



**T.C.
ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

Emel UYURCA AYOTUZ

ŞUBAT-2019

**KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA
BİLDİRİMESİ STANDARDI UYGULAMASININ, DENETÇİ YARGISI,
ÖRNEKLEM VE ÖNEMLİLİK ÜZERİNE ETKİSİNİN ARAŞTIRILMASI**

EMEL UYURCA AYOTUZ

TARAFINDAN

**ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜNE
SUNULAN TEZ**

**İŞLETME ANABİLİMDALİ
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

ŞUBAT - 2019

Tez Onay Sayfası

Sosyal Bilimler Enstitü Onayı

Enstitü Müdürü

Bu tezin yüksek lisans derecesi için gereken tüm şartları sağladığını tasdik ederim.

Anabilim Dalı Başkanı

Okuduğumuz ve savunmasını dinlediğimiz bu tezin bir Yüksek Lisans derecesi için gereken tüm kapsam ve kalite şartlarını sağladığını beyan ederiz.

Ortak Danışman

Danışman

Jüri Üyeleri

Prof.Dr. Rafet AKTAŞ

(YBU, İİBF)

Doç.Dr. Ali İhsan AKGÜN

(YBU, İİBF)

Doç.Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT

(AHBVU, İİBF)

İNTİHAL

Bu tez içerisindeki bütün bilgilerin akademik kurallar ve etik davranış çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu beyan ederim. Ayrıca bu kurallar ve davranışların gerektirdiği gibi bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynak ve sonuçlara tam atıf ve referans yaptığımı da beyan ederim; aksi takdirde tüm yasal sorumluluğu kabul ediyorum.

Adı Soyadı : Emel UYURCA AYOTUZ

İmza :

ÖZET

KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ STANDARDI UYGULAMASININ, DENETÇİ YARGISI, ÖRNEKLEM VE ÖNEMLİLİK ÜZERİNE ETKİSİNİN ARAŞTIRILMASI

Ayotuz Uyrca, Emel
Yüksek Lisans / İşletme
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Rafet AKTAŞ

Şubat 2019, 137 sayfa

İşletme büyüklüğünün, işlem sayısının ve karmaşıklığının artması, işletmelere yönelik gerek devlet teşviklerinin gerek vergi denetimlerinin çoğalması, insan ögesinin öne çıkması, çalışma hayatındaki rekabet ortamının şiddetlenmesi, işletme içi veya işletme dışı çıkar çatışmalarının yoğunlaşması ve artması, ekonomik koşulların gün geçtikçe daha hızlı değişmesi ve bu değişime paralel olarak finansal araçların çeşitliliğinin ve karmaşıklığının artması gibi birtakım nedenler nitelikli finansal bilgiye ulaşmayı giderek zorlaştırmaktadır. Bu durumda kullanıcıların ihtiyaç duydukları, ekonomik kararlarına yön verecek nitelikli, güvenilir, ihtiyaca uygun, faydalı ve zamanında sunulan finansal bilgiye kendi çabalarıyla ulaşmaları pek mümkün değildir. Öte yandan finansal sistemin temel unsurlarından olan şirketler, sadece yatırımcısı veya iş ortakları tarafından sorgulanan kurumlar değil, başta devlet ve kredi kuruluşları olmak üzere tüm bilgi kullanıcıları tarafından irdelenen yapılardır. Bu yapılara ait finansal tabloların ve piyasaya sunmakta oldukları verilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında tarafsızca görüş belirten güvence hizmetlerine ihtiyaç duyulmaktadır.

İhtiyaç duyulan bu güvence hizmeti bağımsız denetimle sağlanmaktadır. Ülkemizde bağımsız denetim, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun(KGK) yetkilendirdiği kişi veya kuruluşlar tarafından yine KGK'ca belirlenen standartlar ve kurallar çerçevesinde yerine getirilmektedir. KGK'nın görevlerinden birisi de değişen ve gelişen durumları ve koşulları da göz önünde

bulundurarak denetime ilişkin standartları belirlemek ve yayımlamaktır. Bu bağlamda “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı” KGK’ca yayımlanan yeni bir denetim standardıdır. Tez çalışmamızda bu yeni standart ayrıntılı bir şekilde irdelenerek, denetimde örneklem, önemlilik ve denetçi yargısı üzerine etkileri araştırılarak ulaşılan sonuçlar ortaya konmuştur.

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



ABSTRACT

INVESTIGATION OF THE EFFECTS OF THE APPLICATION OF THE STANDARD ON REPORTING OF KEY AUDIT MATTERS TO THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT, AUDITOR JUDGMENT, SAMPLE AND MATERIALITY

Ayotuz Uyurca, Emel
M.S. Thesis / Department of Business Administration
Thesis Advisor : Prof. Dr. Rafet AKTAŞ

February 2019, 137 page

Increasing the size of the enterprise, the number of transactions and the complexity, the increase of government incentives and tax audits for the enterprises, the outbreak of the human element, the aggravation of the competitive environment in the working life, the intensification and increase of the conflicts of interest in the business or in the enterprise, parallel to the change in the variety and complexity of the financial instruments are the reasons for the difficulty of reaching to qualified information.

In this case, it is not possible for the users to reach the financial information that they need in a qualified, reliable, appropriate, useful and timely manner to guide their economic decisions.

On the other hand, companies, which are the basic elements of the financial system, are not only the institutions that are questioned by the investor or the business partners but the structures which are examined by all the users of the information, especially the state and credit institutions. There is a need for objective assurance services regarding the accuracy and reliability of the financial statements of these structures and the data they provide to the market. This assurance service is provided by an independent audit.

This assurance service is provided by an independent audit. In our country, independent auditing is carried out by the authorities or institutions authorized by the

Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) within the framework of the standards and rules set forth by the KGK. One of the tasks of the KGK is to determine and publish standards for auditing, taking into account the changing and developing circumstances. In this context, “ISA 701 Communicating Key Audit Matters In The Independent Auditor’s Report” is a new auditing standard published by the KGK. In this dissertation, this new standard is examined in detail. Besides, the effects of this standard on the paradigm in audit, significance and auditor judgment are examined and the results are presented.

Keywords: BDS 701, Key Audit Matters, Independent Audit

TEŞEKKÜR

Her bilimsel çalışma ilmek ilmek dokunan bir halı misali fedakârlık ve emek mahsulüdür. Bir yıldır tamamlamak için uğraştığım tez çalışmama, değerli fikirleri ve yönlendirmeleriyle anlam kazandıran kıymetli hocam Prof. Dr. Rafet AKTAŞ'a, ilgili yaklaşımlarından, yardımlarından dolayı araştırma görevlisi Şevket DURMAZ beye ve maddi manevi desteklerini esirgemeyen fedakâr eşim Ahmet AYOTUZ'a teşekkürü bir borç bilirim.



İÇİNDEKİLER TABLOSU

İNTİHAL	I
ÖZET.....	II
ABSTRACT	IV
TEŞEKKÜR	VI
İÇİNDEKİLER TABLOSU	VII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	X
TABLolar LİSTESİ.....	XI
KISALTMALAR DİZİNİ	XII

BİRİNCİ BÖLÜM TEMEL KAVRAMALAR

1. GİRİŞ	1
2.1. FİNANSAL BİLGİ VE FİNANSAL RAPORLAR.....	4
2.2. FİNANSAL TABLOLAR.....	7
2.3. DENETİM KAVRAMI VE DENETİME DUYULAN İHTİYAÇ	8
2.4. DENETİMİN ÖZELLİKLERİ VE İLKELERİ.....	9
2.5. DENETİMİN AMACI VE YARARLARI.....	11
2.6. DENETİM TÜRLERİ	12
2.6.1. Konusuna ve Amaçlarına Göre Denetim Türleri	12
2.6.2. Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	14
2.7. DENETİM STANDARTLARI.....	16
2.7.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	17
2.7.2. Uluslararası Denetim Standartları	18

İKİNCİ BÖLÜM BAĞIMSIZ DENETİM FAALİYETİ

3.1. BAĞIMSIZ DENETİM	22
3.2. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ.....	24

3.2.1. Denetlenecek Müşteri İşletmenin Seçilmesi ve İşin Kabul Edilmesi.....	27
3.2.2. Denetim Plan ve Programının Hazırlanması	30
3.2.3. Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi ve Kanıt Toplama	31
3.2.4. Denetim Faaliyetinin Tamamlanması ve Raporlama	33
3.3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	35
3.3.1. Denetimde Standartlaşma.....	36
3.3.2. Denetçinin Bağımsızlığı	37
3.3.3. İşletmeyi ve İşletmenin Faaliyet Gösterdiği Sektörü Anlamak.....	39
3.3.4. Risk Esaslı Yaklaşım.....	40
3.3.5. Mesleki Şüphecilik ve Özen.....	41
3.4. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ KURULUŞLAR	43
3.4.1. Yasaya Bağlı Olarak Bağımsız Denetime Tabi Olan Kuruluşlar	44
3.4.2. Özel Kriterler ile Bağımsız Denetime Tabi Olan Kuruluşlar	44
3.4.3. Genel Kriterler ile Bağımsız Denetime Tabi Olan Kuruluşlar.....	45
3.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE FAYDALARI.....	46
3.5.1. Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletmeye Faydaları	46
3.5.2. Bağımsız Denetimin İş Hayatının Diğer Üyelerine Faydaları	47
3.5.3. Bağımsız Denetimin Devlete Faydaları	49
3.6. BAĞIMSIZ DENETİM YAPTIRMAMANIN HUKUKİ SONUÇLARI	50

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

4.1. KİLİT DENETİM KONULARI KAVRAMI VE TANIMI	54
4.2. KİLİT DENETİM KONULARI BİLDİRİMİNİN UNSURLARI	55
4.3. KİLİT DENETİM KONULARININ BELİRLENMESİ.....	56
4.4. KİLİT DENETİM KONULARININ DENETİM RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ.....	58
4.5. KİLİT DENETİM KONULARININ BİLDİRİLMEMEYECEĞİ DURUMLAR	61
4.6. KİLİT DENETİM KONULARI BİLDİRİMİNİN ÖZELLİKLERİ	61
4.7. DENETİM STANDARTLARINDA VE RAPORUNDA REVİZYON YAPILMASININ SEBEPLERİ.....	63
4.8. DENETİM STANDARTLARINDA VE RAPORUNDA YAPILAN REVİZYONLAR VE REVİZYONLARDAN BEKLENEN FAYDALAR	66

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİMESİ STANDARDI UYGULAMASININ, DENETÇİ YARGISI, ÖRNEKLEM VE ÖNEMLİLİK ÜZERİNE ETKİSİNİN ARAŞTIRILMASI

5.1. KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ	
STANDARDI UYGULAMASININ, DENETİMDE ÖRNEKLEM ÜZERİNE ETKİSİ	71
5.2. KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ	
STANDARDI UYGULAMASININ, DENETİMDE ÖNEMLİLİK AÇISINDAN ETKİSİ.....	76
5.2.1. Denetimde Önemlilik Kavramı	76
5.2.2. Niceliksel ve Niteliksel Önemlilik	79
5.3. KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ	
STANDARDI UYGULAMASININ, DENETÇİ YARGISI ÜZERİNE ETKİSİ	82
6. BİST 100 ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERİN 2017 YILI FAALİYET DÖNEMİ FİNANSAL TABLOLARINA İLİŞKİN DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ İNCELENMESİ VE YORUM ANALİZLERİ ..	85
SONUÇ.....	89
KAYNAKÇA	92
EK: BİST 100 ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERİN 2017 YILI FAALİYET DÖNEMİ FİNANSAL TABLOLARINA İLİŞKİN DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ ANALİZİ	106

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1	Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri	5
Şekil 2	Finansal Bilgilerin Kaynakları.....	6
Şekil 3	Bağımsız Denetim Süreci	26
Şekil 4	Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi	57
Şekil 5	Kilit Denetim Konuları Diyagramı	60



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1 Türkiye Denetim Standartları.....	20
Tablo 2 Bağımsız Denetim Sorumluluğunun Yerine Getirilmemesi Durumunda Mevzuatımızda Öngörülen İdari Para Cezaları.....	53
Tablo 3 Denetim Raporlamasıyla İlgili Yayınlanan ve Revize edilen Standartlar ..	67
Tablo 4 Eski ve Yeni BDS 700 Kapsamında Denetçi Raporunda Bulunması Öngörülen Bölümler	68
Tablo 5 Denetimde Nitel ve Nicel Önemlilik Kavramları Kıyaslaması.....	79
Tablo 6 Raporları İncelenen Firmaların Faaliyet Alanına Göre Dağılımı	86
Tablo 7 KDK'ların Genel Dağılımı	87

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler ve Denetim Standartları Kurulu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
CAQ	Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü'ne Bağlı Denetim Kalite Merkezi
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
FRC	Birleşik Krallık Kamu Gözetimi Kurumu
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IOSCO	Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı
KDK	Kilit Denetim Konuları
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KKS	Kalite Kontrol Standardı
Md.	Madde
PCAOB	Amerika Birleşik Devletleri Kamu Gözetimi Kurumu
R.G.	Resmi Gazete
SEC	Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Kurulu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TDK	Türk Dil Kurumu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMÖB	Türkiye Serbest Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
Vb.	Ve Benzeri

1. GİRİŞ

2000’li yılların başlarından itibaren, başta ABD ve dünyanın değişik ülkelerinde yaşanan muhasebe skandalları ve denetim başarısızlıkları sonrasında yaşanan küresel düzeydeki ekonomik krizler denetim mesleğinin sorgulanmasına neden olmuştur. 2000 yılında ABD’nin en büyük 7. firması ve dünyanın ise en büyük enerji ticareti yapan şirketi olan Enron Corporation, hiç beklenmedik bir durumda ve dönemde zarar açıklaması ve iflası ile şaşkınlık uyandırmıştır. Çünkü enerji devi olarak nitelendirilen bu şirketin denetimi, rakipleri tarafından bile “İş Hayatının Vicdanı” olarak değerlendirilen ve global düzeyde faaliyet gösteren denetim kuruluşu, “Arthur Andersen LLP” tarafından yapılmış ve denetim raporunda şirketin mali tabloları hakkında olumlu görüş belirtilmiştir. Enron’un iflası ile başlayan ve küresel düzeyde devam eden denetim başarısızlıkları ve şirket iflasları bağımsız denetime olan güveni zedelemiş, denetimle ilgili mevcut düzenlemelerin ve denetim standartlarının yeterli olmadığı sonucunu doğurmuştur. Söz konusu bu durum başta kurumsal yatırımcılar ve finansal analistler olmak üzere, nitelikli finansal bilgiye ihtiyaç duyan tüm bilgi kullanıcılarını çözüm arayışına sevk etmiş, yeni düzelmeler hakkında talepte bulunur hale getirmiştir.

Değişiklik ve yenilik taleplerini karşılamak ve kaybolan güvenin yeniden sağlanması için başta ABD ve İngiltere’de olmak üzere dünyanın değişik ülkelerinde denetim mesleğini denetleyici ve düzenleyici yeni oluşumlar meydana getirilmiş, mevcut örgüt yapılarında değişikliklere gidilmiştir. Örneğin ABD’de bağımsız denetimle görevli kişi veya kuruluşları denetlemek üzere “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetimi Kurulu” oluşturulmuştur. Ülkemizde ise KGK bu çerçevede kurulan bir oluşumdur. Yine ABD’de Enron şirketinin iflası ile başlayan ve küresel düzeye yayılan güven kaybının önüne geçmek, piyasalara olan güvenini yeniden sağlamak, halka açık şirketleri daha şeffaf kılmak, bu firmaların sunmuş olduğu her türlü bilgi/belgenin doğruluğunu sağlamak ve bu şirketlerin mali bilgilerini açıklama sorumluluğunu artırmak maksatlarıyla, hazırlanan Sarbanes-Oxley kanunu da bu doğrultuda oluşturulmuştur.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından Mayıs 2011’de yayımlanan danışma raporunda; IAASB’nin 2006 yılında başlayan ve 2011 yılına kadar devam eden çalışmaları neticesinde, 1940’lardan beri değişmeden süre gelen, standart metinlerden oluşan, teknik ifadelerle boğulmuş ve geçti kaldı şeklinde denetçi görüşünün ifade ettiği raporlama şeklinin sürdürülebilir bir uygulama olmaktan çıktığı vurgulanmıştır. IAASB’nin dünyanın değişik yerlerindeki, farklı paydaşlarla yapmış olduğu görüşmeler ve geri bildirimler neticesinde, bilgi kullanıcılarının denetim ve denetim süreçleri hakkında daha fazla bilgi sunan, teknik ve standart ifadeler yerine firmaya özgü faydalı bilgiler aktaran, iletişim değeri yüksek ve daha şeffaf raporlamanın talep edildiği ortaya çıkmıştır. IAASB söz konusu bu talepleri karşılamak ve denetime olan güveni tekrar tesis etmek amacıyla denetim raporlaması ile ilgili olarak bir proje başlatmıştır. Bu projenin en önemli konusu ise Kilit Denetim Konularını (KDK) düzenleyen UDS 701 “Kilit Denetim Bulgularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardının kabul edilmesi ve yayımlanmasıdır.

UDS 701 “Kilit Denetim Bulgularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardı uygulaması 2015 yılı eylül ayında IAASB tarafından ortaya konmuştur. UDS 701 Uygulaması “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardı olarak mevzuatımıza uyumlaştırılarak, sermaye piyasası kuralları çerçevesinde halka açık işletmeler için 2017 mali yılı ve izleyen hesap dönemlerinde, bağımsız denetime tabi diğer işletmeler için ise 2018 mali yılı ve izleyen hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe konmuştur.

Ülkemizde bu yıl ilk kez uygulaması yapılan 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardına ilişkin olarak yapılan inceleme ve araştırmalar neticesinde hazırlamış olduğum, dört bölümden oluşan çalışmamın;

Birinci bölümde, konunun iyi anlaşılması için bilinmesi gerekli temel kavramlar ve genel ifadeler ortaya konmuş ve açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde, Bağımsız denetim kavramı irdelenerek, bağımsız denetimin gerekliliği, faydaları, önemi ve bağımsız denetim yaptırmamamın sonuçları hakkında bilgi sunulmuştur.

Üçüncü bölümde, Tez konumuz olan kilit denetim konuları bildirimi ile ilgili olarak getirilen BDS 701 açıklamalı ve ayrıntılı olarak anlatılmıştır. KDK'ların tanımı, özellikleri, ne oldukları ve ne olmadıkları, bildirim şekilleri ayrıntılı olarak anlatılmış ve BDS 701 uygulaması çerçevesinde diğer mevcut standartlarda ve raporlamada yapılan değişikliklere, yeniliklere değinilmiştir.

Dördüncü bölümde, BSD 701 uygulamasının denetimde; denetçi yargısı, örneklem ve önemlilik üzerine etkileri ifade edilmiş ve bu doğrultuda BIS 100 endeksinde işlem gören firmaların bağımsız denetim raporları konuya yönelik olarak incelenerek analiz edilmiş, ulaşılan sonuçlar ortaya konmuştur.

Sonuç bölümünde, konunun genel bir değerlendirilmesi yapılarak bağımsız denetime karşı oluşan güven kaybını ortadan kaldırmak, piyasalara güveni tekrar tesis etmek ve bağımsız denetim sisteminin sağlıklı işlemlerini sağlamak gibi maksatlarla yapılan çalışmaların bağımsız denetimde örneklem, önemlilik ve denetçi yargısı kavramları üzerine etkileri ortaya konmuş ve bağımsız denetimin gerekliliği vurgulanmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL KAVRAMALAR

Bu bölümde finansal bilgi, finansal rapor, denetim ve denetime ilişkin kavramlar açıklanacaktır. Ayrıca denetime ihtiyaç duyulmasının nedenleri, denetimin; amacı, faydaları, türleri, standartları konularında özet bilgi sunulacaktır.

2.1. Finansal Bilgi ve Finansal Raporlar

İşletmenin taraflarının davranışlarına yön verebilecek her türlü bilgi finansal bilgi olarak değerlendirilebilir. Finansal raporlar ise finansal bilgilere dayalı olarak hazırlanan sistematik olarak sıralanmış, sınıflandırılmış ve tasnif edilmiş finansal bilgilerdir(Karapınar, Zaif, 2012 s.19).

Ortaklar, yöneticiler, devlet, kredi kurumları, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, rakip işletmeler, yatırımcılar, araştırmacılar, tüketiciler kısacası işletmenin tüm ilgilileri işletme ile ilgili doğru karar alabilmek ve aldıkları kararları uygulayabilmek için işletmenin finansal bilgilerine gereksinim duyarlar(Can, 2017, s.5).

Ortaklar ve yöneticilerin, işletmeyi kurabilmesi, işletmenin varlığını devam ettirebilmesi ve amaçlarına ulaşabilmesi için finansal bilgiye gereksinim duyarlar. Karlılığın en iyi şekilde sağlanması, rekabet üstünlüğünün kurulması, elde edilen rekabet üstünlüğünün devam ettirilebilmesi, üstünlük ve zayıflıkların tespiti ve elde edilen verilerin avantaja dönüştürülebilmesi ancak doğru, etkin ve zamanında sunulan bir finansal bilgi akışı ile sağlanabilir.

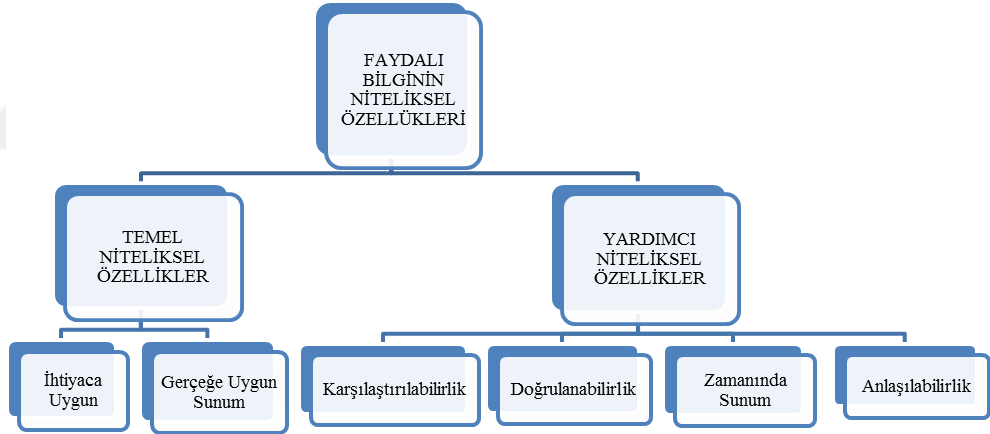
Finansal bilgilerin kendisinden beklenen amaçlara hizmet edebilmesi için gerçeğe uygun, doğru ve karşılaştırılabilir olması ayrıca zamanında sunulması gibi bir takım niteliksel özellikleri taşıması gerekmektedir. Bu nedenle uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ortaya konmuştur(KGK, 2011, s.4-6).

Fakat ülkelerin yasal mevzuatlarının, ekonomik koşulların, sosyal yapıların farklılık arz etmesi ve farklı finansal rapor taleplerinin bulunması gibi nedenlerle finansal bilgilerde farklılıklara ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla finansal

raporlamada da farklılıklar oluşabilmektedir. Ülkemizde bu kapsamda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na(UFRS) paralel olarak, Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) belirlenmiştir.

Finansal bilginin faydalı olabilmesi için birtakım niteliksel özellikleri taşıması gerekmektedir. Faydalı olabilecek finansal bilginin taşıması gereken bu özellikler temel niteliksel özellikler ve yardımcı niteliksel özellikler olarak iki temel başlık altında sınıflandırılmıştır(TFRS, 2011:Md.8-11). Aşağıda Şekil 1'de faydalı niteliksel bilginin özellikleri şematize edilmiştir.

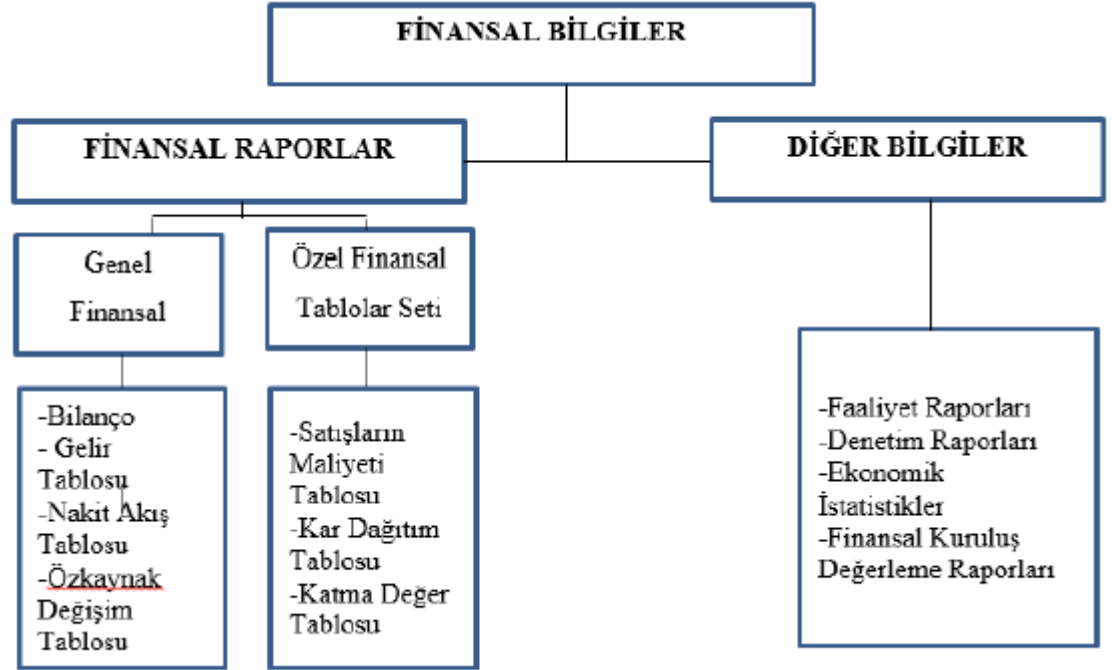
Aşağıda Şekil 1'de faydalı niteliksel bilginin özellikleri şematize edilmiştir.



Şekil 1 Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve 'de, belirtildiği üzere finansal bilgilerin rastgele, gelişigüzel bir şekilde ortaya konması, bilgi kullanıcıları için yeterli ve yönlendirici değildir. Bir finansal bilginin veya raporun işletme ile ilgili karar almada yeterli olması için ihtiyaca uygun, gerçeği yansıtır olması şarttır. Finansal verilerin ihtiyaca uygun olması ve gerçeği yansıtmasının yanı sıra zamanında sunulması, karşılaştırmaya ve doğrulamaya imkân sunması, kolay anlaşılır olması finansal bilginin önemlilik ve güvenilirliğini arttıran destekleyici niteliklerdir.

Nitelikli finansal bilgi kaynaklarını, finansal raporlar ve diğer bilgiler şeklinde özetleyebiliriz. Aşağıda Şekil 2’de finansal bilgi kaynakları şematize edilmiştir.



Şekil 2 Finansal Bilgilerin Kaynakları
(Kaynak: Karapınar, Zaif, 2012, s.4)

Finansal raporlamanın temel amacı, bilgi kullanıcılarına karar almada ve aldıkları kararları uygulamada gerekli bilgileri sunmaktır(KGK, 2011, s.3-4).

Finansal rapor, kullanıcılarına işletmenin durumu hakkında bilgi sunan bir araçtır. İşletmenin mali durumu, ekonomik yapısı, kaynak kullanımı ve performans düzeyi gibi pek çok konuda kullanıcılarına yol gösterir(TMS 1, 2018:Md.9).

Örneğin yatırımcılar yatırım yapma konusunda karar alırken, aldıkları kararları uygularken, kredi kuruluşları sunulacak kredinin geri ödenebilirliğine karar verirken ya da yöneticiler çeşitli konularda değerlendirmelerde bulunurken finansal raporlara ihtiyaç duyarlar.

2.2. Finansal Tablolar

Finansal tablolar, muhasebe kayıtlarının sistematik bir şekilde özetlenerek sunulduğu, işletmenin mali durumu ve/veya faaliyet sonuçları hakkında bilgi veren özet raporlardır(TMS 1, 2018).

Finansal tablolar temel finansal tablolar ve ek finansal tablolar olmak üzere iki genel başlık altında sınıflandırılabilir(MSUGT, 1992:III. Mali Tablolar İlkeleri).

Temel finansal tablolar; işletmenin taraflarının özel gereksinimleri için hazırlanmayan, aksine genele hitap eden teklik ilkesi çerçevesinde standart olarak hazırlanan genel geçer finansal tablolardır. Temel finansal tablolar bilanço, gelir tablosu ve bunlara ait dipnotlarından ve eklerinden oluşmaktadır(MSUGT, 1992:III.Mali Tablolar İlkeleri).

Ek finansal tablolar ise, genel verilerin dışında kalan, birtakım özel bilgilerin istendiği durumlarda oluşturulan tablolardır(Karapınar, Zaif, 2012, s.19). Örneğin net işletme sermayesi değişim tablosu, nakit ve fon akım tabloları, satışların maliyeti tablosu ve benzeri tablolar ek finansal tablolardır.

Türkiye Muhasebe Standartları(TMS)1 finansal raporların sunulduğu standardına göre tam bir finansal tablo seti aşağıda sayılan tablolar ve bu tablolara ilişkin düzenlenen eklerden, dipnotlarından oluşur;

- Bilanço,
- Gelir Tablosu,
- Özkaynak Değişim Tablosu,
- Nakit Akım Tablosu.

Yukarıda sayılan tablo ve dipnotları standartlara uygun olarak hazırlanmış olmalıdır. Bu tabloların yanında işletmelerin kendi isteklerine göre yardımcı ve/veya destekleyici özellikte tablolar düzenleyebilirler. Örneğin Yönetim Karar Destek Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu vb.(Örten, Kaval, Karapınar, 2015, s.13).

Finansal tablolar temelde önemlilik esasına göre hazırlanır. Finansal tablolarda verilen bilgiler önemlilik kavramına göre gruplanır veya sınıflandırılır. Burada önemlilik kavramından anlaşılması gereken: tüm finansal tablo kullanıcılarının aldıkları kararları etkiyebilecek veya yönlendirebilecek düzeye sahip her bir verinin önemli kabul edilmesidir. Önemli bilgiler işlevleri ve nitelikleri dikkate alınarak farklı biçimlerde ve önem derecesine göre farklı sınıflarda sunulur(TMS 1, 2018).

2.3. Denetim Kavramı ve Denetime Duyulan İhtiyaç

Denetim, Latince kökenli bir kelime olan audit kelimesinden türetilmiş ve dilimize geçmiştir. Kelime olarak onaylayan, işiten anlamlarını ifade etmektedir. Konumuzla ilgili bir kavram olarak denetim, işletmelerin muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtlara istinaden oluşturulan mali tablolarının gerçeği doğru bir şekilde yansıtır yansıtmadığının araştırılmasıdır(Kurdoğlu, 2008, s.1).

Günümüz Türkçesinde Denetim, “Bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” anlamlarına gelmektedir(TDK, 2018).

Denetim, işletmelerin muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtlara istinaden düzenledikleri finansal tabloların incelenmesinin yanı sıra, bir faaliyet sürecini; sürecin tüm aşamalarında gözden geçirmek ve kurallara(kanun, yönetmelik, tebliğ, yönerge vb.)uygunluğunu araştırmaktır (Organ, 2008, s.37-38).

İşletme büyüklüğünün, işlem sayısının ve karmaşıklığının artması, işletmelere yönelik gerek devlet teşviklerinin gerek vergi denetimlerinin çoğalması, insan ögesinin öne çıkması, çalışma hayatındaki rekabet ortamının şiddetlenmesi, işletme içi veya işletme dışı çıkar çatışmalarının yoğunlaşması ve artması, ekonomik koşulların gün geçtikçe daha hızlı değişmesi ve bu değişime paralel olarak finansal araçların çeşitliliğin ve karmaşıklığının artması gibi birtakım nedenler nitelikli finansal bilgiye ulaşmayı giderek zorlaştırmaktadır. Buna karşın finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları, ekonomik kararlarına yön verecek nitelikli, güvenilir, ihtiyaca uygun, faydalı ve zamanında sunulan finansal bilgiye kendi

abalarıyla ulaşmaları pek mümkün değildir. Öte yandan finansal sistemin temel unsurlarından olan şirketler, sadece yatırımcısı veya iş ortakları tarafından sorgulanan kurumlar değil, başta devlet ve kredi kuruluşları olmak üzere tüm bilgi kullanıcıları tarafından irdelenen yapılardır. Bu yapılara ait finansal tabloların ve piyasaya sunmakta oldukları verilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında tarafsızca görüş belirten güvence hizmetlerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Günümüzde ihtiyaç duyulan bu güvence hizmeti bağımsız denetim faaliyeti ile bağımsız denetçilerce sunulmaktadır. Bağımsız denetçiler yürütmüş oldukları denetim faaliyeti neticesinde, işletmelerin ortaya attıkları iddialar ve beyanlar hakkında varmış oldukları kanaati hazırlayacakları bir raporla ortaya koyarlar. Bu raporların doğru, güvenilir ve küresel düzeyde kabul edilir olması için denetim faaliyetinin ve denetim raporunun Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygun olarak yapılması, hazırlanması gerekmektedir (Can, 2017, s.8).

Bu nedenle Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGK) UDS'leri referans alarak, ülkemiz koşulları, yasaları ve mevzuatları çerçevesinde, Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmakta ve Bağımsız Denetim Standartları (BDS) yayımlanmaktadır (KGK, 2012).

Bağımsız denetim raporları, bilgi kullanıcılarının görüşünü etkileyecek yeni bir veri değildir. Bir başka ifade ile bağımsız denetim, konunun uzmanlarınca yürütölen çalışmalar sonucu, denetlenen verilerin güvenilirliği ve doğruluğu hakkında makul güvence sunan güvence hizmetidir. Muhasebe sisteminin karmaşıklığı, çıkar çatışmaları, alınacak kararlarda güvenilir bilgi ihtiyacı gibi bir takım nedenlerden dolayı bağımsız denetimin konusunda uzman, yetkin kişilerce yapılmasını zorunlu hale getirmektedir.

2.4. Denetimin Özellikleri ve İlkeleri

Denetimle ilgili tanımlardan yola çıkılarak, denetimin özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir(Güredin, 1977, s.9);

- Sistematik alışma ve karşılaştırmaya dayalı bir süreçtir,

- Belli bir işletmenin, belirli bir faaliyet dönemine ilişkin verilerinin irdelenmesidir,
- Tarafsız olarak yürütülen ve faaliyet sonucunda ulaşılan verilerin yine tarafsızca değerlendirildiği bir süreçtir,
- İşletmenin faaliyetlerinin ve bu faaliyetleri sonucu ortaya koymuş olduğu finansal verilerin önceden belirlenmiş normlara uygunluğunun araştırılmasıdır,
- Ulaşılan sonuçların, taraflara ve ilgi duyanlara iletilmesidir.

Denetim; araştırma, bilgi toplama, karşılaştırma vb. faaliyetlere başvurarak kanıt oluşturan, oluşturduğu kanıtları sistematik olarak işleyerek bir görüşe varan, görüşlerini rapora dönüştüren ve raporunu ilgililerine sunan dinamik bir süreçtir.

Denetim; bir işletmenin belirli bir dönemdeki ekonomik faaliyetlerini ve bu faaliyetlere ilişkin yapılan bildirimlerin doğruluğunu, güvenilirliğini ve gerçeğe uygunluğunu araştırır ve araştırma sonuçlarını rapor eder.

Denetim; işletmelerin ortaya koymuş olduğu mali tablolar ve raporların, bildirimlerin ve bildiriliş biçimlerinin önceden belirlenmiş normlara(kanun, tüzük, yönetmelik, tekdüzen muhasebe ilkeleri vb.) uygunluğunu inceler.

Denetim; tarafsızca kanıt toplama, toplanan kanıtları sistematik olarak sınıflandırma, sıralama, değerlendirme ve ulaşılan sonuçları özetleyerek raporlama faaliyetidir. Denetçi önyargılara kapılmadan tarafsızca kanıt toplar ve kanıtları değerleyerek görüş bildirir.

Denetçi tarafsızca yürüttüğü denetim faaliyeti sonucu ulaştığı verileri analiz eder ve değerlendirmeden geçirir. İşletme yönetiminin ortaya koymuş olduğu verilerin ve iddiaların gerçeği yansıtması, doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili olarak varmış oluğu görüşü özetleyerek raporlar ve ilgililerine sunar.

Tamlık, gerçeklik, doğruluk, kanunilik ve açıklık olmak üzere denetimin beş temel ilkesi bulunmaktadır(Erdoğan, 2002, s.51-63).

Denetçi denetimin ilkeleri çerçevesinde sorgulayıcı bir yaklaşımla, mesleki şüphecilik ve titizlik içerisinde işletmenin tüm iş ve işlemlerinin gerçeğe uygun, tam, eksiksiz, doğru, kural ve kaidelerle uyum içerisinde, çelişkiye yer vermeksizin kaydedilmesi durumunu araştırır ve bu çerçevede işletme verileri hakkında ilgi duyanlara makul güvence sağlar.

2.5. Denetimin Amacı ve Yararları

Denetimin amaçları şu şekilde sıralanabilir(Morbel,1995, s.12.) :

- Finansal raporların tarafsız ve gerçeği yansıtır şekilde hazırlanmasını sağlamak,
- İşletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymasını sağlamak,
- Finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğu konusunda yargıya ulaşmak,
- Hata ve hile eğilimlerinin önüne geçerek oluşabilecek kayıpları ve doğabilecek cezaları en aza indirmek.

Denetimin temel amacı hata ve hilelerin önüne geçmek ve işletme yönetiminin sunmuş olduğu finansal tablolara olan güveni arttırmaktır(BDS 200, 2017:Md.11-12).

Bir başka ifade ile işletme verilerinin gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu konusunda ilgililerine makul güvence sunmaktır. Hata ve hileden arındırılmış doğru ve güvenilir veriler gerek işletme yöneticilerinin gerek diğer bilgi kullanıcılarının doğru ve uygun kararlar vermesi konusunda yönlendirici ve yardımcı niteliktedir. Hata ve hileden arındırılmış, doğru ve güvenilir veriler, yöneticilerin işletme için uygun, karlı girişimlerde bulunulması, kredi veren kuruluşlar için karar verme kolaylığı, işletme personeli arasında sosyal adaletin sağlanması, etkin vergileme ve vergi cezalarının önüne geçilmesi, ortaklar arasında adil kar dağıtımı ve yolsuzluklarının engellenmesi, zaman ve maliyet kaybının önüne geçilmesi, etkin kaynak kullanımı vb. birçok yönden olmazsa olmaz niteliktedir.

2.6. Denetim Türleri

Denetim genellikle “konusuna ve amacına göre” ve “statüsüne göre” olmak üzere iki ayrı başlık ayrımına tabi tutulmaktadır.

2.6.1. Konusuna ve Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Varılmak istenen amaca göre denetim; “finansal denetim”, “uygunluk denetimi” ve “performans denetimi” olmak üzere üç ana gruba ayrılmaktadır(Ataman, Hacırüstemoğlu, Bozkurt, 2001, s.7).

Uygulamada tam ve güvenilir sonuçlara ulaşmak, ulaşılan verilerin tutarlılığını ölçmek veya bazen de ekonomik birtakım nedenlerle belirtilen bu denetim türlerinin birlikte kullanıldığı görülmektedir. Finansal denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetiminin birlikte yürütüldüğü bu denetim türüne ise ekonomik denetim denilmektedir(Tekin, Çelikkaya, 2014, s.28).

2.6.1.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, “performans denetimi”, “etkinlik denetimi”, “performans denetimi”, “verimlilik denetimi”, “yönetim denetimi”, “işletme denetimi”, ya da başarının denetimi olarak da ifade edilmektedir(Özer, 1997, s.74-79).

Faaliyet denetimi, kaynak kullanımın; verimlilik, etkinlik ve tutarlılık ilkeleri açısından değerlendirilmesini ifade etmektedir(Gören, 2000, S.227-226).

Örneğin, hastalara sunulan hizmetlerin niteliği düşmeden hasta bekleme süresi azaltılıyorsa verimlilik, uygulanan sağlık hizmeti sayesinde hastalanan insan sayısı azalıyorsa etkinlik, söz konusu hizmetler en düşük maliyetle gerçekleştiriliyor ise de tutarlılık söz konusudur(Karakaş, 2004, s.121-129).

Faaliyet denetimi, belirlenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını ölçmeye yönelik olduğu için, finansal denetimden ve uygunluk denetiminden daha zordur(Erdoğan, 2001, s.4).

Çünkü bir faaliyetin etkinlik ve verimliliğini nesnel olarak saptamak güçtür(Güredin, 1994, s.16).

2.6.1.2. Uygunluk Denetimi(Usul Denetimi)

Uygunluk denetimi, “düzenlilik denetimi”, “kurallara uygunluk denetimi”, “usul denetimi” ya da “mali denetim” olarak da isimlendirilmektedir. Uygunluk denetimi, üst makamların belirlemiş olduğu kurallara, yöntemlere veya ilgili mevzuata uyulup uyulmadığının denetlenmesidir(Tekin, Çelikkaya, 2014, s.29). Örneğin işletme yönetiminin ortaya koymuş olduğu yönergelere uyulup uyulmadığının denetlenmesi uygunluk denetimidir.

Uygunluk denetimi genellikle geniş bir kitleye değil ilgisine veya yetkilisine yönelik olarak yapılan bir denetimdir.(Karakaş, 2004, s.125-126). Örneğin vergi denetiminde, Vergi Usul Kanunu(VUK) hükümlerine uygun hareket edip etmedikleri denetlenmektedir. Uygunluk denetimi, finansal denetime yol göstericidir. İşletmenin kurallara aykırı hareket etmesi finansal tablolara sorun olarak yansıyabileceği gibi, kurallara uygun hareket edilmesi de bu tabloların doğruluğuna işaret eder(Erdoğan, 2001, s.3).

2.6.1.3. Finansal Denetim(Finansal Tablolar Denetimi)

Finansal denetim; Finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu gösterip göstermediğinin önceden belirlenmiş birtakım normlara(Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Vergi Mevzuatı Hükümleri gibi) ve muhasebe kurallarına göre denetlenmesini ifade etmektedir(Tekin, Çelikkaya, 2014, s.28). “Finansal tablolar denetimi”, ya da “mali tablolar denetimi” olarak da ifade edilen bu denetim türü, uygulamada en çok başvurulanan denetim türüdür.

2.6.1.4. Ekonomik Denetim

Ekonomik denetim; yukarıda sayılan denetim türlerine ilişkin farklı denetim yöntemlerinin aynı anda, bir arada yürütülmesi ile yapılan denetim türüdür. İşletme faaliyetlerinin ilgili yasal mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmesinin yanı sıra yönetime tahsis edilen kaynakların etkin, verimli ve rantabl olarak kullanılıp

kullanılmadığının denetlenmesi birlikte yapılmaktadır. Böylelikle yapılan denetimin tutarlılık ve güvenilirlik düzeyinin artması sağlanmakta ayrıca ilgililerine faydalı olabilecek öneriler sunulmaktadır(Kenger, 2001). “Bütünleşik denetim” ya da “sistemci denetim” de denilen bu denetim türü finansal denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetiminin birlikte yürütüldüğü ve raporlandığı denetim türüdür.

2.6.2. Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim, denetleyenlerle denetlenen arasındaki ilişkiye göre “iç denetim”, “kamu denetimi”, “bağımsız denetim” olmak üzere üç guruba ayrılarak incelenebilir.

2.6.2.1. İç Denetim

İşletme faaliyetlerine katma değer sağlamak ve oluşturulan değerleri geliştirmek maksatlarıyla tasarlanmış nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir(Özdemir, 2005, s.52-53).

İç denetimin amacı; işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin önceden belirlenmiş kurallara uygun olarak yapılıp yapılmadığını araştırmak ve her alanda performans düzeyini en iyi seviyede tutmaktır(Güredin, 2003, s.191).

İç denetim, özü itibariyle işletmenin üst yönetimi ile sınırlıdır. İşletmenin kendi personeli olan iç denetçiler üst yönetimin belirlediği çerçeve içerisinde denetim fonksiyonlarını yerine getirirler(Erçoklu, 2002, s.193).

İç denetim, üçüncü kişilere sunulan finansal bilgilerin güvenilirliğinden ziyade işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği ile ilgilidir(Güredin, 2003, s.15).

İç denetimin dış denetime katkısı büyüktür. Dış denetimlerde öncelikle iç denetçilerden görüş alınır ve onların denetimlerinden yararlanır(Erçoklu, 2002, s.192). Örneğin dış denetçiler, sayımda hazır bulundukları için iç denetçilerden yardım isteyebilirler, müşterilere doğrulama mektubu gönderilmesini isteyebilirler.

2.6.2.2. Bağımsız Denetim

İşletme dışından üçüncü kişiler tarafından yürütülen bir dış denetim türü olan Bağımsız Denetim, iç denetimin aksine işletme ile organik bağı bulunmayan yani işletmenin personeli olmayan bağımsız kişi ya da kişiler tarafından yapılan bir denetimdir(Yeman, 2001, s.82-85).

Bağımsız denetim; çalışma yöntemi, ilke ve kuralları yasalarla düzenlenmiş bir denetim şekli olup, bir denetim firmasına ya da kendi nam ve hesabına yönelik olarak çalışan serbest meslek erbapları tarafından yapılır(Güredin, 2003, s.9).

Bağımsız denetçiler; KGK tarafından belirlenen şartları yerine getirmiş, 3568 sayılı yasada belirtilen meslek mensupları arasından, KGK’ca yetkilendirilen, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde bağımsız olarak denetim yapan ve güvence hizmeti sunan kişilerdir(KGK, 2018).

Bir başka ifade ile işletmelerin iç kontrol sistemlerini, mali yapılarını ve raporlarını inceleyen, değerlendiren ve çalışma sonuçlarını raporlayarak ilgi duyanlara sunan, böylelikle işletme ve raporları hakkında makul güvence hizmeti veren kişi ve kuruluşları bağımsız denetçi, bağımsız denetçilerin yürütmüş oldukları faaliyeti de bağımsız denetim olarak tanımlayabiliriz.

Tez çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde bağımsız denetim faaliyeti hakkında ayrıntılı olarak irdelenecektir.

2.6.2.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi; kamunun vergi denetim elemanları tarafından(vergi müfettiş ve müfettiş yardımcıları ve diğer incelemeye yetkililer) işletmenin muhasebe kayıtlarının ve bunlara bağlı hazırlanan finansal raporların, uygunluk ve performans kriterleri açısından incelenmesidir(Özdemir, 1991 s.54-55).

Denetçileri, serbest meslek erbabı olmakla birlikte, kamu vergi denetim elemanlarının iş yükünü hafifletmek ve işlemlerini hızlandırmak gibi bir takım

amaçlarla teşekkül edilen yeminli mali müşavirlik müessesesi tarafından yürütülen tasdik denetimi, vergi odaklı bir kamu denetimi olmakla birlikte, denetçinin statüsü göz önüne alındığında bağımsız dış denetim türüdür.

Yeminli mali müşavirlerin; danışmanlık, denetim ve tasdik olmak üzere üç temel fonksiyonları bulunmaktadır. Mükelleflerine sunmakta oldukları danışmanlık ve denetim hizmetlerini aynı anda yürütüyor olmaları zaman zaman bağımsız hareket etmelerini kısıtlayabilecek bir etkidir. Gerek yeminli mali müşavirler gerekse diğer kamu denetimle görevli memurlar vergi odaklı olarak denetim yapmaktadırlar. Denetimle görevli memurların(vergi müfettiş ve müfettiş yardımcıları ve diğer incelemeye yetkililer) işletme ve işletme yönetimi ile bir bağlarının bulunmaması, özellikle ücret ilişkilerinin olmaması nedeniyle bağımsızlık dereceleri son derece yüksektir. Fakat vergi denetimine ilişkin sistem siyasi otoritelerin baskısına açık durumdadır. Bu durum denetçilerin bağımsızlığını gölgeleyebilir.

2.7. Denetim Standartları

Sözlük anlamı olarak bakıldığında standart; belli bir sınıflamaya özgü yapılmış veya gruplanmış, tek biçim, belirli kıstasa, yasaya, kullanıma uygun olan, örnek veya temel olarak alınabilen anlamlarına gelmektedir(TDK, 2018).

Standart kelimesinden yola çıkarak denetim standardı kavramını; Denetim faaliyetinin, amaçlarına uygun şekilde yerine getirilmesini sağlamak için, denetçileri ve denetçilerin denetim faaliyetine ilişkin görev ve sorumluluklarını belirleyen ilke ve kurullar bütünü olarak tanımlanabilir.

Bilgi kullanıcıları, işletme yönetimi tarafından açıklanan finansal bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve yeterliliği hakkında makul güvence sunan denetçi raporuna dayanarak, karar almakta ve uygulamaktadır. Bu nedenle gerek denetimin gerekse denetçinin bazı yeterlilik unsurlarını taşıması gereklidir. Söz konusu denetimin ve denetçinin taşıması gereken unsurların sağlanması, bir başka ifade ile denetimde yeterlilik ve kalitenin oluşturulması için ilgili kurumlar ve meslek örgütlerince bir takım yasalar ve standartlar getirilmiştir(Kepekçi, 2004, s.17).

Bu bağlamda Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) yayımladığı Uluslararası Denetim Standartları(UDS) ve Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler ve Denetim Standartları Kurulu(AICPA) tarafından hazırlanan GKGDS'ler dünyada en yaygın kullanılan denetim standartlarıdır.

2.7.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; denetçide bulunması gereken özellikleri, denetim faaliyetinin yürütülmesi esnasında yerine getirilmesi gereken asgari çalışmaları, denetim raporunun belirtmesi gereken temel hususları ortaya koyarak denetçiyi ve denetim faaliyetini yönlendiren genel kurallar bütünüdür. Bir nevi denetimin anayasasıdır(Tekin, Çelikkaya, 2014, s.33).

Bu standartlara uymak meslek örgütlerince kabul edilmiş vazgeçilmez bir zorunluluktur(Bozkurt, 1995, s.34-39).

Öte yandan farklı tür denetimler için her zaman geçerli olacak, tek tip, değişmez nitelikte bir denetim yöntemi yoktur. GKGDS'ler denetimle ilgili katı kurallar koymaz. Denetim yöntemlerini sınırlandırmak yerine, denetimin niteliğine ve denetçinin yeteneğine göre genel bir çerçeve çizer.

GKGDS; genel standartlar, raporlama standartları ve çalışma sahası standartlarından oluşmaktadır(Kocak, 2005, s.25-41).

- a) Genel Standartlar: Denetçinin taşıması gereken nitelikler ve denetim faaliyetini yerine getirirken uyulması gereken genel kurallardır. Bunlar sırasıyla; uzmanlık, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik şeklindedir.
- b) Çalışma Sahası Standartları: Denetçinin çalışması sırasında uyması gereken kuralları içermektedir. Bunlarda sırasıyla; yeterli planlama ve gözetim, iç kontrol sisteminin incelenmesi, nitelikli kanıt elde etme şeklindedir.

- c) Raporlama standartları: Denetim raporunun hazırlanışı ve içeriği ile ilgili uyulması gereken genel ilke ve kurallar bütünüdür. Uygunluk ve devamlılık, mali tabloların ve dipnotlarının yeterliliği ve bir bütün olarak görüş bildirme bölümlerinden oluşur.

2.7.2. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası düzeyde raporlamanın tek tip hale getirilmesi, başta çok uluslu şirketlere ilişkin farklı finansal bilgi kullanıcıları ve yöneticilerinin olmak üzere iş dünyasında tüm ilgililerin iş ve işlemlerini kolaylaştıracak, hızlandıracak ve daha anlaşılır olmasını sağlayacak bir çalışmadır. Bu konuda Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) alt kuruluşu olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) etkin rol üstlenmiştir. Uluslararası denetim standartlarını(UDS) IAASB oluşturulmakta ve yayınlamaktadır(Güredin, 2014, s.52-53).

IAASB'in amacı; *“bağımsız olarak denetim, gözden geçirme, diğer güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmetler alanında yüksek kaliteli standart oluşturmak ve ulusal standartlar ile uluslararası standartların yakınlaşmasını sağlamak suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.”*(<https://www.iaasb.org/>). IAASB çalışmalarıyla, dünya çapında, denetimde kalite ve uygulama tutarlılığını artırmakta, bağımsız denetime olan kamu güvenini güçlendirmektedir.

Çok uluslu şirketlerin yaygınlaşması, muhasebe sistemlerinin ülkeden ülkeye farklılık göstermesi, global düzeyde yaşanan denetim başarısızlıkları, sermaye piyasalarının, sermaye piyasası araçlarının küreselleşmesi ve sermayenin dolaşım hızının teknolojik gelişmelerle birlikte giderek artması gibi bir takım nedenle bağımsız denetim uygulamalarında da küreselleşme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu doğrultuda dünyada ve ülkemizde denetim mesleğini denetleyici ve düzenleyici yeni oluşumlar meydana getirilmiş, mevcut örgüt yapılarında değişikliklere gidilmiştir.

ABD'de bağımsız denetçileri denetlemek üzere kurulan “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetimi Kurulu” ve ülkemizde bu kurulun benzeri bir yapı olarak

kurulan KGK bu çerçevede oluşturulan yapılardandır. Ülkemizde KGK'nın teşekkülü ile SPK, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı'nın kamu gözetimi yapma yetkileri ile TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'nın muhasebe ve denetime ilişkin standartları belirleme yetkileri KGK'ya devredilmiştir. Böylelikle bağımsız denetim alanında çok başlılık ortadan kaldırılmış olmasının yanı sıra bütüncül bir yapı oluşturulmuştur(Ertekin, 2017, s.111).

KGK'nın başlıca görevleri şunlardır (KGK, 2018);

- IAASB tarafından yayımlanan UDS'leri referans alarak, ülkemiz koşulları, yasaları ve mevzuatları çerçevesinde, TDS'leri oluşturmak ve yayımlamak,
- Bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim şirketlerine yetki tahsis etmek,
- Bağımsız denetim kalitesini arttırmak ve etkinliğini sağlamak için bağımsız denetçileri ve denetim faaliyetlerini incelemek,
- Uluslararası düzeyde belirleyici ve düzenleyici yetkinliğe sahip IFAC ve benzeri kuruluşların faaliyetlerine katılmak, bu faaliyetlerde ülkemizi temsil etmek ve çalışmalarında görev üstlenmek,
- Bağımsız denetimle ilgili standartların ve yasal düzenlemelerin öğrenilmesi ve uygulanması ile ilgili olarak meslek örgütleri ile birlikte sürekli eğitim ve gelişim faaliyetlerinde bulunmak.

Aşağıda Tablo 1'de, KGK tarafından UDS'ler referans alınarak ülkemiz mevzuatına kazandırılan ve yürürlükte olan TDS'ler yer almaktadır.

Tablo 1 Türkiye Denetim Standartları

200	<i>Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi</i>
210	<i>Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması</i>
220	<i>Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol</i>
230	<i>Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi</i>
240	<i>Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları</i>
250	<i>Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması</i>
260	<i>Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim</i>
265	<i>İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi</i>
300	<i>Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması</i>
315	<i>İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi</i>
320	<i>Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik</i>
330	<i>Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler</i>
402	<i>Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar</i>
450	<i>Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi</i>
500	<i>Bağımsız Denetim Kanıtları</i>
501	<i>Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar</i>
505	<i>Dış Teyitler</i>
510	<i>İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri</i>
520	<i>Analitik Prosedürler</i>
530	<i>Bağımsız Denetimde Örneklem</i>
540	<i>Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi</i>
550	<i>İlişkili Taraflar</i>
560	<i>Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar</i>
570	<i>İşletmenin Sürekliliği</i>
580	<i>Yazılı Beyanlar</i>
600	<i>Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)</i>
610	<i>İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması</i>
620	<i>Uzman Çalışmalarının Kullanılması</i>
700	<i>Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama</i>
701	<i>Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi</i>
705	<i>Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi</i>
706	<i>Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları</i>
710	<i>Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar</i>
720	<i>Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları</i>
800	<i>Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi</i>
805	<i>Özel Hususlar - Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi</i>
810	<i>Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler</i>

Kaynak: KGK, 2017, Bağımsız Denetim Standartları.

UDS'ler de, GKGDs'lerin aksine denetimde uygulanacak denetim yöntemleri, denetim faaliyetinin detayları, yazılacak raporun şekli ve içeriği gibi konularda detaya yönelik olarak ayrıntılı bir yönlendirmeye gidilmektedir.



İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM FAALİYETİ

Bu bölümde bağımsız denetim faaliyeti detaylı olarak irdelenecek ve konuyla ilgili bilgi sunulacaktır.

3.1. Bağımsız Denetim

Sanayi Devrimi, şirketlerin hızla büyümesine ve söz konusu bu büyümeye kaynak sağlayacak hisse senedi piyasalarının doğmasına sebep olmuştur. Bu durum, başta ABD ve İngiltere’de olmak üzere küresel düzeyde sermayenin tabana yayılmasıyla birlikte borsalarda işlem gören şirketlerin finansal bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliğini kamuoyunu doğrudan ilgilendiren bir konu haline getirmiştir(Akan, 2019, s.19).

İşletme büyüklüğünün, işlem sayısının ve yoğunluğunun artması, ekonomik koşulların gün geçtikçe daha hızlı değişmesi ve bu değişime paralel olarak finansal araçların çeşitliliğinin, karmaşıklığının artması, insan ögesinin ön plana çıkması gibi nedenlerle hata olasılığını arttırmaktadır. Ayrıca bu karmaşıklık ve yoğunluk hataların tespitini daha da zor hale getirmektedir. Söz konusu bu durum işletme yöneticileri tarafından sunulan finansal bilgilere güven azalmaktadır(Güredin, 2014, s.8).

Yukarıda anlatılan durumun yanında; kişilerin çıkar çatışmaları, kazanç sağlamak ve/veya kazancı arttırmak gibi maksatlarla hilelere başvurabilecekleri, eksik ya da yanlış bilgiler verebilecekleri gibi durumlar göz önüne alındığında, güvenilir bilgiye ulaşmanın zorluğu ortaya çıkmaktadır. Tüm bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilgiye, özellikle de gereksinim duydukları anda kendi çabaları ile ulaşmaları pek mümkün değildir. Bu nedenle sunulan bilgilerin uzman kişi veya kişilerce bağımsız olarak denetlenmesi gerekmektedir.

Ülkemizde bağımsız denetime yönelik olarak yapılan ilk yasal düzenleme, 1987 yılında uluslararası bankacılık sektörüne analize olmak, dünya bankası

kredilerinden faydalanabilmek ve 1985 yılında kurulan İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nı aktif hale getirmek amaçlarıyla yayımlanan "Sermaye Piyasası Kurulu ve Sermaye Piyasasına Dönük Denetleme" yönetmeliğidir. Bu düzenleme ile finansal tablolar üzerinden ve beyana dayalı olarak alınan vergi gelirlerinin kontrolünün sağlanmasının yanında serbest hesap uzmanları tarafından da muhasebe denetiminin yapılabileceğini belirtmiştir(Güvemli, Özbirecikli, 2011, s.147).

Böylelikle, temel amacı kamu gelirlerini güvence altına almak olan vergi denetiminin dışında, ilgililerine sunulan verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini teyit eden bir finansal güvence hizmeti olarak, bağımsız denetim iş alanı tesis edilmiştir. Ülkemizi de etkileyen ve küresel düzeyde yaşanan krizler ile önemi ve gerekliliği bir kez daha anlaşılan bağımsız denetim hizmeti hakkındaki çalışmalar, teknolojik gelişmelerle globalleşen finansal piyasalar ve yürütülmekte olan Avrupa Birliği uyum sürecine paralel olarak hız kazanmıştır. 2013 yılında yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile, halka açık şirketler, finansal kuruluşlar ve enerji sektöründe faaliyet gösteren firmalara ilave olarak belirli ölçeğin üzerindeki tüm işletmelere bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca bağımsız denetime ve bağımsız denetçilere ilişkin tüm kural, kaide ve standartların belirlenmesi ve denetlenmesi ile görevli olan KGK'nın kurularak, bağımsız denetime ilişkin tüm yetkilerin tek çatı altında birleştirilmesi ülkemizde bağımsız denetimin geliştirilmesine yönelik bir çalışmadır. Yürütülen bu çalışmalar neticesinde yapılan son düzenlemelere göre bağımsız denetim hizmeti, KGK'ca belirlenmiş şartları yerine getirmiş olan meslek mensupları tarafından sunulmaktadır.

KGK tarafından Aralık 2012'de yayımlanan bağımsız denetim yönetmeliğinde, bağımsız denetim ve bağımsız denetçi şu şekilde tanımlanmıştır(BDY, 2012:Md.4);

Bağımsız denetim, finansal verilerin TFRS'ye uygun ve doğru olarak hazırlandığı hususunda makul güvence sunacak düzeyde kanıtın ulaştırılması amacıyla TDS çerçevesinde muhasebe verilerinin ve muhasebe sisteminin incelenmesi ve inceleme sonuçlarının değerlendirilerek raporlanmasıdır.

Bağımsız Denetçi, bağımsız denetim hizmetini sunan, belirlenen nitelikleri taşıyan ve gerekli şartları yerine getirmiş kişidir.

3.2. Bağımsız Denetim Süreci

Bu bölümde denetim süreci bir bütün olarak ele alınmakta ve bu süreci oluşturan safhalar incelenmektedir.

Bağımsız denetim müşteri seçimi ve işin kabulü ile başlayan ve birbirini zincirleme izleyen çeşitli safhalardan oluşan bir süreçtir(Güredin, 2014, s.177). Tanımlamadan da yola çıkarak denetim çalışmalarının genelde dört aşamadan oluştuğu söylenebilir.

Bu aşamalar:

- Denetlenecek müşteri işletmenin seçilmesi ve işin kabul edilmesi,
- Denetim planının ve programının hazırlanması,
- Denetim faaliyetinin yürütülmesi ve kanıt toplama,
- Denetim faaliyetinin tamamlanması ve raporlama, şeklinde sıralanabilir.

Denetçi, denetim işini kabul etmeden önce kendi müşteri kabul politikası doğrultusunda müşteri işletme hakkında gerekli bilgileri toplar, yinelenen bir denetim mevcut ise denetlenecek olan işletmenin önceki bağımsız denetim firması ile görüşerek işletme hakkında bilgi edinir, denetim işini kabul etmesi durumunda müşteri işletmeyle denetim sözleşmesini imzalar(Haftacı, 2011, s.33).

Denetimde özellikle duran varlıklar gurubu ve bilanço hesapları üzerinde durulmalı, lüzum görülmesi durumunda bu varlıklara ve hesaplara ilişkin önceki dönem muhasebe kayıtları ve bunların denetimlerine ilişkin çalışmalar gözden geçirilmelidir. Aynı işletmenin tekrar denetlenmesi durumunda işletmenin; önceki denetimde tanınmış olması, kayıtlarının daha önce incelenmiş olması, muhasebe politikalarının, iç denetim sisteminin ve yönetiminin olaylara yaklaşım tarzının

biliniyor olması gibi nedenlerden dolayı tekrarlanan denetimi yapmak daha kolaydır(Güredin, 2014, s.177).

Dolayısıyla işletmenin aynı denetçi tarafından, ilk defa veya tekrar denetleniyor olması denetim çalışmalarının yoğunluğunu ve zorluk derecesini etkileyen bir faktördür.

Denetim faaliyetine müşterinin kabulü ile başlanır. Denetçi belirlemiş olduğu ilkeler çerçevesinde müşteri kabulünü yaparak denetleme görevini üstlenir. İmzalanacak denetim sözleşmesinde denetlenecek firma ile denetçi arasındaki iş ilişkisinin açıkça belirtilmesi, yürütülecek denetim faaliyetinin kapsamını, koşulları denetim süresi belirtilmelidir. Sözleşmenin imzalanması ile denetim işi alınmış olur. Bu aşamadan sonra sırası denetimin yürütülmesi için gerekli plan hazırlanır. Hazırlanan plan zamanlama ve uygulama esasları doğrultusunda programlanarak uygulamaya konulur. Belirlenen plan ve program dâhilinde denetim faaliyeti yürütülür ve denetime dayanak teşkil edecek deliller toplanır. Denetimin son aşamasında denetçi görüşünü bir raporla ilgililerine sunar; fakat rapor hazırlanmadan önce denetim bir kalite kontrol sürecinden geçirilir.

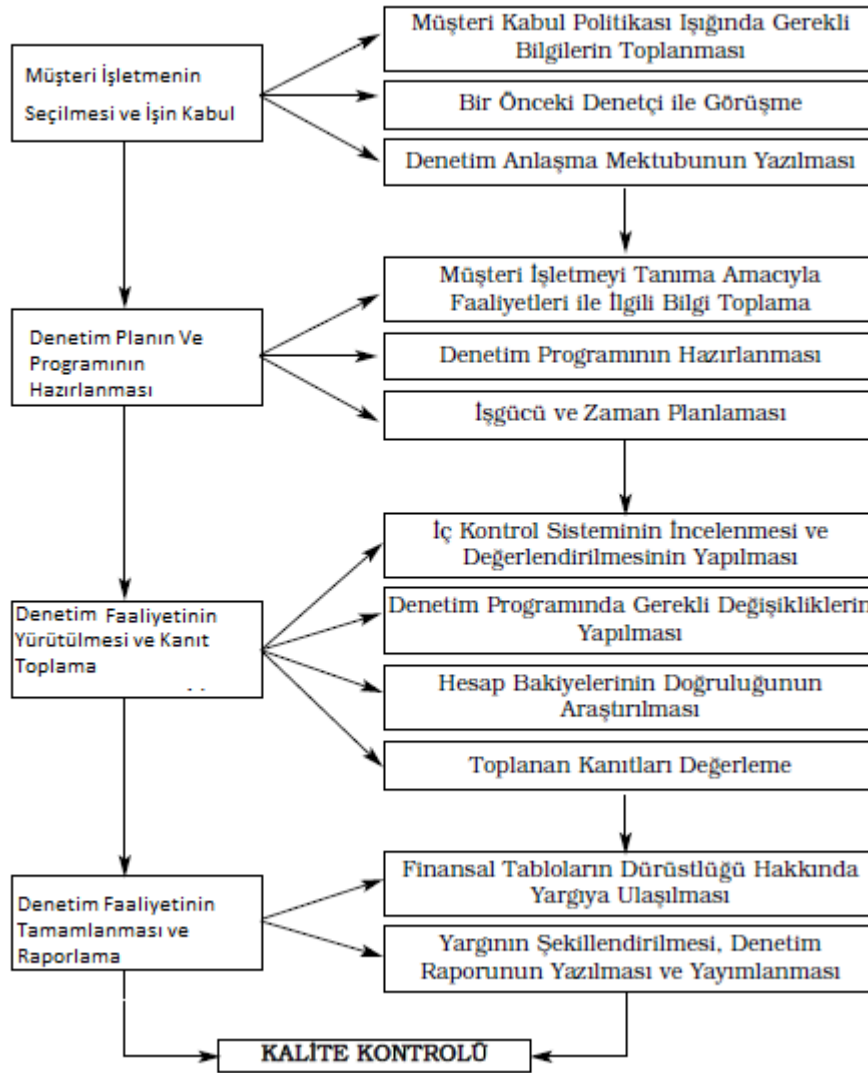
Bağımsız denetim kalitesini belirleyen iki temel unsur denetimin mesleki şüphecilik ve titizlik içerisinde standartlarına uygun olarak yapılması ve denetim raporunda belirtilen görüşün güvenilirlik düzeyidir(Selimoğlu, Yeşilçelebi, 2014, s.30).

Bağımsız denetim kuruluşları gerçekleştirecekleri denetim faaliyetlerine ilişkin kalite kontrol sistemi kurmakla sorumludurlar(KKS-1, 2013:Md.18-19). Bağımsız denetçilerin uyması gereken kalite standartları, GKGDS, BDS 220, uyulması gereken etik ilkeler ve Kalite Kontrol Standardı-1 den oluşmaktadır.

Kalite kontrolü denetim sürecinden sonra gelen bir safha değildir. Kalite kontrolü müşteri seçimi evresinden başlayarak denetim faaliyetinin her kademesinde devam eder. Denetim işletmeleri faaliyetlerini sürdürürken, GKGDS'lerin yanı sıra, yayımlanmış kalite kontrol standartları ile de uyum içinde hareket etmek zorundadır. Denetim işletmelerinin faaliyetlerini düzenleyen bu standartların birincisi 1979 Kasım ayında, ABD'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Denetim görevinin

kalitesini arttırmak amacıyla yayımlanan bu standartlar *kalite kontrolünü teftiş, bağımsızlık, müşteri kabul etme ve göreve devam, danışma, görevlendirme, işe alma, gözetim, meslekî eğitim ve gelişim, denetçilerin terfii*, konuları ile ilgili ilkeleri ortaya koymaktadır. Fakat uyulması istenen bu standartlara ne derecede uyulmuş olduğu araştırılması gereken bir sorundur(Güredin, 2014, s.178).

Aşağıda Şekil 3’de denetim süreci şematize edilmiştir.



Şekil 3 Bağımsız Denetim Süreci

Kaynak: Güredin, 2014, s.179

Tez çalışmama konu olan BDS 701 Kilit Denetim Konularının(KDK) Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı ile denetim raporuna eklenen KDK'lar kalite

kontrol çalışmasının bir nevi göstergesi konumundadır. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak bu konuya değinilecektir.

3.2.1. Denetlenecek Müşteri İşletmenin Seçilmesi ve İşin Kabul Edilmesi

Denetim süreci müşteri seçimi ve işin kabulü aşaması ile başlar. Denetim işletmeleri kendilerine her başvuran işletmeyi denetlemek zorunda değildirler. Ayrıca GKGDS ve kalite kontrol standardı, müşterinin kabul edilmesinden önce araştırılmasını zorunlu kılmaktadır. Her işletmenin kendine özgü kabul politikaları ve karar alma kriterleri bulunmaktadır. Denetim işletmeleri kendilerine başvuran işletmeyi kabul ya da ret kararı alırken araştırma yapma, bilgi toplama, önceki denetçi ile görüşülerek firma hakkında bir izlenim edinme yoluna başvurur ayrıca denetçi değiştirilmesinin nedenlerini araştırır.

İşletmeler için güvenilirliği ve saygınlığı yüksek denetçiler tarafından denetlenmiş ve olumlu görüş almış olmak gerek finansal tablolara gerekse işletme yönetimin ortaya attığı iddialara ilişkin güveni daha da arttıracak bir unsurdur. Bu nedenle denetçinin sunmakta olduğu denetim faaliyeti hakkında piyasada oluşturmuş olduğu prestij tercih sebebi olabilecek bir etkenlerdendir(Güredin, 2014 s.178).

BDS 200’de, denetim riski *“Finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski”* olarak tanımlanmıştır. Denetçi, müşteri işletmeye ilişkin denetim riskinin makul sayılabilecek düzeylerde olması durumunda denetim görevini üstlenir aksi takdirde teklif edilen bu görevi üstlenmekten kaçınır. Sunulan teklifi reddeder.

Müşteri kabulü için yapılacak değerlendirmede denetçinin denetim riski açısından göz önünde bulundurması gereken hususlar şunlardır(Diker, 2017, s.4);

- Hata ve hile ihtimalinin yüksekliği ve söz konusu bu durumların tespitinin zorluğu yönünde oluşan kanat,

- Olası müşterinin iyi niyet karinesi taşımayan eylemlerinin bulunması, ekonomik durumunun kötü olması, kurumsal yönetim anlayışına sahip olmaması veya piyasadaki imajının kötü olması gibi bir takım sebeplerle denetim görevini üstlenmenin denetçinin imajını zedeleyebilecek olması durumu,
- Olası müşteri işletme ile bilgi kullanıcıları arasında, işletmenin finansal verilerine ilişkin yaşanabilecek anlaşmazlıkların yargıya intikal etme ihtimalinin yüksekliğinin yanı sıra işletme yönetiminin yaşanan bu anlaşmazlıklara denetçiyi dâhil etme eğiliminin bulunması ihtimali,
- Müşterinin denetimden beklentileri, hangi amaçla denetim hizmeti istediği,
- Denetim faaliyeti esnasında herhangi bir kısıtlama ile karşılaşma olasılığı,
- Müşteri işletmenin devam etmekte olan ve belirsizlik oluşturan önemli davalarının bulunması.

Müşterinin kabulüne karar verirken denetim riskini dikkate alan denetçi (veya denetim işletmesi) bu işletme hakkında ulaşabildiği her türlü bilgiyi toplamaya çaba harcar. Bu amaçla işletmenin çalışmakta olduğu veya daha önce çalışmış olduğu danışmanlar, denetçiler, müşteriler ve tedarikçilerle görüşür. İşletme ile iş ilişkisinde bulunan kuruluş ve kişilerden işletme ve yöneticileri hakkında bilgi toplar. Üstleneceği görevi tam bağımsız olarak ve uzmanlık alanı kapsamında uygun bir biçimde yerine getirmekte tereddütlü olan bir denetçinin söz konusu müşteriye kabulü uygun değildir(Güredin, 2014 s.180). Müşterinin kabulü durumunda denetim sözleşmesi imzalanarak tarafların görev ve sorumlulukları ortaya konur.

Denetim sözleşmesinin tarafları denetçi ile müşteri işletmedir. Denetim sözleşmesi denetçiye, müşteri işletmenin finansal tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygunluğunun tespiti ile yaptığı çalışmanın sonucunda ulaştığı sonucu bir rapora bağlaması sorumluluğunu, müşteri işletmeye ise bütün gerekli bilgi ve belgeleri denetçiye sağlama ve denetim çalışması sonunda belirli bir ücreti ödeme yükümlülüğü getiren bir sözleşmedir(Haftacı, 2011, s.35).

Denetim sözleşmesinin taşıması gereken zorunlu unsurlar şunlardır(BDY; 2012:Md.29):

- Sözleşmeye ilişkin genel kurul kararı veya mahkeme kararının tarih ve sayısı,
- Yürütülecek olan denetim faaliyetinin dönemi, amacı ve kapsamı ayrıca varsa özel nedenleri,
- Denetim konusu ve kıstası,
- Denetim firmasının ve denetlenen firmanın sorumlulukları,
- Denetimin TDS'ye ve ilgili mevzuat çerçevesinde yürütüleceği ve sonuçlandırılacağına dair hüküm,
- Denetçinin denetim faaliyeti esnasında görevine ilişkin olarak ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi ve belgelere kısıtlanmaksızın erişimine imkân sağlanacağına dair hüküm,
- Denetim faaliyetinde görev alan denetçilerin yedekleri de dâhil olmak üzere isim ve unvanları, planlanan çalışma süreleri ve her biri için ayrı ayrı olmak üzere anlaşılan ücret tutarı ayrıca anlaşılan denetim ücreti,
- Sorumlu denetçi ve yedeğinin denetim raporunu denetim kuruluşu adına imzalamaya yetkili olduğuna ilişkin hüküm,
- Denetim faaliyetinin başlangıç ve bitiş tarihleri ayrıca raporun teslim tarihi,
- Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hüküm,
- Denetlenen işletmenin, rapor tarihinden sonra fakat finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce meydana gelen

ve/veya ortaya konan finansal verilere etki edebilecek olaylardan denetçiye haberdar etmek zorunda olduğuna dair olduğu,

- Sözleşmenin ancak mevzuatta belirlenen hususlar çerçevesinde feshedilebileceğine dair hüküm,
- Bağımsız denetim sözleşmesine, denetim hizmeti dışında başkaca bir hizmetin sunulması hususunda hüküm konamaz. Ayrıca denetim ücretinin veya ücretin ödenme şeklinin söz konusu hizmetin yerine getirilmesi dışında başka bir şarta bağlanamaz.

3.2.2. Denetim Plan ve Programının Hazırlanması

Denetim planlaması; risklerin, riskli alanların tespiti, analizi, değerlendirilmesi yapılarak denetim safhalarının ve denetim alanlarının belirlenmesi aşamalarından oluşmaktadır. GKGDS’de denetim faaliyetinin iyi bir şekilde planlanmasının önemli bir unsur olduğu, iyi hazırlanmış bir denetim planının faaliyet sürecini zamanlayarak denetimin etkinlik ve verimlilik düzeyini arttıracak ifade edilmektedir(Güredin 2014, s.184).

Denetim programı, yapılacak olan denetim çalışmasında hangi denetim prosedürlerinin kullanılacağını, incelenecek birimleri temsil edecek olan örnek hacminin ne olacağını ve yapılacak test çalışmalarının zamanının ne olacağını içeren programlardır(Bozkurt, 2010, s.179).

Denetim planının uygulama aşaması olan denetim programı, denetçinin kullanacağı denetim yöntem ve tekniklerini, çalışmanın sınırlarını, uygulama zamanını ve çalışmaların kimler tarafından yürütüleceğini gösteren, nicelik ve nitelik olarak yeterli delil toplama aracı olan denetim prosedürlerini ayrıntılı olarak içeren bir listedir(Aksoy, 2006, s.275).

Denetim programının başlıca yararları aşağıdaki gibidir(Kepekçi, 2004, s.60).

- Denetimde görev alan personellere faaliyetlerinde rehberlik edecek bir yol haritası hükmündedir,

- Denetim zamanını kontrol altında tutar,
- Gerekli planların yapıldığını ve denetim sırasında yapılan işlemlerin kaydedildiğini kanıtlar,
- Önceden belirlenen prosedürlerin uygulanması ile ilgili astların sorumluluğunu ortaya koyar,
- Denetim çalışmasında iş bölümünü sağlar,
- Denetimin farklı alanlarında uygulanacak farklı denetim prosedürlerini belirler, belirsizliklerin önüne geçer.

Etkin ve verimli bir denetim planı hazırlamak için öncelikle müşteri hakkında müşteri ve faaliyet gösterdiği sektör tanınmalı ve bu çerçevede denetim planlanmalıdır. Denetim planı hazırlanırken, planın son derece esnek ve değişen koşullara uygulanabilecek olmasına dikkat edilmelidir. Denetim alanları, taşıdığı risk düzeyi, önemlilik derecesi gibi kriterler çerçevesinde bölümlere ayrılmalı ve ayrılan bölümlere özgü örneklem büyüklüğü, denetim metodolojisi, gerekli zaman ve iş gücü hesaplanmalıdır. Yaşanabilecek aksaklıklar ve karşılaşılabilecek sorunlar önceden tahmin edilmeli ve çözüm yolları ortaya konmalıdır. İşletmeye özgü olarak hazırlanan denetim planı tüm hatları ile ayrıntılı olarak ortaya konduktan sonra yazılarak programlanır ve uygulamaya konulur.

3.2.3. Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi ve Kanıt Toplama

Denetim faaliyetinin yürütülmesi ve kanıt toplama evresi araştırmaların, incelemelerin yapıldığı ve yürütülen çalışmaya ilişkin delillerin toparlandığı denetim evresidir.

Denetim faaliyeti yürütülürken yalnızca muhasebe kayıtları ve bunlara ilişkin evrakların ilgili mevzuata uygunluğuna bakılmakla yetinilmez. Kayıtlara ilişkin işlemlerin gerçekliği ve doğruluğu da araştırılmaya çalışılır. Yapılan bu çalışma esnasında elde edilen her türlü destekleyici ve/veya doğrulayıcı mahiyetteki belge ve bilgi denetim kanıtı olarak nitelendirilir. Denetim kanıtları varılan yargının dayanağı ve denetim faaliyetinin yürütüldüğünün ispatı hükmündedir(Dönemez, 2008, s.33).

Örneğin siparişe dayalı üretilen bir makinenin satışına istinaden düzenlenen faturanın sadece muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemlerin ilgili mevzuata ve ilkelere uygunluğuna bakılmakla yetinilmez. Makinenin girdilerine ve üretilmesine ilişkin tüm giderlerin(alım faturaları, işçilik ve enerji sarfıyatı hesaplamaları vb.) kontrolünün yapılması, müşteri işletme ile görüşülerek teyit mektupları alınması gibi yöntemlerle olayın doğruluğu ve gerçekliği de araştırılır.

Denetim kanıtları, denetime katılmamış tecrübeli bir denetçi tarafından incelendiğinde; elde edilmesinde başvuru yöntemleri, kullanılan yargıları, kanıtın niceliksel ve niteliksel özelliklerini kolayca anlaşılacak düzeyde ve bir yargıya varılabilmesine imkân sunacak seviyede yeterli olması gereklidir. Ayrıca desteklediği ya da doğruladığı konuya ilişkin önemli noktaları vurgular nitelikte olmalıdır(BDS 230,2017). İspat yükümlülüğü ve delil yeterliliği kudreti açısından değerlendirildiğinde çalışma kâğıtlarında yer alan denetim kanıtlarının KKS1'e uygun olarak elde edilmesi ve hazırlanması son derece önemlidir.

Denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesiyle denetim faaliyeti yürütülmeye başlanır. İşletme yönetiminin belirlediği kurallar doğrultusunda kaynak israfının önüne geçilmesi, etkinlik ve verimliliğin sağlanması gibi bir takım amaçlarla faaliyet gösteren iç kontrol sisteminin bir diğer fonksiyonu ise hata ve hileleri engellemek veya en aza indirgeyerek bağımsız denetime yardımcı olmaktır. İç kontrol sistemi ile ilgili bir değerlendirme yapılarak, ulaşılan sonuca göre gerekli denetim teknikleri ve örneklem düzeyi belirlenir gerek görülmesi durumunda denetim programında değişiklikler yapılır. İç kontrol sisteminin tanınması ve denetim programında gerekli değişikliklerin yapılması sonrasında finansal tablo kalemlerinin doğruluğu ve gerçeğe uygunluğu hakkında bir kanaat oluşturacak düzeyde yeterliliğe sahip delile ulaşmak için denetim faaliyeti yürütülür(Güredin, 2014 s.200).

Denetim faaliyeti yürütülürken hata ve/veya hileli işlem tespit edilmesi durumunda işletme yönetiminden bu durumun düzeltilmesi istenir. Ayrıca işletmenin gelecekte zarar etmesine ve/veya kaybına sebep olabilecek, devam eden önemli davalar, kötü giden durumlara karşın ayrılan veya ayrılmayan karşılıklar gibi

durumları ve belirsizlikleri değerlendirir. Eğer belirtilmemiş ise, bu durumların finansal tabloların dipnotlarında ifade edilmesini isteyebilir(BDS 230, 2017).

Denetimin son aşamasında işletmenin mali tabloları hakkında bir yargıya varmak için toplanan kanıtların analizi ve değerlendirilmesi yapıldıktan sonra ulaşılan denetçi görüşü bir raporla ortaya konur.

3.2.4. Denetim Faaliyetinin Tamamlanması ve Raporlama

Denetim sürecinin son safhası denetim görüşünün türünün oluşturulması ve denetim raporunun yazılarak açıklanmasıdır. Denetçi yapmış olduğu plan ve programlar dâhilinde denetim çalışmalarını yürüttükten sonra müşteri işletmenin finansal tabloları hakkında genel bir düşünceye ulaşır ve bu düşüncesini bağımsız denetim raporuyla sonuçlandırır.

Denetim raporu; TDS'ye uygun olarak planlanan, yürütülen ve sonuçlandırılan denetim faaliyeti neticesinde ulaşılan yargıyı ifade eden, ilgililerine, denetlenmiş iş ve işlemlere istinaden düzenlenmiş finansal tabloların söz konusu işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tam ve doğru olarak yansıtır yansıtmadığı hususunda makul güvence veren, ayrıca varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususları kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla mevzuat çerçevesinde ortaya koyan bir belgedir. Bağımsız denetim raporunun sorumluluğu, raporu imzalayan denetçiye veya bir tüzel kişiliği temsil etmesi durumunda temsil ettiği tüzel kişiliğe aittir(BDY, 2012:Md.10).

Genel kabul görmüş denetim standartlarından, raporlama standartlarında denetçinin vereceği denetim raporunda nelere dikkat edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bunlar, muhasebe ilkelerine uygunluk, tutarlılık, tam açıklama ve görüş bildirmektir. Hem uluslararası denetim standartlarına hem de GKGDS'ye bakıldığında bağımsız denetçinin vereceği denetim raporunda nelere dikkat edilmesi gerektiği hususunda paralellik olduğu gözükmemektedir(Kılınç, 2012, s.119).

Denetçi denetim raporunu hazırlamadan önce elde etmiş olduğu denetim kanıtlarını bir kez daha gözden geçirir. Elde etmiş olduğu kanıtların, görüş oluşturmada yeterliliği, güvenilirliği, denetim programına uygunluğu ve atlanmış olabilecek önemli bir husus olup olmadığı gibi konularda değerlendirme ve kalite kontrol yaptıktan sonra denetim raporunu hazırlar.

2017 yılı döneminden itibaren uygulanmak üzere, bazı standartlarda yapılan değişikliklerle birlikte bağımsız denetim raporunun dispozisyonu değiştirilmiş olup, aşağıda BDS 700'e göre (standartın ekinde yer alan) yeni denetim raporu formatı sunulmuştur.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

XXX Şirketi Genel Kuruluna (veya Uygun Olan Muhatap)

Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

Görüş

Görüşün Dayanağı

Kilit Denetim Konuları

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

Bu Bağımsız Denetimi Yürütüp Sonuçlandıran Sorumlu Denetçi Adı, Soyadı

Bağımsız Denetçinin İmzası

Bağımsız Denetçinin Adresi

Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi

Yeni denetim raporunun başlıkları arasında yer alan kilit denetim konuları bölümü halka arz olunmuş işletmeler için 2017 yılı mali döneminden itibaren, TTK hükümleri ve 4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca denetime tabi diğer şirketler için ise 2018 yılı mali dönemi ve izleyen hesap dönemlerine istinaden hazırlanan finansal tabloların denetiminde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir(BDS 701, 2017). Tez çalışmamın üçüncü bölümünde, Kilit Denetim Konularına ve denetim raporundaki değişikliğe gidilme sebeplerine ve değişikliklerden hedeflenenlere ayrıntılı olarak değinilecektir.

3.3. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Kalite Fransızca kökenli bir kelime olup, bir şeyin iyi veya kötü olma özelliği, söz konusu unsurun niteliği anlamlarını ifade etmektedir(TDK, 2018). Bu bağlamda denetim kalitesi denetçinin, denetim firmasının ve denetim faaliyetine ilişkin süreçlerin istenilen sonuçları güvenilir bir şekilde sunabilme düzeyi olarak tanımlanabilir.

Denetim esnasında hatalı, hileli iş ve işlemlerle veya uygunsuz kayıtlarla karşılaşmak olası bir durumdur. söz konusu bu durumlar işletme kaynaklarında kayıplara ve ziyana sebep olabilmekte ayrıca vergi cezaları, işlerin yetişmemesi veya belirlenen kriterlere uygun olmayan üretimlerin yapılması gibi bir takım istenmeyen sonuçlar doğurabilmektedir. Bu durumların denetim de tespit edilememesi denetçinin imajını zedeleyebilecek ayrıca yürütülen denetim faaliyetinin kalitesine gölge düşürebilecek bir unsurdur(Çankaya, Gerekan, 2009).

Yatırımcıların işletme üzerindeki haklarının ve denetçi itibarlarının korunması, kurumsal şeffaflığın sağlanabilmesi için kaliteli denetimin göstergelerinin açıkça tanımlanması gerekmektedir(Yükçü, Koçakoğlu, 2016, s.290).

2013 yılında KGK tarafından, IFAC'ca yayımlanan UDS'ler referans alınarak Kalite Kontrol Standardı(KKS1)'i yayımlanmıştır. KKS1'de belirtildiği üzere, denetim firmalarının, gerçekleştirdikleri denetimlerin standartlara uygunluğunu teyit etmek üzere etkin bir kalite kontrol sistemini oluşturmalarını, denetim faaliyetlerini

BDS'ler çerçevesinde yürütmelerini ve yine bu doğrultuda raporlarını düzenlemeleri zorunluluk olarak getirilmiştir(KKS1, 2013).

Bağımsız denetçilerin uyması gereken kalite standartları, GKGDS, BDS 220, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı ve KKS1 bütün olarak incelendiğinde bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler; denetimde standartlaşma, denetçinin bağımsızlığı, işletmeyi ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektörü anlamak, risk esaslı yaklaşım, mesleki şüphecilik ve özen olarak sıralanabilir.

3.3.1. Denetimde Standartlaşma

Standart kelimesi, belli bir özelliğe göre yapılmış veya ayrılmış, belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan, amaca uygun olan, olması gereken, örnek veya temel olarak alınabilen, tek biçim, ölçün, ölçünlü gibi anlamları ifade etmektedir(TDK, 2018).

Günümüzde hemen hemen her alanda olduğu gibi denetim alanında da standartlar mevcuttur. Denetimde kalitenin sağlanması ve denetçinin sorumluluklarını yerine getirdiğinin ispatlanması açısından denetimde standartlaşma ve denetim faaliyetlerin standartlara bağlı olarak yürütülmesi son derece önemli ve gereklidir(Ayça Özyurt, 2010, s.15).

Denetimde standartlaşma denetim kalitesini etkileyen temel gereksinimlerden biridir. Denetim standartlarına eksiksiz olarak uyan bir denetçi görevini mesleğin gerektirdiği özen ve titizlik içinde yürütüyor demektir. Denetimde tüm standartlara uygun hareket eden denetçi(Güredin, 2014, s.44);

- Yeterli ve uygun kanıt toplar, inceler, analiz eder ve değerlendirir,
- Çalışmasını yansıtacak ve doğru karar vermeyi sağlayacak çalışma kâğıtları hazırlar,
- Finansal tablolar hakkında gerçeğe uygun, doğru yargıya ulaşır,
- Ulaşmış olduğu yargısını ve tarafların dikkatini çekmek istediği hususları özen ve titizlik içerisinde denetim raporunda ifade eder.

Denetime ilişkin yayımlanan standartların bazıları kavramsal düzeyde olup uyulması gerekli genel sınırları belirlemeye yönelik iken, bazıları da uygulamayı yönlendirmektedir. Örneğin GKGDS'ler denetimle ilgili katı kurallar koymaz. Denetim yöntemlerini sınırlandırmak yerine, denetimin niteliğine ve denetçinin yeteneğine göre genel bir çerçeve çizer. TDS'ler ise ağırlıklı olarak uygulamaya yöneliktir.

Finansal bilgilerin denetiminde, TDS'ler şartların gereksinimleri de göz önünde bulundurularak uygulanır. Standartlara uygun olarak yapılan denetim; muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtlara istinaden hazırlanan finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği, doğruluğu ve gerçeğe uygunluğu konusunda denetçinin makul bir güvence elde etmesini sağlar(KGK, 2017, s.1-2).

Standartlaşma kaliteyi teşvik edici, emek ve zaman israfının önüne geçen, ilgisini belirli hedeflere yönlendiren, yanlış anlamaları ve anlaşmazlıkları ortadan kaldıran bir unsurdur. Denetim de kalitesinin sağlanması için; yetkili ve ilgili mercilerce doğru standartların belirlenmesi, belirlenen bu standartların yaşanan değişim ve gelişimlere paralel olarak geliştirilmesi, güncellenmesi gereklidir. Ayrıca yine yetkili ve ilgili mercilerce, denetçilerin bu standartlar hakkında bilgilendirilmeleri, standartları anlamaları ve uygulamaları yönünde faaliyetlerde bulunmaları ve de yürütmüş oldukları denetim faaliyetlerinin her aşamasında belirlenen bu standartlara ve etik ilkelere bağlı hareket etmelerinin sağlanması yönünde tedbirler alınmalı, aksi davranışlarının tespiti durumunda caydırıcı yaptırımlar ortaya konmalıdır.

3.3.2. Denetçinin Bağımsızlığı

Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız bir şekilde icra edilmesini sağlayacak davranış ve anlayışlar bütünüdür(SPK, 2013:Md.12). Denetçinin kaliteli bir denetim yapabilmesi için mesleki özen ve yeterliliğe sahip olmasının yanı sıra bağımsız ve tarafsız olması gerekmektedir.

