

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**UDS – 701 KAPSAMINDA KİLİT DENETİM
BULGULARININ BELİRLENMESİ VE
RAPORLANMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Merve ERKOYUNCU

100024349

İstanbul, 2017

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**UDS – 701 KAPSAMINDA KİLİT DENETİM
BULGULARININ BELİRLENMESİ VE
RAPORLANMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Merve ERKOYUNCU

100024349

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ali Altuğ BİÇER

İstanbul, 2017

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi... Merve Erboğazcı in “... U.S.S. 701 ... Kepeninde ... Kültür ... Değerlerinin ... Belirlenmesi ... ve ... Raporlanması ... ” konulu tez çalışması jürimiz tarafından Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

Adı – Soyadı

İmza

Tez Danışmanı

: Yrd. Doç. Dr. Ali Altın Biser



Jüri Üyesi

: Prof. Dr. Hasan Tazekci



Jüri Üyesi

: Yrd. Doç. Dr. Arif Salkal



Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

ÖZ

İşletme paydaşları için muhasebe girdisinin bir çıktısı olan finansal tabloların, finansal raporlama standartlarına ve ilgili mevzuata uygun, doğru ve dürüst bir şekilde hazırlandığına ilişkin makul güvence sunan denetçi raporuna güven duyulması ve ihtiyaca uygun olması önem arz eden bir husustur. Denetçi raporuna duyulan güven, denetim kuruluşunun büyüklüğü, kuruluşun ulusal veya uluslararası olması, denetim kuruluşuna ait bir kalite kontrol sistemi bulunması, bağımsız denetçinin denetimi sürdürürken gösterdiği mesleki özen ve titizlik gibi denetimin kalitesine etki eden ölçütlerle doğru orantılıdır. Ancak son yıllarda dünyada yaşanan finansal skandallarda göz önüne alındığında paydaşların tarafsız, şeffaf, anlaşılır ve güvenilir bilgiye duydukları ihtiyacın artması denetçi raporlarında değişiklik ve yenilikleri de beraberinde getirmiştir.

Günümüzde yatırımcılar ve işletmeyle ilgili gruplar denetçi raporlarında görüş bildirmekten daha fazlasını beklemektedir. Ortaya çıkan bu talepler doğrultusunda IAASB 2011 yılında Denetçi Raporu Projesi'ni başlatmış ve projesinin getirdiği yenilik ve değişiklikler 15 Ocak 2015 tarihinde yayımlanmıştır. Yapılan bu düzenlemelerin 15.12.2016 ve sonrasında düzenlenecek denetçi raporlarında geçerli olmasına karar verilmiştir. Revize edilen denetçi raporlarında en önemli yenilik kilit denetim bulgularının denetçi raporuna eklenerek ilgililere denetim süreci hakkında bilgi sunulmasıdır. Bu çalışmanın amacı, denetçi raporunda değişikliğe ihtiyaç duyulmasının nedenleri ve beklenen faydaların ele alınarak UDS 701 kapsamında kilit denetim bulgularının belirlenmesi ve raporlanmasının irdelenmesidir.

Anahtar Kelimeler: Denetçi Raporu, UDS 701, Kilit Denetim Bulguları

ABSTRACT

It has become more of an issue to trust the audit report that provides a reasonable assurance that the financial statements that are an output of the accounting input for the business stakeholders are prepared in accordance with the financial reporting standards and the relevant legislation and in a proper and honest manner. The confidence in the auditor's report is directly proportional to the size of the audit organization, whether the organization is national or international, the existence of a quality control system for the auditing company and the professional care and diligence demonstrated by the independent auditor during audit. However, considering the financial scandals throughout the world in recent years, the increasing need for stakeholders' impartial, transparent, understandable and reliable information has led to changes and innovations in auditor reports.

Today, investors and business groups expect more than just opinions from the auditors' reports. In line with these emerging requests, IAASB launched the Auditor's Report Project in 2011 and the innovations and changes brought by the project were published on January 15, 2015. It has been decided that these regulations shall be valid in the auditor reports to be prepared on 15.12.2016 and later. The most important innovation in the revised auditor's reports is providing information to those concerned during the audit process by adding key audit findings to the auditor's report. The purpose of this study is to examine the determination and reporting of key audit findings within the scope of UDS 701 by taking into account the reasons for the need for change in the auditor's report and the expected benefits.

Keywords: Auditor's Report, ISA 701, Key Audit Matters.

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Denetimin Gelişim Süreci	27
Tablo 2: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	48
Tablo 3: Eski ve Yeni BDS 700 Kapsamında Denetçi Görüşünde Bulunması Öngörülen Bölümler	81



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Kurumsal Yönetişim ve Fonksiyonları	18
Şekil 2: Basel İlkelerinde Sistem Oyuncuları.....	21
Şekil 3: Denetimde Beklenti – Performans Farklılığının Yapısal Gösterimi	43
Şekil 4: Liderlik Sorumluluğu Piramidi	60
Şekil 5: Önemlilik Düzeyinin Denetçi Raporuna Etkisi	84
Şekil 6: Kilit Denetim Bulgularının Belirlenmesi ve Raporlanması	95



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: The American Institute of CPAs Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
ASQC	: American Society for Quality Amerikan Kalite Kontrol Derneği
BIS	: Bank for International Settlements Uluslararası Ödemeler Bankası
BOBİ	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler
EOQC	: European Organization for Quality Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu
gb.	: Gibi
IASB	: International Accounting Standards Board Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: International Accounting Standards Committee Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IESBA	: International Ethics Standards Board for Accountants Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu
IFAC	: International Federation of Accountants Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
ISO	: International Organization for Standardization Uluslararası Standartlar Teşkilatı
ISOCO	: International Organization of Securities Commissions Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükümünde Kararname

KKS	: Kalite Kontrol Standardı
MSGUT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Organization for Economic Co-operation and Development Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board Kamu Gözetim Kurulu
POB	: Kamu Üst Gözetim Kurulu
SEC	: U.S. Securities and Exchange Commission ABD Sermaye Piyasası Kurulu
SMPC	: Small and Medium Practices Committee Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Bürolar Komitesi
SOX	: Sarbanes Oxley Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe Standartları ve Denetim Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği
UDS/ISA	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
QCSC	: Quality Control Standards Committee Kalite Kontrol Standartları Komitesi

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iii
TABLO LİSTESİ	iv
ŞEKİL LİSTESİ	v
KISALTMALAR	vi
GİRİŞ	1
1. FİNANSAL RAPORLAMAYA GENEL BAKIŞ	3
1.1 Genel Açıklamalar	3
1.2 Finansal Raporlama ve Amaçları	5
1.3 Finansal Raporlamadan Yararlanan Bilgi Kullanıcıları	6
1.4 Finansal Raporlamanın Araçları	7
1.4.1 Finansal Tablolar ve Çeşitleri	7
1.4.1.1 Finansal Tablolar İçin Kavramsal Çerçeve.....	9
1.4.1.2 Finansal Tabloların Nitelikleri.....	9
1.4.2 Dipnotlar	12
1.5 Finansal Tabloların Doğruluk ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar	13
1.5.1 Muhasebenin Temel Kavramlarına ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk	14
1.5.2 Etkin Bir Muhasebe Organizasyonunun Kurulmuş Olması ve Hesap Planının Uygulanması.....	14
1.5.3 Kurumsal Yönetişim Sisteminin Finansal Raporlamaya Etkileri	16
1.5.4 Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Kurulmuş Olması	19
1.5.5 Finansal Tabloların Bağımsız Denetimden Geçmiş Olması.....	19

1.6	Basel İlkelerinin Finansal Raporlamaya Etkileri	20
1.7	Finansal Tablolar ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.....	22
2.	DENETİM KAVRAMI VE DENETİMDE BEKLENTİ FARKLILIĞI.....	26
2.1	Denetim Kavramı ve Gelişim Süreci	26
2.1.1	Denetim Türleri.....	28
2.1.1.1	Finansal Tablolar Denetimi	28
2.1.1.2	Uygunluk Denetimi.....	28
2.1.1.3	Faaliyet Denetimi.....	29
2.1.2	Bağımsız Denetim Kavramı ve Özellikleri.....	30
2.1.3	Bağımsız Denetim İhtiyacı ve Yararları	31
2.2	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Taraflar	32
2.3	Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları.....	34
2.3.1	Mesleki Şüphencilik	35
2.3.2	İlgili Mevzuata Aykırı Davranışların Tespitinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu.....	37
2.3.3	Hilenin Bulunması ve Önlenmesine Dair Sorumluluk	39
2.3.4	Bağımsız Denetçinin Görüş Belirtme Sorumluluğu	41
2.4	Denetimde Beklenti Farklılığı.....	42
3.	BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE.....	45
3.1	Kalite Kavramı	45
3.1.1	Bağımsız Denetimde Kalite ve Gerekliliği.....	46
3.1.2	Bağımsız Denetimde Kaliteyi Sağlayan Ölçütler	48
3.1.3	Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Faktörler	53
3.1.3.1	Bağımsız Denetim Kuruluşuyla İlgili Faktörler	53
3.1.3.2	Bağımsız Denetçiyle İlgili Faktörler.....	53

3.1.3.3	Diğer Faktörler.....	53
3.1.4	Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemi İlkeleri.....	58
3.1.4.1	Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları.....	58
3.1.4.2	Etik Hükümler.....	58
3.1.4.3	Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devram Ettirilmesi.....	62
3.1.4.4	İnsan Kaynakları.....	63
3.1.4.5	Denetimin Yürütülmesi.....	64
3.1.4.6	İzleme.....	66
3.1.4.7	Belgelendirme.....	67
3.2	Denetimin Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetiminin Rolü.....	68
3.3	Şeffaflık Raporları ve Denetimin Kalitesine Etkisi.....	72
4.	UDS 701 KAPSAMINDA KİLİT DENETİM BULGULARININ BELİRLENMESİ VE RAPORLANMASI.....	75
4.1	Bağımsız Denetimde Raporlama.....	75
4.1.1	Denetçi Raporlarının Revize Edilmesinin Nedenleri, Öngörülen Değişiklikler ve Beklenen Faydalar.....	76
4.1.1.1	Denetçi Raporlarının Revize Edilmesinin Nedenleri.....	79
4.1.1.2	Denetçi Raporunda Öngörülen Değişiklikler.....	79
4.1.1.3	Revize Edilen Denetçi Raporundan Beklenen Faydalar.....	82
4.2	Denetçi Raporunda Görüş Belirtme.....	83
4.2.1	Önemlilik Kavramı ve Denetçi Görüşü.....	84
4.2.2	Görüş Türleri.....	85
4.2.2.1	Olumlu Görüş Bildirme.....	87
4.2.2.2	Açıklama Paragrafı İçeren Olumlu Görüş Bildirme.....	88
4.2.2.3	Sınırlı Olumlu Görüş Bildirme.....	89

4.2.2.4	Olumsuz Görüş Bildirme	91
4.2.2.5	Görüş Bildirmekten Kaçınma	92
4.3	UDS - 701 Kilit Denetim Bulgularının Belirlenmesi ve Raporlanması.....	94
4.3.1	Kilit Denetim Bulgularının Belirlenmesi.....	97
4.3.2	Kilit Denetim Bulgularının Bildirilmesi	98
4.3.3	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	102
4.3.4	Belgelendirme	103
4.3.5	Kilit Denetim Konularının Raporlanması ve Faydaları	103
4.4	Revize Edilen Denetçi Raporunda İşletme Sürekliliği ve Kilit Denetim Bulguları İlişkisi	104
5.	SONUÇ	107

GİRİŞ

Finansal raporlamanın temel hedefi; işletmeye ait finansal ve finansal olmayan bilgiler ile faaliyet sonuçlarını ilgili çıkar gruplarına sunmak ve karar almalarına yardımcı olmaktır. Bu bağlamda, finansal raporlar bir cari dönem içerisinde muhasebe sisteminin en önemli çıktısı konumundadır. Finansal tablo kullanıcıları, finansal raporların; anlaşılır, güvenilir, tarafsız, karşılaştırılabilir, tutarlı, ihtiyaca uygun ve zamanında sunum özelliklerini taşıyan yüksek kalitede sunulmasını beklemektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) uyumlaştırılmasının finansal raporlamanın kalitesine etkisi olması beklenmesine rağmen, bu durumun sadece UFRS ile uyumlu finansal raporlar hazırlanmasıyla sağlanamayacağı hususunda görüş birliği bulunmaktadır. Bununla birlikte işletmede, bir muhasebe organizasyonunun bulunması, kurumsal yönetim sistemi ve iç kontrol sistemi oluşturulması, finansal tabloların bağımsız denetimden geçmiş olması finansal raporlamanın kalitesini ve güvenilirliğini artıracaktır.

Finansal raporların, çıkar gruplarına, işletme menfaatleri doğrultusunda eksik ya da farklı bilgilerle sunulması ilgili kişi ve grupları yanıltmasına ve piyasalarda hileli yönlendirme yapılmasına neden olacaktır. Finansal raporların hata ve hileden kaynaklı önemli yanlışlık içermesi olasılığı, finansal tablo kullanıcılarının işletme yönetimi tarafından sunulan finansal raporlara güven duymalarını ve bu bilgilere istinaden karar almalarını zorlaştırmaktadır. Finansal tablo kullanıcılarının karar verme sürecinde yararlandıkları işletme finansal raporlarının güvenilirliği ve doğruluğunun saptanmasında bağımsız denetim önemli bir rol üstlenmektedir.

Bağımsız denetimin güvenilirlik algısındaki rolü; işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal raporların, çıkar gruplarının kararlarına etki edecek önemli bir hata veya hile içermediğine dair makul güvence verilmesidir. İlgililere sunulan finansal raporların bağımsız denetimden geçmiş olması güvenilirliğe katkı sağlamakta bu da etkin bir sermaye piyasasının en önemli unsurunu oluşturmaktadır.

Bağımsız denetim, finansal raporların güvenilirlik algısındaki etkisiyle ekonominin ve işletme faaliyetlerinin verimliliğini artıran bir misyon üstlenmiştir. Ancak 20. yüzyılda yaşanan finansal krizler ve şirket iflaslarıyla denetçilere duyulan güvenin sarsıldığı gözlemlenmiş, finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetçinin

görev ve sorumlulukları konusundaki fikir ayrılıkları karmaşıklığın artmasına sebep olmuştur. Yaşanan bu olayların ardından gerek ulusal gerekse uluslararası düzenleyici kurumlar tarafından yapılan çalışmalar denetim konusunda reform niteliği taşımaktadır.

Yeni düzenlemelerle birlikte denetim mesleğini düzenleyici kuruluşlar yeniden yapılandırılmış veya yeni otoriteler oluşturulmuştur. ABD’de Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) oluşturulması, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından mesleki eğitim ve etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartlarının yayımlanması amacı güdülen üç bağımsız kurul oluşturulması bu duruma birer örnektir.

Denetçilerin hata ve hilelerin tespit edilmesinde oynadıkları rol ve güvenilirlikleri konusu her zaman ihtilafli olmuştur. Ancak bu durum dünyaca ünlü şirketlerde görülen finansal krizlerle boyut değiştirmiş, denetimin kalitesi, iletişim değeri ve ihtiyaca uygunluğu sorgulanmaya başlanmıştır. Denetim sürecinin karmaşıklığı ve denetçi raporlarının sabit bir içeriğe sahip olması denetimin ve sonuçlarının anlaşılmasını zorlaştırmaktadır. Denetim süreci hakkında paydaşlara daha fazla bilgi sunmak ve denetçi raporunun anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla IAASB tarafından 2011 yılında Denetçi Raporu Projesi başlatılmıştır. Revize edilen ve eklenen denetim standartları 15 Ocak 2015 tarihinde yayımlanmıştır. Standartlara yeni eklenen UDS 701 ile ilgili çıkar gruplarına denetim süreci ve sonuçlarına ilişkin daha ayrıntılı bilgiler sunulması amaçlanmaktadır.

Bu çalışmada, öncelikle raporlama kavramı ve amaçları ele alınmış, denetim ile bağımsız denetçinin üstlendiği görev ve sorumluluklar incelendikten sonra kaliteli bir denetim süreci için yapılması gerekenler anlatılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın son bölümünde, UDS 701 kapsamında denetçi raporunda öngörülen değişiklik, yenilik ve beklentilere yer verilmiştir.

1. FİNANSAL RAPORLAMAYAGENEL BAKIŞ

Çalışmanın bu bölümünde muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili temel bilgilere yer verilmiştir. Bu amaçla ilk olarak muhasebenin ortaya çıkış süreci ve finansal raporlamanın amaçları ele alınmıştır. Bu bölümde daha sonra, finansal raporlamanın araçları, kullanıcıları açısından taşıdığı önem ve finansal raporlamanın güvenilirlik algısının artırılması için yapılması gerekenler açıklanmaya çalışılmıştır.

1.1 Genel Açıklamalar

İşletme, toplumsal ihtiyaçları karşılamak üzere üretim faktörlerinin uyumlu bir şekilde bir araya getirildiği ekonomik birimdir. (Çetin, 2015, s. 5) Kurucu ve ortaklarından ayrı bir kişiliğe ve mal varlığına sahip yapılardır. İşletme ortaklarının tahsis etmiş olduğu sermaye ile kurulan işletmeler daha sonra faaliyetlerine devam edip elde ettikleri kazanç veya üçüncü kişilerden aldıkları borçlarla varlıklarını sürdürebilmektedir. İşletmeler faaliyetlerini sürdürürken varlık ve kaynaklarında artış veya azalış meydana gelmesi kaçınılmazdır. Bu artış veya azalışların işletme faaliyet sonuçlarına etkisini görmek için saptamak, değerlendirmek raporlamak gerekmektedir. (Gücenme, 2002, s. 4-6)

İşletmeler tek ortaklı olmaları ya da faaliyetlerini kısıtlı tutmaları durumlarında işlemlerini kontrol altında tutabilmekteyken, (Erdoğan M. , 2002, s. 52) zamanla çeşitlenen toplum ihtiyaçları, işletmeler için ekonomik ortamın genişlemesiyle işlemlerin kayıt altına alınması, muhasebeleştirilmesi ve karşılaştırılabilir bir biçimde raporlanması ihtiyacını doğmuştur. (Sevilengül, 2014, s. 6)

Muhasebe tarihçileri yazının ve sayıların icadını insanların karşılıklı hesaplaşma gereksinimlerinin ortaya çıkmasına bağlamaktadır. Bu iddia bize muhasebe biliminin ortaya çıkışı yazının icadına dayandığını işaret etmektedir. (Güvemli, 1995, s. 45) Muhasebenin nasıl ve ne zaman ortaya çıktığı hakkında kesin bir bilgi olmamasına rağmen elde bulunan sınırlı kaynaklar muhasebenin ilk olarak Asurlarda ortaya çıktığını oradan Mısır'a asırlarca sonra da 13. yüzyılda İtalya'ya geçtiğini yazmaktadır. (Can, 2007, s. 2)

Muhasebe, kökeni Arapça'da "hisab" kelimesine dayanan "muhasaba" sözcüğünden dilimize geçmiştir. (Gökgöz, 2011, s. 169) *Tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanması, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlar halinde sunulması, analiz ve yorumlanması* muhasebe teriminin ekonomik anlamdaki karşılığıdır. (Cemalcılar, Benligiray, & Sürmeli, s. 9)

Muhasebe sistemi, işletme sahiplerinin beklentilerini karşılayacak farklı görevler yüklenmektedir. Bir kısım işletme sahibi muhasebe sisteminden sadece borç ve alacak durumunun izlenmesini ve vergi matrahının doğru belirlenmesini talep ederken, bir kısmı ise çıkar gruplarının gereksinimlerine yanıt verecek bilgilerin oluşturulmasını ve raporlanmasını beklemektedir. Bu görevler muhasebe sisteminin fonksiyonları olarak adlandırılmaktadır. (Sevilengül, 2014, s. 10)

Muhasebe sisteminin fonksiyonları; kaydetme, sınıflandırma, raporlama, analiz ve yorumlamadır. (Koç Yalkın, 2006, s. 2)

Kaydetme Fonksiyonu: Muhasebenin fonksiyonlarından ilki, finansal özellikli işlemlerin nesnel belgelere dayandırılarak sistemli bir şekilde kayıt altına alınması işlemidir.

Sınıflandırma Fonksiyonu: Para ile ifade edilen işlemlerin kayıt edilmesinden sonra karşımıza bir veri yığını çıkmaktadır. İşletme içi ve dışı çıkar gruplarının bu verilerden yararlanabilmesi için belirli zaman dilimlerinde kategoriler halinde sınıflandırılmaları gerekmektedir.

Raporlama Fonksiyonu: Kaydedilen, sınıflandırılan ve özetlenen veriler son olarak finansal tablolar aracılığıyla finansal tablo kullanıcılarına sunulması işlemi muhasebenin raporlanması fonksiyonudur. Bu raporlar, bize işletmenin o anki finansal durumunu ve bu durumun meydana geliş şeklini göstermektedir.

Analiz ve Yorumlama Fonksiyonu: İşletmenin finansal tablolarının finansal analiz teknikleriyle analiz edilerek bu sonuçların yorumlanması ve işletmeye dair bazı yargılara ulaşılması fonksiyonudur. (Elmas, 2015, s. 1)

1.2 Finansal Raporlama ve Amaçları

Raporlama; herhangi bir hususta yapılan inceleme, araştırma sonucunda düşüncelerin veya tespit edilenlerin yazı ile bildirilmesidir. (www.tdk.gov.tr)

Finansal raporlama ise bir işletmenin finansal bilgilerinin finansal tablolar aracılığıyla sunulması kısmını oluşturur. Finansal tablolar, çıkar gruplarının karar almalarına yardımcı olmak için işletmenin; varlık, kaynak, gelir ve giderlerindeki değişimler, özkaynaklarındaki diğer değişimler ve nakit giriş çıkışları hakkında bilgi sunan tablolardır. (Durmuş, 2015, s. 1)

Piyasanın sağlam temeller üzerine oturtulması, işletmeler ile finansal tablo kullanıcıları arasında bir köprü niteliği taşıyan finansal raporlarda sunulan verilerin güvenilir, karşılaştırılabilir ve şeffaf olması halinde mümkün olacaktır. (Gençtürk, 2008, s. 59)

Muhasebe sisteminden elde edilen çıktılarının temel hedefi, işletmenin finansal pozisyonunun, faaliyet sonuçlarının ve nakit giriş çıkışlarının ilgili çıkar gruplarına aktarılması ve alacakları kararlarda yardımcı olmasına olanak sağlanmasıdır. Bu sebeple finansal raporlar, bir hesap dönemi boyunca gerçekleştirilen işlemlerin sonucu ve en önemli verisidir. (Haftacı, 2013, s. 8)

Finansal raporlar aynı zamanda ilgililerine aşağıda yer alan bilgi ve faydaları sağlar; (Elmas, 2015, s. 4)

- İşletme yöneticilerinin ileriye dönük alacağı kararlarda destek olmak,
- İşletmeyle ilgili çıkar gruplarının kararlarını destekleyici nitelikte güvenilir bilgiler sunmak,
- Ekonomik kararlara dayanak oluşturmak,
- Yatırımcılar ve kredi verenlere kararlarıyla ilgili faydalı veriler sunmak,
- İşletmenin ileriki dönemlerde kazanımlarını öngörmek ve değerlendirmek için gerekli verileri sunmak.

1.3 Finansal Raporlamadan Yararlanan Bilgi Kullanıcıları

Çeşitli kişi ve kuruluşlar farklı gayelerle işletmeyle ilgilenmekte ve işletmeye dair bilgi sahibi olmak istemektedir. Bu kişi ve grupları işletmenin hedeflerine ulaşmasından etkilenen veya onu etkileyen paydaşlar olarak tanımlayabiliriz. Günümüzde ekonominin de gelişmesiyle işletme paydaşları da genişlemiş ve bilgi talepleri çeşitlilik göstermiştir. İşletmeye dair faaliyette bulunduğu sektör, ortakları, sektördeki pazar payı gibi bilgiler elbette bilgilendirici niteliktedir. Ancak çıkar grupları daha çok işletmenin finansal gücü, kârlılık payı gibi niceliksel bilgilere ihtiyaç duymaktadır. İşletmeyle ilgili finansal bilgilere ihtiyaç duyan kişi ve kuruluşların muhasebenin ürettiği raporlara başvurmaları gerekmektedir. Yani işletmenin kendini tanıması ve tanıtması ancak muhasebe ile mümkün olur. (Gücenme, 2002, s. 8)

Gün geçtikçe büyüyen ekonomi ve teknolojik gelişmelerin sonucunda işletmeler karmaşık bir yapı haline dönüşmüştür. Bu gelişmelere bağlı olarak işletmelerde sahiplik ve yönetim kavramları birbirinden ayrılmış, işletme yönetimi yöneticilere devredilirken işletme sahipleri yöneticileri kontrol etme görevini üstlenmiştir. (Koç Yalkın, 2006, s. 6) İşletme sahipleri, varlıkların kullanımı, faaliyet etkinliği, işletmenin kârlılık durumu gibi konularda yönetimi kontrol edebilmek için geçmiş dönem finansal verilerini incelemekte ve raporlara göre yönetimin etkinliği konusunda karar vermektedir. (Cemalcılar & Önce, 1999, s. 9) Ayrıca uzun bir dönemin özeti şeklinde sunulan finansal raporlar, gelecekle ilgili stratejik kararlar alınması ve yatırım yapılması hususlarında işletme için önemli bir araçtır. (Gençtürk, 2008, s. 59)

Finansal tablolardan her ne kadar işletme ortakları, yöneticileri, çalışanları gibi iç kullanıcılar yararlansa da daha çok dış kullanıcıların yararlanacağı göz önünde buldurularak, finansal tablolar güvenilirlik algısı üzerine hazırlanmalıdır. (Demirkıran, 2010, s. 13) Dış bilgi kullanıcıları arasında; kamu kurumları, müşteriler, kredi verenler, yatırımcılar, sanayi ve ticaret odaları, işçi sendikaları, kamuoyu vb. bulunmaktadır. Her grubun kendi bilgi ihtiyaçlarıyla ilgili finansal raporlamadan beklentileri bulunurken, örneğin işletmeyle doğrudan finansal menfaat ilişkisi bulunan kısa ve uzun vadeli kredi veren kuruluşlar, yatırımcılar işletmenin borç ödeme gücü ile kârlılık durumunu görebilmek, kamu kurumları işletmeden alacağı vergi tutarını görebilmek için finansal tablolara ihtiyaç duymaktadır. (Arı, 2008, s. 20)

1.4 Finansal Raporlamanın Araçları

Bilindiği üzere finansal tablolar, işletmenin bugünü ve yarını hakkında ortaklara, yatırımcılara, kamu kurumlarına, müşterilere ve diğer çıkar gruplarına ekonomik kararlarında fikir vermek amacıyla işletmenin finansal durumu hakkında bilgi veren raporlama araçlarıdır.(KÇ, 2005, md. 9) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), finansal tabloları temel ve ek olmak üzere ikiye ayırmış; dipnotlarıyla birlikte bilanço ve gelir tablosunu temel tablolar; nakit akış tablosu, fon akış tablosu, özkaynak değişim tablosu, kâr dağıtım tablosu ve satışların maliyeti tablosunu da ek tablolar olarak ifade etmiştir.

Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı'nın 09.04.2015 tarih ve 29321 sayılı resmi gazetede yayımlanan tebliğ ile güncellenmesiyle tam bir finansal tablolar seti aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. (TMS 1, 2015, md. 10)

- a. Finansal durum tablosu,
- b. Diğer kapsamlı gelir tablosu,
- c. Özkaynak değişim tablosu,
- d. Nakit akış tablosu,
- e. Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar,
- f. İşletme bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uyguladığında, finansal tablo kalemlerini geriye dönük olarak düzelttiğinde ya da finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, bir önceki dönemin başındaki finansal durum tablosu.

1.4.1 Finansal Tablo ve Çeşitleri

Muhasebenin süreklilik kavramı gereği işletmenin ömrü belirli bir süreyle sınırlanmamıştır. Yani işletmenin ömrünün sonsuz olduğu kabul edilir. Ancak dönemsellik kavramı işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün dönemlere bölünmesini ve bu dönemlerdeki faaliyetlerin birbirinden bağımsız bir şekilde belirlenmesini savunmaktadır. İşletmenin her bir hesap dönemi içerisindeki faaliyet sonuçlarının raporlanması ise bilanço ve gelir tablosu olmak üzere iki temel finansal tablo ile yapılır. (Dokur & Kaygusuz, 2009, s. 9)

a) Temel Finansal Tablolar;

Bilanço: Bilanço, işletmenin belirli bir tarihteki varlıkları ve bu varlıkların kaynaklarını düzenli bir şekilde gösteren çizelgedir. Genellikle hesap döneminin son günü düzenlenir ve işletme için bir nevi fotoğraf niteliği taşımaktadır. (Çabuk & Lazol, 2014, s. 8)

Bilançonun tanımından da anlaşılacağı üzere; (Durmuş, 2015, s. 14)

- a) bir işletme için düzenlenir.
- b) belirlenmiş bir tarihte düzenlenir.
- c) varlıklar ve bunların kaynaklarını gösterir,
- d) faaliyet sonuçları hakkında bilgi verir,
- e) muhasebe temel kavramlarına uygun olarak oluşturulur.

Gelir Tablosu; İşletmenin bir hesap dönemi içerisinde elde etmiş olduğu gelir ve bu geliri elde edebilmek için katlandığı tüm gider ile maliyetlerin sonucunda işletmenin ortaya çıkan dönem net kâr veya zararını gösteren finansal durum tablosudur. (Ataman, 2001, s. 231)

b) Ek Finansal Tablolar;

Satışların Maliyeti Tablosu; Gerçek anlamda gelir tablosunun bir parçası niteliğinde olup işletmenin türüne göre dönem içinde satılan ticari mal, mamul ve hizmet maliyetlerinin gösterildiği tablodur. (Çaldağ, 2007, s. 265)

Fon Akış Tablosu; Bir hesap döneminde işletmenin faaliyetlerini yürütebilmek için elde ettiği fon kaynaklarını ve bu kaynakların kullanım alanlarını gösteren tablodur. (Ataman, 2001, s. 233)

Nakit Akış Tablosu; Bir hesap dönemi içerisinde işletmenin nakit akışlarını, giriş ve çıkışlarını sınıflandıran, nakit ve nakit benzeri varlıklardaki değişikliklerle ilgilenen finansal tablodur.(Durmuş, 2015, s. 105)

Özkaynak Değişim Tablosu; Bir hesap döneminde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişiklikleri bir bütün halinde gösteren tablodur.(Gökçen, 2011, s. 12)

Kâr Dağıtım Tablosu; Bir hesap döneminde işletmenin elde ettiği kâr ile geçmiş dönemlerden dağıtılmamış kârların işletmenin ortakları arasında nasıl dağıtıldığını, kârdan ayrılan yedek ve fonları gösteren tablodur. (Burçkin, 1995, s. 189)

1.4.1.1 Finansal Tablolar İçin Kavramsal Çerçeve

Çıkar gruplarının farklı bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla finansal tablolar farklı şekillerde düzenlenebilmektedir. Kavramsal çerçeve, çıkar gruplarını bilgilendirmek amacıyla hazırlanan finansal tabloların tabi oldukları kurallar bütününe ortaya koymaktadır. (Örten, Kaval, & Karapınar, 2012, s. 1) Finansal Raporlama Standartlarına giriş niteliği taşıyan Kavramsal Çerçeve bir standart olmamakla birlikte finansal raporlama standartlarında ifade edilen kavramları tanımlayarak hususların anlaşılması bakımından en az standartlar kadar önemlidir. (Şavlı, 2014, s. 19)

Kavramsal Çerçeve; (KÇ, 2005, s. 3)

- Finansal raporlamanın amacı,
- Finansal bilginin niteliksel özellikleri,
- Finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları,
- Sermaye ve sermayenin korunması konularını düzenlemektedir.

Ülkelerde farklı farklı tanımlanan gelir - gider, varlık - kaynak kavramlarını benzer şekilde tanımlayarak muhasebe ilkelerinin farklılıklarını ortadan kaldırmak, yeni standartların oluşturulmasında ve mevcut standartlardaki değişikliklerde yol gösterici olmak, finansal tablo hazırlayan işletmelere UFRS'nin uygulanmasında, kullanıcılarına ise UFRS'ye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların yorumlanmasında yardımcı olmak başlıca amaçlarındandır. (İbiş ve diğer., 2010, s. 11)

1.4.1.2 Finansal Tabloların Nitelikleri

Muhasebe sisteminin ürettiği finansal verilerin işletme menfaatleri göz önünde bulundurularak eksik ya da farklı açıklanması, işletmelerin finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının finansal tablo kullanıcılarına gerçeği yansıtmayan bir şekilde sunulmasına, piyasalarda hileli yönlendirme yapılmasına sebep olabilmektedir. Diğer

yandan ekonomimize istihdam, üretim ve yatırım anlamında birçok katkısı bulunan Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) finansman sağlama kolaylığı ve vergiden kaçınma gibi sebeplerle finansal tabloların olduğundan farklı açıklanmasını talep edebilmektedir. Finansal tablolar çıkar gruplarına işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarıyla ilgili bilgi sunmanın temel araçlarıdır. Ancak işletmeye özgü bilgilerin sadece finansal tablolarla sunulması mümkün değildir. Muhasebenin işlevleri sonucu özetlenerek sunulan finansal tabloların yanı sıra finansal olmayan ancak muhasebeyle doğrudan veya dolaylı olarak ilişkisi bulunan bilgilerinde raporlanması gerekmektedir. Bu da finansal tabloların yanında finansal olmayan bilgilerin de iletilmesi ile ilgili araçları da kapsayan finansal raporlamayı ifade eder. Örneğin; işletmenin yıllık faaliyet raporlarında finansal tabloların yanı sıra yönetim kurulu başkanının mektubu, analiz ve yorum sonuçları ile yönetim tahminleri de yer alabilir. Görüldüğü üzere finansal raporlama finansal tabloları da içine alan geniş kapsamlı bir kavramdır. (Cemalcılar & Önce, 1999, s. 13-15) Yanlış veya eksik bilgilerle sunulan finansal raporlar, yatırımcıların zarara uğramasına neden olmakta ve finansal sistemin güvenilirliğini tekrar sorgulamalarına sebebiyet vermektedir. Finansal raporların işletmeyle ilgilenen finansal bilgi kullanıcılarının kararlarına etki edebilmesi için üretilen bilgi ve tabloların; anlaşılır olma, güvenilirlik, tarafsızlık, karşılaştırılabilirlik, tutarlılık, ihtiyaca uygunluk, zamanlılık özelliklerini taşımaları gerekmektedir. (Elmas, 2015, s. 3)

Bu niteliksel özelliklerden güvenilirlik ve ihtiyaca uygunluk için maliyet ve zaman kavramları önemlidir, süresi içinde sunulmayan finansal tablolar uygunluk niteliğini kaybeder. Bu nedenle işletme yönetimi, bilgilerin zamanında raporlanmasının faydası ile güvenilirliği arasında denge kurmak zorundadır. Ayrıca elde edilen bilgilerden edinilmesi için katlanılan maliyetten daha fazla fayda beklenmektedir. Maliyete işletme katlansa da elde edilen bilgi, işletme içi ve dışı birçok kullanıcı için önem arz etmektedir. Uygulamada bunun dengesinin sağlanması kolay olmazken, finansal tabloların maksadına ulaşmasıyla makul bir dengeye ulaşıldığı düşünülmektedir. (Örten, Kaval, & Karapınar, 2012, s. 5)

Anlaşılabilirlik: Bilgi, kullanıcılar açısından anlaşılabilir olduğunda yararlı olacaktır. Açık ve anlaşılır olmayan bilginin kullanıcılar açısından bir fayda sağlamayacağı göz

önünde bulundurulurken finansal tabloların ilgililerin kararlarını destekleyici nitelikte hazırlanması gerekmektedir. (Demirkıran, 2010, s. 21)

İhtiyaca Uygunluk: Finansal tablolar ancak ilgililerin ihtiyaçlarına cevap verdiği ölçüde kullanılabilir olacaktır. Geçmiş ve gelecekteki olaylar göz önünde bulundurulurken finansal tablolarla ilgilenen kişi veya kurumların ekonomik kararlarına etki eden bilgi için ihtiyaca uygundur denilmektedir. (Gücenme, 2005, s. 11)

Güvenilirlik: Muhasebe sisteminin çıktısı niteliğinde olan finansal tabloların makul ölçüde yanlışlık içermesi durumu olarak ifade edilmektedir. Ancak bilginin güvenilirlik özelliğini destekleyici üç temel unsur daha bulunmaktadır. Bunlar; doğruluğun kanıtlanabilirliği, tarafsızlık ve temsilde sadakattir. (Cemalcılar & Önce, 1999, s. 33)

Doğruluğun kanıtlanabilirliği; finansal olayların ölçülmesi ve raporlanmasında aynı yöntemleri esas alan birbirinden bağımsız tarafların arasındaki görüş birliğidir. Doğruluğun kanıtlanabilirliğinin bilginin makul kanıtlara dayandırılması ile mümkün olduğu düşünülür. *Tarafsızlık,* finansal tabloların kullanıcıyı belirli bir yöne sevk amacı olmadan sunulmasıdır. Finansal tabloların kullanıcı taraflardan birinin menfaatleri göz önünde bulundurulurken hazırlanması tarafsızlığı zedeleyecektir. *Temsilde sadakat* kavramı ise, finansal tablolarda sunulan muhasebe bilgilerinin gerçekten oluşan şeyleri temsil etmesi gerekliliğini anlatır. (Cemalcılar & Önce, 1999, s. 33)

Karşılaştırılabilir Olma: Finansal tablolar, işletmenin geçmiş dönemlerindeki ekonomik durumu ile sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırılabilir nitelikte düzenlenmelidir. Bu durum Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Standartları ile sağlanabilir. Bilgilerin karşılaştırılabilir olması işletme yönetimi ve diğer çıkar gruplarının geleceğe dönük strateji geliştirmelerinde yardımcı olacaktır. (Elmas, 2015, s. 3)

Tarafsızlık: Finansal tablolarda sunulan verilerin herhangi bir çıkar grubunun menfaatleri doğrultusunda veya kişi ve kuruluşların kararlarını etkilemek amacıyla değil yansız bir şekilde hazırlanması gerekliliğini ifade etmektedir. (Arı, 2008, s. 30)

Tutarlılık: Finansal tablolar düzenlenirken ve ilgililere sunulurken her yıl için muhasebe politikaları sabit kalmalıdır. Çok sık olarak muhasebe politikalarının

değiştirilmesi finansal tabloların kalitesini zedeleyecektir. Bazı mecburi durumlarda değiştirilen muhasebe politikalarının ise mutlaka bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında belirtilmesi gerekmektedir. (Akgüç, 2013, s. 10)

1.4.2 Dipnotlar

Dipnotlar; finansal tablolarda yer verilmeyen ancak finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek önemli nitelikte finansal olmayan bilgilerin aktarıldığı, finansal tablo analizleri için olmazsa olmaz bir unsur açıklayıcı notlardır. (Arı, 2008, s. 35) Dipnotlarda bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda raporlanan bilgilere ilave bilgiler yer almaktadır. Bu tablolarda sunulan tutarlara ilişkin açıklayıcı metinler ve finansal tablolarda yer almayıp finansal tablo kullanıcılarının bilgilerine sunulan kalemlere ilişkin açıklamalar dipnotlarda yer almaktadır. (TMS 1, 2015, s. 15)

İşletmeler bir hesap dönemi içindeki faaliyet sonuçlarını bilanço ve gelir tablosu gibi finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunmaktadır. Finansal tablolara açıklanan veriler finansal nitelik taşıdığından çıkar gruplarının finansal olmayan bilgi ihtiyaçlarına cevap verememektedirler. Ek bilgiye gereksinim duyan işletme ortakları genel kurulda soru sorarak ya da işletmeye ait defter ve belgeleri inceleyerek istediği bilgilere ulaşabilmektedir. Ancak bazı işletmelerin hisseleri borsada işlem gördüğünden mevcut ve muhtemel ortakları için finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgilerde önem arz etmektedir. Bu bakımdan işletmelerde sunulan finansal nitelikli bilgiler halka açık işletmeler için yetersiz kalmış ve yerini kamuyu aydınlatma ilkesine bırakmıştır. Kamuyu aydınlatmak amacıyla sunulan finansal tablolar, dipnotlar ve açıklayıcı bilgiler finansal raporlamanın en önemli araçlarından biridir. Finansal bilgi kullanıcıları için finansal verilerin anlaşılabilirliğini sağlayan dipnotlar, tablolarda yer alan hesap kalemlerini açıklamaktan ziyade işletmenin yaptığı işlemlerde şeffaflık ilkesini göz önünde bulundurmasını ve çıkar gruplarının kararlarına yön verecek bilgileri kapsamaktadır. (Özkan, Güngör Tanç, & Tanç, 2008, s. 60-61)

Aktif bir piyasada topluma açıklanan bilgilerin hemen o anda, doğru ve eksiksiz olarak hisse senedi fiyatlarını etkilediği ve böylelikle her hisse senedinin anında gerçek değerinin kullanıcılarla paylaşıldığı kabul edilmektedir. Yine böyle bir piyasada bilginin

kullanıcılar arasında mümkün mertebe eşit dağıtılması gerekmektedir. Kanun koyucuların, yatırımcıların kararlarını etkileyebilecek bilgilerin eksiksiz, zamanında ve doğru bir biçimde ulaştırılması amacıyla gerekli düzenlemeler kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde yapılması ve şeffaf bir piyasa oluşturmak için çalışmaları gerekmektedir. Ancak gelişmekte olan ülkelerin piyasalarında açıklanan bilgilerin gelişmiş ülkeler piyasaları ile karşılaştırıldığında yetersiz oluşu ve standartları düzenleyici kurumların standartların uygulanmasını teşvik etmekte etkili olmaması önemli problemlerden biridir. Piyasanın aktif bir biçimde işlemlerini isteyen bir ülkede standartların uygulanmasının sağlanması o ülkedeki düzenleyici kurumlar açısından önemlidir. (Esen & Sakin, 2009, s. 113)

Ülkemizde piyasanın etkin bir şekilde çalışması açısından finansal raporlama araçları yani finansal tablo ve açıklayıcı dipnotlar önemli bir yer tutmaktadır. Çıkar grupları, işletmeye ait detaylı bilgilere açıklayıcı dipnotlar aracılığıyla ulaşmaktadır. Bu bilgiler, karar aşamasında çıkar grupları için büyük öneme sahip olabilmektedir. Örnek olarak işletme bilançosunda yer alan bir borç tutarının yüksek olması çıkar gruplarının kararlarına etki edebilmektedir. Ancak yüksek tutardaki bu borcun şartları da karar alma aşamasında büyük bir öneme sahip olacaktır. (Esen & Sakin, 2009, s. 113)

1.5 Finansal Tabloların Doğruluk ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar

Finansal raporlamanın temel amacı, finansal bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duydukları verilerin güvenilir bir şekilde sunulmasıdır. Finansal raporlamanın en önemli araçlarından olan finansal tablolarda, finansal bilgilerin doğru olarak aktarılması finansal raporlamanın güvenilirliğini yansıtmaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebenin temel kavramları bu amacın gerçekleştirilebilmesi için izlenecek yol ve yöntemleri belirlemiştir. Bununla birlikte işletmede, sağlam muhasebe organizasyonu bulunması, kurumsal yönetim sistemi ve iç kontrol sistemi kurulması, finansal tabloların bağımsız denetimden geçmiş olması finansal raporlamanın kalitesini ve güvenilirliğini artıracaktır. (Demirkıran, 2010, s. 29) Finansal tablolar, finansal raporlamanın hazırlanma sürecine katılan öğelerin ortak çıktısıdır. Bu öğelerin finansal raporlama sürecinde görevlerini eksik yerine getirmeleri veya etkin olmamaları sürecin

düzenli işlememesini bunun sonucunda ortaya çıkan finansal verilerin güvenilirliğini etkilemektedir. (Arı, s. 410-411)

1.5.1 Muhasebenin Temel Kavramlarına ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Finansal tabloları, ilgilileri açısından daha anlaşılır ve güvenilir hale getirebilmek için işletmelerin finansal muhasebe sistemleri için rehber niteliği taşıyan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri adı altında bir uygulama geliştirilmiştir. Kullanıcılara sunulan finansal raporların karar alma sürecinde anlaşılabilirlik ve güvenilirliğinin artırılması amacıyla finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. (Demirkıran, 2010, s. 29)

Bununla birlikte finansal tabloların ilgililer tarafından analiz edilmesine ve yorumlanmasına destek olan ve finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan, üzerinde anlaşmaya varılmış bazı temel kavramlar vardır. Muhasebenin temel kavramları, muhasebenin gelişim sürecinde istenilen şekilde çalışma durumunu sağlamak üzere belirlenmiştir. Bunlar; sosyal sorumluluk, kişilik, süreklilik, dönemsellik, para ile ölçme, maliyet esaslı, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik, özün önceliği kavramlarıdır.(Tetik, 1997, s. 149)Finansal bilgi kullanıcıları için finansal tabloların hangi ilkeler göz önünde bulundurularak hazırlandığını bilmeleri, sunulan verileri daha iyi anlamalarına yardımcı olacak ve bu durum, daha isabetli (makul) tahminler yapabilmelerini sağlayacaktır. (Arı, 2008, s. 39)

1.5.2 Etkin Bir Muhasebe Organizasyonunun Kurulmuş Olması ve Hesap Planının Uygulanması

Organizasyon kavramı, önceden belirlenmiş hedeflere ulaşmak ve faaliyetlerin düzenli yürütülmesini sağlamak amacıyla yapılan düzenlemeler, işletme tarafından konulan kurallar ve oluşturulan kurumsal yapı şeklinde ifade edilebilir. Muhasebe sistemi ise, finansal bilgileri geliştirmek ve bu çıktıları çıkar gruplarına iletmek amacıyla iktisadi bir birim tarafından kullanılan araç - gereç, personel, kayıt ve prosedürlerden oluşan öğelerden bir araya gelmektedir. (Ertaş, 2007, s. 103)

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere organizasyon ve muhasebe kavramları iç içedir. Muhasebe organizasyonu muhasebe bölümünde yapılacak iş ve işlemlerin belirlenmesi, bu işlemlerin gerçekleştirilebilmesi için araç ve gereçlerin temin edilmesi, tecrübesi ve bilgi birikimi dikkate alınarak personel arasında görev dağılımları yapılması böylelikle muhasebe sisteminin eksiksiz şekilde yürütülmesine uygun koşulları hazırlamak olarak tanımlanmaktadır. (Karaoğlu & Eray, 2015, s. 36)

İşletmelerin muhasebe sisteminden beklentilerinin farklı olması her işletmenin kendine özgü bir muhasebe organizasyonu kurulmasını gerektirmektedir. (Durmuş, 2015, s. 7) İşletmelerde oluşturulan sağlam bir muhasebe organizasyonu işletmenin hata ve hilelerden arındırılmasını ve raporlarında gerçeği yansıtmasını sağlayacaktır. (Özaslan, 1970, s. 19)

İşletmeye özgü bir muhasebe organizasyonu oluşturulması, işletme yönetimine etkin bir şekilde katkı sağlayabilir. Çünkü muhasebe; (Sevilengül, 2014, s. 11)

- **Bilgi aracıdır:** Geçmişe ait işlemleri kaydederek yazılı bir bellek görevi üstlenir.
- **Kontrol aracıdır:** İşletmenin hedefleriyle bunların gerçekleşme derecelerini karşılaştırarak sapmaları ve bunların nedenlerini ortaya çıkarır.
- **Öngörme aracıdır:** Muhasebe sürecinin son çıktısı olan raporlarla geleceğe yönelik tahminler yapılmasına ve planlamaya olanak sağlar.

Muhasebe organizasyonunun etkinliğinde rol oynayacak diğer bir unsur hesap planıdır. Hesap planı işletmelerde tutulacak hesapları, belirli bir sistem içerisinde, amaca, plana ve kontrol etmeye uygun bir şekilde bölümlere ayıran, sınırlayan ve açıklayan, daima aynı olayların aynı hesaplara kaydedilmesini sağlayan özel bir yönergedir. (Durmuş & Arat, 1995, s. 59-65)

Ülkemizde 1994 yılında yürürlüğe giren Tek Düzen Hesap Planının amacı da; bilanço usulüne göre hesap tutan işletmelerin etkinliğinin ve sonuçlarının doğru ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi ile finansal tablolar aracılığıyla çıkar gruplarına sunulan tabloların tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini koruması ve denetimin kolaylaştırılması şeklinde tanımlanmıştır. (Akdoğan & Sevilengül, 1997, s. 2)

Yapılan bu düzenleme ve işletmede oluşturulacak sağlam bir muhasebe organizasyonu ile işletmenin finansal tablolarına isnaden karar alan çıkar gruplarına bilgilerin doğru ve eksiksiz olarak sunulması, işletme yöneticilerinin analizleriyle doğru yatırımların yapılması ve işletme yönetimi ile çıkar grupları arasında güven unsurunun güçlendirilmesi amaçlanmıştır. (Demirkıran, 2010, s. 30)

1.5.3 Kurumsal Yönetişim Sisteminin Finansal Raporlamaya Etkileri

Aile şirketlerinin giderek büyümesiyle şirket kurucularının yönetimde yetersiz kalmaları ve bunun sonucunda şirket yönetiminin profesyonel yöneticilere devretmesi, işletmelerin artan sermaye ihtiyaçlarının karşılamak amacıyla yeni ortak arayışına girmeleri, sermaye piyasaları aracılığıyla yatırımcılara açılmaları ilişkide oldukları çıkar gruplarının artmasına neden olmuştur. Bu sebeple işletme ortaklığı ile yönetim kavramlarının birbirinden ayrılması kurumsal yönetişim sisteminin ortaya çıkmasına olanak sağlamıştır. (İbicioğlu, Dalğar, & Kaya, 2009, s. 3)

İngilizce "Corporate Governance" kelimesinin dilimizdeki karşılığı olarak "Kurumsal Yönetişim", "İyi Yönetim" veya "İyi Yönetişim" şeklinde de ifade edilen kurumsal yönetişim kavramı yönetim ve yaklaşım biçimi terimlerini barındırmaktadır. (Aysan, 2007, s. 20) Kurumsal Yönetimi, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim Komitesi işletmelerin kontrol edildiği, yönlendirildiği bir sistem ve işletmenin yönetim kurulu, ortakları ve ilgili çıkar grupları arasındaki ilişkileri düzenler şeklinde tanımlamıştır. (Gürbüz & Engincan, 2004, s. 6)

İlk olarak 19. yüzyılda ABD, Japonya ve Avrupa'da karşımıza çıkan kurumsal yönetişim terimi 1980'li yıllarda kullanılmaya başlanmış, 1990'lı yıllarda ise finansla ilgilenen tüm grupların gündemine oturmuştur. 2000'li yıllarda ABD'de Enron, Worldcom gibi dünya devi olarak ifade edilen işletmelerin finansal ve yönetim sistemlerindeki sıkıntılar sonucu iflas etmeleri kurumsal yönetişim kavramının etkinliğinin ölçülmesine sebep olmuştur. Yönetimsel anlamda sıkıntı yaşayan bu şirketlerin iflas etmelerinin en önemli nedeni finansal raporlarındaki yolsuzluklar ve denetimdeki aksaklıklardan kaynaklanmaktadır. Bu durum bize işletmelerde yönetimin başarısıyla finansal sistem arasındaki ilişkinin önemini tekrar hatırlatmıştır. (Cavlak, 2015, s. 8)

Kurumsal yönetim kavramının geliştirilmesi ile ilgili birçok ülke kendi ekonomik ve sosyal yapılarına uygun olarak çeşitli düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerin temelinde adalet, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkelerini barındıran "OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri" yer almaktadır. (Tuzcu, 2004, s. 17)

Adalet; Adalet ilkesine göre, işletme tüm hissedarlarına karşı eşit mesafede olmalı, azınlık ve yabancı hisse sahipleri de dâhil fikirlerini dengeli olarak değerlendirmeli ve tüm haklarını güvence altına almalıdır. (İbicioğlu, Dalğar, & Kaya, 2009, s. 4)

Şeffaflık; Kurumsal yönetimde şeffaflık ilkesi, işletmeye ait finansal, yönetim ve ortaklık yapısı hakkındaki bilgilerin doğru, anlaşılır, yeterli ve kıyaslanabilir bir şekilde sunulmasıdır. Bilginin ulaşılabilir olması, uygunluğu, nitelikli ve güvenilir olması en önemli özelliğidir. (Demirbaş & Uyar, 2006, s. 22)

Hesap Verilebilirlik; Yönetimin vermiş olduğu kararları ispat etme ve sorumluluğunu kabullenmeyi ifade etmektedir. Hesap verilebilirliğin artmasıyla işletme yönetiminin bir anda karar vererek işletmeyi belirsizliğe sürüklenme olasılığı azalacak ve alınan kararlarda taraf olanların güvenleri zedelenmeyecektir. (Tuzcu, 2004, s. 24)

Sorumluluk; Sorumluluk kavramı, işletme faaliyetlerini yürütürken işletmenin ana sözleşmesinde yer alan kurallara, yönetmelik ve mevzuata uyulması gerektiğini ve uygunluğunun denetlenmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Sorumluluk ilkesinin amacı; işletmenin faaliyetlerini yürütürken kanunlara ve toplumsal değerleri yansıtan düzenlemelere uygunluğunu sağlanmasıdır. (Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 2006, s. 12)

İşletmelerin kuruluş amaçlarının gerçekleştirilebilmesi, üretkenliğinin, yatırım getirilerinin ve faaliyet etkinliğinin maksimum seviyelere ulaştırılması kurumsal yönetim ilkelerinin birincil hedefidir. (Gürbüz & Engincan, 2004, s. 8)

Yönetim kurulu ve çıkar gruplarının doğru karar almaları kendilerine sunulan finansal raporlardaki bilgilerin doğruluğuyla orantılıdır. Finansal raporlamanın açık, anlaşılır ve güvenilir olmasına ihtiyaç duyan yönetim kurulu iyi kurumsal yönetimi geliştirir. Finansal tablolardaki hata ve hilelerin ortaya çıkarılması işlemleri genel olarak bağımsız denetçilere yüklenen bir misyon haline gelse de son zamanlarda finansal

tabloların güvenilirliği tüm kurumsal yönetişimin sorumluluğuna bağlanmıştır. Çünkü finansal raporların hazırlanması bir sürece bağlıdır ve bu süreçten işletmenin tüm birimleri etkilenmektedir. Kurumsal yönetişim finansal tabloların doğruluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını ve kalitesini artırarak işletmeyle ilgili grupların çıkarlarını korumaktadır. (Arı, 2008, s. 110)

Kurumsal yönetişim sisteminin katılımcıları; yönetim komitesi, denetim komitesi, üst yönetim takımı, iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve düzenleyici kurumlardan oluşmaktadır. İşletme finansal tablolarının doğru dürüst, şeffaf, ihtiyaca uygun ve güvenilir bir şekilde düzenlenmesi, iç kontrol sisteminin oluşturulması ve etkinliğinin sağlanması, denetim fonksiyonlarının etkinlik ve güvenilirliğinin artırılması gibi işlevler işletme personeline kurumsal yönetişim sorumluluğunun yerleştirilmesine bağlıdır. Aksi takdirde kurumsal yönetişim uygulamalarındaki başarısızlıklar finansal raporlamaya duyulan güvenin azalmasına neden olacaktır. (Demirkıran, 2010, s. 35)



Şekil 1: Kurumsal Yönetişim ve Fonksiyonları

Kaynak: (Arı, 2008, s. 110)

1.5.4 Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Kurulmuş Olması

İç kontrol, işletmenin örgüt planı ile varlıkların korunması, kaynakların verimli kullanılması, muhasebe verilerinin doğruluğunun araştırılması, işletme yönetimi tarafından belirlenmiş kural ve politikalara çalışanların uymalarını özendirmek için uygulanan tüm prosedürleri içeren sistemdir. (Güredin, 2010, s. 316) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) iç kontrol sisteminin tanımında hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması, muhasebe bilgilerinin zamanında sunuma hazırlanması konuları da ek olarak yer almıştır. (Kiracı, 2003, s. 74)

Her işletmede yazılı ve ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş olmasa bile kendine has bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır. İşletmede iç kontrol sisteminin oluşturulmasındaki sorumluluk üst yönetimdedir. İç kontrol sisteminin kurulması, etkin işlemesi için ortamın oluşturulması ve eksik yanlarının belirlenmesi üst yönetimin sorumluluğunda olmakla birlikte üst yönetim bu sistemi kendi için oluşturur. Çünkü iyi kontrol iyi işletme demektir. (Uzay, 1998, s. 19)

Etkin bir iç kontrol sistemi, faaliyetlerin verimliliği, yolsuzlukların önlenmesi ve işletme tarafından hazırlanan finansal raporların yasalara ve mevzuata uygun düzenlenmesine olanak sağlayarak işletme yönetiminin doğru kararlar almasına kaynakların boş yere harcanmasına engel olmaktadır. Ayrıca oluşturulacak etkin bir muhasebe sistemi kayıt dışı işlemlerin oluşumunu engelleyecek böylelikle ortaya çıkan raporlarda güvenilirliği artıracaktır. (Usul, Titiz, & Ateş, 2011, s. 49-50)

1.5.5 Finansal Tabloların Bağımsız Denetimden Geçmiş Olması

Denetim, ekonomik faaliyet ve işlemlerle ilgili sunulan belgelerin; önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluğunu belirleyip, elde edilen bulguları tarafsızca değerleyerek ilgilenenlere rapor halinde sunulduğu sistematik bir süreci kapsamaktadır. (Güredin, 2010, s. 11) Denetim kavramını iddia ve sunulan belgelerin yasaya, önceden belirlenmiş ölçütlere ve yürürlükteki mevzuata uygunluğunu araştıran ve elde edilen sonuçları bir rapor haline getirilmesi olarak da tanımlanmaktadır. (Güçlü F. , 2005, s. 1)

Denetimin ikincil amacı ise hata ve hileleri ortaya çıkartmak, işlemlerin uygun olarak yapılıp yapılmadığını tespit etmek, farklılıkların oluşmasını engellemek amacıyla

gerekli önlemleri belirlemektir. (Şen S. , 2005, s. 38) Ayrıca işletmenin, finansal tablo kullanıcılarına (işletme ortakları, bankalar, kamu kurum ve kuruluşları, alacaklıları vb.) finansal tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymasıştır. ((MHUD), 1999, s. 11)

Kamu Üst Gözetim Kurulu (POB) finansal raporların güvenilirliğin artırılması için, Kirk Panel (1994) adı verilen panelde aşağıdaki önerilerde bulunmuştur.(Arı, 2008, s. 112)

- İşletme yönetiminin öncelikle işletme ortaklarına karşı hesap verebilme mesuliyetlerinin bilincinde olmaları gerekmektedir.
- Bağımsız denetçiler işletme yönetim kurullarını müşteri ve muhatap olarak görmelidir.
- Bağımsız denetçi ve işletme yönetim kurulu finansal raporların kalitesi konusunda etkili bir iletişim içerisinde olmalıdır.

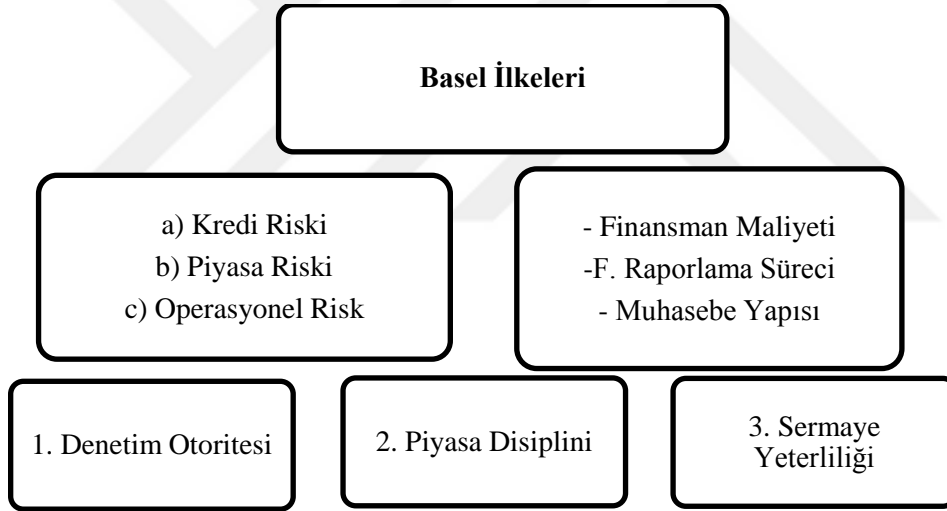
Bağımsız denetimin güvenilirlik algısındaki rolü işletme yönetimi ve çıkar gruplarının ihtiyaçlarına karşılık vermek amacıyla hazırlanan finansal tablolardan, hata ve hile nedeniyle oluşabilecek önemli yanlışlık riskinin önlenmesi ve makul güvence verilmesidir. İlgililere sunulan finansal raporların bağımsız denetimden geçmiş olması güvenilirliğe katkı sağlamakta bu da etkin bir sermaye piyasasının en önemli unsurunu oluşturmaktadır. (Demirkıran, 2010, s. 71)

1.6 Basel İlkelerinin Finansal Raporlamaya Etkileri

Uluslararası Ödemeler Bankası / Bank for International Settlements (BIS) çeşitli ülkelerin merkez bankalarının bir araya gelerek 1930 yılında oluşturdukları çok uluslu bir kuruluştur. 1970’li yıllarda yaşanan petrol krizleri ve sabit kur sisteminden vazgeçilmesi finans piyasalarında dalgalanmalara sebep olmuştur. Bu sorunlara çözüm bulmak amacıyla BIS bünyesinde 1974 yılında Almanya, Belçika, İsveç, Japonya, Kanada, ABD, Hollanda, Lüksemburg, İngiltere, İsviçre, Fransa ve İtalya’dan oluşan 12 ülkenin merkez bankalarının öncülüğünde bankacılık sektörüyle ilgili sıkıntıların giderilmesi konusunda çalışmalar sürdürülmesi için “Basel Komitesi” oluşturulmuştur. Komitenin amacı; bankacılık ve döviz piyasalarında oluşabilecek ekonomik bunalımları

izlemek ve dünya ülkelerindeki tüm bankaların çalışmalarını ortak bir standarda bağlamaktır. (Uyar & Aygören, 2006, s. 54)

Komite, 1988 yılında çeşitli ülkelerde sermaye yeterliliği hesaplama yöntemlerinin farklılığını ortadan kaldırmak amacıyla Basel I Sermaye Yeterliliği Uzlaşısını yayınlamıştır. Kredi ve piyasa risk faktörlerinin göz önünde bulundurularak yapılan hesaplamaların yetersiz olduğu konusundaki eleştiriler otoriteleri yeni standartlar oluşturmaya sevk etmiştir. Böylelikle kredi ve piyasa riskleri dışında operasyonel risklerinde yer aldığı Basel II uzlaşısı 2004 yılında açıklanmıştır. Denetim yaklaşımındaki yenilikler ve riskin daha ayrıntılı olarak ölçülmesi gerekliliği ile ortaya çıkan Basel III ilkelerinde ise 2008 yılında dünyada patlak veren küresel finansal krize cevap niteliğinde geliştirilmiş ölçütler yer almaktadır. Basel ilkeleri bankacılık sektöründe en baştan bir yapılandırma amaçlanarak oluşturulmuştur. (Özpek, 2014)



Şekil 2: Basel İlkelerinde Sistem Oyuncuları

Kaynak:(Uyar & Aygören, 2006, s. 56)

Basel kriterlerinin ölçüt olarak kullanılmasıyla birlikte işletmeler bu durumdan dolayı olarak etkilemektedir. Basel ilkelerinin gündeme gelmesiyle işletmelerin finansal raporlarının hazırlanma sürecinde iç kontrol sistemi, şeffaflık, kurumsal yönetim, bağımsız denetim ve iç denetim kavramları dikkat çekmiştir. Bankalar artık kredi kullanımlarında finansal raporları anlaşılır, güvenilir, şeffaf ve risk derecesi düşük işletmeleri tercih etmektedir. Ayrıca işletmelerin kredi değerlendirmesinde risk derecelendirme sistemleri de kullanılacaktır. Derecelendirme; verilen kredinin,

gelecekte borçlunun üzerine düşen borç yükümlülüklerini ödeyip ödemeyeceğinin tespit edilmesidir. Ayrıca Basel uzlaşmaları bankaların kredi verdikleri işletmelerde kredinin amacına uygun kullanılacağına teminatını istemektedir. (İbicioğlu, Dalğar, & Kaya, 2009, s. 8)

Sermaye piyasasında işlemlerini sürdüren katılımcıların en önemli beklentisi güvenilir bir piyasanın oluşturulmasıdır. Bu anlamda derecelendirme etkili bir savunma mekanizmasıdır. Derecelendirme konusunun gündeme alınmasıyla birlikte şeffaflık ayrı bir önem arz etmeye başlamıştır. Finansal tabloları oluştururken muhasebe kayıtlarında uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması, işletmeye ait bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve işletme finansal raporlarının bağımsız denetimden geçmiş olması finansal raporlamaya olan güven unsurunu artıracaktır. Bu unsurlar yüksek derecelendirme notu alabilmek için gereklidir. (Gürel, 2009, s. 56)

1.7 Finansal Tablolar ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Dünyada ekonomik anlamdaki gelişmeler devletlerarasındaki hudutları kaldırmış, ülke ekonomilerini birbirlerine tabi olmaya mecbur bırakmıştır. Başlangıçta finansal tabloların her ülkenin sosyo-ekonomik durumuna, teknolojik gelişimlerine, yasal düzenlemelerine uygun olarak düzenlenmiş muhasebe standartlarına göre hazırlanması yeterli görülürken, küreselleşme olgusunun ve çok uluslu işletmelerin yayılması, yatırımların uluslararası bir boyut kazanması muhasebe standartlarıyla hazırlanmış raporların karşılaştırılabilirliğini sorgulanmasına sebep olmuştur. (Aslan, 2004, s. 96)

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar, finansal tablolar ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esaslar ve yöntemlerden oluşmaktadır. (Ataman Akgül & Akay, 2014)

Değişik ülkelerdeki muhasebe standartlarının farklı oluşu elde edilen finansal verilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır. Örneğin; hem İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na, hem de New York Borsası'na hisse senetleri kote edilmiş olan Turkcell 2000 yılı ilk 9 ayında iki faaliyet sonucu açıklamıştır. Türkiye'de ilk 9 ayda 23,7 milyon TL zarar açıklayan Turkcell New York Borsası'nda 157,8 milyon TL kâr açıklamıştır. Bu

gibi farklılıkların önüne geçmek için muhasebede tek dil gerekliliği doğmuştur. (Gençtürk, Yılmaz, & Karaman, 2011, s. 78)

Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı birkaç başlık halinde ele alabiliriz: (Köse & Kiracı, 2002, s. 49)

- Muhasebe uygulamalarındaki değişiklikleri ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerindeki farklılıklara son vermek,
- Finansal tabloların anlaşılır ve karşılaştırılabilir olmasına olanak sağlamak,
- İşletmeyle ilgili çıkar gruplarının yanlış kararlarının önüne geçmek,
- Uluslararası sahada finansla ilgili bilgi ve tabloların üretiminde ve sunumunda ortak bir dil kullanımını sağlamak.

Bu nedenlerle muhasebede ortak standartların oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmış ve birçok kurum konuyla ilgili yoğun çalışmalar yürütmüştür. Finansal raporlama ilkelerinin uluslararası düzeyde kabulünü sağlamak için çalışmalar sürdüren kurumların en önde geleni Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'dir. Kuruluşun temeli konumundaki Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) Fransa, Hollanda, Kanada, İngiltere, Avustralya, Almanya, İrlanda, Meksika, ABD ve Japonya'nın aralarında bulunduğu 10 ülkenin muhasebe birliklerinin bir araya gelmesiyle 1973 yılında kurulmuştur. 2000 yılında komite vakıf statüsüne dönüştürülen Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı 2010 yılında ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı adını almıştır. Vakfın amacı finansal tabloların sunulmasında göz önünde bulundurulacak uluslararası finansal raporlama standartlarının hazırlanması, geliştirilmesi ve dünya ülkelerinde kabul edilmesini sağlamaktır. (Şavlı, 2014, s. 1)

Ülkemizde ise Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) hâkim olduğu bir muhasebe uygulamaları sistemi yürütülmektedir. Ancak bu hükümlerin yetersizliği farklı kurumları muhasebe standartları oluşturmak konusunda mecbur bırakmıştır. Bu standart karmaşıklığına son vermek amacıyla ülkemizde 1990 yılında Muhasebe Standartları Komisyonu kurulmuştur. Bu kuruluş tüm görevlerini 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği'nin (TÜRMOB) desteği ile kurulan "Türkiye Muhasebe Standartları ve

Denetim Kurulu"na (TMUDESK) devretmiştir.(Parlakkaya, 2004, s. 131)Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) standartların oluşturulmasında ilk adım olarak görülmektedir. (Gücenme Gençoğlu, 2007, s. 4)Daha sonra 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile görevini Kamu Gözetim Kurumu'na bırakan kuruluş ülkemizde muhasebe standartlarının geliştirilmesinde önemli rol oynamıştır.

Günümüzde yürürlükte bulunan 28 adet UMS, 15 adet UFRS(www.kgk.gov.tr) ilkelerini benimseyen ülke sayısı gün geçtikçe artış gösterirken son olarak 2005 yılında Avrupa Birliği Komisyon'un, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlere konsolide finansal tablolarını hazırlarken UFRS ilkelerine benimsemelerini zorunlu tutması muhasebe standartlarının uyumlaştırılması açısından önemli bir adım olmuştur. (Durmuş, 2015, s. 7)

Uluslararası anlamda ortak muhasebe ilkelerinin kullanıldığı bir sistemde, finansal tabloların hazırlanması aşamalarındaki kayıt altına alma, sınıflandırma işlemlerinin anlaşılması, raporların analiz edilmesi ve yorumlanması kolaylaşmakta, uluslararası piyasada faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğini artırmaktadır. (Gücenme, 2005, s. 7)Düzenlenen bu standartlar genel anlamda hisseleri borsada işlem gören ve bağımsız denetime tabi işletmeler tarafından uygulanmaktayken, AB ülkelerinin ve diğer gelişmiş ülkelerin, hisseleri borada işlem görmeyen farklı büyüklükteki işletmeler için daha az maliyetli ve daha basit bir finansal raporlama çerçevesi oluşturduğu görülmektedir. Ülkemizde ise bağımsız denetim kriterlerinin her yıl güncellenmesi ve bağımsız denetim kapsamının genişletilmesiyle belirlenen kriterleri sağlayan birçok işletmenin, daha karmaşık ve maliyetli olan UFRS'yi uygulama zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle 01/01/2018 tarihi ve sonrasında uygulanmak üzere "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı" (BOBİ FRS) 29 Temmuz 2017 tarih ve 30138 sayılı mükerrer resmi gazetede yayımlanmıştır. 27 bölümden oluşan bu standartlar grubu KAYİK tanımını karşılamayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmeler tarafından kullanılacaktır. (www.kgk.gov.tr)

Ayrıca uluslararası anlamda kullanılabilir bir finansal raporlama setinin oluşturulması halinde aşağıdaki faydalar da elde edilebilecektir.(Akdoğan, 2006)

- İşletmelerin farklı muhasebe uygulamaları için katlanmış oldukları ek maliyetin ortadan kalkması,
- İşletmelerin uluslararası piyasalarda daha kolay çalışma imkânı bulması,
- Uluslararası sermaye piyasalarında işlem yapmayı hedefleyen işletmelerin finansal tablolarını ilgili ülkelerin uygulamasına dönüştürme zorunluluklarının azalması,
- İlgili çıkar grupları açısından risk taşıyan yatırımların maliyetlerinin azalması, anlaşılabilirlik ve şeffaflığın artırılması ile işletmenin faaliyet etkinliğinin değerlendirilmesi,
- Sermaye piyasaları değişikliklerinin daha kolay yapılması.

2. DENETİM KAVRAMI VE DENETİMDE BEKLENTİ FARKLILIĞI

Çalışmanın ikinci bölümünde denetim, gelişim süreci ve türleri hakkında temel kavramlar yer almaktadır. Ayrıca denetimle ilgili beklentisi olan taraflar, bağımsız denetçinin bu konudaki sorumlulukları, denetimde tarafların beklenti farklılıkları da ele alınmıştır.

2.1 Denetim Kavramı ve Gelişim Süreci

Denetim sözcüğünün kökeni Latince’de dikkatlice dinlemek ya da işitmek anlamlarına da gelen “Contra Rolutus” sözcüğüne dayanmaktadır. (Pekiner, 1984, s. 3) Türkçe ’de ise denetim bir işin doğruluğunun kontrol edilmesi amacıyla araştırma ve gözlem yapmak anlamında kullanılan geniş bir tanımdır. Ancak burada kullandığımız denetim kelimesi muhasebe denetimi kavramını ifade etmektedir. (Bozkurt, 2012, s. 2)

Dünyada küreselleşmenin etkisi her alanda etkisini gösterirken sosyal, teknolojik ve ekonomik alanlara da yansımış işletmelerin dönüşüm ve gelişmelerini zorunlu kılmıştır. İşletmelerde rekabetin artması ve dünya pazarlarına açılma olgusu gibi sebepler çıkar gruplarının finansal bilgilere verdiği önemi artırmış sunulan bilgilerin doğruluğu daha da önem arz etmeye başlamıştır. Bunun sonucu olarak denetim işletmelerde gereklilik kazanmıştır. Çünkü güvenilir bilgi tarafsızlığı onaylanmış bilgi anlamına gelir ve bu bilgiler işletme içi ve dışı çıkar gruplarının kararlarını etkilemektedir. (Haftacı, 2014, s. 1)

Tarihsel veriler ışığında denetimin kökenlerinin, M.Ö. 3000 yıllarına dayandığı görülmektedir. Eski Mezopotamya’da kralların, kraliyete ait tahılların sayılması ve buradaki görevlilerin denetimini yapmak amacıyla kâtiplerine yetki verildiği görülmektedir. İlk kez 17. yüzyılda İngiltere’de hesap verme yükümlülüğü ortaya çıkmış ve 1690 yılında Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuştur. (Bezirci & Karasioğlu, 2013, s. 574)

Denetim olgusunun ortaya çıkış tarihi net olarak bilinmemekle birlikte gelişimini dört bölümde incelemek mümkündür:

Tablo 1: Denetimin Gelişim Süreci

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi	% 100'lük bir inceleme	Yanıtlmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi ile 1900'lü Yıllar Arası	% 100'lük bir inceleme	Yanıtlmaların Bulunması	Ortak ve işletmeye borç verenler
1900-1930'lu Yıllar Arası	% 100'lük bir inceleme ve örnekleme başvurma	Bilanço ve gelir 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.b. gruplar.

Kaynak:(Güredin, 2010, s. 14)

Sanayi devriminden önce de değişik şekillerde sürdürülen denetim faaliyeti bir meslek olarak kabul görmemekteydi. Bu dönemde yapılan denetimlerde her işlem tek tek eksiksiz bir biçimde incelenmekteydi. Yani % 100 'lük bir inceleme söz konusu idi. (Güredin, 2010, s. 14) Sanayi devriminden 1900'lü yıllara kadar olan sürede, muhasebe denetiminin yönteminde bir değişiklik olmamış ancak gelecekte denetimde önemli değişikliklere neden olacak değişimler ortaya çıkmıştır. Bu dönemde özellikle işletmelerde görülen ekonomik ve teknolojik gelişmelerle birlikte işletme yönetiminin profesyonel yöneticilere devredilmesiyle, muhasebe kayıtlarında ortaya çıkan yolsuzluklara karşı defter ve kayıtların bağımsız bir uzman tarafından denetlenmesine ihtiyaç duyulmuştur. Öncelikle hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına yönelik oluşturulan bu sistem "Belge Denetimi" olarak adlandırılmaktadır. (Türedi, 2007, s. 16) Bu yaklaşımda defter ve belgelerin tamamının incelenmesi söz konusuysen artan sermaye birikimi, teknoloji yoğun sermaye sistemine geçilmesi, işletmelerdeki işlem ve kayıt sayısının artmasıyla tüm işlemlerin tek tek gözden geçirilmesi zorlaşmış, ilk kez Büyük Britanya'da 1895 yılında ortaya çıkan örnekleme yöntemiyle günümüz modern denetim sisteminin temelleri atılmıştır. Bu tür çalışmalar ise "Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı" adını almıştır. (Bozkurt, 2012, s. 18)

Yirminci yüzyılın ilk otuz senesinde meydana gelen en önemli değişikliklerden biri işletmelerin finansal durumlarıyla ilgilenen üçüncü kişilerin ortaya çıkması olmuştur. Bu sebeple artık denetimin amacı değişmiş hata ve hileleri bulmanın yanında finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin bağımsız uzman bir kişi tarafından onaylanması önem kazanmıştır. “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı” adını olan bu dönemde en önemli gelişmeler örnekleme konusunda yaşanmıştır. İradi örnekleme yönteminden ziyade istatistiki örnekleme yönteminin kullanılmaya başlanması ve işletmelerin iç kontrol sistemi kurmaları denetçilerin çalışmalarını şekillendirmeye başlamıştır. (Güredin, 2010, s. 15)

Ancak denetim konusunda esas değişiklik 1950'lerden sonra görülmektedir. İşletmede yer alan iç kontrol sisteminin etkinliği ve denetim faaliyetine bu sistemin incelenmesinden başlanması bu dönemde ortaya çıkmıştır. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması denetimde kullanılacak denetim prosedürlerini, sıklığını ve zamanını belirleyecektir. (Güredin, 2010, s. 15) "Risk Odaklı Denetim" olarak adlandırılan bu sistemde, denetçi denetim planlamasını yaparken karşılaşılabileceği riskleri değerlendirerek, denetim riskini en düşük seviyeye indirmek için alınacak önlemleri göz önünde bulundurmalıdır. Bu sistemde öncelikle işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve işleyişine dair bilgi edinilmesi, sistemin eksik ve zayıf noktalarının belirlenmesi ve belirlenen eksikliklerin finansal tablolara olası etkileri değerlendirilmelidir. (Çetinkaya, 2017, s. 111)

2.1.1 Denetim Türleri

Muhasebe denetiminde amaç, çıkar gruplarına sunulan bilgilerin güvenilirliği hakkında görüş belirtmektir. Çıkar gruplarının finansal tablolardan beklentilerine göre denetim çalışmaları üç farklı alanda yapılmaktadır. Bunlar; Finansal Tablolar Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet Denetimi'dir. (Kepekçi, 1996, s. 2).

2.1.1.1 Finansal Tablolar Denetimi

Bağımsız denetim ya da dış denetim olarak da adlandırılan denetim türünde amaç, işletmeye ait finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediğine, doğru, dürüst,

yasal mevzuata ve önceden belirlenmiş genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesinin ölçülmesidir. (Erdoğan M. , 2006, s. 3)

Çıkar gruplarının finansal tablolarla ilgili güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaları finansal tabloların denetimini denetim alanında en çok yararlanan denetim türü haline getirmiştir. (Güredin, 2010, s. 16)

Denetçi, finansal tabloları denetlerken tabloların farklı çıkar grupları tarafından farklı amaçlar için kullanılacağını dikkate almalı, denetimin tüm tarafların ihtiyaçlarına cevap vermek amacıyla gerçekleştirilen bir çalışma olduğunu unutmamalıdır. (Haftacı, 2014, s. 6)

2.1.1.2 Uygunluk Denetimi

İşletmeler genel anlamda amaçlarına ulaşabilmek amacıyla işletme içinde uyulması gereken bir dizi politika oluşturmak, uygulamak ve uygulanmasını sağlamak zorundadır. Aynı şekilde kamu kurumları da işletmelerin uyması gereken kuralları yasalar ve düzenlemelerle ortaya koymaktadır. (Erdoğan M. , 2006, s. 5)

Uygunluk denetiminin amacı, eldeki belge veya bilginin yetkili makamlarca belirlenmiş kurallara uygunluğunun saptanmasıdır. Burada yetkili makam işletme üst yönetimi olabileceği gibi kamu kurum ve kuruluşları da olabilir. (Çaldağ, 2007, s. 44)

Bu bağlamda uygunluk denetimi, işletme üst yönetiminin koymuş olduğu kurallara, işletme politikalarına ya da kamu kurumları tarafından düzenlenen yasaların işletme personeli tarafından ne derece uygulandıklarının denetlenmesi olarak tanımlanabilir.(Türedi, 2007, s. 26)

İşletme üst yönetiminin koymuş olduğu kurallara uygunluğun denetimini işletmeye bağlı olarak çalışan iç denetçiler, kamu kurumlarının koymuş olduğu yasal mevzuata uygunluğun denetimini ise kamu denetçileri yapmaktadır. (Bozkurt, 2012, s. 28)

2.1.1.3 Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi kavramı ilk olarak karşımıza 1960'lı yıllarda çıkmış bir denetim türüdür. Faaliyet denetimi, genel olarak işletmenin hedeflerine ulaşmak konusundaki başarısını ve kaynaklarını verimli kullanıp kullanmadığının değerlendirebilmesi görevlerini üstlenmektedir. İşletme kural ve politikalarına uyum, işletmenin belirlediği stratejileri ile hedeflere ulaşma derecesini, işletme yöneticilerinin çalışmalarında başarılarının derecesini ve işletme faaliyetlerinin finansal nitelik taşımayan her türlü konuları araştırır. Bir yönüyle danışmanlık hizmeti olarak da görebileceğimiz faaliyet denetiminin sonucunda elde edilen bulguların yönetimle paylaşılması ve çözüm önerilerinde bulunulması gibi görevleri vardır. (Türedi, 2007, s. 27)

Faaliyet denetimi, sadece muhasebe işlemleri ile kısıtlı olmayıp organizasyonun tüm birimleri ile ilgilenmektedir. Uygulama alanının genişliği ve faaliyet verimliliğinin ölçülmesinin işletmeden işletmeye farklılıklar göstermesi faaliyet denetimini bağımsız ve uygunluk denetiminden daha karmaşık hale getirmektedir. (Kepekçi, 1996, s. 3)

2.1.2 Bağımsız Denetim Kavramı ve Özellikleri

26.12.2012 tarih 28509 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4. maddesinde yer alan tanıma göre; bağımsız denetim, işletme tarafından hazırlanan finansal tablo ve açıklayıcı dipnotların, uluslararası finansal raporlama standartlara uygunluğu konusunda, makul derecede güvence sağlayacak, yeterli sayı ve nitelikte denetim kanıtlarının toplanması amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, belge ve kayıtlar üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek raporlanmasıdır. (www.resmigazete.gov.tr)

Bağımsız denetimle ilgili yapılan tanımların birçoğunda ortak olarak şu üç önemli unsura vurgu yapılmıştır. Birincisi, bağımsız denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere dayanmasıdır. İkincisi, bağımsızlık olarak belirlenmiştir. Bağımsızlık, denetçinin işine profesyonel yaklaşp yaklaşmadığının bir göstergesidir. Tanımda vurgu yapılan diğer bir unsur ise çeşitli otoriteler tarafından yayınlanmış olan denetim ilke ve standartlarına uyumdur. (Yandal, 2011, s. 7-8)

Denetim ile ilgili yapılan farklı kaynaklardaki tanımların tümünde denetimin bir sürece yayıldığı belirtilmiştir. Süreç olarak belirtilen kanıtların toplanarak değerlendirilmesi ve varılan sonuca ilişkin bir rapor sunulması evrelerini kapsamaktadır. Yönetimin denetçiye sunmuş olduğu finansal tablolar sadece birer iddiadan ibarettir. İddiaların doğruluğunu ve güvenilirlik derecesini araştırmak amacıyla denetçi bağımsız bir şekilde bilgi ve kanıtları toplayarak önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemektedir. Denetimin son evresi denetçi raporu oluşturma çalışmasıdır. Buna göre denetçi işletmenin finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirliği konusunda görüşünü beyan eder. (Altıntaş, 2011, s. 17-19)

Bağımsız denetimin özellikleri aşağıdaki özetlenebilir: (Bozkurt, 2012, s. 23-25)

- Denetçinin sorumluluk sınırları ve denetimin dönemi belirlenmelidir.
- Yönetimin iddialarının daha önceden belirlenmiş kıstaslarıyla karşılaştırıldığı bir süreçtir.
- Sağlanan her türlü bilgi ve belge denetlenen tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesinin belirlenmesinde kanıt niteliği taşır.
- Denetim işlevini üstlenecek denetçinin yeterli tecrübe ve bilgi birikimine sahip olması gerekir.
- Denetçi bağımsızlığını koruyarak bir sonuca varmalıdır.
- Denetimin son evresi elde edilen bulgular değerlendirilerek rapor haline getirilerek ilgililere sunulmasıdır.

2.1.3 Bağımsız Denetim İhtiyacı ve Yararları

Çıkar grupları ile işletme arasındaki bilgi akışı finansal tablolar aracılığıyla sağlanmaktadır. Bu nedenle işletmeyle ilgilenen çıkar grupları bilgilerin güvenilir ve anlaşılır olmasını beklemektedir. Asıl olarak işletme finansal tablolarına güvenilirliğin sağlanması işletmenin sorumluluğundadır. Ancak bazı nedenlerle denetim çalışması bu konuda uzman, bağımsız ve yetki sahibi kişilerce yapılır. Söz konusu nedenler; (TESMER, 2013, s. 13)

- İşletme yönetimi ile çıkar grupları arasında bir çıkar çatışması yaşanması,

- İşletme iç kontrol ile muhasebe sistemlerinin yetersiz olduğuna dair şüphelerin olması,
- Muhasebe sistemlerindeki karmaşıklık ve iş yoğunluğunun artmasıyla hata riskinin artış göstermesi,
- Çıkar gruplarının işletmeden ayrı olmasıdır. İşletme dışı çıkar gruplarının işletmenin finansal tablolarını denetlemeleri hukuken de rasyonel olarak da mümkün değildir.

Denetim çalışmalarının özünü, işletmenin finansal tabloları denetledikten sonra denetçinin bu konuda bir görüş belirtmesi oluşturmaktadır. Çünkü çıkar grupları denetlenen finansal tablolara güvenmek istemekte bu doğrultuda kararlar almaktadır. (Erdoğan M. , 2002, s. 61)

Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı faydaları üç şekilde açıklayabiliriz: (Pekiner, 1984, s. 9)

- Üst yönetimin çalışanların performanslarını iyi değerlendirme şansı doğabileceği gibi çalışanlarında üst yönetimin gelecek planları hakkında bilgilенmelerini sağlayan haberleşme,
- İşletme içinde veya sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliği sağlayan değerlendirme,
- Çalışanların işletmenin hedefleri ışığında, faaliyetlerini etkin bir biçimde yürütmeleri konusunda özendirilmeleri, motivasyondur.

Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, güvenilir, doğru ve şeffaf finansal tablo olarak kabul edilir. Ayrıca bağımsız denetim sonucunda hazırlanan raporlar işletmenin finansal durumunu tarafsız bir biçimde ortaya koymaktadır. Böylece gerek işletme yönetiminin gerekse diğer tüm ilgililerin aldığı kararlar daha sağlıklı ve doğru olacaktır. (Karadeniz, 2015, s. 317)

2.2 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Taraflar

Toplumdaki gelişmelere bağlı olarak, işletmenin ortakları ve yöneticilerinin birbirinden ayrılmasıyla denetlenmiş finansal tablolara ihtiyaç duyan tarafların sayısı artış göstermiştir. İlk süreçte işletme yönetimi tarafından faaliyet raporları ile şirket

muhasebesi tek çıkar sahibi işletme ortakları için düzenlenmekteyken, günümüzde yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler denetimle ilgilenen birçok paydaş doğurmuştur. (Erdoğan S. , 2013, s. 54)

Paydaş teriminin anlamı burada öne çıkan unsurlardan biridir. Bu terimle ilgili tarihsel süreçte birçok tanımlama yapılmıştır. En yakın zamanda yapılmış ve genel kabul görmüş tanım "destekleri olmaksızın organizasyonların varlıklarını sürdüremeyecekleri gruplar" olarak değerlendirilmiştir. Akademik terminolojide ise dar anlamdan geniş kadar birçok tanımlama yapılmıştır ve büyük oranda yasal paydaşlar üzerinde durulmuş, farklı bir tanımda ise "kamu çıkarları" olarak telaffuz edilmiştir. Paydaşların beklentilerini analiz etmek ve paydaşların pazarlık güçlerini ve yasal haklarını göz önünde tutmak önemli bir unsurdur. Bilgilerin açıklaması noktasında tüm pazar oyuncularına eşit şekilde davranmak gereklidir. Bu sorumluluk işletme yönetimine aittir. (The Audit Quality Forum, 2008, s. 4-20)

İşletmeyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan grupları ele aldığımızda aşağıdaki örnek verebiliriz; (Bozkurt, 2012, s. 19)

- Pay sahipleri,
- İşletmeye yatırım yapmış veya yapmayı düşünen yatırımcılar,
- Kredi kuruluşları,
- Çalışanlar,
- Tedarikçiler,
- Rakipler,
- Müşteriler,
- Toplum,
- Devlet,
- Vergi otoriteleri,
- Düzenleyici kurumlar (Sermaye Piyasası Kurumları, Borsa gb.).

İşletmelerde bağımsız denetçilerin görevleri açık olarak belirtilmektedir. Finansal tabloların hazırlanmasında birinde derecede sorumluluk işletme yönetimine aittir, denetçi ise yasal olarak hazırlanıp raporlanan bu tabloların uygunluğunu kontrol eder. Bu sorumluluk genel anlamda yasal süreçleri içermektedir. Fakat paydaşların

bağımsız denetçilerden yasal zorunluluklarının dışında beklentileri de bulunmaktadır. (Aqel, 2013, s. 53)

Bağımsız denetimden birçok kişi faydalanmaktadır. Bazıları yasal olarak bu hakka sahip oldukları için (hissedarlar gibi) bir kısmı ise denetim neticesinde elde edilen bilgiler halka açık olduğu için bu bilgilere sahip olabilecek ve bunları istedikleri gibi kullanabilecektir. Son yıllarda gelişmiş ülkelerde bağımsız denetçilerin sadece yönetime karşı değil şirketin etrafında yer alan tüm paydaşlara karşı sorumlu olduğu vurgulanmaktadır. Şirket içinde her bir paydaşın denetçilerden farklı beklentileri vardır. Hissedarlar; denetçilerden şirket içinde sahip oldukları çıkarlarını korumalarını, müdürler denetçilerden üzerlerindeki sorumluluklarını azaltmalarını, yöneticiler şirkete katkı sağlamak üzere danışmanlık sunmalarını, düzenleyiciler hesap işlemlerinin programlara ve prosedürlere uygun yapılmasını, çalışanlar ise kendilerine iş güvenliği sağlanması noktasında güvenceler verilmesini istemektedir. Görüleceği üzere her bir paydaşın hesap denetçilerinden farklı beklentileri vardır. Farklı paydaşların farklı beklentileri hesap denetçilerinin hangi paydaşın önceliğine yer vereceği konusunda sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. (The Audit Quality Forum, 2008, s. 4-20)

Sonuç olarak paydaşların beklentileri ile bağımsız denetimden sağlanan bilgiler karşımıza denetimde beklenti açığı olarak çıkmaktadır. Denetimde beklenti açığı, bağımsız denetçi ile toplumun, denetçinin görev ve sorumluluklarına ilişkin algılarının farklı olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. (Erdoğan S. , 2013, s. 55)

2.3 Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları

Denetçi, denetim faaliyetlerini sürdürebilecek gerekli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, tarafsızlığını koruyabilen uzman kişi olarak tanımlanmaktadır. (Güredin, 2010, s. 19)

26.12.2012 tarih 28509 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yeminli mali müşavirlik ya da

serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından yetkilendirilen kişiler denetçi olarak açıklanmıştır.

Denetçiler finansal tabloların denetiminde bazı görev ve sorumluluklar üstlenmektedir. Denetçinin üstlenmesi gereken görevler aşağıda ifade edilmiştir. (Yanık, 2013, s. 361)

- İşletmelerin finansal tablolarının uluslararası finansal raporlama standartlarına, ilgili mevzuata ve ana sözleşmede yer alan finansal tablolara ilgili bulunan hükümlere uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir görüşe varabilmek için denetlenmesi,
- Faaliyet raporlarının eklerinde yer alan yıllık finansal tabloların denetlenmesi,
- İşletme için gelecekte tehdit oluşturabilecek risklerin ve risk oluşturabilecek ortamların tespit edilmesine yönelik bir sistemin olup olmadığının, bu duruma getirilebilecek çözüm önerilerinin yönetim kuruluna raporlanması.

Dünyada olduğu gibi ülkemizde de denetim hizmetini sürdürürken ve raporlama sonrasında bağımsız denetçiye düşen görev ve sorumluluklar gün geçtikçe önem kazanmaktadır. Bağımsız denetime tabi işletmelerin uluslararası alanda faaliyet göstermeleri bağımsız denetim mesleğinin gelişimini uluslararası faktörlere bağlamıştır, bu sebeple denetim mesleği ile ilgili yerel standartlar uluslararası standartlarla uyumlu bir hale getirilerek gelişmeler takip edilmeye çalışılmaktadır. (Erdoğan S. , 2013, s. 20) Denetçi, denetimini yaptığı finansal tabloların ilgili mevzuata ve ana sözleşmeye uygun düzenlendiğini, finansal tablolarda önemlilik seviyesinin üzerinde hata veya hile bulunmadığını ve finansal tablolara ilişkin ulaştığı görüşü mesleki şüphecilik çerçevesinde bildirmek zorundadır.

2.3.1 Mesleki Şüphecilik

Mesleki şüphecilik kavramı, denetçinin denetim görevini sürdürürken hata ve hileleri saptama yeteneği, ölçülü bir önyargı ve güven, kanıtların yeterliliğinin değerlendirilmesi ve sürekli sorgulayıcı bir tutum sergilemesi durumudur. (Şişmanoğlu, 2016, s. 40) UDS 200’de ise mesleki şüphecilik, sürekli sorgulama halinde olarak hata ve hileden kaynaklanabilecek gerçeğe aykırı bir durumun varlığına karşı dikkatli olmayı

ve kanıtların özenle değerlendirilmesini bekleyen davranışlar bütünü olarak tanımlanmıştır.

Mesleki şüphencilik, denetim kanıtlarının eleştirel şekilde değerlendirilmesi açısından gereklidir. Bu değerlendirme aralarında tutarlılık göstermeyen kanıtların, bilgi ve belgelerin güvenilirlik derecesini, araştırmalar sonucunda üçüncü kişiler ve üst yönetimden elde edilen cevapların sorgulanmasını içerir. İçinde bulunulan koşullar ışığında toplanan kanıtların yeterli olup olmadığı ve uygunluğunun değerlendirilmesi de mesleki şüphencilik kapsamı içindedir. Hile riski işaretlerinin dikkat çektiği bir durumda finansal tabloda yer alan önemli bir tutarla bağı olan tek kanıtın hile içerebilme ihtimali bir belge olması, bu duruma örnektir. (UDS 200, 2013, md. A20)

Denetçi denetimle ilgili elde ettiği denetim kanıtı olarak kullanılacak belge ve bulguların önemli yanlışlık riski içerebileceğini sürekli sorgulamalıdır. Mesleki şüphencilik kavramı, hilenin nitelikleri göz önünde bulundurulduğunda, hileye dayalı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesinde özel bir öneme sahiptir. Denetçinin, geçmiş tecrübelerine dayanarak işletme yönetiminden sorumlu olanların güvenilirlik algılarını göz ardı etmesi istenmemekte ancak, zaman içerisinde şartlara bağlı olarak değişim gösterebileceğinden, kanıtlarda oluşabilecek hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini değerlendirirken mesleki şüphencilikini sürdürmesi beklenmektedir. (UDS 240, 2013, md. A7)

Denetim kanıtlarıyla ilgili denetim görevini üstlenen denetçinin mesleki şüphencilikle hareket etmesi gereken durumlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir: (Şişmanoğlu, 2016, s. 41)

- Tutarlılık göstermeyen denetim kanıtları,
- Denetim kanıtları elde edilirken tarafların cevaplarında şüphe uyandıran durumlar,
- Hile riski olasılığını barındıran durumlar,
- Denetim standartlarında yer almayan ve standartlara ilave denetim prosedürleri eklenmesini gerektirecek durumlar,

Mesleki şüphencilik kavramı günümüz denetim sisteminin temel bir parçası konumundadır. Son dönemde yaşanan finansal krizler bize denetimin ve denetçilerin

mesleki şüphencilik konularında yetersiz olduklarını göstermiştir. Bu konuda denetim standartları da gerekli rehberlik görevini üstlenmedikleri hususunda eleştirilmektedir. ABD Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SEC) yaptığı araştırmaya göre denetimden kaynaklanan finansal tabloların hileli raporlanmasının nedenleri sıralandığında mesleki şüphencilik yetersizliği üçüncü sırada yer almaktadır. Denetçinin görüşüne dayanak oluşturacak kanıtların yetersiz olması listenin ilk sırasındadır. Denetim işlevi boyunca toplanan kanıtların nitel ve nicel anlamda yeterliliklerinin saptanması denetçinin mesleki yargısına dayanır, toplanan kanıtların doğruluğu ve yeterliliği hususlarında alınacak kararlar mesleki şüphencilik ile doğrudan ilgilidir. SEC tarafından yayınlanan raporlara göre denetimin kalitesine ve mesleğe güven duyulmasına zarar veren önemli etkenlerden biri denetçilerin mesleki şüphencilik noktasında hassas davranmamaları hususudur. (Dalkılıç & Oktay, 2011, s. 64)

2.3.2 İlgili Mevzuata Aykırı Davranışların Tespitinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

İlgili mevzuatın finansal tablolar üzerindeki etkisi oldukça farklılık gösterir. İşletmenin uymak zorunda olduğu mevzuat, yasalara uygun ve düzenleyici çerçeveyi ifade etmektedir. Bazı mevzuat hükümleri, işletmenin finansal tablolarındaki tutar ve açıklamaları belirlediği için finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkiye sahiptir. Diğer mevzuat hükümleri ise sadece işletme yönetiminin uyması gereken kurallar bütününe kapsamaktadır. Bazı işletmeler özel düzenlemeye tabi sektörlerde hizmet verirken diğerleri ise genel anlamda işletme faaliyetleriyle ilgili düzenlemelere tabidir. Mevzuata aykırı davranışların sonuçları işletmenin finansal tablolarını etkileyebilecek önemli para cezaları, davalar ve diğer çeşitli durumlar olabilir. (UDS 250, 2013, md. 2)

İşletmenin finansal tablolarında belirtilen tutar ve açıklamaların doğruluğu ve mevzuata uygunluğunun sağlanması görevi işletme üst yönetimine aittir. Denetçinin bu konudaki sorumluluğu UDS 250'de iki farklı şekilde düzenlenmiştir.

- Vergi ve diğer yasal mevzuatlar gibi, işletmelerin finansal tablolarında raporlanacak önemli tutar ve dipnotların belirlenmesi üzerinde doğrudan etkisi olan kanunlar ve diğer yasal hükümlerdir.

- Finansal tablolarda raporlanan tutar ve dipnotların belirlenmesi üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olmayan kanunlar ve diğer yasal hükümlerdir. Ancak bu hükümlere de uyum sağlanması işletme faaliyetleri ve bu faaliyetlerin devamlılığını sağlama kabiliyeti açısından önemlidir ve bu sebeple bu aykırılığın, finansal tablolara önemli bir etkisi olabilir.

Bağımsız denetçi, bütün denetim sürecini mesleki şüphecilikle işletmenin sermaye piyasası mevzuatı, vergi mevzuatı, sosyal güvenlik mevzuatı ve diğer yasal yükümlülüklerle uygunluğunun sorgulanmasını gerektirebilecek yönleri ortaya çıkarabileceğini göz önünde bulundurarak planlar ve gerçekleştirir. Bağımsız denetçi işletmenin hangi zaman ve amaçla gerçekleştirilmiş olursa olsun yapılan işlemlerinde yasal mevzuata aykırılık gösterebilme ihtimaline karşı dikkatle yaklaşmalıdır. Ve denetlenen işletmede oluşabilecek yasadışı davranışlarını saptamaya yönelik spesifik yöntemler uygulamalıdır. Bunun için denetçi işletmenin sektörü, sektörün tabi olduğu mevzuat ve yönetmelikler, finansal tablolarını etkileyebilecek işletme politikaları, işletmenin faaliyetlerine etki edebilecek kanun ve düzenlemeler, işletme aleyhine açılmış davaların değerlendirilmesi ve muhasebe kayıtlarına yansıtılma politika ve prosedürleri gibi hususlarda bilgi toplamalıdır. (Aqel, 2013, s. 44)

Denetçi mevzuata aykırı bir davranışın tespiti halinde, yapılan eylemin hata veya hile kaynaklı olup olmadığını araştırır ve bu durumun finansal tablolar üzerindeki etkilerini değerlendirir. Denetçinin aykırılığın önemli olduğuna kanaat getirmesi halinde konuyu yönetimle veya üst yönetimden sorumlu kişilerle müzakere etmesi gerekmektedir. Eğer üst yönetimden sorumlu olanlarında aykırılığa müdahil olduğundan şüphelenirse durum denetim komitesi veya gözetim kurulu gibi bir üst kademeye taşınır. (UDS 240, 2013, md. 40-42)

UDS 705'e göre, aykırılığın finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisinin bulunduğu ancak finansal tablolarda yeterince yer verilmediği durumlarda sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş verebilir. Aykırılığın tespit edilmesine yönelik denetçinin kısıtlanması ve yeterli kanıt toplamasının engellenmesi halinde ise denetçi kısıtlamanın kapsamına göre sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş bildirir.

Bağımsız denetçiler için ilgili etik standartta bağımsız denetçinin denetim sırasında elde ettiği bilgi ve belgeleri üçüncü kişilerle paylaşması sır saklama

yükümlülüğüne aykırı olarak bildirilmiştir. Ancak denetçinin bu sorumluluğu bazı hallerde farklılık gösterebilir ve belirli durumlarda sır saklama sorumluluğu mahkeme kararıyla ortadan kaldırılabilir. Ayrıca bazı durumlarda denetçinin ilgili mevzuata aykırılığı tespit etmesi halinde yetkili kurumlara bilgi vermesi yasal bir yükümlülük olabilir. Bu haller Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar standardında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir: (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, 2015, md. 140.7)

- Mevzuatın izin verdiği ve müşterinin açıklama yapmak üzere yetkilendirildiği haller,
- Aşağıdaki durumlarda olduğu gibi mevzuat tarafından denetçinin açıklama yapmasının zorunlu tutulduğu haller,
 - o Hukuki süreci devam bir davada bilgi ve belgelerin kayıt niteliği taşıması,
 - o Mevzuata aykırı hallerin kamu kurum ve kuruluşlarına bildirilmesi
- Mevzuatın yasaklamadığı bilginin açıklanmasının mesleki bir ödev olduğu haller,
 - o Yetkili kurumların kalite kontrol sürecine uygunluk,
 - o Yetkili kurumlarca gerçekleştirilen sorgulama, araştırma ve incelemeye cevap verme,
 - o Teknik standartlar ve mesleki etik hükümlere uygunluk veya
 - o Soruşturma halindeki bir denetçinin mesleki çıkarlarının korunması.

2.3.3 Hilenin Bulunması ve Önlenmesine Dair Sorumluluk

Finansal tablolarda yapılan muhasebe hileleri iş dünyası açısından önemli bir yer işgal etmektedir. Söz konusu hilelerin tespiti ve engellenmesine yönelik bağımsız denetçiler üzerinde ciddi bir baskı oluşturulmaktadır. Finansal tablolarda yapılan hilelerin üst yönetim veya tablolarda bazı işlemler yaparak hileyi gizleyebilme yeteneğine sahip personelle işbirliği içinde yaptıkları düşünüldüğünde tespitinin ne kadar zor olduğu açıktır. Bu bakımdan bağımsız denetçilerin artan bu sorumluluklarının üstesinden gelmelerini sağlamak üzere hilelerin tespit edilmesine yönelik denetim programlarının ve bağımsız denetçilerinin daha iyi yetiştirilmelerine katkı sağlayacak temel eğitimlerin geliştirilmesine ihtiyaç olduğu söylenebilir. (Salem, 2012, s. 218-229)

Hile, işletmelerin finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak ya da yanlış yönlendirmek amacıyla kasıtlı olarak finansal tablolarında gerçekte uyuşmayan bilgilere yer vermeleridir. (Ata, Uğurlu, & Altun, 2009, s. 216)

UDS 240'ta yapılan tanıma göre finansal tablolarda yer alan önemli yanlışlıkların, kaynağı hata veya hileli işlemler olabilmektedir. Bu iki kavramı birbirinden ayıran unsur ise eylemin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır. Hile, usulsüzlük, sahtekârlık gibi düzensizlikler kasıtlı olarak yapılan yanlışlıklardır. Kasıtlı olarak yapılan bu yanlışlıklar işletme personeli, işletme yönetimi veya üçüncü kişiler tarafından menfaat sağlamak için yapılan aldatma içeren davranışlardır. Denetçi, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebebiyet veren hileyle ilgilenir. Hileli finansal raporlama yanlış bilgilerin kasıtlı olarak eklenmesi ya da eklenmesi gereken bilgilerin yine kasıtlı olarak dâhil edilmemesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Hile, yolsuzluk ve usulsüzlükler işletme personelinin varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklı veya işletme yönetiminin hileli finansal raporlamasından kaynaklanan yanlışlıklar şeklinde ikiye ayrılır. Hilenin gerçekleşmesini engellemek ve tespit edilmesiyle ilgili esas sorumluluğun işletme üst yönetimine ait olduğu belirtilmiştir. Üst yönetimden sorumlu olanların hileyi önlemek için hileye imkân veren fırsatların ortadan kaldırılması ve tespit edilenlerin cezalandırılması konusunda güçlü bir tutum sergilemesi önemlidir. (UDS 240, 2013)

Denetim sürecini mesleki şüphecilik algısıyla standartlara uygun olarak yürüten denetçi, finansal tablolar bir bütün olarak değerlendirildiğinde hata veya hileden kaynaklı önemli bir yanlışlık bulunmadığına dair makul güvence vermektedir. Makul güvence mutlak olmasa da verilebilecek en yüksek güvence seviyesidir. Denetçinin denetimi standartlara uygun olarak planlaması ve uygulaması halinde dahi denetimin bazı yapısal kısıtlamaları nedeniyle bazı önemli yanlışlıkları saptayamama riski bulunmaktadır. (UDS 240, 2013, md. 5)

Denetimle ilgili en çok tartışılan konulardan biri haline gelen hata ve hilelerin tespit edilmesi konusunda bağımsız denetçinin sorumluluğu yıllar içinde mesleğin gösterdiği gelişime bağlı olarak değişim göstermiştir. 1920'li yıllarda denetimin asıl amacı işletme finansal tablolarında yer alan hata ve hileleri saptamak ve önlenmesine yardımcı olmaktır. Ancak bu durum sermaye piyasalarındaki gelişim ve ekonomik

büyümeyle değişmiştir. Yeni gelişmeler ışığında denetimin odak noktası finansal tablolardaki hata ve hilelerin tespit edilmesinden ziyade finansal tabloların doğru ve dürüst bir şekilde raporlanması olmuştur. (Aqel, 2013, s. 44)

2.3.4 Bağımsız Denetçinin Görüş Belirtme Sorumluluğu

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre denetimin amacı, denetçinin işletmenin finansal raporlarının belirlenmiş kriterlere uyumunu değerlendirerek makul güvence sağlayacak bir görüş oluşturmaktır. Bu raporda görüş başlığı altında;

- Finansal tablolar bir bütün halinde veya ayrı ayrı değerlendirildiğinde önemli sayılabilecek aykırılıkların bulunmaması halinde olumlu,
- Finansal tabloların bir bütün halinde veya ayrı ayrı değerlendirildiğinde önemli aykırılıklar bulunduğu ya da denetçinin yeterli denetim kanıtını toplayamadığı ancak finansal tabloların genelini etkilemediği durumlarda sınırlı olumlu,
- Yeterli denetim kanıtı elde edildikten sonra finansal tabloların bir bütün halinde veya ayrı ayrı değerlendirildiğinde, önemli aykırılıkların tespit edilmesi halinde olumsuz görüş,
- Finansal tabloların genelini etkileyen hususlarda denetçinin kanıt elde edememesi, denetçinin sınırlandırılması gibi durumlarda görüş bildirmekten kaçındığına dair görüş türünü içerir.

Bağımsız denetimden beklenen bir diğer husus; finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal tablolarına duyduğu güveni artırmaktır. Bu amaca, işletmenin finansal tablolarının önemli yönleriyle yürürlükteki finansal raporlama standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği hususunda denetçinin görüşü ile ulaşılmaktadır. (UDS 200, 2013, md. 3)

Bağımsız denetçi, işletmeye ait finansal tabloların bir bütün olarak ele alındığında hata ve hileden kaynaklı önemli bir yanlışlığı kapsayıp kapsamadığı konusunda makul güvence ile görüşünü belirtmelidir. Makul güvence, finansal tabloların denetiminde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesi olarak ifade edilmektedir. (Erdoğan S. , 2013, s. 21)

2.4 Denetimde Beklenti Farklılığı

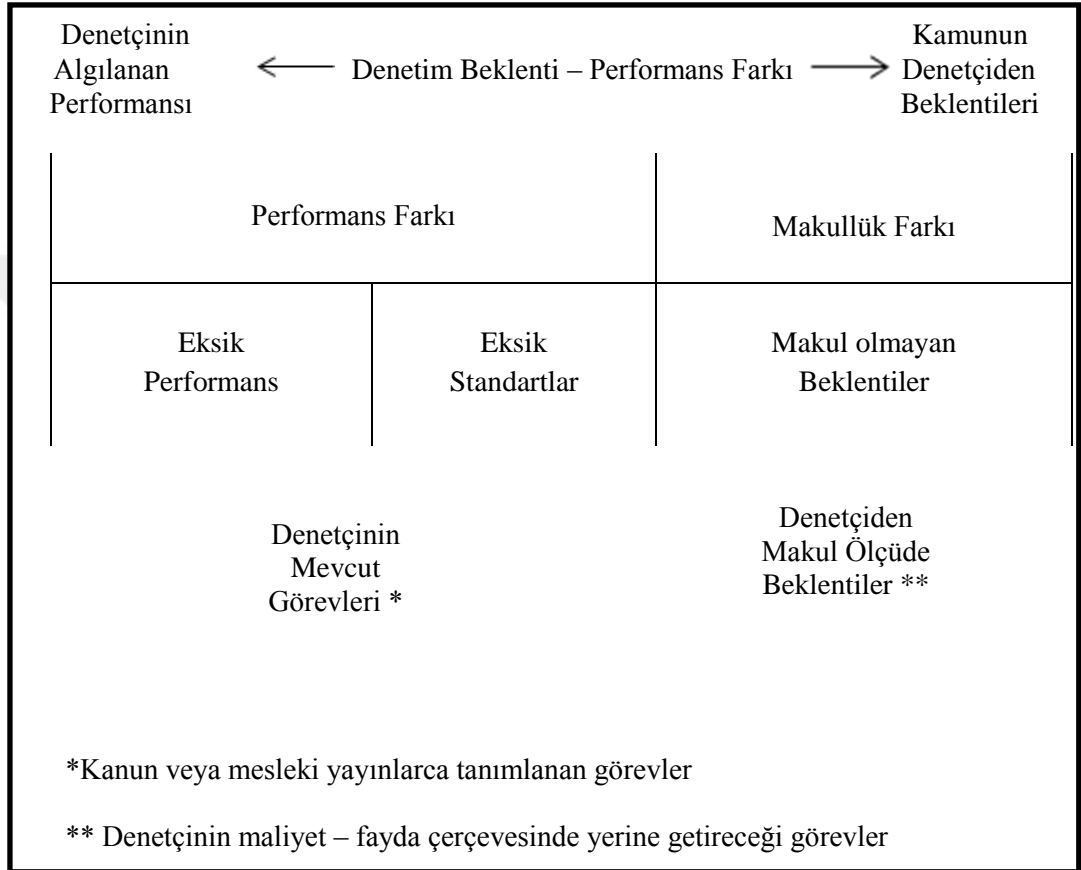
Bağımsız denetim, yıl içinde yapılan tüm işlemlerin bir özeti olan finansal tablolara güvenilirlik algısı üzerindeki etkisiyle ekonominin ve işletme faaliyetlerinin verimliliğini artıran önemli bir misyon üstlenmiştir. Ancak denetçinin bağımsızlığı ve denetimin güvenilirliği 20. yüzyılda yaşanan finansal krizlerle sorgulanmaya başlanmıştır. Bu düzende denetim konularına güven duygusunun tamamen sarsıldığı gözlemlenmiş, bununla birlikte denetim alanında son yıllardaki gelişmelerden habersiz olan finansal tablo kullanıcıları için bağımsız denetçinin görev ve sorumlulukları konusunda oluşan belirsizlikler karmaşıklığın artmasına sebep olmuştur. Tüm bu gelişmeler denetçi ile finansal tablo kullanıcıları arasında denetimden beklenti farklılığı oluşmasına yol açmıştır. (Senal, 2013, s. 141)

Denetimde beklenti farklılığı denetim tarihi kadar eskidir. Liggio (1974) bu durumu “bağımsız denetçi ile finansal tablo kullanıcılarının gerçekleştirilen denetimden beklenen performansı farklı şekilde algılaması” olarak açıklamıştır. 1974 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) bir komisyon görevlendirerek bu konuda araştırma yapmalarını istemiştir. AICPA ise denetimde beklenti farklılığını “bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının, denetçinin üstlendiği sorumluluğa yönelik kanaatleri arasındaki farklılıktır” şeklinde tanımlamıştır. Bu komisyon denetimde beklenti farklılığının yadsınamaz olduğunu kabul etmiş ve finansal tablo kullanıcılarının denetim işlevini yanlış anladığını belirtmiştir. (Aqel, 2013, s. 57-58)

Porter ise denetimde beklenti farklılığının “makul farklılık” ve “performans farklılığı” olmak üzere iki şekilde oluşabileceğinden bahsetmiştir: Makul farklılık, finansal tablo kullanıcılarının denetim konusundaki bilgi eksikliği ve birden fazla kurum tarafından yapılan düzenlemeler sonucunda toplumun bağımsız denetimden bekledikleri ile bağımsız denetçinin ulaşması gereken hedefleri arasında farklılığa yol açmaktadır, performans farklılığı ise denetçinin uluslararası standartlara tam olarak hakim olmaması ve performans eksikliğinin toplumun bağımsız denetimden bekledikleri ile bağımsız denetçinin ulaşmayı hedefledikleri arasında farklılığa yol açmaktadır şeklinde tanımlanmaktadır. Performans farklılığının oluşum sebeplerine

bakacak olursak karşımızda denetim standartlarındaki eksiklikler ve denetçinin performans eksikliği çıkmaktadır. (Erdoğan S. , 2013, s. 92)

Denetimde beklenti-performans farklılığının yapısal gösterimi aşağıdaki sunulmuştur:



Şekil 3: Denetimde Beklenti – Performans Farklılığının Yapısal Gösterimi

Kaynak:(Dinç & Gerekan, 2014)

Denetim beklenti farklılığı hakkında birçok tanım yapılmıştır. Ancak tüm tanımlarda finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçilerin görevlerini yanlış algılamasından kaynaklandığı vurgusu dikkat çekmektedir. Finansal tablo kullanıcıları denetimden geçmiş finansal tabloları için denetçinin olumlu görüş bildirmesi halinde, işletmenin finansal durumunun iyi olduğunun garanti altına alındığını düşünmektedir. Bazı finansal tablo kullanıcıları ise denetçinin yönetime müdahale etmesi, hata veya hile oluşumunu engellemesini ayrıca finansal tabloların yatırımcılar tarafından anlaşılabilirliğini kolaylaştırmak amacıyla analiz yapılmasını da beklemektedir. (Aqel, 2013, s. 63)

Beklenti farklılığının sebepleri arasında denetimin amacı, kalitesi, denetçilerin görev ve sorumlulukları, denetçilerin algılanan performansı, denetçilerin bağımsızlığı, hata, hile ve eğitim konuları yer almaktadır. (Dinç & Gerekan, 2014, s. 22)

Denetimde beklenti farklılığının ortadan kaldırılması ile ilgili denetçi raporlarında iyileştirme yapılması, denetim eğitimi, denetçinin sorumluluğu ve bağımsızlığının artırılmasına yönelik çalışmalar yapılması önerilmiştir. Dolayısıyla yakın tarihte IFAC tarafından raporlama standartlarının yeniden gözden geçirilmesi ve yapılan ilaveler denetimde kalite algısının güçlendirilmesi yönünde önemli adımlar olarak görülmektedir. Gelecekte oluşabilecek risklerle ilgili tahminlerin önem kazanması ve örnekleme yoluyla denetim yapılması denetçinin denetim faaliyetlerini yürütmesi ve raporlamasına dair sorumluluğunun sınırlarını genişletmesini zorunlu kılmıştır. (Biçer & Erol, 2017, s. 73)

3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE

Çalışmanın üçüncü bölümünde kalite kavramı ve bağımsız denetimde kalite yaklaşımına dair temel kavramlar yer almaktadır. Ayrıca bağımsız denetimde kalitenin gerekliliği, kaliteyi sağlayan ölçütler ve kaliteye etki eden faktörler ele alınarak kaliteli bir denetim için gerekli hususlara yer verilmiştir.

3.1 Kalite Kavramı

Kalite kökeni itibariyle Latince “Qualis” kelimesine dayanmaktadır. Dilimizde ise, elverişlilik aşaması, üstünlük ve vasıf olarak tanımlanmaktadır. Kalite kavramıyla ilgili birçok tanım yapılmış olmasına rağmen herkesin ortak bir payda da bulunduğu bir tanım bulunmamaktadır. Çünkü kalite kişiden kişiye farklılık gösteren ve herkesin kendine göre tanımladığı subjektif bir kavramdır. (Aykol, 2014, s. 23)

Kalite kavramını Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu (EOQC) “bir malın tüketicisinin, hizmetten ise yararlanan kişilerin isteklerine uygunluk derecesi”, Amerikan Kalite Kontrol Derneği (ASQC) “bir mal veya hizmetin belirli bir ihtiyaç karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan özelliklerinin tümüdür”, ISO ise “bir mal ya da hizmetin ihtiyaçları karşılayabilme yeteneğine dayanan özelliklerin toplamı” olarak tanımlamıştır. (Göğer, 2006, s. 4)

Kalite ve kaliteli mamul üretme, hizmet sunma fikrinin ortaya çıkışı ve kalite çok boyutlu özelliğiyle farklı açılardan ele alınmıştır. İnsan ihtiyaçlarının en uygun şekilde karşılanması konusu ortaya çıktığında, bu uygunluğun hangi kriterlerle ölçüleceği akla gelen ilk soru olmuştur. Kalitenin farklı yönlerden incelenmesinde çeşitli çalışmaları bulunan Garvin, insanların algıladığı kalitenin 8 boyutunu açıklamıştır. (Bucak, 2011, s. 20-22)

- **Güvenilirlik:** Mamulün – hizmetin kullanım süresinden beklenen tüm görevlerini eksiksiz yerine getirip getirmediğinin ölçütüdür.
- **Uygunluk:** Mamulün tasarımının ya da hizmetin işleyişinin önceden belirlenmiş spesifikasyonlara ve standartlara uygunluk derecesidir.

- **Performans:** Mamul ya da hizmetin temel fonksiyon özellikleridir. Performans, bir araba için hız, bir televizyon için renk, görüntü ve ses özellikleri olabilmektedir.
- **Algılanan Kalite:** Mamul ya da hizmetlerden yararlananlar her zaman ürünle ilgili detaylı bilgiye sahip olmayabilir ve böyle durumların bir takım ölçütler kararlarını etkilemektedir. Reklam çalışmalarında mamul için yaratılan imaj, mamulün kalitesinin tüketiciye yansıtılmasında oldukça önemlidir.
- **Estetik:** Mamulün tüketicilerin beklentilerini karşılayabilecek bir estetik yapıya sahip olmasıdır. Mamulün renk, biçim ve ambalaj gibi özellikleri performansı doğrudan etkilemeseler bile tüketicilerin beğenilerine yönelik özelliklerdir.
- **Dayanıklılık:** Bir mamulün ya da hizmetin kullanım süresinin uzunluğudur.
- **Özellikler:** “Özellikler” kelimesi bir mamulün temel fonksiyonunu tamamlayan kavram olarak nitelendirilebilir.
- **Hizmet Görme Yeteneği:** Tüketiciler için kalitenin altıncı boyutu olarak ifade edilen, hız, nezaket ve tamir edilebilme kolaylığı yani hizmet görme yeteneğidir.

Yapılan çalışmalar bağımsız denetimin kalitesinin sorgulanmasında da benzer unsurların öne çıktığını göstermektedir. Kaliteli bir denetim ve raporlama sürecinin çıkar gruplarının finansal tablolara güvenilirliğine ve alacakları kararlarda etkisinin bulunması bağımsız denetimde kalite kavramını daha önemli hale getirmektedir.

3.1.1 Bağımsız Denetimde Kalite ve Gerekliliği

Bağımsız denetimin kalbi kalitedir. Ancak bağımsız denetçi raporuyla ilgilenen işletme içi ve dışı çıkar gruplarının ve bu grupların farklı beklentilere sahip olması bu konuyla ilgili somut bir tanım yapılmasını zorlaştırmaktadır. Yapılan tanımlardan birinde bağımsız denetimde kalite kavramından bu hizmetten bekleneni karşılayabilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. (Altıntaş, 2011, s. 85)

İngiliz Denetim Fakültesi Başkanı Andrew Ratcliffe'nin yaptığı tanıma göre denetimin kalitesi tam anlamıyla dürüst, bağımsız davranış ve mesleki değerlendirme ile

ilgilidir. Bir denetçi, bağımsız denetim sürecinin sonunda elde ettiği görüşün doğruluğu gerekli kalite prosedürlerinin varlığına bağlıdır. (Göğer, 2006, s. 5)

Bağımsız denetimin kalitesi, denetim sonucunda oluşturulan raporlar dayanak alınarak verilen kararların güvenilir olmasıdır. Sunulan bilgilerin şeffaflığı kararların doğruluğuna etki eden en önemli unsurdur. Denetim hizmetinin kalitesine duyulan güvenin artması, denetçilerin denetim faaliyeti sürecinde uluslararası denetim standartlarına uygun davranmalarına bağlıdır. (Oğuz, 2015, s. 25)

Bağımsız denetimin kalitesi ile ilgili yapılan tanımlamalara göre Palmrose (1988), bağımsız denetimin kalitesini finansal tabloların güvence düzeyine bağlamış, Becker ve diğerleri (1998) konuya şüpheli bulunan muhasebe uygulamalarının tespit edilmesi ve bu durumun raporlanmasının gerekliliğinden yaklaşmıştır. Knechel ise (2007) denetimin kalitesini, sağlanması gereken güvence ile sağlanan güvence arasındaki uyum derecesi olarak açıklamıştır. (Sarıca, 2016, s. 7) Bağımsız denetimde kalite kavramı ile ilgili yapılan farklı tanımları göz önüne aldığımızda, denetimin kalitesini güvence hususuna bağladıkları görülmektedir.

Denetimin kalitesinin yüksekliği, denetim işini yapan kişinin mesleki bilgi ve tecrübesiyle doğru orantılıdır. Çünkü mesleki bilgisi yüksek denetçiler tarafından denetimi yapılan finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerme ihtimali çok daha düşüktür. Kaliteli bir bağımsız denetimin ilgililere sağladığı faydaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir: (Göğer, 2006, s. 6)

- Bağımsız denetçi raporlarıyla ilgilenen çıkar gruplarına karşı olan sorumluluk olması gerektiği gibi yerine getirilmiş olur.
- Bağımsız denetimde hizmetlerine kalitenin sağlanması, denetim görevini üstlenen firmanın güvenilirliğini artırır ve itibarın korunmasını sağlar.
- Kaliteli bağımsız denetim, bağımsız denetim kuruluşunun rekabet gücünün böylelikle de sektördeki pazar payının ve kârlılığının artmasını sağlar.
- Kaliteli bağımsız denetim hizmeti sunan firmanın mevcut müşterileri, aldıkları hizmetten memnun kaldıkları ve herhangi bir zorunluluk olmadığı müddetçe, değişiklik yapma ihtiyacı duymayacaktır.
- Denetim hizmetinin kalitesi, sermaye piyasasının başarısını artırmaktadır.

3.1.2 Bağımsız Denetimde Kaliteyi Sağlayan Ölçütler

Kanun koyucu veya mesleki kuruluşlarca belirlenmiş, meslek mensuplarının yapmış olduğu denetim faaliyetlerinin kalitesinin ölçülmesine yardımcı olan kriterlere denetim standardı denir. (Haftacı, 2014, s. 24)

Denetim standartları denetçiye denetim faaliyetini sürdürürken yol gösteren ve mesleki görev ile sorumluluklarını yerine getirirken yardımcı olan genel ilkelerdir. Bu ilkeler direk olarak denetimle ilgili olmamakla birlikte denetimin kalitesiyle doğrudan ilgilidir. Denetim faaliyetinin uygunluğunun sağlanabilmesi için denetçinin bu ilkelerden ayrılmadan denetim faaliyetini sürdürmesi gerekmektedir. (Karacan & Uygun, 2016, s. 70)

Bağımsız denetim çalışmalarının bir bölümünde veya tamamında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uyulmamış olması halinde denetim çalışmasının kalitesinden bahsetmek ve denetçinin görüşünün sağlıklı olduğunu iddia etmek mümkün değildir. (Kavut, 2002, s. 7-8)

1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından yayınlanan ve günümüze kadar pek az değişikliğe uğrayan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları birçok ülke tarafından da kabul görmüştür. Bu standartlar 3 ana başlık altında 10 standarttan oluşmaktadır. (Güredin, 2010, s. 39)

Tablo 2: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları		
Genel Standartlar	Çalışma Alanı Standartları	Raporlama Standartları
- Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı	- Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı	- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk
- Bağımsızlık Standardı	- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı	- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı
- Mesleki Dikkat ve Özen Standardı	- Kanıt Toplama Standardı	- Tam Açıklama Standardı
		- Görüş Bildirme Standardı

Kaynak: (Karacan & Uygun, 2016, s. 71)

a) Genel Standartlar

Genel standartlar olarak ifade edilen ilk grupta bağımsız denetçi tanımlanmaktadır. Bu standart bize denetçinin olması gereken vasıflarını anlatırken aynı zamanda denetçinin denetim faaliyeti sırasında göstereceği davranış kalıplarını da belirlemektedir. Bu grup altında bulunan standartlar; (Usul, 2013, s. 36)

- Denetim işlevini gerçekleştirecek kişi veya kişilerin yeterli düzeyde teknik eğitim ve mesleki tecrübeye sahip olması gerekmektedir.
- Görev ve sorumluluklarını yerine getirirken bağımsızlık ilkesini her zaman korunmalıdır.
- Denetçi, denetim veya raporlama süreçlerinde gerekli mesleki dikkat ve özeni göstermelidir.

Mesleki Eğitim ve Deneyim: Bu standart denetimin mesleğinde uzmanlaşmış gerekli teknik eğitim ve tecrübeye sahip kişi veya kişilerce yapılmasının gerekliliğini belirtmektedir. (Bozkurt, 2012, s. 37)

Denetçinin işletmenin finansal tablolarını denetledikten sonra görüşüne yer verdiği denetçi raporları faaliyet raporları kapsamında kamuyu bilgilendirmek amacıyla sunulmaktadır. Bağımsız denetçi raporuyla ilgilenen kişi veya kuruluşlar için önemli olan denetimi kimin yaptığı değil güvenilirlik özelliğini taşıyan bir denetim görüşünün bildirilmesidir. Bu da ancak denetçinin gerekli mesleki eğitimi alması, tecrübeye sahip olması ve bağımsızlığını koruması ile sağlanabilmektedir. (Güredin, 2010, s. 43)

Bağımsızlık: Denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde, kanıtların incelenmesi ve denetçi raporunun oluşturulması sırasında denetçinin tarafsız bir bakış açısına sahip olmasıdır. (Bozkurt, 2012, s. 42) Burada bağımsızlık kavramıyla ifade edilmek istenen hem şekilde hem de esasta bağımsızlıktır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 22. maddesinde bağımsızlık türlerini aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

- a) **Esasta bağımsızlık:** denetim görevini üstlenen denetçinin dürüst, yansız ve mesleki şüphecilik içerisinde denetim faaliyetini sürdürmesi ve mesleki

yargısını olumsuz anlamda etkileyebilecek tesirlerden kaçınarak görüş belirtmesidir.

- b) Şekilde bağımsızlık:** denetim kuruluşunun, denetim faaliyetini sürdüren kişi veya kişilerin konuyla ilgili üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten taviz verdiği izlenimini oluşturabilecek davranışlar ve durumlardan uzak durmasıdır.

Denetim faaliyetinin bağımsızlığından söz edilebilmesi için denetçinin denetim faaliyetlerini yürüttüğü işletmeden herhangi bir maddi veya manevi çıkarının bulunmaması gerekmektedir. Aksi takdirde bağımsızlık kavramından bahsedilmesi çok mümkün olmayacaktır. (Türker, Pekdemir, Selvi, & Yılmaz, 2002, s. 10)

Mesleki Dikkat ve Özen: Denetçi gerekli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olsa, denetim ve raporlama sırasında bağımsızlığını korusa bile gereken mesleki dikkat ve özeni göstermez ise yapılan denetimin sonucu başarılı olmaz. Denetçinin başarı ölçüsü, denetimin kalitesiyle doğru orantılıdır. (Karacan & Uygun, 2016, s. 75)

Mesleki dikkat ve özenin asgari ölçütü, denetim sırasında denetim ilke ve kurallarına tam anlamıyla uyulmasıdır. Bu standarda göre denetçi çalışmalarını sürdürürken gerekli mesleki dikkat ve özeni en üst düzeyde göstermelidir. (Haftacı, 2014, s. 25)

b) Çalışma Alanı Standartları

Denetçinin denetim faaliyetini gerçekleştirirken uyması gereken kurallar bütünü ikinci grup olan çalışma alanı standartlarında tanımlanmaktadır. Denetçi denetim faaliyetini sürdürürken bu ilke ve kuralları benimsemek zorundadır. Bu standartlar; (Türedi, 2007, s. 55)

- Denetim faaliyeti çalışmaların verimliliği açısından iyi bir şekilde planlanmalı ve denetçi yardımcıları gerektiği gibi izlenmelidir.
- Denetimin planlanması ve yapılacak çalışmada örnek kütlenin belirlenmesi amacıyla işletme iç kontrol sistemi incelenmeli ve değerlendirilmesi yapılmalıdır.
- Denetçinin görüşüne dayanak oluşturabilmek için uygun denetim teknikleri kullanılarak yeterli ve kaliteli kanıt toplanmalıdır.

Planlama ve Yardımcıların Gözlemlenmesi: Planlama bir çalışmanın gerçekleştirilebilmesi için izlenecek yol ve yöntemlerin belirlenmesidir. Denetimin planlanması ise, çalışma sonucunda denetimin amaçlarına ulaşılması için denetçi ve yardımcılarının işgücü, zaman, mekân ve maliyet hesaplarının önceden karşılaştırılması faaliyetidir. (Karacan & Uygun, 2016, s. 76)

Denetim planının sağlıklı olabilmesi işletmenin sektörü, organizasyon yapısı, ürettiği mal veya hizmetin niteliği konusunda toplanan bilgilere bağlıdır. Bu bilgiler sağlandıktan sonra denetçi işletme için uygun bir denetim planı hazırlar. (Güredin, 2010, s. 45)

Denetim bir ekip işi olması nedeniyle denetim faaliyeti sırasında denetçi yardımcılarından yararlanır. Ancak denetim ekibine dâhil olan denetçilerin tümü aynı bilgi ve deneyime sahip değildir. Bu nedenle denetimden sorumlu bağımsız denetçinin, denetim ekibinde yer alan yardımcıların çalışmalarını izlenmesi gerekmektedir. (Bozkurt, 2012, s. 40)

İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi: Bu standartta iki önemli unsur bulunmaktadır. (Türedi, 2007, s. 57)

- Denetim faaliyetini planlamak için işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgili olarak bilgi edinmelidir.
- İç kontrol sistemi ile ilgili elde etmiş olduğu bilgileri göz önünde bulundurarak, uygulayacağı denetim tekniklerinin niteliğini, zamanını ve büyüklüğünü belirlemelidir.

Bir işletmede iç kontrol sistemi kurulması ve bu sistemin etkinliğinin sağlanması finansal tabloların doğruluk ve güvenilirlik derecesine olumlu anlamda etki etmektedir. İç kontrol sisteminin etkin olduğu bir işletmede hata ve hile riski düşük olacaktır. Denetim riskinin düşük olması denetçinin, işletmenin finansal tabloları hakkında bir görüşe ulaşırken kullanacağı denetim tekniklerini daraltmasına olanak sağlar. (Güredin, 2010, s. 46)

Kanıt Toplama: Denetim faaliyeti sonucunda denetçinin raporunda beyan ettiği görüşe dayanak oluşturabilecek yeterli sayıda kanıt toplaması denetim işlevinin özünü

oluşturmaktadır. Buradaki yeterlilik kavramı göreceli bir kavram olup denetçinin mesleki yargısına bağlıdır. Kanıtların yeterli olup olmadığını belirleyen diğer kavramlar, kanıtların geçerliliği, nicelik ve nitelikleridir. (Türker ve diğer., 2002, s. 12)

c) Raporlama Standartları

Denetim faaliyetinin son aşaması denetçinin işletmenin finansal tablolarıyla ilgili görüşünün raporlanmasıdır. Bu standart grubu denetçinin raporunu hazırlarken hangi kuralları esas alarak hareket etmesi gerektiğini belirler. Bunlar; (Usul, 2013, s. 37)

- Denetçi raporunda, denetlenen işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlenip düzenlenmediği belirtilmelidir.
- İşletmenin cari hesap döneminde benimsemiş olduğu muhasebe ilkeleri ile önceki hesap döneminde uygulamış olduğu muhasebe ilkelerinde farklılık bulunup bulunmadığı ayrıntılı bir şekilde ifade edilmelidir.
- Aksi belirtilmediği takdirde finansal tabloların dipnotlarında belirtilen açıklamaların yeterli olduğu kabul edilecektir.
- Denetçinin finansal tabloları bir bütün halinde değerlendirerek vardığı sonucu denetçi raporunda açıklanması istenmektedir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk: Bu standartta denetçiden, incelemiş olduğu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini raporunda belirtmesi istenir. (Haftacı, 2014, s. 27)

İşletmenin finansal tablolarında sunulan bilgilerin doğruluğunun tespit edilmesinde muhasebe ilkeleri anahtar durumundadır. Bu sebeple denetçiler işletme yönetiminin iddialarının muhasebe ilkeleriyle uyumunu karşılaştırırken dikkatli olmalıdır. İlkelerle uyumsuzluğun tespit edilmesi halinde denetçi bu durumu önemlilik düzeyine göre raporunda belirtecektir. Özetle bu sapmaların bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyecek derecede önemli olması denetçinin raporundaki görüşüne dayanak oluşturacaktır. (Bozkurt, 2012, s. 41)

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik: Bu standart muhasebenin temel kavramlarından olan tutarlılık ile ilgilidir. Tutarlılık kavramı bize birbirini takip eden dönemler arasında karşılaştırılabilirliği sağlamaktadır. (Karacan & Uygun, 2016, s. 79)

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı da işletmenin cari hesap döneminde benimsemiş olduğu muhasebe ilkelerinin ve bunların uygulanmasında kullanılan yöntemlerin önceki hesap dönemiyle aralarında farklılık bulunmasının gerekliliğini, geçerli nedenlerle değişiklik yapılması halinde bu durumun açıklanmasını öngörmektedir. (Kepekçi, 1996, s. 19)

Tam Açıklama: Finansal tablolarda raporlanan sayısal bilgiler çoğu zaman çıkar gruplarının bilgilendirilmesinde yeterli olmamaktadır. Bu nedenle, finansal tablolarla birlikte işletmeyle ilgili diğer bilgilerin dipnotlarda açıklanması gerekmektedir. Bu standart ile hedeflenen, denetçi raporuyla ilgilenen kullanıcıların eksiksiz bir şekilde bilgilenebilmelerini sağlamasıdır. (Türker, Pekdemir, Selvi, & Yılmaz, 2002, s. 14)

Görüş Bildirme: Finansal tablolar setinin bağımsız denetçi tarafından değerlendirilmesi ile finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili bir görüş belirtmeleri, bir görüşe ulaşılmamışsa bunun nedenlerinin belirtilmesi istenmektedir. (Karacan & Uygun, 2016, s. 80)

Denetçi raporunda denetim faaliyeti sonucunda ulaştığı kanaati veya kanaate ulaşamamasının nedenlerini açıkça belirtmelidir. Bu kanaat finansal tablolarla ilgili olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş veya görüş belirtmekten kaçınma şeklinde olabilir. (Usul, 2013, s. 37)

3.1.3 Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Faktörler

Bağımsız denetim çalışmalarının kalitesine etki eden faktörler çok kapsamlı olup genel olarak ele aldığımızda, denetim kuruluşunun büyüklüğü, denetçilerin sayısı, mesleki yeterlilikleri ile sektör hakkındaki bilgileri, denetim çalışmasının planlaması, denetim kuruluşunun bir kalite kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği, denetim ücreti, denetçilerin denetim faaliyeti sırasında mesleki anlamda titiz davranmaları gibi başlıklar

altında toplanmaktadır. Bu faktörler birbirinin tamamlayıcısı niteliğinde olduğundan denetimin kalitesini farklı seviyelerde etkilemektedir. (Sarica, 2016, s. 8)

Bağımsız denetim çalışmalarının kalitesini etkileyen en önemli faktörler denetim kuruluşu ve denetçiyle ilgilidir. Ancak bunların dışında bazı faktörlerde denetimin kalitesine etki edebilmektedir. (Göğer, 2006, s. 19)

3.1.3.1 Bağımsız Denetim Kuruluşuyla İlgili Faktörler

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4. maddesinde yazan tanıma göre bağımsız denetim kuruluşu, kurum tarafından bağımsız denetim yapma yetkisi verilen, ortakları yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatına sahip meslek mensuplarının oluşturduğu sermaye şirketi olarak tanımlanmaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetini yürüten meslek mensupları mesleklerini yalnız icra edebilecekleri gibi iki veya daha fazla meslek mensubunun bir araya gelmesiyle “bağımsız denetim kuruluşu” olarak adlandırılan, her o ülkenin kendi mevzuatı çerçevesinde ortaklık kurarak da çalışmalarını sürdürebilir. (Altıntaş, 2011, s. 38)

Bağımsız denetim kuruluşu ile ilgili bazı unsurlar denetim çalışmasının kalitesine doğrudan etki etmektedir. Bu faktörler aşağıdaki gibidir:

Bağımsız denetim kuruluşunun büyüklüğü: Büyük denetim kuruluşlarının daha geniş müşteri portföyüne sahip olmaları, müşteri kaybetme kaygılarının bulunmaması ve piyasadaki saygınlıklarını artırmak istemeleri denetimin kalitesine olumlu anlamda etki etmektedir. Büyük denetim kuruluşlarıyla ilgili bir başka dikkat çekici unsur ise denetçilerin eğitilmesi ve denetim hizmetinin sunulmasında küçük firmalardan daha iyi kaynakları ellerinde bulundurmalarıdır. (Senal, 2011, s. 24)

Bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemine sahip olması: Bağımsız denetim kuruluşuna özgü bir şekilde kurgulanmış bir kalite kontrol sisteminin var olması, sistemin etkinliğinin sağlanması, yapılan denetimlerin düzenleyici otoriteler tarafından kontrol edilmesi denetimin kalite açısından önemlidir. (Oktay, 2013, s. 52)

Bağımsız denetim kuruluşunun ulusal veya uluslararası olması: Uluslararası bağımsız denetim hizmeti veren firmalarda kaliteli bir denetim için bağımsızlık ve

tarafsızlık ilkesine, denetim çalışması sırasında toplanan kanıtların sayısı ve niteliklerine, işe alınacak denetçilerin bir program ve terfi politikasının olması ve denetçinin sektörel anlamda uzmanlaşması konularına verilen önem ulusal denetim hizmeti veren firmalara nazaran çok daha yüksektir. Ayrıca uluslararası denetim kuruluşları piyasadaki itibarları ile hizmetin kalitesini ilişkilendirmiştir. (Göğer, 2006, s. 19)

Ulusal firmalarda, bu nitelikleri kısmen desteklese de kaliteli denetimin en önemli unsurunu denetim ekibi ile işletme yönetimi arasındaki iletişime bağlamıştır. (Kavut, 2002, s. 21)

Bağımsız denetim kuruluşunun işe alım programının ve terfi politikasının bulunması: Bağımsız denetimin kalitesinde denetçinin büyük bir öneme sahip olduğunu göz önünde bulundurursak yeni işe alınacak denetçilerin dürüstlüğü, mesleki bilgisi, tarafsızlığı ve öğrenme isteği dikkate alınmalıdır. Ayrıca kendisine yüklenecek yeni görev ve sorumlulukları yerine getirebilecek niteliklere sahip denetçilerin uygun mevkilere terfi ettirilmesi denetimin kalitesinin sağlanmasına olumlu yönde etki edecektir. (Oktay, 2013, s. 53)

Bağımsız denetim kuruluşunun denetçilerin eğitimine verdiği önem: Bağımsız denetimin kalitesi önemli oranda bağımsız denetçilere bağlandığını daha önce de belirtmiştik. Bağımsız denetçiler kendilerine yüklenen denetim sorumluluğunu ifa edebilmek için gerekli olan bilgileri edinir. Mesleki teknik bilgi ve tecrübeye sahip bağımsız denetçiler tarafından yapılacak denetim hizmeti daha kaliteli olacaktır. Bu eğitimleri düzenlemesi ve gözlemlemesi denetim kuruluşlarının sorumluluğundadır. Denetim kuruluşları çalışanlarına muhasebe, denetim ve sektöre özgü uzmanlık gerektiren konularda eğitimler düzenlemeli ve gözetmelidir. Bu konuya verilen önem, denetim kuruluşuna bağımsız denetim hizmetinde kalitenin desteklenmesi olarak geri dönecektir. (Sarica, 2016, s. 11)

Bağımsız denetim kuruluşunun örgütsel yapısının olması: Örgüt kültürü; kurumsallaşmanın sağlanması için oluşturulan politika, çalışma ilkeleri, değerler ve normlara her bir işletme çalışanının uyum göstermesinin beklendiği kimliktir. Kalite yönetimi kapsamında değerlendirecek olursak bağımsız denetim kuruluşunda tüm çalışanların mesleki bilgi ve becerilerini geliştirmelerine olanak sağlayacak bir örgütsel

yapı oluşturmaları gerekmektedir. Ayrıca örgütsel yapının oluşturulduğu bir ortamda personelin görev ve sorumlulukları tanımlandığından bu konudaki karışıklıklarda ortadan kalkacaktır. (Ceyhan, 2014, s. 89)

Bağımsız denetim kuruluşunun yeni müşteri kabulü veya mevcut müşteri ile devam etme kararı: Denetim kuruluşu bir işletmeyle yeni çalışmaya başlayacağı veya mevcut müşteri ile iş ilişkisine devam edip etmeme kararı alırken işletme yönetiminin dürüstlüğü ve çalışmayı yüklenirken mesleki yeterliliğini sorgulaması denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Bu konular yeterince tahlil edilmeden verilen kararlar sağlıklı olmayacak ve bu durum denetçi raporunun güvenilirliğine yansıtacaktır. (Göğer, 2006, s. 21)

Bağımsız denetim kuruluşu personelinin kalite konusunda bilinçlendirilmesi: Denetim kuruluşlarının, kaliteli denetim anlayışını benimsemeleri, çalışanlarını da kaliteli denetim konusunda bilinçlendirmeleri, kalite açısından önemlidir. Ancak bu sağlandığı takdirde denetçiler, çalışmalarında mesleki özen ve titizlikle hareket ederek kaliteli denetim hizmetinin sunulmasına katkıda bulunabilecektir. (Oktay, 2013, s. 54)

3.1.3.2 Bağımsız Denetçiyle İlgili Faktörler

Bağımsız denetimin kalitesine etki eden bağımsız denetçiyle ilgili faktörler arasında denetçinin denetim faaliyetini bağımsız, tarafsız ve dürüst bir şekilde yürütmesi ile mesleki yeterliliği ve tecrübesi bulunmaktadır.

Bağımsız denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü: Denetçinin denetim faaliyetlerini sürdürürken bağımsızlığını koruması denetimin kalitesini etkileyen faktörler arasındadır. Bu özelliği bağımsız denetim mesleği diğer mesleklerden ayırmaktadır. Bağımsız denetçinin işletmenin finansal tablolarını değerlendirirken yansız ve dürüst davranması denetçi raporunu doğruluğu ve güvenilirliğiyle doğrudan ilişkilidir. Buradaki bağımsızlık denetçinin veya yakınlarının müşteri firma ile denetçinin kararlarını etkileyecek bir iş ilişkisi içerisinde bulunmamasıdır. (Oktay, 2013, s. 56)

Bağımsız denetçinin mesleki yeterliliği ve tecrübesi: Bağımsız denetçinin gerekli eğitim ve staj yoluyla kazandığı bilgi ve tecrübeyi kapsamaktadır. Denetçinin mesleki

anlamda yeterliliği kazanması kendi sorumluluğunda olmakla bu konuda denetim kuruluşuna ve mesleki örgütlere de iş düşmektedir. (Kavut, 2002, s. 19)

Ayrıca günümüzde bağımsız denetçinin iyi bir muhasebe ve denetim bilgisine sahip olmasının yanı sıra faaliyet gösterdiği sektörle ilgili gerekli yasal mevzuata hâkim ve bu sektörde tecrübesinin bulunması da yine kaliteye etki eden bir unsurdur. (Sarıca, 2016, s. 12)

3.1.3.3 Diğer Faktörler

Bağımsız denetimin kalitesine etki eden diğer faktörler aşağıda açıklanmıştır:

Mesleki standartlara uygun davranılması: Hangi meslek söz konusu olursa olsun kaliteli hizmetin sağlanması için mesleki standartların varlığı zorunluluk arz etmektedir. Bu mesleki standartların oluşturulması ve standartlara uygunluğun sağlanması mesleki örgütlerin sorumluluğundadır. Mesleki standartlar, denetçilere denetim faaliyeti sırasında kılavuz niteliği taşımaktadır. Denetim faaliyetini sürdürürken davranışlarından, çalışma programlarına ve raporlamalarına kadar her aşamada yol göstericidir. Bu nedenle denetim faaliyeti yürütülürken kaliteye etki eden en önemli faktör standartlara uyulmasıdır. (Oktay, 2013, s. 59)

Denetim bilinci: Denetim hizmeti alan işletmelerin denetimi sadece yasal zorunluluk olarak görmeyip, birçok konuda işletmeye yararı olan bir hizmet olarak görmeleri kaliteli bağımsız denetime olan talebi artırır. Denetim hizmetini alan ve sunan işletmelerin kalitesiz denetim hizmeti sonucunda sorumluluklarının bilincinde olmaları da kaliteli hizmet sunmaya iten faktörlerden biridir. (Sarıca, 2016, s. 12)

Rotasyon uygulaması: Rotasyon, denetim hizmetini sunan işletmenin belirli sürelerle değiştirilmesini ifade etmektedir. Bu uygulamayla hedeflenen işletmeyi zaman aralıklarıyla farklı kişilerin denetmesi böylelikle tarafsızlığın ve bağımsızlığın korunarak denetimin kalitesini desteklemektir. (Göğer, 2006, s. 23)

Denetim ücreti: Bağımsız denetim hizmeti sunan kuruluşlar bunun karşılığında bir ücret almaktadır. Bu ücret finansal tabloları denetlenecek işletmede çalışacak denetçi sayısı ile süre temel alınarak hesaplanır. Denetim kuruluşlarının rekabet amaçlı makul

olmayan ücretlerle denetim hizmetini sunmayı teklif etmeleri genellikle bu iş için ayıracakları süreyi kısaltacakları anlamına gelmektedir. Denetim hizmetiyle alakalı piyasada talep edilen ücretlerin altında bir ücretle hizmeti sunmaları bu hizmetin nasıl verildiği ve üzerine düşen sorumlulukların tam olarak yerine getirilip getirilmediği konusunda soru işaretleri yaratacaktır. (Senal, 2011, s. 30)

Müşteri işletme yönetiminin baskısı: Bağımsız denetçi zaman zaman müşteri firmanın baskılarıyla karşılaşabilir. Bu baskılar genellikle denetçi raporundaki görüşün olumlu yönde beyan edilmesiyle ilgilidir. Müşteri firma bu baskılarını gelecek dönemde denetim kuruluşu değiştirebileceğini bildirerek sürdürmektedir. Bu tip baskılara maruz kalan denetim kuruluşu, denetim faaliyetini sürdürürken gördüğü bazı hataları görmezden gelerek bağımsızlığından ödün verebilir. Ortaya çıkabilecek bu sonuçlar bağımsız denetimin kalitesini olumsuz yönde etkilemektedir. (Oktay, 2013, s. 62)

Bağımsız denetim kuruluşlarının meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından denetlenmesi: Bağımsız denetim kuruluşunun faaliyetlerinin mesleki kuruluş ve düzenleyici otoriteler tarafından denetlenmesi, eksikliklerin ve aksayan yönlerin tespit edilmesi ve düzeltilmesi açısından önemlidir. Bu kontroller etkin olarak yapıldığı takdirde denetim kuruluşlarının hata yapma riski azalır ve denetimin kalitesi olumlu yönde etkilenir. (Göger, 2006, s. 25)

3.1.4 Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemi İlkeleri

Rakip denetim kuruluşlarından farklı olduğunu göstermenin en temel yolu kalitedir. Bağımsız denetim hizmeti sunan kuruluşların ekonominin gelişmesiyle ortaya çıkan rekabet ortamından sıyrılabilmesi için belirli bir kalite düzeyini sağlamaları gerekmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarında kalite düzeyini sağlamanın yanı sıra korunması, eksikliklerin tespit edilmesi ve onarılması da oldukça önemlidir. Bu noktada “bağımsız denetimde kalite kontrol” kavramı karşımıza çıkmaktadır. (Oktay, 2013, s. 63)

Kalite kontrol, sunulan hizmetlerin performansının önceden belirlenen standartlarla karşılaştırıldığı ve uyumsuzlukların ortadan kaldırılması amacıyla gerekli prosedürlerin uygulandığı bir süreçtir. (Göger, 2006, s. 9)Bağımsız denetimde ise,

denetim kuruluşunun ve çalışanlarının, mesleki etik standartlara ve ilgili yasal düzenlemelere, denetim kuruluşu veya sorumlu denetçinin düzenlemiş olduğu raporların, şartlara uygunluğu gibi hususlarda kendilerine makul düzeyde güvence sağlamasıdır. (KKS 1, 2013, md. 11)

Kalite kontrol, denetim kuruluşunun hedeflerini, sunduğu hizmetlerin sunulma biçimini, yaptığı denetim faaliyetinin kalitesini, işletmenin benimsemiş olduğu politikaları, çalışanları ve yönetimi kapsar. (Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Büroları Komitesi (SMPC), 2011, s. 689)

Bağımsız denetim kuruluşlarının kalite kontrol için uygulayacağı standartlar ilk kez, 1979 yılında Kalite Kontrol Standartları Komitesi (Quality Control Standards Committee - QCSC) tarafından yayınlanmıştır. Bu komitenin geçerliliği 1982 yılında AICPA tarafından sona erdirilmiş ve Kalite Kontrol Standartları, AICPA Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board-ASB) tarafından yayınlanmaya devam etmiştir.(Göğer, 2006, s. 9) Bu standartlar aşağıdaki belirtilen hususlardan oluşmaktadır.

- Denetim kuruluşu bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları.
- İlgili etik hükümler.
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
- İnsan kaynakları.
- Denetimin yürütülmesi.
- İzleme.
- Belgelendirme.

Denetim kuruluşunun etkin bir kalite kontrol sisteminin bulunması, hata riskini düşürerek müşterilerin şikâyetlerini, olası hukuki davaları ve mesleki tazminat taleplerini ortadan kaldırmaya yardımcı olur. Etkin bir kalite kontrol sisteminden beklenen diğer faydalar ise: (SMPC, 2011, s. 689-690)

- Piyasada artan itibar ve marka değeri,
- Kalitesi artan risk yönetimi,
- Kalitesi artan müşteri ilişkileri,
- Personel alımının ve personeli elde tutmanın daha nitelikli bir şekilde yapılabilmesi,

- Hizmet sunumundaki etkinliğin artmasıdır.

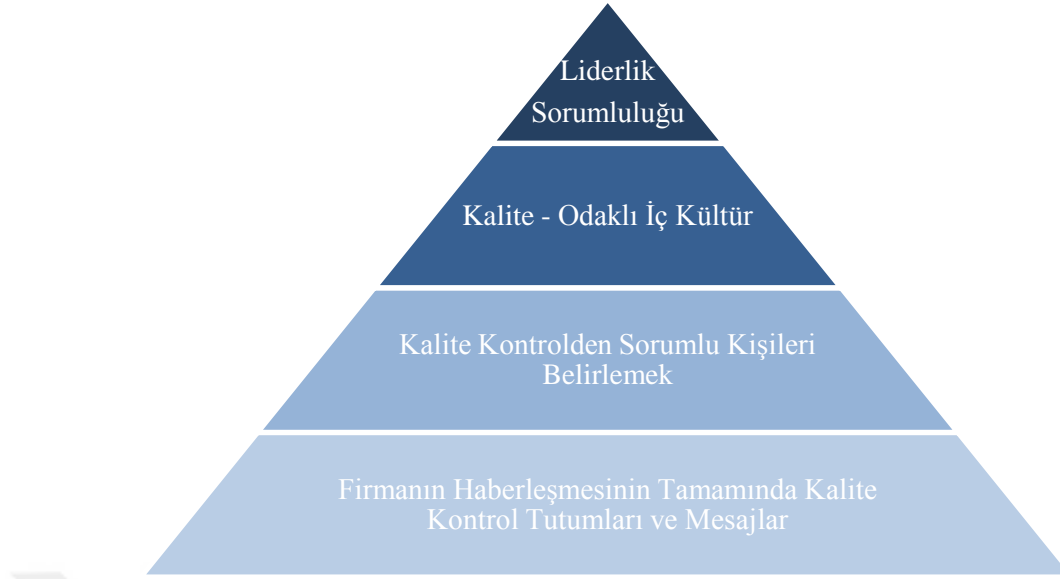
3.1.4.1 Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Denetim kuruluşu kaliteyi, denetim hizmeti yürütülürken vazgeçilmez bir ilke olarak kabul eden kurumsal kültürü teşvik edecek politika ve prosedürler oluşturur. Belirlenen politika ve prosedürlere göre sorumlu denetçi denetim görevini üstlendiği denetimlerin genel kalitesinden sorumludur. (UDS 220, 2013, md. 8)Üst yönetimin kalite kontrol sisteminin işleyişinin sorumluluğunu yüklediği kişilerin, bu görev ve sorumlulukları üstlenecek yeterli deneyim, beceri ve yetkiye sahip olmaları gerekir. (KKS 1, 2013, md. 19)

Denetim kuruluşunun liderlik yapısı ve ortaya koyacağı örnek tutum ve davranışlar, işletmenin kültürünü büyük ölçüde etkileyecektir. İşletmenin kalite kültürünün geliştirilmesi, işletme üst düzey yöneticilerinin kalite kontrol prosedürlerinin önemine, denetim çalışmalarının etik ilkelere ve yasal mevzuata uygun yapılması ve şartlara uygun rapor düzenlenmesi hususlarına dikkat çeken açık ve tutarlı eylem ve mesajlarına bağlıdır. (KKS 1, 2013, md. A4)

Ortaya konulan davranış ve mesajlar yüksek kaliteli işi ayırt eden ve ödüllendiren bir sistemi teşvik eder. Eğitim seminerleri, resmi ya da gayri resmi toplantılar, strateji belgeleri ve bilgilendirme notlarıyla kuruluş çalışanına bu mesajı iletebilir. Sergilenen tutum ve mesajlar denetim kuruluşunun, kalitenin önemi konusundaki görüşünü ve bunun nasıl sağlanabileceği hususuna ilişkin duruşunu destekleyecek ve güçlendirecektir. (SMPC, 2011, s. 691)

Şekil 4'te yer alan liderlik sorumluluğu piramidinde de bir denetim kuruluşunda kaliteye ilişkin liderlik sorumluluğunun hususları gösterilmektedir.



şekil 4: Liderlik Sorumluluğu Piramidi

Kaynak: (Kùçük ve Orta Bùyùklùkteki Muhasebe Firmaları Komitesi (SMPC), 2016b, s. 7)

3.1.4.2 Etik Hùkùmler

Denetim kuruluğu, kendisinin ve personelinin belirlenmiş etik hùkùmlere uyumu konusunda kendisine makul gùvence sağlayan politika ve prosedùrler oluşturacaktır. (KKS 1, 2013, md. 20)

Etik kurallar, denetimde mesleki etik davranışların temelini oluşturur. Bunlar; (UDS 220, 2013, md. A4)

- Dùrùstlùk,
- Tarafsızlık,
- Mesleki yeterlilik ve òzen,
- Gizlilik,
- Mesleki davranış.

Sorumlu denetçi, denetim sùresi boyunca personelin ilgili etik hùkùmlere uyup uymadığı konusunda řùpheyle yaklaşacaktır. (UDS 220, 2013, md. 9) Ayrıca yùrùtùlen denetimin bağımsızlık hùkùmlerine uygun olup olmadığı hususunda bir sonuca ulaşmak zorundadır. Bu amaçla; (UDS 220, 2013, md. 11)

- ❖ Bağımsızlığın ihlal edilebileceği durumların tespit edilmesi için denetim kuruluşundan ilgili bilgileri alır.
- ❖ Denetimin bağımsızlığına yönelik bir tehdidin var olup olmadığını değerlendirmek amacıyla, denetim kuruluşunun bağımsızlıkla ilgili belirlemiş olduğu politika ve prosedürlerin varsa ihlallerine yönelik bilgileri değerlendirir.
- ❖ Sorumlu denetçi, gerekli önlemlerin alınmasıyla bu tür ihlalleri ortadan kaldırmak veya makul bir düzeye indirmek için ya da uygun görülmesi ve ilgili mevzuatından da izin vermesi halinde denetimden çekilmek için gerekli adımları atar.

Denetim kuruluşu bağımsızlık ilkesine herhangi bir ihlalin varlığından haberdar edilmesi konusunda makul güvence sağlayacak ve önlem alacak politika ve prosedürler oluşturur. Bu politika ve prosedürler bir ihlalin tespit edilmesi halinde sorumlu denetçinin, uygun adımları atması gereken kişilerin ayrıca ilave adım atılmasının gerekliliğine karar verecek ilgili kişilerin derhal haberdar edilmesini zorunlu kılar. (KKS 1, 2013, md. 23)

Denetim kuruluşu veya personelinin bağımsızlığını tehdit edebilecek unsurlar IESBA tarafından belirlenmiş beş farklı kategoriye ayrılmıştır. (SMPC, 2011, s. 650)

Kişisel çıkar: Müşterilerin çıkarlarından ziyade kendi kişisel çıkarlarını göz önünde bulundurmamak tehditidir.

Kendi kendine denetim: Bu tehdit, gerçekleştirilen denetimin denetimi yapan kişi tarafından değerlendirilmesi veya hakkında bir sonuca ulaşılması gerekliliği doğduğunda ortaya çıkar.

Taraf tutma: Bu tehdit, denetim kuruluşu ya da personeli tarafından konumunu ya da menfaatlerini tarafsızlığından ödün verecek şekilde savunduğu zaman ortaya çıkar.

Yakınlık: Bu tehdit bir müşteriyle ya da üçüncü kişilerle kurulan yakın ilişki menfaatlerine aşırı ilgili olunması şeklinde ortaya çıkar.

Gözdağı verme: Bu denetim müşterisi tarafından belirli bir yönde hareket edilmesi ya da denetçi raporunda beyan edilecek görüşün kendi istekleri doğrultusunda şekillendirilmesi hususlarında denetçiye gözdağı verilmesi durumlarında ortaya çıkar.

Denetim kuruluşu, her denetimden önce veya yılda en az 1 kez olmak üzere bağımsız davranma zorunluluğu olan personelden, bağımsızlığını koruduğuna ve koruyacağına dair yazılı taahhüt alır. Alınan taahhüt ve aykırılık tespit edildiğinde uygun adımlar atmak denetim kuruluşunun etik hükümlere verdiği önemi ortaya koyacaktır. (KKS 1, 2013, md. A11)

3.1.4.3 Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Bağımsız denetim kuruluşu yeni bir müşteri kabul ederken müşterinin dürüstlüğü, bağımsızlığı, önceki denetçiyle ayrılma nedenleri, kayıt tutma ve muhasebe sisteminin incelenmesi, iç kontrol sistemi gibi hususları göz önünde bulundururken kendisinin de denetimi gerçekleştirebilecek zaman ve personele sahip olup olmadığını sorgulamalıdır. (SMPC, 2011, s. 742)

Bir bağımsız denetim kuruluşu için mesleki anlamda en büyük risklerinden biri bağımsız denetim kuruluşunun itibarına zarar verebilecek bir işletmeyle çalışmaktır. Bu durum birçok olumsuzluğa sebebiyet verirken, hak edilen ücretlerin ödenmemesi, firma aleyhine dava açılması, boşa zaman ve emek harcanması gibi sonuçlar ortaya çıkabilir. Bu nedenle, denetim kuruluşu müşterinin kabul veya ret edilmesi kararını verirken seçici davranmalıdır. Aynı zamanda bağımsız denetim kuruluşu dürüst müşterilerle çalışmayı tercih etmeli ve mesleki görevlerini eksiksiz tamamlayabileceği işleri kabul etmelidir. (Oktay, 2013, s. 67-68)

Bağımsız denetim kuruluşu, müşteri ilişkilerinin devamlılığı ve işlerin kabul edilmesi konularında politika ve prosedürler oluşturacaktır. Bu politika ve prosedürler verilen kararların uygunluğunun belirlenmesinde sorumlu denetçiye yardımcı olmak üzere tasarlanacaktır: (UDS 220, 2013, md. A8)

- İşletme üst düzey yöneticilerinin dürüstlüğü,

- Denetim kuruluşunun üstleneceği denetim için uygun mesleği yeterliliğe sahip personelinin bulunması ile zaman ve kaynaklar dâhil kapasitesinin bulunup bulunmadığı,
- Denetim kuruluşunun ve ekibinin ilgili yasal ve etik hükümlere uygunluk sağlaması,
- Denetimler sırasında tespit edilen önemli konuların müşteri ilişkisinin sürdürülmesine etkisi.

KKS 1 bağımsız denetim kuruluşunu; yeni bir müşteriyi kabul ve mevcut müşteriyle ilişkisini devam edip etmeme kararlarını verirken şartlara göre ihtiyaç duyduğu her türlü bilgiyi elde etmesini, sunulacak bir denetim hizmetinin kabulü sırasında müşteriyle muhtemel bir çıkar çatışması saptanması halinde, söz konusu işin kabul edilmesinin uygunluğuna karar vermesini, tespit edilmiş risklere rağmen müşteriyle ilişkisini devam ettirmesi halinde, sorunları nasıl çözümlendiğini belgelendirmesini zorunlu kılmaktadır.

Bağımsız denetim kuruluşu, üstleneceği denetim çalışmalarında işletme yönetiminin dürüstlüğünü ve denetimi mesleki yeterlilik içerisinde tamamlayabileceğini sorgulamalıdır. Denetim kuruluşunun benimsediği kalite kontrol prosedürlerinden, bu konudaki amaçlarının gerçekleşmesi hususunda makul güvence sağlaması beklenmektedir.(Oktay, 2013, s. 68)

3.1.4.4 İnsan Kaynakları

Denetim hizmetini mesleki standartlar ile yürürlükteki yasal düzenlemelere uygun yürütecek ve içinde bulunulan duruma ile şartlara uygun rapor düzenlenmesini sağlamak amacıyla gerekli mesleki bilgi, tecrübe, yeterliliğe sahip etik ilkelere tabi personeli bulunduğu dair kendisine makul güvence verecek şekilde tasarlanmış politika ve prosedürleri oluşturur.

Denetim kuruluşunun insan kaynaklarına ilişkin politika ve prosedürleri aşağıdaki gibi hususları içerir:

- İşe alma.
- Performans değerlendirmesi.

- Verilen görevleri yerine getirme süresi dâhil kabiliyetler.
- Yeterlik.
- Kariyer gelişimi.
- Terfi etme.
- Ücret ve sair haklar.
- Personel ihtiyacının tahmini.

Bağımsız denetim hizmetinin kalitesine etki eden en önemli unsur denetim hizmetini gerçekleştiren personeldir. Denetim hizmetinin kalitesi personelin sahip olduğu özelliklere (dürüstlük, yetkinlik, tarafsızlık gb.) ve mesleki bilgisine bağlıdır.

Kalite kontrolünün insan kaynakları unsuruna göre yürütülen faaliyetlerde, amaçların gerçekleştirilebilmesi için aşağıdaki unsurlar göz önünde bulundurulmalıdır. (SMPC, 2011, s. 694-695)

- Personel seçiminde denetim hizmetini yürütebilecek şekilde yeterlilik ve becerileri geliştirme kapasitesine sahip ve dürüst kişilerin tercih edilmesi.
- Personelin yasal mevzuata ilişkin bilgisini, yeterliliğini belirleme.
- Personelin görevlendirileceği denetim hizmetinde mesleki yeterlilik ve becerilerinin göz önünde bulundurulması.
- Personelin genel ve mesleki anlamda kendini sürekli geliştirmesini, eğitim almasını sağlamak.
- İşletme içerisine verilen görev ve sorumlulukları yerine getirebilecek niteliklere sahip kişilerin terfisini sağlama.

Denetim hizmetinin kalitesi genel anlamda denetim faaliyetini yürüten, kontrol eden ve incelemeye tabi tutan personelin sahip olduğu kişisel özelliklerle ilişkilendirilmektedir. Bu sebeple denetim kuruluşu, kalite kontrol politika ve prosedürlerini oluştururken insan kaynakları unsurunu göz ardı etmemelidir. (Oktay, 2013, s. 67)

3.1.4.5 Denetimin Yürütülmesi

Denetim kuruluşu, denetim faaliyetinin mesleki standartlar ile ilgili mevzuata uygunluğu konusunda kendisine makul güvence sağlayacak ve sorumlu denetçinin

yürüttüğü denetimin şartlarına uygun rapor düzenlemesine yardımcı olacak politika ve prosedürler oluşturacaktır. Bu politika ve prosedürler; (KKS 1, 2013, md. 32)

- Denetim faaliyetinin yürütülme sürecinde kalitenin artırılmasına yönelik hususlarını,
- Sorumlu denetçinin yönlendirme ve izleme sorumluluklarını,
- Denetim kalitesine yönelik gözden geçirme sorumluluklarını

içerir.

Belirlenen bu politika ve prosedürler denetim yürütülürken mesleki standartlara, yasalara ve kuruluşun benimsediği kalite standartlarına uyum sağlanması konusuna önem verir. Üstlenilen işlerde belirlenen standartlara uyum sağlanması hususunda makul güvence sağlayacak politika ve prosedürler, her bir denetim faaliyetinin plan ve programının yapılması, yürütülmesi, sorumlu denetçi tarafından kontrol edilmesi, incelenmesi, belgelendirilmesi ve varılan sonuçların raporlanması aşamalarını kapsamalıdır. Denetim faaliyetinin yürütülmesi konusunda belirlenebilecek politika ve prosedürler için aşağıdaki örnekler verilebilir: (Oktay, 2013, s. 68)

- Denetim personelinin, denetim faaliyetini yürütürken uyması gereken düzenlemeler ve standartlar hakkında bilgilendirilmesi ve gözlemlenmesi.
- Denetim kuruluşunun üstlendiği denetim işlerinin plan ve programının oluşturulması, yürütülmesi, denetimin kontrol edilmesi, gözetilmesi, belgelendirilmesi ve raporlanmasına yönelik yönergelerin olması.
- Denetçinin denetim faaliyeti sürecinde uzmanlık talep edebileceği durumların belirlenmesi ve danışmanlık talebinde bulunmaya teşvik etmesi.
- Bağımsız denetim kuruluşunda, araştırma hizmeti sunacak teknik bir merkezin oluşturulması.

Denetim süreci, denetim faaliyetinin ilerleyişinin takibi, denetim personelinin işi yürütecek yeterli zaman ve yetkinliğe sahip olup olmadığının değerlendirilmesi, denetim sürecinde ortaya çıkabilecek riskli durumların tespit edilmesi ve sorun teşkil edebilecek konuların sorumlu denetçiye bildirilmesini kapsamaktadır. Sorumlu denetçi yürütülen denetimin standartlara uygunluğunu, elde edilen kanıtın rapora dayanak

oluşturacak nitelikte olup olmadığını, danışmanlık gerektiren hususlarda uygun danışmanlıkların alınıp alınmadığını incelemekle görevlidir. (SMPC, 2011, s. 696)

Denetim kuruluşu, denetimin kalitesini gözden geçirirken; önem arz eden konuların sorumlu denetçiyle görüşülmesi, finansal tablolar, işletmeye ait diğer bilgiler ve denetçi raporunun gözden geçirilmesi, denetim ekibinin denetim sürecinde oluşturduğu çalışma kâğıtlarının incelenmesi, denetçi raporunda ulaşılan sonucun uygun olup olmadığının değerlendirilmesi hususlarını zorunlu kulan politika ve prosedürler geliştirmelidir. (KKS 1, 2013, md. 37)

3.1.4.6 İzleme

İzleme kavramı, oluşturulan kalite kontrol sisteminin anlaşılması, kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediği ve hangi derecede etkin olduğunun sorgulanması süreçlerinden oluşur. Ayrıca mesleki standartların değişikliği veya sistemde eksiklikler tespit edilmesi halinde sistemin geliştirilmesi ve güncellenmesini de kapsar. (SMPC, 2016b, s. 49)

Denetim kuruluşu, bünyesinde benimsemiş olduğu kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yeterliliği ve etkin şekilde işlediği konularında makul güvence sağlayacak bir izleme süreci oluşturur. Bu süreç, sorumlu denetçinin yaptığı denetimin teftiş edilmesi, denetim kuruluşunun kalite kontrol sisteminin devamlı olarak incelenmesi ve değerlendirilmesini içerir. İzleme sürecinin sorumluluğunun denetim kuruluşunda yeterli bilgi, deneyim ve yetkiye sahip kişilere verilmesi, ayrıca denetimin yürütülmesi ve kalitesinin incelenmesi süreçlerinde yer alan kişilerden seçilmemesi gerekmektedir. (KKS 1, 2013)

Kalite kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesinin amacı aşağıdaki unsurların değerlendirilmesini sağlamaktır. (SMPC, 2011, s. 700)

- Bağımsız denetim kuruluşunun mesleki standartlara ve mevzuata bağlılığı,
- Kalite kontrol sisteminin uygun bir şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı ve etkili bir şekilde uygulamaya konulup konulmadığı,

- Kuruluşun kalite kontrol politika ve prosedürlerinin doğru bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı, böylece denetim kuruluşunun gerçekleştirdiği sözleşmelerin sonuçlara uygun olacaktır.

3.1.4.7 Belgelendirme

Denetim kuruluşu, kalite kontrol sisteminin doğru işlediğine dair kanıt sağlanması amacıyla uygun bir şekilde belgeleme yapılmasını mecbur bırakan politika ve prosedürler oluşturur. (KKS 1, 2013, md. 57)

Bu tür belgelemenin kapsamı denetim kuruluşunun görüşüne bırakılmıştır ve bunlar aşağıdaki örnekleri içinde bulunduran bir takım unsurlara bağlıdır. (SMPC, 2011, s. 702)

- İşletme boyutu ve şube sayısı
- İşletmenin organizasyon yapısı ve karmaşıklığı

Denetim kuruluşunun, kalite kontrol sistemine uyumunu gözetleyen kişilere değerlendirme yapabilmeleri için yeterli veya ilgili mevzuatın gerektirdiği daha uzun süre boyunca belgelerin saklanması gerekmektedir. Ayrıca bu belgelerin herhangi bir şikâyet veya iddia karşısında kanıt niteliği taşıması beklenmektedir. (KKS 1, 2013, md. 59)

3.2 Denetimin Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetiminin Rolü

İşletme tarafından sunulan finansal tablolarda hata ve hile riski bulunması çıkar gruplarının finansal tablolara güvenerek karar almalarını zorlaştırmaktadır. İşletme ile ilgili karar alma sürecine dayanak oluşturan finansal bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğunun tespit edilmesinde denetim önem kazanmaktadır. Denetim hizmeti, işletme ortakları ve yöneticileri ile çıkar grupları arasındaki bilgi farklılığının azaltılmasında önemli rol oynamaktadır. Yapılan akademik çalışmalar bize göstermiştir ki finansal raporlamanın kalitesini denetimin kalitesi doğrudan etkilemektedir. (Sayar & Karataş, 2016, s. 233)

Kamu gözetimi, bağımsız denetimin uluslararası standartlara ve mevcut yasalara uygunluğunun, meslekten bağımsız, toplumun yararlarını kişilerin menfaatlerinden üstün tutan bir kuruluş tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesidir. (Çelebi, Gülen, Genç Aslan, & Güleç, 2015, s. 86) Kalite kontrol olarak da adlandırılan kamu gözetimi faaliyetleri, bağımsız denetim faaliyetlerinin standartlara uygunluğunu araştırmaktadır. Bu amaçla farklı denetim tekniklerinin oluşturulduğu kalite kontrol incelemelerinde, denetim faaliyetinin denetim kuruluşu ve denetçi bazında uluslararası standartlara uygunluğu, denetimi yapılan işletmelerden herhangi birinin örnekleme yöntemiyle seçilerek finansal raporlarının uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin tekrar gözden geçirilmesi, uygulanan bağımsız denetim teknikleri ile denetçinin görüşüne dayanak oluşturmak amacıyla topladığı kanıtların kalitesi de sorgulanmaktadır. (Sayar A. Z., 2014, s. 2)

2000'li yıllarda önce ABD'de, daha sonra dünyanın diğer gelişmiş ülkelerinde yaşanan muhasebe skandalları bağımsız denetim alanında köklü değişikliklere gidilmesine sebep olmuştur. Söz konusu muhasebe skandalları sonrasında kamuoyunun güvenini tekrar sağlamak amacıyla bağımsız denetim kurallarının yeniden düzenlemek üzere ABD'de 30.07.2002 tarihinde Sarbanes–Oxley Kanunu (SOX) kabul edilmiştir. SOX ile kamuoyunun net bir şekilde bilgilendirilmesi, kurumsal yönetişimin güçlendirilmesi adına çalışmalar yapılması ve şeffaflığın sağlanması hedeflenmiştir. (Yavuz, 2011, s. 149)

İlk olarak ABD'de 2002 yılında finansal krizlere tepki olarak Sarbanes Oxley Yasasıyla bağımsız denetimin kalitesini ve güvenilirliğini artırmak amacıyla muhasebe ve denetim konularında reform niteliğinde yenilikler getirilmiş ve Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB) oluşturulmuştur. Yapılan bu düzenlemeler bağımsız denetimin gözetimi ile denetim faaliyetinin denetlenmesine olanak sağlamıştır. (Sağlar & Yüce, 2015, s. 47)

Bu Kurulun görevleri üç temel unsur üzerine kurulmuştur. (Sayar A. Z., 2014, s. 4)

- PCAOB, ABD'de hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler gözetiminde bağımsız denetim yapacak kuruluşların yetkilendirilmesi ve söz konusu kuruluşların sicil tutma görevini üstlenmiştir.

- PCAOB, SOX Yasası'ndan aldığı yetkiyle mevcut bağımsız denetim standartlarının güncellenmesi ve bunun yanında ihtiyaçlara cevap verebilecek yeni standartların oluşturulmasından sorumludur.
- Son olarak bu zamana kadar yapılan tüm uygulamaların aksine PCAOB, bağımsız denetim yapan kuruluşlarının denetimle ilgili kalite kontrol çalışmalarını yürütecek ve ceza gerektiren hallerin tespiti halinde soruşturma yapılarak sektörün zayıf ve riskli yönlerinin belirlenmesi bağımsız denetimin kalitesini ve güvenilirliğini artıracaktır.

ABD'de yaşanan bu gelişmeler Avrupa'da denetim kuruluşlarını da etkilemiş Avrupa'da yaşanan finansal krizler ve PCAOB ile AB yetkililerinin gerçekleştirdikleri görüşmeler sonucunda AB Komisyonu 8. Yönerge Taslağı'nı güncelleyerek PCAOB benzeri bir modele yer vermiştir. (Yavuz, 2011, s. 150)

Bu düzenlemelere göre kamu gözetim otoritelerine hangi aşağıdaki hususlarda sorumluluk verilmesi öngörülmektedir: (Sayar & Karataş, 2016, s. 243)

- Bağımsız denetim işlevini gerçekleştirecek kurum ve kişilerin yetkilendirilmesi,
- AB'ye üye ülkelerde standartları oluşturma yetkisinin bir otorite de bulunmaması halinde, standartların (denetim standartları, kalite kontrol standartları, mesleki etik kurallar) oluşturulması,
- Bağımsız denetçilerin mesleki eğitimi,
- Kalite kontrol ve bağımsız denetimin gözetimi.

Ülkemizde ise 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) her ne kadar 6102 sayılı TTK'da muhasebe ve denetim standartlarının düzenlenmesinin bir sonucu gibi gözükse de aslında ABD ve AB'deki finansal skandallar sonucundaki gelişmelerle birlikte şekillenen bir oluşum olarak değerlendirilmelidir. (Sağlar & Yüce, 2015, s. 47)

Kanunun 1. maddesinde KGK'nın amaç ve kapsamı şöyle açıklanmıştır: *Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim*

alanında kamu gözetimi yapmak yetkisine haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Kurulun görevlerine 660 sayılı KHK'nın 9. maddesinde yer verilmiştir. Kurulun bağımsız denetime ilişkin görev ve yetkileri özetle şu şekildedir:

1. Türkiye Muhasebe ve Denetim standartlarını Uluslararası standartlarla uyumlaştırmak ve yayımlamak,
2. Bağımsız denetim yapacak kuruluşların kuruluş şartlarını ve kişilerin çalışma ilkelerini belirlemek, bağımsız denetim yapma şartlarına haiz kuruluş ve kişileri ve Türkiye'de bağımsız denetim yapmasına izin verilen merkezleri yabancı ülkelerde bulunan denetim kuruluşlarını ve denetçilerini sicile kaydederek listeler halinde ilan etmek ve kurumun internet sitesinde yayınlarak kamuoyunun bilgisine sunmak,
3. Bağımsız denetim yapan kişilerin ve denetim kuruluşlarının denetim çalışmalarının ulusal standartlara uyumunu gözetlemek ve denetlemek; yapılan denetimler sonucunda standartlara aykırılık tespit edildiğinde bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları için gerekli cezai müeyyideyi uygulamak,
4. Bağımsız denetim yapma yetkisi verilecek meslek mensuplarına sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak,
5. Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil işlemlerini gerçekleştirmek, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.
6. Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak; düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almaktır.

Ülkemizdeki kamu gözetimi sistemi ABD ve AB üye ülkeleriyle karşılaştırıldığında bazı farklılıklar taşıdığı gözlemlenmektedir. Dünyadaki diğer uygulamalar incelendiğinde kamu gözetim kurullarının meslek örgütleriyle uyumlu bir çalışma yürüttükleri görülmektedir. Örneğin; ülkelerin çoğunda denetçilerin sicil kayıtları meslek örgütlerinde tutulmakta, eğitimler ve tüm mesleki sınavlar örgüt bünyesinde yapılmaktadır. Ayrıca denetçilerin disiplin dosyaları da mesleki örgütler

tarafından takip edilmektedir. Bu sistemde kamu gözetim kurullarının odak noktası yapılan denetimin standartlara uygunluğunun gözetimi olmaktadır. Bağımsız denetimin gözetimi alanında mesleki örgütlerle uyumlu bir çalışma ortamının ülkemizde de sağlanması mesleğin gelişimi açısından önemlidir. Finansal raporlama düzenleme sisteminin kaliteli bir hale dönüştürülebilmesi için gerekli ve yararlı görülmektedir. (Sayar A. Z., 2014, s. 16-17)

3.3 Şeffaflık Raporları ve Denetimin Kalitesine Etkisi

Kamunun aydınlatılması anlamında kullanılan şeffaflık kavramı ile ilgili sadece yatırımcıları kapsayan veya tüm çıkar gruplarını içine alan farklı tanımlamalar yapılmıştır. Bu nedenle herkes tarafından üzerinde uzlaşmış bir tanımlanmamaktadır. Genel olarak ele aldığımızda şeffaflık kavramı çıkar gruplarını ilgilendiren işletmeye ait finansal bilgilerin kamuya açıklanması veya yatırımcılara kararlarında yardımcı olan ölçümler şeklinde tanımlanmıştır. (Pamukçu, 2011, s. 136)

Bağımsız denetim için şeffaflık, bağımsız denetim hizmeti veren kuruluşların yaptıkları faaliyetlere ait, henüz kamuya açıklanmamış ve ticari sır niteliğinde olan bilgiler hariç finansal ve finansal olmayan bilgilerin, eksiksiz, zamanında, doğru, anlaşılabilir, kolay analiz edilebilir ve düşük maliyetle erişilebilir olarak kamuya duyurulmasıdır. (Demirkan & Polat, s. 2)

Şeffaflık raporları ise Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'nün (IOSCO), tanımına göre denetim hizmeti veren kuruluşların yaptıkları denetim faaliyetinin kalitesinin alt yapısını oluşturmak amacıyla benimsediği kalite kontrol sistemi unsurları ile kurumsal yönetimleri hakkında çıkar gruplarına yönelik yayınladıkları rapordur. Bu raporlar aracılığıyla denetim kuruluşları kendileri ve yaptıkları denetimlerin kalitesi hakkında bilgi vermeyi amaçlamaktadır. (Gürol & Tüysüzoğlu, 2017, s. 190)

Dünyanın çeşitli ülkelerinde bu konuyla ilgili birçok düzenleme getirilmiştir. AB Parlamentosu 17 Mayıs 2006 tarihli direktifinde, bağımsız denetim kuruluşlarının 2008 Haziran ayından itibaren şeffaflık raporu yayınlamalarını zorunlu kılmıştır. Avusturalya ve Yeni Zelanda'da yatırımcılara güven vermesi ve denetimin kalitesinin artırılmasını

öngören şeffaflık raporları için 2013 yılından itibaren yasal zorunluluk getirilmiştir. Şeffaflık raporu yayınlanmasının zorunlu olduğu diğer bir ülke Japonya'da Nisan 2008'den itibaren şeffaflık raporları yayınlanmaktadır. ABD'de ise yayınlanması zorunluluk olmamakla birlikte 100 ve daha fazla işletmeye denetim hizmeti sunan kuruluşların şeffaflık raporu uygulamaları önerilmiştir. (Tanç & Gümrah, 2016, s. 422-424)

Ülkemizde ilk olarak şeffaflık raporları yayınlama zorunluluğu 12.07.2008 tarih ve 26934 sayılı resmi gazete ile sigorta ve reasürans şirketlerini denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için getirilmiştir. Ancak bağımsız denetim düzenlemelerinin 02.11.2011 tarih 28103 sayılı resmi gazetede yayınlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile KGK'ye geçmesiyle şeffaflık raporlarının yayınlanması zorunlu hale gelmiştir.

26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı resmi gazetede yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre *“Bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşları ilgili takvim yılını müteakip, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşları ise hesap dönemi kapanışını müteakip dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporunu Kuruma bildirir ve kendi internet sitelerinde yayınlar.”* şeklinde düzenlenmiştir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 36. maddesine göre, şeffaflık raporlarında yer alması gereken asgari bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Kuruluşun hukuki yapısı ve pay sahiplerinin belirtilmesi,
- Denetim kuruluşunun idari yapısının açıklanması,
- Kuruluşun faaliyetlerini ulusal veya uluslararası bir gruba bağlı çalışması durumunda, grubun hukuki ve yapısal özelliklerinin açıklanması,
- İlişki içerisinde olunan denetim kuruluşları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin niteliklerine ilişkin açıklama,
- Organizasyon yapısı ve görev dağılımı hakkında açıklama,
- Kalite güvence sisteminin en son ne zaman incelendiğine dair bilgi,
- Bir önceki hesap döneminde denetim hizmeti sunulan işletmelerin listesi,
- Denetim kuruluşunun ve çalışanlarının bağımsızlık ilkesine uyumunun incelenmiş olduğunu doğrulayan açıklama,

- Denetim kuruluşunun yıl içinde elde ettiği gelirin finansal tablo denetimi, diğer denetimler ve denetim dışı hizmetler şeklinde sınıflandırarak bildirilmesi,
- Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme politikalarına ilişkin bilgiler,
- Denetim kuruluşunun etkin bir kalite kontrol sisteminin varlığına dair yönetimin beyanı,
- Kurum tarafından sunulması istenen diğer bilgiler.

Bağımsız denetim kuruluşların şeffaflık raporlarının denetlenen işletmeye, kamuya ve devlete birçok faydası bulunmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşlarının ortaklık yapısı, gelirlerini hangi işletme ve faaliyetlerden elde ettiği, denetim hizmeti sunduğu firmalara finansal bağımlılığı, denetim kapasitesi ve kalite kontrol sisteminin etkinliği gibi konuların kamuoyuna eksiksiz, doğru ve zamanında sunulması finansal tablo kullanıcılarının yararına olacaktır. Şeffaflık raporlarında yer alan denetimin kalitesiyle ilgili bilgiler çıkar gruplarının, işletmenin denetiminin kalitesi, denetim sonucu ortaya çıkan raporların doğruluğu ve güvenilirliği hususlarında fikir edinmelerini böylelikle denetim hizmeti sunan kuruluşların denetimde kalite olgusu üzerinde yoğunlaşmalarını sağlar. Bu nedenle bağımsız denetim kuruluşları her yıl şeffaflık raporlarını hazırlamak ve yayınlamak zorundadır. (Demirkan & Polat, s. 3-4)

Bağımsız denetimin en önemli sorunlarından biri denetçilerin nasıl denetleneceğidir. Bir diğer ifadeyle denetim personelinin yapmış olduğu faaliyetlerinin kalitesinin nasıl denetleneceğidir. Bu anlamda şeffaflık raporları denetim faaliyetinin kalitesinin denetiminde bir aracı olarak kabul edilmektedir. (Senal, 2011, s. 28) Yani şeffaflık raporlaması denetim kuruluşlarının yapmış olduğu denetimlerin kalite standartlarına uygun olup olmadığı konusunda güvence sağlaması amacıyla geliştirilmiş bir sistemdir. (Sarıca, 2016, s. 48)

4. UDS 701 KAPSAMINDA KİLİT DENETİM BULGULARININ BELİRLENMESİ VE RAPORLANMASI

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetimde raporlama ile ilgili bilgi verilmiştir. Bu amaçla denetçi raporu ve revize edilmesinin sebepleri ve bu durumdan beklenen faydalar ele alınmıştır. Daha sonra, denetçinin denetim ile ilgili önemli bulduğu hususları açıkladığı kilit denetim bulgularının belirlenmesi ve raporlanması ile denetçi raporuna etkileri açıklanmıştır.

4.1 Bağımsız Denetimde Denetçi Raporları

Denetim faaliyetinin son aşaması, denetçinin hangi finansal tabloları denetlediği ve bununla ilgili ulaştığı görüşü gösteren denetimin sonuçlarının rapor haline getirilmesidir. Denetçi raporu, işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu hakkında düzenlenen rapordur. Bu rapor, finansal tablo kullanıcılarına yeni bir bilgi sunmamakta ancak finansal tabloların doğruluk ve güvenilirlik derecesinin artmasını sağlamaktadır. Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve mevzuata uygun düzenlendiği konusunda makul güvence veren denetçi raporu bu tablolara göre karar alacak çıkar gruplarının yanlış karar verme riskini azaltacaktır. (Usul, 2013, s. 309)

Uluslararası Denetim Standartları'nın yaptığı tanıma göre “Denetçi raporu, denetçinin finansal tabloları inceledikten sonra işletmenin denetlenen hesap dönemine ait finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru yansıtıp yansıtmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıkları hususunda vardığı görüşü açıklama imkânı bulduğu belgedir.” şeklinde açıklamıştır. (Sayar & Ergüden, 2016, s. 88)

KGK yönetmeliğinin 10. maddesinde ise “Denetçi raporu, denetçinin görüşüne dayanak oluşturacak kanıtları Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde değerlendirilmesi, makul güvence seviyesinde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa çıkar gruplarının dikkatini çekmek istediği diğer hususların kullanıcıların yararına sunulması için kurum tarafından belirlenmiş kurallar çerçevesinde hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşunun veya denetçinin sorumluluğunu üstlendiği belgedir.” denmektedir.

Denetçi raporları, işletmenin geçmiş hesap dönemindeki performansları ile gelecek dönemlerde gerçekleştirmeyi hedefledikleri plan ve projelerini ilan ettikleri bir kurumsal iletişim aracı olarak görülen faaliyet raporlarının ekinde yayınlanmaktadır. Faaliyet raporları, çıkar gruplarına işletmenin geçmiş ve geleceğine dair finansal ve finansal olmayan tüm bilgiyi sağlayabilecek geniş kapsamlı bir rapordur. (Kaya, 2014, s. 1) Finansal tablolar ve açıklayıcı dipnotlar ile denetçi raporu bir bütün olarak faaliyet raporunda bilgi kullanıcılarına sunulur. (Kepekçi, 1996, s. 195)

Denetçi raporları kısa şekilli veya uzun şekilli olmak üzere iki farklı biçimde düzenlenmektedir: (Bozkurt, 2012, s. 366)

Kısa Şekilli Denetçi Raporu: “Özet rapor” ya da “standart rapor” şeklinde de adlandırılan rapor şekli en yaygın olarak kullanılan denetçi rapordur. Bu biçimde düzenlenen raporlarda, denetimin içeriği ve denetçinin finansal tablolarla ilgili vardığı görüş yer almaktadır. Tüm işletme çıkar grupları için düzenlenen ve yayınlanan bu raporlarda, denetim faaliyeti sırasında yapılan çalışmalar ve denetçinin görüşü kısa ve öz olarak ifade edilmektedir.

Uzun Şekilli Denetçi Raporu: İşletme yönetimi için hazırlanan geniş kapsamlı bir rapor biçimidir. Denetim faaliyeti sırasında yapılan tüm çalışmalar, elde edilen kanıtlar ve ulaşılan sonuçlar raporda ayrıntılı bir şekilde yer alır. Ayrıca buna ek olarak raporda denetçinin açıklama ve yorumlarına da yer verilmektedir.

4.1.1 Denetçi Raporlarının Revize Edilmesinin Nedenleri, Öngörülen Değişiklikler ve Beklenen Faydalar

Denetimden beklentiler her geçen gün değişmektedir. 2016 yılında Grant Thornton ve ACCA'nın ortaklaşa ev sahipliğinde düzenlenen toplantılarından elde edilen geri bildirimler yatırımcıların, denetçi raporları ile hem net bir kaniye sahip olduğu hem de hesapların niteliklerinin artmasına yardımcı olduğu konusunda görüş birliğine varmıştır. Bununla birlikte genel olarak kullanıcılar aynı zamanda denetçilerin görüşlerini ve karşılaştıkları zorlukları aşma süreleri boyunca üstesinden gelinen süreci açıklamak için daha bağlamsal bilgi sağlanmasını istemektedir. Çıkar grupları özellikle finansal olmayan, sürdürülebilir ve ileriye dönük konular hakkında daha açıklayıcı

bilgiler beklemektedir. Ayrıca açıklanan bu bilgilerin doğru ve anlaşılır bir şekilde açıklandığına dair de güvence talep etmektedir. (ACCA & Grant Thornton, 2016)

Denetim mesleği, onlarca yıldır denetçilerin hata ve hilelerin tespitinde oynadıkları rol ve çıkar gruplarına sağladıkları güvenilirlik algısı gibi konular ile ilgili birçok anlaşmazlık ve değişimlere ilişkin birçok sorunla karşı karşıya kalmıştır. Bu ihtilaflar özellikle Enron gibi dünyaca ünlü bir işletmenin batması neticesinde eşi emsali görülmemiş bir noktaya ulaşmıştır. Kamunun denetimlerin güvenilirliğine inanmadığı bir ortamda denetimlerin hiçbir anlamı yoktur. Bir ülkede piyasalarının sağlıklı olması finansal tabloların güvenilirliğine bağlıdır. Bu anlamda düzenleyici kurullar ve paydaşlar için denetim son derece önem arz eder. Ancak denetimin karmaşık bir yapısının bulunması ve denetçi raporlarının standart bir içeriğe sahip olması paydaşların bu süreci tam olarak algılamalarını zorlaştırmaktadır. Bu bakımdan finansal tablo kullanıcıları için denetçi raporlarının güvenilirliğini ve kalitesini artırmak adına denetçi raporlarının revize edilmesine karar verilmiştir. (Weirich & Reinstein, 2014, s. 24-30)

Mevcut denetçi raporları ilk defa 1940 yılına standartlaştırılmış ve kullanıcılara tek biçimli bir rapor modelini sunmaktadır. Buna karşın yıllar içinde çeşitli gruplar, finansal tabloları kullanıcıları ve bağımsız denetçiler arasında daha etkin bir iletişim kurulmasını sağlamak üzere denetçi raporlarında finansal tablolarda yer alan önemli yanlışlık risklerinin de dâhil edileceği bazı değişikliklerin yapılmasını istemektedir. Son kamu değerlendirmeleri göz önüne alındığında yatırımcıların denetimlerde yer almasını istedikleri hususlar;(Weirich & Reinstein, 2014, s. 24-30)

- Denetim ve finansal tablolara ilişkin risk alanları,
- Önemli bağımsız denetçi yargıları,
- Yönetimin yargıları, tahminler ve belirsizlikler gibi konular,
- Finansal tablolar üzerinde etkisi olan önemli değişiklikler olarak sıralanabilir.

Çıkar grupları, denetçi raporunda açıklanan bilgilerin daha fazla bilgilendirici olması, her şeyden önce denetçilerin uyguladıkları denetim uygulamaları ile ilgili kullanıcılara daha fazla bilgi sağlamalarını istemiştir. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), denetçi raporunun kapsamının genişletilmesinin, bağımsız denetime daha fazla güven duyulmasını sağlayacak ve verilen değeri artıracak önemli bir adım olacağını düşünmektedir. Bu bağlamda 2011 yılında IAASB tarafından

başlatılan Denetçi Raporu Projesi ile uluslararası denetim standartlarında yapılan yenilik ve revizeler 15 Ocak 2015 tarihinde yayımlanmıştır. Revize edilen bağımsız denetçi raporundan beklenen fayda, kamu yararı göz önünde bulundurularak bağımsız denetçi raporunun iletişimsel değerini artırmaktır. (TÜRMOB International Haber, 2015, s. 1) Bu standartlar 15 Ocak 2016 tarihinden sonraki hesap dönemleri için hisseleri borsada işlem gören tüm işletmelerin denetiminde geçerli olacaktır. Ülkemizde ise hisseleri borsada işlem gören işletmeler için 01/01/2017 tarihi ve sonrasında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na istinaden denetime tabi işletmeler için 01/01/2018 tarihi ve sonrası hesap dönemlerinde geçerli olacaktır.

Bu bağlamda IAASB tarafından standartlarda bazı değişikliklere gidilmiştir. Yapılan değişiklikler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir. (Şirin, 2015)

- Kilit Denetim Bulgularının, denetçi raporunda bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenleyen UDS 701 Kilit Denetim Bulgularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi yeni eklenmiştir.
- Format ve içerik yönünden;
 - UDS 700'de Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
 - UDS 570'de İşletmenin Sürekliliği,
 - UDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi,
 - UDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları,
 - UDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
 - UDS 720'de Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları standartları yeni denetçi raporu kapsamında revize edilmiştir.
- Yine bu kapsamda UDS 210, 220, 230, 510, 540, 580, 600 ve 710nolu standartlar revize edilmiştir.

Standartlarda meydana gelen değişiklikler büyük işletmelerin denetimine olan güveni artırmaya başlamış olsa dahi, küçük işletmelerin denetimleri için mevcuttakine

ek karmaşıklığa neden olmuştur. Bu yüzden, bazı ülkelerde mikro ölçekteki işletmeler denetimden muaf tutulmuş haldedir. (ACCA & Grant Thornton, 2016)

4.1.1.1 Denetçi Raporlarının Revize Edilmesinin Nedenleri

15 Aralık 2016 tarih ve sonraki hesap dönemleri için hazırlanacak finansal tabloların denetçi raporlarında geçerli olacak değişikliklere neden olan faktörleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz: Günümüzde sunulan finansal raporların; (Sayar & Ergüden, 2016, s. 93)

- Daha karmaşık olması.
- Öznel yargı içeren alanların fazla olması.
- Finansal tabloların nitelikleri ile ilgili açıklamalara daha fazla yer vererek işletme içi ve dışı çıkar gruplarına daha fazla bilgi ihtiyacının karşılanması istenmektedir.

Denetçi raporu, denetim sonuçlarını bizlere yansıtan önemli bir belgedir. Son yıllarda dünyada sıkça rastladığımız finansal skandallar ve krizler denetimin kalitesinin ve ihtiyaca uygunluğunun sorgulanmasına sebep olmuştur. Tüm bu gelişmelerin ışığında gözlemlenen denetçi raporunun günümüzde oldukça karmaşık ve yoruma açık bir hal aldığıdır.(Yanık & Karataş, 2017, s. 3)

Bağımsız denetçinin denetim faaliyetlerini sürdürürken üstlendiği görev ve sorumlulukların kullanıcılar ve denetçiler tarafından farklı algılanması, denetçinin daha çok denetimin kapsamı, amaçları, yapısal sınırlamaları gibi niteliği üzerine yanlış anlamadan kaynaklanması denetimde beklenti farklılığının doğmasına ve çıkar gruplarının karar alırken ihtiyaç duyduğu bilgi ile işletmenin sunduğu bilgi arasındaki fark bilgi açıklığını doğurmaktadır. (Şirin, 2015)

Özetle çıkar grupları açısından denetçi raporları önemli görülmemekte; ancak daha şeffaf, faydalı ve ihtiyaca uygun bilgiler sunulması talep edilmektedir. (Sayar & Ergüden, 2016, s. 93)

4.1.1.2 Denetçi Raporunda Öngörülen Değişiklikler

Yeni denetçi raporunda yapılan en önemli değişiklik denetçi raporundaki görüş kısmının en başa alınmasıdır. Bunun nedeni, denetim faaliyetinin son çıktısı olan denetçi raporunu ön plana çıkartmak ve denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşünün standart metinlerinin altında kaybolmasını engellemektir. Diğer önemli değişiklikler aşağıdaki şekilde sıralanabilir: (Şirin, 2015)

- Raporun formatında esneklikler,
- Diğer bilgileri ele alan yeni bir bölüm,
- Bağımsızlık ve etik yükümlülükler vurgusu,
- Sorumlu denetçinin isminin raporda yer alması,
- Sorumluluklara ve denetime ilişkin açıklamaların raporda yer almasıdır.

İşletme yönetiminin finansal tablolara ve denetçinin denetim faaliyetine ilişkin sorumluluklarına daha fazla yer verilmesine karar verilmiştir. Hisseleri borsada işlem gören işletmelerin denetçi raporlarında kilit denetim bulgularına yer verilecektir. Ayrıca denetçi raporunda diğer bilgilerin açıklandığı yeni bir bölüm ilave edilecektir. Bu bilgilere dayanarak yeni denetçi raporunun bölümleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir: (Yanık & Karataş, 2017, s. 5-6)

- Görüş
- Görüş Dayanağı
- Kilit Denetim Bulguları
- Yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tablolara ilişkin sorumlulukları
- Bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumlulukları
- Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

Tablo 3 :Eski ve Yeni BDS 700 Kapsamında Denetçi Görüşünde Bulunması Öngörülen Bölümler

Yeni Denetçi Raporu		Eski Denetçi Raporu	
1- Görüş	Denetçinin işletmenin finansal tablolarına ilişkin açıklanan görüş denetçi raporunun en başında yer almaktadır. Ancak görüş metninde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.	1- Finansal Tablolara İlişkin Rapor	“Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.
2- Görüşün Dayanağı	Eski denetçi raporunda bu bölüme denetçinin sorumluluklarının açıklandığı başlığın altında yer verilmiştir.	2- İşletme Yönetiminin Finansal Tablolarının Hazırlanmasına İlişkin Sorumlulukları	İşletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve doğru şekilde raporlanmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin oluşturulmasından sorumlu olduğuna yer verilmektedir.
3- Diğer Bilgiler	Denetçinin ve işletme yönetiminin denetçi raporunda yer verecekleri diğer bilgilere ilişkin sorumlulukları ve yapılan denetim çalışmasında denetçinin bulgularına dair yeni bir bölüm.	Bu bölüm eski rapor formatında bulunmamaktadır.	
4- Kilit Denetim Konuları	Denetçi raporlarına yeni eklenen bu bölümle, denetçilerin denetim faaliyetini yürütürken en fazla kaygı duydukları ve önem verdikleri konuları ve bu konuları ele alış biçimlerini açıklamaları gerekmektedir.	Bu bölüm eski rapor formatında bulunmamaktadır.	

5- İşletme Yönetiminin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları	İşletmenin sürekliliği de dâhil olmak üzere işletme yönetiminin tüm sorumlulukları hakkında yeni açıklamalar.	3- Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları	Denetimin UDS'lere uygun olarak yürütüldüğüne dair açıklamalar.
6- Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları	İşletmenin sürekliliği de dahil olmak üzere, denetçinin tüm sorumlulukları hakkında yeni açıklamalar.	4- Görüş	Denetlenen işletmenin finansal tablolarının finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp doğru bir şekilde sunulup sunulmadığına yönelik görüş bildirmektir.
7- Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor	Denetçinin ilgili mevzuat hükümlerine dayanan diğer sorumluluklarına dair açıklamalar.	5- Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor	Denetçinin ilgili mevzuat hükümlerine dayanan diğer sorumluluklarına dair açıklamalar.

Kaynak:(Yanık & Karataş, 2017, s. 11-12)

4.1.1.3 Revize Edilen Denetçi Raporundan Beklenen Faydalar

Yeni denetçi raporundan beklenen faydaları finansal tablo denetimlerinin daha şeffaf, güvenilir, karşılaştırılabilir, ilgili kişilerle iletişim içerisinde ve kaliteli yürütülmesi açısından aşağıdaki şekilde özetlenebilir: (http://www.denetimnet.net/UserFiles/Yeni_Denetci_Raporu.pdf)

Şeffaflık: Çıkar grupları açısından denetim daha şeffaf bir hal alacaktır. Bu durum denetime duyulan güvenin artmasını sağlayacaktır. Ekonomik krizler ve yaşanan finansal hilelerin sonucunda çıkar gruplarının denetçilere olan güveni zedelediğinden açıklık ve dürüstlük piyasalarda ihtiyaç duyulan en önemli kavramlardır.

Güvenilirlik: Hisseleri borsada işlem gören işletmeler için denetim sürecinde tespit edilen ve önem arz eden konuların denetçi raporlarında açıklanmasıyla her işletmenin denetçi raporu kendine özgü olacaktır. Bu zamana kadar finansal tablo kullanıcıları sadece denetçi raporundaki görüş belirtme bölümüyle ilgilenmekteydi.

Ancak yeni denetçi raporu finansal tablo kullanıcılarına daha fazla bilgi sunacağından ilgilerini çekecek, denetimi anlamalarına yardımcı olacak ve denetimin güvenilirliğini artıracaktır.

Karşılaştırılabilirlik: Denetimin kalitesinden sorumlu komitelerin farklı işletmeleri karşılaştırarak denetimin kalitesini daha iyi değerlendirebilmelerini sağlayacaktır. Aynı endüstride faaliyet gösteren işletmelerin denetçi raporunda açıklanan kilit denetim bulgularının karşılaştırılması endüstri anlayışının gelişmesini sağlayacaktır.

İletişim: Revize edilen denetçi raporları ile denetçi ve işletme üst yönetimden sorumlu olan kişiler arasındaki iletişimin güçlenmesi hedeflenmektedir. Bu durum denetimin kalitesi yanında finansal raporlamayı da geliştirecektir. Yine denetçi raporunun revize edilmesi denetçi ile finansal tabloları düzenleyen kişiler ve finansal tablo kullanıcıları ile işletme arasındaki iletişimi kuvvetlendirecektir.

Kalite: Denetçi raporunda yapılan revize denetim faaliyetini ana hatlarıyla değiştirmemekle birlikte, denetçinin işletmenin süreklilik varsayımı gibi önem arz eden denetim alanlarına verdiği önemi artırarak denetimin kalitesini ve denetçinin mesleki yargısını etkileyecektir. Böylelikle, işletmenin sürekliliğine dair belirtilen dipnotlarla denetçi raporunda kaynak gösterilen finansal tablo dipnotlarına çıkar gruplarının ilgisinin artmasıyla finansal raporlamanın kalitesini olumlu anlamda etkilemesi beklenmektedir.

4.2 Denetçi Raporunda Görüş Belirtme

Denetimin en önemli amacı işletmenin finansal tablolarının doğruluğu ile ilgili denetçinin görüş bildirmesidir. Raporlama standartlarına baktığımızda finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesinin tespit edilmesi, muhasebe politikalarının önceki dönemle farklılık göstermemesi, dipnotlarda yapılan açıklamaların yeterli olup olmadığının belirtilmesi ve bunları göz önünde bulundurarak denetçinin görüşünü belirtmesi veya herhangi bir görüşe ulaşamaması durumunda nedenlerini açıklanması istenmektedir. (Mutluer, Uslu, & Bildirici, 2013, s. 310)

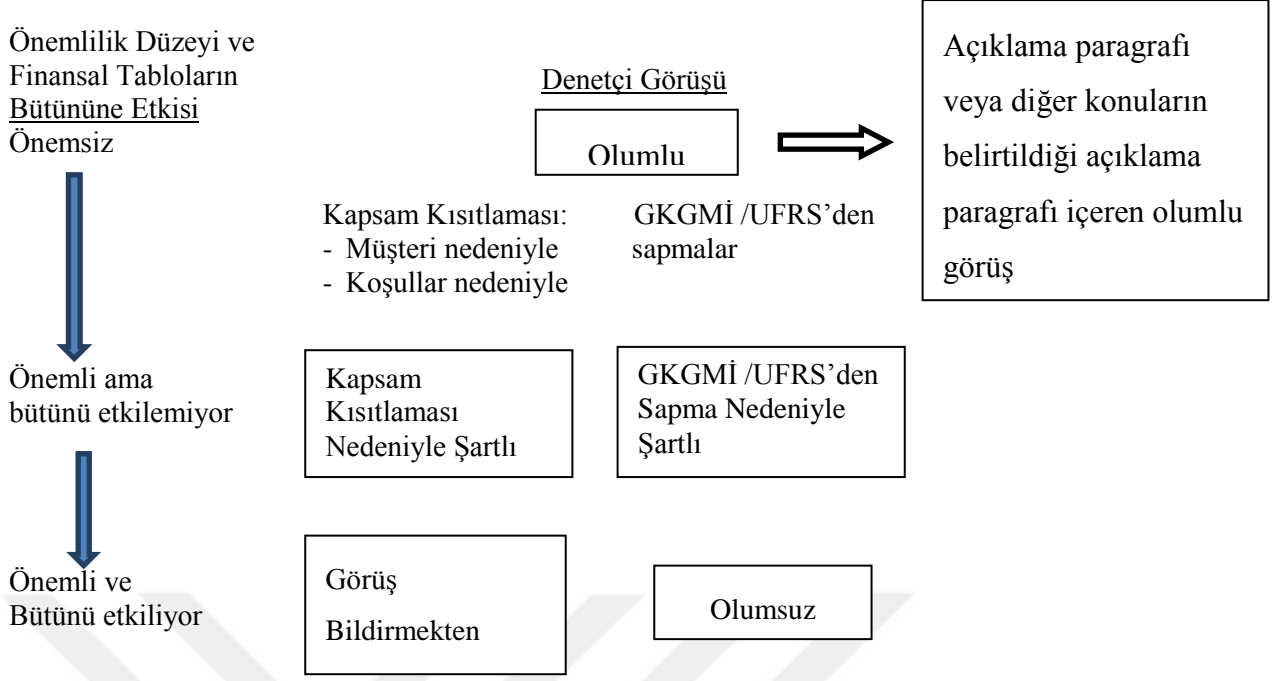
Denetçiden beklenen finansal tabloların bütün önemli yönlerini göz önünde bulundurarak finansal raporlama çerçevesine uygun düzenlenip düzenlenmediği hususunda bir görüş oluşturmaktır. (UDS 700, 2017, md. 10)

Denetçi bu görüşe ulaşmaya çalışırken özellikle aşağıdaki hususlara dikkat edecektir; (UDS 700, 2017, md. 13)

- İşletmenin denetlenen hesap döneminde seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikalarının ihtiyaca uygunluğunu değerlendirir ve bu politikaların kullanıcıların anlayabileceği şekilde sunulup sunulmadığını inceler.
- Seçilen muhasebe politikalarında tutarlılık ilkesini değerlendirir.
- İşletme yönetiminin yapmış olduğu muhasebe tahminlerinin gerçeğe yakınlığını değerlendirir.
- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verebilecek nitelikte, açık, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir olup olmadığını değerlendirir.
- Finansal tablo kullanıcılarının işletmeyle ilgili kararlarını etkileyecek derecede önemli işlem ve olayların finansal tablo dipnotlarında yeterli ölçüde açıklanıp açıklanmadığı değerlendirir.
- Finansal tablolar ve açıklayıcı dipnotlar hazırlanırken teknik terimlerden uzak kullanıcıların anlayabileceği şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir.

4.2.1 Önemlilik Kavramı ve Denetçi Görüşü

Denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşünü belirtmesinde önemlilik kavramı çok önemli bir faktördür. Finansal tablolarda tespit edilen aksaklıkların önem düzeyi ve finansal tablolara etkisi denetçinin görüşünü etkiler. Bir aksaklığın tespit edilmesi, ancak önem düzeyinin düşük olması halinde denetçi raporunda finansal tablolara ilişkin olumlu görüş bildirir. Ancak tespit edilen aksaklığın önem düzeyi yüksek ve finansal tabloları bir bütün olarak etkiliyorsa durum farklı olacaktır. Bu durumda aksaklığın önem düzeyine ve finansal tablolar üzerindeki etkisine bağlı olarak sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma görüş türlerinden geçerli olanı bildirecektir. (Güredin, 2010, s. 80)



Şekil 5: Önemlilik Düzeyinin Denetçi Raporuna Etkisi

Kaynak: (Denetim Standartları Eğitim Kitabı, s. 85)

4.2.2 Görüş Türleri

Denetçi denetim faaliyeti ile ilgili beş farklı sonuç açıklayabilir. Bunlar;

- Olumlu Görüş Bildirme
- Açıklama Paragrafı İçeren Olumlu Görüş Bildirme
- Sınırlı Olumlu Görüş Bildirme
- Olumsuz Görüş Bildirme
- Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçinin, işletmenin finansal tablolarının bir bütün olarak, geçerli finansal raporlama sınırları çerçevesinde hazırlandığı sonucuna ulaşılması halinde bildirdiği görüş türü olumlu görüş ya da açıklama paragrafı içeren olumlu görüştür. Finansal tabloları denetlerken elde ettiği denetim kanıtlarını değerlendirerek, finansal tabloların bir bütün olarak önemli yanlışlık riski içerdiği sonucuna varırsa ya da finansal tablolara ilişkin herhangi bir görüşe varabilmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse, UDS 705'e göre denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş bildirir. (UDS 700, 2017, md. 16-17)

Bir denetçi olumlu görüş türü dışında görüş türlerinden hangisinin uygun olduğuna karar verirken aşağıdaki hususları dikkate alacaktır: (UDS 705, 2017, md. 2)

- Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin nedeni; başka bir ifadeyle işletmeye ait finansal tablolarında önemli yanlışlık bulunma riski veya denetim sırasında yeterli nitelik ve sayıda denetim kanıtının elde edilmediği durumlarda, finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceği riski,
- Belirlenen risklerin finansal tablolara etkilerinin yaygınlığına denetçinin mesleki yargısı.

