

**İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME FAKÜLTESİ
MUHASEBE ENSTİTÜSÜ**

SEÇMELER

2016

**Editör:
Prof.Dr. Göksel Yücel**

İstanbul, 2016

Muhasebe Enstitüsü Hakkında

İşletmecilik biliminin geliştirilmesi ve ülkemizin ihtiyaç duyduğu nitelikli yöneticilerin yetiştirilmesi amacıyla 1968 yılında kurulmuş olan İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi bünyesinde yer alan Muhasebe Enstitüsü, 11 Aralık 1970 tarihinde faaliyete geçmiştir. Ülkemizde muhasebe sorunlarını araştırmak, muhasebe eğitimi geliştirmek ve eğitim faaliyetinde bulunmak amacıyla kurulan Muhasebe Enstitüsü, kuruluşunda olduğu gibi bugünde ülkemizin bu alanda faaliyet gösteren tek enstitüsü olma niteliğini korumaktadır.

Daha ayrıntılı bilgilere aşağıdaki bağlantılardan ulaşılabilir.

<http://muhasebe.istanbul.edu.tr>

<https://www.facebook.com/muhasebe.enstitusu>

Bu kitapta yer alan bildiri ve makalelerin tüm hakları yazarlarına aittir. İzinsiz olarak kullanılamaz veya çoğaltılamaz. Bu konuda talebi olanlar İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsüne başvurabilirler.

İstanbul, 2016

Muhasebe Enstitüsü Yayın No:75

ISBN No: 978-605-07-0609-3

İÇİNDEKİLER

| | Sayfa |
|--|-------|
| Önsöz | 1 |
| Üniversite ve Kendi Başına Düşünme Yeteneği | 3 |
| Fahir BİLGİNOĞLU | |
| TMS/TFRS'lerin Etkili Öğretilmesinde 'Üç Boyutlu Yaklaşım' ve "TMS 2 - Stoklar" Üzerinde Uygulanması | 7 |
| Recep PEKDEMİR | |
| Trakya'da Faaliyet Gösteren Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Kullanılma Düzeyine İlişkin Bir Araştırma | 19 |
| Sema ÜLKER/Aslı KESKİN | |
| Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi: Dünden Bugüne | 35 |
| F. Lerzan KAVUT/Burcu ADİLOĞLU | |
| Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Stoklar | 63 |
| Yakup SELVİ/Melis ERCAN | |
| Capital Markets and Accounting: The Experience of Turkey | 77 |
| Fatih YILMAZ | |
| Can We Characterize Companies by Using Cash Flow Information in A Different Way? | 93 |
| Nazlı KEPÇE | |
| Yeni Denetim Raporlarının Finansal İletişime Etkileri | 101 |
| Aslı TÜREL/Ahmet TÜREL | |
| Where are These Hidden Liabilities? IFRS 16 – A Case of Operating Lease | 117 |
| Göksel YÜCEL/Burcu ADİLOĞLU | |
| Kiralama ile İlgili Yeni Muhasebe Modelinin Finansal Tablolara Etkileri | 131 |
| A.Taylan ALTINTAŞ/Ahmet TÜREL | |
| Entelektüel Sermaye Araştırmalarında İçerik Analizi Kullanılması | 141 |
| Evren ŞENGÜR | |
| Türkiye'de İş Dünyası İçin Çıkarılan İlk Akademik Muhasebe Dergisi: Muhasebe Enstitüsü Dergileri Üzerine Bir İnceleme | 161 |
| Burcu ADİLOĞLU | |
| Kâr Yönetimi ve Türkiye'deki Kâr Yönetimi Çalışmalarının Değerlendirilmesi | 181 |
| Turgay SAKİN | |
| Finansal Raporlamada Tahminlerin Denetimi | 193 |
| Ayça Z. SÜER | |
| Yarım Yüzyıldır Devam Eden Hata: Gelir Tablosu | 207 |
| Göksel YÜCEL | |

YENİ DENETİM RAPORLARININ FİNANSAL İLETİŞİME ETKİLERİ⁺

Aslı TÜREL*
Ahmet TÜREL**

1. Giriş

İşletme modellerinin ve faaliyetlerinin yıllar geçtikçe daha karmaşık hale gelmesi ile finansal raporlama süreci bir değişim geçirmiş ve finansal tabloların hazırlanmasındaki tahmin, yargı ve belirsizlikler önemli ölçüde artmıştır. Tüm bu gelişmelere rağmen finansal tablolarda önemli yanlışlık olmadığı konusunda yüksek derecede güvence veren bağımsız denetim ve bunun nihai ürünü olan denetim raporları gerek işletme yapısının, gerekse de denetim sürecinin karmaşıklığı ile ilgili çok kısıtlı bilgiler sunmaktadır.

Denetçi raporunun geliştirilmesi gerek finansal tablo denetiminin kamuoyu tarafından algılanan değeri, gerekse de bağımsız denetim mesleğinin geçerliliğini sürdürebilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu çalışmada Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından denetim raporları ile ilgili olarak yapılan yeni düzenlemeler tanıtılmış ve finansal iletişime olacak etkileri tartışılmıştır.

IAASB tarafından denetim standartlarında yapılan düzenlemeler sonrası denetim raporunda yapılan en önemli değişiklikler; kilit denetim konularının raporda yer alması, denetim raporunda yer alan bilgilerin sırasının değişmesi (verilen görüşün ilk olarak sunulması), denetçinin ve yönetimin sorumluluğu ile ilgili açıklamaların kapsamının (işletmenin sürekliliği ile ilgili) genişlemesi, denetçinin bağımsızlığına ve etik ilkelere uyum ile ilgili açıklamaları ve sorumlu ortak baş denetçinin adının denetim raporunda yer alması olarak sıralanabilir.

Denetim raporunda yapılan değişiklikler temel olarak anlaşılabilirliğin artırılmasını ve şeffaflığın geliştirilmesini amaçlamaktadır. Denetim raporu standardında yapılan değişiklikler Uluslararası Denetim Standartları kapsamında yapılan bir denetimin şeklini, kapsamını ve içeriğini değiştirmemekte, gerçekleştirilen denetimin şeffaflığını artırmayı amaçlamaktadır.

Yapılan değişiklikler sonrası yeni denetim raporlarından sağlanması beklenen yararlardan bir kısmı aşağıda sunulmuştur:

- Denetçi, yatırımcı, yönetim ve denetim kurulu arasındaki iletişimin gelişmesi.
- Denetçi raporunda referans verileceği için işletme yönetiminin ve yönetim kurulunun finansal tablo açıklamalarına olan ilgisinin artması.

⁺Muhasebe Enstitüsü Notu: Bu kitap için hazırlanmıştır.

*Doç.Dr.Aslı TÜREL, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

**Doç.Dr.Ahmet TÜREL, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

- Kullanıcıların finansal tablolara ve denetim raporlarına olan güveninin artması.
- Sunulan bilginin değerinin, şeffaflığın ve denetim kalitesinin artması.
- Denetçinin odaklandığı önemli konuların (kilit denetim konuları) raporlanması ile ilgili yeniliğin mesleki şüpheciliği arttırması.
- Kamu yararı için yapılan finansal raporlamanın kalitesinin artması.

Denetçinin finansal tablolar hakkındaki görüşü değerli bir bilgidir fakat özellikle küresel finansal kriz döneminde birçok kullanıcı denetim raporunun yapılan denetim hakkında daha geçerli ve açıklayıcı bilgiler sunması gerektiğini belirtmişlerdir. Gözden geçirilen ve yenilenen denetim raporu standartları bu çağrının bir cevabı olarak nitelendirilebilir.¹

Denetim raporları ile ilgili olarak IAASB tarafından yapılan yeniliklerden öncelikle yatırımcıların, analistlerin, denetim raporunu ve denetlenmiş finansal tabloları kullanan diğer grupların yararlanması beklenmektedir. Gözden geçirilen ve yenilenen denetim raporu standartlarının denetçinin kamuoyu ile olan iletişimini geliştireceği ve denetim mesleğinin geleceği ile ilgili bir temel oluşturacağı düşünülmektedir. Bunun yanında yeni düzenlemelerin şeffaflığı artırması, kamu yararı için hazırlanan finansal tablolara ve denetim raporuna olan güveni artırması beklenmektedir.

İngiltere’de denetim raporları ile ilgili standartlarda yapılan değişiklikler 1 Ekim 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yapılan değişiklikler sonrası detayı ve uzunluğu artan ve çeşitlenen denetim raporları ile ilgili yatırımcılar ve diğer ilgili tarafların olumlu görüşleri oluşmuştur.² Avea’nın Denetim Komitesi Başkanı Paul Boyle’nin “Denetim raporları değişik ve ilginç şeyler söylediği için ilk defa bir anlam ifade etti” söylemi bu olumlu görüşlere örnek olarak verilebilir.³

2. İlgili Düzenlemeler

IAASB 5 yıllık bir proje sonunda raporlama ile ilgili Uluslararası Denetim Standartlarında (ISA) yeni düzenlemeler yapmıştır. Yeni düzenlemelere göre işletmenin denetimi ile ilgili temel bilgilerin hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin denetim raporlarında yer alması gerekmektedir.

IAASB tarafından 15 Ocak 2015 tarihinde yayınlanan ve 15 Aralık 2016 tarihinde itibaren yürürlüğe girecek olan ISA 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” Standardı ile denetim çalışması sonucunda denetçinin görüşünü sunduğu denetim raporunun formatında ve içeriğinde köklü değişiklikler yapılmıştır. ISA 700’de yapılan yenileme haricinde denetim raporunu etkileyen birçok standartta da (ISA 260, ISA 570, ISA 705, ISA 706, ISA 720) önemli değişiklikler yapılmış,

¹ *New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments, IAASB, January 2015.*

² *Enhancing the Auditor’s Report, EY, October 2014, s.1.*

³ *Enhancing Auditor Reporting: Providing Insight and Transparency, KPMG, July 2015, s.2.*

ayrıca ISA 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" başlıklı yeni bir raporlama standardı yayınlanmıştır. ISA 701 de ISA 700 gibi 15 Aralık 2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

Türkiye'de bağımsız denetim ile ilgili düzenleme yapma yetkisine sahip Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ISA 700, ISA 701, ISA 705, ISA 706, ISA 710, ISA 260 ve ISA 570 standartlarını Türkçe'ye çevirip, Bağımsız Denetim Standartları (BDS) taslak metni olarak kamuoyu görüşüne sunmuştur. Çalışmanın tamamlandığı tarihte aşağıda Tablo 1'de sunulan bu 7 standart henüz yürürlüğe girmemiştir.

Tablo 1: KGK Tarafından Revize Edilen ve Yeni Eklenen Raporlama Standartları (Taslak)

| Standart No | Standart Adı |
|--------------------|--|
| BDS 260 | Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim |
| BDS 570 | İşletmenin Sürekliliği |
| BDS 700 | Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama |
| BDS 701 | Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi |
| BDS 705 | Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi |
| BDS 706 | Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları |
| BDS 710 | Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar |

3. Yeni Denetim Raporu Formatı

ISA 700, "Görüş" ve "Görüşün Dayanağı" bölümleri hariç olmak üzere, denetçi raporu unsurlarının sıralamasına ilişkin yeni yükümlülükler getirmemektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde; denetçi raporunda **sırayla** şu unsurlar yer almalıdır: Başlık, görüş, görüşün dayanağı, kilit denetim konuları, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tablolara ilişkin sorumlulukları, bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumlulukları, mevzuattan kaynaklanan diğer yükümlülükler.⁴ 6102 sayılı TTK kapsamı dışında kalan denetimler için, özellikle denetçi raporunda yer alan unsurların BDS 700'ün ekinde yer alan örnek denetçi raporlarından farklı bir sırayla sunulması durumunda, özel başlıkların kullanımı zorunlu kılınmıştır. Bunun nedeni ise BDS'lere uygun olarak yürütülen denetimlere atıfta bulunan denetçi raporlarının daha anlaşılır olmasına yardımcı olmaktır.⁵

⁴ *Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", m.20T.*

⁵ *BDS 700, m.A19.*

Yeni denetim raporunda yer alması gerekli ve yer alabilecek bilgiler aşağıda Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2: Yeni Denetim Raporunun Yapısı ve İlgili ISA’lar⁶

| Bölüm | Zorunluluk | İlgili ISA |
|---|-------------------|-------------------|
| Görüş | Evet | ISA 700, 705 |
| Görüşün Dayanağı | Evet | ISA 700, 705 |
| Diğer Bilgiler (Finansal tablolar ve denetim raporu dışındaki bilgiler) | Evet | ISA 720 |
| Denetim veya İşletme ile İlgili Diğer Konular Paragrafı | Eğer gerekli ise | ISA 706 |
| İşletmenin Sürekliliği | Eğer gerekli ise | ISA 570 |
| Kilit Denetim Konuları | Evet | ISA 701 |
| Diğer Konular | Eğer gerekli ise | ISA 706 |
| Yönetimin Sorumluluğu | Evet | ISA 700 |
| Denetçinin Sorumluluğu | Evet | ISA 700 |
| Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler | Eğer gerekli ise | ISA 700 |

3.1. Görüş ve Görüşün Dayanağı

Revize edilen ISA 700’e göre yeni denetim raporunda, raporun muhatabından sonra ilk bölüm denetçinin görüşünden oluşmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları açısından denetim raporunda ilgi duyulan en önemli bölüm olan “Görüş” daha önceki denetim raporu formatında son bölümünde yer alırken, yeni formatta ilk bölümde yer almaktadır. Denetçinin görüşü bölümünde, denetlenen işletmenin adı, finansal tabloların denetlenmiş olduğu, finansal tabloları oluşturan her bir tablonun başlığı, önemli muhasebe politikalarının özeti dâhil olmak üzere dipnotlara atıf ve her bir finansal tablonun tarihi veya kapsadığı dönem açıkça belirtilmektedir.

Yeni raporlarda görüş bölümünün hemen ardından, “Görüşün Dayanağı” başlıklı yeni bir bölümün yer alması zorunludur. Bu bölümde denetçi, denetimin ISA’lara uygun olarak yürütüldüğünü belirtir ve denetim raporunda, denetçinin sorumluluklarının açıklandığı paragrafta atıfta bulunulur. Ayrıca denetçi, ilgili etik hükümler uyarınca denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğunu ve diğer etik yükümlülüklerini bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiğini de açıklar. Bu açıklamasında, ilgili etik yükümlülüklerin kaynağına ve/veya Kurum tarafından yayımlanan “Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar”a atıfta bulunur.⁷ Denetçi, denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varıp varmadığını da bu bölümde açıklar.

⁶ Mazars, *Overview of The New Auditor’s Audit Report under the ISAs, February 2016, s.6.*

⁷ *International Standard on Auditing (ISA) 700 “Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements”, m.28.*

3.2. İşletmenin Sürekliliği

Yönetim ve yönetim kurulu üyelerinin, raporlama yapan işletmenin sürekliliğini değerlendirme sorumluluğu da dâhil olmak üzere sorumlulukları ile ilgili genişletilmiş açıklamalar bu bölümde yer almaktadır. Gerekli hallerde denetçi, işletmenin sürekliliği ile ilgili olarak ISA 570'e uygun raporlama yapar.

Yeni standartların uygulamaya girmesi ile birlikte denetim komitesi raporlama yapan işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi ve bu konu ile ilgili açıklamaların bilgi değeri konusunda yönetim tarafından izlenen süreci incelemeye başlayacaktır. İşletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizlik olduğunda rapora "İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik" başlıklı yeni bir bölümün eklenmesi ve bölüm içerisinde gerekli açıklamaların yapılması gerekmektedir.

Yatırımcılar ve diğer finansal tablo kullanıcıları işletmenin sürekliliğini tehlikeye atabilecek potansiyel konuların erken bir uyarı niteliğinde belirtilmesini talep etmektedirler. İşletmenin sürekliliği konusunda şüphe uyandıran önemli durumlar ve şartların varlığı denetçi tarafından tespit edilmiş fakat yönetimin bu durum ve şartlarla ilgili planları göz önüne alındıktan sonra denetçi süreklilikle ilgili önemli bir belirsizlik olmadığı sonucuna varabilir. Yeni uygulamada bunun gibi "Kıl payı kurtulma" durumlarının da denetim raporunda açıklanması istenmektedir.⁸ Mevcut finansal raporlama çerçevesine göre işletmenin sürekliliği ile ilgili konuların iletişiminden öncelikle işletme yönetimi ve yönetim kurulu sorumludur. IAASB denetçilerin de süreklilik ile ilgili açıklamaların yeterliliğini gözden geçirme konusunda bir sorumluluğu olduğunu düşündüğü için ISA 570 standardında revizyon yapmıştır.

3.3. Kilit Denetim Konuları

Yeni denetim raporu formatında borsada işlem gören işletmeler için "Görüşün Dayanağı" bölümünden sonra mevcut denetim raporlarında yer almayan "**Kilit Denetim Konuları**" bölümü gelmektedir. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konulardır.⁹ 6102 sayılı TTK uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde denetçinin, denetime tabi tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde kilit denetim konularını raporunda BDS 701'e uygun olarak bildirmesi gerekmektedir.¹⁰ Bu bölümde denetçinin denetim ile ilgili olarak her bir kilit denetim konusunu açıklaması gerekmektedir. Ciddi riskli görülen veya önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu alanlar, önemli yargı içeren konular, denetim sırasında

⁸ *New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments, IAASB, January 2015.*

⁹ *International Standard on Auditing (ISA) 701 "Communicating Key Audit Matters In the Independent Auditor's Report", m.7.*

¹⁰ *BDS 700, m.30T.*

karşılaşılan önemli zorluklara ilişkin hususlar, önemli işlem ve olayların etkisi veya denetçinin planlanan yaklaşımında önemli değişikliklere neden olan konular kilit denetim konularına örnek olarak verilebilir.¹¹

Denetçi, kilit denetim konularının, mesleki muhakemesine göre finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olduğunu ve bu konuların, bir bütün olarak finansal tabloların denetimi çerçevesinde ve bu tablolara ilişkin görüş oluşturulmasında ele alındığını ve bu konular hakkında ayrı bir görüş sunmadığını belirtmelidir. Kilit denetim konularının açıklanmasındaki temel amaç gerçekleştirilen denetim hakkında daha şeffaf bilgiler sunarak denetçi raporunun iletişim değerini artırmaktır. Belirtilen kilit denetim konularının açık, özlü, anlaşılır ve işletmeye özgü olması ve finansal tablo kullanıcılarına geçerli bilgiler sunması gerekmektedir. Kilit denetim konusu ile ilgili açıklamalarda her zaman konunun denetim açısından niçin önemli olduğu, sorunun denetim esnasında nasıl çözüldüğü ilgili finansal tablo açıklamalarına referans verilerek yapılmalıdır.

Kilit denetim konularına denetim raporunda yer verilmesinin amacı, gerçekleştirilen denetim ile ilgili şeffaflığı sağlayarak denetim raporlarının iletişim değerini artırmaktır. Sağlanan bu şeffaflık finansal tablo kullanıcılarının işletme ve önemli yönetim kararlarını daha iyi anlamalarına yardımcı olacaktır.¹²

3.4. Diğer Bilgiler

Uygulanabilir hallerde denetçi, ISA 720'ye uygun olarak raporlama yapar.¹³

3.5. Finansal Tablolara İlişkin Yönetimin Sorumlulukları

Mevcut denetim raporlarında olduğu gibi yeni formatta da "Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları" başlıklı bir bölüm bulunmaktadır. Bu bölümde, mevcut uygulamada olduğu gibi finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli görülen iç kontrol sisteminin kurulmasının işletme yönetiminin sorumluluğunda olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca yapılan değişiklik ile yeni rapor formatında **işletmenin sürekliliğini** devam ettirme kabiliyetinin ve işletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olup olmadığının değerlendirilmesi ve gerektiğinde işletmenin sürekliliğiyle ilgili hususların açıklanmasının da yönetimin sorumluluğunda olduğunun belirtilmesi gerekmektedir.

¹¹ Mehmet Şirin, *Yeni Denetçi Raporları, KGK Sunumu, 13 Şubat 2014.*

¹² Mazars, *a.g.e.*, s.4.

¹³ ISA 700, m.31.

3.6. Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları

“Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları” başlıklı bu bölümde, denetçinin amacının bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvencenin elde edilmesi ve görüşün yer aldığı bir denetim raporu düzenlenmesinin olduğu yer almaktadır. Ayrıca bu bölümde, denetçi tarafından denetim sonucunda verilen makul güvencenin, yüksek bir güvence seviyesi olduğu ancak, var olan önemli bir yanlışlığı her zaman tespit edeceğini garanti etmediği belirtilir. Yanlışlıkların hata veya hile kaynaklı olabileceği belirtilir ve yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu yanlışlıkların önemli olarak değerlendirildiği açıklanır. Denetim süreci boyunca, denetçinin mesleki muhakemesini kullandığı ve mesleki şüphecilikten ayrılmadığı belirtilir.

Denetçinin ilgili etik hükümler uyarınca denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğuna ve diğer etik yükümlülüklerini bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiğine dair bir açıklama yapılması zorunludur. Bu açıklamada, ilgili etik hükümlerin kaynağı belirtilir veya Kurum tarafından yayımlanan “Etik Kurallar”a atıfta bulunulur.¹⁴

Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay ve şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimce işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkındaki görüşünün bu bölümde açıklanması gerekmektedir. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varması halinde denetçinin, raporunda finansal tablolardaki açıklamalar dikkat çekmesi ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerekmektedir.

Denetçinin (diğer hususların yanı sıra) denetim sırasında tespit ettiği önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiğini bu bölümde belirtir.

ISA 700’e göre denetçinin sorumlulukları ile ilgili açıklamalar denetçi raporu metninde yer alabileceği gibi, denetçi raporunun ekinde veya mevzuat tarafından açık bir şekilde izin verilmesi şartıyla ilgili yetkili kurumun internet sitesinde de yer alabilir. Fakat BDS 700’e göre denetçinin sorumlulukları ile ilgili denetim raporunda yer alan açıklamaların denetçi raporu metninde bildirilmesi zorunludur.¹⁵

¹⁴ ISA 700, m.28.

¹⁵ BDS 700, m.41T.

3.7. Sorumlu Denetçinin Adı

ISA 700 ile denetim raporlarına getirilen son değişiklik, denetim ekibinde yer alan sorumlu ortak baş denetçinin adının raporda yer almasıdır. Ancak kişisel güvenliğe yönelik önemli ve etkin bir tehdidin bulunması halinde Kurumdan izin almak şartıyla denetçi raporunda sorumlu denetçinin adı açıklanmayabilir.¹⁶ Türkiye’de borsada işlem gören işletmelerin yayınlanan denetim raporlarında sorumlu ortak baş denetçinin imzası zaten bulunmaktadır. Daha önceki formatla aynı olarak denetim raporunun sonunda sorumlu ortak baş denetçinin imzası, denetçinin adresi ve denetim raporu tarihi yer almaktadır.

Aşağıda yer alan Tablo-3’te ISA 700’e göre (standardın ekinde yer alan) yeni denetim raporu formatı, Tablo-4’te ise eski denetim raporu formatı sunulmuştur. Ayrıca ISA 700’ün ekinde yer alan daha ayrıntılı denetim raporu formatı Ek-1 ve Ek-2’de sunulmuştur.

Tablo 3: Örnek Yeni Denetim Raporu Formatı

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC 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]’dır.

[Bağımsız Denetçinin İmzası]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

¹⁶ BDS 700, m.46T.

Tablo 4: Örnek Eski Denetim Raporu Formatı

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Görüş

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

4. Sonuç

Denetim raporlarının standart cümlelerden oluştuğuna yönelik eleştiriler ve daha şeffaf, işletmeye özel denetim raporlarına olan talep sonucu IAASB raporlama standartları ile ilgili yeni düzenlemeler yapmıştır. Yapılan düzenlemeler ile bağımsız denetim raporlarının işletmeye özgü geçerli bilgiler içermesi ve denetim esnasında ortaya çıkan en önemli hususları yansıtması beklenmektedir. Böylelikle iki farklı işletmenin denetim raporu birbirinin aynısı olmayacak, daha önce rutin hale gelmiş denetim raporları değişmiş olacaktır. Denetim raporu okuyucuları şu ana kadar sadece rapordaki görüş paragrafına odaklanmakta ve raporun diğer bölümlerini göz ardı etmekteydi. Denetime ilişkin daha kapsamlı bilgilerin sunulduğu yeni denetim raporları sayesinde kullanıcıların gerçekleştirilen denetimi anlaması, denetim raporuna olan ilginin artması ve dolayısıyla denetimin inanılabilirliğinin artması beklenmektedir.

Yapılan yeni düzenlemeler gerçekleştirilen denetimin niteliğini, içeriğini ve kapsamını değiştirmemekte fakat denetçinin işletmenin sürekliliği gibi önemli denetim alanlarına daha fazla odaklanmasını gerektirmektedir. Denetçinin mesleki şüpheciliği ve sonuç olarak denetim kalitesinin artacağı umulmaktadır. Bunun da ötesinde, süreklilikle ilgili açıklamalara ve denetim raporunda referans verilecek olan önemli finansal tablo açıklamalarına karşı artacak ilginin finansal raporlama kalitesini de olumlu yönde etkilemesi beklenmektedir.

İçeriği genişletilmiş denetim raporları finansal raporların gelecekte daha şeffaf hale geleceğinin sinyallerini vermekle birlikte, uygulama boyutunun hem fırsatlar, hem de zorluklar yaratacağı düşünülmektedir. Görüşümüze göre yeni denetim raporları sadece yatırımcı taleplerine cevap vermemekte, finansal raporlamaya yönelik kamuoyu güvenini artırmada büyük fırsatlar sunmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları, görüşe ulaşmada denetçi tarafından izlenen süreci daha iyi bir şekilde anlama fırsatı yakalayacaklardır. Bu durum finansal tablo denetiminin geçerliliğine ve kamu yararına hizmet etmesine katkıda bulunacaktır.

KAYNAKÇA

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

EY, Enhancing the Auditor's Report, October 2014.

International Standard on Auditing (ISA) 700 "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements", m.28.

International Standard on Auditing (ISA) 701 "Communicating Key Audit Matters In the Independent Auditor's Report", m.7.

IAASB, New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments, IAASB, January 2015.

KPMG, Enhancing Auditor Reporting: Providing Insight and Transparency, July 2015.

Mazars, Overview of The New Auditor's Audit Report under the ISAs, February 2016.

Mehmet Şirin, Yeni Denetçi Raporları, KGK Sunumu, 13 Şubat 2014.

Ek-1: Örnek Yeni Denetim Raporu Formatı¹⁷

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna (veya Uygun Olan Muhatap)

Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil, finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'ler) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Etik Kurallar) ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve diğer mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, görüşümüze dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

¹⁷ *Bağımsız Denetim Standardı 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (Revize) Taslak Metin", s.42-45.*

Kilit Denetim Konuları

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

[Her bir kilit denetim konusunun BDS 701'e uygun olarak açıklanması]

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim süresince meslekî muhakememizi kullanmakta ve meslekî şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri

belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.

- (Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil) İçinde bulunulan şartlar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol anlaşılmaktadır.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ve yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimce işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.
- Finansal tabloların açıklamalar dâhil olmak üzere genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların temelini oluşturan işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin ilgili etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususlar ile varsa, ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmış bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde

beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili konunun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yüklümlülükler

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekli ve içeriği, denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak deđiŖecektir.]

1) [Denetçi, TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca hazırladığı, Ŗirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamaları hakkındaki denetçi raporunun baŖlıđı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Ŗirketin defter tutma düzeninin ve finansal tablolarının kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya iliŖkin hükümlerine uygun olup olmadığına iliŖkin denetçi değerlendirmesine bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına iliŖkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

4) [...]

[Mevzuat tarafından ayrı bir şekilde rapor sunulması istenmiyorsa, öngörülen diğer raporlama yüklümlülükleri maddeler itibarıyla bu bölümde belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde ayrı olarak sunulan raporların tarih ve sayısı hakkında da bilgi verebilir.]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]'dır.

[Bağımsız Denetçinin İmzası]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

Ek-2: Örnek Eski Denetim Raporu Formatı¹⁸

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz. Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

¹⁸ Bağımsız Denetim Standardı 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", s.42-45.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre finansal tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veyadoğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]