Bağımsız denetim kamu yararı sağlayan bir faaliyettir. Bu nedenle denetçi denetimi planlarken ve yürütürken müşteri işletmenin finansal tablolarının önemli düzeyde yanlışlık içermesine sebep olabilecek durumların var olabileceğini öngörerek, mesleki şüphecilik ve bağımsızlık içinde hareket eder; Denetim faaliyetlerinin her aşamasında etik kurallara uyar(BDS 200, 2017:Md.14-16).

Denetim raporlarının güvenilirliği ancak denetçinin ve denetim faaliyetinin tarafsız ve bağımsız olması ile mümkündür. Denetim görüşünü talep eden taraflar denetçinin tarafsızlığı ve bağımsızlığı hususunda şüphe duyması durumunda denetim raporuna itibar etmezler. Bu nedenle denetçinin, bağımsızlığına ve tarafsızlığına gölge düşürecek durumlardan uzak durmalıdır. Ayrıca denetime ilişkin ortaya koyduğu kanıtların nitelik ve nicelik olarak denetçinin bağımsızlığını ispatlayacak düzeyde olması gerekmektedir. Bağımsız denetim kalitesi, bağımsız denetçinin finansal tablolardaki(olması halinde) hataları, hileleri ve uygunsuzlukları tespit edebilmesi ve tespitlerini tarafsız bir şekilde raporlayabilmesi ile ölçülebilir. Kaliteli bir denetim için denetçinin, bağımsızlığına ve tarafsızlığına gölge düşürecek durumlardan uzak durması gerekir. Buda ancak bağımsız hareket ederek sağlanabilir(Güredin, 2014, s.44).

Bağımsız denetime ilişkin yayımlanan yönetmelikte de denetçinin tarafsız olması ve denetim faaliyetini bağımsızlık ve tarafsızlık içinde etik kurallara uygun olarak yürütmesi gerektiği olmazsa olmaz nitelikte bir unsur olarak vurgulanmaktadır(BDY, 2012:Md.22).

Zhao, Chen ve Hua'nın 2006 yılında, ABD'de yapmış oldu bir araştırmaya göre denetim kalitesi ile denetçinin bağımsızlığı konularının doğrudan ilişkili kavramlar oldukları gözlemlenmektedir. ABD'de meydana gelen en büyük on denetim başarısızlığını konu alan bu araştırma sonucunda denetim başarısızlıklarının nedenleri; rüşvet, denetçinin bağımsızlık sorunu ile mesleki şüphe ve özen eksikliği olarak sıralanmıştır(Zhao, Chen vd. 2006).

Denetlenen ve denetçi arasındaki ücret ilişkisi, bir başka ifade ile denetçinin sunmuş olduğu hizmetin karşılığını direkt olarak denetlediği firmadan alıyor olması

denetçinin bağımsızlığını gölgelemektedir. Piyasa koşulları ve denetçiler arasındaki rekabet gibi durumlar da göz önüne alındığında bu durumu ortadan kaldıran bir model geliştirilmesi denetim kalitesi ve denetçinin bağımsızlığının artırılması için gerekli bir adımdır.

3.3.3. İşletmeyi ve İşletmenin Faaliyet Gösterdiği Sektörü Anlamak

Etkin bir denetim faaliyeti için, hazırlanan denetim planının işletmeye uygun olması, planlamanın ve programlamanın doğru yapılması gerekmektedir; ayrıca hazırlanan denetim planı değişen durumlara ve koşullara uydurulabilecek esnekliğe sahip olmalıdır. Bu da işletmenin ve işletme çevresinin tanınması ile mümkündür. Denetçi denetim planını hazırlamak için öncelikle işletmeyi, işletme yöneticilerini, işletmenin iç kontrol sistemini, işletmenin faaliyet gösterdiği sektörü, sektörün ve işletmenin taşıdığı riskleri ve bunların yoğunluk derecelerini ve işletmenin çevresini tanımaya yönelik kontrol testleri ve analitik incelemelerde bulunur.

Denetçi işletmeyi ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektörü tanımaya ve anlamaya çalışırken; işletmenin çevresiyle olan ilişkilerinin, olağan ve/veya olağan dışı iş ve işlemlerinin, hata, hile veya usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riski taşıyabileceğini ya da risk taşıdığına ilişkin göstergeleri, oluşabilecek beklenmeyen ve istisnai durumları, muvazaalı işlemlerin var olabileceğini de dikkate alarak hareket eder (SPK, 2013: Md.13).

Denetimde etkinlik ve verimlik sağlamak için öncelikle işletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektör tanınmalı ve bu doğrultuda denetim yapılmalıdır. Bu bağlamda denetim alanlarının ve denetlenecek işletmelerin; faaliyet gösterdikleri sektör, taşınmış oldukları risk düzeyi, önemlilik derecesi gibi kriterler göz önünde bulundurularak bölümlere ayrılması ve ayrılan bölümlere özgü örneklem büyüklüğü, denetim metodolojisi, gerekli zaman ve iş gücü hesaplanmalıdır. Bu da ancak işletmeyi ve faaliyet gösterdiği sektörü bilerek, tanıyarak, anlayarak yapılabilir.

Denetçinin bir sektörde uzmanlaşması, o sektörde işleyen sistemin açıklarını iyi bilmesi sonucunu ortaya koymaktadır. Örneğin denetçi, uzmanlaştığı sektördeki firmaların kullandığı muhasebe sistemlerini, oluşabilecek muhasebe hatalarını, gerek yöneticilerin gerek çalışanların başvurulabilecekleri hile yöntemlerini, sektörün olumlu ve olumsuz yönlerini iyi bilmektedir. Bu sayede hataları, hileleri veya muvazaalı işlemleri yakalama olasılığı artmaktadır. Öte yandan söz konusu sektörü tanımayan, o sektör hakkında bilgi birikimine sahip olmayan, bu alanda çalışmamış bir denetçi, finansal tablolardaki hile ve hataları tespit edemeyebilir(Johnson, Khurana, Reynolds, 2002, s.637-660).

İşletmenin ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün tanınması; denetimde yaşanabilecek aksaklıklar ve karşılaşılabilecek sorunların önceden tahmin edilmesi, sektöre ve firmaya özgü oluşabilecek hata ve hilelerin öngörülmesi ve tespit edilmesi, etkin ve verimli denetim plan/programının hazırlanması ve yürütülmesi açısından gerekli ve önemlidir.

3.3.4. Risk Esaslı Yaklaşım

Denetçi işletmeye ve işletme çevresine ilişkin yürütmüş olduğu tanıma ve anlama faaliyeti sonucunda ulaşılmış olduğu verilere ve mesleki muhakemesine dayanarak “önemli yanlışlık” risklerini belirler ve belirlemiş olduğu bu riskleri değerlendirir(BDS 315, 2017:Md. 25).

Denetçi mesleki muhakemesine göre belirlemiş olduğu önemli yanlışlık risklerini değerlendirmede bulunurken aşağıdaki hususları dikkate alır(BDS 315, 2017:Md.27-28);

- Riskin kaynağı ve içeriği
- Riskin tespitinde özel bir titizlik ve özen gerektirip gerektirmediği
- Riskli görülen işlemin diğer alanlarla olan ilişkisinin boyutu
- Riskli görülen işlemin karmaşıklık derecesi
- Riskli görülen işlemin sübjektiflik veya objektiflik derecesi

Denetçi, yukarda sayılan hususlar çerçevesinde ciddi bir riskin bulunduğu karar vermesi durumunda kontrol faaliyetleri dâhil riskle ilgili işletme kontrollerini inceler ve değerlendirir(BDS 315, 2017:Md.29).

Bir başka ifade ile işletme yönetimini, iç kontrol sistemini ve riskin ilgililerini değerlendirir. Böylece rutin işlemlerin denetiminin daha kısa bir zaman içinde tamamlanmasının yanında, kapsamlı, çapraz kontrolleri içeren, risk esaslı, potansiyel hata ve hilelerin önlenmesine katkı sağlayan bir denetim gerçekleştirilmektedir. Burada, denetim fonksiyonu yerine getirilirken, denetime verimlilik, hız, güvenilirlik, tespit ve önleyicilik açılarından katkı sağlanmaktadır. Denetimin bilgi ve risk esaslı olarak gerçekleştirilmesi daha kapsamlı, geneli daha iyi kavrayan, yeni denetim alanlarına alternatif zaman ve maliyet sunan ve örneklem kümesinin artırılmasına olanak sunan bir yaklaşım olması nedeniyle, denetim kalitesi açısından önemli ve gerekli bir yaklaşımdır.

3.3.5. Mesleki Şüphencilik ve Özen

KGK mesleki şüphenciliği, “Sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutumdur.” şeklinde tanımlamıştır(BDS 200, 2017:Md.13g).

Denetçi denetimi planlarken ve yürütürken müşteri işletmenin finansal tablolarının önemli düzeyde yanlışlık içermesine sebep olabilecek durumların var olabileceğini öngörerek mesleki şüphencilik ve özen içerisinde hareket eder(BDS 200, 2017:Md.15).

Denetimin ve denetçinin kendisinden beklenen amaçlara en iyi şekilde hizmet etmesi için, denetçinin denetim sürecinin başından sonuna kadar, tüm denetim faaliyeti boyunca etik kurallara uygun, mesleki şüphencilik ve özen içinde hareket etmesi gerekmektedir. Özellikle işletmenin faaliyetleriyle ilgili sıra dışı önemli sonuçlara neden olabilecek yönetsel kararlar veya işlemler söz konusu olduğunda mesleki şüphencilik ve özen kavramı daha da önem kazanmaktadır.

Mesleki şüphencilik ve özen, denetim çalışmaları sırasında denetim ekibinin tüm üyelerinde belirli bir dereceye bulunması gereken bir özellik olup, denetimin etkin ve yüksek performanslı bir şekilde gerçekleşmesini sağlayan faktörlerden biridir(Altunkar, 2015). Fakat mesleki şüphencilik anlayışın aşırı kullanımı denetim faaliyetini paranoyalara dönüştürebilir. Söz konusu bu durumun oluşmaması için kıdemli denetçilerin denetim plan ve programını iyi ayarlamalı ve denetim ekibi ile etkin bir şekilde iletişim içinde olmalıdır.

ABD Sermaye Piyasası Kurulu(SEC) tarafından denetim kaynaklı hileli raporlama işlemlerinin sebepleri araştırılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre bu durumun en önemli sebebinin denetim esnasında toplanan kanıtların nitelik ve nicelik olarak yetersiz olması olarak belirtilmiştir. Durumun sayılan sebeplerinden bir diğeri ise denetim faaliyetinin mesleki şüphencilik ve özenden uzak yapılmasıdır. Her iki sebepte doğrudan ilişkili kavramlardır. Ortaya konan durum sebep sonuç ilişkisi içerisinde değerlendirildiğinde de görülecektir ki mesleki şüphencilik ve özen içerisinde yürütülmeyen denetimlerde yeterli kanıt ulaşılamaz. Bu durumda da doğru değerlendirmelerde bulunulamaz(Beasleyvd, 2001).

Denetçi denetim faaliyetini gerçekleştirirken yeterince mesleki şüphencilik içerisinde hareket etmemesi durumunda, olası hata ve hileleri fark etmekte güçlüğü düşebilir. Ayrıca denetime dayanak delil toplamada yetersiz kalabilir ve/veya mevcut hata ve hileleri ifade etmekte güçlüğü düşebilir. Bu nedenle denetçilerin denetimin her aşamasında şüphencilik içerisinde hareket etmeleri ayrıca mesleki muhakemelerini kullanmaları gerekmektedir.

Gibbins ve Mason mesleki muhakemeyi; mesleki şüphencilik, mesleki özen, tarafsızlık ve dürüstlük çerçevesinde, ilgili mesleğin ilke ve kurallarının gerektirdiği ölçüde deneyime ve bilgi birikimine sahip meslek mensubu tarafından yapılan değerlendirme olarak tanımlamıştır(Gibbins, 1988, s.5).

Denetimin kendisinden beklenen amaçlara hizmet edebilmesi, denetçinin denetimi rutin, sıradan bir prosedür olarak yerine getirmesinden ziyade mesleki muhakemesini kullanarak riski, risk alanlarını, riskin boyutlarını belirlemesi ve

denetim faaliyetlerini bu doğrultuda titizlikle yürütmesi ile mümkündür(Ayotuz, 2016 s.126).

Denetim faaliyetinin kaliteli bir şekilde yerine getirilmesi ve denetim raporunda ortaya konulan görüşün doğruluğunun sağlanabilmesi için, denetçinin denetim faaliyetlerini mesleki şüphecilik ve özen içerisinde yürütmesi ayrıca mesleki muhakemesini kullanması gerekmektedir. Şüphecilikten uzak ve mesleki muhakemeye başvurulmadan yapılan denetimlerin olumsuz sonuçları 2000’li yıllarda peş peşe yaşanan denetim başarısızlıkları ve muhasebe skandalları ile açıkça görülmüştür(Taştan, 2015, s.1).

Kaliteli bir denetimin için, denetçinin denetim faaliyetini mesleğin gerektirdiği özen ve titizlik içinde yürütmesi, denetimde mesleki muhakemeye başvurması, standartlara eksiksiz olarak riayet etmesi ve de etik kurallara uygun hareket etmesi gerekmektedir. Kaliteli bir şekilde yapılan denetimde denetçi denetim faaliyetini, düzgün bir biçimde planlar, yeterli ve uygun kanıt toplayarak inceler, istenilen özelliklerde çalışma kâğıtları hazırlar, finansal tablolar hakkında doğru bir yargıya ulaşır ve yargısını raporunda gerçeğe uygun olarak ifade eder(Güredin, 2014, s.43-45).

3.4. Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar

Bağımsız denetime tabi olacak kuruluşlar, aşağıda yer alan üç ayrı statüde düzenlenmiştir(BKK, 2013, 2012/4213)

- Yasaya bağlı olarak bağımsız denetime tabi olacak kuruluşlar,
- Özel kriterler ile bağımsız denetime tabi olacak kuruluşlar,
- Genel kriterler ile bağımsız denetime tabi olacak kuruluşlar.

Bağımsız denetime tabi olan kuruluşlar, TFRS’ye uygun olarak mali tablolarını hazırlamak ve mali bilgileri başta olmak üzere birçok bilgilerini internet ortamında, web sayfalarında yayınlamakla yükümlüdürler(TTK, 2011:Md.1524 ve GTB, 2013).

3.4.1. Yasaya Bağlı Olarak Bağımsız Denetime Tabi Olan Kuruluşlar

Aşağıda sayılan şirketler hiçbir ekstra kritere gerek duymaksızın bağımsız denetime tabidirler(BKK, 2013, 2012/4213);

- Halka arz olunmuş, hisseleri sermaye piyasasında işlem gören şirketler,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na tabi şirketler,
- Sigortacılık ve Bireysel Emeklilik Şirketleri,
- Hisseleri İstanbul Altın Borsasında işlem gören şirketler,
- Kıymetli madenlerin işlenmesi, imalatı veya ticareti ile uğraşan A.Ş.'ler,
- Lisanslı depoculuk hizmeti sunan şirketler,
- TV ve radyo yayını hizmeti sunan şirketler.

Halka açık sayılan (250 ve üzeri ortağı bulunan) şirketler Sermaye Piyasası Kuruluna tabi olmakla birlikte, (Özel kriterlerle bağımsız denetime tabi olma durumu haricinde) bağımsız denetim yaptırmak zorunda değildirler.

3.4.2. Özel Kriterler ile Bağımsız Denetime Tabi Olan Kuruluşlar

Sermaye yapısı, faaliyet gösterdiği sektör ve yönetim şekli gibi bir takım temel kriterlere bağlı olarak belirli şirket gruplarının bağımsız denetime tabi olması bir takım özel unsurlara bağlanmıştır. Bu bağlamda ilgili mevzuata göre aşağıda sayılan şirket gruplarının aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayılarına bakılarak bağımsız denetime tabi olup olmadıkları belirlenmektedir. Belirlenen unsurların düzeyi her bir şirket grubu için farklılık göstermektedir(BKK, 2018/30432).

Sermaye yapısı, faaliyet gösterdiği sektör ve yönetim şekli gibi çeşitli temel kriterler göz önünde bulundurulmak kaydıyla, aktif toplam büyüklüğü, yıllık net satış hasılatı düzeyi ve çalışan sayılarına bağlı olarak bağımsız denetime tabi olacak şirketler şunlardır:

- Sermayesinin en az 1/4'ünü kamu kurumu niteliğindeki kuruluşların temsil ettiği şirketler,
- Yurt genelinde gazete yayımlayan şirketler,
- Elektronik İmza Kanunu, Elektronik Haberleşme Kanunu ve TTK'nın 1525. maddesi uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu'nun denetimi kapsamındaki şirketler,
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'na tabi şirketler,
- Sermaye Piyasası Kanuna göre halka açık sayılan şirketler,
- Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonuna devredilen ve faaliyetleri kısıtlanmamış, faal şirketler,
- Sermayesinin en az 1/2'sini belediyelerin veya Kamu İktisadi Teşebbüslerinin temsil ettiği şirketler.

Sayılan kriterlere ilişkin düzeylerinden en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler izleyen hesap dönemlerinden itibaren bağımsız denetime tabidirler. Ayrıca yine en az iki kriter bazında birbirini izleyen iki hesap döneminde belirlenen eşiklerin altında kalan şirketler bahse konu iki hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetimin kapsamı dışına çıkarlar(BKK, 2018/30432).

3.4.3. Genel Kriterler ile Bağımsız Denetime Tabi Olan Kuruluşlar

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu kararınca aktif toplam, net satış hasılatı ve çalışan sayısı unsurlarından en az ikisi için belirlenen eşik düzeyini iki yıl peş peşe yaşayan şirketler başkaca hiçbir kriter aranmaksızın bağımsız denetime tabidirler(BKK, 2013, 2012/4213).

Bahsi geçen unsurlar için eşik düzeylerini belirlenme yetkisi Bakanlar Kurulu'na aittir. 2018 Yılı için Bakanlar Kurulunca belirlenen eşikler aşağıda sunulmuştur(BKK, 2018/30432):

- Aktif toplam büyüklüğü 40 Milyon TL ve üzeri,

- Net Satış Hasılatı 80 Milyon TL ve üzeri,
- Çalışan sayısı 200 ve üzeri.

3.5. Bağımsız Denetimin Önemi ve Faydaları

Bağımsız denetimi önemli kılan temel unsur, bilgi kullanıcılarının karar alırken ve/veya aldıkları kararları uygularken ihtiyaç duydukları, doğru ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşabilme gereksinimidir.

İşletme büyüklüğünün, işlem sayısının ve karmaşıklığının artması, işletmelere yönelik gerek devlet teşviklerinin gerek vergi denetimlerinin çoğalması, insan ögesinin öne çıkması, çalışma hayatındaki rekabet ortamının şiddetlenmesi, işletme içi veya işletme dışı çıkar çatışmalarının yoğunlaşması ve artması, gibi hususlar da bağımsız denetimin önemini arttıran başlıca faktörlerdir(Aktuğlu,1996, s.11-12).

Bu bağlamda bağımsız denetimin önemini ve faydalarını; denetlenen işletmeye sağladığı faydalar, ülke ekonomisine sağladığı faydalar ve devlete sağladığı faydalar olmak üzere üç başlık altında ele alabiliriz.

3.5.1. Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletmeye Faydaları

Bağımsız denetimin, denetlenen işletmeye faydalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Bağımsız denetim, hataların ortaya çıkartılmasını ve düzeltilmesi sağlayarak işletmenin daha etkin, doğru ve verimli çalışmasına yardımcı olur. Böylelikle zaman ve kaynak israfının önüne geçerek verimliliği arttırır.
- Bağımsız denetim, işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasına, geliştirilmesine, eksikliklerinin ve aksaklıklarının tespit edilmesine ve giderilmesine yardımcı olur.(Güredin, 1994, s.16).

- Bağımsız denetimden geçmiş ve olumlu rapor düzenlenmiş finansal tablolar, doğru ve güvenilir finansal tablolardır. Bu nedenle bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarının güvenilirliğini artırır. Güvenilirliği arttırılmış finansal tablolar firmanın kredibilitesini yükseltir. Bir başka ifade ile kredi bulmayı kolay ve ekonomik hale getirerek işletmenin finansman gücünü arttırır.
- Bağımsız denetim, işletme yönetiminin ve işletme çalışanlarının hile eğilimlerinin önüne geçer. Böylelikle olası kayıpların ve zararların oluşumunu engeller. İşletme yönetimi nezdinde olumsuz görülen olayların gizlenmesini engelleyerek, ortakların haklarının işletme yönetimine karşı korunması sağlanır.
- Bağımsız denetim raporları, işletmenin finansal durumu hakkında tarafsız, gerçeğe uygun ve nesnel bilgiler sunar. İşletmenin taraflarına finansal tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, değerlendirme, rapor hazırlama ve denetim gibi konularda yardımcı olur. Ayrıca geleceğe dönük karar almada ve uygulamada rehberlik ederek karar almada etkinlik sağlar(Arthur, Wayne, Cilt 1, s.2).
- Bağımsız denetimle işletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğu araştırılır varsa uygunsuzlukların düzeltilmesi sağlanır. (Doğan, Hatunoğlu, 1996, s.133).
- Denetimden geçirilmiş finansal tablolar işletmelerin beyanlarına dayanak teşkil etmektedir. Bu tabloların vergi denetimi ile görevli memurlar tarafından güvenilir kabul edilmesi yapılacak olası vergi denetimi riskini azaltır(Güredin,1994, s.16).

3.5.2. Bağımsız Denetimin İş Hayatının Diğer Üyelerine Faydaları

Bağımsız denetimin iş hayatının diğer üyelerine sağladığı faydaları şöyle sıralayabiliriz;

- Sermaye piyasaları güvene dayalı olarak çalışan sistemlerdir. Sermaye piyasasında işlem gören firmaların finansal tablolarının ve bunlara ilişkin tüm

verilerin eksiksiz, doğru ve gerçeği yansıtır bir biçimde ortaya konması gerekir. Bu da ancak bağımsız denetimle sağlanabilir(Uman,1985, s.16). Sermaye piyasasının etkin ve verimli çalışması, hak sahiplerinin mağduriyet yaşamamaları ancak bağımsız denetimle sağlanabilir. Güvenilir ve etkin çalışan piyasalar, ülkeye döviz girişini hızlandırır. Yerli ve yabancı sermayedarların yatırım yapma eğilimini artırır.

- Kredi kuruluşları, finansman başvurusunda bulunan işletmelerden mali durumu gösteren, bilanço ve benzeri finansal raporlar talep etmektedirler. Ayrıca talep edilen bu finansal verilerin gerçeğe uygunluğunun, doğruluğunun ve güvenilirliğinin konusunda uzman, yetkili ve görevli kişiler tarafından teyit edilmesi istenmektedir(A.Arens, K.Loebbecke, 1976, s.1).

Bu raporların doğruluğu ve güvenilirliğini ortaya konan bağımsız denetim raporlarıyla sağlanabilir. Bu durum kredi kuruluşlarının kredi riskini azaltır. Geri ödeme gücü bulunmayan işletmelere kredi vermezler. Böylelikle batık krediler önlenmiş olur.

- Ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında, işçi haklarının korunması ve kazanılması ancak doğru verilerin ortaya konması ile sağlanabilir ki bu durum ancak denetimle mümkündür. Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına yol gösteren bir unsurdur.
- Bir işletmenin alınması, devredilmesi, ya da başka bir işletme ile birleştirilmesi ve benzeri durumlarda tarafların ihtiyaç duyacağı ve kararlarını etkileyecek bilgilerin(işletmenin borç-alacak durumu, karlılığı, verimlilik düzeyi ve finansal durumu vb.) güvenilirliği bağımsız denetimle sağlanabilir(Güredin, 2017, s.16-17). Ayrıca bu işlemlerin kısa sürede sonuçlanması yine bağımsız denetimle sağlanabilir.
- Adli, idari iş ve işlemlerde doğruluğu ve güvenilirliği uzman kişiler tarafından denetlenmiş, test edilmiş finansal tablolar ilgililerine tarafsız ve güvenilir bilgi sağlayarak doğru karar almalarına ve işlerini yapmalarına

yardımcı olarak tarafların zarara uğratılmasının önüne geçer(Güredin, 2014, s.26).

3.5.3. Bağımsız Denetimin Devlete Faydaları

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün verilerine göre ülkemizde bütçe gelirlerinin yaklaşık olarak %87'sini vergi gelirleri oluşturmaktadır(BUMKO, 2018).

Bağımsız denetim, işletme yöneticilerinin vergi konusunda hileye başvurmalarının önüne geçerek vergi kaybını önler. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yardımcı olarak hata kaynaklı kayıpların ve olası zararların önüne geçer. Dolayısıyla işletmenin karlılığının artmasına pozitif etkiye bulunur. Ayrıca vergi inceleme elemanlarının denetimini kolaylaştırarak başkaca denetimler için zaman kazandırır. Böylelikle vergi gelirlerinin artmasına ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yardımcı olur(Dede, 1995, s.51-52).

Ülkemizde milli gelir, gayri safi yurtiçi hâsıla, enflasyon ve büyüme oranları gibi bütçe hesaplamaları işletmelerin sunmuş oldukları mali tablo ve beyan verilerine dayanılarak yapılmaktadır(BUMKO, 2018). Bu verilerin gerçeği yansıtmaması durumunda, söz konusu bu verilere dayalı yapılan bütün hesaplar hatalı olacaktır.

Kapasite kullanım oranlarının, üretim hacminin, dış ticaret verilerinin ve benzeri istatistiki verilerin hesaplanmasında işletmelerin finansal tablolarından yararlanılır. Ülkemizde ekonomik kalkınma planları ve programlarının belirlenmesi bu istatistiki verilere göre yapılmaktadır. Dolayısıyla işletmelerin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği devletin kalkınma hedeflerinin belirlenmesinde etkin rol oynamamaktadır.

Tüm bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere devletin ekonomik planlarının, maliye politikalarının etkin ve verimli olması işletmelerin vergilerine temel teşkil eden mali tablolarının tam, doğru ve gerçeğe uygun bilgiler sunması ile mümkündür(Uman, 1985, s.17). Bunu sağlamanın yolu ise bağımsız ve tarafsız olarak yapılacak denetimdir.

3.6. Bağımsız Denetim Yaptırmamanın Hukuki Sonuçları

2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden bağımsız denetim yaptırmakla yükümlü kılınan kuruluşların bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda karşı karşıya kalacakları hukuki sonuçları hükümsüzlük, fesih ve idari para cezası uygulanması olarak sıralayabiliriz(Arslan,2016 s.78).

Bağımsız denetim yaptırmakla yükümlü kılınan işletmelerin finansal tabloları KGG'ca yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler tarafından, TDS'ye göre denetlenir. Bu denetim ilgili işletmenin yönetim kurulunca ortaya konan yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolara uygunluğunun, tutarlılığının ve doğruluğunun denetlenmesini de kapsamaktadır. Bağımsız denetim yaptırmakla yükümlü kılınan, fakat bu sorumluluğunu yerine getirmemiş olan işletmelerin finansal tabloları ve yönetim kurulu tarafından ortaya konan yıllık faaliyet raporu yok hükmündedir(TTK, 2011:Md.397). Bir başka ifade ile hükümsüzdür.

TTK'nın 408. maddesinde ifade edildiği üzere, *“Finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kâr üzerinde tasarrufa, kâr payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kâra katılması dâhil, kullanılmasına dair kararların alınması”* yetkisi genel kurula ait olan ve devredilemeyen bir yetkidir.

Fakat yok hükmünde sayılan finansal tablolara ve faaliyet raporuna dayanılarak bu yetki kullanılamaz. Kullanılsa bile alınan kararların hukuki geçerliliği yoktur(TTK, 2011:Md.424/447).

Dolayısıyla bağımsız denetim yaptırma yükümlülüğünü yerine getirmeyen bağımsız denetime tabi anonim şirketler kar dağıtımı, yedek akçe ayrılması, sermaye artırımı veya azaltılması gibi kar veya kazanç üzerinden belirlenecek hiçbir faaliyeti yerine getiremezler. Talep edenlere finansal tablolar sunamazlar. Bu durum kredi temininin önüne geçebilecek bir unsurdur.

TTK'nın 437. maddesinde anonim şirket ortakların bilgi alma ve inceleme hakkı hüküm altına alınmıştır. İlgili madde hükümlerine göre şirketin finansal

tabloları, yıllık faaliyet raporu, denetleme raporları ve yönetim kurulunun kâr dağıtım önerisi, genel kurul toplantısından en az 15 gün önce, hissedarların incelemesine hazır bulundurulur. Ayrıca finansal tablolar bir yıl boyunca hissedarların bilgi edinmelerine açık tutulur. Hissedarların talep etmesi durumunda, masrafları şirket tarafından karşılanarak gelir tablosu ve bilançonun bir sureti istemde bulunan pay sahibine verilir.

Bilgi alma veya inceleme talebine cevap verilmeyen, haklı gerekçe gösterilmeksizin talebi reddedilen, geciktirilen ve bilgi edinemeyen hissedarlar asliye ticaret mahkemesine başvuruda bulunma hakkına sahiptir(TTK, 2011:Md.437/5).

Haklı sebeplerin bulunması durumunda, anonim şirketlerde sermayenin asgari 1/10'una(halka açık şirketler için 1/20'sine) sahip olan sermayedarlar ilgili adli merciden şirketin feshine karar verilmesini talep edebilirler. İlgili adli merci olan asliye ticaret mahkemesi hâkimi, talebi şirketin feshi ya da davacı pay sahiplerinin haklarının kendilerine ödenmesi suretiyle şirketten çıkarılmalarına veya duruma daha uygun olan bir çözüme karar verebilir(TTK, 2011:Md.531).

Bağımsız denetim yaptırmakla yükümlü olduğu halde bağımsız denetim yaptırmamaları durumunda bilançoları ve gelir tabloları hükümsüz olacağından dolayı hissedarların bilgi alma ve inceleme hakları kısıtlanmış veya engellenmiş sayılabilir. Bu durumda da haklı sebeple açılacak bir dava neticesinde hâkim şirketin feshine karar verebileceği gibi şirketi bağımsız denetim yaptırmaya ve mağduriyetlerin giderilmesine de karar verebilir.

Bağımsız denetim yaptırmakla yükümlü kılınan sermaye şirketleri bir internet sitesi oluşturmak ve bu sitede yasayla belirtilen zorunlu ilanları yayımlamak zorundadırlar. Yönetim kurulun hazırlayacağı yıllık faaliyet raporunun ve şirketin finansal tablolarının bu kapsamda yayımlanması gerekmektedir(TTK, 2011:Md.1524).

