, s.5-7
- Gürbüz, G., Ataman B. Ve Çakıcı, C.** (2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s.104-118.
- Güredin, E.** (2007). Denetim Ve Güvence Hizmetleri, Arıkan Yayınları, İstanbul, 11.Baskı, s.80-197.
- Kara, H.** (2016). Bağımsız Denetim Raporunun İlgililerine Sağladığı Fayda ve Bunlar Üzerindeki Rolü, Manisa, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, s.13.
- Kardeş, S.** (1996). Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Sermaye Piyasası Kurulu Yayını 29, s.80-85.
- Kaval, H.** (2005), Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Kitabevi, 2. Baskı s.3-11.
- Kaval, H.** (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, 4.Baskı, Ankara, s.68-159.
- Keleş, D.** (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’ nda Yer Alan Bağımsız Denetim İle İlgili Hususlar Hakkındaki Görüşlerine Yönelik Ordu İlinde Bir Araştırma, Niğde, Cilt No:9, Sayı:1, Ocak 2013, s.27.
- Kepekçi, C.** (2004). Bağımsız Denetim. 5.Baskı. İstanbul: Avcı Ol Basım Yayın, s.88.
- Köksal, İ.** (2015). Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hilenin Tespiti Ve Görüş Bildirilmesi, Bir Anonim Şirket Uygulaması, İstanbul, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, s.18.
- Kömür, S.** (2015). Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketlerde Finansal Tabloların Denetim Uygulaması, İstanbul, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, s. 39-41.
- Kuşçu, N.** (2016). İç Kontrolün Bağımsız Denetime Olan Etkisi Ve Bir Anonim Şirket Uygulaması, İstanbul, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, s.59.
- Lazarevska, Z.B. And Trpeska, M.S.** (2016). The New Audit Report Seen Through The Prism Of The Certified Auditors – Research In The Republic Of Macedonia, Economic Development No. Macedonia, p.91-114.
- Lazol, İ.** (2005). Mali Analiz Uygulamaları, 3. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, s.1.

- Oldenborg, L.L.M.** (2016). A Quantitative Study Of Potential Effects Of The Swedish Implementation Of ISA 700 (Revised) And ISA 701, Swedish, p.9-30.
- Özerhan, Y. Ve Yanık, S.** (2012). Açıklamalı Ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Ankara, Türmob Yayınları, Sayı: 427, s.68-69.
- Savcı, M.** (2011). Mali Tablolar Analizi, 4. Baskı, Trabzon: Murathan Yayınevi, s.107-152.
- Selimoğlu, S.K., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A. Ve Yanık, S.** (2009). Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, 2.Baskı, Ankara, s.8-160.
- Serpil, S.** (2011). Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetim Kurulunun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, s.74.
- Şahmaroğlu, T.S.** (2016). Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri Ve Uygulaması, İstanbul, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, s.63-65.
- Teraman, Ö.** (2015). Uluslararası Değerleme Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kapsamında İşletme Birleşmeleri: Türkiye’de Örnek Bir Uygulama, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Doktora Tezi, s.80-85.
- Uragun, M.** (1993). Maliyet Muhasebesi Ve Mali Tablolar, 1. Basım, Ankara: Yetkin Basımevi, s.304-305.
- Ulusoy, Y.** (2007). Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, Seçkin Yayınları, Ankara, s.152.

Proposed International Standard On Auditing Isa 701 Communicating Key Audit Matters In The Independent Auditor’s Report, 2016, p.2-3.

Reporting On Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards On Auditing (Isas), 2013, New York, p.114.

İnternet Kaynakları

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS1.pdf> (Erişim Tarihi: 03.06.2017)

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS34.pdf> (Erişim Tarihi: 03.06.2017).

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS34.pdf>, (Erişim Tarihi: 29.07.2017)

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf> (Erişim Tarihi: 28.10.2017).

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf> (Erişim Tarihi:28.10.2017)

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mehmetyolcu/005/> (Erişim Tarihi: 28.10.2017)

<http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/6/9/1> (Erişim Tarihi: 28.10.2017)

Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliğ, Madde 93.

Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliğ, Madde 95.

Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: X No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Resmi Gazete Madde 4.

Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: XI, No:31 Sayılı Tebliğ, Madde 11

Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliğ, Madde 96.

Kamu Gözetim Kurulu, BDS 701, Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, s.4-26.



ÖZGEÇMİŞ

Ad-Soyad : Burak ÇELİK
Doğum Tarihi ve Yeri : 01.06.1990-Kadıköy
E-Posta : clikburak@gmail.com



ÖĞRENİM DURUMU:

Lisans : 2012, Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü
Yüksek Lisans : 2018, İstanbul Aydın Üniversitesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetimi Programı

MESLEKİ DENEYİM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir