



T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA KİLİT DENETİM
KONULARI: BİST 100 İMALAT SEKTÖRÜNDE YER ALAN
İŞLETMELERİN İNCELENMESİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

EKİNÇ KIZIK

BURSA - 2019



T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA KİLİT DENETİM
KONULARI: BİST 100 İMALAT SEKTÖRÜNDE YER ALAN
İŞLETMELERİN İNCELENMESİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

EKİNÇ KIZIK

Danışman:
DOÇ. DR. YASEMİN ERTAN

BURSA - 2019

T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme..... Anabilim/Anasanat Dalı, Muhasebe ve Finansman

Bilim Dalı'nda 201514002 numaralı Ekine KIZIK'ın

hazırladığı "Bağimsiz Denetim Zorluklarında Kilit Denetim Konulu BIST 100

İnvest. Sektöründe Yer Alan İşletmelerin İncelemesi konulu Yüksek Lisans

(Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması) ile ilgili tez savunma sınavı, 01./10./2018 günü ...09:00

- 10:00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının

başarılı (başarılı/başarısız) olduğuna oybirliği (oybirliği/oy çokluğu) ile

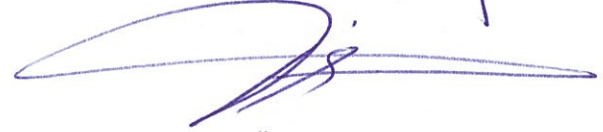
karar verilmiştir.

Doç.Dr. Yasemin Erten



Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu
Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Prof. Dr. Ümit Gücerme
Görcöplü



Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Doç. Dr. Bilge Leyli ERTAŞ
B. ERTAŞ

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

01./10./2018

Yemin Metni

Yüksek Lisans / Doktora tezi olarak sunduğum "Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konuları: Bist 100 İmalat Sektöründe Yer Alan İşletmelerin İncelenmesi" başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

01.10.2019



Adı Soyadı:	EKİNÇ KIZIK
Öğrenci No:	701514008
Anabilim Dalı:	İŞLETME
Programı:	İŞLETME
Statüsü:	<input checked="" type="checkbox"/> Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
..... İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 01/10/2019

Tez Başlığı / Konusu: Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim
Konuları: BİST 100 luabot sektöründe yer alan işletmelerin
İncelemesi

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 25 sayfalık kısmına ilişkin, 13/08/2019 tarihinde şahsım tarafından ZİNE NİZİN adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 13'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza
01.10.2019

Adı Soyadı: Ekinç Kızık
Öğrenci No: 701514008
Anabilim Dalı: İşletme
Programı: İşletme
Statüsü: Y.Lisans Doktora

Danışman
(Adı, Soyad, Tarih)

Doc. Dr. Jazemin Erten

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Ekinç Kızık
Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı :
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi / Doktora Tezi
Sayfa Sayısı : XI + 75
Mezuniyet Tarihi : / / 20.....
Tez Danışman(lar)ı : Doç. Dr. Yasemin Ertan

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA KİLİT DENETİM KONULARI: BİST 100 İMALAT SEKTÖRÜNDE YER ALAN İŞLETMELERİN İNCELENMESİ

Bağımsız denetim yaklaşımlarında yıllar içerisinde meydana gelen değişimlere karşın, bağımsız denetim raporları işletmenlerin finansal tablolarının muhasebe standartlarına uygun hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda finansal tablo kullanıcılarına bilgi veren dökümanlar olmaktan öteye gidememiştir. Bununla birlikte 2000’li yılların başlarında yaşanan denetim skandalları, finansal krizler sonucunda bağımsız denetimin güvenilirliği sorgulanır hale gelmiş ve finansal tablo kullanıcıları gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetine ilişkin daha kapsamlı bilgi talep etmeye başlamıştır. Finansal tablo kullanıcılarından gelen daha kapsamlı, şeffaf bilgi talebine cevap vermek üzere Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), 701 no’lu ‘‘Kilit Denetim Konuları Standardını’’ yayımlamıştır. Standardın ülkemize uyarlaması Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yapılmış ve 01.01.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Çalışmamızda Borsa İstanbul’da işlem gören imalat sektöründeki işletmelerin 2017 yılına ait bağımsız denetim raporları incelenmiş ve işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularına ilişkin ilk uygulamalar imalat sektörü açısından değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim, Kilit Denetim Konuları, BIST İmalat Sektörü

ABSTRACT

Name and Surname : Ekinç Kızılk
University : Uludag University
Institution : Social Science Institution
Field :
Branch :
Degree Awarded : Master
Page Number : XI + 75
Degree Date : / / 20.....
Supervisor (s) : Assoc. Prof. Dr. Yasemin ERTAN

KEY AUDIT MATTERS IN INDEPENDENT AUDIT REPORTS: INVESTIGATION OF MANUFACTURING BUSINESSES IN BIST 100

In spite of the changes to the audit report over the years, the audit report remained mostly unchanged, and could not be more than a document that informs financial statement users about whether the financial statements of the businesses have been prepared in accordance with accounting standards. However, after the audit scandals and financial crises in early 2000s, credibility of the independent audit began to be questioned, and users of the financial statements started to demand more comprehensive information about independent audit activity that had been performed. The International Board of Auditing and Assurance Standards (IAASB) has issued the 'Standard on Key Auditing Issues 70 701 to respond to a more comprehensive, transparent information request from users of the financial statements. Turkish adaptation of the standard was made by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Board and entered into force as of 01.01.2017. In our study, the independent audit reports of the enterprises in the manufacturing sector traded on Borsa Istanbul in 2017 were examined, and the first applications related to the key audit issues included in the independent audit reports of the enterprises were tried to be evaluated in terms of manufacturing sector.

Keywords: Independent Audit, Key Audit Matters, BIST Manufacturing

ÖNSÖZ

Bağımsız denetim raporlarına yönelik ilgili taraflardan gelen daha şeffaf, daha ayrıntılı bağımsız denetim raporu talebi neticesinde ilgili otoriteler tarafından kilit denetim konuları yayımlanmıştır. Bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının iyi analiz edilmesi finansal tablo kullanıcılarına katkıda bulunacaktır.

Bu çalışmada, BİST İmalat Sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer verilen kilit denetim konuları incelenmiştir.

Çalışmam boyunca benden yardımını ve bilgi birikimini esirgemeyen, değerli hocam Doç. Dr. Yasemin Ertan'a ve bu süre zarfında destekleriyle yanımda olan anne ve babama teşekkürlerimi borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	.i
ABSTRACTii
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLERiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM BAĞIMSIZ DENETİM

1. DENETİM KAVRAMI.....	3
2. DENETİM TÜRLERİ	5
2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	5
2.1.1. Uygunluk Denetimi.....	5
2.1.2. Faaliyet Denetimi	5
2.1.3. Finansal Tablo Denetimi.....	5
2.2. Denetçinin Niteliğine Göre Bağımsız Denetim Türleri	6
2.2.1. İç Denetim.....	6
2.2.2. Kamu Denetimi	6
2.2.3. Bağımsız Denetim.....	6
3. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	8
3.1. Belge Denetimi Yaklaşımı	9
3.2. Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı.....	10
3.3. Sistemlere Dayalı Bağımsız Denetim Yaklaşımı	10
3.4. Yönetim Denetimi Yaklaşımı	10
3.5. Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı	11
4. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI.....	11
5. BAĞIMSIZ DENETİMİN TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ	12
6. BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN DENETİM STANDARTLARI.....	14
6.1. Genel Kabul Görmüş Bağımsız Denetim Standartları	14
6.1.1. Genel Standartlar.....	15
6.1.1.1. Eğitim ve Deneyim	15
6.1.1.2. Bağımsızlık Standardı	16

6.1.1.3. Mesleki Özen Standardı	16
6.1.2. Çalışma Alanı Standartları	16
6.1.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı	16
6.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi.....	16
6.1.2.3. Kanıt Toplama.....	16
6.1.3. Raporlama Standartları.....	17
6.1.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk.....	17
6.1.3.2.Tutarlılık.....	17
6.1.3.3. Tam Açıklama.....	18
6.1.3.4. Görüş Bildirme.....	18
6.2. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları	18
7. RİSK ODAKLI BAĞIMSIZ DENETİM	19
7.1. Riskin Değerlendirilmesi	20
7.1.1. Müşterinin Kabul Edilmesi Ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması .	20
7.1.2. Denetim Planlaması	22
7.1.2.1. Önemlilik Düzeylerinin Belirlenmesi	23
7.1.2.2. Risklerin Belirlenmesi Ve Değerlendirilmesi	24
7.1.2.2.1.Yapısal Risk	24
7.1.2.2.2. Kontrol Riski.....	24
7.1.2.2.3. Bulgu Riski	25
7.2. Riske Karşılık Verme.....	25
7.2.1. Denetim Prosedürleri	25
7.2.1.1. Maddi Doğrulama Prosedürleri	26
7.2.1.1.1. Detay Testleri.....	26
7.2.1.1.2. Analitik Maddi Doğrulama Prosedürleri.....	26
7.2.1.2. Kontrol Testleri	27
7.2.2. Bağımsız Denetim Teknikleri	27
7.2.2.1.Fiziksel İnceleme	27
7.2.2.2.Belge İncelemesi	27
7.2.2.3. Yeniden Hesaplama	28
7.2.2.4. Soruşturma	28
7.2.2.5. Doğrulama.....	28

7.2.2.6. Analitik İnceleme Prosedürleri	28
7.2.3. Denetim Kanıtları	28
7.2.3.1. Muhasebe Sisteminden Elde Edilen Denetim Kanıtları.....	29
7.2.3.2. Destekleyici Kanıtlar.....	29
7.2.4. Bağımsız Denetimde Örneklem	30
7.2.4.1. İradi Örneklem	30
7.2.4.2. İstatistikî Örneklem	31
7.3. Raporlama	31
7.3.1. Düzenlenme Biçimine Göre Bağımsız Denetim Raporları	32
7.3.2. Bağımsız Denetçinin Görüşüne Göre Bağımsız Denetim Raporu Türleri.....	32
7.3.2.1. Olumlu Görüş Bildiren Bağımsız Denetim Raporu	32
7.3.2.2. Denetçinin Olumlu Görüş Haricinde Görüş Bildirmesi.....	32

2.BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDAKİ DEĞİŞİM VE KİLİT

DENETİM KONULARI

1. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ DEĞİŞTİRİLME İHTİYACI	34
1.1. Beklentiler Açığı	35
1.2. Bilgi Açığı	35
1.3. Yeni Bağımsız Denetim Raporu Projesi	36
1.3.1. Araştırma ve Danışma Süreci	36
1.3.2. Standartların Oluşturulması	37
1.3.3. Kamunun Görüşünün Alınması ve Standartların Yayınlanması.....	37
1.4. Yeni Oluşturulan ve Revize Edilen Bağımsız Denetim Standartları	38
1.5. Bağımsız Denetim Raporlarında Yapılan Değişikliklerden Beklenen Faydalar.....	38
1.6. Denetim Raporlarının Yapısı	39
1.6.1. Revizyon Öncesi Bağımsız Denetim Raporları	39
1.6.2. Yenilenen Bağımsız Denetim Raporlarının Yapısı.....	41

2. KİLİT DENETİM KONULARI	43
2.1. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesinden Beklenen Faydalar.....	44
2.2. Kilit Denetim Konularının Bildirimi.....	45
2.3. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi.....	48
2.4. Kilit Denetim Konular ve Üst Yönetimle Kurulacak İletişim	49
2.5. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi.....	51
2.6. Kilit Denetim Konularına İlişkin Örnekler	52
3. LİTERATÜR TARAMASI	54

3. BÖLÜM

BİST İMALAAT SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN 2017 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA YER ALANA KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ

1. AMAÇ	56
2.METODOLOJİ	56
3. BULGULAR	56
4. SONUÇ.....	68
KAYNAKLAR	70

KISALTMALAR

Bu çalışmdada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda yer almaktadır.

Kısaltmalar	Açıklamalar
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	International Accounting Standarts Board
IFAC	International Federation of Accountants
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KDK	Kilit Denetim Konuları
KKS-1	Kalite Kontrol Standardı - 1
SOX	Sarbanes-Oxley Act
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

GİRİŞ

2000’li yılların başlarında ABD başta olmak üzere gelişmiş ülke piyasalarında yaşanan muhasebe, finans ve bağımsız denetim skandalları sonrasında bağımsız denetim mesleğine olan güven sarsılmış, bağımsız denetimle ilgili standartlar ve düzenlemeler sorgulanır hale gelmiştir. Bu durum, finansal tablo kullanıcılarının daha güvenilir, şeffaf bağımsız denetim raporları talep etmelerine yol açmıştır. Bunun sonucu olarak dünyanın çeşitli ülkelerinde, çeşitli düzenleyici kuruluşlar tarafından bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Bağımsız denetim standartlarına ilişkin yeniden düzenlemelerin yapılmaya başlandığı bu dönemde ilk olarak ABD’de Sarbanes Oxley Kanunu (SOX) Yürürlüğe girmiştir ve dünya genelinde etkili olmuştur.

SOX’ un ardından bağımsız denetim alanındaki düzenlemeler hız kazanmıştır. Bağımsız denetim alanındaki düzenleyici kuruluşlar yeniden yapılandırılmış ve bağımsız denetim alanında yeni düzenleyici kuruluşlar oluşturulmuştur. Diğer taraftan, bu süreçte, uluslararası alanda düzenlemeleri yayımlayan kurum olan “Uluslararası Denetim ve Güvence Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board- IAASB)”, “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu” çatısı altında kurulmuş olup uluslararası bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartları yayımlamıştır.

IAASB kuruluşunun ardından çalışmalarına hız kesmeden devam etmiş, 2006 yılında başlatmış olduğu yeni denetim raporu projesini 2014 Eylül ayı itibarı ile tamamlanmıştır. 8 yıl süren bu dönemin ardından bazı denetim standartları revize edilmiş ve ek olarak yeni bir bağımsız denetim standardı olan Uluslararası Denetim Standardı (International Standards of Auditing- ISA) 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi” standardı oluşturulmuştur. ISA 701, 15.12.2016 ve sonrasında hazırlanacak olan bağımsız denetim raporlarında uygulanacak şekilde yürürlüğe girmiştir.

Ülkemizde bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011’de kurulmuş olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yürütülmektedir. ISA 701’in ülkemize uyarlanmış şekli olan Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 ise borsada işlem gören işletmelerin bağımsız denetimlerinde 01.01.2017 ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca, Bakanlar Kurulu

Karar ile belirlenen kriterleri karşılayarak bağımsız denetime tabi olan işletmelerin 01.01.2018 ve sonrasında hazırlanacak olan bağımsız denetim raporlarında yer verilmesi suretiyle yürürlüğe girmiştir.

Bağımsız denetim süreci, kilit denetim konularını ve ülkemizde imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının incelenmesini konu alan çalışmamızın;

Birinci bölümünde, bağımsız denetime ilişkin genel kavramlar açıklanmış ve bağımsız denetim süreci risk odaklı bağımsız denetim çerçevesinde anlatılmıştır.

İkinci bölümünde, bağımsız denetim raporlarının yapısı üzerinde durularak, Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi standardı ile ilgili gerekli açıklama ve bilgilere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, BİST İmalat Sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017 yılına ait bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM

1. DENETİM KAVRAMI

Latince kökenli bir kelime olan denetim kelimesi, işitmek duymak anlamına gelmektedir (Azham vd., 2008: 1). Denetimin kökenleri M.Ö. 3000 yıllarında Ninova şehrine uzanmaktadır. O dönemde kralların, kraliyet ailesine ait tahıl ambarlarının sayımını ve buralarda çalışan görevlileri kontrol etmek için katiplerini yetkilendirdiği bilinmektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2017: 573). Ayrıca, Çin İmparatorluğu' nun düzgün işleyen bir bütçeleme sistemi olduğu ve ilgili tüm kısımların denetime tabi olduğu bilinmektedir. M.Ö. 300'de muhasebe meslek mensuplarının ve denetçilerin toplumda saygın bir konumda olduğu bilinmektedir. (Hayes vd, 1999: 2)

Denetlemek sözcüğü dilimizde, işin doğru ve usulüne uygun bire biçimde yapılıp yapılmadığını incelemek, murakebe etmek, teftiş etmek anlamına gelmektedir (<http://sozluk.gov.tr/>)

Amerikan Muhasebeci Ve Mali Müşavirler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi (The American Accounting Association, Comittee on Basic Auditing Concepts) denetim kavramını; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların daha öncesinden belirlenmiş olan ölçütlere olan uygunluğunu araştıran ve elde ettiği kanıtları ilgili taraflara ileten bir süreçtir. (Çalgan vd, 2008:33)

“Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkındaki Yönetmelik”in 48. maddesine göre: bağımsız denetim muhasebe bilgilerinin ilgili mevzuta ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğini tarafsız bir şekilde araştıran, sonuçlandıran ve onaylayan sistemli bir şekilde yürütülen bir çalışma olarak tanımlanmıştır.

“Günlük dilde denetim yerine kullanılan, fakat aralarında anlam farklılıkları bulunan bazı terimler bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2013: 57)

- Kontrol,
- Teftiş
- İnceleme,

Kontrol, işin doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığının incelenmesidir (Baklacioğlu, 1992:22).

Teftiş, işletmelerde gerçekleştirilecek olan hata ve yolsuzlukların önlenmesi,

sorumluların tespiti amacıyla ihtiyaç durumunda yapılan inceleme faaliyetleridir. Teftiş faaliyetlerini gerçekleştirecek kişiler işletme yönetimi tarafından belirlenir. Teftiş hem bu konuda uzmanlaşmış müffetiş gibi kişiler tarafından hem de yönetimde yer alan personel tarafından gerçekleştirilebilir. (Akpınar, 2011: 287)

Belirli bir konunun geçerli mevzuat hükümleri çerçevesinde açıklığa kavuşturulması veya geçerli standartlara uygunluğunun değerlendirilmesi amacıyla yapılan çalışma ise inceleme olarak adlandırılmaktadır (Bozkurt, 2013: 57)

Kontrol, teftiş ve inceleme terimleri günlük hayatımızda zaman zaman denetim kelimesi ile eş anlamlı olarak kullanılsa da aslında denetim teriminin ifade ettiği anlamı ifade etmemektedir. Denetim teriminin anlaşılabilmesi için öncelikle güvence kavramından bahsetmek yerinde olacaktır.

Türk Dil Kurumu'na göre güvence: “bir sözleşmede taraflardan birinin sorumluluğu üzerine alması, birinin şüphelerini dağıtmak maksadıyla söylenen inandırıcı söz” olarak tanımlanmaktadır (<https://sozluk.gov.tr>). Denetim mesleği dikkate alındığında, güvence hizmetleri, karar alıcıların yararlanacakları herhangi bir bilginin kalitesini arttıracak bir hizmet olarak tanımlanabilir. (Dinç ve Atabay, 2016: 1529)

Güvence hizmetlerinin amacı işletme hakkındaki finansal ya da finansal olmayan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırmaktır. (Arslan ve Demirkan, 2017; 128)

Güvence hizmetleri bir çok farklı alanda verilebileceği gibi genel hatlarıyla aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Güredin, 2014: 5);

- Onaylama Hizmetleri, .
- Diğer Güvence Hizmetleri,
- Bilgi Teknolojileri ile İlgili Güvence Hizmetleri.
- Kurumsal yönetim, kurumsallaşma derecesi gibi işletme içindeki

davranış kalıplarına yönelik sağlanan güvence hizmetleri

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Güvence Denetim Standardı 3000 (GDS 3000)' nda yer alan tanıma göre güvence denetimi; bilgi kullanıcılarının söz konusu denetime konu olan bilgiye karşı duydukları güveni arttırmak amacıyla yapılmaktadır. Güvence denetimi; makul güvence denetimi ve sınırlı güvence denetimi olarak gerçekleştirilebilir (Uyar, 2016: 2016).

Makul güvence denetimlerinde, denetim riski kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirilmektedir. Denetçilerin sınırlı güvence verdikleri güvence denetimlerinde ise, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varılmasına sebep olan herhangi bir konunun dikkati çekip çekmediği incelenmektedir (Uyar, 2016: 2016).

2. DENETİM TÜRLERİ

Denetim faaliyetleri, amaçları açısından veya denetimi gerçekleştiren denetçinin nitelikleri açısından farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Sınıflandırılabilir.

2.1. AMAÇLARINA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Denetim amaçları açısından ele alındığında uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve finansal tablolar denetimi olarak sınıflandırılmaktadır.

2.1.1. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletme faaliyetlerinin işletmenin kendi koyduğu kurallara veya işletme haricindeki, kamu otoritelerinin koymuş olduğu kurallara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin tespit edilmesi amacıyla gerçekleştirilen denetimlerdir. Uygunluk denetimi çerçevesinde, işletme faaliyetlerinin uygulanması gereken mevzuatlara uygun olup olmadığı denetlenmektedir (Aydın, 2018: 2486).

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar yalnızca işletme yöneticilerine raporlanmaktadır. Bu kişiler genelde işletmenin tepe yönetimidir (Güredin, 2014: 17). Uygunluk denetiminin sonuçları kamu ile paylaşılmaz. Örneğin, devlet tarafından, işletmenin vergi mevzuatına uyup uymadığına yönelik gerçekleştirilen denetimler, uygunluk denetimidir (İSMMMO, 2015:41).

2.1.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmelerin veya işletmelerin bir bölümünün faaliyetlerinin denetlenmesidir. Faaliyet denetiminin temel amacı işletmenin kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasıdır. Etkinlik, önceden belirlenmiş hedeflere ulaşılmasının ölçüsüdür. Verimlilik ise işletmenin belirlenmiş olduğu hedefler ile söz konusu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynaklarının birbirine oranıdır (Kiracı, 2003: 68).

Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları işletmenin bütçeleri, verimlilik standartları vb. ile karşılaştırılarak işletmenin faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği denetlenmektedir.

2.1.3. Finansal Tablo Denetimi

Finansal tablo denetimi işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş

muhasebe standartlarına uygunluğunun denetlenmesidir. Bazı kaynaklarda bağımsız denetim, bazı kaynaklarda ise mali tablo denetimi gibi başlıklarla isimlendirilen finansal tablolar denetimi, işletmeden bağımsız kişiler tarafından, işletmelerin finansal tablolarının ve finansal tablo açıklamalarının denetlenmesi ve güvenilirlikleri konusunda bir sonuca ulaşılması sürecidir.

2.2. DENETÇİNİN NİTELİĞİNE GÖRE BAĞIMSIZ DENETİM TÜRLERİ

Denetim, denetimi gerçekleştiren denetçilerin nitelikleri dikkate alındığında iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olarak sınıflandırılmaktadır (<https://www.tide.org.tr>).

2.2.1. İç Denetim

İç denetim bir işletmenin faaliyetlerini kolaylaştırmak ve onlara değer katmak amacıyla oluşturulan bir güvence ve danışmanlık hizmetidir (<https://www.tide.org.tr>).

İç denetim, işletmede ortaya çıkabilecek hataların ve hilelerin önlenmesi ve tespit edilmesi amacıyla yapılır. İç denetim işletme içindeki birimlerce finansal denetim, uygunluk denetimi veya faaliyet denetimi şeklinde gerçekleştirilebilir (Toroslu, 2016: 46). İç denetim faaliyetinin sonuçları işletmenin üst yönetimine raporlanır (Gücenme, 2012: 3). Sonuçlar kamu ile paylaşılmaz.

2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamu alanında denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen denetimdir. Kamu denetçileri finansal tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini gerçekleştirebilir (<https://www.tide.org.tr>).

Kamu denetimi özellikle işletmelerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uyup uymadığına ilişkin yapılan denetimdir. İşletmelerin vergisel düzenlemelerde uygulamak zorunda oldukları belge düzeni ve diğer usule ilişkin düzenlemeler kamu denetiminin kapsamına girmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşlarının finansal işlemlerinin ilgili mevzuata uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin Sayıştay tarafından incelenmesi de uygunluk denetimine örnektir (Selimoğlu vd, 2018: 14).

2.2.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygunluğunun, denetim kanıtları

toplanarak denetlenmesi ve sonuçların bir raporla ifade edilmesi sürecidir (<http://www.spk.gov.tr/>).

Bir başka deyişle, bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarının işletme dışındaki bağımsız bir uzman tarafından kontrol edilmesini, ardından denetlenen finansal tablolara ilişkin bir bağımsız denetim raporu düzenlemesini içerir.

“Bağımsız Denetim Yönetmeliği”nde bağımsız denetim, “işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve denetlenerek rapora bağlanması” olarak tanımlanmıştır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği; 4).

Bağımsız denetim sürecinde, işletme tarafından üretilmiş olan finansal bilgiler işletme dışındaki bir bağımsız denetçi tarafından incelenmekte ve söz konusu bilgilerin doğru ve samimi olup olmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaktadır. Bağımsız denetim, finansal tablo kullanıcılarına, kararlarını verirlerken kullanacakları bilgilerin doğruluğuna ilişkin güvence vermektedir. Bununla birlikte, bağımsız denetimin finansal tablo kullanıcılarına sağlayacağı diğer faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gönen ve Yıldırım, 2018: 1089) ;

- İşletme yönetimi ve çalışanları tarafından yapılabilecek hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasını sağlar,
- Bağımsız denetim neticesinde işletmelerin kredi olanakları artar,
- Bağımsız denetim neticesinde işletmenin finansal performansının değerlendirilmesi işletmenin amaçlarına ulaşmadaki başarısının anlaşılmasını sağlar,
- İşletmenin çalışanlarının işletmenin politika ve prosedürlerine uyma derecesi hakkında güvence sağlar,
- Yatırımcılar, müşteriler ve tedarikçiler gibi işletmeyle ilgili taraflara güvenilir bilgi sunulmasını sağlar.

Etkin bir piyasada, rasyonel yatırımcılar minimum risk ile daha yüksek getiri sağlayabilecek finansal enstrümanlar ararlar. Yatırımcıların karşılaşılabilecekleri risklerden bir tanesi yöneticiler arasında yaşanan çıkar çatışmaları neticesinde finansal

tablolarda önemli yanlışlık risklerinin oluşmasıdır. Yatırımcıların aleyhine oluşabilecek tüm bu risklerin azaltılması bağımsız denetim ile sağlanmaktadır. Bağımsız denetimin nihai ürünü olan bağımsız denetim raporu ise yatırımcı ile bağımsız denetçi arasındaki iletişimi sağlayan araç konumundadır (Robu, 2013: 563).

3. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Bağımsız denetim kavramının kökeni Latince “işitme veya dinleme” anlamına gelen “Audire” fiiline dayanmaktadır. Audire, eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş uzmanların, görevlilerin yapmış oldukları işleri dinleyerek doğruları bulmaya çalıştıkları anlamına gelmektedir (Bozkurt, 2012: 1).

Bağımsız denetimin ilk defa ne zaman ve nasıl başlamış olduğu kesin olarak bilinmemekte olup bağımsız denetim faaliyetlerinin iktisadi olayların gelişimi ile yakından ilgili olduğu söylenebilir. Bu açıdan bakıldığında bağımsız denetim faaliyetlerinin başlangıcı M.Ö. 3000’li yıllara dayanmaktadır. Tarihsel süreçte denetçi kelimesi 1289 yılında kullanılmaya başlanmıştır. Profesyonel anlamda bağımsız denetçilere ait ilk örgütlenme 1581 yılında Venedik’te gerçekleşmiştir. İngiltere’de 1900 yılında sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir. ABD’de ise bağımsız denetim 1896 yılında yasal dayanağa kavuşmuş ve 1930 yılında modern denetim anlayışı uygulanmaya başlanmıştır (Selimoğlu vd, 2017: 1).

Bağımsız denetim, tarihsel gelişimi sürecinde gerek muhasebe denetimi yaklaşımları açısından gerekse denetimin tarafları açısından değişikliklere uğramıştır. Bağımsız denetimin ilk yıllarında ilgili taraf işletme sahipleri iken zaman içerisinde borç verenler, devlet, yatırımcılar gibi diğer taraflar da bağımsız denetime ihtiyaç duyar hale gelmiştir. Bağımsız denetim yaklaşımlarından meydana gelen değişimler aşağıdaki gibidir (Uzay vd., 2009: 2):

- 1900’lü yıllara kadar olan dönem “Belge Denetimi Yaklaşımı” olarak adlandırılmaktadır.
- 1900 -1930 dönemindeki denetim yaklaşımı “Finansal Tablolar Denetimi Yaklaşımı” olarak isimlendirilmektedir.
- 1930’lü yıllarda denetim faaliyetleri açısından işletmelerin iç kontrol sistemlerinin öneminin anlaşılmasıyla birlikte, denetçiler denetim faaliyetleri kapsamında iç kontrol sistemlerini de incelemeye başlamıştır. Böylece “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı” uygulanmaya başlanmıştır.

- Günümüzde bilgi teknolojisindeki ve denetim alanındaki gelişmeler sonucunda işletmelerin faaliyetlerinin denetlenmesi önem kazanmış ve “Yönetim Denetimi Yaklaşımı” ortaya çıkmıştır.

- 2000’li yıllarda yaşanan ve küresel bir kriz halini alan şirket skandalları, denetimde, işletmelerin riskinin değerlendirilmesi gerekliliğini ortaya koymuş ve böylece “Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı” uygulanmaya başlanmıştır.

Bağımsız denetimin dünyadaki gelişimine ilişkin evreler Tablo 1’de açıklanmıştır.

Tablo 1. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi	%100’lük inceleme	Yanıtların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi ile 1900’lü Yıllar Arası	% 100’lük inceleme	Yanıtların Bulunması	Ortak ve işletmeye borç verenler
1900-1930’lü yıllar arası	% 100’lük inceleme ve örnekleme başvurma	Bilanço ve tablolarının doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930’dan bugüne	Finansal verilen örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler v.d. gruplar

Kaynak: Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2014, 14.

3.1. BELGE DENETİMİ YAKLAŞIMI

Sanayi devriminin başlangıcından 1900’lere kadar geçen zaman dilimi içerisinde teknolojiye meydana gelen ilerlemeler ve buna paralel olarak artan ekonomik faaliyetlerin bir sonucu olarak büyük işletmeler kurulmaya başlanmış, ekonomik faaliyetler ve ilişkiler daha da karmaşık hale gelmiştir. Bu dönemde meydana gelen gelişmeler neticesinde işletme sahipleri, yerlerini profesyonel yöneticilere bırakmaya başlamışlardır. İşletme sahipleri ve profesyonel yöneticiler arasındaki ayrım neticesinde işletme sahipleri, işletme çalışanlarının faaliyetlerinin kontrol etmek ve işletme

içerisinde meydana gelebilecek yolsuzluklara karşı önlem almak amacıyla bağımsız denetim yaptırmaya başlamışlardır. Bu dönemde yürütülen bağımsız denetim faaliyetlerinde asıl amaç, muhasebe kaynaklarındaki hata ve hileleri ortaya çıkarmak olmuştur. Muhasebe defterlerindeki kayıtlar ile bu kayıtların dayandığı belgelerin karşılaştırılması yeterli görülmüştür (Erçiçek, 2016: 10).

3.2. FİNANSAL TABLOLAR DENETİMİ YAKLAŞIMI

1900 ve 1930 arası dönemde işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek ortaya çıkartılması yerine finansal tablolar hakkında genel bir görüşe varmanın yeterli olduğu finansal tablolar denetimi yaklaşımı etkili olmuş olup bu yaklaşım günümüz modern bağımsız denetim anlayışını öncüsü olmuştur. Finansal tablolar denetim yaklaşımının ortaya çıkmasına yol açan bazı gelişmeler aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2012: 17);

- Paydaş sayısında meydana gelen önemli artışlar,
- İşletme yönetimlerinin, hata ve hileleri ortaya çıkarmak amacıyla işletmelerde iç kontrol sistemlerini oluşturmaya başlaması,
- Bağımsız denetim yöntemlerinin gelişmesi neticesinde işletmelerin daha bilimsel bir şekilde incelenmeye başlaması,
- İşletmenin muhasebe belgelerinin ve kayıtlarının tamamının incelenmekten vazgeçilip yerini örnekleme çalışmalarına bırakması.

3.3. SİSTEMLERE DAYALI BAĞIMSIZ DENETİM YAKLAŞIMI

Bağımsız denetimin gelişimi 1930'lu yıllarının ardından hızlanarak sürmüştür. Bu dönemde bağımsız denetim alanındaki en önemli gelişme iradi örnekleme yönteminden istatistikî örnekleme yöntemine geçilmesi olmuştur. Bunun yanı sıra işletmelerin kendi bünyelerinde kurmuş oldukları gelişmiş iç kontrol sistemleri bağımsız denetim faaliyetlerine yön vermeye başlamıştır. Netice olarak iç kontrol sistemlerinin güvenilirlik düzeyleri işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğinin göstergesi olarak görülmeye başlanmıştır. İşletmenin iç kontrol sisteminin yapısının incelenmesiyle bağımsız denetim faaliyetlerinin biçimlendirildiği bu denetim yaklaşımı ‘‘Sistemlere Dayalı Bağımsız Denetim Yaklaşımı’’ olarak adlandırılmakta ve günümüzde de önemini korumaktadır. (Bozkurt, 2012: 18)

3.4. YÖNETİM DENETİMİ YAKLAŞIMI

Yönetim denetimi yaklaşımı, bağımsız denetim faaliyetlerinin alanının genişlediği ve bağımsız denetçilerin işletmelere bağımsız denetim haricindeki alanlarda

da hizmet vermeye başladığı denetim yaklaşımıdır. Yönetim denetim yaklaşımında ayrıca (Bozkurt, 2012: 18);

- Elektronik bilgi sistemlerinde meydana gelen gelişmeler sonucunda bağımsız denetim sürecinde bilgisayar programlarından yararlanılmaya başlanmıştır,
- İstatistiki yöntemler ağırlıklı olarak kullanılmaya başlanmıştır,
- Analitik inceleme prosedürleri önem kazanmıştır.

3.5. RİSK ODAKLI DENETİM YAKLAŞIMI

2000’li yılların başında yaşanan denetim skandalları ve akabinde yaşanan şirket iflasları denetim sürecinde işletmenin karşı karşıya kaldığı risklerin dikkate alınması gerekliliğini gündeme getirmiş ve risk odaklı denetim yaklaşımı uygulanmaya başlanmıştır. Risk odaklı denetim yaklaşımında, işletmenin faaliyetlerine etki edebilme olasılığı bulunan en önemli riskler belirlenmekte ve denetim sürecinde özellikle bu risklere odaklanılmaktadır.

4. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI

Finansal bilgi kullanıcıları açısından bilginin değer ifade etmesi için, söz konusu bilgilerin doğru ve samimi bir şekilde üretilmiş ve sunulmuş olması gerekmektedir.

İşletmelerden edilen bilgilerin güvenilir olmama riskinin başlıca sebepleri aşağıdaki gibidir (Kara ve Aracı, 2015: 26);

- Muhasebe bilgilerinin karmaşık yapısı ve çokluğu
- İşletme ile ilgili karar alacak ilgililerin işletmenin dışında olması
- İşletme ile ilgili bilgiyi sağlayanların dürüstlük derecesi

Bir ekonomide istikrarın sürdürülebilmesi için fon eksikliği olanlar ile fon fazlası olanlar arasındaki doğru bilgi akışının sağlanması oldukça önemlidir. Güvenilir bilgi akışının sağlanamadığı bir finansal piyasada elinde fon fazlası olanlar ve fon talep edenler arasında yapılacak olan işlemler zorlaşacaktır. Dolayısı ile bir taraftan fonlar atılacak diğer taraftan ihtiyaç duyulan kaynaklar temin edilemeyecektir. Tüm bunların neticesinde gerekli üretimin yapılamaması, ekonomik büyüme ve başka ekonomik sorunlar ortaya çıkacaktır (Kara,ve Aracı, 2015; 26). Bağımsız denetimin ekonomi ve finansal piyasalar açısından önemi büyüktür.

Bağımsız denetimin, finansal piyasalar ve ekonominin yanı sıra, işletmelere de sağlayacağı birçok yarar vardır. İşletmelerin finansal tablolarının denetimi bazı durumlarda yasal bir zorunluluktur. Ancak bağımsız denetimin işletmelere faydalarının

farkında olan bazı işletmeler ihtiyari olarak bağımsız denetim yaptırmaktadır. İşletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi, resmi otorite tarafından gerçekleştirilen vergi denetime temel oluşturmaktadır. Bağımsız denetim bu bağlamda vergi denetimi olasılığını düşürecektir. Ayrıca, bağımsız denetimden geçmiş olan işletmeler yatırımcıların daha çok ilgi alanına girmekte, dolayısıyla sermaye piyasalarındaki fonlardan yararlanmaları daha kolay olmaktadır. Benzer şekilde bağımsız denetimden geçmiş işletmelerin kredibilitesi daha yüksek olmakta, daha kolay ve düşük maliyetli bir şekilde borçlanabilmektedirler (Esendemir, 2011; 3898).

Bağımsız denetim sürecinde denetçiler işletmelerin iç kontrol sistemlerinin tasarımı ve etkinliğini incelemektedir. BDS 265- “İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi” standardına göre denetçilerin denetim sürecindeki sorumluluklarından biri de tespit ettikleri önemli eksiklik ve yanlışlıklardan üst yönetimi haberdar etmektir. Böylelikle bağımsız denetim işletmelere, iç kontrol sistemlerinin eksikliklerinin giderilmesi konusunda destek olmaktadır. Dolayısıyla işletmelerde hata ve hilelerin önlenmesini ve faaliyetlerin verimliliğinin artmasını sağlamaktadır.

5. BAĞIMSIZ DENETİMİN TÜRKİYE’DEKİ GELİŞİMİ

Türkiye’ de ilk bağımsız denetim faaliyetleri, 1960’lı yılların ortalarından uluslararası düzeyde işlem yapan Türk bankalarının denetim ihtiyacı üzerine başlamıştır. Bu ihtiyacın neticesinde 1967 yılında Touch Ross Türk ortaklarla birlikte 1967 yılında MUHAS A.Ş. yi kurmuştur. Türkiye ekonomisinin gelişmesiyle ve de işletmelerdeki yabancı sermaye payının artmasıyla yabancı denetim şirketleri Türkiye’de şube açmaya başlamıştır. Arthur Andersen 1975’te Pricewaterhouse Coopers ise 1982 yılında İstanbul’ da bir şube açmıştır (Fırat ve Şahin, 2013: 1)

Bağımsız denetimin Türkiye’ de düzenleyici kurumların ilgi alanına girmesi 1987 yılını bulmuştur. Bağımsız denetim alanında ülkemizde yapılan ilk düzenleme 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”tir. Ülkemizde bağımsız denetime ilk olarak bankalar akabinde de 1989 yılında halka açık işletmeler tabi olmuştur (Güçlü, 2015: 3).

1987 yılında yapılan düzenlemelerin ardından ülkemizdeki bağımsız denetim şirketi sayısı 8’i uluslararası, 27’si yerli olmak üzere 35’i bulmuştur. 1989 yılında

yayınlanmış olan 3568 nolu 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı muhasebe meslek yasası sayesinde ise muhasebe mesleği belirli bir örgütlenmeye kavuşmuş ve bağımsız denetim faaliyetlerine uygun zemin hazırlanmıştır (Demir vd, 2017: 191).

Ülkemizde bağımsız denetim ve muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler 1989 yılında, 3568 sayılı kanunun 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı resmi gazetede yayınlanmasıyla yasal bir dayanağa kavuşmuştur. 3568 sayılı kanun çatısı altında muhasebe mesleği üç başlık altında toplanmış, muhasebe ve denetim faaliyetlerini gerçekleştirebilecek meslek mensupları birbirinden ayrılmıştır. (Selimoğlu vd, 2017; 23)

Ülkemizde 3568 sayılı muhasebe mesleğini düzenleyen kanunun kabulünün ardından, “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)”, 2003 yılında “Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)”nu kurmuştur. TÜDESK yayınladığı standartların uluslararası bağımsız denetim standartları ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla, çalışmalarına uluslararası denetim standartlarını tercüme ederek başlamıştır. Bu sayede IAASB tarafından yayımlanan bağımsız denetim çalışmaları 2002 yılı itibarı ile TÜDESK tarafından çevrilmiş ve akabinde 238 Nolu TÜRMOB yayını olarak kitaplaştırılmıştır (Güredin, 2014: 36).

Ülkemizde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 13.01.2011 tarihinde 27846 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmesinin ardından işletmelerin bağımsız denetiminde yeni bir döneme girilmiştir . 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 1 Temmuz 2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 6102 sayılı TTK’da, her yıl Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen kriterlere sahip olan işletmelerin de bağımsız denetime tabi olacakları belirtilmiştir. Ayrıca, 6102 sayılı TTK bağımsız denetimi işletme dışından bağımsız denetçilerin yapmasını zorunlu hale getirmiştir (Özulucan vd., 2016; 28). 6102 sayılı TTK’ nın bir diğer önemli düzenlemesi bağımsız denetimin kapsamını genişletmesidir. Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte, hali hazırda bağımsız denetimi yapılan şirketler ile birlikte Bakanlar Kurulu’na belirlenecek kriterlere sahip olan işletmeler de finansal tablolarının bağımsız denetimlerini yaptırmakla yükümlü olmuştur. Ayrıca, 6102 sayılı TTK’ da bağımsız denetimlerin KGK tarafından yayımlanan BDS’lere göre yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

Ülkemizdeki bağımsız denetime ilişkin önemli gelişmelerden biri de “Kamu

Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu- KGK”nın kurulmasıdır. KGK, uluslararası alanda yaşanan gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetim alanını düzenlemek amacıyla “660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK)” ile kurulmuştur. KGK Başbakanlıkla ilişkili olmakla birlikte idari özerkliğe sahip bir Üst Kurul olma özelliğine sahiptir (<https://www.kgk.gov.tr>). KGK, “660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname” ile kendisine verilen “Türkiye Denetim Standartların” yayımlama yetkisi çerçevesinde, “Uluslararası Muhasebeciler Federasyon (IFAC)” tarafından yayımlanan uluslararası bağımsız denetim standartlarını referans olarak “Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (TDS)” nı yayımlamaktadır (<https://www.kgk.gov.tr>).

6. BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN DENETİM STANDARTLARI

Dünya genelinde bağımsız denetimde uygulanmak üzere oluşturulmuş iki standart seti bulunmaktadır. Bu standart setleri Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Uluslararası Denetim Standartlarıdır.

6.1. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

“Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKDS)”, 1947 yılında, “Amerikan Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü” tarafından yayımlanmıştır. Yayımlanmasının ardından birçok ülke tarafından benimsenen GKDS, 1972 yılında tekrar yayımlanmıştır. 1947 yılındaki standartların bir yorumu olan ve çok az değişikliğe uğramış olan bu standartlar büyük ölçüde günümüze kadar geliştirilmiştir (Dönmez vd, 2005; 54).

GKDS, bağımsız denetimin gerçekleştirilmesi esnasında bağımsız denetçiye planlama, denetimin yürütülmesi ve raporlanması hususlarında yol gösteren standartlardır. GKDS bağımsız denetimin kalitesi ve bağımsız denetim hedeflerine ulaşıp ulaşılamadığı konusunda bir kıstas sağlamaktadır (<https://pcaobus.org>).

GKDS, bağımsız denetimde neler yapılması gerektiği yönünde bir kılavuz olup; neyin ne zaman, nasıl ne miktarda yapılacağını bağımsız denetçiye bırakmaktadır. GKDS, Tablo 2’de görüldüğü gibi, üç ana başlık altında yer alan toplam on adet standarttan oluşmaktadır. Bu üç ana başlık aşağıdaki gibidir (Selimoğlu vd, 68: 2017):

- Genel standartlar,
- Çalışma alanı standartları,
- Raporlama standartları.

Tablo 2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1.Genel standartlar	<ul style="list-style-type: none">• Eğitim ve deneyim• Bağımsızlık• Mesleki özen ve titizlik
2.Çalışma Alanı Standartları	<ul style="list-style-type: none">• Planlama ve gözetim• İç kontrol sisteminin incelenmesi• Kanıt toplama
3.Raporlama standartları	<ul style="list-style-type: none">• Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk• Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tutarlılık• Tam açıklama• Görüş bildirme

Kaynak: ismmo.org.tr

6.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar bağımsız denetçinin nitelikleri ve bağımsız denetimin kalitesi ile ilgili olup aşağıdaki gibidir (Gücenme, 2004: 32)

- Eğitim ve Deneyim
- Bağımsızlık , doğruluk ve meslek ahlakı
- Mesleki özen ve titizlik

6.1.1.1. Eğitim Ve Deneyim

Eğitim ve deneyim standardına göre bağımsız denetim, bağımsız denetçi yeterliliğine sahip ve yeterli mesleki deneyimi olan kişilerce yürütülmelidir (<https://pcaobus.org>).

Bu standart çerçevesinde, bağımsız denetçileri, her ne kadar finans, muhasebe gibi alanlarda yetkin olsa dahi, bağımsız denetimin gerekliliklerini gerekli deneyim ve uygun eğitim olmaksızın yerine getiremeyecekleri öngörülmektedir (<https://pcaobus.org>).

Bağımsız denetçilik alanında mesleki deneyim, formal eğitimle başlamaktadır. Bağımsız denetçi adayının yükseköğretim esnasında muhasebe, hukuk, finans gibi disiplinlere yönelik bilgileri mesleki stajı esnasında pratiklerle birleştirmesi gerekmektedir. Bağımsız denetçi adayı bağımsız denetim alanındaki kariyerine kendisinden mesleki anlamda daha deneyimli bir denetçinin yanında tamamlar. Staj sonrasında, ilgili oda tarafından açılacak yeterlilik sınavında başarılı olması beklenir (<https://pcaobus.org>).

6.1.1.2. Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık standardı, bağımsız denetçinin denetimle ilgili tüm aşamalarda bağımsız bir mesleki yaklaşım içerisinde olmasını öngörmektedir (<https://pcaobus.org>).

6.1.1.3. Mesleki Özen Standardı

Bu standart, bağımsız denetçinin bağımsız denetimin planlama, bağımsız denetimin gerçekleştirilmesi ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması aşamalarında azami mesleki özen göstermesini öngörür (<https://pcaobus.org>).

Bağımsız denetçi mesleki özen standardı gereği ihmalkar veya kötü niyetli yaklaşımlardan uzak durmalıdır. (Arens vd., 2011: 35)

6.1.2.Çalışma Alanı Standartları

Bu standart, bağımsız denetimin yürütülmesi esnasında bağımsız denetçiye yol gösteren standartlardır. Planlama ve gözetim standardı, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve kanıt toplama olmak üzere 3 alt başlıkta incelenmiştir.

6.1.2.1. Planlama Ve Gözetim Standardı

Bu standarda göre bağımsız denetimin uygun bir şekilde gerçekleştirilebilmesi ve de yardımcıların uygun bir şekilde gözlem altında tutulabilmesi için bağımsız denetimin uygun bir şekilde planlanmasını gerektirir (Aarens, Lobecke, 2000: 35).

6.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

İç kontrol sistemi, muhasebe kayıtlarının ve hazırlanan finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğini arttıran, hatalı olma riskini azaltan işletme içinde kurulmuş bir sistemdir. (Güçlü, 2007: 17)

İç kontrol sisteminin incelenmesi standardı gereğince bağımsız denetçi işletmenin iç kontrol sistemin ayrıntılı bir şekilde incelemelidir. Bağımsız denetçiler bağımsız denetimin zaman kısıtı nedeniyle tüm muhasebe kayıtlarını tek tek inceleyememektedirler. Bağımsız denetçi iç kontrol sistemini incelemek suretiyle işletmenin muhasebe sistemine ilişkin bir güven derecesine erişir. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işliyor olduğuna kanaat getiren bağımsız denetçinin muhasebe kayıtlarına güveni o derece artacaktır. Bu da denetim riskini azaltacaktır. Ayrıca, bağımsız denetçi bağımsız denetim sürecinde uygulayacağı işlemlerin kapsamını işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine göre belirleyecektir (Güredin, 2014: 46).

6.1.2.3. Kanıt Toplama

Bu standart bağımsız denetçinin bağımsız denetimini gerçekleştirdiği işletmenin

finansal tabloları hakkında bir görüşe ulaşabilmesi için güvenilir bağımsız denetim kanıtı elde etmesini öngörür. Bağımsız denetçi denetim sürecinde ve de risk değerlemesi aşamalarında yeterli ve güvenilir kanıt elde edip etmediğini göz önünde bulundurmalıdır.

6.1.3. Raporlama Standartları

Bağımsız denetim raporu, finansal tablo kullanıcıları açısından bağımsız bir denetimin gerçekleştirildiğine ilişkin tek kanıt olma özelliğine sahiptir. Sahip olduğu bu özelliğinden ötürü bağımsız denetim raporunun mesleki bir dil ile hazırlanması gerekmektedir. Raporlama standartları bağımsız denetim raporunun hazırlanması aşamasında bağımsız denetçilere yardımcı olacak standartlardan oluşmaktadır (Güredin, 2014: 50).

6.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

“Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKMI)’ne Uygunluk Standardı gereğince bağımsız denetim raporunda incelenen finansal tabloların GKMI’ne uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir (Yılcı, 2016: 29).

Muhasebe ilkeleri, işletmenin finansal tablolarının doğru bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının esas belirleyicisi durumundadır. Bu yüzden bağımsız denetçiler işletmenin finansal tablolarına yönelik iddiaları ile muhasebe ilkelerini karşılaştırırken oldukça dikkatli davranmak durumundadır. Gerçekleştirilen denetim sonrası muhasebe ilkelerinden bir sapma olması halinde belirlenen sapmalar önem düzeylerine göre bağımsız denetim raporunda belirtilecektir. Muhasebe ilkelerinden sapmaların önem düzeyi bağımsız denetçinin işletmenin finansal tabloları hakkındaki görüşünü oluşturmasına esas teşkil etmektedir. (Bozkurt, 2012: 41)

6.1.3.2. Tutarlılık

Tutarlılık standardına göre bağımsız denetçi hazırlayacağı raporda muhasebe ilkelerinin geçmiş dönemde olduğu gibi aynen bu dönem de uygulandığını hazırlayacağı raporunda belirtmelidir. Tutarlılık standardı finansal tabloların dönemler arasında karşılaştırılmasına zemin hazırlaması bakımından finansal tablo kullanıcıları için önem arz etmektedir. Bununla birlikte, muhasebe ilkeleri zaman içerisinde değiştirilebilmektedir. Bu durumda işletme yönetimi, bu değişikliğin işletmenin finansal tablolarına yapacağı etkiyi finansal tablo kullanıcılarına açıklamak durumundadır (Güredin: 2014: 51).

6.1.3.3. Tam Açıklama

Tam açıklama standardı gereğince bağımsız denetçi finansal tablo kullanıcılarına ulaşması gereken bilginin, işletme tarafından sağlanıp sağlanmadığını belirlemek zorundadır. Ayrıca, bağımsız denetçi finansal tablolarda yer alan sayısal bilgilerin yanı sıra finansal tablolara ilişkin dipnotların yeterli olup olmadığını da belirlemek zorundadır (Bozkurt, 2012: 42).

6.1.3.4. Görüş Bildirme

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda gerçekleştirmiş olduğu bağımsız denetim neticesinde varmış olduğu görüşü bildirir. Bu görüş olumlu, olumsuz, görüş bildirmekten kaçınma veya sınırlı olumlu görüş şeklinde olabilir. Bağımsız denetçi görüş bildirmekten kaçındığı durumlarda bu durumun nedenlerine bağımsız denetim raporunda ayrıntılı bir şekilde yer vermek zorundadır (Gücenme, 2012: 57).

6.2. ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Ticaretin ve sermayenin büyük oranda küresel bir boyut kazanması ve de küreselleşmenin bir sonucu olarak sermaye birikiminin ve ülkeler arasındaki sermaye akışının hızlanmasının bir sonucu olarak dünyada sermaye ve bağımsız denetim standartlarının uyumlaştırılması çalışmaları hız kazanmıştır. Bu konuda uluslararası alandaki en geniş anlamda görev üstlenen kurum ‘’ Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation Of Accountants- IFAC)’tır (Güredin, 2012: 52).

IFAC 120 ülkeden 163 meslek kuruluşunu kapsayan ve çeşitli kuruluşlarda görev yapan 2,5 milyon muhasebeciyi temsil yetkisine sahip uluslararası boyuttaki bir meslek örgütüdür. IFAC bağımsız denetim ve güvence hizmetlerine yönelik bildirimler yayınlamak suretiyle uluslararası alanda denetim alanında uluslararası uyumu gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Bu anlamda IFAC bünyesinde bulunan IAASB tarafından bağımsız denetçilere bir rehber özelliği taşıyan Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları yayınlanmaktadır.

Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları işletmelerin tarihi finansal bilgilerinin bağımsız denetiminde uygulanmaktadır. Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesine yönelik bağımsız denetçiye rehberlik etmesi amacıyla, risk odaklı denetim yaklaşımı benimsenerek, hazırlanmıştır. Standartlar, bağımsız denetçinin işletmenin finansal tablolarının bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermediğine dair, görüşüne temel oluşturacak şekilde, makul

bir güvence elde etmesini gerektirmektedir (<https://www.kgk.gov.tr>).

IAASB tarafından oluşturulup, yürürlüğe konulan uluslararası bağımsız denetim standartları üye ülkelerin bağımsız denetim standartlarını ortadan kaldırmamakta olup federasyon üyesi ülkeler bu standartları kendi ülkelerinin koşulları ve yasal düzenlemelerini göz önünde bulundurarak ülkelerine uyarlamaktadır (Güredin, 2012: 52)

7. RİSK ODAKLI BAĞIMSIZ DENETİM

İşletmeler faaliyette buldukları müddetçe risk unsurlarıyla karşı karşıya kalmaktadır (Audrey, 2012: 126) . Genel olarak risk, işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyen işletme içi veya dışı bir unsurlardır (Keskin, 2010:39). Son yıllarda gelişen teknoloji, artan işlem hacimleri, yaşamın karmaşık hale gelmesi gibi sebeplerden bağımsız denetçilerin iş yükü bir hayli artmış ve de bağımsız denetçilerin işletmenin faaliyetlerine hâkim olabilmesi gittikçe zorlaşmıştır. Denetimin gerçekleştirilmesinde yaşanan zorluklar ve dünya üzerinde yaşanan büyük şirket skandalları sonucunda risk odaklı bağımsız denetim yaklaşımı ortaya çıkmıştır (Acar, 2016: 55) .

Risk odaklı denetim yaklaşımında, işletmenin faaliyetlerine etki edebilme olasılığı bulunan en önemli riskler belirlenmekte ve denetim sürecinde özellikle bu risklere odaklanılmaktadır. Bu risklere işletmenin karşı karşıya olduğu davalar, nüfustaki değişim, sektördeki değişim, üretim teknolojilerinde değişimler vb. örnek verilebilir. Risk odaklı bağımsız denetim, iş yükünün fazla, işlemlerin karmaşık hale geldiği dönemde denetçinin denetim prosedürlerini, zamanı daha etkin şekilde kullanmasını sağlayacak şekilde belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Günümüzde uygulanan bağımsız denetim süreçleri, risk odaklı denetim yaklaşımına göre şekillenmekte ve Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA) risk odaklı bağımsız denetim yaklaşımı göz önünde bulundurularak oluşturulmaktadır. Risk odaklı bağımsız denetim yaklaşımı geleneksel denetim yaklaşımı ile ana hatları bakımından benzer olup içerik bakımından ise bir takım farklılıklara sahiptir. Geleneksel denetim sürecinde süreç: müşteri kabulü ve denetim sözleşmesinin yapılması, denetimin planlanması, denetimin raporlanması, denetimin yürütülmesi, denetimin raporlanması şeklinde ilerlemektedir. Risk odaklı bağımsız denetim sürecinde ise işletmenin karşı karşıya kaldığı risklere odaklanılmakta ve denetim süreci riskin değerlendirilmesi, riske karşılık verilmesi, raporlama alt süreçlerinden oluşmaktadır (Bozkurt, 2012: 17).

7.1. RİSKİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Risk odaklı denetim yaklaşımının ilk aşaması riskin değerlendirilmesi aşamasıdır. Riskin değerlendirilme aşaması, müşterinin kabul edilmesi ve denetim sözleşmesinin yapılması ve denetim planının yapılması faaliyetlerini kapsamaktadır.

7.1.1. Müşterinin Kabul Edilmesi Ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması

Denetim süreci müşteri işletmenin denetim şirketine yapmış olduğu denetim teklifi ile başlar. Denetim firması gelen teklifi kabul etmeye karar verirse sözleşme imzalanır. Bununla birlikte bir denetim şirketi kendisine gelen bağımsız denetim tekliflerinin hepsini kabul etmek zorunda değildir (Doğan, 2016: 2). Bağımsız denetim mesleğinde, avukatlık, doktorluk gibi itibara bağlı olan diğer mesleklerde olduğu gibi reklam ve haksız rekabet söz konusu olmamaktadır (Bozkurt, 2013: 173). Buradan anlaşılacağı üzere bir denetim firması müşterilerine denetim teklifinde bulunmamaktadır.

Denetim mesleği esas itibarıyla hizmet sektörü içinde yer alır. Normal bir hizmet üreticisinin normal koşullarda hizmet sunabileceği en fazla sayıda müşteriye hizmet vermesi beklenir. Ancak, bu durum bağımsız denetim mesleğinde biraz farklıdır. Bir denetim firması, bir müşterinin denetim talebine ret cevabı vermesi olasıdır. Bu normal bir hizmet üreticisi için sıra dışı bir durumsa da, bir denetim firmasının kendisinden denetim talebinde bulunan müşterisine hizmet vermeyi kabul etmesi denetim mesleği açısından oldukça normal, pek de yadırganmayacak bir karar olabilir (Yılancı, 2016: 73).

Bununla birlikte bir işletmenin bağımsız denetçi seçmesinde uymasını gerektirecek bir standart bulunmayıp, işletmeler bağımsız denetim firması seçimini serbest bir biçimde gerçekleştirmektedirler. 6102 Sayılı TTK'nın 399. Maddesinin 1. Fıkrası uyarınca, bağımsız denetçi, şirket genel kurulu tarafından seçilmektedir (Karakoç, 2013: 22) .

Denetim itibar temelli bir meslek olup, denetim firmasının bir denetim sonrasında kaybedeceği en küçük bir itibar ve hakkında oluşacak şüphe denetim firmasının sorgulanmasına hatta bazı durumlarda denetim faaliyetlerinin sona ermesine yol açabilir. Bunun temel nedeni, denetim firmasının denetim sürecinde denetlediği işletmenin risklerini de üstleniyor oluşudur. Her denetim beraberinde bir miktar risk getirmekte, denetçinin mutlak güvence vermesi mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla, bir

denetim firması için, risk her zaman var olacak bir unsurdur. Denetim firması kendisine denetim talebiyle gelen işletmeler hakkında bir ön inceleme yapmalıdır. Eğer yaptığı ön inceleme neticesinde güvenilir bir sonuç elde edebileceği görüşüne ulaşırsa, söz konusu denetim hizmetini vermelidir. Aksi takdirde, denetim firması, işletme kaynaklı çok yüksek risklerle karşılaşabilmektedir (Yılancı, 2016: 74). Görüldüğü üzere denetim sürecinde riski sıfıra indirmek mümkün olmamaktadır. Ancak, işletme riski yüksek olan firmaları seçip seçmemek denetim firmasının inisiyatifindedir.

Denetim firmaları, müşterilerden gelecek riskleri en aza indirebilmek amacıyla yüksek risk içerdiğini düşündüğü işletmelerin denetimini ret yoluna gitmelidir. Bu maksatla denetim firması kendi içerisinde kendilerine başvuran şirketlerin denetimini üstlenip üstelenemeyeceğini belirlemede kendilerine rehberlik edecek politikalar belirlemek durumundadır.

Kalite Kontrol Standardı (KKS) 1' e göre bir bağımsız denetim şirketinin kalite kontrol politikası; “etik hükümlere uyum, denetim şirketi bünyesinde liderlik sorumlulukları, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi, insan kaynakları, denetimin yürütülmesi ve izleme” unsurlarını içeren politika ve stratejiler içermelidir (KKS1: 16).

Bağımsız denetim şirketi bağımsız denetimin etik hükümler çerçevesinde yürütülebileceğinden emin olmalıdır. Bu bağlamda, bağımsız denetim şirketi, kendisinin ve personelinin etik hükümlere uyum derecesi hakkında güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur (KKS1: A21). Örneğin, her bağımsız denetim faaliyetinde denetim ekibinde görevli personelden etik hükümlere uygunluklarına ilişkin yazılı bir belge alınabilir.

“Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin prosedürler”, denetim firmalarının müşterilerin denetim teklifini kabul etmeden önce müşteri firma hakkında bir takım araştırmalar yapmasını gerektirmektedir. Bu araştırmalar genel olarak aşağıdaki gibidir (BDS 220: A8):

- İşletmenin içinde bulunduğu sektördeki konumu,
- İşletmenin müşterileri ve tedarikçileri,
- Şirketin sahip ve yöneticilerinin kimler olduğu,
- Denetimin hangi amaçla istendiği,
- İşletmede bağımsız denetimin yapılıp yapılamayacağı,

- İşletmenin finansal sorunlarının olup olmadığı
- İşletmenin müşterileri ve tedarikçileri
- Devam eden önemli davaların olup olmadığı

Denetçiler için, önceki denetçi ile görüşme işletme ile ilgili bilgi almanın en doğrudan yoludur. Denetçinin önceki denetçi ile görüşme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, denetçi önceki denetçi ile görüşmek isterse burada iletişimi kendisi başlatmalıdır. Denetçinin iki aşamada önceki denetçi ile görüşmesi söz konusudur. Denetçi müşteriye kabul veya ret aşamasında veya müşteriyle sözleşmeyi imzaladıktan sonra önceki müşteri ile görüşme talebinde bulunabilir. Bu görüşme, yazılı veya sözlü bir şekilde gerçekleşebilir. Bu görüşmede denetçi bir önceki denetçiden şu konular hakkında bilgi edinmek isteyebilir (Kızılgöl ve İşgüden, 2007: 7):

- Yöneticilerin ne derece dürüst olduğu,
- Önceki denetçinin muhasebe uygulamaları, muhasebe ilkeleri ile ilgili olarak üst yönetimle bir anlaşmazlığının bulunup bulunmadığı. Varsa nedenleri?
- Önceki denetçinin müşteri işletmedeki yolsuzluklar, usulsüzlükler hakkında üst yönetimle paylaştığı bilgiler,
- Önceki denetçinin iç kontrol sistemindeki açıklar üzerine işletme yönetimi ile işletme yöneticileri ile kurduğu iletişim
- Önceki denetçinin denetçi değişiminin sebepleri üzerine olan görüşleri

Eğer işletme, denetçinin önceki denetçisiyle görüşmesine izin vermiyorsa bu olumsuz olarak yorumlanır ve denetçinin işletmenin denetimini ret etmesi için yeterli bir sebeptir (Aarens, Lobbecke, 2010: 221).

Bağımsız denetim şirketinin, yeni ya da var olan bir müşterisinden gelen bağımsız denetim teklifini kabul edebilmesi için gerekli yetkinlikte kaynağa sahip olduğundan emin olması, bağımsız denetimi gerçekleştirecek personelinin özelliklerinin gerçekleştirilecek bağımsız denetime uygun olup olmadığı gözden geçirmesi gerekir. Bu kapsamda denetim şirketi personelinin bilgi ve beceri düzeyleri, mesleki kabiliyetleri, sektörel deneyimleri, uzman çalışmalarından yararlanma olanakları değerlendirilmelidir (<https://www.kgk.gov.tr>).

7.1.2. Denetim Planlaması

Denetimin planlaması, denetime yönelik genel denetim stratejisinin geliştirilmesini ve denetim planının oluşturulmasını içermektedir (BDS300: md 2).

Doğru yapılmış bir planlama denetim sürecinde denetçiye aşağıda sıralanan katkılarda bulunur (BDS 300: 1);

- Denetçinin dikkatinin önemli alanlara yoğunlaşmasını sağlar,
- Muhtemel problemlerin zamanında belirlenmesi ve çözüme kavuşturulması konusunda denetçiye yardımcı olur.
- Denetimin etkin bir şekilde yürütülmesi için denetçiye yardımcı olur.
- Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesini, gözetiminin ve gözetimini kolaylaştırır.

Denetimin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için bir ön şart niteliğinde olan denetim planlarının hazırlanması, denetçi tarafından birçok faaliyetin gerçekteşirilmesini gerektirmektedir. Denetim planlaması genel olarak aşağdaki adımlardan oluşmaktadır:

1. İşletmenin bulunduğu sektör ile ilgili temel bilgilerin edinilmesi,
2. İşletme ile ilgili temel bilgilerin toplanması,
3. Önemlilik düzeylerinin belirlenmesi,
4. İç kontrol sisteminin incelenmesi
5. Riskin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
6. Denetimin Alanlara Ayrılması

7.1.2.1. Önemlilik Düzeylerinin Belirlenmesi

Denetçiler denetim planını yapabilmek için önemlilik düzeyini belirlemelidir. Bağımsız denetimde önemlilik, finansal tabloların sunumunda yer verilmeyen veya yanlış bildirimde bulunulan bir kalemin veya finansal tablolara ilişkin açıklamaların, finansal tablolara dayanarak karar alan kullanıcıların kararlarına etki edecek seviyede oluşudur (Erdoğan, 2006; 113) ;

Önemlilik derecesinin kesin bir kavram değildir ve işletmelerin büyüklüğüne göre değişebilmektedir. Örneğin, belirli bir büyüklükteki finansal tablo hatası küçük bir şirket için oldukça önemliyken daha büyük bir işletme için ise oldukça düşük seviyede olabilmektedir. Bu yüzden önemlilik düzeyleri için genel bir kıstas belirlemek mümkün değildir (Aarens, Loebbecke, 2000: 252). Önemlilik düzeylerinin belirlenmesi büyük ölçüde denetçinin takdirine bırakılmıştır. Denetçi kendi bilgisi ve deneyimi çerçevesinde önemlilik düzeyini belirleyecektir. Önemlilik kavramı bağımsız denetimin tüm aşamalarında dikkate alınmaktadır (Özşahin, 2000: 18).

Bağımsız denetimde önemlilik derecesini belirlerken göz önünde bulundurulacak diğer bir husus denetçinin tüm hesapların yüzde yüz doğruluğuna ilişkin kanıtı elde etmesine gerek olmamasıdır. Bağımsız denetimde denetçinin sunduğu güvence makul güvencedir. Dolayısıyla denetçinin amacı finansal tablolarda kullanıcıların kararlarının değişmesine neden olabilecek düzeyde “önemli” yanlışlıkların bulunmaması sağlamaktır. Nitekim, finansal tablo hesaplarında bazı hatalar olsa bile hesaplar finansal tablo kullanıcılarına karar almalarında doğru bilgi sunabilmektedir (Basu, 2009: 340). Bağımsız denetçi, önemlilik derecesini her bir tutar için ayrı olarak belirler. Önemlilik derecesinin belirlenmesinde denetçi yasal düzenlemeler, hesap türleri, işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotlarda yapılan açıklamaları ve bunların birbirleri ile olan ilişkilerini göz önünde bulundur.

7.1.2.2. Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Risk odaklı denetim yaklaşımının riskin değerlendirilmesi aşamasında denetim planının yapılabilmesi için denetçinin, işletme için söz konusu olan riskleri belirlemesi ve değerlendirmesi gerekmektedir.

BDS 200’de denetim riski “Finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riski” şeklinde tanımlanmaktadır. Denetim riski, yapısal risk, kontrol riski ve bulgu riskinin bir fonksiyonudur. Denetçi bu değişkenlerden yapısal riske ve kontrol riskine müdahale edememekte, sadece üstleneceği bulgu riskine karar vererek denetim riskini etkileyebilmektedir (Varıcı ve Karakaş, 2017: 195).

7.1.2.2.1. Yapısal Risk

Yapısal risk, işletmelerde kontrol mekanizmasının bulunmadığı veya çalışmadığı varsayımı altında, bazı işlem türlerinin yanlış kaydedilmesi ya da hiç kaydedilmemesinin sonucu olarak önemli yanlışlık mevcut olma riskidir (Delikanlı, 2011: 13).

Yapısal riskler ekonominin durumu, sektörün durumu, teknolojiye meydana gelen değişiklikler gibi işletme dışı unsurları içerdiği gibi, muhasebe sisteminin yeni kurulması, organizasyon yapısının doğru oluşturulmamış olması, işletme yönetiminin hile yapması gibi işletme içi unsurları da içermektedir (Gülen, 1998: 25).

7.1.2.2.2. Kontrol Riski

Kontrol riski, işletmenin finansal tablolarında yer alan bir hata ya da hile temelli

bir yanlışlığın, tek başına ya da diğer yanlışlıklarla birlikte, iç kontrol sistemi tarafından ortaya çıkartılamaması olasılığıdır (<https://pcaobus.org>).İşletmede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı kontrol riski olasılığını azaltacaktır.

İşletmelerde iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Dolayısıyla kontrol riski, işletme yönetiminin kontrolündedir. Denetçinin kontrol riskini etkilemesi mümkün değildir. Çünkü işletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Denetçinin sorumluluğu ise iç kontrol sistemini inceleyerek, sistemin tasarımı veya işleyişi ile ilgili önemli eksiklikler konusunda işletme yönetimi ile iletişim kurmaktır. Denetçinin, denetim sürecinde iç kontrol sistemine ne derecede güvenebileceğine karar vermesi için, işletmenin iç kontrol sistemini çok iyi tanınması gerekmektedir (Çil, 2003: 9).

7.1.2.2.3. Bulgu Riski

Bulgu riski, denetçinin finansal tablolardaki önemli bir yanlışlığı ortaya çıkaramama riskidir.

Bulgu riskini, ortaya çıkaran unsurlar bağımsız denetçinin uygulamaları ve bağımsız denetim tekniklerinin etkinlik derecesidir. Bağımsız denetçi, denetim süresince tüm hesapları ve dipnotları tek tek inceleyemediği için bulgu riskini sıfıra indirmesi söz konusu olmayacaktır. Bulgu riskine yol açan diğer unsurlara örnek olarak: uygun olmayan bir bağımsız denetim tekniğinin seçilmesi, bağımsız denetim tekniklerinin yanlış uygulanması ve bağımsız denetim sonuçlarının yanlış yorumlanması verilebilir (Toroslu, 2016: 83). Bununla birlikte bulgu riski denetçinin kontrolündeki tek risk unsurudur. Denetçinin bulgu riskini düşük tutması durumunda denetim riski azalmaktadır.

7.2. Riske Karşılık Verme

Risk odaklı denetim yaklaşımının ikinci aşaması riske karşılık verme aşamasıdır. Denetçi önemli yanlış risklerini belirleyip, değerlendirdikten sonra bu risklere karşı yapılması gerekenleri tasarlar ve uygular. Bu sayede, yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtı elde etmeye gayret eder.

7.2.1. Denetim Prosedürleri

Denetçi, yönetim beyanlarındaki yanlışları tespit etmek için denetim prosedürlerini kullanır. Denetim prosedürleri aşağıdaki gibi sınıflandırılır (Kaval, Karapınar, Bayırlı, Altay, Torun, 2015: 201):

- Maddi doğrulama prosedürleri
- Kontrol testleri

7.2.1.1. Maddi Doğrulama Prosedürleri

Bu prosedürler, finansal tablolardaki hesap bakiyelerinin doğru, tam vb. olduğuna ilişkin kanıt toplamak amacıyla uygulanan prosedürlerdir. Dolayısıyla bu testlerin dönem sonlarında yapılması hem denetçilerin iş yükünü hafifletmekte hem de daha kaliteli kanıtlar elde edilmesini sağlamaktadır. Nitekim bazı kaynaklarda maddi doğrulama prosedürlerinin “yıl sonu testler” olarak isimlendirildiği de görülmektedir.

Bazı durumlarda, maddi doğrulama prosedürleri ara tarihlerde uygulanabilir. Eğer maddi doğrulama prosedürleri ara tarihte uygulanıyorsa, denetçi maddi doğrulama prosedürlerinin kapsamını arttırmak ya da maddi doğrulama prosedürlerini kontrol testleriyle birlikte uygulamak koşuluyla denetlenen ara dönem ve dönem sonu arasındaki kontrollere ilişkin güvenilir bir sonuca ulaşmalıdır.

Maddi doğrulama prosedürlerinin ara dönemde uygulanması durumunda, ara dönem ile dönem sonu arasındaki zaman aralığı her ne kadar artarsa gerçekleşen hataların tespit edilememesi riski de o kadar artar (AICPA, 2006: 1795).

Maddi doğrulama prosedürleri aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır (<http://www.kgk.gov.tr>).

- Detay testleri
- Analitik maddi doğrulama prosedürleri

7.2.1.1.1. Detay Testleri

Detay testleri, işlemlerin geçerli olup olmadığı, uygun sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı, doğru ve tam olup olmadığı hakkında destekleyici döküman elde etmek için gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Detay testleri, ayrıca, kayıtlı bilginin yeniden hesaplanması ve doğrulanmasını da içerebilir (Mills, 2014: 4).

7.2.1.1.2. Analitik Maddi Doğrulama Prosedürleri

Analitik maddi doğrulama testleri denetçinin finansal tablo kalemlerine ilişkin beklentileri belirledikleri ve bu beklentilerle gerçek durumu karşılaştırarak kanıt elde ettikleri tekniklerdir. Diğer bir ifadeyle analitik maddi doğrulama testleri çerçevesinde denetçi bir hesap kalemini hakkında bağımsız bir görüş oluşturur. Bundan sonra, denetçi hesap kalemlerinin gerçek tutar ile kendisinin öngördüğü finansal tablo tutarını ile karşılaştırır. Denetçinin yaptığı karşılaştırmalar sonrası beklenen tutar ile gerçekleşen

tutar arasında önemli bir fark oluşuyorsa, bu farklılıklar araştırılır ve kanıtlarla doğrulanır (Louwers vd, 2014, 93).

7.2.1.2. Kontrol Testleri

Kontrol testleri, iç kontrol sisteminin tasarımını ve etkinliğini değerlendirmek üzere gerçekleştirilen testlerdir. Kontrol testlerinin sonuçlarına bağlı olarak denetçi denetlenen işletmenin iç kontrol sistemin güvenilir olduğuna kanaat getirebilir. Bununla birlikte, eğer iç kontrol sistemi zayıf ise, denetçi maddi doğrulama prosedürlerine yönelmelidir. Bu da genellikle denetimin maliyetini arttırır. Başlıca kontrol testleri aşağıdakiler gibidir (<https://www.accountingtools.com>):

- İşletme personeli ile görüşmeler,
- Belge ve kayıtların gözden geçirilmesi,
- Başlıca politika ve prosedürlerin denetçi tarafından tekrarlanması.

Kontrol testlerinin zamanlaması denetçinin amaçlarına ve de kontrollerin uygulandığı zaman aralığına bağlıdır. Denetçi belirli bir zaman aralığındaki kontrolleri test ederken, o zaman aralığına ilişkin kontrollerin etkin çalıştığına dair kanıt toplamalıdır. Bununla birlikte, denetçi belirli bir periyottaki kontrolleri test ediyorsa o periyoda ait kontrollerin etkin çalıştığına dair kanıt toplamalıdır (AICPA, 2006) .

7.2.2. Bağımsız Denetim Teknikleri

Denetim teknikleri, denetim kanıtları elde edilmesine kullanılan tekniklerdir. Bu teknikler aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

7.2.2.1. Fiziksel İnceleme

İşletmenin kayıtlarında yer alan fiziksel varlıkların gerçekten var olup olmadığının eğer gerçekten varsa işletmeye ait olup olmadığının denetçi tarafından incelenmesidir. Denetçi fiziki inceleme işlemi esnasında önce fiziki olarak incelenecek varlığı tespit eder, daha sonraki aşamalarda incelenen varlığın miktarı, kalitesi, stoklarda bulunup bulunmadığı gibi unsurlar incelenir (Usul, 2015: 148).

7.2.2.2. Belge İncelemesi

Belge incelemesi, en sık kullanılan denetim tekniklerinde birisidir. Denetçi belge inceleme sürecinde, gerçekleşen işlemlerin var olup olmadığını anlamak ve iç kontrol sisteminin düzgün çalışıp çalışmadığını anlamak için, satın alım siparişleri, faturalar ve çalışan zaman çizelgeleri gibi yazılı belgeleri inceler. Bir belgenin güvenilirliğinin derecesi büyük oranda o belgelerinin edinildiği kaynağa ve de iç kontrol

sisteminin güçlü olup olmamasına bağlıdır. Üçüncü kişilerden yani işletme dışındaki kaynaklardan elde edilen belgeler, işletme içinden elde edinilen belgelere göre daha güvenilirdir ve denetçi için daha güvenilir bir kanıttır. Bunun yanı sıra işletme içinden elde edilen belgelerin güvenilirliği, büyük oranda, iç kontrol sisteminin işleyişine bağlıdır. Ayrıca, belgelerin aslı fotokopisinden daha güvenilirdir (Güredin, 2014: 250).

7.2.2.3. Yeniden Hesaplama

Yeniden hesaplama, işletmenin finansal tablolarıyla ilgili kayıtlarının matematiksel doğrulamasın denetçi tarafında yapılmasıdır. (BDS 500, A19).

7.2.2.4. Soruşturma

Soruşturma yöntemi denetçinin, iç denetçiler dahil, işletme çalışanlarından bilgi almasıdır. Denetçi işletmenin çalışanlarına sözlü ya da yazılı şekilde sorularını yöneltebilir. Soruşturma denetim boyunca devam eden bir süreç olup genelde bir işlemin kim tarafından, nasıl ve ne zaman yapıldığını öğrenmek için kullanılır. Soruşturma yönteminde çalışanlar denetçiye cevabını yazılı ya sözlü bir şekilde yapabilir. Örneğin, denetçi işletme çalışanlarını mevduat hesabıyla ilgili işlemlerden kimin sorumlu olduğuyla ve işlemlerin ne sıklıkla tekrarlandığıyla ilgili soruşturma yöntemine dahil edebilir.

Soruşturma tekniği işletmenin maaşlı çalışanlarına yöneltilen sorulara dayandığı durumlarda için güvenilir bir kanıt toplama tekniği olarak nitelendirilemez (Puncel, 2008: 2.30).

7.2.2.5. Doğrulama

Denetçinin işletmeye ait bazı bilgileri işletme dışındaki üçüncü kişilere sorarak kanıt toplamasıdır. Doğrulama işleminde soru sorulan kişiler işletme dışındaki üçüncü kişilerdir ve işletme yönetiminin etkisi altında değildir. Bu yüzden doğrulama işlemleri neticesinde elde edilen kanıtlar güvenilir olarak nitelendirilmektedir (Bozkurt, 2012: 60).

7.2.2.6. Analitik İnceleme Prosedürleri

Analitik inceleme teknikleri, finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilerin incelenmesidir (<http://kgk.gov.tr>).

7.2.3. Denetim Kanıtları

Denetim esas olarak kanıt toplama ve toplanan kanıtların değerlendirilmesine dayanan bir süreçtir. Belirlenmiş risklere cevap verilmesi aşamasında denetçiler belirli

yöntemler dahilinde denetim kanıtı toplarlar (Güredin, 2014: 241) .

BDS' de denetim kanıtı şu şekilde tanımlanmıştır: Denetim kanıtı, denetçinin görüşüne dayanak oluşturmada kullandığı bilgilerdir. Bununla birlikte, denetim kanıtları, finansal tablolara dayanak oluşturan bilgilerdir (BDS 500, md.5).

Denetim kanıtları çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Denetime yönelik yapılan çalışmalarda denetim kanıtları; kaynaklarına, elde edilme şekillerine göre vs. olarak sınıflandırılmaktadır. Uluslararası denetim standartları ise bu sınıflandırmayı daha genel bir şekilde muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar ve yardımcı kaynaklardan elde edilen kanıtlar olarak yapmaktadır (Deniz, 2013: 120).

7.2.3.1. Muhasebe Sisteminden Elde Edilen Denetim Kanıtları

Muhasebe, işletmenin finansal durumunu açıklayan bilgileri üreten ve ardından açıklayan bilgi sistemidir. Muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlara aşağıdakiler örnek gösterilebilir (Selimoğlu vd., 2017: 139).

- Büyük defter,
- Yardımcı defter,
- Çekler,
- Yevmiye defterleri,
- Muavin defter kayıtları.

Muhasebe sisteminden kanıt elde etmek isteyen denetçi, analiz gözden geçirme, yeniden uygulama gibi teknikleri kullanarak denetim kanıtı toplar. Ancak, sadece muhasebe kayıtlarına dayanarak elde edilen denetim kanıtları yeterli değildir. Bu yüzden, denetçi, muhasebe sisteminden elde etmiş olduğu kanıtların yanı sıra destekleyici denetim kanıtları da toplamak zorundadır (Özçelik, 2015: 66).

7.2.3.2. Destekleyici Kanıtlar

Bir işletmenin muhasebe sisteminde üretilen bilgilerinin denetimi esnasında finansal tablolardan elde edilen kanıtlara destekleyici olmak üzere toplanan kanıtlar destekleyici kanıtlardır.

Denetçi denetimi yürütürken, görüşüne uygun bir temel oluşturmak için teftiş, gözlem, soruşturma ve doğrulama yoluyla kanıt elde etmektedir. Bahsedilen bu yöntemler denetçinin destekleyici kanıtlar elde ederken kullanacağı denetim prosedürlerine örnek olarak verilebilir (Güredin, 2014: 251).

Destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

- Fiziki kanıtlar,
- Doğrulamalar,
- Belgelenmiş kanıtlar,
- Yazılı kanıtlar,
- Matematiksel kanıtlar
- Sözlü kanıtlar
- Analitik kanıtlar.

7.2.4. Bağımsız Denetimde Örnekleme

Günümüzde işletmelerin büyüklüklerinin ve işlem sayılarının artması denetimde tüm belge ve işlemlerin incelenmesi yerine örneklemeye başvurulması sonucunu ortaya çıkarmıştır. Bağımsız denetimde denetçinin amacı mutlak güvence vermek değil makul güvence vermektir. Kaldı ki insan faktörü söz konusu olduğunda denetlenen alana ilişkin belge veya işlemlerin hepsinin incelenmesi durumunda bile hatalar ortaya çıkabilecektir.

Muhasebe denetiminde örnekleme, bilançoda ya da işlem sınıfları içerisinde yer alan hesapların hepsini tek tek incelemek yerine ana kütle için yüzde yüzünden daha az bir kısma uygulanan prosedürlerdir (<https://pcaobus.org>).

Örneklemin oluşturulması süreci denetçinin ana kütle hakkında bir netice bildirmesi amacıyla ana kütle için karakteristik özellikleri hakkında bir neticeye varmasına yardımcı olan örnekleme seçmesi ile seçtiği örnekleme değerlendirilmesi içerir. Örneklem istatistiksel veya iradi örneklem olmak üzere iki şekilde seçilebilir. (<http://www.ifac.org>)

7.2.4.1. İradi Örnekleme

İradi örnekleme, denetçinin denetime tabi olacak hesapların denetçinin yargısına göre belirlenmesidir. İradi örneklemede denetlenecek hesap ve işlemler denetçinin öznel yargısına göre belirlenir ve değerlendirilir.

İradi örneklemeyle ilişkin farklı kesimlerden bir takım eleştiriler gelmektedir. Bunların başlıcaları aşağıdaki gibidir (Jokovich, 2013; 894) ;

- Denetçilerin kabiliyetleri, bilgisi, deneyimi ve ön yargıları farklıdır,
- Denetçinin üzerinde maliyeti düşürme baskısı olabilir,
- Denetçinin o anki mental durumu örneklemeyle etkileyebilir.

Yukarıda, iradi örnekleme tekniğine ile ilgili olarak belirtilen eleştirilerin

aksine, bu tekniğin bir takım avantajları da vardır. Bunlar aşağıda belirtilmiştir;

- Herhangi bir istatistik bilgisi gerektirmez,
- Denetçinin deneyimini ve değerlendirmelerini denetim sürecine sokar,
- Denetim esnasında matematiksel işlemlerle zaman harcanmaz. Matematiksel hesaplamalara harcanacak olan bu zaman denetime harcanabilir,
- Bu teknik denetçiler tarafından yıllardır kullanılmaktadır. Kolay anlaşılır ve tecrübeyle geliştirilmeye açıktır.

7.2.4.2. İstatistiki Örnekleme

İstatistiksel örneklem, örneklemin tespit edilmesinde matematiksel ve istatistiki yöntemlerin kullanıldığı örneklem türüdür. İstatistiki örneklemede, örneklem dahil edilecek birimler tesadüfi bir şekilde seçilmektedir (Çil, 2003: 4).

7.3. RAPORLAMA

Risk odaklı denetim yaklaşımının üçüncü ve son aşaması raporlama aşamasıdır. Bu aşamada denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilemediğini, düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına ya da toplu olarak önemli olup olmadığını göz önünde bulundurarak, finansal tablolarının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine dair görüşünü oluşturur (BDS 700: 10). Denetçi görüşünü oluştururken mesleki muhakemesini kullanır. Denetçi mesleki muhakemesini kullanırken finansal tabloların nicel yönleriyle beraber, yönetim yargılarının olası tarafsızlığını ve işletmenin muhasebe sisteminin nitel yönden incelenmesini de dikkate almalıdır (BDS 700: 12;).

Denetçi elde ettiği kanıtlar doğrultusunda, finansal tabloların finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı kanaatine varırsa olumlu görüş verir (Ünal, 2016: 16) . Denetçi olumlu bir görüş haricinde görüş bildirecek olması durumunda ise BDS 705 uyarınca ‘‘ Sınırlı Olumlu Görüş’’, ‘‘Olumsuz Görüş ‘’, ‘‘Görüş Bildirmekten Kaçınma’’ şeklinde üç tür görüş bildirebilir. Denetçi görüşü, denetim raporu vasıtasıyla ilgililere iletilir (Usul, 2015: 216).

Bağımsız denetim raporu, denetçinin yürütmüş olduğu bağımsız denetimin kapsamını ve denetlenen işletmenin finansal tabloları hakkındaki görüşünü belirttiği yazılı bir belgedir (Toroslu, 2016: 217) .

7.3.1. Düzenlenme Biçimine Göre Bağımsız Denetim Raporları

Denetim raporları yazılı olarak düzenlenirler. Finansal tablo denetimlerinde

şekli önceden belirlenmiş denetim raporları düzenlenir. Bu açıdan bakıldığında kısa şekilli denetim raporları ve uzun şekilli denetim raporları olmak üzere iki farklı şekilde düzenlenen denetim raporundan bahsetmek mümkündür (Bozkurt, 2012: 365).

Kısa şekilli denetim raporunda, denetimin içeriği ve bağımsız denetçinin görüşüne yer verilir. Bağımsız denetim esnasında yapılan çalışmalar ve bağımsız denetçinin görüşü kısa ve öz bir ifadeyle belirtilir. Finansal tabloların denetiminde düzenlenen bağımsız denetim raporu genel olarak bu şekildedir. Kısa şekilli denetim raporu işletme ilgilileri için düzenlenir ve yayınlanır. Kısa şekilli denetim raporları ‘‘Standart Rapor’’ olarak da isimlendirilmektedir (Bozkurt, 2012: 365).

Uzun şekilli denetim raporu oldukça geniş kapsamlı olarak düzenlenir. Denetim esnasında yapılan tüm çalışmalar, elde edilen sonuçlar, bulgular bu raporda ayrıntılı bir şekilde yer alır. Denetçinin yorumları ve açıklamaları uzun şekilli denetim raporunda yer alan diğer unsurlardır. Uzun şekilli denetim raporu genellikle işletme yönetimi için hazırlanmaktadır (Bozkurt, 2012: 365).

7.3.2. Bağımsız Denetçinin Görüşüne Göre Bağımsız Denetim Raporu Türleri

Bağımsız denetim sürecinin sonucunda denetçi, olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, görüş vermekten kaçınma ve olumsuz görüş olmak üzere dört farklı görüş türünden hangisinin uygun olduğunu belirlemekte ve denetim raporunu hazırlamaktadır.

7.3.2.1. Olumlu Görüş Bildiren Bağımsız Denetim Raporu

Denetçinin, elde ettiği denetim kanıtlarına dayanarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı kanaatine varması durumunda raporunda olumlu görüş bildirir.

7.3.2.2. Denetçinin Olumlu Görüş Haricinde Bir Görüş Bildirmesi

BDS 705’e göre ‘‘denetçi elde edilen denetim kanıtları neticesinde, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu sonucuna varırsa veya finansal tablolarda önemli yanlışlık olmadığına dair yeterli ve uygun kanıt elde edemezse olumlu görüş dışında bir görüş bildirir’’ (BDS 705: 6).

Finansal tablolara ilişkin yeterli ve uygun kanıt toplayan denetçi, finansal tablolardaki yanlışlıkların tek tek ya da toplu halde önemli ve yaygın olduğuna kanaat getirirse olumsuz görüş bildirir (BDS 705: 8). Denetçinin olumsuz görüş vermesine yol açacak başlıca unsurlar aşağıda belirtilmiştir (Bozkurt, 2012: 371).

- Genel kabul görmüş muhasebe sisteminden önemli sapmalar,
- Muhasebe politikalarının devamlılığının sağlamamış olması,
- Tam açıklama kuralından önemli sapmalar.

Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettikten sonra finansal tablolardaki yanlışlıkların, tek tek veya toplu olarak önemli olduğuna, fakat bu yanlışlıkların finansal tablolarda yaygın olmadığına kanaat getirirse veya belirlenmemiş önemli yanlışlıkların olabileceğini, ancak bu yanlışlıkların finansal tablolara yaygın olarak yansımayaacağına kanaat getirirse sınırlı olumlu görüş bildirir (BDS 705: 13).

Denetçinin, görüş oluşturmaya dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi ve denetim neticesinde tespit edilememiş olan yanlışlıkların finansal tablolara etkisinin önemli olduğuna kanaat getirmesi durumunda görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüşünü bildirir (<http://www.kgk.gov.tr>)

Denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş verirken dikkate alması gereken unsurlar ve görüş türleri arasındaki ilişki Tablo 3’ de de görülmektedir.

Tablo 3: Olumlu Görüş Haricindeki Görüş Türleri

Olumlu Görüş Dışında bir Görüş verilmesine neden Olan Hususun Niteliği	Bu Hususun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin veya Muhtemel Etkilerinin Yaygınlığına İlişkin Denetçinin Muhakemesi	
	Önemli ancak Yaygın Değil	Önemli ve Yaygın
Finansal tablolar “önemli yanlışlık” içermektedir.	Sınırlı olumlu görüş	Olumsuz görüş
Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir.	Sınırlı olumlu görüş	Görüş vermekten kaçınma

Kaynak: <https://kgk.gov.tr>

2.BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDAKİ DEĞİŞİM VE KİLİT

DENETİM KONULARI

1. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ DEĞİŞTİRİLME İHTİYACI

Bağımsız denetim raporu, finansal tablo kullanıcılarının yürütülen bağımsız denetim çalışmasına yönelik bilgi edinebilecekleri en önemli araçtır.

Küresel ve ekonomik gelişmeler doğrultusunda bağımsız denetim yaklaşımları yıllar içerisinde değişikliklere uğramıştır. Ancak, bağımsız denetim sürecinin nihai çıktısı olan ve işletme ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki iletişimin önemli bir unsuru olan bağımsız denetim raporları, 1940'lı yıllardan itibaren önemli bir değişikliğe uğramamıştır (Doğan, 2018: .66). Bağımsız denetim raporları, standart kelimeler içeren, finansal tabloların ilgili muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda kullanıcılarına bilgi veren dökümanlar olmaya devam etmiştir.

Özellikle 2000'li yılların başlarında meydana gelen finansal krizler ve akabinde yaşanan şirket iflasları bağımsız denetime olan güveni bir hayli sarsmıştır. Bunun sebebinin iflas eden şirketlerin bağımsız denetim raporlarının çoğunda olumlu görüş bildirilmesi olduğu söylenebilir (Ciğer, Vardar ve Kınay, 2019: 110). Enron skandalının başını çektiği, denetim skandalları ve akabinde yaşanan şirket iflasları piyasalara ve bağımsız denetime olan güveni bir hayli azalmıştır. Bağımsız denetime ve piyasalara azalan güven düzenleyici kuruluşları bu olumsuz durumu ortadan kaldırmak için önlemler almaya başlamıştır. Bu dönemde, özellikle ABD' de çıkarılmış olan SOX yasası tüm dünyayı etkilemiştir. ABD' de SOX ile başlayan bağımsız denetime yönelik şeffaflaşma hareketi tüm dünyayı etkilemiş, birçok ülkede SOX yasasıyla paralellikler gösteren yasa ve düzenlemeler yürürlüğe konulmuştur (Can, 2017: 75).

Bağımsız denetim uygulamalarının aynen devam ettirilemeyeceğinin anlaşılması ve finansal tablo kullanıcılarından gelen daha fazla şeffaflık talepleri üzerine IAASB 2011 yılının Mayıs ayında yayınladığı bir raporda bu duruma değinmiştir (Yanık ve Karataş, 2017: 5). Bunların akabinde, IAASB tarafından, denetim raporuna yönelik azalan güveni yeniden tahsis etmek amacıyla, paydaşlara daha fazla ve şeffaf bilgi veren denetim raporları oluşturmak ve denetçilerle finansal tablo kullanıcıları ve de üst yönetim arasındaki iletişimin daha yoğun olduğu bir denetim sürecini hızlandırmak

maksadıyla yeni denetim raporlaması projesi başlatmıştır.

Finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetim raporlarının iletişim değerinin artırılması ve daha fazla şeffaflık taleplerine yönelik IASB tarafından başlatılan bu proje neticesinde yeni oluşturulan ve revize edilen standartlar 15 Aralık 2016 tarihini ve sonraki hesap dönemlerini kapsayacak şekilde yürürlüğe girmiştir (Karacan, 2016: 633).

Denetim raporlarında değişiklik yapılması ihtiyacını ortaya çıkaran etkenler beklentiler açığı ve bilgi açığıdır.

1.1. BEKLENTİLER AÇIĞI

Son yıllarda sermaye piyasalarının gelişimi, işletmelerin ticari hacimlerinin artmasına paralel bir şekilde bağımsız denetimin de önemi artmıştır.

Bağımsız denetim raporları, işletmeye ilişkin kararlar alınırken kullanılan en önemli unsurdur. Ancak özellikle yaşanan muhasebe skandalları, bağımsız denetimde beklentiler açığının artmasına neden olmuştur (Senal, 2013; 141)

Bağımsız denetimde beklentiler açığı kavramı ilk olarak Liggio tarafından literatüre kazandırılmıştır. Beklentiler açığı, bağımsız denetçinin gerçekleştirdiği bağımsız denetime ilişkin performansının düzeyi ile finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçinin gerçekleştirmesini beklediği performans arasındaki fark olarak tanımlanabilir.

Beklentiler açığı üç unsurdan kaynaklanmaktadır. Bu unsurlar (Aydın ve Çürük, 2017:156-157):

- Bağımsız denetçinin yapabilecekleri ile finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçilerden bekledikleri arasındaki fark,
- Bağımsız denetim standartlarının finansal tablo kullanıcılarının beklentilerini karşılamaması,
- Finansal tablo kullanıcılarının, denetçinin görüşünden beklentileri ile, görüşün ifade ettiği gerçek anlam arasındaki farkolarak sıralanabilir.

Bağımsız denetimde beklentiler açığı arttıkça, bağımsız denetim faaliyetine olan güven azalmaktadır. Beklenti açığını ortadan kaldırmanın yegane yolu ise denetim raporlarının daha kapsamlı ve şeffaf bir hale getirilmesidir.

1.2. BİLGİ AÇIĞI

Bilgi açığı, yatırımcıların doğru karar verebilmeleri için, kendilerine sunulan bilgilerden daha fazlasına gereksinim duyduklarına inanmaları sonucunda ortaya

çıkılmaktadır. Denetim raporlarında işletmelere ve gerçekleştirilen denetime ilişkin daha fazla bilgi verilmesi bilgi açığı problemini ortadan kaldıracaktır (<https://pcaobus.org>).

1.3. YENİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU PROJESİ

Bağımsız denetim raporlarının daha kapsamlı ve şeffaf bir hale getirilmesi için başlatılan proje yaklaşık 10 yılda tamamlanmıştır. Proje 3 aşamada gerçekleştirilmiştir. Bu aşamalar:

- Araştırma ve danışma süreci
 - Standartların oluşturulması
 - Kamu görüşünün alınarak standartların oluşturulması
- olarak gerçekleştirilmiştir.

1.3.1. Araştırma ve Danışma Süreci

2006 yılında IAASB tarafından finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetime ilişkin algılarını belirlemek amacıyla bir akademik süreç başlatılmıştır. Bu araştırma süreci Eylül 2009'da sona ermiştir (<https://www.iaasb.org>). IAASB tarafından Mayıs 2009 yılında yayımlanan raporda olumlu görüş bildiren bağımsız denetim raporlarına ilişkin, finansal tablo kullanıcılarının algıları ve de olumlu görüş bildiren bağımsız denetim raporlarının finansal tablo kullanıcılarının kararları ve karar süreçlerine etkilerine ilişkin yapılan çalışmanın sonuçları açıklanmıştır (<https://www.ifac.org>).

2009 yılında Birleşik Krallık ve Yeni Zelanda'da yürütülen araştırmada, bağımsız denetimde beklentiler açığı ve de bağımsız denetim raporunun kalitesinin artırılması konusu incelenmiştir (<https://www.ifac.org>).

Eylül ve 2009'da yayımlanan araştırmada bağımsız denetçilerin ve de kredi verenlerin bağımsız denetim raporunda iletilen mesaja yönelik algıları incelenmiştir (<https://www.ifac.org>).

Almanya ve Hollanda'da yürütülen ve sonuçları Ağustos 2009'da yayımlanan bir diğer araştırmada finansal tablo kullanıcılarının olumlu görüş bildiren bağımsız denetim raporuna yönelik algıları incelenmiştir (<https://www.ifac.org>).

Aralık 2009 yılında gerçekleştirilen toplantıda ise standart bağımsız denetçi raporuna ilişkin finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetim raporuna yönelik algıları, Birleşik Krallık ve Japonya gibi ülkelerdeki yargısal alanlardaki araştırma bulguları ve gelişmeler de dahil edilmek suretiyle incelenmiştir (<https://www.ifac.org>).

Mayıs 2011'de IAASB Bağımsız denetim raporlarındaki bilgi ve şeffaflık

düzelelerinin arttırılmasına yönelik bir rapor yayımlamıştır. Bu raporda bağımsız denetim raporunun işe yararlılığına ve ilgili bilgiyi finansal tablo kullanıcılarına ulaştırma derecesine yönelik finansal tablo kullanıcılarını algıları araştırılmış, beklentiler açığı ve bilgi açığının varlığı hakkındaki kullanıcı görüşleri değerlendirilmiştir (<https://www.ifac.org>).

1.3.2. Standartların Oluşturulması

Bağımsız denetçi raporuna ilişkin araştırma ve danışma süreci Mayıs 2011’ de bitmiştir. IAASB Kasım 2011 toplantısında Mayıs 2011’de yayımlanmış olduğu rapora ilişkin kullanıcılarından gelen geri bildirimleri ele almıştır (<https://www.iaasb.org>).

Mart 2012’de yapılan toplantıda, ISA 700, Finansal Tablolar Hakkında Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı’nın revize edilmesi görüşülmüştür (<https://www.iaasb.org>).

Haziran 2012’de gerçekleştirilen toplantıda IAASB ‘‘Yoruma Davet: Bağımsız Denetim Raporunun Geliştirilmesi’’ başlıklı raporu onaylamıştır (<https://www.iaasb.org>).

Eylül 2012’de gerçekleştirilen toplantıda Kuzey Amerika ve Avrupa’da bağımsız denetimde raporlamaya ilişkin yapılan toplantılardan geri bildirimler alınmıştır (<https://www.iaasb.org>).

Aralık 2012’de gerçekleştirilen toplantıda Haziran 2012 yayımlanan rapora ilişkin alınan geri bildirimler ele alınmıştır (<https://www.iaasb.org>).

Şubat 2013’de gerçekleştirilen toplantıda bağımsız denetim raporunun geliştirilmesi üzerinde durulmuş ,bağımsız denetimde Kilit Denetim Konuları adlı ayrı bir bölümün yer alması kararlaştırılmıştır. (<https://www.iaasb.org>).

Nisan 2013 toplantısında, revize edilen ISA 700 ve ISA 701 taslakları üzerinde görüşülmüştür (<https://www.iaasb.org>).

1.3.3. Kamunun Görüşünün Alınması ve Standartların Yayınlanması

Haziran 2013’de gerçekleştirilen toplantıda ISA 206, ISA 570, ISA 700, ISA 705 ve 706’nın taslak metinleri kabul edilmiştir (<https://www.iaasb.org>).

Mart 2014’te gerçekleştirilen toplantıda bağımsız denetim standartları taslaklarına yönelik alınan geri bildirimler üzerinde durulmuş, kilit denetim konularının borsaya kayıtlı işletmelerin bağımsız raporunda yer almasına yönelik karar onaylanmıştır (<https://www.iaasb.org>).

Haziran 2014'te gerçekleştirilen toplantıda ISA 570 ISA 700, ISA 701, ISA 260, ISA 705 ve de 706'nın kapsamı hakkında görüş birliğine varılmıştır (<https://www.iaasb.org>).

Yeni bağımsız denetim raporu projesi IAASB' nin Haziran 2015'te biri yeni beşi revize olmak üzere 6 bağımsız denetim standardını yayımlamasıyla sona ermiştir (<https://www.iaasb.org>).

Bağımsız denetim raporunda meydana gelen gelişmelere paralel olarak, Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu (KGK), Bağımsız Denetim Standartları'nı uluslararası standartlarda meydana gelen değişikliklere uygun olarak revize etme çalışmalarına başlamıştır. Bu bağlamda, ilk olarak revize edilen ve yeni oluşturulan standartların profesyonel anlamda çevirisi yapılmış, ardından mesleki kuruluşlar, kamu kuruluşları, düzenleyici kurumlar tarafından tartışılmış, akabinde ilgili taslak metinler oluşturulmuştur. Oluşturulan taslak metinler KGK' nın web sayfasında yayınlanarak ilgili çevrelerin görüşüne sunulmuştur (<http://www.kgkuzder.org.tr>).

1.4. YENİ OLUŞTURULAN VE REVİZE EDİLEN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Yeni bağımsız denetim raporlama projesi sonucunda, IAASB tarafından, “ISA701-Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardı oluşturulmuş ve aşağıdaki standartlar revize edilmiştir:

ISA 260 - Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

ISA 570- İşletmenin Sürekliliği

ISA 700 - Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

ISA 705 - Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi

ISA 706 - Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları

ISA 720 - Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

1.5. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERDEN BEKLENEN FAYDALAR

Denetim raporlarına ilişkin bağımsız denetim standartlarında yapılan değişikliklerin başlıca amacı raporların daha fazla bilgi içeren ve daha güvenilir hale

getirilmesidir. Dolayısıyla, bağımsız denetim standartlarında yapılan revizyonlardan başlıca fayda sağlayacak olan kesim, finansal tablo kullanıcıları ve yatırımcılar olacaktır. Yeni revize edilen standartlar sayesinde finansal raporlama zincirini tüm unsurları arasındaki işbirliği artacaktır (<https://www.ifac.org>).

IAASB' ye göre bağımsız denetim standartlarında yapılan değişikliklerden beklenen faydalar aşağıdaki gibidir (<https://www.ifac.org>):

- Değişikliklerin hem yatırımcılar ile bağımsız denetçi, hem de bağımsız denetçi ile üst düzey yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimi artırması
- Değişikliklerin, üst düzey yönetimden sorumlu olanların bağımsız denetim raporunda finansal tablolara ilişkin verilen referanslara yönelik dikkatinin artırılması
- Bağımsız denetçinin, bağımsız denetim süresince, dikkatinin önem arz eden konulara çekilmesi suretiyle, mesleki şüpheciliğinin artırılması

Bağımsız denetim standartlarında yapılan değişikliklerin bağımsız denetim raporunun iletişim değerinin artırmanın yanı sıra finansal raporlama sürecine de etkileri olacaktır. IFAC' a göre yeni revize edilen standartların finansal raporlama sürecine etkisi aşağıdaki gibi olacaktır (<https://www.ifac.org>).

- Risk odaklı denetim sürecinin yürütülmesinde ve üst düzey yönetimden sorumlu olanlarla iletişimin sağlanmasında bağımsız denetçiye yardımcı olacaktır.
- Bağımsız denetçinin denetim esnasında sergilemesi gereken iş yükünü azaltmamış olup, daha ziyade bağımsız denetçinin gerçekleştirilen bağımsız denetimin şeffaflığı üzerine odaklanmasını sağlamaya yöneliktir.

1.6. DENETİM RAPORLARININ YAPISI

1.6.1. Revizyon Öncesi Bağımsız Denetim Raporları

Denetimde uygulanan yaklaşımlar zaman içinde değişmiş ancak denetim raporlarının içerik ve yapılarında herhangi bir değişiklik olmamıştır. Revizyon öncesinde bağımsız denetim raporlarının kapsadığı bölümler sırasıyla aşağıdaki gibidir:

Başlık

Bağımsız denetim raporunun başlık bölümünde, raporun bir bağımsız denetçi raporu olduğunu gösteren ‘‘Bağımsız Denetçi Raporu’’ başlığı yer alır. ‘‘Bağımsız Denetçi Raporu’’ başlığının yer alması, raporun başkaları tarafından oluşturulan

raporlardan ayırt edilebilmesini sağlamaktadır (Güredin, 2014: 67).

Muhatap

Muhatap, bağımsız denetim raporunun hitap ettiği taraftır. Bağımsız denetim raporu, genelde kim için hazırlanmışsa onlara hitap eder (Usul, 2015: 2018).

Görüş Paragrafı

Bağımsız denetim raporunun; giriş paragrafında finansal tabloları denetlenmiş olan işletme tanımlanır, finansal tabloların değerlendirilmiş olduğu ifade edilir, finansal tabloları oluşturan her bir tablonun başlığı belirtilir, önemli muhasebe politikalarına ve diğer açıklayıcı bilgilere atıfta bulunulur ve finansal tablo setini oluşturan her bir finansal tablonun tarihi ve kapsadığı dönem belirtilir (Usul, 2015: 218)

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünde finansal tabloların finansal raporlam standartlarına uygun bir şekilde hazırlanması ve sunumuna yönelik yönetimin sorumlulukları açıklanır. Yönetimin sorumlulukları aşağıda belirtilen hususları kapsamaktadır (<https://www.denetimnet.net>).

- Finansal tabloların hazırlanması ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulması
- Hata veya hileden kaynaklanıp kaynaklanmadığına bakılmaksızın önemli nitelikte yanıltıcı bir bilgi içermeyecek şekilde hazırlanması
- Etkin bir iç kontrol sisteminin tasarlanması ve yürütülmesi.

Denetçinin Sorumluluğu

Bağımsız denetim raporunun bu bölümünde denetçinin sorumluluklarına yer verilir. Bu paragrafta denetçinin sorumluluğunun finansal tablolara ilişkin görüş vermek olduğu belirtilir. Ayrıca, denetçinin sorumluluğunun makul güvence elde edilmesini sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi olduğu, muhasebe tahminlerinin ve muhasebe politikalarının değerlendirildiği ve etik hükümlere uyulduğu vurgulanır (BDS 700a, md. 28-33).

Sorumlu Denetçi Adı

Bağımsız denetim raporunda, bağımsız denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşunun adı ve ünvanına yer verilir. (Güredin, 2014: 69)

Bağımsız Denetçinin İmzası

Bağımsız denetçinin imzası, mevzuatla uygun olacak şekilde bağımsız

denetçinin ve/veya denetim kuruluşu adına atılır. (BDS 700a: mdA64)

Bağımsız Denetim Raporunun Tarihi

Denetçi raporunun tarihi, finansal tabloların ve açıklamalarının hazırlandığı tarihten veya yetkililerin finansal tabloların sorumluluğunu üstlendiklerini beyan ettikleri tarihten veya denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesinden önceki bir tarih olamaz (BDS 700a :md49).

Bağımsız Denetçinin Adresi

Denetim raporunda denetçinin adresi yer almalıdır (Bozkurt, 2012: 367).

1.6.2. Yenilenen Bağımsız Denetim Raporlarının Yapısı

Başlık

Bağımsız denetim raporu olduğu başlıkta açıkça belirtilmelidir (BDS 700: 21).

Muhatap

Denetim raporu sözleşmede belirtilen muhatap adına düzenlenmelidir (BDS 700: 22).

Görüş

Bu paragrafta denetçi, denetim süreci sonucunda elde kanıtlara dayanarak oluşturduğu görüşünü açıklar. Bununla birlikte bu paragrafta (BDS 700: 23);

- Denetlenen işletmenin ismi,
- Yapılan denetimin bir bağımsız denetim faaliyeti olduğu,
- Denetlenen finansal tabloların başlıkları
- İşletmenin önemli muhasebe politikalarına ve diğer açıklayıcı bilgilere atıfta bulunulur,
- Finansal tabloların tarihi ve kapsamış olduğu dönem belirtilir.

Görüş paragrafi, yenilenen bağımsız denetim raporunda, kullanıcıların daha çok ilgisini çekmesi ve daha çok vurgulanması amacıyla raporun başına yerleştirilmiştir.

Görüşün Dayanağı

Denetim raporunun bu kısmında, eğer denetçi görüşü olumlu görüşten farklı bir görüş türü ise söz konusu görüşün verilmesinin nedenlerine yer verilir.

Bu paragrafta ayrıca denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına göre gerçekleştirildiği, bağımsızlık ve etikle ilgili hükümlere uygun davranıldığı, denetim sürecinde elde edilen kanıtların yeterli ve uygun olup olmadığı açıklanır ve denetçinin sorumluluklarının belirtildiği paragrafta atıfta bulunulur (BDS 700: 28).

İşletmenin Sürekliliği

Denetlenen işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşüren bir durumun mevcut olması ancak bu durumun finansal tablolarda tam olarak açıklanmaması nedeniyle olumlu görüş verilmesi halinde sürekliliği tehlikeye düşüren durum işletmenin sürekliliği paragrafında açıklanmalıdır (BDS 700: 29) .

Kilit Denetim Konuları

Yenilenen bağımsız denetim raporlarının eski denetim raporlarından farklarından biri de yeni raporlarda kilit denetim konularının açıklanmasının gerekmesidir. İzleyen kısımlarda kilit denetim konuları ve denetim raporları hakkında ayrıntılı bilgi verilmektedir (BDS 700: 30) .

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Bağımsız denetim raporunun bu bölümünde, işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasından sorumlu olan kişilerin finansal tablolara ilişkin sorumlulukları açıklanır (BDS 700: 33). İşletme yönetiminin sorumlulukları, hata ve hilelerin önlenmesi, finansal tabloların hazırlanması ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasıdır (BDS 700: 35).

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Bağımsız denetim raporu bağımsız denetçinin sorumluluğu başlığı altında bir bölüm içerir. Bağımsız denetçinin sorumluluğu başlığında bağımsız denetçinin sorumluluğunun yürütmüş olduğu bağımsız denetim faaliyetini göz önünde bulundurarak işletmenin finansal tabloları hakkında görüş bildirmek olduğu belirtilir. (BDS 701: 37)

Bağımsız denetçinin sorumluluğu başlığı altında ayrıca bağımsız denetimi Bağımsız Denetim Standartları' na uygun bir biçimde yürütüldüğü ifade edilir. Bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetçinin etik hükümlere uygun davranmasını ve de bağımsız denetim faaliyetinin finansal tabloların önemli yanlışlık içeriği içermediği hususunda makul bir güvence elde etmek üzere planlaması ve yürütülmesi gerektiği açıklanır.

Sorumlu Denetçinin Adı

Borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının denetimine yönelik hazırlanan bağımsız denetim raporunda, bazı istisnai durumlar haricinde sorumlu denetçinin adı yer alır (BDS 700: 46).

Bağımsız Denetçinin İmzası

Bağımsız denetim raporu bağımsız denetçinin imzasını da içermektedir. (BDS 701: 40)

Bağımsız denetçinin imzası, ilgili mevzuata uyumlu olmak koşuluyla hem bağımsız denetçinin kendi adına hem de bağımsız denetim kuruluşu adına atılabilir. İlgili hallerde, bağımsız denetçinin imzasına ek olarak bağımsız denetçinin mesleki ünvanına ya da bağımsız denetim şirketi tarafından yetkilendirilmiş olduğuna dair beyanına yer verilir. (BDS 701: A37).

Bağımsız Denetçinin Adresi

Bağımsız denetim raporu bağımsız denetçinin adresini de içermektedir (BDS 700: 48)

Bağımsız Denetim Raporunun Tarihi

BDS 700'e uyarınca bağımsız denetim raporunun tarihi bağımsız denetçinin (BDS 700: 49);

- İşletmenin finansal tablolarının, ilgili dipnotlar olmak üzere eksiksiz bir şekilde hazırlandığına,
- İşletme yetkililerinin söz konusu finansal tablolar hakkındaki sorumluluklarını yerine getirdiklerini beyan ettiklerine

Dair kanıtları da kapsayacak bir şekilde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği tarihten önce olamaz.

2. KİLİT DENETİM KONULARI

Yeni denetim raporu formatında yer alan en önemli değişikliklerden biri de raporlarda kilit denetim konularının açıklanmasının gerekmesidir. Kilit denetim konuları; üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilen, denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konular olarak tanımlanabilir (<http://www.kgk.gov.tr>).

Bağımsız denetçiler, 6102 sayılı TTK uyarınca bağımsız denetime tabi tüm şirketlerin kilit denetim konularını BDS 701'e uygun bir biçimde bağımsız denetim raporunda bildirmelidir.

Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda belirtilmesi, bağımsız denetçinin bağımsız denetim standartları gereğince yapması gereken risk değerlendirmesi ve belirlemiş olduğu risklere karşılık olarak tasarlaması ve ardından

gerçekleştirmesi gereken denetim prosedürlerinin, son olarak bir görüş oluşturmaya ilişkin sorumluluklarını değiştirmemektedir. Aynı şekilde, bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi, yönetimin finansal tabloların ve finansal tablolara ilişkin gerekli açıklamaların, finansal raporlama çerçevesinde, hazırlanması ve sunulmasına ilişkin sorumluluğunu da değiştirmemektedir. Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında bildirilmesinin amacı, finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetimi, bir nebze olsun, bağımsız denetçi gözünden görebilmelerinin sağlamaktır. Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda yer alması, hem finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetim sürecinin anlamalarını kolaylaştıracak hem de bağımsız denetimin kalitesini arttıracaktır (<https://www.ifac.org>).

2.1. KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA BİLDİRİLMESİNDEN BEKLENEN FAYDALAR

Bağımsız denetçi, kilit denetim konularını, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş olduğu konular arasından seçmektedir (Bedard vd, 2014:6). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilerek; yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlanması, ve de finansal tablo kullanıcılarının dikkatinin en çok önem arz eden konulara çekilerek finansal tablo kullanıcılarına ilave bilgiler sağlanması amaçlanmaktadır (BDS 701: 2). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardında, denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluğu düzenlenmiş, kilit denetim konularının belirlenmesinde denetçiye yardımcı olacak argümanlar sunulmuş, kilit denetim konularının bildirim şekli ve içeriği ele alınmıştır.

IAASB kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesine ilişkin beklenen faydaları şu şekilde belirtmiştir (<https://www.ifac.org>);

Gerçekleştirilen bağımsız denetime ilişkin şeffaflığın artması,

- Finansal tablo kullanıcılarının dikkatinin bağımsız denetçinin bağımsız denetimde en çok yoğunlaştığı alanlara ve önemli yönetim yargısı gerektiren alanlara çekilmek suretiyle artırılması,
- Finansal tablo kullanıcılarının işletmeyi daha iyi tanımasını sağlamak,
- Bağımsız denetçi ve denetim komitesi arasındaki iletişimin artırılması suretiyle yönetimin ve denetim kurulunun dikkatinin bağımsız denetimdeki önemli konulara çekilmesi,

- Bağımsız denetimin mesleki şüpheciliğinin arttırılması.

BDS 701 gereğince kilit denetim konuları ancak, bağımsız denetçinin üst yönetime bildirdiği konulardan biri olabilir (BDS 701: A9). Başka bir deyişle, ilgili standart gereğince bağımsız denetim süreci boyunca bağımsız denetçi ve üst yönetim ‘ en önemli ‘ olarak belirlenen konular hakkında devamlı olarak bilgi alışverişi halinde olmak durumundadır. Bağımsız denetçi ve üst yönetim arasında bağımsız denetim süresince gerçekleşecek olan bilgi alışverişi bağımsız denetçi ve üst düzey yönetimde sorumlu olanlar arasındaki ilişkiyi güçlendirecektir (ACCA, 2018: 7). Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda yer alması, üst yönetimin denetim süresince kilit denetim konularına odaklanmasını sağlamak suretiyle finansal tabloların kalitesinin artmasına yardımcı olacaktır (ACCA, 2018: 8).

2.2. KİLİT DENETİM KONULARININ BİLDİRİMİ

Yeni denetim raporu formatında yer alan en önemli değişikliklerden biri de raporlarda kilit denetim konularının açıklanmasının gerekmesidir. Kilit denetim konuları; üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilen, denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konular olarak tanımlanabilir (<http://www.kgk.gov.tr>).

Bağımsız denetçi, her bir kilit denetim konusunu ‘kilit denetim konuları’ başlığı altında ayrı bir bölümde açıklamalıdır. Ancak, mevzuatın kilit denetim konularının açıklanmasını yasakladığı veya kilit denetim konularının açıklanmasının açıklanmaması durumuna göre daha olumsuz sonuçlara yol açacağı durumlarda kilit denetim konuları açıklanmayabilir. Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının ayrı bir bölümde ve bağımsız denetçi görüşüne mümkün mertebe yakın bir şekilde gösterilmesi, bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına ilişkin bilgilerin öne çıkartılmasını ve finansal tablo kullanıcılarının dikkatinin kilit denetim konularına çekilmesine sağlar (BDS 701: A31). Kilit denetim konuları bölümünü giriş cümlesinde aşağıdaki hususlar belirtilmelidir (<http://www.kgk.gov.tr>).

- Kilit denetim konularının denetim sürecinde denetçinin üzerinde durmasını gerektiren en önemli konular olduğu,
- Denetçinin bu konulara ilişkin ayrı bir görüş vermediği.

Kilit denetim konuları olarak belirlenen konularının, kilit denetim konuları başlıklı ayrı bir bölümde hangi sırayla sunulacağına ilişkin karar bağımsız denetçinin bu

konuda varacağı mesleki muhakemeye bağlıdır. Örneğin, bağımsız denetçi kilit denetim konularını kendi muhakemesin göre nispi önemi daha yüksek olarak görmüş olduğu konulara ilk olarak yer verebilir (BDS 701: A 32)

Ayrıca, bağımsız denetçi, kilit denetim konuları bölümünde yer verdiği her bir kilit denetim konusuna ilişkin açıklamalarda bulunmalıdır. Bu açıklamalar, eğer varsa, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara ilişkin bir atfı, belirlenen konunun kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin sebebini, denetim konusunun nasıl ele alındığını içermelidir (<http://www.kgk.gov.tr>).

Bağımsız denetçi, ihtiyaç duyduğu hallerde, yayınlayacağı bağımsız denetim raporunda dikkat çekilen diğer hususlar veya diğer hususlar paragrafına yer verebilir. Kimi durumlarda, bağımsız denetim raporunda hem kilit denetim konularına hem de dikkat çekilen diğer hususlar paragrafına yer verilmektedir. Bu durumda kilit denetim paragrafına mı yoksa dikkat çekilen diğer konular paragrafında ilk önce yer vereceği, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine bağlıdır (BDS 706: A16) eğer bağımsız denetçi kilit denetim konusu olarak belirlemiş olduğu bir konuya dikkat çekilen diğer hususlar paragrafında yer veriyorsa, bu söz konusu konuların kilit denetim konuları paragrafında yer almasının yerine geçmemektedir. (BDS 700: 29).

Bağımsız denetçi, işletmenin finansal tablolarına ilişkin olumsuz görüş veya sınırlı olumlu görüş bildirdiği kimi durumlarda bağımsız denetim raporunda kilit denetim konulara yer verilmesi gerektiğini düşünebilir. Bağımsız denetçinin, işletmenin finansal tablolarına ilişkin hazırlamış olduğu bağımsız denetim raporunda olumsuz görüş bildirmesi, esas itibarı ile bir kilit denetim konusudur. Fakat, bağımsız denetçinin olumlu görüş bildirmesi haricindeki durumlarda, bu görüşün verilmesine sebebiyet veren konular kilit denetim konuları bölümünde değil görüşün dayanağı başlığı altında bildirilmelidir. (BDS 700: 29). Bağımsız denetçini, görüşünün olumsuz olduğu durumlarda ise bağımsız denetçinin görüşünü şekillendiren konuların daha önemli olarak görülmesi diğer konuların kilit denetim konusu olmadığı kanısına yol açabilir (BDS 701: 7). Bağımsız denetim raporunda görüş vermektan kaçınma şeklinde bir görüş bildirilmiş olması halinde ise bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmez. (BDS 705: 29)

Bağımsız denetim raporlarında bildirilmesi gereken kilit denetim konularına ilişkin IAASB 2015 ve 2016 yılında aşağıdaki ifadelere yer vermiştir

(<https://www2.deloitte.com>).

- Bağımsız denetim raporunda açıklanacak olan kilit denetim konusu sayısı, işletmenin karmaşıklığından, işletmenin iş kolundan ve çevresinden, ve bağımsız denetim esnasında gerçekleşen diğer hususlardan oluşur. bağımsız denetim raporunda, yine de en azından bir kilit denetim konusu açıklanması beklenmektedir.

- Bağımsız denetim standartlarında, ne kadar kilit denetim konusu bildirileceği veya kilit denetim konularına ilişkin bir ifadeye yer verilmiştir. Fakat, uluslararası alanda bugüne kadar ortalama kilit denetim konusunun iki ile altı arasında olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetçi kilit denetim konularını belirlerken kilit denetim konularının işletmeye özgü olmasına dikkat etmeli ve bildirdiği kilit denetim konularının bağımsız denetçini görüşü algısını oluşturmamasına dikkat etmelidir. (Sayar, Ergüden, 2016: 95)

Bağımsız denetçi tarafından kilit denetim konusu olarak belirlenmiş olan bir konunun, kimi durumlarda, kamuya bildirimine mevzuat tarafından izin verilmeyebilir. Örneğin, bir yetkili kurumun belirlenen veya şüphe duyulan bir mevzuata aykırılığa yönelik soruşturma yürütmesi halinde, herhangi bir kilit denetim konusunun bağımsız denetim raporunda bildirilmesi ilgili mevzuat tarafından yasaklanabilir (BDS 701: A52).

Kilit denetim konuları bağımsız denetçinin denetim esnasında azami önem gösterdiği konular olup bağımsız denetim raporunda, kilit denetim konusu olarak belirlenmiş olan bir konunun belirtilmemesi oldukça istisnai bir durumdur. Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularına yer verilmesinin kamu yararına olacağı varsayılmaktadır (BDS 701: A53).

BDS 701' e göre bağımsız denetçi ilgili konuların kamuya açıklanmasının mevzuat tarafından yasaklandığı veya ilgili konuların kamuya açıklanmasının kamu yararını aşmasını beklendiği hallerde bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmemesine karar verebilir. Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmeyen bu durumlarda, bağımsız denetime tabi olan işletmenin bu konu hakkında kamuya bilgi açıkladığı hallerde, ilgili mevzuat tarafından yasaklanmaması ön koşuluyla kilit denetim konuları bağımsız denetim raporunda bildirilir (BDS 701: 14).

Kilit denetim konularına bağımsız denetim raporunda yer verilmediği konular

aşağıdaki gibidir (BDS 701: 14).

- Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermemesi,
- Belirlenen bir kilit denetim konusunu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, doğuracağı kamu yararını aşmasının beklendiği oldukça istisnai durumlar .
- Bağımsız denetçi, gerçekleştirmiş olduğu bağımsız denetim neticesinde, işletmeni durum ve bağımsız denetime özgü koşulları göz önünde bulundurarak bildirilecek bir bağımsız denetim konusunun bulunmadığını veya kilit denetim konusu olarak bildirilecek konularının yalnızca 15 inci paragraf dahilinde ele alınacak konular olduğuna kanaat getirebilir (BDS 701: 16).

Bağımsız denetçi, denetim raporunda bildirilecek herhangi bir kilit denetim konusu bulunmadığına karar verdiğinde bu durumu raporda açıkça bildirmelidir (BDS 701: A58).

BDS 701 gereğince kilit denetim konuları, bağımsız denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği konular arasından seçilir (BDS 7001; prg. A9). Başka bir deyişle, ilgili standart gereğince bağımsız denetim süreci boyunca bağımsız denetçi ve üst yönetim ‘ ‘ en önemli ‘ ‘ olarak belirlenen konular hakkında devamlı olarak bilgi alışverişi halinde olmak durumundadır. Bağımsız denetçi ve üst yönetim arasında bağımsız denetim süresince gerçekleşecek olan bilgi alışverişi bağımsız denetçi ve üst düzey yönetimde sorumlu olanlar arasındaki ilişkiyi güçlendirecektir (ACCA, 2018: 7). Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda yer alması, üst yönetimin denetim süresince kilit denetim konularına odaklanmasını sağlamak suretiyle finansal tabloların kalitesinin artmasına yardımcı olacaktır (ACCA, 2018: 8).

2.3. KİLİT DENETİM KONULARININ BELİRLENMESİ

BDS 701’ e göre, kilit denetim konuları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi esnasında denetçinin azami derecede dikkat etmesini gerektiren konular arasından seçilir. Bağımsız denetçi kilit denetim konularını belirlerken aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmalıdır (BDS 70:9);

- BDS 315 uyarınca ‘ ‘önemli yanlışlık’ ’ riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar.

- Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dahil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları.
- Dönem için de gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Kilit denetim konuları, denetçinin söz konusu denetimde üzerinde azami derecede çaba sarf ettiği konulardır. BDS 705'e göre, eğer bir husus olumlu görüş dışında bir görüş vermesini gerektiriyorsa, bu görüşe sebep olan konu kilit denetim konuları bölümünde bildirilmemeli, görüşün dayanağı paragrafında açıklanmalıdır ((BDS 701: 12)

Olumlu görüş dışında bir görüş bildirilmesine sebep olan konular ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetiyle ilgili önemli belirsizlik oluşturabilecek olay veya şartlar, esas olarak birer kilit denetim konusudur. Fakat bu konular veya şartlar bağımsız denetim raporunun kilit denetim konuları bölümünde açıklanmaz. Bu durumda, bağımsız denetçi, bu konuları veya şartları ilgili BDS'lere uygun olarak raporlar. Bağımsız denetçi eğer olumlu görüş dışında bir görüş bildirmiş ise Kilit Denetim Konuları bölümünde Sınırlı Olumlu veya Olumsuz Görüşün Dayanağı bölümüne veya İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümlerine atıfta bulunur.

Kilit denetim konuları, cari döneme ilişkin finansal tabloların denetime ilişkindir. Bu açıdan bakıldığında, bir önceki dönemde kilit denetim konusu olarak belirlenen konuların, içinde bulunulan cari dönemde güncelleme zorunluluğu yoktur. (BDS 701: A11)

2.4. KİLİT DENETİM KONULARI VE ÜST DÜZEY YÖNETİMLE KURULACAK İLETİŞİM

Bağımsız denetçi, BDS 260, uyarınca üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişimde bulunmalıdır. Bağımsız denetçinin, kilit denetim konularına ilişkin, işletmenin üst yönetimiyle kuracağı iletişim denetimin zamanlamasına, bağımsız denetimin şartlarına göre farklılık gösterir. Fakat, bağımsız denetçi, denetimin planlanan zamanlaması ve kapsamı müzakere edilirken, kilit denetim konuları hakkındaki ilk izlenimlerini iletebilir ve denetim sonuçlarını iletirken bu tür konuları daha fazla müzakere etmek isteyebilir. Böyle bir yol izlenmesi, finansal tablolara son şeklinin verilmesi aşamasında, kilit denetim konuları hakkında sağlam bir iletişim

kurulması konusunda çıkacak sorunları önleyebilir. (<http://www.kgk.gov.tr>).

Üst yönetimle kurulacak iletişim sayesinde, üst yönetimden sorumlu olanlar, bağımsız denetçinin, bağımsız denetim raporunda bildirmeyi düşündüğü kilit denetim konularından, haberdar olur ve bu konular ait ek bilgiler edinebilirler. Kilit denetim konularına ilişkin üst yönetimle kurulacak iletişim, ayrıca, üst yönetimden sorumlu olanların, bağımsız denetçinin kilit denetim konularını hangi gerekçelere dayanarak belirlediğini anlamalarını kolaylaştırmaktadır (BDS 701: 60).

Bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim sırasında hazırlanan çalışma kağıtları kilit denetim konularının açıklanmasında bağımsız denetçiye katkı sağlayabilir. Örneğin, kilit denetim konularının belirlenmesi esnasında bağımsız denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla gerçekleştirmiş olduğu sözlü iletişime ilişkin çalışma kağıtları bağımsız denetçinin kilit denetim konularına ilişkin yapacağı bildirimde güçlü bir dayanak oluşturur (BDS 701: A39).

Kilit denetim konularının belirlenmesi ve bildirimi sürecinde, bağımsız denetçi üst düzeyden sorumlu olanlarla sürekli olarak iletişim halinde olmalıdır. Bağımsız denetçinin kilit denetim konuları hakkında üst düzey yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişim bağımsız denetimi koşullarına göre değişkenlik gösterebilir. Fakat bağımsız denetimin kapsamı ve zamanlamasının üst düzey yönetimle müzakeresi esnasında, bağımsız denetçi hangi konuların kilit denetim konusu olarak belirlenebileceğine dair ilk izlenimlerini edinebilir. Bağımsız denetçinin kilit denetim konularına ilişkin edineceği ilk izlenim, bağımsız denetçinin ilgili konular hakkında üst düzey yönetimle daha fazla müzakere etmesine olanak tanır. Bu durum, kilit denetim konuları hakkında bağımsız denetçi ile üst düzey yönetim arasında uygulamada çıkacak sorunları azaltmaya yardımcı olabilir (BDS 701: A60) .

Bağımsız denetçinin kilit denetim konuları hususunda üst düzey yönetimle kuracağı iletişim, üst düzeyden sorumlu olan kişilerin ilgili konulardan haberdar olmasını ve lüzumlu hallerde bu konular hakkında ek bilgiler elde etmesine olanak tanır. Bağımsız denetçinin üst düzey yönetimden sorumlu olanlara müzakereleri kolaylaştırmak maksadıyla bağımsız denetim raporunun bir taslağını sunabilir. Bağımsız denetim raporunun bir taslağının üst düzey yönetimden sorumlu olanlarla paylaşılması, üst düzey yönetimden sorumlu olanların bu konuların bağımsız denetim konusunda nasıl bildirileceğini anlamalarını sağlar (BDS 701: A61).

Bağımsız denetçinin bağımsız denetim raporunda bildirilecek bir kilit denetim konusuna karar verdiği durumlarda, bağımsız denetçi bu durumu bağımsız denetim hakkında makul derecede bilgi sahibi olan ve ortaya çıkabilecek konuları iyi iken diğer kişilerle daha müzakerede bulunabilir. Bağımsız denetçinin ilgili kişilerle yapacağı müzakereler, daha öncesinde bildirimde bulunacak herhangi bir kilit denetim konusu belirleyememiş olan bağımsız denetçinin bu kararını yeniden gözden geçirmesini sağlayabilir (BDS 701: A63).

2.5. KİLİT DENETİM KONULARININ BELGELENDİRİLMESİ

Bağımsız denetçi, kilit denetim konularını ve kilit denetim konularının gerekçeleri ile ilgili mesleki yargılarını belgelendirmelidir (<https://www.ifac.org>).

Bağımsız denetçi kilit denetim konularını, BDS 230' a uygun bir biçimde belgelendirir. Bağımsız denetçi, BDS 230 ile uyumlu bir şekilde olacak şekilde çalışma kağıtlarını denetimle önceden hiçbir ilgisi bulunmayan tecrübeli bir bağımsız denetçinin; denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını, denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve elde edilen denetim kanıtlarını ve de denetim sırasına ortaya çıkan önemli hususlara ilişkin vardığı sonuçlar ve bu kararlara ulaşırken göz önünde bulundurduğu unsurlar ve mesleki muhakemeleri anlamasına olanak sağlayacak şekilde hazırlamalıdır (<http://www.kgk.gov.tr>).

Bağımsız denetçi, hazırlamış olduğu çalışma kağıtlarında kilit denetim konularına ilişkin aşağıdaki hususlara yer vermelidir (BDS 701: 18) .

Bağımsız denetçinin azami derecede dikkat etmesini gerektiren konular ve bu konuların kilit denetim konusu olup olmadığına ilişkin bağımsız denetçinin görüşünün gerekçesi,

Eğer kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konu bağımsız denetim raporunda bildirilmemişse buna ilişkin bağımsız denetçinin kararının gerekçesi.

İlgili bağımsız denetim standardı BDS 230' un 8 inci paragrafı uyarınca bağımsız denetçi işletmenin bağımsız denetimi esnasında hazırlamış olduğu çalışma kağıtlarını gerçekleştirilen denetimle herhangi bir ilişkisi olmayan deneyimli bir bağımsız denetçinin, bağımsız denetçinin gerçekleştirmiş olduğu mesleki muhakemeleri ve diğer hususları anlamasına olanak sağlayacak şekilde hazırlama zorunluluğu bulunmaktadır. Bağımsız denetçinin kilit denetim konuları hakkında varmış olduğu mesleki muhakemeler, üst düzey yönetimle müzakere edilen konulardan hangilerinin

bağımsız denetçinin azami derecede dikkat etmesini gerektiren konulara olduğunu ve bu konulara karar verilme gerekçelerini içerir. Bağımsız denetçi hazırlamış olduğu çalışma kağıtlarıyla ilgili kilit denetim konusu hakkında yapmış olduğu mesleki muhakemeyi destekleyebilir (BDS 701; 64).

Kilit denetim konularının çalışma kağıtlarında nasıl belgelendirileceğine yönelik açıklamalar BDS 701 çerçevesinde açıklanmıştır. Bağımsız denetçi hazırlamış olduğu çalışma kağıtlarında kilit denetim konularına ilişkin şu hususlara yer verir (BDS 70: 18).

- Denetçinin azami seviyede dikkat etmesini gerektiren konular ve bu konuların kilit denetim konusu olarak seçilmesinin gerekçesi.
- Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konusu bildirilmediği durumlara veya kilit denetim konuları olarak bildirilecek konuların 15 inci paragraf uyarınca ele alındığını bildiren kararın gerekçesi,
- Eğer kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konu bağımsız denetim raporunda bildirilmemiş, bu konunun bağımsız denetim raporunda bildirilmemesine ilişkin bağımsız denetçinin görüşünün gerekçesi.

2.6. KİLİT DENETİM KONULARINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

BDS 701, bağımsız denetim raporunda bildirilen konuların neden kilit denetim konusu olarak seçildiğini, konunun nasıl ele alındığını ve gerekli durumlarda finansal tablo açıklamalarına atıf yapılmasını şart koşmaktadır. Bunun neticesi olarak, kilit denetim konuları işletmeden işletmeye geçecektir (Kavut ve Güngör, 2017; 63).

Aşağıda kilit denetim konularına ilişkin örnekler verilmektedir.

Hasılatın Finansal Tablolara Alınması (Gökgöz, 2018: 133):

(A) ürünü ile satış sonrası hizmetlerin satıldığı hesap dönemine ilişkin hasılat ve kar tutarınının muhasebeleştirilmesi, her bir uzun dönemli satış sonrası hizmet sözleşmesinin, (A) ürününün satış sözleşmesiyle bağlantılı olup olmadığının uygun bir şekilde değerlendirilmesine bağlıdır. Ticari sözleşmeler karmaşık olabileceğinden her bir duruma ilişkin muhasebe esası seçilirken önemli muhakemelerin yapılması gerekmektedir. Muhakememize göre hasılatın finansal tablolara alınması denetimimiz bakımından önemli bir konudur. Çünkü topluluk, uzun dönemli hizmet sözleşmeleriyle (A) ürününün satışlarınının muhasebe açısından tek bir sözleşme olarak değerlendirip ve uygun olmayacak şekilde finansal tablolara almış olabilir. Bu durum da uzun dönemli

hizmet sözleşmelerindeki kar marjlarının genellikle (A) ürününün satış sözleşmelerindeki kar marjlarından daha yüksek olması sebebiyle hasılat ile karın erken bir şekilde finansal tablolara alınmasına sebep olacaktır.

Yukarıdaki örnekte kilit denetimi olarak belirlenmiş olan hasılatın tablolara alınmasının sebebi açıklanmıştır. Kilit denetim konuları bölümünde kilit denetim konularının kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin sebeplerinin açıklanmasının yanı sıra Kilit Denetim Konularının nasıl ele alındığına ilişkin açıklamalar da yapılmalıdır. Buna ilişkin bir örneğe aşağıda yer verilmiştir.

Hasılatın Finansal Tablolara Alınması (Gökgöz, 2018: 133)

Hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin “önemli yanlışlık” riski, ciddi risk olarak değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin “önemli yanlışlık” riskinin ele alınmasında uyguladığımız prosedürler aşağıdakileri içermektedir.

- Denetim şirketimiz bünyesindeki BT uzmanlarının yardımı vasıtasıyla, kontrollerin test edilmesi. Diğer hususlar üzerindeki kontrollerin yanı sıra bu kapsamda, her bir reklam kampanyasına ilişkin şartların ve fiyatlandırılmaların sisteme girilmesi: söz konusu şartlar ile fiyatlandırma verilerinin ilgili reklam ajanslarıyla yapılan sözleşmelerdekilerle karşılaştırılmasına ve bunların izleyici verileriyle olan bağlantılarına ilişkin kontroller test edilmiştir.
- Sektör bilgimiz ve dış piyasa verilerinden elde edilen beklentilerimize dayanarak beklentilerimizde meydana gelen sapmaları dikkate alarak hasılatın finansal tablolara alınma zamanını detaylı bir şekilde analiz edilmesi.

Aşağıdaki örnekte maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme metodu ile muhasebeleştirilmesine ilişkin kilit denetim konusuna ilişkin açıklamalara yer verilmiştir (kap.org.tr).

Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi

Grup, finansal tablo dipnot 18’de de belirtildiği üzere, belirli maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme metodu ile muhasebeleştirmektedir. Söz konusu değerlendirme modelinin karmaşıklığı ve uygulanan muhakeme ve varsayımlar dolayısıyla denetimimiz için önem arz etmektedir ve bu nedenle tarafımızca kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.

Aşağıda ise yukarıdaki örnekte açıklanan kilit denetim konusunun nasıl ele alındığına ilişkin bir açıklama yer almaktadır.

Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi (kap.org.tr)

- Uyguladığımız denetim prosedürleri, değerlendirme uzmanlarının, lisans, yetkinlik ve tarafsızlıklarının değerlendirilmesi, söz konusu değerlendirme raporunda değerlendirme uzmanlarınca kullanılan değerlendirme metodlarının uygunluğunun değerlendirilmesi, değerlendirme uzmanlarının değerlendirme sırasında kullandığı varsayımların (büyüme oranı beklentileri, iskonto oranı vb.) piyasa verileri ile ve Grup'un geçmiş yıllar performansı ile karşılaştırılması, değerlendirme raporunda kullanılan üst seviye tahminlerin, muhakemelerin ve Grup'un değerlendirme uzmanlarınca takdir edilen değerlerin kabul edilebilir bir aralıkta olup olmadığının tarafımızca değerlendirilmesi gibi denetim prosedürlerini içermektedir.
- Ayrıca, yukarıda sayılan özellikli muhasebeleştirmeler kapsamında, finansal tablolarda ve açıklayıcı dipnotlarda yer alan bilgilerin uygunluğu tarafımızca sorgulanmıştır.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularına yer verilmesi hem uluslararası hem de ülkemizde oldukça yeni bir uygulamadır.

Kavut ve Güngör(2018) yapmış oldukları çalışmada, Borsa İstanbul 100 endeksinde yer alan işletmelerin 2017 yılına ait bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını içerik bakımından incelenmiştir. Bu çalışma kapsamında toplam 96 işletmenin bağımsız denetim raporu incelenmiş olup toplam 211 adet kilit denetim konusu bulunduğu tespit edilmiştir. Belirlenen 211 adet kilit denetim konusunun yüzde 13'ünün hasılatın muhasebeleştirilmesinde, yüzde 8'inin ise şerefiye ve sınırsız ömürlü maddi olmayan varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Gökgöz(2018), borsada işlem gören 140 işletmenin 15.03.2018 ve sonrası tarihli bağımsız denetim raporlarını incelemiş ve bu işletmeler ait yayımlanmış olan bağımsız denetim raporlarında toplam 273 adet kilit denetim konusu olduğunu tespit etmiştir. Bu bağımsız denetim raporlarında tespit edilen 273 adet kilit denetim konusunun 40 tanesi

hasılatla, 37 tanesini ticari alacaklarla ve 30 tanesinin ise maddi duran varlıklarla ilişkili olduğu yayımlanan çalışmada bildirilmiştir.

Uzay ve Köylü (2018) BİST imalat sektöründe yer alan 170 işletmenin bağımsız denetim raporlarını incelemiştir. Bu çalışmada, 69 adet kilit denetim konusunun hasılat ile, 63 adet kilit denetim konusunun ticari alacaklarla ve 61 adet kilit denetim konusunun ise ticari alacaklar ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir.

Brouwer vd (2016)' da Hollanda' da borsada işlem gören 50 işletmenin bağımsız denetim raporlarının incelemiştir. Bu çalışmada, işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer verilen kilit denetim konularını genelde muhasebe politikaları ve tahminlerine yönelik olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada bağımsız denetçilerin kilit denetim konusu olarak çoğunlukla bilanço hesaplarına ağırlık verdiği belirtilmektedir.

ACCA (2018) tarafından gerçekleştirilen çalışmada Birleşik Krallık, Brezilya, Kıbrıs, Nijerya, Oman, Romanya, Güney Afrika, Birleşik Arap Emirlikleri, Zimbabve'de yapılmış olan bağımsız denetimler neticesinde hazırlanan 560 adet bağımsız denetim raporu incelenmiştir. Yapılan incelemeler neticesinde bu 560 adet bağımsız denetim raporunda toplam 1621 adet kilit denetim konusunun yer aldığı tespit edilmiştir. Tespit edilene 1621 adet kilit denetim konusunun 162 tanesi varlıklarda değer düşüklüğüyle, 102 tanesi hasılatla, 95 tanesi şüpheli ticari alacak karşılıklarıyla, 90 tanesi ise şerefiyede değer düşüklüğüyle ilişkilidir. Araştırmaya konu olan ülkelerde işletme başına düşen kilit denetim konusu sayısı Birleşik Krallık' tır.

Pinito ve Morais (2018), gerçekleştirmiş olduğu çalışmada, FTSE 100, CAC 40 ve AEX 25 endekslerinde işlem gören işletmelerin özellikleri ile bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Bu çalışmada işletmelerin faaliyetlerinin karmaşıklık derecesi ve bağımsız denetim ücreti ile kilit denetim konuları arasında doğru orantılı bir ilişki olduğu ortaya konmuştur.

Yürütmüş olduğumuz çalışma kapsamında BİST imalat endeksinde yer alan işletmelerin 2017 yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarından yer alan kilit denetim konuları incelenmiştir. Ülkemizde, işletmelerin bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularına yer verilmesi yeni bir uygulamadır. Çalışmamız kapsamında kilit denetim konuları ; imalat sektörü, imalat alt sektöründe yer alan işletmeler ve bağımsız denetim firmaları açısından incelenmiştir.

3.BÖLÜM

BİST İMALAT SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN 2017 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA YER ALANA KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ

1. AMAÇ

Ülkemizde, “BDS 701- Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardı borsada işlem gören işletmelerin 2017 yıl sonu finansal tablolarının denetimlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Araştırmamızın temel amacı, uygulamanın ilk yılında Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularını ve kilit denetim konularına ilişkin denetim firmalarının uygulamalarını incelemektir.

2. METODOLOJİ

Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirimine ilişkin bağımsız denetim standardı BDS 701, 01.01.2017 tarihinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Çalışmamıza konu olan bağımsız denetim raporlarının bildirim tarihi itibarı ile uygulamanın yapıldığı ilk yıla aittir. BIST, 21 Ocak 2019 tarihi itibarı ile 514 işletmeden oluşmaktadır. Bu işletmelerin 180 tanesi imalat sektöründe faaliyette bulunmaktadır ve çalışmamızda bu işletmeler incelenmiştir. Gerçekleştirdiğimiz çalışmada, 21 Ocak 2019 tarihi itibarı ile, BIST imalat sektöründe yer alan 177 işletmenin bağımsız denetim raporları kilit denetim konuları yönünden incelenmiştir. 3 işletme ise bağımsız denetim raporuna ulaşamadığından ötürü çalışmamızda yer almamıştır. Çalışmamıza konu olan işletmelerin bağımsız denetim raporlarına Kamu Aydınlatma Platformu’nun web sayfasından ulaşılmıştır (<https://www.kap.org.tr>). Gerçekleştirmiş olduğumuz çalışmamızın amacı, BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılına ait bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının incelenmesi sureti ile ülkemizdeki kilit denetim konuları uygulamasına ilişkin bilgi sahibi olmak ve kilit denetim konularının alt sektörler itibarı ile dağılımını incelemektir.

3. BULGULAR

Çalışmamız BİST İmalat Sektöründe yer alan 177 işletmenin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarının incelenmesine dayanmaktadır. BİST İmalat Sektörü kendi içerisinde; kimya, petrol kauçuk ve plastik ürünler, gıda içki ve tütün, taş ve toprağa

dayalı ürünler, dokuma, giyim eşyası ve deri sanayi, metal ana sanayi, kağıt ve kağıt ürünleri, basım ve yayın, orman ürünleri ve mobilya, diğer imalat sanayii olmak üzere 9 alt sektörden oluşmaktadır. Tablo 4’te BİST imalat sektörünün alt sektörlerinde yer alan işletme sayıları ve alt sektörler itibarı ile kilit denetim sayıları görülmektedir.

Tablo 4. BİST İmalat Sektörünün Alt Sektörlerinde Yer Alan İşletme Sayıları Ve Alt Sektörler İtibarı İle Kilit Denetim Sayıları

ALT SEKTÖR	Toplam İşletme Sayısı	KDK Sayısı/İşletme						Toplam KDK Sayısı	
		0	1	2	3	4	5		6
KİMYA, PETROL KAUÇUK VE PLASTİK ÜRÜNLER	33	3	13	10	4	2	1	0	58
METAL EŞYA, MAKİNE VE GEREÇ YAPIM	29	0	9	13	3	1	3	0	63
GIDA, İÇKİ VE TÜTÜN	28	4	10	6	6	1	0	1	50
TAŞ VE TOPRAĞA DAYALI	27	0	7	11	7	2	0	0	58
DOKUMA, GİYİM EŞYASI VE DERİ	21	1	5	11	2	1	1	0	42
METAL ANA SANAYİ	17	0	3	9	3	1	1	0	39
KAĞIT VE KAĞIT ÜRÜNLERİ, BASIM VE YAYIN	13	0	4	5	1	2	0	1	31
ORMAN ÜRÜNLERİ VE MOBİLYA	6	0	2	2	2	0	0	0	12
DİĞER İMALAT SANAYİİ	3	0	1	1	0	1	0	0	7
Toplam	177	8	54	68	28	11	6	2	360

Tablo 4’te görüldüğü gibi, imalat sektöründe faaliyetlerini sürdüren 177 işletme yer almakta ve bu 177 işletmenin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarında toplam 360 adet kilit denetim konusu yer almaktadır. En fazla işletmenin yer aldığı alt sektör 33 adet işletme ile kimya,, petrol, kauçuk ve plastik ürünler sektörü’ dür. Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler alt sektöründe yer alan 33 işletmenin 2017 bağımsız denetim raporlarında toplam 58 adet kilit denetim konusuna yer verilmiştir.

İmalat sektöründe faaliyetlerini sürdüren 29 işletme ise Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım alt sektöründe faaliyette bulunmaktadır. Metal Eşya, Makine ve Gereç

Yapım alt sektörü işletme sayısı olarak Kimya, Kauçuk ve Plastik ürünler alt sektöründen daha az işletmeye sahiptir. Ancak, bu sektörde yer alan işletmelerin bağımsız denetim raporlarında en fazla işletmeye sahip alt sektör olan Kimya, Kauçuk ve Plastik ürünler alt sektörüne kıyasla daha fazla kilit denetim konusuna yer verilmiş olması (Toplam 63 adet kilit denetim konusu) dikkat çekicidir.

Bunların yanı sıra, Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektöründe yer alan 4 işletmenin, Gıda İçki ve Tütün alt sektöründeki 4 işletmenin, Dokuma Giyim Eşyası ve Plastik Ürünler Alt Sektörü'nde yer alan 1 işletmenin bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusunun yer almadığı tespit edilmiştir. Bu, imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin bağımsız denetim raporlarının yüzde 4,52 sinde kilit denetim konusu bulunmadığı anlamına gelmektedir. 68 işletmenin bağımsız denetim raporlarında ikişer adet, 54 işletmenin bağımsız denetim raporunda ise birer adet kilit denetim konusu yer almaktadır. 2 işletmemim bağımsız denetim raporunda ise altışar adet kilit denetim konusu bulunmaktadır.

BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer alan görüş türlerine ve kilit denetim konusu sayılarına Tablo 5'de yer verilmiştir.

Tablo 5. BİST İmalat Sektöründe Yer Alan İşletmelerin Denetim Raporlarındaki Görüş Türleri ve KDK Sayıları

Görüş Türü	Toplam İşletme Sayısı	Kilit Denetim Konusu Sayısı/İşletme Sayısı						
		0	1	2	3	4	5	6
Olumlu	160	4	51	60	28	10	5	2
Sınırlı Olumlu	16	3	3	8		1	1	
Görüş Vermekten Kaçınma	1	1						
Toplam	177	8	54	68	28	11	6	2

Tablo 5' de BİST İmalat Sektörü' nde yer alan 177 işletmeye ait bağımsız denetim raporlarının sadece bir tanesinde görüş bildirmekten kaçınma şeklinde bir görüş bildirildiği görülmektedir. BDS 701'e göre bağımsız denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınılan durumlarda kilit denetim konularına yer verilmemelidir. Bu açıdan bakıldığında uygulamanın bağımsız denetim standartları ile uyumlu olduğu gözükmektedir. Bağımsız denetim raporlarında altışar adet kilit denetim konusuna yer

verilen 2 işlemenin bağımsız denetim raporlarında olumlu görüş bildirilmiştir. Nitekim, kilit denetim konuları işletmelerin bağımsız denetim sürecinde ele alınan fakat ayrı bir bağımsız denetim görüşü verilmeyen unsurlardır.

Tablo 6’de BİST İmalat Sektörü’ nde faaliyette bulunan işletmeleri denetleyen bağımsız denetim firmaları, bağımsız denetim firmalarının denetlemiş olduğu işletme sayıları, bağımsız denetim raporunda kilit denetim konusu yer almayan işletmelerin hangi bağımsız denetim firması tarafından denetlenmiş olduğu ve kilit denetim konularına ilişkin finansal tablo dipnotu belirtilmeyen bağımsız denetim raporu sayısının bağımsız denetim firması türlerine göre dağılımına ilişkin bulgulara yer verilmiştir.

Tablo 6. Denetim Firması Türleri, KDK İçermeyen Rapor Sayıları ve KDK’na İlişkin Finansal Tablo Dipnotu Belirtilmeyen Rapor Sayısı İlişkisi

Denetim Firması	Denetim Firması Sayısı	Denetlenen İşletme Sayısı	Kilit Konusu Bulunmayan Sayısı	Denetim Rapor	Kilit Denetim Konularına İlişkin Dipnot Belirtilmeyen Rapor Sayısı
Dört Büyük Denetim Firması	4	90	0		7
Uluslararası Kuruluşlara Üye Denetim Firmaları	20	49	3		7
Yerel Denetim Firmaları	21	38	5		7
Toplam	45	177	8		21

Tablo 6’ da BİST İmalat Sektöründe yer alan 177 işletmeye ait bağımsız denetim raporunun toplam 45 bağımsız denetim firması tarafından denetlendiği görülmektedir. Söz konusu bağımsız denetim firmaları 4 büyük bağımsız denetim firması (PWC, KPMG, Ernst& Young ve Deloitte), uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarına üye olan denetim firmaları ve yerel denetim firmaları olmak üzere 3 ayrı şekilde sınıflandırılmıştır. Denetim firmaları içerisinde 4 büyük denetim firması büyük bir paya sahip olup 170 işletmenin 90’ının bağımsız denetimini gerçekleştirmiştir. Bu verilere göre İmalat Sektörü’ndeki işletmelerin yüzde 0,509’unun bağımsız denetimleri dört büyük denetim firması tarafından gerçekleştirilmiştir. BİST İmalat Sektörü’nde faaliyette bulunan işletmelerin 49’unun bağımsız denetim 20 farklı uluslararası kuruluşlara üye denetim firmaları tarafından gerçekleştirilmiştir. 21 adet yerel denetim firması ise toplam 38 adet işletmenin bağımsız denetimini gerçekleştirilmiştir

bulunmaktadır. Yerel bağımsız denetim firmalarının gerçekleştirdiği bağımsız denetim sayısı sektör bazında yüzde 0,215'tir. Tablo 3'te yer alan bulgulara göre dört büyük bağımsız denetim firması tarafından hazırlanan bağımsız denetim raporlarının hepsinde kilit denetim konusuna yer verilmiştir. Uluslararası kuruluşlara üye denetim firmaları denetlemiş oldukları 50 adet işletmenin 3'ünün bağımsız denetim raporunda kilit denetim konusuna yer vermemiştir. Yerel denetim firmaları ise denetlemiş oldukları 38 işletmenin 5'inin bağımsız denetim raporunda kilit denetim konusu bildiriminde bulunmamıştır. Kilit denetim konusu bildirimine yer verilmeyen bağımsız denetim raporlarının tamamının yerel denetim firmaları ve de uluslararası kuruluşlara üye denetim firmaları tarafından hazırlanmış olması dikkat çekicidir.

Tablo 7'de BİST İmalat Sektörü'nde faaliyette bulunan şirketlerin bağımsız denetim raporlarında bildirilmiş olan kilit denetim konuları türleri ve alt sektörlere dağılımı yer almaktadır. Bağımsız denetim raporuna ulaşılabilen 177 işletme ve bu işletmelerin bağımsız denetim raporlarında toplam 360 kilit denetim konusu bulunmaktadır. Başka bir deyişle, bağımsız denetçiler işletmelerin %41'inin bağımsız denetiminde hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili daha fazla çaba sarf etmiştir ve de kilit denetim konularının %20'si hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgilidir. Hasılatın muhasebe riski taşıdığı riski ile ele alınmasının gerektiği BDS 240 (prg 26)'da yer almaktadır dolayısıyla BDS 240 ile uyumludur.

Tablo 7. Kilit Denetim Konularının İçerikleri ve Alt Sektörlere Göre Dağılımı

KİLİT DENETİM KONUSU	KDK Sayısı	KİMYA, PETROL KAUCUK VE PLASTİK ÜRÜNLER	METAL EŞYA, MAKİNE VE GEREÇ YAPIM	GIDA, İÇKİ VE TÜTÜN	TAŞ VE TOPRAĞA DAYALI	DOKUMA, GİYİM EŞYASI VE DERİ	METAL ANA SANAYİ	KAĞIT VE KAĞIT ÜRÜNLERİ, BASIM VE YAYIN	ORMAN ÜRÜNLERİ VE MOBİLYA	DİĞER İMALAT SANAYİİ
FİNANSAL ARAÇLAR	TOPLAM 89 KDK									
Ticari Alacaklar Ve Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	59	17	12	5	4	5	6	7	2	1
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	1		1							
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri	1			1						
Finansal Yatırımlar	3	1		1		1				
Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi	3	1	2							
Türev Araçların Ölçülmesi Ve Muhasebeleştirilmesi	2		1	1						
Finansal Borçlar	10	2	2	1		3	1	1		
İhtiyati Tedbir Kapsamında Borç Yapılandırılmaları	1			1						
Ticari Borçlar	3		1	1			1			
Kredi Sözleşmelerine Göre Belirlenen Finansal Oranlara Uyumluluk	1						1			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	5				4			1		
HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	TOPLAM 73 KDK									
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	72	7	13	9	12	10	11	6	2	2
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Kira Gelirleri	1			1						
MADDİ DURAN VARLIKLAR VE YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	TOPLAM 66 KDK									

Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Ve Amortisman Hesaplanması	42	8	6	7	4	8	4	3	2	
Maddi Duran Varlıklarda VE Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Amortisman	1				1					
Faaliyet Kiralaması	1									1
Yapılmakta Olan Yatırımların Maddi Duran Varlıklara Transferi, Yararlı Ömürleri Ve Amortisman	4		1		1		1	1		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Ve Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi	6			1		2	2	1		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi	12	1		3	2	3	1	2		
STOKLAR	TOPLAM 41 KDK									
Stoklar Ve Stok Değer Düşüklüğü	41	8	6	10	1	6	4	2	3	1
GELİR VERGİLERİ	TOPLAM 19 KDK									
Vergi Varlık Ve Yükümlülükleri	17	3	1		8	1	3		1	
Kurumlar Vergisi İstisnaları	2	1						1		
VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	TOPLAM 18 KDK									
Bağlı Ortaklıklar İçin Değer Düşüklüğünün Değerlendirilmesi	2						1	1		
İştiraklerin Geri Kazanılabirliği	1	1								
Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	12	1	3	2	4		1	1		
Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	3				2			1		
KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE VARLIKLAR, ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR	TOPLAM 16 KDK									

Garanti Karşılıkları	3		3							
Karşılıklar, Koşullu Varlık Ve Yükümlülükler	1	1								
Vergi Cezalarına İlişkin Ayrılan Karşılıklar	1					1				
Kıdem Tazminatı Karşılığı	7		1		2	1	1	1	1	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları Ve İzin Yükümlülükleri	4	1			3					
KONSOLİDASYON VE İŞLETME BİRLEŞMELERİ	TOPLAM 10 KDK									
İşletme Birleşmeleri	6	1	1	2	1	1				
Konsolidasyon	4	2					1	1		
BORÇLANMA MALİYETLERİ	TOPLAM 7 KDK									
Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	7		2		4			1		
İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI	TOPLAM 7 KDK									
İlişkili Taraf İşlemleri	7		1	2	1		1		1	1
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	TOPLAM 3 KDK									
Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri	3	1	2							
DİĞERLERİ	TOPLAM 11 KDK									
Canlı Varlıklar	1			1						
Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	1						1			
Muhasebe Politikası Değişikliği	1			1						
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri	1									1
Denetçi Geçiş Ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi	7	1	2		4					
TOPLAM	360	58	63	50	58	42	39	31	12	7
FİNANSAL ARAÇLAR	TOPLAM 89 KDK									
Ticari Alacaklar Ve Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	59	17	12	5	4	5	6	7	2	1
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	1		1							
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri	1			1						

Finansal Yatırımlar	3	1		1		1				
Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi	3	1	2							
Türev Araçların Ölçülmesi Ve Muhasebeleştirilmesi	2		1	1						
Finansal Borçlar	10	2	2	1		3	1	1		
İhtiyati Tedbir Kapsamında Borç Yapılandırılmaları	1			1						
Ticari Borçlar	3		1	1			1			
Kredi Sözleşmelerine Göre Belirlenen Finansal Oranlara Uyumluluk	1						1			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	5				4			1		
HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	TOPLAM 73 KDK									
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	72	7	13	9	12	10	11	6	2	2
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Kira Gelirleri	1			1						
MADDİ DURAN VARLIKLAR VE YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	TOPLAM 66 KDK									
Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Ve Amortisman Hesaplanması	42	8	6	7	4	8	4	3	2	
Maddi Duran Varlıklarda VE Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Amortisman	1				1					
Faaliyet Kiralaması	1									1
Yapılmakta Olan Yatırımların Maddi Duran Varlıklara Transferi, Yararlı Ömürleri Ve Amortisman	4		1		1		1	1		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Ve Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi	6			1		2	2	1		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi	12	1		3	2	3	1	2		

STOKLAR	TOPLAM 41 KDK									
Stoklar Ve Stok Değer Düşüklüğü	41	8	6	10	1	6	4	2	3	1
GELİR VERGİLERİ	TOPLAM 19 KDK									
Vergi Varlık Ve Yükümlülükleri	17	3	1		8	1	3		1	
Kurumlar Vergisi İstisnaları	2	1						1		
VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	TOPLAM 18 KDK									
Bağlı Ortaklıklar İçin Değer Düşüklüğünün Değerlendirilmesi	2						1	1		
İştiraklerin Geri Kazanılabirliği	1	1								
Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	12	1	3	2	4		1	1		
Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	3				2			1		
KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE VARLIKLAR, ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR	TOPLAM 16 KDK									
Garanti Karşılıkları	3		3							
Karşılıklar, Koşullu Varlık Ve Yükümlülükler	1	1								
Vergi Cezalarına İlişkin Ayrılan Karşılıklar	1					1				
Kıdem Tazminatı Karşılığı	7		1		2	1	1	1	1	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları Ve İzin Yükümlülükleri	4	1			3					
KONSOLIDASYON VE İŞLETME BİRLEŞMELERİ	TOPLAM 10 KDK									
İşletme Birleşmeleri	6	1	1	2	1	1				
Konsolidasyon	4	2					1	1		
BORÇLANMA MALİYETLERİ	TOPLAM 7 KDK									
Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	7		2		4			1		
İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI	TOPLAM 7 KDK									
İlişkili Taraf İşlemleri	7		1	2	1		1		1	1

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	TOPLAM 3 KDK									
Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri	3	1	2							
DİĞERLERİ	TOPLAM 11 KDK									
Canlı Varlıklar	1			1						
Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	1						1			
Muhasebe Politikası Değişikliği	1			1						
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri	1									1
Denetçi Geçişi Ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi	7	1	2		4					
TOPLAM	360	58	63	50	58	42	39	31	12	7

Tablo 7’de görüldüğü üzere, 89 adet kilit denetim konusu finansal araçlar ile ilgilidir. Finansal araçlar ile ilgili 89 adet kilit denetim konusunun 59’unu ticari alacaklar ve ticari alacaklarda değer düşüklüğü oluşturmaktadır. Başka bir ifade ile ticari alacaklarda değer düşüklüğü bağımsız denetçilerin denetimde üzerinde en fazla durdukları konu konu olmuştur. Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin bağımsız denetçiler tarafından 66 adet kilit denetim konusu tespit edilmiştir. Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili kilit denetim konularının 65 tanesi yeniden değerlendirme ve amortisman ile ilgilidir. Varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin bağımsız denetçiler tarafından 18 adet kilit denetim konusu tespit edilmiştir. Bu 18 adet kilit denetim konusunun 12’si sınırsız ömürlü maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün hesaplanması ile ilgilidir. Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü, BDS 701 uyarınca, denetimin muhakemede bulunduğu alalardandır. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin kilit denetim konularını belirlerken bu alana dikkat etmesi BDS 701 ile uyumludur.

Tablo 7’de yer alan kilit denetim konularının 6 tanesi gerçekleşen işletme birleşmeleri ile ilgilidir. BDS 701 uyarınca bağımsız denetçi kilit denetim konularını belirlerken dönem içerisinde meydana gelmiş olan önemli olayları göz önünde bulundurmak durumundadır. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin işletme birleşmelerini kilit denetim konusu olarak belirlemesi BDS 701 ile uyumludur.

Son olarak, Tablo 7’ de yer alan 7 işletmenin bağımsız denetim raporunda denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesinin bağımsız denetçiler tarafından kilit denetim konusu olarak belirlendiği görülmektedir. Bu 7 adet kilit denetim konusuna, bağımsız denetim raporlarında, diğer hususlara paragrafında yer verilmiştir. Nitekim, BDS 701’ de bağımsız denetim raporunda diğer hususlar paragrafının yer almasının konunun kilit denetim konuları paragrafında yer almasının yerine geçmeyeceği belirtilmiştir.

SONUÇ

2000’li yılların başında yaşanan finansal krizler, denetim başarısızlıkları sonucunda bağımsız denetim sektörüne olan güveni azaltmış ve de bağımsız denetim sektöründe yeni düzenlemelerin yapılmasına sebep olmuştur. Bağımsız denetime ilişkin uluslararası standartları belirleyen IAASB tarafından bu bağlamda başlatılan yeni bağımsız denetim raporu projesi neticesinde çoğu standart revize edilmiş, revize edilen standartlara ek olarak ISA 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda bildirilmesi standardı oluşturulmuştur. ISA 701’in ülkemize uyarlaması olan BDS 701, Kamu Gözetim Kurumu tarafından Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesi standardı finansal tablo kullanıcılarının artan şeffaf bağımsız denetim raporu talebine IAASB tarafından verilmiş olan karşılık olup bağımsız denetim raporlarına ilişkin radikal bir değişiklik konumundadır.

Kilit denetim konuları bağımsız denetimde en çok önem arz eden konular olup bağımsız denetçinin mesleki muhakemesince belirlenmektedir.

Gerçekleştirdiğimiz çalışmada, imalat alt sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin, 2017 yılı bağımsız denetim raporları incelenerek kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesinin Türkiye’de uygulanması hakkında bilgi sahibi olmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda, araştırmamıza konu olan BİST İmalat Sektöründeki işletmelerin bağımsız denetim raporlarına ulaşılmış ve bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları tür, adet, bağımsız denetim firmaları gibi parametreler ekseninde incelenmiştir.

Çalışmamıza konu olan BİST İmalat Sektöründe faaliyette bulunan işletmeler, BİST’teki işletme sayısının yüzde 33’ünü oluşturmaktadır. BİST İmalat Sektörü,’nde yer alan 3 işleme bağımsız denetim raporuna ulaşamadığı için incelenememiştir. İmalat sektöründe en fazla kilit denetim konusu bildirilen alt sektör petrol, kauçuk ve plastik ürünler alt sektörüdür. İncelen işletmelerin yüzde 4,52 sinin ise bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu yer almamaktadır. BDS 701 gereğince bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmemesi ancak çok istisnai durumlarda sözkonusu olabilmektedir. Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmeyen 8 işletmenin sadece birinin bağımsız denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınılmıştır. Bu açıdan bakıldığında bu oran dikkat çekicidir.

Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konusu yer almayan 7 işletmenin 5'inin bağımsız denetim raporları yerli bağımsız denetim firmaları, 2'sinin bağımsız denetim raporu ise uluslararası kuruluşlara bağlı yerli ortaklıklar tarafından hazırlanmıştır. Dört büyük denetim firması tarafında yapılan denetimlerin tamamının neticesinde en az birer kilit denetim konusuna yer bildirilmiştir Yerel denetim firmalarının dört büyük bağımsız denetim firmasına ve uluslararası kuruluşlara üye denetim firmalarına oranla daha fazla sayıda kilit denetim konusu içermeyen bağımsız denetim raporu hazırlamış olması, yerel firmaların kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesi uygulaması hakkında yeterli bilgiye sahip olmamasından kaynaklı olabilir.

BİST İmalat Sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetimi toplam 45 bağımsız denetim firması tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu 45 firmanın yaklaşık yüzde 47'si yerel firmalardır ancak yerli bağımsız denetim firmaları hazırlanan bağımsız denetim raporlarının sadece yüzde 21'lik bir kısmını hazırlamıştır. Bu oran yerli bağımsız denetim firmalarının işletmeler açısından yabancı bağımsız denetim firmalarına kıyasla daha az tercih edildiğini göstermektedir.

Çalışmamız Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı (BDS 701)'nin ilk yılı uygulamalarının incelenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Çalışmamızın daha sonraki dönemlerde kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesi ve bağımsız denetim alanlarında yapılacak olan çalışmalarda kullanabilecek bir kaynak olarak katkı sunması ve de ülkemizde bağımsız denetim standartlarının daha etkili bir şekilde uygulanmasına katkıda bulunması temenni edilmektedir.

KAYNAKLAR

- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete.
- 660-KHK. (2011). 660 sayılı KHK, 20.11.2011 tarihli 6223 sayılı Resmi Gazete.
- 6102 Sayılı TTK (2011), 13.01.2011 tarihli 27846 Sayılı Resmi Gazete.
- AARENS J.K., LOEBBECKE A.A., Auditing an Integrated Approach, Prentice Hall,8.b, 2000.
- ACAR Ayşegül, Risk Odaklı Denetim, Muhasebe ve Denetim Dünyası, Sayı: 1, 2016, ss. 56-66.
- ACCA, Key Audit Matters: Unlocking The Secrets of Auditing, The Association of Chartered Certified Accountants, 2018, https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Key-audit-matters/pi-key-audit-matters.pdf
- AICPA, AU Section 315-Communications Between Predecessor and Successor Auditors, 1998,<https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-003Performing Audit Procedures in Response toAssessed Risks and Evaluating the AuditEvidence Obtained15.pdf>.
- AICPA, Au Seciton 318, Performing Audit Procedures in Response toAssessed Risks and Evaluating the AuditEvidence Obtained <https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00318.pdf>
- AKÇAY Aysel, BİLEN Abdülkadir, Denetim Kalitesi ve Göstergeleri, Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Sayı: 400, 2018, ss. 227-256
- AICPA, Examples of Controls in Small Entities, 2006, on the Financial Statements. Accounting Horizons: June 2012, Vol. 26, No. 2, pp. 193-217.
- ARENS Alvin, ELDER Mark, BEASLEY Randal, Auditing and Assurance Services, b. 14, Prentice Hall, 2012.
- ASLAN Mihriban, DEMİRKAN Serkan, Denetim Ve Güvence Hizmetleri, Temmuz 2017 Özel Sayı, 2017, ss. 127-141.
- AYDIN Ayşegül, ÇÜRÜK Turgut, Bağımsız Denetim Beklenti Farkı, Çukuroba Üniversitesi İibf Dergisi,cilt: 21, Sayı: 2, Aralık 2017, ss. 153-174.
- ASARE Stephen, WRIGHT Arnold, Investors', Auditors', and Lenders' Understanding of the Message Conveyed by the Standart Audit Report on the Financial Statements. Accounting Horizons, Haziran 2012, Sayı: . 26, No. 2, ss. 193-217.
- ATABAY Esra, DİNÇ Engin, Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 21, 2016, ss. 1527-1541.
- AYSAN Mustafa, Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi, FinansalÇözüm Dergisi, Sayı: 37, İstanbul: İsmmo Yayınları, 1996.
- AZHAM Ali, HEANG Teck, The Evolution of auditing: An Analysis of the Historical development, Sayı: 4, Journal of Modern Accounting and Auditing, 2008, ss. 1-7.
- BAĞIMSIZ DENETİM YÖNETMELİĞİ, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.16907&MevzuatIliski=0&so urceXmlSearch=ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20denetim>
- BAKLACIOĞLU Sadık, Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetim Sistemi, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, c.3, Sayı: 3, 1992, ss. 21-55.
- BASU S.K., Fundamentals of Auditing, Hinidstan: Dorling Kindersley, 2009.
- BEZİRCİ Muhammet, KARASİOĞLU Fehmi, Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi,

- Selçuk Üniversitesi Sosyal Araştırmalar Dergisi, C.11, Sayı: 21, 2011, ss. 1-7.
- BOZKURT Nejat, Bağımsız Denetim, İstanbul: Alfa Yayınevi, 2012
- CAN Gökberk, Bağımsız Denetim, Eğitim Yayınevi, 2017
- CİĞER Ayşegül, VARDAR Gizem, KINAY Bülent, Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Analizi: Borsa İstanbul Örneği, Sayı: 153, FinansalÇözüm, 2019 ss. 109-148
- CÖMERT Nuran, SELİMOĞLU Kardeş Seval, UZAY Şaban, UYAR Süleyman, Denetimde Genel İlke ve Sorumluluklar, <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Egitim/Denetim/1.Hafta/2.%20BÖLÜM%20DENETİMDE%20GENEL%20İLKELER%20VE%20SORUMLULUKLAR.pdf>
- ÇALGAN Erkan, MENTEŞE Erkan, IŞILOĞLU Fatma, TOROSLU Vefa, ÖZCAN Mukaddes, KANPAK Nurgül, SAVAŞ Şükrü, ONUR Jülide, AĞCA Zekiye Muhasebe Denetimi ,Sayı: 133, İstanbul: İsmmo Yayınları: 2008.
- ÇİL Seyhan, Denetimde Kanıt Seçmede Örneklem ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı ve ISA 530, Gazi Üniversitesi, 2003,
- DELOITTE, Bağımsız Denetçi Raporu, <https://www.denetimnet.net/Pages/bagimsiz-denetci-raporu-dis-denetim.aspx>
- DELOITTE, The New Auditor's Report Study of First Year Application in Italy By Listed Companies, 2018, https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/it/Documents/audit/Deloitte_NewAuditorReport.pdf
- DELİKANLI Uğur İhsan, Finansal Düzenlemelerin İlke Bazlı Ya da Kural Bazlı Olmasının Finansal Raporların Denetim Sürecine Etkisi, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, c. 66, Sayı: 2011, ss 73-92.
- DENİZ Adem, Bağımsız Denetimde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Denetçi Açısından Önemi, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.
- DİNÇ Engin, ATABAY Esra, Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 21, 2016, ss. 1527-1541.
- DOĞAN Aziz, Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, sayı: 20, 2016, ss. 65-89.
- DÖNMEZ Adnan, BERBEROĞLU Başak, ERSOY Ayten, Ülkemizde Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, sayı: 9, 2005.
- DOĞAN Aziz, Bağımsız Denetimde Müşteri Kabulü, Muhasebe ve Denetim Dünyası, Sayı: 3, 2016.
- ERÇİÇEK Merve, Türkiye'de Denetimin Gelişimi ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklar Etkisi ve Bir Uygulama(Yüksek Lisans Tezi), Aydın, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.
- ERDOĞAN Melih, Denetim: Kavramsal ve Teknolojik Yapı, b.3, Ankara: Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, 2006.
- ERTAN Yasemin, Sürdürülebilirlik Raporlarının Güvence Denetimi, b.1. Bursa: Dora Yayınları, 2018.
- ESENDEMİR Ebru, Finansal Bilginin Güvenilirliği İle İlgili Bağımsız Denetimin Amacı Ve Bağımsız Denetim Süreci İle İlgili Son Gelişmeler, Journal of Yasar University, c.6, Sayı: 23, 2011, ss. 3890-3903.

- HAFTACI Vasfi, Muhasebe Denetimi, b. 3, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2014
- GÖKGÖZ Ahmet, Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma, Journal of Accounting and Auditing Studies, 2018 ss. 126-138
- GRAMMLING Audrey, RITTENBERG Larry, JOHNSTONE Karla, Auditing: A Business Risk Based Approach, b. 8, Kanada: Cenage, 2012.,
- FIRAT Alparslan, ŞAHİN Muhammed, Muhasebe ve Denetim Dünyası, Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi ve Tarihçesi, e-dergi.
- GÖNEN Seçkin, YILDIRIM Fatih, Bağımsız Denetimde Kanıt ve BİST Uygulaması, Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi
- GÜLEN Fikret, Finansal Denetim İnceleme, TC Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 1998.
- GÜREDİN Ersin, Muhasebe Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi Bursa, 2014.
- GÜCENME Ümit, Muhasebe Denetimi, Bursa: Alfa Aktüel, 2004.
- GÜÇLÜ Erkan, Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci, (Yüksek Lisans Tezi), Edirne Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.
- GÜÇLÜ Faruk, Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikleri, b.2, Ankara: Detay Yayıncılık, 2007.
- HAYES Rick, DASSEN Roger Philip, SCHILDER, WALLAGE, Principles of Auditing: An Introduction to International Standarts on Auditing, b.2, Prentice Hall: 2005.
- IAASB, Auditor Reporting, <https://www.iaasb.org/projects/auditor-reporting>
- IAASB, IAASB, Meeting Highlights and Decisions, March 2012, https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120312-IAASB-March_2012_Meeting_Highlights%20-%20for%20review.pdf
- IAASB, Meeting Highlights and Decisions, February 2013, https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120214-IAASB-February-2013_Meeting_Highlights-final.pdf
- IAASB, Meeting Highlights and Decisions, April 2013, https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20130415_IAASB-April_2013_Highlights-final.pdf
- IAASB, Meeting Highlights and Decisions, June 2013, https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20130624_IAASB-June_2013_Highlights-final.pdf
- IAASB, Meeting Highlights and Decisions, 2014, <https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/June%202014%20IAASB%20Meeting%20Highlights.pdf>
- IAASB, The New Auditor 's Report, <https://www.iaasb.org/new-auditors-report>
- IFAC, Financial Statement User's Perception of the IAASB's ISA 700 Unqualified Auditor's Report in Germany and the Netherlands, 2009,
- IFAC, International Standart On Auditing, 2009, <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a027-2010-iaasb-handbook-isa-530.pdf>
- IFAC, ISA 705 Proposed International Standard On Auditing Modifications To The Opinion In The Independent's Auditor Report, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed%20ISA%20705%20%28Revised%29-final.pdf>
- IFAC, The Unqualified Auditor's Report: A Study of User Perceptions, Effects on User Decisions Process, and Directions for Further Reserach, 2009, https://www.ifac.org/system/files/downloads/Study__1_ASB_Summary_Report.pdf

- IFAC, New And Revised Auditor Reporting Standarts and Related Conforming Amendments, 2015,
- IFAC, Auditor Reporting – Key Audit Matters, 2015, https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/Supplement_to_Agenda_Item_D_Auditor-Reporting-Key_Audit_Matters-final.pdf
- IFAC, Proposed Internationa Standart On Auditing (ISA) 701 Communicating Key Audit Matters In the Independent Auditor’s Report, [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed%20ISA%20701%20\(Revised\)-final.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed%20ISA%20701%20(Revised)-final.pdf)
- IFAC, Report on Research Conducted in the United Kingdom and New Zeland in 2008 Investigating The Audit Expectation-Performance Gap and Users’ Understanding of, and Desired Improvements to, the Auditors Report, 2009,
- ISMMMO, (2015). Denetim Türleri, Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, Yayın:130, 2015, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>
- JOKOVICH Ghanzov, Statistical Sampling in Auditingi International Journal of Accounting and Financila Managemenet Universal Research Group, sayı: 16, 2013, ss. 892-898
- KARA Hakan, ARACI Hakan, Ekonomik Küreselleşme ile Birlikte Bağımsız Denetimin Önemi, Dayanışma Dergisi, Sayı: 123, 2015, ss. 23-28.
- KARACAN Sami, Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, Uluslararası Araştırmalar Dergisi, cilt: 11, sayı: 52, 2018, ss. 633-636
- KAVAL Hasan, Muhasebe Denetimi, b. 2, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005.
- KAVAL, KARAPINAR, BAYIRLI, TORUN, Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları, Ankara: Yetkin Yayınları, 2015.
- KAVUT Lerzan, GÜNGÖR Nevzat, Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BIST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 2017, ss. 59-69.
- KGK, Bilgi Notu, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tanıtım/Public_Oversight_Authority_TR.pdf
- KGK, Kilit Denetim Konuları (KDK) Nedir ve Nasıl Belirlenir, [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6647/Kilit-Denetim-Konular%C4%B1-\(KDK\)-nedir-ve-nas%C4%B1-belirlenir?](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6647/Kilit-Denetim-Konular%C4%B1-(KDK)-nedir-ve-nas%C4%B1-belirlenir?)
- KGK, Türkiye Denetim Standartları, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/V1/BDS/BDSbilginotu.pdf>
- KGK, BDS 220, Finansal Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol, 14/11/2013 tarihli ve 28821 sayılı Resmi Gazete.
- KGK, Kalite Kontrol Standardı 1, 2013, 2 Ekim 2013 tarihli ve 28783 sayılı Resmi Gazete.
- KGK, BDS, 265, İç Kontrol Eksikliklerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi, 12.12.2013 tarihli ve 28849 sayılı Resmi Gazete.
- KGK, BDS 300, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması, 30/12/2013 tarihli ve 28867 sayılı Resmi Gazete.
- KGK, BDS 330, Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler, 24/12/2013 tarihli ve 28861 sayılı Resmi Gazete.
- KGK, BDS 500, Bağımsız Denetim Kanıtları, 30/12/2013 tarihli ve 28867 sayılı Resmi Gazete
- KGK, BDS 570 İşletmenin Sürekliliği, KGK, BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş

- Oluşturma ve Raporlama, e 23/1/2014 tarihli ve 28891 sayılı Resmi Gazete.
- KGK, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, 09/03/2017 tarihve 30002 sayılı Resmi Gazete
- KGK, BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Taslak Metni,
- KGK, BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları (Revize) Taslak Metni,
- KARAKOÇ Mehtap, Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2013. Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler
- KAVAL VD, Türkiye Denetim Standartları, 1.b., 21015
- KESKİN Anıl Duygu, İşletmelerin Sürekliliğini Sağlamada Kritik Öneme Sahip Risk Yönetim VE Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı, Denetçiler Dergisi, Sayı: 4, 2010.
- KILIÇ İsa, ÖNAL Servet, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe ve Bağımsız Denetime Getirdiği Yenilikler, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Cilt: 19, Sayı: 2, 2016, ss. 256-268.
- KIZILGÖL Ömür, İŞGÜDEN Burcu, Halef ve Selef Denetçiler Arasındaki İletişim, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Sayı: 7, 2007.
- KİRACI Murat, Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, c.4, Sayı: 2, 2003, ss. 67-78.
- LOUWERS Timothy, Auditing + Assurance Services, McGraw-Hill; First Edition, 2014.
- MILLS Kim, The Basic of Internal Auditing, The Institute of American Internal Auditors, 2014
- ACCOUNTING TOOLS, Test of Controls, 2018,
<https://www.accountingtools.com/articles/what-are-tests-of-controls.html>
- OLAJUNG Adebayo, LEYIRA Micah Christian, Audit Expectation Gap, International Journal of Development and Management Review, sayı: 7, 2012, ss. 197-215.
- ÖZÇELİK Didem, Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İSTANBUL, 2015.
- ÖZŞAHİN Gülfer, Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, 2000.
- PCAOB, Audit Expectation Gap: A Framework for Regulatory Analysis, 2016,
<https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/Franzel-speech-Institute-12-13-16.aspx>
- PCAOB, Generally Accepted Auditing Standards, 2015,
<https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AU150.aspx>
- PCAOB, Training and Proficiency of The Independent Auditor, 2016
<https://pcaobus.org/Standards/Archived/PreReorgStandards/Pages/AU210.aspx>
- PCAOB, Training and Proficiency of the Independent Auditor, 2016,
<https://pcaobus.org/Standards/Archived/PreReorgStandards/Pages/AU210.aspx>
- PCAOB, Training and Proficiency of the Independent Auditor Au Section 220, 2016,
<https://pcaobus.org/Standards/Archived/PreReorgStandards/Pages/AU220.aspx>
- PCAOB, Auditing Standart No. 8 Audit Risk, 2010,
https://pcaobus.org/Standards/Archived/PreReorgStandards/Pages/Auditing_Standard_8.aspx
- PCAOB, AS 2315: Audit Sampling, <https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AS2315>
- ROBU Alina Mihaela, ROBU Ioan, The Influence of the Audit Report on the Relevance of Accounting Information Reported by Listed Romanian Companies, Procedia Economics and Finance, Sayı: 20, 2015, ss. 562-570.

- PUNCEL M Luis, Audit Procedures, b.8, CHH, 2008.
- SELİMOĞLU KARDEŞ Seval, ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, UZAY, Şaban, Bağımsız Denetim, 1.b., Ankara: Nobel Yayınları, 2017.
- SENAL Serpil, ‘ Denetim Beklenti Aralığı ve Tespitine Yönelik Bir Araştırma’’, Erciye Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı: 41, 2013, ss, 138-164.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları HakkındaYönetmelik, 03.01.1990 tarihli 20391 sayılı Resmi Gazete.
- SPK (1987), Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete.
- SPK (2003), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 28.06.2013 tarihli 28691 sayılı Resmi Gazete.
- TOROSLU Vefa, Finansal Tablolar Denetimi,Ankara: Seçkin Yayıncılık 2016.
- TÜRK DİL KRUMU SÖZLÜKLERİ, <https://sozluk.gov.tr/>
- TÜRKİYE İÇ DENETİM ESTİTÜSÜ,
https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/IIA_Ic_Denetimin_Paydaslar_Icin_Degeri_Detay.pdf
- TÜRK TİCARET KANUNU, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 2011.
- USUL Hayrettin, Bağımsız Denetim, 2.b, Ankara: Detay Yayıncılık, 2015.
- UYAR Süleyman, ÇELİK Muhsin, İMKB’nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması, petrol, kauçuk ve plastik ürünler alt sektörüdür: 41, 2009, ss. 140-156.
- UZAY Şaban, TANÇ Ahmet, ERCİYES Mehmet, Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe, FinansalÇözüm Dergisi, Sayı: 95, İstanbul: İsmmo Yayınları, 2008.
- VARICI İdris, KARAKAŞ Elif, Kazanç Temelli Değişkenlerin Denetim Riski Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi, KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, 2013, 193-214.
- YANIK Serap, KARATAŞ Muharrem, Denetim Raporlarını Geleceği: Yen Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2017, ss.2-25.
- YILANCI Münevver, YILDIZ Birol, KİRACI Murat, Muhasebe Denetimi, b.2, Ankara: Detay Yayıncılık, 2016.