TTK'nın 562/12 maddesinde internet sitesi oluşturmayan veya internet sitesini oluşturmuş olmakla birlikte belirtilen yayımları kurallara uygun olarak

yapmayan sermaye şirketlerine 2.000TL ile 30.000TL arasında bir idari para cezası öngörülmektedir.

Dolayısıyla bağımsız denetim yaptırma sorumluluğunu yerine getirmeyen sermaye şirketlerinin yönetim kurulu faaliyet raporu ve finansal tabloları hükümsüz olacağından, bu şirketler TTK'nın 562/12 maddesi uyarınca 2.000TL ile 30.000TL arasında bir idari para cezası ile karşı karşıya kalabilirler.

Anonim şirketlerde bağımsız denetimin yaptırılmamasından dolayı doğacak tüm zararlardan yönetim kurulu sorumludur(TTK, 2011:Md.375).

Bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler yalnızca TTK'da ki düzenlemelerle sınırlı değildir. Yasaya bağlı olarak bağımsız denetime tabi olan şirketlere ilişkin özel hükümler getiren Sermaye Piyasası Kanunu, Sigortacılık Kanunu, Bankacılık Kanunu gibi bir takım özel hükümler içeren kanunlarda bağımsız denetim sorumluluğunun yerine getirilmemesi ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır.

Aşağıda Tablo 2'de bağımsız denetim sorumluluğunun yerine getirilmemesi durumunda mevzuatımızda ön görülen idari para cezaları yer almaktadır.

Tablo 2 Bağımsız denetim sorumluluğunun yerine getirilmemesi durumunda mevzuatımızda ön görülen idari para cezaları

Düzenlemenin Yer Aldığı Yasa	Yasanın İlgili Maddesi	Hüküm Altına Alınan Para Cezası Tutarı	Cezayı Belirleyen ve Uygulayan Yapı
6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu	Madde 14/3	20.000 TL'den 250.000 TL'ye kadar idari para cezası verileceği hüküm altına alınmıştır.	Sermaye Piyasası Kurulu
5411 sayılı Bankacılık Kanunu	Madde 39/2	10.000 TL'den 25.000 TL'ye kadar idari para cezası verileceği hüküm altına alınmıştır.	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
5684 sayılı Sigortacılık Kanunu	Madde 18/2 34/2	12.000 TL idari para cezasına hükmedilmiştir.	Hazine Müsteşarlığı
4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu	Madde 22/r	15.000 TL idari para cezasına hükmedilmiştir.	Hazine Müsteşarlığı

Tablo 2’de yer alan idari para cezası tutarları, her yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacaktır(Kabahatler Kanunu, 2005:Md.17).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

Bu bölümde BDS 701’de ele alınan KDK’ nın ne olduğu, ne olmadığı, nasıl tespit edileceği, ne şekilde raporlanacağı, standardın kapsamı, yürürlük tarihi, özellik ve unsurları hususlarında bilgi verilecek ve uygulama örneği sunulacaktır.

4.1. Kilit Denetim Konuları Kavramı ve Tanımı

2000’li yılların başlarında peş peşe yaşanan Enron, Parmalat, Worldcom, Xerox, Waste Management, Sunbeam vakaları gibi global düzeyde yaşanan skandallar kaliteli ve etkin bağımsız denetime olan ihtiyacı ortaya koymuştur. Bu skandallar hileli finansal raporlamalarla yapılmış olup, raporlamada mevcut düzenlemelerin yeterli olmadığı anlaşılmıştır. Söz konusu bu durum finansal tablo kullanıcılarının daha fazla bilgi içeren, denetime şeffaflık kazandıracak denetim raporları talep etmeleri sonucunu doğurmuştur.

Finansal tablo kullanıcılarının taleplerini karşılamaya yönelik olarak yürütülen çalışmalar neticesinde ortaya konan yenilenmiş denetim raporu projesi ile birlikte yeni ve revizyondan geçirilmiş UDS’ ler IAASB tarafından 2016 yılı mali döneminden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe konmuştur. Denetim raporunun geliştirilmesi amacıyla yapılan yeniliklerin en önemlilerinden birisi UDS 701’dir(Doğan, 2017, s.4-9).

Denetim raporlarının finansal tablo kullanıcılarına denetim faaliyetinin yürütülmesiyle ilgili olarak ayrıntılı bilgi sunması gerektiği kanaatine istinaden, denetçinin raporunda denetim faaliyetini yürütürken en önemli gördüğü konuları ve bu konuların denetimine ilişkin izlediği yolu bildirmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla “UDS 701 Kilit Denetim Bulgularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardı IAASB tarafından yayımlanmıştır(Doğan, 2017, s.9).

UDS 701’in KGK tarafından ülkemiz yasalarına uyumlaştırılması ile BDS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardı mevzuatımıza kazandırılmıştır.

Kilit Denetim Konuları denetçinin mesleki muhakemesine göre denetimde en önemli gördüğü konulardır(BDS 701, 2017:Tanımlar-8). Denetim raporunda bildirilen KDK'lar denetim faaliyetinin yürütülmesine ilişkin detay bilgi niteliğindedir. KDK olarak bildirilen konular bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek önemlilik düzeyine sahip, denetçinin ulaştığı yargıya dayanak niteliğindeki çalışmaları ifade eden konulardır.

Yüksek düzeyde önemli yanlışlık riski taşıyan, niteliği veya niceliği itibarıyla yüksek riskli görülen alanlar, belirsizlik içeren muhasebe tahminleri, denetçi yargıları, işletme politikaları veya tüm bu durumların denetim faaliyetine ilişkin etkileri, hasılatın kayıtlara alınma politikası, varlıklarda değer kaybı, şerefîyede değer kaybı, sektöre özgü spesifik muhasebe uygulamaları, vergisel konular, önemli ilişkili taraf işlemleri ya da olağandışı işlemler, satın almalar, işletme birleşmeleri, önemli olarak değerlendirilen tüm olaylar ve işlemler kilit denetim konusu olabilecek hususlardır(BDS 701, 2017:9).

4.2. Kilit Denetim Konuları Bildiriminin Unsurları

KDK bildiriminin temel bileşenlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz(BDS 701, 2017:Md.34);

- KDK olarak nitelendirilen konunun neden önemli olduğunun teknik terimlerden ve karmaşık ifadelerden uzak, yalın bir anlatımla ve özet olarak ifade edilmesi,
- Konunun denetimine ilişkin izlenen yol, yöntem veya ele alınış şeklinin, ifade edilmesinde olduğu gibi teknik terimlerden ve karmaşık ifadelerden uzak, yalın bir dille anlatılması,
- Varsa finansal tablolardaki ilgili açıklamalara atıfta bulunulması.

BDS 701, hedef kullanıcıların KDK'ları anlayabilmesini sağlamak amacıyla, her bir KDK için, denetçinin ayrı ayrı açıklamada bulunmasını zorunlu kılmaktadır. Bu açıklamalar hedef kullanıcıların KDK'ları ve denetçinin denetimde bu konulara

odaklanmasının nedenlerini anlamalarını sağlayarak denetçinin sorumluluğu ve hedef kullanıcının beklentileri arasında bir dengelenme oluşturur.

Söz konusu bu açıklamaların işletmeye özgü gizli bilgi, bir başka ifade ile işletme sırrı niteliğinde olmaması, hedef kullanıcı için faydalı bilgi olması gerekmektedir(BDS 701, 2017:Md.13/A34-A51 paragrafları).

Denetim raporunda belirlenen KDK'lar;

- Denetim görüşünden farklı veya denetim görüşü ile çelişir ifadeler içeremezler.
- Bir bütün olarak muhasebe kayıtlarına ve bu kayıtlara istinaden hazırlanan finansal tablolara ilişkin yürütülen denetim çerçevesinde üst yönetime sunulan ve denetimde en çok önem arz eden konuları ifade eder.

4.3. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

KDK'ların hedef kullanıcıların ihtiyacına uygun, ilgili ve anlaşılabilir bilgi sunar nitelikte, yürütülen denetime, işletmeye özgü olması, dolayısıyla standart metinler ve kalıplaşmış ifadelerden oluşmaması gerekmektedir. Bu nedenle BDS 701:Md.8'de KDK'ların belirlenmesinin mesleki muhakemeye dayalı olarak yapılması gerektiği, tanımın başına konularak vurgulanmıştır. Söz konusu bu standart denetçiye yol gösteren ve sınırlarını çizen bir kavramsal çerçeve niteliğindedir.

Konunun anlaşılmasına yardımcı olması adına aşağıda Şekil 5'te Kilit denetim konularının belirlenmesine ilişkin karar alma çerçevesi şematize edilmiştir.



Şekil 4 Kilit Denetim Konularının Belirlenmesine İlişkin Karar Alma Çerçevesi

Kaynak: KDK, 2016, <http://www.idealbd.com.tr>

Şekil 5'te de görüleceği üzere Denetçi KDK'ları belirlerken üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konuları irdelleyerek çalışmasına başlar. Bildirilen konuları önemlilik seviyelerine göre sıralar. Sıralanan bu konuların; taşıdıkları riskleri, risklerin önemlilik düzeylerini, konulara veya konuların belirlenmesine ilişkin önemli yönetim yargılarını, muhasebe tahminlerini, cari dönemde meydana gelen önemli olayları ve bunlara ilişkin işlemleri değerlendiren denetçi finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını da dikkate alarak denetim faaliyetinin yürütülmesi esnasında azami derecede dikkat gerektiren konuları belirler.

Belirlenen bu konular içerisinde seçilen ve denetçinin mesleki muhakemesine göre denetimde en çok önem arz eden konular denetim raporunda KDK olarak bildirilir (BDS 701, 2017:Md.8).

Denetim raporunda KDK olarak bildirilen konuların varsa finansal tablolarda yer alan açıklamalara atıfta bulunularak, neden KDK olarak belirlendiği, önemli olarak değerlendirilmesinin nedeni, denetimde nasıl ele alındığı yalın bir ifade ile açıklanmalıdır. Raporda belirtilen KDK'lar ve bunlara ilişkin yapılan açıklamalar işletmeye özgü orijinal bilgi, bir başka ifade ile işletme sırrı niteliğinde bilgi içermemelidir(KDK, 2016, s.3-4).

Öte yandan KDK'ların işletmenin içinde bulunduğu koşullarla ilişkilendirilerek ortaya konması, bu tür açıklamaların kalıplaşarak, prosedür hâline dönüşmesinin önüne geçer(BDS 701, 2017:A44).

Örneğin; Finans sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için, mevcut piyasa koşullarının olumsuzluğu ve izleyen dönemde de bu olumsuzluğun artarak devam edeceği kuvvetle muhtemel görülen durumlarda ayrılan karşılıklar KDK olarak belirlenebilir. Denetçinin bu konuyu KDK olarak değerlendirmesinin nedenini ve konun ele alınış şeklini işletmeye özgü hususları vurgulayarak açıklaması gereklidir. Aksi davranış bildirimin standartlaşması sonucunu doğurur.

Denetçi KDK'ları belirleyip açıklarken; mesleki deneyimini, algısını, sezgisini, dikkatini ön planda tutarak, mesleki şüphecilik ve özen çerçevesinde bu süreci yönetmesi gerekmektedir.

4.4. Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi

Denetçi, denetimde belirlediği kilit denetim konularını “Kilit Denetim Konuları” ana başlığı altında alt başlıklara ayırarak raporlar. Kilit denetim konuları, denetçi raporunda “Görüşün Dayanağı” bölümünden sonra gelen ayrı bir bölümde, “Kilit Denetim Konuları” ana başlığı altında sunulur.

Denetim raporunda KDK'ların önemli olarak değerlendirilmesinin sebebi, neden KDK olarak belirlendiği, denetimde nasıl ele alındığı teknik ifadelerden uzak ve kolayca anlaşılır bir ifade ile açıklanmalıdır(KGK, 2016, s.4).

Mevzuatta KDK'ların belirlenmesi, sayısı veya sunum sırası konularında sınırlamalar ve zorlamalar bulunmamaktadır. Denetim raporunda bildirilen KDK'lar denetçinin tecrübesine, mesleki muhakeme kabiliyetine, denetlenen firmanın veya işlem sayısının büyüklüğüne, karmaşıklığına ve önemine göre farklılık gösterecektir(KGK, 2016, s.1-2).

Mevzuat tarafından başka bir ifade öngörülmedikçe, denetim raporunda KDK ile ilgili olarak; KDK'ların denetim görüşünden farklı bir görüş içermediğini, denetçinin yargısını oluştururken dikkate aldığı en önemli konular olduğunu belirten, şu standart ifadenin yer alması gerekmektedir(BDS 701, 2017:11.Parağraf);

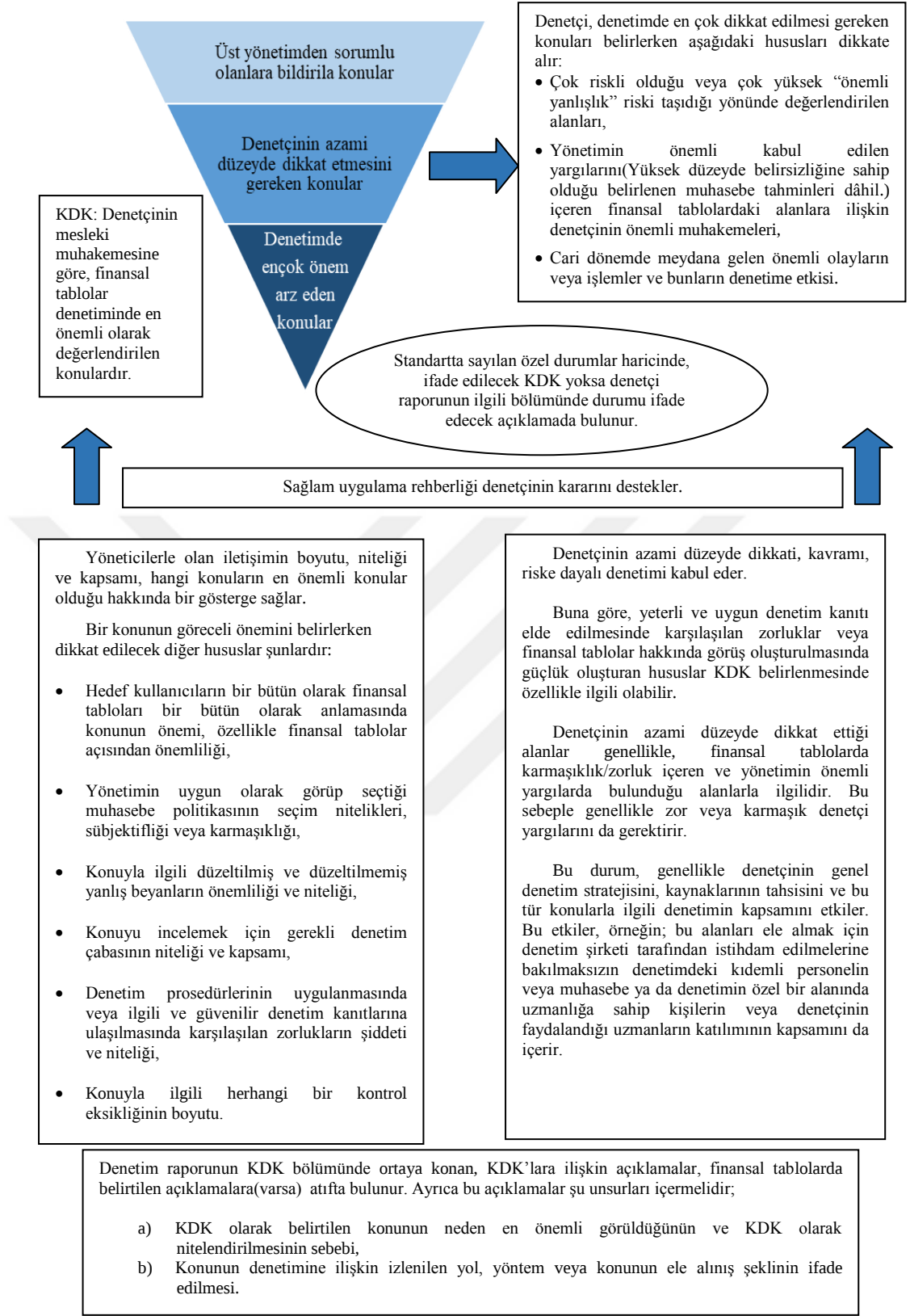
“Kilit Denetim Konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Bu konular, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin yürütülen denetim çerçevesinde ve bu tablolara ilişkin görüş oluşturulurken ele alınmıştır ve tarafımızca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

Denetçinin raporunda şartlı veya olumsuz görüş belirtmesi ya da işletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi belirsizliklerin bulunduğunu tespit etmesi durumunda, olumlu görüş dışında görüş belirtmesine neden olan konu veya işlemler nitelikleri itibariyle KDK’dır. Fakat bu tür durumlarda KDK olarak bildirilmezler. Denetçi söz konusu işlemi veya konuyu ilgili BDS’ler(BDS 705, BDS 570) çerçevesinde raporlar. Ayrıca KDK bölümünde konuya ilişkin olarak raporun ilgili bölümüne atıfta bulunur(BDS 701, 2017:Md.15).

Denetçinin, BDS 701 Md. 15-A57-59’da anlatılan ve tespiti durumunda raporda ayrıca bölümlendirilmesi gereken işlemlerin veya konuların varlığına karar vermesi durumları dışında, ortaya konacak KDK’nın bulunmadığı kanısına varması durumunda, raporun KDK bölümünde duruma ilişkin bir açıklama yapmakla yükümlüdür. Bu durumlarda denetçi, raporunun “Kilit Denetim Konuları” ana başlığı altında aşağıdaki örneğe benzer bir açıklamaya yer verir(BDS 701, 2017:A58):

“Tarafımızca; [Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı bölümünde veya İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik bölümünde açıklanan konu haricinde]raporumuzda bildirilecek bir [diğer] kilit denetim konusunun olmadığına karar verilmiştir.”

KDK’ların belirlenmesi ve raporlanması süreçlerini, IAASB tarafından hazırlanmış olan ve aşağıda paylaşılan “Şekil 5 KDK Diyagramı” ile şematize ederek konuyu daha kolay ve anlaşılır kılabiliriz.



4.5. Kilit Denetim Konularının Bildirilmeyeceği Durumlar

Aşağıda sayılan durumlarda, denetçi denetim raporunda KDK'ları açıklamadan kaçınır(BDS 701, 2017:A52-54);

- Konunun kamuya açıklanmasının mevzuat tarafından engellenmesi durumunda denetçi söz konusu durumu KDK'larda ortaya koymaktan kaçınır. Örneğin; İlgili ve yetkili mercilerce gizlilik kararı getirilen bir soruşturmayı etkileyebilecek, yönlendirebilecek veya ifşa edecek herhangi bir bildirim mevzuat tarafından özellikle yasaklanmış olabilir,
- Konunun kamuya duyurulmasını, kamu yararı ve zararı açısından değerlendiren denetçi, bildirimin doğuracağı olumsuz sonuçların etkisinin bildirimin oluşturacağı olumlu sonuçların etkisinden fazla olacağı, bir başka ifade ile bildirimin yarardan çok zarar vereceği yönünde makul beklenti durumunda denetçi bu hususları raporunda bildirmeyebilir.

Yukarıda ifade edilen, ilgili konuyu kamuya açıklamanın kamuya sağlayacağı kar/zarar analizi, denetçinin değerlendirmesine bırakılmış olmakla birlikte, denetçi çalışma kâğıtlarında duruma yönelik veriler ortaya koymalıdır. Konunun bildirilmesine ilişkin engelleyici ya da kısıtlayıcı yasal düzenlemelerin değiştirilmesi yada konunun işletmenin üst yönetimi tarafından kamuya ifşa edilmesi durumlarında denetçi kamu yararı ve zararı değerlendirmesini de yaparak bu hususları KDK olarak raporunda ifade edebilir.

4.6. Kilit Denetim Konuları Bildiriminin Özellikleri

Denetçinin görüşü çerçevesinde bildirmiş olduğu Kilit denetim konuları(BDS 701, 2017:Md.4);

- İşletme yönetiminin TFRS uyarınca yapılması gereken açıklamaların yerine geçmez,
- Gerçeğe uygun sunumun sağlanması için TMS'de, TFRS'de veya başkaca mevzuatlarda yapılması gerekli görülen açıklamaların yerine geçmez,

- Denetçinin raporunda belirttiği görüşünden farklı bir görüş değildir, denetim yargısı ile çelişir ifadelerde bulunamaz,
- İşletmenin sürekliliği ile ilgili olarak ciddi belirsizlik şüphesinin bulunduğu durumlarda BDS 570 uyarınca yapılması gereken raporlamanın ya da BDS 705 çerçevesinde olumlu görüş dışında bir görüş bildiriminin yerine geçmez.

Mevzuata göre farklı bir hüküm belirtilmediği müddetçe, BDS 705 uyarınca, denetçinin finansal tablolar hakkında görüş bildirmekten kaçınması durumunda, KDK bildiriminde de bulunulmaz(BDS 705, 2017:Md.26).

KDK'ların denetçinin muhakemesine dayanarak ortaya konması gerekir. Böylelikle KDK'ların açıklanması, denetçiye ve denetlenen firmaya göre farklılık, özgünlük ortaya koyacaktır. Bu kapsamda, KDK açıklamaları şu özellikleri taşımalıdır(BDS 701, 2017):

- Gerçeğe dayalı,
- İşletmeye özgü,
- Mesleki terimlerden ve teknik ifadelerden uzak,
- Özet niteliğinde(kısa ve anlaşılması kolay),
- Konunun denetiminde izlenen yolu, yöntemi, ele alınış şeklini ifade edecek düzeyde detayda olması gereklidir.

Denetçi KDK'ları ortaya koyarken ifadelerini özenle seçmeli ayrıca standart metin ve şablonlardan uzak, özgün ifadeler kullanılmalıdır. Dolayısıyla KDK'lar denetçiye ve işletmeye özgü olmalıdır. KDK'ların bildirilmesinde uygulanan denetim prosedürleri detaylı bir şekilde sıralanıp uzatılmamalı, özüne uygun olarak kısa ve net ifadelerle özetlenerek ortaya konmalıdır. Denetçi seçilen konuya ilişkin herhangi bir çözüm önerisinde bulunmamalıdır. KDK olarak seçilen meselenin denetim sırasında çözülemediğini ima edecek her türlü ifadeden kaçınmalı ayrıca kilit denetim konusu bildirimini şartlı görüş algısı oluşturmamalı veya kilit denetim konusu bildiriminden, ilgili konuya ilişkin ayrı bir görüş verildiği anlamı çıkarılmamalıdır.

KDK denetçi raporunda bildirilmesi sürecini birbirini zincirleme olarak takip eden şu altı aşama da özetleyebiliriz(IAASB, 2016);

1. Denetçi üst yönetime sunulan konuları belirler,
2. Bu konulardan azami derecede dikkatini çekenleri tespit eder,
3. Tespit ettiği konulardan hangilerinin denetimde en önemli konular yani KDK'lar olduğunu, hedef kullanıcılar açısından konunun önemini de değerlendirmek suretiyle ortaya koyar,
4. Ortaya koyduğu KDK'ları üst yönetimle paylaşır,
5. Üst yönetimle paylaştığı KDK'leri denetim raporunun ilgili bölümünde başlıklar halinde açıklar,
6. Her bir KDK'nın denetimde nasıl ele alındığını ve neden KDK olarak belirlendiğini konu ile ilgili finansal tablolardaki açıklamalara atıfta bulunarak açıklar.

4.7. Denetim Standartlarında ve Raporunda Revizyon Yapılmasının Sebepleri

2000'li yıllarda peş peşe yaşanan, global düzeyde muhasebe başarısızlıkları, finansal skandallar ve sonrasında gelen şirket iflasları bağımsız denetime olan güveni zedelemiş, denetim kalitesini, denetimin ürettiği değeri ve denetimin ihtiyaca uygunluğunun tartışılması sonuçlarını ortaya çıkarmıştır. Başta yatırımcılar ve finansal analistler olmak üzere tüm finansal bilgi kullanıcıları bağımsız denetçilerden daha fazla bilgi talep etmeye başlamışlardır(Doğan, 2016, s.66).

Özellikle muhasebe ve bağımsız denetimin 2000'li yılların başlarında yaşanan hile olaylarının taraflarından birisi olması ve 2008 yılında yaşanan küresel krizle dünyada denetime, denetçilere olan güven kaybı en üst noktalara ulaşmıştır. Standart metin haline getirilmiş, sadece geçti/kaldı şeklinde olumlu ya da olumsuz görüş bildiren, genellikle de olumlu görüşün bildirildiği denetim raporlarının, denetimin nasıl yapıldığı, hangi sonuçlara ulaşıldığı gibi konularda şeffaflık sağlayamadığı, bilgi değeri taşımadığı düşünülmüştür(Kandemir, 2010).

Denetçinin finansal tablo kullanıcılarına sunabileceği birçok faydalı bilginin bulunması ve finansal tablo kullanıcılarının da bunları öğrenmek istemelerine karşın basmakalıp, tekdüze ifadelerle standartlaştırılmış ve teknik terimlere boğulmuş

denetçi raporları ile sunulan olumlu ya da olumsuz görüş açıklaması, finansal tablo kullanıcıları tarafından ciddi olarak sorgulanmaya başlanmıştır(Doğan, 2016 s.2).

Mevcut raporlamanın denetim ve denetim süreçlerine ilişkin önemli kabul edilen bilgilerin paylaşılması hususunda ihtiyaca uygun olmadığı genel kabul görmüş ve finansal bilgi kullanıcılarından denetim ve denetim süreçleri hakkında faydalı bilgi paylaşan, şeffaflık sağlayan ve iletişim değeri yüksek raporlamanın oluşturulması yönünde talepler gelmiştir(Doğan, 2016, s.2).

Oluşan beklentiler ve talepler üzerine IAASB 2003 yılında “*Açıklık Projesi*” adı altında bir çalışma başlatmıştır. Açıklık projesinin amacı UDS’lerin tutarlılığını ve şeffaflığını arttırarak denetim fonksiyonunun işlevselliğini ve güvenilirliğini sağlamanın yanın sıra UDS’leri daha anlaşılır bir hale getirerek, genel kabul görür kılmaktır. Başlangıçta 2011 yılında tamamlanması planlanan çalışma değişik bilgi kullanıcılarından gelen yoğun talep üzerine birçok farklı ülkenin ulusal standart komisyonunun desteği ile 2008 yılı sonlarında bitirilmiştir(Çelebi ve Diğerleri, 2015).

Yine bu doğrultuda yapılan bir diğer çalışma, IAASB ve AICPA ortak girişiminde farklı finansal bilgi kullanıcılarının bağımsız denetim faaliyeti ve denetim raporuyla ilgili beklentilerini belirlemeye yönelik olarak başlatılan akademik bir araştırmadır. 2006 yılında başlatılan araştırma 2009 yılı eylül ayında tamamlanmış ve kamuoyuna sunulmuştur(IAASB ve AICPA, 2009).

Araştırma raporlarında ortaya konduğu üzere, dünyadaki değişik bilgi kullanıcıları ile görüşmeler yapılmış ve alınan geri bildirimler değerlendirilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre, mevcut durumun sürdürülmesinin mümkün olmadığı ve denetimin finansal tablolara ilişkin önemli konularla ilgili daha fazla şeffaflık sağlaması yönünde kesin bir talep olduğu vurgulanmıştır.

Oluşan talepleri karşılamaya yönelik olarak yalnızca IAASB ve AICPA değil dünyanın birçok ülkesinden IOSCO, CAQ, PCAOB FRC, AB Komisyonu, vb. farklı düzenleyici ve denetleyici komiteler çalışmalar başlatmıştır(Doğan, 2016, s.3).

IAASB oluşan taleplerin karşılanması, denetimin kendisinden beklenen amaçlara hizmet eder hale gelmesi ve kaybolan güvenin tekrar tesis edilmesi amaçlarıyla yürütmüş olduğu çalışmalarını, gözden geçirilerek yenilenmiş 35 ve yeni yazılmış 1 standart ve de bu yenilikler doğrultusunda yenilenmiş denetim raporu ile 2015 yılı başında tamamlamıştır(IFAC, 2016).

Söz konusu değişikliklerin bir diğer sebebi de beklentiler açığıdır. Beklentiler açığı kavramı ile ilgili olarak farklı yaklaşımlar ve farklı tanımlar olmakla birlikte bu kavram denetçiler, düzenleyici kuruluşlar ve finansal rapor kullanıcıları arasında sorumluluk, denetim faaliyetinden beklenen performans ve denetim raporunda iletilen mesajlar konusunda tarafların farklı beklentilerinin ve algılarının olmasını ifade etmektedir(Dinç, Gerekan, 2014).

Reinstein ve McMillan'a göre, kamunun bağımsız denetçileri işletme yönetiminin sorumluluklarını yerine getirdiği hususunda güvence sağlamakla görevli kabul etmesine karşın denetçilerin kamunun gözcüsü ya da bekçisi olmak anlamına gelen bu sorumluluğu almak istememektedir(Kandemir, 2010, s.124-125).

GKGDS'ye göre, işletmelerin kamuya açıkladıkları mali tabloların şekil ve içerik açısından doğruluğu konusunda sorumluluk işletme yönetimine aittir. İşletme yönetimine ait olan bu sorumluluk mali tabloları hazırlama sürecine katılırsalar dahi bağımsız denetçilere ya da başkaca üçüncü şahıslara devredilemez. Bağımsız denetçilerin sorumluluğu ise, işletme yönetiminin kamuya açıkladığı malî tabloların önemli yanlışlıklar içerip içermediği hususunda makul güvence vermektir.

Makul güvence ise, denetçinin denetim faaliyetini GKGDS'ye ve TDS'ye uygun olarak yürüttüğü ve çalışması esnasında kendisinden beklenen mesleki şüphecilik ve özen çerçevesinde hareket ederek, vardığı sonuçları bağımsız olarak raporlayarak ilgililerine sunmasını ifade etmektedir(BDS 200, 2013:Md.13e).

Nitekim özellikle teknolojik gelişmelerle muvazaalı işlemlerin ve organize olarak gerçekleştirilen hileli davranışların kolaylıkla saklanabilir olmasına karşın tespit edilmesi gittikçe daha zor bir duruma dönüşmektedir. Bu durumların önüne

geçilmesi ya da bu yönde tedbir alınması ancak işletmede sürekli hazır bulunmakla sağlanabilir(Salem, 2012).

İşletmede sürekli hazır bulunmak denetimin doğasına ve denetçinin bağımsızlığına aykırıdır. Ayrıca denetimin doğasından kaynaklanan zaman ve maliyet kısıtı nedeniyle fark edilmesi pek kolay olmayan muvazaalı işlemlerin ve organize olarak gerçekleştirilen hileli davranışların tespit edilememesinden veya önüne geçilememesinden denetçi sorumlu tutulmamalıdır(Alleyne, Howard, 2005).

Buna karşın finansal rapor kullanıcılarının temel beklentisi denetimden geçirilmiş finansal tabloların yüzde yüz doğru olması, hiçbir hile unsuru taşımaması gerektiği, aksi takdirde bağımsız denetimin faydalı olmayacağı yönündedir(Salehi, Azary, 2008).

Bağımsız denetim standartlarında ve raporunda düzenlemeye gidilmesinin nedenlerini aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz;

- Bağımsız denetime ve denetçilere olan güvenin tekrar kazanılması gerekliliği,
- Bağımsız denetimin arzulanan amaçlara ulaşmada en iyi şekilde hizmet edebilirliğinin sağlanması,
- Beklentiler açığının en aza indirilerek karmaşa ve uyuşmazlıkların önüne geçilmesinin gerekliliği.

4.8. Denetim Standartlarında ve Raporunda Yapılan Revizyonlar ve Revizyonlardan Beklenen Faydalar

IAASB'nin 15 Ocak 2015'de yayımlayarak izleyen dönemlerden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe koyduğu ve KGK'ca ülkemiz mevzuatına uyumlaştırılarak kazandırılan, denetim raporlamasına yönelik revize edilmiş, değiştirilmiş standartlar ve yine bu doğrultuda oluşturulan bir yeni standart aşağıda, Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 3 Denetim Raporlamasıyla İlgili Yayınlanan ve Revize edilen Standartlar



Kaynak: Doğan, 2017, s.8

Denetim raporlamasına ilişkin yayımlanan yeni standart ve yine bu doğrultuda revize edilen standartlarla denetim raporun şekli ve içeriği değiştirilmiştir. Rapora denetçinin ve işletme yönetiminin sorumluluklarını ifade eden açıklamaları içeren bölümler eklenmiştir. Rapora eklenen bir başka yenilik “Kilit Denetim Konuları” bölümüdür. BDS 701 standardı çerçevesinde oluşturulan bu bölümde denetçi teknik terimlerden uzak, basit ve kolay anlaşılır bir ifade şekli ile işletmeye ve işletmenin içinde bulunduğu duruma özgü açıklamalara yer vermesi gerekmektedir. Kilit denetim konuları bölümü ile rapor kullanıcılarına faydalı bilgi sunulmasının yanı sıra denetim faaliyetine şeffaflık kazandırma amaçlanmıştır(Doğan,2017).

Aşağıda Tablo 4’de söz konusu düzenlemeler ışığında eski ve yeni denetim raporu kıyaslanarak ortaya konmuştur.

Tablo 4 Eski ve Yeni BDS700 Kapsamında Denetçi Raporunda Bulunması Öngörülen Bölümler

Yeni BDS 700		Eski BDS 700 – Denetçi Görüşü Bölümleri	
Denetçi Raporu Bölümleri	Açıklama	Denetçi Raporu Bölümleri	Açıklama
1- Görüş	Görüş, denetçi raporunun en başında yer almakla birlikte mevcut görüş metninde bir değişiklik öngörülmemektedir.	1-Finansal Tablolara İlişkin Rapor	-----
2-Görüşün Dayanağı	Eski raporda bu bölüm bağımsız denetçinin sorumluluğu başlığı altında yer almaktadır.	2-Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları	Finansal tabloların hazırlanmasına, sunumuna ve bunların doğru şekilde hazırlanmasını sağlamak için gerekli görülen iç kontrolden sorumlu olduğuna yer verilmektedir.
3- Diğer Bilgiler	Denetçinin ve işletme yönetiminin diğer bilgiler ile ilgili sorumlulukları ve yapılan çalışmalara ilişkin denetçinin bulguları hakkında yeni bir bölüm.	[Bu bölüm eski rapor formatında bulunmamaktadır]	
4- Kilit Denetim Konuları	Yeni raporlarda yer alan bu bölümde, denetçilerin denetim sırasında en önemli ya da riskli gördükleri ve üzerinde durdukları konuları ve bu konuları nasıl ele aldıklarını ifade etmeleri gereken bölüm.	[Bu bölüm eski rapor formatında bulunmamaktadır]	
5-Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları	İşletme yönetiminin(işletmenin sürekliliği ile ilgili olanlar da dahil) sorumlulukları hakkında yapılması gereken açıklamalar.	3-Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları	Denetçinin denetim faaliyetini UDS'lere uygun olarak, ilgili mevzuat çerçevesinde gerçekleştirdiği ve ulaştığı verilere dayanarak finansal tablolar hakkında görüş verildiğini belirtmektedir.
6-Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları	Denetçinin, işletmenin sürekliliği ile ilgili olanlar da dahil olmak üzere, sorumlulukları hakkında yeni açıklamalar.	4- Görüş	Denetlenen şirketin TMS'lere göre hazırlanan finansal tablolarının gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığına yönelik görüş bildirilmektedir
7-Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor	Denetçinin TTK'dan kaynaklanan diğer sorumluluklarına yer verilmektedir.	5-Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor	Denetçinin TTK'dan kaynaklanan diğer sorumluluklarına yer verilmektedir

Kaynak: (Yanık, Karataş, 2017, s.7)

Tablo 4 de de görüldüğü üzere, standartlarda ve denetim raporunda yapılan değişiklikler ve yeniliklerle, bağımsız denetimin kapsamını değiştirmeksizin denetçinin, işletme dışı bilgi kullanıcılarına daha fazla bilgi sunmasının ve böylelikle denetimde şeffaflığın, denetime olan güvenin artırmasının amaçlandığı görülmektedir.

Denetim raporları incelenirken genellikle ilk olarak dikkat çeken bölüm denetçi görüşü bölümüdür. Yeni denetçi raporlarında bu bölüm raporun başına alınmıştır. Böylelikle denetimin raporunun en önemli kısmı olan denetçi görüşü daha ön plana çıkartılmış ayrıca denetçi görüşünün standart metinlerin, teknik terimlerin, genel ifadelerin, arkasına atılmasının önene geçilmiştir. Bununla birlikte görüşün dayanağı bölümü denetçi görüşü bölümünün hemen arkasına eklenerek varılan denetçi yargısının güvenilirliği desteklenmiştir(Sayar, Ergüden, 2016, s.85-98).

Denetim raporunda yapılan en önemli değişiklik “Kilit Denetim Konuları” bölümüdür. Bu bölümde denetçinin mesleki muhakemesine göre denetimde en önemli veya riskli gördüğü konuları, alanları ve bunların denetimine ilişkin izlediği yolu, yöntemi, konuyu ele alış şeklini anlaşılır ve basit bir dille ifade etmesi istenmektedir. Böylelikle denetim faaliyetine daha fazla şeffaflık kazandırılmış, bu bölümde sunulan bilgilerle raporun iletişim değeri ve işlevselliği arttırılmıştır.

Denetim raporunda ve standartlarda yapılan yenilik ve değişikliklerle ulaşılmak istenen faydaları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz(IAASB, 2015);

- Bağımsız denetimde denetçinin genel hedef ve amaçlarına açıklık getirmek,
- Her bir bağımsız denetim standardın amacının ve denetçilerin bu amaca yönelik olarak uyması gereken kuralların netleştirmek,
- Denetçinin sorumluluklarına ilişkin açık olmayan noktaları ortadan kaldırmak,
- Denetçiye sorumluluklarını anımsatarak mesleki şüpheciliği ve mesleki özen düşüncesini arttırmak,
- Denetim faaliyeti hakkında şeffaflığın arttırılması,
- Raporların iletişim değerinin arttırılması,
- Daha fazla işletmeye özgü bilgi sunmak,

- Denetimin kalitesini ve denetim kalitesine yönelik kullanıcı algısını olumlu yönde arttırarak denetime ve denetçiye olan güveni tesis etmek
- Finansal tablo kullanıcılarının ilgi gösterdikleri işletmeyi ve işletmenin finansal tablolarını daha iyi anlamalarını sağlayarak doğru karar vermelerine yardımcı olmak,
- Kamu yararı için finansal raporlamayı geliştirmek,
- Denetim standartlarının yapıları ve uygulama alanlarında iyileştirmeye gidilerek standartları kolay anlaşılır kılmak ve genel kabul görür hale getirmek.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ
RAPORUNDA BİLDİRİMESİ STANDARDI UYGULAMASININ,
DENETÇİ YARGISI, ÖRNEKLEM VE ÖNEMLİLİK ÜZERİNE
ETKİSİNİN ARAŞTIRILMASI

Bu bölümde, “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı” uygulamasının denetimde örneklem, önemlilik ve denetçi yargısı üzerine etkileri ortaya konmuştur.

**5.1. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
Standardı Uygulamasının, Denetimde Örneklem Üzerine Etkisi**

Bağımsız denetimde denetçinin temel amacı; Bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde ederek, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek ve raporlama yapmaktır(BDS 200, 2017:Md.11).

Bağımsız denetçi denetim faaliyetini yerine getirirken, bildireceği görüşe dayanak olarak kanıt, belge vb. toplamak ve topladığı bu verilere dayalı analizler, çıkarımlar yapmak durumundadır. Bu veriler denetim kanıtlarıdır. Bağımsız denetçinin topladığı belgeye dayalı denetim kanıtlarının tamamı çalışma kâğıtları olarak adlandırılır(Gönen, 2016, s.1792).

Çalışma kâğıtları, denetim raporuna temel teşkil eden, denetçinin görüşünü destekleyen ayrıca denetimin standartlarına uygun olarak yapıldığını kanıtlayan, önemli konuların ispatı niteliğinde belgelerdir.

Denetçi bağımsız denetim faaliyeti ile bilgi kullanıcılarına makul güvence sunmaktadır. BDS 200’de makul güvence “*Finansal tabloların denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir.*” olarak tanımlanmıştır.

Bu bağlamda denetçi, denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde, makul güvence sağlamış olur(BDS 500, 2017:A3). Dolayısıyla hazırlanan çalışma kâğıtları sunulan makul güvencenin dayanağı ve ispatıdır.

Denetçi çalışma kâğıtlarını oluştururken, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin ihtiyaca uygunluğuna, güvenilirliğine ve yeterliliğine karar verir(BDS 500, 2017:Md.7).

Anakitlenin az sayıda yüksek tutarlı kalemlerden oluştuğu, yüksek risk taşıyan veya yapı itibariyle çok risk barındıran ve diğer denetim tekniklerinin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamadığı durumlarda tüm kalemlerin incelenmesine gidilir(BDS 500, 2017:A53).

Tüm kalemlerin incelenmesi daha çok detay niteliğindeki verilerin incelenmesinde kullanılabilir bir yöntemdir. İşlem sayısı ve yoğunluğunun fazla olduğu alanlara uygulanması zaman ve maliyet açısından pek mümkün değildir. Bu tür durumlarda denetçinin test edilecek kalemleri seçerken başvurabileceği yöntem örneklem(Denetim Örneklemesi) veya belirli kalemlerin seçilmesi yöntemidir.

Denetçi aşağıda sayılan durumlarda, belirli kalemlerin seçilerek incelenmesi yöntemine başvurur(BDS 500, 2017:A54);

- Şüpheli, olağandışı, yapısı gereği yüksek risk taşıyan ve hataya açık olabilecek kalemler,
- Belirli bir tutarı aşan ve yoğunluğu yüksek düzeyde olan, işlem sınıfı veya hesap bakiyesindeki toplam tutarın büyük bir kısmını doğrulamak için,
- İşletmenin veya işletmelerin davranışlarını ve karar alma politikalarını tespit etmede bir başka deyişle işletmeyi tanıma amacıyla(BDS 500, 2017:A54).

İncelenecek anakitlenin işlem sayısının ve yoğunluğunun fazla olmasına karşın işlemlerin veya işleme konu olan olayların homojen veya birbirine benzer

özellikler gösterdiği, önemlilik düzeylerinin birbirine yakın kabul edildiği durumlarda başvurulacak yöntem örneklem(Denetim örnekleme) yöntemidir. Denetim örnekleme anakitlenin tamamının test edilmesi yerine anakitlenin içinden, makul bir dayanak oluşturmak üzere seçilen örneğin test edilmesine dayanarak anakitlenin tamamı hakkında sonuçlara varılabildiğini sağlamak üzere yürütülen bir çalışmadır. Örneklemeyle ilişkin hususlar BDS 530’ da düzenlenmiştir(BDS 500, 2017:A52-56).

Denetim prosedürlerini tasarlama ve uygulama sorumluluğu BDS 500’de ortaya konmuştur. BDS 530 ise denetçinin görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için, BDS 500’ü tamamlayıcı niteliktedir(BDS 530, 2014:Md.2).

Denetim örnekleme kullanırken denetçinin amacı, örneklemin seçildiği anakitle hakkında sonuçlara varmak için makul bir dayanak oluşturmaktır.(BDS 530, 2014:Md.4).

Başka bir ifade ile BDS 500 denetçinin kullanabileceği, test edilecek kalemleri seçme yöntemlerine yönelik rehberlik sağlamakta, BDS 530 ise seçilen örneğin test ve analiz edilerek anakitle hakkında karara varılmasına temel teşkil edecek dayanaklar elde edilmesini sağlamaktadır.

Örneklemin amacı, denetçiye örneklemin seçildiği anakitle hakkında sonuçlara varmak için makul bir dayanak oluşturmak olduğu için, denetçinin yanlılıktan (taraflılıktan) uzak şekilde, anakitlenin tipik özelliklerini taşıyan kalemlerden oluşan temsili bir örneklem seçmesi önemlidir(BDS 530, 2014:Md.6-7-8).

Denetçi örnekleme belirlerken, denetim prosedürünün amacını ve örneklemin seçileceği anakitlenin özelliklerini irdeler(BDS 530, 2014:A4-A9).

Denetçi örneklem büyüklüğünü, örnekleme riskini kabul edilebilir bir düzeye düşürecek ve seçilen örneklemin, anakitlenin tipik özelliklerini taşıyacak şekilde olmasını göz önünde bulundurarak, istatistiki bir formül veya mesleki muhakeme

kullanarak belirler. Denetçinin kabul etmek istediği risk düzeyi azaldıkça, gerekli örneklem büyüklüğü artar.

Denetçinin, yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği “önemli yanlışlık” riski düzeyi, belirli bir yönetim beyanına ilişkin iç kontrollerin etkin şekilde işlemesine bağlı olarak azaltılamaz. Dolayısıyla, denetçinin denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirebilmesi için tespit edememe riskinin düşük olması gerekir ve denetçi maddi doğrulama prosedürlerine daha çok güvenecektir (dayanacaktır). Detay testlerinden elde edilmesi gereken denetim kanıtı miktarı arttıkça (başka bir ifadeyle tespit edememe riski azaldıkça) daha geniş bir örneklem büyüklüğü gerekir(BSD 530, 2014: Ek3).

Denetimlerinin kalitesinin gözden geçirilmesinde, incelenmek üzere seçilen çalışma kâğıtlarının, önemli yargılarla ilişkili olarak yapılan çalışmaları yansıtır yansıtmadığı ve ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediğine bakılır(KKS1, 2013:Md.38).

Dolayısıyla çalışma kâğıtlarının, önemli yargılarla ilişkili olarak yapılan çalışmaları net ve açık bir şekilde ortaya koyması ve belirtilen iddialara destek niteliğinde olması gerekmektedir.

Denetçi raporunda bildirdiği KDK’ların, başka bir ifade ile yürütülen denetime ilişkin en önemli konuların vurgulandığı bölümü çalışma kâğıtları ile özellikle desteklemelidir.

Bu bağlamda denetçi raporda belirtilen KDK’ları ile ilgili olarak çalışma kâğıtlarında, aşağıdaki hususlara yer verir:

- Denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konular ve her bir konunun kilit denetim konusu olup olmadığına ilişkin denetçi kararının gerekçesi,

- Denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konularının olmadığına veya kilit denetim konuları olarak bildirilecek konuların sadece 15 inci paragrafta ele alınan konular olduğuna ilişkin denetçi kararının gerekçesi,
- Olması durumunda kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine ilişkin denetçi kararının gerekçesi(BDS 701, 2017:Md.18).

Yukarıda BDS 701 ve BDS 701'e bağlı olarak diğer BDS'lerde yapılan revizyonlar dikkate alınarak, denetim raporunda sunulan görüşe dayanak ve delil niteliği taşıyan ve denetimin standartlara uygun olarak yapıldığını ispatlayan, çalışma kâğıtları ve bu çalışma kâğıtlarının hazırlanması ile ilgili hükümler irdelenmiştir. Ortaya konan bu veriler göz önüne alındığında, BDS 701, 500, 530, 230' da, ve KKS1 standardında çeşitli hükümlerle denetim iddialarının dayanağa, delile dayandırılması, bir başka ifade ile belgelendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. BDS 701 ile denetim raporunda ayrıca bir bölüm olarak, denetimde en çok önem arz eden konuların, KDK'ların ortaya konması uygulaması beraberinde bazı denetim standartlarında uyum ve düzenlemelerin yapılmasının yanı sıra çalışma kâğıtlarında bu bölümle ilgili ayrıca verilerin hazırlanması sonuçlarını doğurmuştur.

BDS 230, önemli konulara ilişkin olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla yapılan bildirimlerin; bu konuların niteliği, konuların ne olduğu, ne zaman ve kime bildirim yapıldığı da belirtilerek belgelendirilmesini öngörmektedir. Ayrıca, BDS 230 ve BDS 701 hükümleri gereğince denetçinin mesleki muhakeme ile aldığı kararları belgelendirmesi gerektiğinden, denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konular ve söz konusu her bir konunun KDK olup olmadığına veya KDK olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine veya denetçi raporunda bildirilecek KDK olmadığına ilişkin denetçi kararının gerekçesinin de çalışma kâğıtlarında açıklanması gerekmektedir.

Ayrıca BDS 701 Uygulaması ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde genişletilen denetçi raporları, denetçiyi geriye dönmeye ve yürütmüş olduğu denetim faaliyetini sorgulamasına neden olmaktadır. Örneğin yaptığımız denetim çalışmaları, seçilen örneklemeler anakitlenin özelliklerini yansıtacak nicelik ve niteliğe sahip midir? İlgili denetim dokümanları, konuyu yönelttiğimiz kullanıcılara

anlattıklarımızla tutarlı mı? Bu durum denetçiyi faaliyetlerini kalite kontrolden geçirmeye itmektedir.

Tüm bu veriler göz önüne alındığında BDS 701'in denetimde örneklem büyüklüğünü niteliksel ve niceliksel olarak pozitif yönde etkilediği, arttırdığı sonucuna varılmaktadır.

5.2. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasının, Denetimde Önemlilik Açısından Etkisi

Tez çalışmamın bu bölümünde denetimde önemlilik ve önemliliğin belirlenmesinde temel alınan kriterler üzerinde durularak, “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardı uygulamasının denetimde önemlilik üzerine etkisi ortaya konmaya çalışılacaktır.

5.2.1. Denetimde Önemlilik Kavramı

Finansal tabloların denetiminin planlanmasında ve yürütülmesinde denetçinin önemlilik kavramını belirleme ve uygulama sorumluluğu, “BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” standardında; Belirlenmiş yanlışlıkların denetim üzerindeki ve varsa düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde önemliliğin nasıl uygulanacağı ise “BDS 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi” standardında açıklanmıştır(BDS 320, 2017, s.5).

BDS 320'ye göre bağımsız denetçiler denetimi planlama aşamasında önemlilik yargısında bulunmak ve denetimin yürütülmesi aşamasında, belirlemiş oldukları önemlilik yargısını gözden geçirmek zorundadırlar. Ayrıca BDS 450'ye göre gözden geçirmeleri esnasında gerekli görülmesi durumunda belirlemiş oldukları önemlilik yargılarını yeniden değerlendirerek revize etmelidirler.

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi; yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı

sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş belirtir(BDS 705, 2017:Md.8).

BDS 701'in 15. Maddesinde; *“BDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine neden olan bir konu veya BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizlik, nitelikleri itibarıyla kilit denetim konularıdır. Ancak bu tür durumlarda, denetçi raporunun Kilit Denetim Konuları bölümünde bu konular açıklanmaz”* ifadesine yer verilmekle birlikte KDK bölümünde ise sadece bunlara atıf yapılacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla önemlilik ve denetim görüşü arasında kuvvetli bir ilişki vardır. Öte yandan BDS 701’de KDK’ların denetim görüşü olmadığı fakat denetim görüşünü destekleyen, denetimde denetçinin azami derecede dikkatini çeken ve denetçinin mesleki muhakemesi ile belirlediği önemli konular olduğu vurgulanmaktadır.

UDS 320’de önemlilik *“Eğer bir bilginin atlanması veya yanlış beyanı finansal tabloları temel alan bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilirse o bilgi önemlidir. Önemlilik atlama veya hatanın özel koşulları içinde kalemin veya hatanın büyüklüğüne dayanır.”* şeklinde tanımlanmaktadır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, önemlilik yargısının belirlenmesinde, önemlilik kavramını ortaya koyan durumların, niteliksel ve niceliksel özellikleri dikkate alınmalıdır. Örneğin, planlama aşamasında nicel yaklaşımlar kullanılarak belirlenen önemlilik yargısı, denetim süreci içerisinde nitel faktörlerin olası etkilerine göre azaltılabilir veya artırılabilir.

BDS 320’de önemlilik kavramı ile ilgili olarak aşağıdaki ifadeler yer verilmiştir:

- *Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir,*

- *Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır ve bu yargılar, yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin bileşiminden etkilenir.*
- *Finansal tablo kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, kullanıcıların bir grup olarak ortak finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır. Yanlışlıkların, ihtiyaçları birbirinden oldukça farklı olabilecek belirli bireysel kullanıcılar üzerindeki muhtemel etkisi dikkate alınmaz(BDS 320, 2017:Md.2).*

Söz konusu standartta denetçinin, yukarıda belirtilen temel hususlar doğrultusunda önemlilik seviyesini belirlemesi, belirlenen seviyenin denetimde kullanılması ve önemlilik seviyesi hesaplamalarının uygulaması için gerekli hususlar, işletmenin içinde bulunduğu sektöre göre değişebilecek kıyaslama noktalarına değinilerek açıklanmıştır. Fakat standart bir hesaplama önermemektedir. Uygulamada denetçiler denetim riski tanımı çerçevesinde, mesleki kanaatlerine göre farklı değerlendirmelerle önemlilik düzeyini hesaplamaktadırlar.

Önemliliğin tayin edilmesi tüm ilgili koşulların, nicel ve nitel konular kadar bunların etkileşimlerinin dikkatlice göz önüne alınmasını gerektirir. Hem nitel hem de nicel faktörlerin değerlendirilmesi gerektiği için bu süreç zordur. Bununla birlikte, yargısal bir kavram olarak önemlilik suiistimale açıktır(Erdoğan, 2006, s.113).

Denetçi denetimi planlama aşamasında bir nevi işletmeyi ve içinde bulunduğu sektörü tanımak suretiyle doğru denetim haritasını çıkarmak çabasıdır. Bu bağlamda denetim riskinin en aza indirgenmesi ve önemli yanlışlıkların ortaya çıkartılabilmesi için denetimde neyin önemli, neyin önemsiz olduğuna ilişkin bir takım belirlemeler yaparak “Önemlilik Düzeyi” denilen bir tutar belirlenmektedir.

BDS’ler de gerek önemlilik düzeyi hesaplaması, gerekse önemlilik yargısının belirlenmesi hususunda kesin hükümler bulunmamakla birlikte işletmenin içinde bulunduğu sektöre ve durumlara bağlı olarak uygun olabilecek kıyaslama noktalarına ayrıntılı olarak değinmektedir. Ayrıca Denetçinin önemliliği belirlemesinin mesleki muhakemesini kullanmasını gerektiren bir konu olduğu vurgulanmaktadır(BDS 320, BDS 450).

Belirlenen önemlilik kavramının, önemlilik düzeyinin kendisinden beklenen amaçlara en iyi şekilde hizmet edebilmesi için, bir başka ifade ile önemlilik kavramının ve bu kavram düzeyinin doğru tespit edilebilmesi için, denetime konu olan iş ve işlemlerin sadece niceliksel özelliklerinin değil niteliksel özelliklerinin ve bunların birbiri ile olan etkileşimlerinin göz önünde bulundurularak irdelenmesi gerekmektedir. Başarılı bir denetim için önemlilik kavramının ve düzeyinin doğru belirlenmesi esastır.

5.2.2. Niceliksel ve Niteliksel Önemlilik

Denetimde nicel önemliliği, incelenen işlemin etkisinin temel ölçüt olarak referans alınan(vergi öncesi kâr, varlıkların toplamı, özkaynakların toplamı, yıllık ciro vb.) bir kalem tutarının belirli bir yüzdesini aşması; nitel önemliliği ise işlemin yapısal özelliği, karmaşıklık derecesi, seçilen anakitleye olan etkileme kabiliyeti vb. durumlar olarak ifade edebiliriz.

Aşağıda Tablo 5’de denetimde nitel ve nicel önemlilik kavramları, kıyaslanarak daha anlaşılır hale getirilmeye çalışılmıştır.

Tablo 5 Denetimde Nitel ve Nicel Önemlilik Kavramları Kıyaslaması

Nicel Önemlilik	Nitel Önemlilik
Ekonomik yapıdadır.	Çoğunlukla maddi olmayan olgulardan meydana gelir.
Riskin önem derecesi basit matematiksel formüller kullanılarak hesaplanır.	Riskin önem derecesi denetçinin mesleki tecrübesine ve bilgisine dayalı sezgisi ile ortaya çıkar.
Ölçülmesi kolay ve nettir.	Ölçülmesi genellikle kolay değildir.
Genellikle denetlenen kalem bazında değerlendirme imkânı sunar.	Bütünlük arz eder.

Kaynak: Erdoğan, 2006, s.113.

Nicel önemlilik, ekonomik yapıdadır; Örneğin denetçi önemlilik yargısını, olgunun etkisinin vergi öncesi karın %5’ini aşması durumu veya yıllık cironun % 1

düzeyi olarak belirleyebilir. Nitel önemlilik ise daha çok maddi olmayan olgulardan meydana gelir. Örneğin denetçinin önemlilik yargısını işletmenin içinde bulunduğu sektöre veya faaliyet gösterdiği alana göre belirlemesi durumu niteliksel bir önemlilik kriteridir. Daha spesifik bir örnek verecek olursak, üretim sektöründe faaliyet gösteren, bir ticari işletme için vergi öncesi karı; kamu yararına faaliyet gösteren, kar amacı gütmeyen bir üretim işletmesi için toplam işletme giderleri, veya söz konusu her iki işletme gurubu içinde hizmet sektöründe faaliyet göstermesi durumunda stok miktarı durumlarının referans alınarak önemliliğin belirlenmesi durumudur. Nicel önemlilikte sayısal veriler baz alınırken nitel önemlilikte denetçinin tecrübesine ve sezgisine dayalı olarak, daha çok risk esaslı bir yaklaşım söz konusudur. Nicel önemlilikte ortaya konan sonuçlar matematiksel verilerle hesaplandığı ve somut yapıda olması nedeniyle ifade edilmesi kolay ve açıktır. Oysa nitel önemlilikte verilerin soyut olması nedeniyle ifade edilmesi, olgunun sonuçlarının ortaya konması zordur.

Bağımsız denetimde önemliliği belirlemek için kullanılan ana yöntem, bir referans değer belirlenmesi ve belirlenen bu referans değere oran uygulanmasından ibarettir. Ancak bu işlem nitel-nicel bir yaklaşım benimsenerek yapılmazsa doğru sonuçlara ulaşmak mümkün değildir(Lewitt, 1998, s:44).

Önemliliğin belirlenmesinde sadece nicel kriterlerin kullanılması veya nicel kriterlere gereğinden fazla güvenilerek hareket edilmesi son derece yanlıştır. Bunun en iyi örneği Enron olayıdır(Erdoğan, 2006, s.113).

Enron şirketi, 1985 yılında, ABD'nin Nebreska eyaletinde, iki şirketin birleşmesi ile kuruldu. Kısa sürede ABD'nin en büyük enerji ve gaz dağıtıcı şirketi olan Enron, 2000 yılında ABD'nin en büyük 7. Firması ve Dünya da ise en büyük enerji ticareti yapan şirket haline geldi. Şirketin bu yükselişi 2001 yılında zarar ettiğini ilan etmesi ile son bulmuştur. Şirketin 2001 yılı başında 80\$ olan hisse senetleri 2002 yılı sonunda 0,20\$ seviyelerine inmiştir(Bayraktar, 2007, s.39).

Enron olayında denetçilerin, net kar 105.000.000\$ iken 51.000.000\$'lık işlemi önemsiz görmeleri sorunun temelini oluşturmuştur(Ketz, 2003).

Bir araştırmacı grubu, pratik hesaplama yöntemleri olan; net karın veya vergi öncesi karın %5- %10, toplam varlıkların %1 - %1,5, satışların %1 - %1.5'ni

önemlilik düzeyi olarak baz alarak, Enron Corporation şirketinin 1994-1997 yılları arasındaki verilerini irdelemişler ve farklı sonuçlara ulaşmışlardır. Araştırmacılar söz konusu bu yöntemlerin birçoğu için 51.000.000\$'lık işlemi önemsiz bulmuşlardır(Erdoğan, 2006, s.114-115).

Enron olayın da görüldüğü üzere önemlilik yargısının doğru belirlenmesi için sadece nicel yaklaşımlar kullanmak bir başka ifade ile sadece sayısal veriler ve matematiksel hesaplamalarla hareket etmek yeterli değildir. İlk planlama aşamasında belirlenen önemlilik yargıları denetimin yürütülmesi esnasında karşılaşılan nitel faktörlerin durumuna göre değiştirilebilir.

Denetçi, başlangıçta önemliliğe ilişkin farklı bir tutar (veya tutarlar) belirlemesine sebep olacak bir bilgiden denetimin yürütülmesi sırasında haberdar olması durumunda, denetim sırasında bir bütün olarak finansal tablolar için belirlediği önemliliği (ve-uygun hâllerde-özel işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlediği önemlilik düzeyi veya düzeylerini) değiştirir(BDS 320, 2017:Md.12).

BDS 320'de de önemliliğin sadece niceliksel olarak, bir başka ifade ile sadece bir tutar olarak dikkate alınmaması gerektiği temel kıstas olarak vurgulanmıştır:

'Sadece nitelikleri sebebiyle önemli olabilecek yanlışlıkları tespit edecek denetim prosedürlerinin tasarlanması mümkün olmamasına karşın, denetçi düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirirken sadece büyüklüklerini değil aynı zamanda niteliklerini ve ortaya çıkmalarına ilişkin şartları da dikkate alır'(BDS 320, 2017:6. Paragraf).

BDS 320'de önemlilikle ilgili olarak bu temel kıstas ortaya koyduktan sonra, Önemliliğin; denetçinin bilgisine, tecrübesine ve sezgisine dayalı olarak, mesleki muhakeme ile belirlenmesi gereken bir konu olduğu vurgulanmaktadır.

4.2.3. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasının Denetimde Önemlilik Üzerine Etkisi

2000’li yılların başında, Enron olayı ile başlayan ve peş peşe yaşanan muhasebe skandalları ve denetim başarısızlıklarının bir sonucu olarak, tartışmalı hale gelen, bir başka ifade ile güvenilirliğini yitiren bağımsız denetimin ve bağımsız denetim standartlarının yeterliliğinin sağlanması için, IAASB tarafından 2003 yılında başlatılan ve 2014 yılı sonuna kadar süren çalışmaların ürünü niteliğinde ortaya konan “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı” uygulaması ile denetim görüşüyle direkt ilgili olan önemlilik kavramının belirlenmesine ilişkin kavram ve standartlarda da köklü değişiklikler getirmiştir.

BDS 320’ye yapılan önemliliğin belirlenmesine ilişkin değişikliklerden de anlaşılacağı üzere, denetimde önemlilik belirlenirken sayısal, niceliksel verilerin yanı sıra sayısal olmayan, niteliksel durumların ve bunların birbirleri ile olan etkileşimlerinin de dikkate alınmasının, ayrıca mesleki muhakeme kullanmanın gerekliliği ortaya konmuştur. Gerek önemliliğin belirlenmesine, belirlenen önemlilik kavramının denetimde uygulanmasına ilişkin standartlar, gerekse geçmişte yaşanan denetim başarısızlıkları incelendiğinde sadece sayısal eşikler veya sadece niceliksel verilerden hareketle önemliliğin doğru belirlenemeyeceği ve bu şekilde belirlenen önemlilik verilerinin denetimde doğru sonuçlar ortaya koymaya yetmeyeceği bir başka ifade ile sadece sayısal verilerle ve niceliksel özelliklerle tespit edilen ve uygulanan önemlilik belirlemelerinin hatalı olacağı ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda BDS 701 standardı uygulamasının, önemliliğe ilişkin standartların bütüncül bir yapıya dönüşmesi yönünde etkili olduğu gözükmemektedir.

5.3. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasının, Denetçi Yargısı Üzerine Etkisi

Denetim faaliyetinin en son aşaması olan raporlama sürecinde, denetçi işletme ile ilgili incelemiş olduğu verileri değerlendirmek suretiyle, işletme hakkında varmış olduğu yargıyı sistematik bir şekilde raporlayarak ortaya koymaktadır. Bir başka ifade ile denetçi yargısını, denetim raporuyla bilgi kullanıcılarına sunar.

Bağımsız denetim raporunun temel amacı, firmanın denetlenen verileri doğrultusunda hazırlamış olduğu finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hakkında varılan yargının dayanağı ile birlikte açıkça ifade edilmesidir(Doğan, 2018, s.67).

Denetçi yargısını; mesleki bilgisi, eğitimi ve tecrübesine dayanarak yapmış olduğu inceleme sonuçlarını ilgili yasalar, standartlar ve mesleki etik ilkeler çerçevesinde değerlendirerek tarafsız ve bağımsız olarak ortaya koymalıdır(Çetinkaya, 2016).

Denetçi yargısı gerek işletme içi gerekse işletme dışı bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilemesi, yönlendirmesi nedeniyle değerlidir. Denetçi yargısının ortaya konduğu, standart metinlerden oluşan, teknik ifadelere boğulmuş ve sadece geçti kaldı şeklinde yargı belirten denetim raporları uzun yıllar değişmemiştir. Özellikle 2001 ve 2008 finansal krizlerinden sonra güvenilirliğini yitiren bu durum, 2014 yılında, IAASB’ın, “BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” çatı standardına getirmiş olduğu yenilik ve değişikliklerle son bulmuştur. Bu düzenleme BDS 701 standardının doğması ve özellikle raporlamaya ilişkin diğer standartlarda yapılan revizyonlarla bağımsız denetim raporlarının pozisyonunun değişmesi sonuçlarını doğurmuştur.

BDS 701’le mevzuatımıza kazandırılan KDK’lar denetçinin yargıya varırken dikkate aldığı, mesleki muhakemesine göre denetimde en önemli ya da yüksek riskli konulardır(KGK, 2016, s.1).

KDK’lar, denetim görüşü olmamakla birlikte, bilgi kullanıcıları tarafından dikkate alınabilecek ve olası karlarını etkileyebilecek önemlilik düzeyine sahip konulardır. Bu nedenle denetçi yargısının belirtildiği görüş bölümüne yakın bir yerde ortaya konurlar. Ayrıca denetimde karşılaşılan hata, hile veya yanlışlıkları veyahut da bunların denetçi yargısına etkilerini anlatan konular olmadığı gibi denetim görüşüne aykırı ifadeler de içeremezler(BDS 701, 2017:A31).

BDS 701 standardı uygulaması beraberinde getirilen yeni raporlama şekli ile denetçiye sorumluluklarını hatırlatarak geriye dönmeye ve faaliyetlerini sorgulamaya itmektedir. Böylelikle çalışmalarını tekrar değerlendirmesine, belirlemelerini en

doğru şekilde yaparak denetimde doğru sonuçlara ulaşılmasına ve en uygun görüşün ortaya konmasına yardımcı olmaktadır.

KDK'lar bir bütün olarak denetçi görüşü çerçevesinde belirlenen konulardır. BDS 701 standardı uygulaması denetçi yargısının tutarlılığını arttırdığı, bir başka ifade ile ortaya konan her bir KDK'nın varılan yargıya dayanak niteliğinde olduğu, işletmeye özgü belirlenmeleri, teknik ifadelerden uzak ve açık belirtilmeleri ayrıca bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek önemlilik düzeyine sahip olmaları, gibi hususlar göz önüne alındığında denetim raporunun şeffaflığını, güvenilirliğini işlevselliğini ve iletişim değerini arttırdıkları gözlemlenmektedir.



6. BIST 100 ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERİN 2017 YILI FAALİYET DÖNEMİ FİNANSAL TABLOLARINA İLİŞKİN DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ İNCELENMESİ VE YORUM ANALİZLERİ

Tez çalışmamızın bu bölümünde Borsa İstanbul (BIST) 100 endeksinde işlem gören şirketlerin 2017 yılı faaliyet dönemi finansal tablolarına ilişkin düzenlenen bağımsız denetim raporları incelenerek, BDS 701 standardına göre bildirilen KDK'nın örneklem, önemlilik ve denetçi yargısı arasındaki ilişki araştırılmıştır.

BIST 100 endeksi, Borsa İstanbul'da işlem gören 399 şirket içerisinde en büyük piyasa değerine ve işlem hacmine sahip olan 100 şirketin verilerine göre hesaplanan bir endekstir. Bu endeks temel alınarak halka açık şirketlerin piyasa değerleri ve sermaye piyasası hakkında değerlendirmeler yapılmaktadır(BIST, 2017, s.6-9). Dolayısıyla söz konusu dönem için KDK bildiriminin sadece sermaye piyasasında işlem gören şirketlere zorunlu kılındığı da göz önüne alındığında, BIST 100 olarak bilinen şirketler topluluğuna ilişkin düzenlenen bağımsız denetim raporları, çalışmamıza ışık tutabilecek, nitelik ve nicelik olarak yeterliliğe sahip düzeyde bir örneklemi teşkil etmektedir.

BIST 100 şirketlerin 2017 yılı finansal tablolarına ilişkin olarak hazırlanan bağımsız denetim raporları üzerinde yapılan içerik analizi çalışmasında incelenen raporların 19 farklı denetim firması tarafından düzenlendiği, denetim sonucu sunulan görüşlerin %84'ünün olumlu, %16'sının şartlı görüş içerdiği görülmüştür. BIST 100 şirketlerin denetim raporlarında toplam 243 adet KDK bildirilmiştir. Bildirilen KDK sayısı 1-6 arası değişiklik göstermekte olup, ağırlıklı olarak 3 adet KDK bildirilmiştir. Ayrıca bir şirketin devamıyla ilgili ciddi bir belirsizlik gözlemlenmesi nedeniyle BDS 701 standardı çerçevesinde konuya atıfta bulunulmuş, KDK bildirilmemiştir.

Bağımsız denetim raporları incelenen şirketlerin faaliyet alanlarına göre dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo 6 Raporları İncelenen Firmaların Faaliyet Alanına Göre Dağılımı

Faaliyet Alanı	Şirket Sayısı
Enerji	6
Finans	14
Hizmet	15
Holding	9
İnşaat	1
Madencilik	3
Spor Kulübü	3
Ticaret	3
Üretim	46
TOPLAM	100

*Ağırlıklı bir alanda faaliyet göstermeyen, tabloda yer alan faaliyet alanlarının en az ikisinde faaliyet gösteren şirket birleşmelerinden oluşan yapılar.

Tablo 6’da görüldüğü üzere denetlenen işletmelerin, %46’sını üretim işletmeleri, %15’ini hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, %14’ünü finans sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, %9’unu birden fazla alanda faaliyet gösteren holding yapılanmaları geriye kalan %16’lık kısmı ise diğer alanlarda faaliyet gösteren işletmelerden oluşmaktadır.

Temelde sekiz farklı alanda faaliyet gösteren yüz şirketin bağımsız denetim raporlarında bildirilen 243 adet KDK’nın sayısal ve oransal dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo 7 KDK'ların Genel Dağılımı

Bildirilen KDK'ların Genel Dağılımı	Bildirilen KDK Sayısı	Oran %
Ticari Alacaklar	18	7,41
Amortisman	9	3,70
Birleşme ve Devir İşlemleri	4	1,65
Davalar ve Çekişmeli Konular	2	0,82
Değerleme İşlemleri	73	30,04
Denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi	6	2,47
Hasılat	35	14,40
İlişkili taraf işlemleri	7	2,88
Karşılık ayırma ile ilgili işlemler	26	10,70
Maliyet İşlemleri	8	3,29
Muhasebe işlemleri ile ilgili konular	7	2,88
Nakit akış riskinden korunma işlemleri	3	1,23
Önemli olay ve muhasebe tahminleri ile ilişkili konular	8	3,29
Stoklar	12	4,94
Ticari borçlar ve finansal yükümlülükler	4	1,65
Türev finansal araçlar	4	1,65
Vergi ile ilgili konular	17	7,00
TOPLAM	243	100%

Tablo 7’de görüldüğü üzere denetim raporlarında bildirilen KDK’ların en fazla, değerleme, hasılat, karşılık ayırma, ticari alacaklar ve vergi ile ilgili konularla ilgilidir. Bildirilen KDK’ların %79,84’ünün ağırlıklı olarak örnekleme yoluyla denetlenen konular olduğu ayrıca belirtilen konuların neredeyse tamamının nicelik ve nitelik olarak, önemlilik düzeyini ve/veya önemlilik kavramını değiştirebilecek konular olduğu gözlemlenmiştir. Öte yandan şartlı görüş bildirilen 16 adet rapordan 8’inde bildirilen KDK’ların şartlı görüşün dayanağı olarak sunulan konularla doğrudan, 5’inde ise dolaylı olarak ilişkili olduğu saptanmıştır.

Örneğin, Doğaş Kelebek Mobilya Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi’nin bağımsız denetimine ilişkin sunulan ve şartlı görüş içeren denetim raporunda bildirilen şartlı görüşün dayanakları ve KDK’lar aşağıdaki gibidir;

Şartlı görüşün dayanağı:

- Ticari ve ticari olmayan bazı alacaklarının vadelerinin uzun süre önce geçmiş olması ve döviz cinsinden ticari alacakların TL'ye çevrilmesi nedenleriyle alacaklara ilişkin değer kaybı olup olmadığı konusunda yeterli denetim kanıtına ulaşamamıştır. Bu nedenle söz konusu alacakların geri kazanılabilirliğine ilişkin bir düzeltmenin gerekip gerekmediği tespit edilememiştir.
- Hareketsiz stoklarda herhangi bir değer düşüklüğü olup olmadığına yönelik yeterli seviyede denetim kanıtı elde edilememiştir.

Bildirilen KDK'lar :

Ticari alacakların geri kazanılabilirliği,

Stok değer düşüklüğü karşılığı.

T.İş Bankası A.Ş.'nin bağımsız denetimine ilişkin sunulan ve şartlı görüş içeren denetim raporunda bildirilen şartlı görüşün dayanağı ve KDK'lar aşağıdaki gibidir;

Şartlı görüşün dayanağı:

- Piyasalarda oluşan ve oluşabilecek olumsuz olaylar için ayrılan serbest karşılık

Bildirilen KDK'lar :

- Krediler ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü karşılığı,
- Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler,
- Türev finansal araçlar.

Geriye kalan 3 raporda ise belirtilen şartlı görüş sebepleri(Olağanüstü hal işlemleri neticesinde grup şirketlerin bazılarının resen kapatılması, şirketin iç kontrol biriminin ve riskin erken saptanması komitesinin bulunmaması nedenleriyle yeterli denetim kanıtına ulaşamaması) ile bildirilen KDK'lar arasında ilişki gözlemlenememiştir.

SONUÇ

Bağımsız denetim, ülkemizdeki temel çıkış noktası vergi gelirlerinin denetimi olmakla birlikte, aslında başta yatırımcılara olmak üzere, ilgi duyan tüm bilgi kullanıcılarına faydalı niteliksel bilgi sunan bir finansal güvence hizmetidir. Türkiye’de ilk olarak 1987 yılında uluslararası bankacılık sistemine uyum sağlanarak Dünya Bankası uygulamalarından yararlanabilmek ve yabancı yatırımcılarla ortak bir paydada buluşmak için yapılan bağımsız denetim faaliyeti; ülkemizde, 2013 yılında yürürlüğe giren yeni TTK ve dünyadaki gelişmelere paralel olarak(Avrupa birliği uyum süreci ve yaşanan küresel krizler gibi) oluşturulan KGK uygulamaları ile uluslararası standartlara uygun yasal zemine kavuşmuş ve söz konusu çerçevede yapılı hale gelmiştir.

Önceleri hisseleri borsa da işlem gören SPK düzenlemelerine tabi şirketler, bankalar, faktöring şirketleri ve belirlenen sektörlerde faaliyet gösteren firmaların (enerji piyasası, sigortacılık faaliyetleri gibi) yaptırmakla yükümlü olduğu bağımsız denetim faaliyeti, yeni TTK ile belirli ölçütleri geçen tüm işletmeler için zorunluluk haline getirilmiştir.

Hızla değişen, küreselleşen ve gelişen sermaye piyasaları, değişen ve ülkelere göre farklılık gösteren vergi ve hukuk kuralları, gün geçtikçe karmaşık hale gelen ve çeşitlenen finansal araçların yanı sıra, teknolojik gelişmelerin bu karmaşık ve zekâ ürünü finansal ürünleri, saniyeler içinde, kolayca dünyanın dört bir yanına taşınır hale gelmiş olması, nitelik ve nicelik olarak büyüklüğün getirmiş olduğu, gerek işlem sayısının gerek işlem hacimlerinin artması, çıkar çatışmaları gibi nedenlerle bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları nitelikli finansal bilgiye ulaşmaları ancak denetimle mümkündür.

Fakat söz konusu denetimden beklenen faydanın sağlanabilmesi için, denetim stratejilerinin ve standartlarının değişen koşullara ve durumlara göre geliştirilmesi, denetim faaliyetinin standartlarına sıkı sıkıya bağlı olarak, tarafsızca ve özenle yapılması ve raporlanması son derece önemlidir. Dünyada yaşanan denetim skandalları denetim standartlarının yetersiz kaldığını, yenilik ve değişikliklerin gerekli olduğu ortaya koymuştur. IAASB ve AICPA’nın bu

düşünceden hareketle 2006 yılında beraber başlattıkları ve dünya genelinde değişik paydaşların görüşüne başvurularak yürütülen, 2009 yılı eylül ayında sonuçlanan akademik çalışma sonuçları da mevcut düzenlemelerin yetersiz kaldığı yönündedir. Bu nedenle IAASB'ın başlatmış olduğu, “yeni bir denetim raporlaması” proje çalışması neticesinde ortaya atılan en önemli yeniliklerden birisi olan, BDS 701 “Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi” uygulaması, mevcut standartlarda ve raporlamada köklü yenilik ve değişiklikleri beraberinde getirmiştir.

Gerek BDS 701’de, gerekse BDS 701’e uyum çalışması kapsamında mevcut standartlarda yapılan yenilik ve revizyonlarla denetimde mesleki muhakeme kullanımının gerekliliği ve önemi ön plana çıkarılmıştır. Denetimde mesleki yargı kullanımı gerekli ve önemli bir haslettir. Unutulmamalıdır ki bütün kararlar açık, net, ölçülebilen ve doğrulanmış verilerle yapılıyor olabilseydi, her şey bir bilgisayar programları tarafından, çok daha hızlı ve kolay yerine getirileceğinden mesleki yargıya hatta bağımsız denetime gerek olmazdı. Gibbins ve Mason mesleki yargıyı; *“Gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında ve meslekle ilgili standartlar doğrultusunda, tecrübeli ve bilgili (ehliyetli) kişilerce gerçekleştirilen yargıdır.”* şeklinde tanımlamıştır. Dolayısıyla mesleki yargı kullanımı, rastgele verilmiş kararlar ve tesadüfi yaklaşımlar değildir. Bu nedenle denetçilerin, mesleki yargı kullanımı ve BDS’ler konusunda eğitim ve denetimine ilişkin olarak, başta KGK olmak üzere, SPK, EPDK gibi ilgili düzenleyici, denetleyici otoritelere ve TÜRMOB’a önemli görevler düşmektedir.

BDS 701 uygulaması ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde denetçi raporları genişletilmiş, denetçinin sorumluluklarını ve denetimin gerçekleştirilmesinde en önemli hususları tamamen tanımlayan bir hale getirilmiştir. Bu düzenleme denetçinin geriye dönmesine ve soru sormasına yol açacaktır. Bu tahminin formüle edilmesinde kullanılan temel karar ve varsayımlar hakkında işletmenin açıklamaları ile tutarlı olarak, konunun denetiminde (örneğin kritik bir muhasebe tahmini) önemli olduğunu düşündüğümüz karar ve varsayımlar var mıdır? Yaptığımız denetim çalışmaları, seçilen örneklemeler anakitlenin özelliklerini yansıtacak nicelik ve niteliğe sahip midir? İlgili denetim dokümanları, konuyu yönelttiğimiz kullanıcılara anlattıklarımızla tutarlı mı? Bu sorgulama denetçinin kararlarını, denetim faaliyetini ve faaliyet sonuçlarını gözden geçirmesini, sürecin tekrar değerlendirilmesini tetikleyecektir. Dolayısıyla BDS 701 standardı uygulaması, denetim de örneklem

büyükliğini niteliksel ve niceliksel olarak pozitif yönde etkileyecek, arttıracaktır; Ayrıca denetimde önemlilik kavramıyla ilgili standartlarda, gerek önemliliğin belirlenmesi gerekse belirlenen önemlilik kavramlarının uygulanmasında mesleki yargı kullanımının gerekliliğini ön plana çıkaran düzenlemelerle önemliliğe ilişkin standartların bütüncül bir yapıya kavuşması yönünde etkili olduğu gözükmemektedir.

Denetçinin KDK'larla ortaya koymuş olduğu vurgu alanlarının, her durumda yatırımcılar için odak noktası olan ya da olması gereken, kullanıcılara güçlü bir uyarı gönderir nitelikte olması gerekir. Dolayısıyla KDK'ların denetçi görüşü ile ilişkili kavramlardır. 2017 yılı BIST 100 endeksinde işlem gören firmaların denetimlerine ilişkin hazırlanan raporların incelenmesinden de görüldüğü üzere söz konusu standart denetçi yargısının tutarlılığını arttırmaktadır. Raporlarda ortaya konan her bir KDK varılan yargıya dayanak niteliğindedir. Ayrıca KDK'ların işletmeye özgü belirlenmeleri, teknik ifadelerden uzak, açık, herkesçe kolayca anlaşılır olarak ifade edilmeleri, bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek önemlilik düzeyine sahip olmaları gibi özellikleri denetim raporunun şeffaflığını, güvenilirliğini, işlevselliğini ve iletişim değerini arttırmaktadır.

Fakat söz konusu standardın kendisinden beklenen faydaları sağlaması ancak standardın doğru anlaşılması, etik ilkeler ve kurallar çerçevesinde doğru uygulanması ile mümkündür. Unutulmamalıdır ki denetim faaliyeti, denetim firmalarınca sadece ekonomik kazanç kapısı, ilgili firmalar tarafında ise prosedür olarak yerine getirilen bir angarya değildir. Yeniliklerin başarılı olması için uygulamanın standart, kalıplaşmış ifadeler haline getirilmemesi, işletmeye özgü olması şarttır.

KAYNAKÇA

- AKAN, Adnan, (2014) “Türkiye’de Özel Sektörde Bağımsız Denetim” , Uluslararası Şeffaflık Derneği Çalışanları Dergisi, Sayı 11, s.18.
- AKSOY, Tamer, (2006) “Tüm Yönleriyle DENETİM AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma”, Genişletilmiş İkinci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- AKTUĞLU, A.Ali, (1996) “Denetleme ve Revizyon”, 3.Baskı, Barış Yayınları, İstanbul, s.11-12.
- ALLEYNE, Philmore, HOWARD, Michael, (2005) “An Explanatory Study of Auditors’ Responsibility for Fraud Detection in Barbados”, Managerial Auditing Journal, cilt 20, no. 3, s.284-303.
- A.ARENS Alvin, K.LOEBBECKE James, (1976) “Auditing-An Integrated Approach”, 2.Baskı, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- ALTUNKAR, Okan, (2015) “Finansal Tabloların Denetiminde Mesleki Şüphencilik” <https://tr.linkedin.com/pulse/finansal-tablolar%C4%B1n-denetiminde-mesleki-%C5%9F%C3%BCphecilik-okan-altunakar> (Erişim Tarihi: 27.05.2018).
- ARSLAN, Özkan, (2016) “Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Hukuki Sonuçları” İSMMO yayınları, Mali çözüm Aralık 2015 sayısı.
- AYOTUZ, Ahmet (2016) “Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin ve Kamu Vergi Denetçilerinin Vergi Denetimindeki İşlevlerinin Kıyaslamalı Olarak İncelenmesi”, Niğde Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Niğde.

BAYRAKTAR, Ahmet (2007), “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi” Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s.39.

BEASLEY, M.S., J.V. CARCELLO, and HERMANSON, D.R., (2001). “Top 10 audit deficiencies”. Journal of Accountancy. (April 2001), 63-66.

BDS 200, (2017) “Bağımsız Denetim Standardı 200, Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 07/12/2017 Tarih ve 30263 Sayılı R.G.

BDS 220, (2013) “Bağımsız Denetim Standardı 220, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”, 14/11/2013 Tarih ve 28821 Sayılı R.G

BDS 230, (2017) “Bağımsız Denetim Standardı 230, Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 07/12/2017 Tarih ve 30263 Sayılı R.G.

BDS 315, (2017) “Bağımsız Denetim Standardı 315, İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, 13/12/2017 Tarih ve 30269 Sayılı R.G.

BDS 320, (2017) “Bağımsız Denetim Standardı 320, Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik”, 08/12/2017 Tarih ve 30264 Sayılı R.G.

BDS 500, (2017) “Bağımsız Denetim Standardı 530, Bağımsız Denetim Kanıtları” 13/12/2017 tarih ve 30269 sayılı R.G.

BDS 530, (2014) “Bağımsız Denetim Standardı 500, Bağımsız Denetimde Örneklem”, 22/01/2014 tarih ve 28890 sayılı R.G.

BDS 701, (2017) “Bağımsız Denetim Standardı 701, Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi” 09/03/2017 tarih ve 30002 sayılı R.G.

BDS 705, (2017) “Bağımsız Denetim Standardı 705, Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” 24.03.2017 Tarih ve 30017 sayılı R.G.

BDY, (2012) “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” 26.12.2012 Tarih ve 28509 sayılı R.G

BIST, (2017) “Borsa İstanbul 2017 Entegre Faaliyet Raporu”, <http://www.borsaistanbul.com/docs/default-source/kurumsal-yonetim/borsa-istanbul-2017-entegre-faaliyet-raporu.pdf?sfvrsn=6> (Erişim Tarihi: 24.11.2018).

BUMKO, (2018) “2018 Bütçesine Genel Bakış”, <http://www.bumko.gov.tr/TR,8114/2018-butcesine-genel-bakis.html>, (Erişim Tarihi: 12.12.2018).

BKK. (2013) “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı”, Karar Sayısı:2012/4213, 23.01.2013 Tarih ve 28537 Sayılı R.G. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/23-6.htm>, (Erişim Tarihi: 29.11.2018).

BKK. (2018) “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı”, Karar Sayısı:2018 /11597, 26.5.2018 Tarih ve 30432 Sayılı R.G., <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 29.11.2018).

BOZKURT, Nejat, (1995) “Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 3, Sayı 27, sayfa 34-39.

ÇANKAYA, Fikret, GEREKAN, Bilal, (2009) “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:9, Sayı:28.

CAN, Mahmut, (2017) “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması” Gazi Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

ÇELEBİ, Işın; Gülen, Coşkun; GENÇASLAN, Göksel; GÜLEÇ, Yüksel, (2015) “Temiz Toplum İçin Bağımsız Denetim ve Kalite Sorunu”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt: 52 Sayı: 602 s. 77-87.

ÇELEN, Erol, (2001), “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, Mali Çözüm, Sayı:55.

ÇETİNKAYA, Neslihan, (2016) “Denetim Kanıtının Kalitesinin Denetçi Görüşü Oluşturulmasına Etkisi” Başkent Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi.

DEDE, Hakkı, (1995) “Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi”, Marmara Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, s.51-52.

Desired Improvements to, the Audit Report, (2009) “Report on Research Conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 Investigating the Audit Expectation- Performance Gap and Users’ Understanding of, and Desired Improvements to, the Audit Report”.

DİKER, Fevzi, (2017) “Denetim İle Muhasebe Arasındaki İlişki”, http://web.hitit.edu.tr/dersnotlari/fevzidiker_14.03.2017_1S8E.docx, (Erişim Tarihi: 27.05.2018).

DİNÇ, Engin, GEREKAN, Bilal (2014) “Denetimde Beklentiler Farklılığı ve Denetim Eğitiminin Beklenti Farklılığı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 19, Sayı 1, s.21-36.

DOĞAN, Aziz, (2016) “AB Denetim Reformu”, Muhasebe ve Denetim Dünyası, Sayı 2, Sayfa 1-18

DOĞAN, Aziz, (2017) “Yeni Denetim Raporlaması”, Muhasebe ve Denetim Dünyası, Sayı:4, Sayfa 1-20.

DOĞAN, Aziz, (2018) “Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları”, Muhasebe ve Denetim Dünyası, Sayı:1, Sayfa 65-89.

DOĞAN, Zeki, HATUNOĞLU, Zeynep, (1996) “Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi”, Yaklaşım Dergisi, Eylül 1996, s.133.

DÖNMEZ, Adnan, (2008) “Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya

ERDOĞAN, Melih, (2001) “Denetim”, Nadir Kitap, Eskişehir.

ERDOĞAN, Murat, (2002) “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, Doğu Üniversitesi Dergisi, Sayfa 51-63.

ERDOĞAN, Nurten (2006), “Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (31), s.112-119. Retrieved from <http://dergipark.gov.tr/mufad/issue/35600/395427>

ERTİKİN, Kıvanç, (2017) “Bağımsız Denetimde Bir Dönüm Noktası: Enron Olayı Ve Sarbanes - Oxley Yasası”, Mali Çözüm Dergisi, Sayfa 111.

GIBBINS, Micheal ve MASON, Alister K. (1988), “Professional Judgment in Financial Reporting”, Toronto Canadian Institute of Chartered Accountants.

GÜRBÜZ, Hasan, (1974) “Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği”, Muhasebe Uzmanları Derneği, Sermet Matbaası, İstanbul, s.4.

GÜREDİN, Ersin, (1977) “Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu”, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl:3, Sayı:9, 1977, s.9.

GÜREDİN, Ersin, (1994) “Denetim”, 6. Baskı, Beta Basım A.Ş., İstanbul.

GÜREDİN, Esin, (2005) “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları İle Ülkemizdeki Denetim Standartlarının Karşılaştırılması”, Yaklaşım, Aralık Sayfa 25-41.

GÜREDİN, Esin, (2014) “Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler”, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı.

GÜVEMLİ, Oktay, ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, (2011) “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı 1 s.146-180.

GÖNEN, Seçkin, (2016) “Bağımsız Denetimde Çalışma Kâğıtlarının 230 No’lu Türkiye Denetim Standardı Açısından İncelenmesi” İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, Cilt 5, Sayı 7, 2016 s.792-1808.

GTB, (2013) “Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik”, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 31.5.2013 Tarih ve 28663 Sayılı R.G.

HAFTACI, Vasfi (2011) “Muhasebe Denetimi”, Umuttepe Yayınları, 2.Baskı, Kocaeli.

HOLMES, Arthur W., OVERMYER, Wayne S., (1975) “Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri”, Çeviren: Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No:5, Cilt 1, s.2.

IAASB, AICPA (2009) “Auditor’s Report–IAASB Working Group Report”, <https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5108.pdf> (Erişim Tarihi: 31.12.2018).

IAASB, (2011) “International Auditing and Assurance Standards Board”, Consultation Paper: Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change,. (Erişim Tarihi: 27.05.2018).

IAASB, (2012) “Invitation to comment improving the auditor's repor” www.ifac.org:https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor_R eporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf (Erişim Tarihi: 27.05.2018).

IAASB, (2015), www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center (Erişim Tarihi: 01.01.2019).

IAASB, (2016) “New Auditors Report. 10 01”, <http://www.iaasb.org/new-auditors-report> (Erişim Tarihi: 27.05.2018).

IFAC, (2016) “More Informative Auditor’s Reports - What Audit Committees and Finance Executives Need to Know. 10 12”, www.ifac.org:https://www.ifac.org/publications-resources/more-informative-auditors-reportswhatauditcommittees-and-finance (Erişim Tarihi: 27.05.2018).

IFAC, (2016) “The New Auditor’s Report: A Comparison between the ISAs and the PCAOB Reproposal”, [www.ifac.org: http://www.ifac.org/publicationsresources/new-auditor-s-report-comparisonbetweenisas-and-pcaob-repropos](http://www.ifac.org/publicationsresources/new-auditor-s-report-comparisonbetweenisas-and-pcaob-repropos) (Erişim Tarihi: 27.05.2018).

INVESTORS, (2009) Auditors, and LENDERS, Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report.

JOHNSON, V., KHURANA, I., K, REYNOLDS J. (2002) “Audit-firm Tenure and The Quality of Financial Reports”, Contemporary Accounting Report 19, Sayfa 637-660.

KABAHATLER KANUNU, (2005) “Kabahatler Kanunu” 03/05/2005 Tarih ve 25772 (Mükerrer) Sayılı R.G.

KANDEMİR, Canol, (2010) “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi.

KARAPINAR, Aydın, ZAFİF, Figen Ayıkoğu, (2012) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu Finansal Analiz”, 2. Baskı, Gazi Kitabevi.

KARAKAŞ, Mehmet, (2004) “ Performans Denetimi: Tanımı, Unsurları, Performans Denetimi İle Düzenlilik Denetiminin Karşılaştırılması ve Performans Denetimine Duyulan İhtiyaç” Vergi Sorunları Dergisi, Ocak Sayısı.

KAYRAK, Musa, (2015) “ Denetim Başarısızlığı Kavramı: Nedenleri, Sonuçları ve Çözüm Önerileri” Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Ocak 2015 Cilt-Sayı: 8.

KENGER, Erdal, (2001) “Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu” Şubat 2001 http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#dl.

KEPEKÇİ, Celal, (2004) “Bağımsız Denetim”, Seçkin Yayıncılık.

KETZ, J.Edward, (2003), Material Materiality; Smart Pros. September(2003), <http://accounting.smartpros.com/x40523xml>.

KDK, (2016) Kamuoyu Duyurusu, http://www.idealbd.com.tr/wpcontent/uploads/2016/01/BDS_701basin_duyurusu.pdf (Erişim Tarihi: 27.05.2018).

KDK, (2018) “Kilit Denetim Konuları (KDK) nedir ve nasıl belirlenir?”, [http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6647/Kilit-Denetim-Konular%C4%B1-\(KDK\)-nedir-ve-nas%C4%B1-belirlenir?](http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6647/Kilit-Denetim-Konular%C4%B1-(KDK)-nedir-ve-nas%C4%B1-belirlenir?) (Erişim Tarihi: 27.05.2018).

KGK, (2011), “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve”, [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C(1).pdf) (Erişim Tarihi: 17.11.2018).

KGK, (2012), “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik”, 08/07/2012 Tarih ve 28347 Sayılı R.G., <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5136/KamuGo%CC%88zetimi-Muhasebe-ve-Denetim-Kurumunun-Tes%CC%A7kilat-ve-Go%CC%88revleri-Hakk%C4%B1nda-Yo%CC%88netmElik> , (Erişim Tarihi: 30.11.2018).

KGK, (2016), “Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler”, <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standard%C4%B1%20%28BDS701%29.pdf> (Erişim Tarihi: 16.11.2018).

KGK, (2017), “Türkiye Denetim Standartları”, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Bilgi_Notu_15_12_2017.pdf (Erişim Tarihi: 27.05.2018).

KGK, (2018) “Kamu Gözetim Kurumu”, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf (Erişim Tarihi: 27.05.2018).

KGK, (2018) “Bağımsız Denetim Standartları” <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetailPage/5166/1/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Standartlar%C4%B1> (Erişim Tarihi: 27.05.2018).

KGK, (2018) “Kamu Gözetimi Kurumu Tanıtım Broşürü”, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5276/Tan%C4%B1t%C4%B1m-Kitap%C4%B1g%CC%86%C4%B1> (Erişim Tarihi: 04.12.2018).

KILINÇ, Yavuz, (2012) “TFRS-10 Açısından Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi Ve Bağımsız Denetimi”, Yüksek Lisans Tezi, Sayfa 119.

KKS 1, (2013) “Kalite Kontrol Standardı 1, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol ” 02/10/2013 Tarih ve 28783 Sayılı R.G.

KOÇAK, Aysun (2005) “Genel Kabul Görmüş Bağımsız Dış Denetim Standartları İle Ülkemizdeki Standartların Karşılaştırılması” E-Yaklaşım, Aralık Sayısı.

KUDOĞLU, Halil İbrahim, (2008) “Türk Kamu Yönetimindeki Denetim Sisteminin

Şeffaflık ve Hesap verilebilirlik Açısından İncelenmesi”, Yüksel Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı.

LEVITT, Arthur(1998), “The Numbers Game, Remarks by Securities and Exchange Commission”, New York University Center for Law and Business.

MORBEL, Murat, (1995) “Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetimin Yararları”, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, sayfa 12.

MSUGT, (1992) “ 3568 Sayılı Meslek Yasası 1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, III – Mali Tablolar İlkeleri” 26/12/1992 Tarih ve 21447 Sayılı R.G.

ORGAN, İbrahim, (2008) “Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması”, Gazi Kitabevi.

ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, KARAPINAR, Aydın (2015) “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları” 8. Baskı, Gazi Kitabevi.

ÖZER, Mevlüt, (1997) “Denetim1” Cilt 1, Özkan Matbaacılık, Ankara.

ÖZDEMİR, Muharrem, (2005) “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ve Yorumları”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 437, Nisan.

ÖZYURT, Ayça, (2010) “Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

RAMOS, Michael, (2008) “Wiley Practioner’s Guide to GAAS 2008”, New Jersey John Wiley & Sons., Hoboken, USA.

SALEM, Materials Science, (2012) “An Overview of Research on Auditor's Responsibility to Detect Fraud on Financial Statements”, The Journal of Global Business Management, s.218-229

SALEHI, M., AZARY, Z., (2008) “Fraud Detection and Audit Expectation Gap: Empirical Evidence from Iranian Bankers”, International Journal of Business and Management, cilt 3, no. 10, pp. 65-77.

SAYAR, A.R. Zafer, ERGÜDEN, Engin (2016), “Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi (48), ss.85-98.

SELİMOĞLU, Seval Kardeş, YEŞİLÇELEBİ, Gül, (2014) “Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayfa 27.

SINGLETON, Tommie W., Aaron Singleton, G.Jack Bologna and Robert J. Lindquist, (2006) ,Fraud Auditing and Forensic Accounting, 3rd Edition, John Wiley&Sons, Inc., New York, USA.

SPK, (2013) “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” Seri: X, No: 22 Md. 11, 28/6/2013 Tarih ve 28691sayılı R.G.

ŞİRİN, Mehmet, (2016) “Yeni Denetçi Raporları Sunumu”, www.tmud.org.tr:8080/Files/YEN%C4%B0DENET%C3%87%C4%B0RAPORLARIKGK2015.pptx (Erişim Tarihi: 27.05.2018).

TAŞTAN, Hakan, (2015) “Vergi Suçu Raporlarında Şüphencilik ve Mesleki Yargı” 6. Türkiye Muhasebe Uzmanlığı Kongresi 2.Oturum, 5.Bildiri, İstanbul Ticaret Üniversitesi.

TCK, (2004) “Türk Ceza Kanunu”, 12/10/2004 Tarih ve 25611 Sayılı R.G.

TDK, (2018) Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr/>
(Erişim Tarihi: 03.06.2018)

TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, ALİ, (2014) “ Vergi Denetimi” Seçkin Yayıncılık,
6.Baskı.

The Unqualified Auditor’s Report, (2009) “A Study of User Perceptions, Effects on
User Decisions and Decision Processes, and Directions for Future Research”.

TMS 1, (2018) “Türkiye Muhasebe Standardı 1, Finansal Tabloların Sunuluşu”
24/05/2018 Tarih ve 30430 Sayılı R.G.

TTK, (2011) “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu” 14/02/2011 Tarih ve 27846 Sayılı
R.G., <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>.

UMAN, Nuri, (1985) “Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki Özellikle
Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi”, İşletmelerde Bağımsız Dış
Denetim Semineri, SPK Yayınları, Ankara, s.16.

YANIK, Serap, KARATAŞ, Muharem, (2017) “Denetim Raporlarının Geleceği:
Yeni Düzenlemeler Ve Ülke Uygulamaları”, Muhasebe ve Finansman
Dergisi, Ocak Sayısı.

YÜKÇÜ, Süleyman, KOÇAKOĞLU, Özlem, (2016) “Halka Açık Şirketler
Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-
Pcaob) Denetim Kalitesi Göstergeleri”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,
s.265-293.

ZHAO, S., CHEN, L., HUA, L. (2006) “Study of American audit failure. Journal of Modern Accounting and Auditing”, Sayfa 64-70.



Ek: BIST 100 ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERİN 2017 YILI FAALİYET DÖNEMİ FİNANSAL TABLOLARINA İLİŞKİN DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ ANALİZİ

S. N.	HİSSE ADI	FİRMA ÜNVANI	FALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BİLDİRİLEN KİLİT DENETİM KONULARI
1	AEFES	ANADOLU EFES BİRACILIK VE MALT SAN. A.Ş.	ÜRETİM	DELOITTE-DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Şerefiye ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğünün ölçülmesi
2	AFYON	AFYON ÇİMENTO SANAYİ T.A.Ş.	ÜRETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Yapılmakta olan yatırımların maddi ve maddi olmayan duran varlıklara sınıflanması, yararlı ömürleri ve amortismanı Finansman maliyetlerinin aktifleştirilmesi Gelir vergisi indirimi
3	AKBNK	AKBANK T.A.Ş.	FİNANS	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	2	Krediler ve alacaklar değer düşüklüğü Emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlemesi
4	AKSA	AKSA AKRİLİK KİMYA SANAYİ A.Ş.	ÜRETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Dowaksa advanced composites holdings bv'nin ("dowaksa") geri kazanılabilirliği Ticari alacaklar - değer düşüklüğü
5	AKSEN	AKSA ENERJİ ÜRETİM A.Ş.	ENERJİ	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi
6	ALARK	ALARKO HOLDİNG A.Ş.	ÜRETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	İnşaat ve taahhüt sözleşmelerine ilişkin tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak hasılat ve maliyetin muhasebeleştirilmesi Bazı maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü analizi
7	ALBRK	ALBARAKA TÜRK KATILIM BANKASI A.Ş.	FİNANS	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Kredilere ilişkin değer düşüklüğü

8	ALGYO	ALARKO GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	HİZMET	DELOITTE-DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi
9	ANACM	ANADOLU CAM SANAYİ A.Ş.	ÜRETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	4	Denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi
							Yatırım teşvikleri kaynaklı ertelenmiş vergi varlıkları
							Geçmiş yıllar zararlarından oluşturulan ertelenmiş vergi varlıkları
							Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar
10	ANELE	ANEL ELEKTRİK PROJE TAAHHÜT VE TİCARET	HİZMET	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Taahhüt sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi
11	ARCLK	ARÇELİK A.Ş.	ÜRETİM	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
							Stok değer düşüklüğü karşılığı
							Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri
12	ASELS	ASELSAN ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ÜRETİM	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Hasılatların muhasebeleştirilmesi
							Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri
							Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilir olma durumu
13	BERA	BERA HOLDİNG A.Ş.	ÜRETİM	ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	3	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerler ölçümleri
							Maddi duran varlıkların yeniden değerleme metodu ile muhasebeleştirilmesi
							Kıdem tazminatı karşılığı

14	BIMAS	BİM BİRLEŞİK MAĞAZALAR A.Ş.	TİCARET	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Hasılatın denetimi
							Arsa ve binaların gerçeğe uygun değeri
15	BJKAS	BEŞİKTAŞ FUTBOL YATIRIMLARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	SPOR KLÜBÜ	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	3	Hasılatın muhasebeleştirilmesi
							Dava karşılıkların muhasebeleştirilmesi
							Maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü
16	BRSAN	BORUSAN MANNESMANN BORU SAN. VE TİC. A.Ş.	ÜRETİM	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Borusan Mannesmann Pipe US Inc. ve Borusan Mannesman Vobarno Tubi SPA Değer Düşüklüğü Değerlendirmesi
							Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri
17	CCOLA	COCA-COLA İÇECEK A.Ş.	ÜRETİM	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü testleri
18	CEMAS	ÇEMAŞ DÖKÜM SANAYİ A.Ş.	ÜRETİM	ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	3	İlişkili taraf işlemleri
							Ticari alacaklar
							Ticari borçlar
19	CEMTS	ÇEMTAŞ ÇELİK MAKİNA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ÜRETİM	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Stoklar ve değerlendirilmesi
20	DEVA	DEVA HOLDING A.Ş.	ÜRETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Aktifleştirilmemiş geliştirme maliyetleri
							Stok değer düşüklüğü karşılığı
21	DGKLB	DOĞTAŞ KELEBEK MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ	ÜRETİM	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	2	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
							Stok değer düşüklüğü karşılığı

22	DOAS	DOĞUŞ OTOMOTİV SERVİS VE TİCARET A.Ş.	HİZMET	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Karşılık ayrılması, garanti karşılığı
23	DOHOL	DOĞAN ŞİRKETLER GRUBU HOLDİNG A.Ş.	HİZMET	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin uygulanan değer düşüklüğü testlerinin değerlendirilmesi
							Gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller
							Reklam ve abone gelirlerinin kaydedilmesi
24	ECILC	EİS ECZACIBASI İLAC SİNAİ VE FİNANSAL YATIRIMLAR SAN. VE TİC. A.Ş.	ÜRETİM	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Makul değer hesaplaması
25	ECZYT	ECZACIBAŞI YATIRIM HOLDİNG ORTAKLIĞI A.Ş.	FİNANS	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Finansal yatırımlar ve özkaynak yönetimi ile değerlendirilen yatırımlar-gerçeğe uygun değer hesaplamaları
26	EGEEN	EGE ENDÜSTRİ VE TİCARET A.Ş.	ÜRETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Yapılmakta olan yatırımların maddi ve maddi olmayan duran varlıklara sınıflandırılması, yararlı ömürleri ve amortismanı
							Finansman maliyetlerinin aktifleştirilmesi
27	EKGYO	EMLAK KONUT GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI ANONİM ŞİRKETİ	İNŞAAT	DELOITTE-DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Hasılatın kaydedilmesi

28	ENJSA	ENERJİSA ENERJİ A.Ş.	ENERJİ	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	5	Denetçi geçişi ve açılış bakıyelerinin denetlenmesi
							TFRS yorum 12 - hizmet imtiyaz sözleşmeleri
							Taşınan vergi zararları üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliği
							Görevli tedarik şirketlerinin gelirlerin muhasebeleştirilmesi
							Şerefiye değer düşüklüğü testi
29	ENKAI	ENKA İNŞAAT VE SANAYİ A.Ş.	HOLDİNG	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	İnşaat sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi
							Maddi olmayan duran varlıklara (şerefiye) ilişkin değer düşüklüğü testi
							Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinden değerlenmesi
30	EREGL	EREGLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.	ÜRETİM	DELOITTE-DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Hasılatın kaydedilmesi
							Üretim miktarı yöntemi ile amortisman hesaplamaları
31	FENER	FENERBAHÇE FUTBOL AŞ	SPOR KLÜBÜ	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	4	Hasılatın muhasebeleştirilmesi
							Dava karşılıkların muhasebeleştirilmesi
							Stoklardaki değer düşüklüğü
							Maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü
32	FLAP	FLAP KONGRE TOPLANTI HİZMETLERİ OTOMOTİV VE TURİZM A.Ş.	HİZMET	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	2	Hasılatın kaydedilmesi
							İlişkili taraf işlemleri

33	FROTO	FORD OTOMOTIV SANAYİ A.Ş.	ÜRETİM	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Nakit akış riskinden korunma muhasebesi
							Garanti gider karşılığı
34	GARAN	T.GARANTİ BANKASI A.Ş.	FİNANS	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	2	Kredilere ilişkin değer düşüklüğü
							Emeklilik planları ile ilgili muhasebe politikaları
35	GENTS	GENTAŞ GENEL METAL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ÜRETİM	YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM ANONİM ŞİRKETİ	OLUMLU	1	İlişkili taraflar ile işlemler
36	GEREL	GERSAN ELEKTRİK SANAYİ VE TİCARET AŞ	ÜRETİM	AC İSTANBUL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	3	Stoklar sayımı
							Maddi duran varlıklar
							Ticari alacaklar
37	GLYHO	GLOBAL YATIRIM HOLDİNG A.Ş.	HOLDİNG	DELOITTE-DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tablolarındaki gösterimi ve açıklanan önemli bilgiler
							Şerefiye ve liman işletme varlıklarında değer düşüklüğü
							Davalar
38	GOLTS	GÖLTAŞ GOLLER BOLGESİ ÇİMENTO SAN. VE TİC.A.Ş.	ÜRETİM	MAZARS - DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği
39	GOODY	GOODYEAR LASTİKLERİ T.A.Ş.	ÜRETİM	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
40	GOZDE	GÖZDE GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	FİNANS	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için yapılan değerlendirme çalışmaları
41	GSDHO	GSD HOLDİNG A.Ş.	FİNANS	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Krediler ve avanslar ile faktöring alacaklarına ilişkin değer düşüklüğü
							Maddi duran varlık değer düşüklüğü

42	GSRAY	GALATASARAY SPORTIF SINAI VE TİCARİ YATIRIMLAR ANONİM ŞİRKETİ	SPOR KLÜBÜ	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	5	Denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi
							Maddi olmayan duran varlıkların muhasabeleştirilmesi ve değer düşüklüğü
							Stok değer düşüklüğü
							Hasılatın muhasabeleştirilmesi
							Dava konusu karşılıkların muhasabeleştirilmesi
43	GUBRF	GÜBRE FABRİKALARI T.A.Ş.	ÜRETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	1	Ticari alacaklar
44	HALKB	TÜRKİYE HALK BANKASI A.Ş.	FİNANS	DELOITTE-DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Krediler ve alacaklarda sınıflama ve değer düşüklüğü
							Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler
							Bilgi teknolojileri denetimi
45	HEKTS	HEKTAŞ TİCARET TÜRK ANONİM ŞİRKETİ	ÜRETİM	DELOITTE-DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
							İşletme birleşmesinin muhasabeleştirilmesi
							Şerefiye ve değer düşüklüğü
46	HURGZ	HURRIYET GAZETECİLİK VE MATBAACILIK A.Ş.	HİZMET	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Maddi olmayan duran varlıklara uygulanan değer düşüklüğü testlerinin değerlendirilmesi
							Gerçeğe uygun değer yöntemiyle muhasabeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin yeniden değerlenmesi
							Gerçeğe uygun değer yöntemiyle muhasabeleştirilen arsa ve binaların gerçeğe uygun değeri
47	ICBCT	ICBC TURKEY BANK ANONİM ŞİRKETİ	FİNANS	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Krediler ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü

48	İEYHO	IŞIKLAR ENERJİ VE YAPI HOLDİNG A.Ş.	ÜRETİM	BİRLEŞİK EKOL BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	3	İlişkili taraf işlemleri
							Ticari alacaklar
							Ticari borçlar
49	İHLAS	İHLAS HOLDİNG A.Ş.	HOLDİNG	İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	6	Ticari alacaklarda değer düşüklüğü
							İnşaat projeleri: grup'un inşaat stokları ve yükümlülüklerine ilişkin açıklamalar
							Maddi duran varlık ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi
							İndirilmemiş mali zararlar üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliği
							Kıdem tazminatı karşılığı
							Hasılatın muhasebeleştirilmesi
50	İHLGM	İHLAS GAYRİMENKUL PROJE GELİŞTİRME VE TİCARET A.Ş.	ENERJİ	İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	6	Ticari alacaklarda değer düşüklüğü
							İnşaat stokları ve yükümlülükleri
							Maddi duran varlık ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi
							Şerefiyede değer düşüklüğü
							Hasılatın muhasebeleştirilmesi
							Karşılıklar ve koşullu borçlar

51	İPEKE	İPEK DOĞAL ENERJİ KAYNAKLARI ARAŞTIRMA VE ÜRETİM ANONİM ŞİRKETİ	ENERJİ	AK BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	3	Hasılatın kaydedilmesi
							Stoklar
							Üretim miktarı yöntemi ile amortisman hesaplamaları
52	ISCTR	T.İŞ BANKASI A.Ş.	FİNANS	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	3	Krediler ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü
							Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler
							Türev finansal araçlar
53	ISDMR	İSKENDERUN DEMİR VE ÇELİK A.Ş.	ÜRETİM	DELOITTE-DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Hasılatın kaydedilmesi
							Üretim miktarı yöntemi ile amortisman hesaplamaları
54	ISFIN	İŞ FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.	HİZMET	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Finansal kiralama ve faktöring alacaklarının değer düşüklüğü
55	ISGYO	İŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	FİNANS	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tablolardaki gösterimi ve açıklanan önemli bilgiler
							Stoklar

56	ITTFH	İTTİFAK HOLDİNG	HOLDİNG	ARILAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş..	OLUMLU	3	Maddi duran varlıklarda ve yatırım amaçlı gayrimenkullerde yeniden değerlendirme
							Finansal yükümlülükler
							Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
57	KARSN	KARSAN OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ÜRETİM	DELOITTE-DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Satış sonrası hizmetler ve garanti karşılığı
							Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri
58	KARTN	KARTONSAN KARTON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ÜRETİM	GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	OLUMLU	4	Ticari alacaklar
							Stoklar
							Maddi duran varlıkların amortismanı
							Hasılat
59	KCHOL	KOÇ HOLDİNG A.Ş.	HOLDİNG	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü testleri
							Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği
							yapı ve kredi bankası a.ş. ("ykb") - kredi ve alacakların değer düşüklüğü
60	KORDS	KORDSA TEKNİK TEKSTİL A.Ş.	ÜRETİM	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Hasılatın muhasebeleştirilmesi

61	KOZAA	KOZA ANADOLU METAL MADENCİLİK İŞLETMELERİ A.Ş.	MADENCİLİK	AK BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	3	Hasılatın kaydedilmesi
							Stoklar
							Üretim miktarı yöntemi ile amortisman hesaplamaları
62	KOZAL	KOZA ALTIN İŞLETMELERİ A.Ş.	MADENCİLİK	AK BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	3	Hasılatın kaydedilmesi
							Stoklar
							Üretim miktarı yöntemi ile amortisman hesaplamaları
63	KRDMD	KARDEMİR KARABÜK DEMİR ÇELİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ÜRETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	5	Şerefiye değer düşüklüğü testi
							Yatırım teşvikleri
							Stok değer düşüklüğü
							Yapılmakta olan yatırımların maddi ve maddi olmayan duran varlıklara sınıflandırılması, yararlı ömürler ve amortisman hesaplamasının yeniden yapılması
							Kredi sözleşmesine göre belirlenen finansal oranlara uyumluluk
64	MAVI	MAVİ GİYİM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ÜRETİM	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Hasılatların muhasebeleştirilmesi
							Stok değer düşüklüğü karşılığı
							Şerefiye ve değer düşüklüğü

65	METRO	METRO TİCARİ VE MALİ YATIRIMLAR HOLDİNG A.Ş.	HOLDİNG	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	Satılmaya hazır yatırımlar ve gerçeğe uygun değer farkı kar/zarar yansıtılan finansal varlıkların finansal tablolarındaki gösterimi ve açıklanan önemli bilgiler
							İlişkili taraf işlemleri
66	MGROS	MIGROS TÜRK T.A.Ş.	TİCARET	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü testleri
							İşletme birleşmeleri
							Arazi ve arsalar, binalar ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer tespiti
67	MPARK	MLP SAĞLIK HİZMETLERİ A.Ş.	HİZMET	DELOITTE-DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Hasılatların kaydedilmesi
							Değer düşüklüğünün değerlendirilmesi
68	NETAS	NORTEL NETWORKS NETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	HİZMET	DELOITTE-DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Hasılatların kayıtlara alınması
							Şerefiye (sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri)
							Ticari alacaklara ilişkin karşılıklar
69	NTHOL	NET HOLDING A.Ş.	HİZMET	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	3	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
							Maddi duran varlıklarda ve yatırım amaçlı gayrimenkullerde yeniden değerlendirme
							Hasılatların kaydedilmesi

70	ODAS	ODAŞ ELEKTRİK ÜRETİM SANAYİ TİCARET A.Ş.	ENERJİ	AS Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	OLUMLU	5	Ticari alacaklar - değer düşüklüğü
							Yatırım teşvik belgeleri kapsamında muhasebeleştirilen ertelenmiş vergi varlıkları
							Finansman maliyetlerinin aktifleştirilmesi
							Hasılatın muhasebeleştirilmesi
							Satış amaçlı elde tutulan varlıklar ve durdurulan faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi
71	OTKAR	OTOKAR OTOMOTİV VE SAVUNMA SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ	ÜRETİM	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Garanti giderleri karşılığı
72	OZKGY	ÖZAK GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	HOLDİNG	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesine ilişkin yapılan değerlendirme çalışmaları
73	PETKM	PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.	ÜRETİM	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Devam etmekte olan vergi incelemelerine ilişkin koşullu borçlar ve açıklamalar
74	PGSUS	PEGASUS HAVA TAŞIMAÇILIĞI ANONİM ŞİRKETİ	HİZMET	DELOITTE-DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Teslim bakım karşılığı
							Türev finansal araçlar ve finansal riskten korunma muhasebesi
							Hasılatın muhasebeleştirilmesi
75	POLHO	POLİSAN HOLDİNG A.Ş.	ÜRETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	2	Maddi duran varlıkların ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi
							Polisan Kansai hisselerinin satışına ilişkin geçici muhasebe kayıtlarının tamamlanması
76	PRKME	PARK ELEKTRİK ÜRETİM MADENCİLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	MADENCİLİK	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	1	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesine ilişkin yapılan değerlendirme çalışmaları
77	SAHOL	HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG A.Ş.	HOLDİNG	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Kredi ve alacakların değer düşüklüğü
							Emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlendirilmesi

78	SASA	SASA POLYESTER SANAYİ A.Ş.	ÜRETİM	DELOITTE-DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme ve değer düşüklüğü
							Hasılatın kaydedilmesi
79	SISE	T.ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.	ÜRETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	4	Denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi
							Yatırım teşvikleri kaynaklı ertelenmiş vergi varlıkları
							Geçmiş yıllar zararlarından oluşturulan ertelenmiş vergi varlıklar
							Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar
80	SKBNK	ŞEKERBANK T.A.Ş.	FİNANS	DELOITTE-DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Krediler ve alacaklarda sınıflama ve değer düşüklüğü
							Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler
81	SODA	SODA SANAYİİ A.Ş.	ÜRETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi
							Yatırım teşvikleri kaynaklı ertelenmiş vergi varlıkları
							Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar
82	SOKM	ŞOK MARKETLER TİCARET A.Ş.	TİCARET	DELOITTE-DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	0	-
83	TATGD	TAT GIDA SANAYİ A.Ş.	ÜRETİM	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Hasılatın muhasebeleştirilmesi
							Stok değer düşüklüğü karşılığı
84	TAVHL	TAV HAVALIMANLARI HOLDING A.Ş.	HİZMET	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	TAV İstanbul Terminal İşletmeciliği A.Ş. ("Tav İstanbul")'nin faaliyetlerinin sona ermesi
							TAV Tunus'taki imtiyaz sözleşmelerinden doğan hakların geri kazanılabilirliği
							Tav Tunus'taki kredi yükümlülükleri

85	TCELL	TÜRKCELL İLETİŞİM HİZMETLERİ A.Ş.	HİZMET	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	6	Karşılıklar ve koşullu borçlar
							Hasılatın muhasebeleştirilmesi - sistemlerin karmaşıklığı göz önüne alınarak kaydedilen hasılatın doğruluğu
							Maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin aktifleştirme uygulamaları
							Bilgi teknolojileri genel kontrolleri
							Türev araçların ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi
							Ukrayna ve Belarus yatırımlarının kayıtlı değerleri için değer düşüklüğünün değerlendirilmesi
86	THYAO	TÜRK HAVA YOLLARI A.O.	HİZMET	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Hasılatın ve yolcu yükümlülüğü
							Sık uçuş programının muhasebeleştirilmesi
							Uçakların parçalara ayrılarak muhasebeleştirilmesi
87	TKFEN	TEKFEN HOLDİNG A.Ş.	HOLDİNG	BDO DENET BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	OLUMLU	2	Hasılatın kaydedilmesi
							İnşaat sözleşmesinden elde edilen hasılatın, kar marjının, devam eden inşaat sözleşmelerinden alacakların ve devam eden inşaat sözleşmelerinden borçların muhasebeleştirilmesi
88	TMSN	TÜMOSAN MOTOR VE TRAKTÖR SANAYİ A.Ş.	ÜRETİM	AKSİS ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM ANONİM ŞİRKETİ	OLUMLU	1	Hasılatın kaydedilmesi
89	TOASO	TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.	ÜRETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	4	Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri
							Garanti karşılığı
							Finans sektörü faaliyetlerinden alacaklar
							Kıdem tazminatı karşılığı

90	TRKCM	TRAKYA CAM SANAYİ A.Ş.	ÜRETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi
							Yatırım teşvikleri kaynaklı ertelenmiş vergi varlıkları
							Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar
91	TSKB	T.SİNAİ KALKINMA BANKASI A.Ş.	FİNANS	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	3	Krediler ve alacakların değer düşüklüğü
							TSKB A.Ş.. memur ve müstahdemleri yardım ve emekli vakfı sandığı ("sandık")
							Türev finansal araçlar
92	TTKOM	TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	HİZMET	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	4	Hasılatın muhasebeleştirilmesi
							İhtilaflar, davalar ve koşullu borçlar
							Ertelenmiş vergi varlığının değerlemesi
							Şerefiye ve diğer duran varlık gruplarındaki değer düşüklüğü
93	TTRAK	TÜRK TRAKTÖR VE ZİRAAT MAKİNELERİ A.Ş.	ÜRETİM	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Garanti ve gider karşılıkları
							Nakit akış riskinden korunma işlemleri
							Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği
94	TUPRS	TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.	ÜRETİM	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Nakit akış riskinden korunma işlemleri
							Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği
95	ULKER	ÜLKER BİSKÜVİ SANAYİ A.Ş.	ÜRETİM	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	Satın almaya hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değeri
							Ortak kontrole tabi işletme birleşmeleri
							Bina ve arazilerin gerçeğe uygun değeri

96	VAKBN	TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI T.A.O	FİNANS	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	ŞARTLI	2	Krediler ve alacakların değer düşüklüğü
							Emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlendirilmesi
97	VESTL	VESTEL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ÜRETİM	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
							Arazi ve arsalar ile binalar ve yerüstü düzenlerinin gerçeğe uygun değer tespiti
98	YATAS	YATAŞ YATAK VE YORGAN SAN.TİC.A.Ş.	ÜRETİM	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	Hasılatın muhasebeleştirilmesi
							Stoklar ve değerlendirilmesi
99	YKBNK	YAPI VE KREDİ BANKASI A.Ş.	FİNANS	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	2	Krediler ve alacakların değer düşüklüğü
							Emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlendirilmesi
100	ZOREN	ZORLU ENERJİ ELEKTRİK ÜRETİMİ OTOPRODÜKTÖ R GRUBU A.Ş.	ENERJİ	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OLUMLU	3	İşletme birleşmeleri
							Şerefiye ve değer düşüklüğü testi
							Nakit akış riskinden korunma işlemleri