Denetçinin olumlu görüş türü dışında bir görüş bildirmesini gerektiren iki koşul bulunmaktadır. Bunlar; finansal tablolarda tespit edilen yanlışlıkların önemli olduğu ve yeterli sayı ve nitelikte uygun kanıtın elde edilmesinin mümkün olmadığı durumlardır. Bu iki koşul aşağıdaki tabloda özetlenmiştir. (Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları Komitesi (SMPC), 2016a, s. 138)

İşlem	Koşul
Olumlu Görüş Dışında Farklı Bir Görüş Türü Bildirilmesini Gerektiren Durumlar:	Finansal Tablolar Önemli Düzeyde Hata veya Hile İçerdiğinde Denetçinin elde etmiş olduğu kanıtları değerlendirerek, finansal tabloların bir bütün olarak önemli yanlışlıklar içerdiğine kanaat getirmesi. Bu durum aşağıdaki hususları içerir: <ul style="list-style-type: none">• Denetçinin yönetime bildirdiği önemli yanlışlıkların düzeltilmemiş olması.• İşletmeye uygun olmayan muhasebe politikalarının benimsenmiş olması ve tutarlılık ilkesinden sapmalar.• Çıkar grupları açısından önemli sayılabilecek bilgilerin eksik açıklanması.
	Yeterli Uygunlukta Kanıtın Elde Edilmesinin Mümkün Olmaması Denetçinin finansal tabloların doğruluğu hakkında herhangi bir yargıya varabilmesi için yeterli sayı ve nitelikte denetim kanıtını elde edememiş olması.

	<ul style="list-style-type: none">• İşletmenin kontrolü dışındaki deprem, sel, yangın gibi doğal afetlerle muhasebe kayıtlarının zarar görmüş olması.• İstenilen bilgiye ulaşılamaması, denetçi çalışmasının niteliği veya zamanlaması ile ilgili koşullar veya• Denetim faaliyeti açısından kilit konumda yer alan bir kişiye ulaşılmasının engellenmesi gibi işletme yönetimini tarafında uygulanan kısıtlamalar.
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Denetçi, raporunda olumlu görüş dışında herhangi bir görüş türünü bildirmeyi düşündüğünde, söz konusu görüş metnini sebepleri ile birlikte işletme üst yönetiminden sorumlu olanlara bildirir. (UDS 705, 2017, md. 30)

Bu durumun üst yönetime iletilmesi; (UDS 705, 2017, md. A27)

- a. Denetçinin, olumlu görüş dışında elde ettiği kanıtlara dayanarak vardığı görüşü ve bu görüşe yol açan durumları üst yönetime bildirmesine,
- b. Denetçinin, olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesine sebep olan hususların niteliklerine ilişkin üst yönetimden sorumlu olanlarla fikir birliğine varmasına,
- c. Üst yönetimden sorumlu olanların; denetçinin vardığı görüşün olumlu görüş türü olmasına sebep olan hususlar hakkında denetçiye daha fazla bilgi sunma ve açıklamada bulunma fırsatına sahip olmasına imkân sağlar.

4.2.2.1 Olumlu Görüş Bildirme

Bağımsız denetçi, finansal tabloların bütün önemli yönlerini dikkate alarak finansal raporlama çerçevesinde doğru ve dürüst bir şekilde sunulduğuna kanaat getirdiğinde olumlu görüş bildirir. (Usul, 2013, s. 195)

Denetçinin işletmenin finansal tabloları ile ilgili olumlu görüş bildirmesi halinde kısa şekilli denetçi raporu düzenlenmektedir. Kısa şekilli denetçi raporu, finansal tabloların, işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yansıtıldığını ifade eder. Aynı zamanda finansal tabloların dipnotlarındaki açıklamaların yeterli olduğu anlamına gelir. Denetçi raporunda açıklanan bu sonuçlar, denetimin genel kabul görmüş denetim standartlarına

uygun olarak yürütüldüğü ortamda bir görüşe varıldığında ifade edilebilir. (Kepekçi, 1996, s. 196) UDS 701'in yayınlanmasıyla standart olmaktan çıkan denetçi raporunda, denetçinin denetim sürecinde dikkatini çeken veya önem arz eden husus ve yorumlar bulunmaktadır.

Denetçi, finansal tabloların doğruluğuna ilişkin olumlu görüş bildirmeye yönelik karar aldığı anda mevzuat aksini belirtmediği müddetçe denetçi raporunun görüş bölümünde aşağıdaki ifadelerden birini kullanacaktır. (UDS 700, 2017, md. 25)

- a) *Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar [...'ları] [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır veya*
- b) *Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar [...] [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır*

Denetçinin işletmenin finansal tabloları ile ilgili olumlu görüş bildirmesi “Uluslararası Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmedeki finansal raporlamaya ilişkin hükümlere uygun olduğunun” açıklanması ve denetçi tarafından tasdik edilmesi olup, işletme genel kurulunun finansal tablolara istinaden karar alabilmelerine dayanak oluşturur. (Altaş, 2016, s. 141)

4.2.2.2 Açıklama Paragrafı İçeren Olumlu Görüş Bildirme

Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlandığı ancak denetçinin, çıkar gruplarının bilgilendirilmesi gerektiğini düşündüğü bazı hususların varlığı halinde, bu bilgi denetçi raporuna ilave edilecektir. Denetçinin raporuna ilave etmiş olduğu bu paragraf bilgilendirici nitelikte olup, olumlu denetçi görüşünü etkilemeyecektir. Bu denetçi raporu "Açıklama Paragrafı İçeren Olumlu Denetçi Raporu" şeklinde adlandırılmaktadır. (Güredin, 2010, s. 73)

Denetçi, mesleki yargısına göre çıkar gruplarının finansal tablolara ilgili temel teşkil edecek derecede öneme sahip bir hususta, bilgilendirmeleri gerektiğini düşünürse UDS 706'da yer alan aşağıdaki hükümleri dikkate alması gerekmektedir. (UDS 706, 2014, md. 8)

- a) İlave edilecek hususun UDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verilmesini gerektirmemesi ve
- b) UDS 701'in uygulandığı durumlarda, bu hususun denetçi raporunda bildirilecek bir kilit denetim bulgusu olarak bildirilmemiş olması

şartlarını taşıması halinde denetçi raporuna çıkar gruplarını herhangi bir hususta bilgilendirmek adına "Dikkat Çekilen Hususlar" paragrafını ekleyebilir.

Olumlu denetçi raporunda açıklama paragrafı eklenmesinin başlıca sebepleri aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Güredin, 2010, s. 74)

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında tutarlılık ilkesine aykırılık
- İşletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir şüphe olması
- Bir olayın vurgulanması
- Diğer denetçilerin hazırladıkların raporların olması.

4.2.2.3 Sınırlı Olumlu Görüş Bildirme

Denetçinin denetlediği finansal tablolar hakkında bütün olarak olumlu görüş bildirmesine rağmen, bazı konularda görüşüne koşul koyması ve bunu raporunda açıklamasıdır. Sınırlı olumlu görüş bildirme finansal tabloların bazı istisnalar haricinde bir bütün olarak doğru kabul edildiği anlamına gelmektedir. Denetçi bu yönde görüş bildirmesine sebep olan durumları raporunda ayrıca belirtir. Denetçi, sınırlı olumlu görüş bildirirken bu durumu doğuran olayı net olarak belirleyebildiği ve tespit edilen sapmaların finansal tabloları bir bütün olarak etkilemediği ve finansal tablo kullanıcılarının görüşlerine olumsuz anlamda etki etmediği hallerde bu yola başvurmaktadır. (Bozkurt, 2012, s. 369)

Denetçi aşağıdaki durumları değerlendirerek sınırlı olumlu görüş bildirip bildirmeyeceğine karar verir. (UDS 705, 2017, md. 7)

- Yeterli ve uygun nitelikte denetim kanıtına ulaşması halinde denetçi, tespit etmiş olduğu hataların önemli fakat finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa.

- Görüşünü destekleyecek yeterli sayı ve nitelikte kanıt elde etmediği halde - varsa- tespit edilmemiş hataların finansal tablolara etkilerinin önemli ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa.

Aşağıdaki örnek olarak verilen durumlardan herhangi birinin bulunması halinde denetçi raporunda sınırlı olumlu görüş bildirebilir. Bu şartlar; denetim kapsamının sınırlandırılması, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar ve işletmenin süreklilik varsayımıyla ilgili belirsizlikler olarak ayrılmaktadır. (Türedi, 2007, s. 297)

- İşletme yönetiminin denetim çalışmalarına bazı kısıtlar getirmesi.
- Denetçi ve işletme yönetiminin kontrolü dışında sebeplerle bazı denetimlerin yapılmaması ve gerekli kanıtların toplanamaması.
- Denetlenen finansal tablolarda; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar.
- Finansal tablolar hazırlanırken benimsenen muhasebe ilkelerinin tutarlı olmaması.
- Finansal tablolardaki açıklamaların yetersiz olması.
- Yasal mevzuata aykırı uygulamaların bulunması.
- İleride işletmenin sürekliliğini etkileyebilecek risklerin bulunması.

Denetçi, raporunda sınırlı olumlu yönünde görüş bildireceğinde standart olumlu görüş türünden farklı olarak görüş bölümünün altında bu görüşüne dayanak oluşturan hususları aşağıda örnek olarak yer alan şekilde açıklamak zorundadır.

Sınırlı Olumlu Görüş

İncelememize göre, *Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı* bölümünde belirtilen hususun etkileri hariç olmak üzere, ekte yer alan finansal tabloların, 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, gerçeğe uygun olmayan bir şekilde sunduğu kanaatine varmamıza sebep olacak herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir. (SMPC, 2016a, s. 171)

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

Finansal tablolarınnumaralı dipnotunda belirtildiği üzere, uzun vadeli alacaklar tutarında şüpheli alacak karşılıkları düşük gösterilmiştir. Bu uzun vadeli alacak hesaplarının iskonto edilmesini gerektiren uluslararası finansal raporlama standartlarına aykırılık teşkil etmektedir. Yönetim uzun vadeli alacakları iskonto etmiş olsaydı, uzun vadeli alacakların bakiyesi kadar azalmış olacaktı. Buna göre, satışlar XX kadar düşmüş, vergi öncesi kâr YY kadar, vergi gideri ZZ kadar ve özkaynaklar QQ kadar azaltılmış olacaktı. (SMPC, 2016a, s. 171)

4.2.2.4 Olumsuz Görüş Bildirme

Denetçi, denetimle ilgili yeterli ve uygun kanıtı elde ettikten sonra finansal tabloların bir bütün olarak değerlendirildiğinde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırılıklar görür, işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının doğru yansıtılmadığı kanısına varırsa, görüşünü olumsuz açıklamaktadır. Denetçinin görüşünde, şartlı görüş bildirmeyi haklı çıkarmayacak kadar önemli ve yaygın olması durumunda görüşünü olumsuz bildirir. Bu durumda denetçi görüş bildirmekten kaçınmaz. Çünkü finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmadığı hususunda yeterli ve uygun kanıtı toplamış ve değerlendirmiştir. (Kepekçi, 1996, s. 203)

Finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş bildiren denetçi raporunda bu görüşü açıklamasına sebep olan hususları açıklamak zorundadır. Ancak, bu sapmaların önem derecesi de denetçinin olumsuz görüş bildirmesinde oldukça etkindir. Finansal tablolarda tespit edilen sapmalar bütüne etki ediyorsa, görüşün olumsuz olması kaçınılmazdır. Eğer bu sapma sadece bir kalemi etkiliyorsa raporda açıklanacak görüş denetçinin mesleki yargı ve tecrübesine kalmıştır. (Mutluer, Uslu, & Bildirici, 2013, s. 313)

Denetçi, finansal tablolarda aksaklık ve hatalarla karşılaştığında, öncelikle işletme yönetimiyle görüşerek bu olumsuzlukların düzeltilmesi yönünde çalışmalar yapar. Tespit edilen aksaklıkların düzeltilmesi halinde olumsuz görüş bildirmeye gerek kalmaz. Ancak denetçi olumsuzluklarla ilgili uyarıları yaptığı halde işletmenin bu

durumu dikkate almaması ve gerekli düzeltmeleri yapmaması halinde denetçi olumsuz görüş bildirmek zorunda kalır. (Türedi, 2007, s. 298)

Denetçi, finansal tablolarla ilgili olumsuz görüş bildireceği durumunu raporunda aşağıda örnek olarak yer alan şekilde açıklamaktadır.

Olumsuz Görüş

Olumsuz sonucun dayanağı paragrafında açıklanan hususun öneminden dolayı finansal tablolar, [işletmenin adı]'nın finansal durumunu gerçeğe uygun olarak yansıtmamaktadır (veya gerçeğe uygun ve doğru görünümünü sağlamamaktadır) (SMPC, 2016a, s. 173)

Olumsuz Görüşün Dayanağı

.....numaralı dipnotta yapılan açıklamaya göre, işletme bazı finansal kiralamaları finansal tablolarda faaliyet kiralaması olarak yansıtmıştır. Finansal kiralama olarak sınıflandırılması gereken işlemler Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na aykırılık teşkil etmektedir. İşletme bu kiralamaları olması gerektiği gibi kayıt etmiş olsaydı, finansal kiralamaya konu varlıklar, finansal kiralama yükümlülükleri, kapsamlı gelir ve geçmiş yıl kârları önemli seviyede etkilenecekti. (SMPC, 2016a, s. 173)

4.2.2.5 Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi, finansal tablolar denetiminin önemli bir bölümünü oluşturan hususlarda görüşüne dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği ya da denetim için topladığı kanıtların yeterli olmasına rağmen görüş belirtmeyi engelleyecek belirsizliklerin ortaya çıktığı durumlarda görüş bildirmekten kaçınır. (Usul, 2013, s. 203)

Aşağıdaki şartların varlığını denetçinin görüş bildirmekten kaçınması hususuna örnek olarak verilebilir. (Türedi, 2007, s. 209)

- Denetçinin bağımsızlığını koruyamaması, denetim faaliyeti sırasında denetçinin işletme yöneticileri ile akrabalık bağının ortaya çıkması ve denetçinin görüşünün etkilenmek istenmesi.

- Denetlenen işletmenin yöneticilerinin denetim çalışmalarına sınırlamalar getirmesi. Denetim kanıtlarını elde etmesinin engellenmesi.
- Bazı hesapların denetim dışı bırakılması.
- Denetlenen işletme ile ilgili önemli belirsizliklerin bulunması, denetlenen işletmede gelecekte ortaya çıkabilecek risklerin önemli olabileceği ve bu risklerin finansal tabloları etkileyebileceği bekleniyorsa görüş bildirmekten kaçınır.

Denetçi, finansal tablolarla ilgili herhangi bir görüş bildiremeyeceği durumunu raporunda aşağıda örnek olarak yer alan şekilde açıklamaktadır.

Görüş Bildirmekten Kaçınma

Görüş Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı bölümünde belirtilen hususun öneminden dolayı, ilişikteki finansal tablolar hakkında denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli uygunlukta denetim kanıtı elde edilememiştir. Bu nedenle işletmenin finansal tablolarına ilişkin herhangi bir görüş bildirmemekteyiz. (SMPC, 2016a, s. 173)

Görüş Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı

İşletme, hesap dönemi içerisinde işletme kayıtlarını, bilgi ve belgelerinin çoğunu tahrip eden bir yangın felaketi yaşamıştır. İşletmenin yeniden bir muhasebe sistemi kurması ve kayıtların düzeltilmesine rağmen, gerekli görülen önemli inceleme prosedürlerini yürütememiş bulunuyoruz. Buna istinaden, işletmenin finansal tablolarında herhangi bir düzeltme yapılmasının gerekliliği tespit edilememiştir. (SMPC, 2016a, s. 173)

Denetçinin raporunda olumsuz ya da görüş bildirmekten kaçınma görüş türlerinden birini açıklaması halinde genel kurul üyeleri, finansal tabloları baz alarak özellikle kâr ya da zarar ile ilgili karar alamaz. Bu durumda, yönetim kurulu görüş yazısının kendilerine teslim edilmesinden sonra dört iş günü içerisinde genel kurulu toplantıya çağırarak istifasını sunar. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Seçilen yönetim kurulundan altı ay içerisinde kanuna, ana sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablo hazırlamaları ve bunları denetçi raporu ekinde genel kurula sunmaları istenmektedir. Ancak yapılan değişiklikle yönetim kurulunun istifa etmesi hükmü

kaldırılmış, işletme ana sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmadığı sürece genel kurulun eski yönetim kurulu üyelerini yeniden görevlendirebileceği hükmü getirilmiştir. (Altaş, 2016, s. 149)

4.3 UDS - 701 Kilit Denetim Bulgularının Belirlenmesi ve Raporlanması

Yeni denetçi raporlarında yer alan bu bölümde, denetçilerin denetim faaliyeti sırasında en fazla odaklandıkları ve önem verdikleri konuların ve bu konuları ele alış biçimlerini bildirmeleri gerekmektedir. Burada konusu geçen kritik konular; (Weirich & Reinstein, 2014)

- En zor, sübjektif ve kompleks denetçi yargılarını içerebilir.
- Denetçinin yeterli uygun denetleme kanıtı bulmasını zorlaştıracak durumlar,
- Denetçinin bir fikir ortaya koymasını zorlaştıracak durumda olabilir.

PCAOB hangi faktörlerin kritik denetleme konusu olabileceğini aşağıdaki şekilde tanımlamaktadır. Buna göre kilit denetim bulgularının belirlenmesinde; (Weirich & Reinstein, 2014)

- Denetim prosedürlerinin uygulanmasında ve belirlenmesine dâhil olan sübjektivite derecesi,
- Konuya bağlı mümkün olan ve güvenilir kanıtın miktarı ve mahiyeti,
- Konuya ilişkin düzeltilen ve toplanan düzeltilmemiş gerçeğe aykırı beyanların kapsamı ve önemi,
- Konuyu açıklığa kavuşturmak için gerekli olan uzmanlaşmış yetenek veya bilginin büyüklüğü önem arz eder.

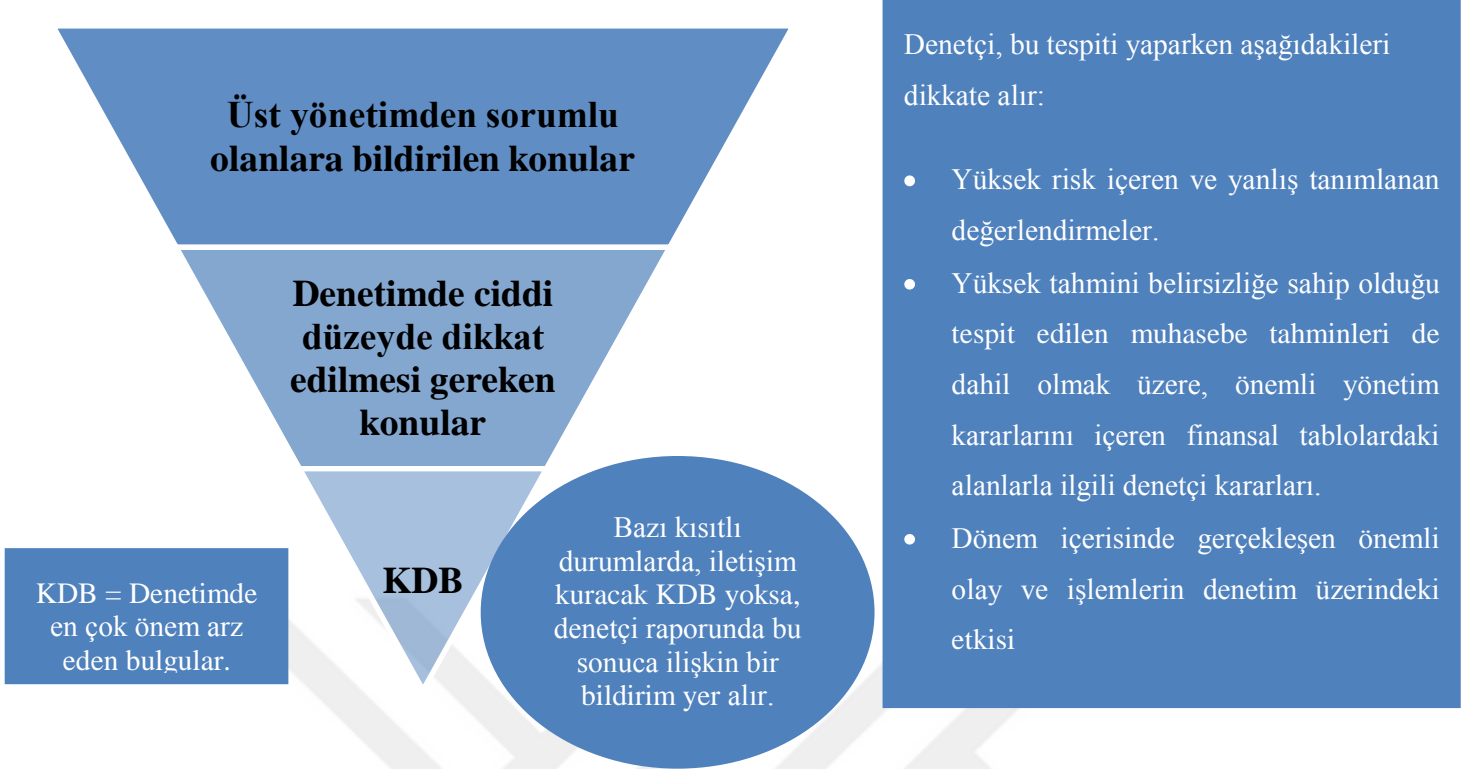
PCAOB denetçilerin açıklaması gereken birçok kilit denetim bulgusu olduğuna inanmaktadır. Denetçiler raporlarında kilit denetim bulgularını tanımladıktan sonra bunlarla ilgili öngörülerini ayrıca belirtmek durumdadır. Ayrıca yöneticilerin kilit bilgilere sahipken üçüncü kişilerin sahip olmamasından kaynaklanan bilgi asimetrisi de kilit denetim bulgularının açıklanması ile ortadan kalkacaktır. (Weirich & Reinstein, 2014)

Kilit denetim bulgularına dair açıklamalar denetçinin mesleki yargısına dayandığından işletmeden işletmeye farklılık gösterecektir. Buna göre kilit denetim bulguları; (Sayar & Ergüden, 2016, s. 95)

- İşletmeye özgü olmalıdır.
- Denetçinin finansal tablolara ilişkin açıkladığı görüşün yerine geçmez.
- Standart kalıplaşmış ifadelerden uzak olmalıdır.
- Konunun denetim faaliyeti sürdürülürken çözülemediğini ima etmemelidir.
- Sınırlı olumlu görüş algısı oluşturmamalıdır.
- Kilit denetim bulgularıyla ilgili uzun listeler oluşturulmamalıdır.
- Ayrıca ilgili kilit denetim bulgusuna ilişkin ayrı bir görüş verildiği çıkarılmamalıdır.

Kilit denetim bulgularının denetçi raporunda bildirilmesinin zorunlu kılınması ile işletme üst yönetimi ve denetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimi güçlendirmesi ve üst yönetimden sorumlu olanların denetçi raporunda atıf yapılan finansal tablo açıklamalarına daha fazla dikkat etmelerini sağlanması beklenmektedir. (UDS 701, 2017, md. A3)

Şekil 6’da kilit denetim bulgularının belirlenmesi ve raporlanması özet halinde sunulmuştur:



Üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişimin niteliği ve kapsamı, bulgunun ne kadar önem taşıdığına bir göstergesidir.

Maddenin görece önemini belirlemedeki diğer hususlar şunları içerir:

- Finansal tablo kullanıcılarının, finansal tabloları bir bütün olarak anlamasına, özellikle finansal tabloların kullanılabilirliği,
- Görünmeyen sebeplerden olan muhasebe politikasının niteliği veya yönetimin uygun muhasebe politikası seçiminde karmaşıklığın veya özneliğin niteliği
- Konuyla ilgili düzeltilmiş ve düzeltilmemiş hatalı tabloların niteliği ve önemi
- Konuyu ele almak için gereken denetim çabasının boyutu
- Denetim usullerinin uygulanmasında veya ilgili ve güvenilir denetim kanıtlarının elde edilmesinde zorlukların doğası ve şiddeti
- Konuyla ilgili kontrol eksikliklerinin şiddeti

Önemli muhasebe denetimi konsepti denetimin riske dayalı olduğunu kabul eder.

Buna göre, yeterli uygun denetim kanıtının elde edilmesinde veya finansal tablo ile ilgili görüş oluşturulmasında denetçiye meydan okumakta olan konular, KDB'nın yani Kilit Denetim Bulguları özellikle önemlidir.

Önemli denetçi dikkat alanları, genellikle finansal tablolardaki karmaşıklık ve önemli yönetim kararları alanlar ile ilişkili olup, bu nedenle genellikle zorlu veya karmaşık denetçi kararlarını içerir.

Bu durum genel olarak denetim stratejisini, kaynakların dağılımını ve denetim çabasının boyutunu etkiler. Bu etkiler arasında, örneğin, denetim görevine üst düzey personelin dahil olma derecesi ya da bu alanlara hitap etmek üzere firma tarafından devreye sokulmuş veya istihdam edilmiş olsunlar, bir denetçi uzmanının veya uzmanlığa sahip kişilerin uzmanlaşmış bir muhasebe alanına veya denetime dahil edilmesi durumu dahil olabilir.

Denetçi raporunda KDB'nın tanımı varsa, ilgili açıklamaya / finansal tablolara referans içerecek ve aşağıdaki hususların dahil olacağı şekilde ifade edilmeli:

- A. Neden bulgunun denetimde en önemli konulardan biri olduğu ve bu nedenle kilit bir denetim bulgusu olduğu tespit edildi; ve
- B. Denetimde konu nasıl ele alındı?

Şekil 6: Kilit Denetim Bulgularının Belirlenmesi ve Raporlanması (www.ifac.org)

4.3.1 Kilit Denetim Bulgularının Belirlenmesi

Denetçi, işletmenin üst yönetimine sunmuş olduğu bulgular arasında, denetim sırasında azami düzeyde odaklandığı bulguları belirler. Denetçi bulguları belirlerken aşağıdaki hususları dikkate alacaktır. (UDS 701, 2017, md. 9)

- UDS 315'e göre "önemli yanlışlık" riskinin yüksek olduğu alanlar ve belirlenmiş önemli riskler.
- Yüksek oranda belirsizliklerin olduğu muhasebe tahminleri ile işletme yönetiminin yargılarını içeren finansal tablolara ilişkin denetçi görüşleri.
- Denetlenen dönemde gerçekleşen önemli olay ve işlemlerin denetim faaliyeti üzerine olan etkileri.

UDS 315'e göre, önemli risk denetçinin, yargısına göre denetimde özellikle dikkat edilmesi gereken "önemli yanlışlık" riski olarak belirlediği ve değerlendirdiği risklerdir. Yönetimin önemli yargılarda bulunduğu alanlar ve önemli olağan dışı işlemler, genellikle ciddi risk olarak belirlenebilir. Önemli riskler, bu sebeple denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren alanlardır.

Kilit denetim bulguları belirlenirken dikkate alınacak diğer hususlar aşağıdaki şekilde açıklanmıştır; http://www.denetimnet.net/UserFiles/Kilit_denetim_konular_.pdf

- Denetçinin muhakemesine göre önem arz eden konuların sayısı;
- Konuyla ilgili iç kontrol eksikliğinin önem derecesi
- Denetim prosedürleri uygulanırken karşılaşılan zorluklar
- Denetimin kapsamı
- Konuyla ilgili tespit edilen yanlışlıkların nitel ve nicel önemliliği
- Konuya ilişkin muhasebe politikalarının türü
- Konunun finansal tablo kullanıcıları açısından taşıdığı önem
- İşletme yönetiminden sorumlu olanlarla kurulan iletişimin kapsamı

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen bir konunun nispi öneminin ve bu konunun kilit denetim bulgusu olup olmadığının belirlenmesinde göz önünde bulundurulabilecek diğer ölçütler şunlardır: (UDS 701, 2017, md. A29)

- Hedef kullanıcıların bir bütün olarak finansal tabloları anlaması bakımından konunun ehemmiyeti ve özellikle finansal tablolar açısından önemliliği.
- Konuya dayanak teşkil eden muhasebe politikasının niteliği veya sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırıldığında; yönetimin uygun görüp seçtiği politikanın subjektifliği veya karmaşıklığı.
- -Varsa- konuyla ilgili hata veya hile kaynaklı düzeltilmiş ve biriktirilen düzeltilmemiş yanlışlıkların nitelik veya nicelik bakımından önemliliği.
- Aşağıdakileri içerecek şekilde, konunun ele alınması için gereken denetim çalışmasının niteliği ve kapsamı:
 - Konunun ele alınmasına yönelik denetim prosedürlerinin uygulanması veya bu prosedürlerin sonuçlarının değerlendirilmesi için gerekli uzmanlık beceri veya bilgilerinin kapsamı.
 - Konuyla ilgili olarak denetim ekibi dışındaki kişilerle yapılan istişarelerin niteliği.
- Denetim prosedürlerinin uygulanmasında, sonuçlarının değerlendirilmesinde ve denetçi görüşüne dayanak teşkil eden ilgili ve güvenilir kanıtların elde edilmesinde karşılaşılan zorlukların niteliği ve ağırlığı -özellikle, denetçinin muhakemeleri daha subjektif hale geldikçe-.
- Konuyla ilgili tespit edilmiş kontrol eksikliğinin ciddiyeti.
- Konunun birden fazla ayrı ve fakat ilişkili denetim değerlendirilmesini içerip içermemesi. Örneğin, uzun vadeli sözleşmeler; hasılatın muhasebeleştirilmesi, davalar veya diğer şarta bağlı varlık ve yükümlülükler bakımından denetçinin azami düzeyde dikkatini çekebilir ve aynı zamanda diğer muhasebe tahminlerini etkileyebilir.

4.3.2 Kilit Denetim Bulgularının Bildirilmesi

Denetçi raporunda kilit denetim bulgularının bildirilmesi, finansal tablolara ilişkin açıklanan görüş çerçevesindedir. Denetçinin raporunda ilgili çıkar gruplarının dikkatini çekecek kilit denetim bulgularının bildirilmesi; (UDS 701, 2017, md. 4)

- Finansal tabloların uluslararası finansal raporlama çerçevesinde düzenlediği ile ilgili yapılan veya sunulan bilgilerin gerçeğe uygunluğunun sağlanması için yapılan diğer açıklamaların yerine geçmez.
- UDS 705'te belirtilen denetimin gerektirdiği şartlara istinaden denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesinin yerine geçmez.
- İşletmenin süreklilik varsayımını tehlikeye düşürecek durumların varlığı veya önemli bir belirsizliğin tespiti halinde UDS 570'e göre yapılan raporlamanın yerine geçmez.
- Münferit konularla ilgili ayrı bir görüş niteliği taşımamaktadır.

UDS 320'ye göre denetçi, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki varsayımlarda bulduklarını kabul eder: (UDS 320, 2013, md. 4)

- İş hayatı ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında makul ölçüde bilgiye sahip olduklarını ve finansal tablolardaki bilgileri makul özen göstererek değerlendirme isteklerinin bulunduğunu,
- Finansal tabloların önemlilik düzeylerine göre hazırlandığını, sunulduğunu ve denetlendiğini anladıklarını,
- Tahminlere, yargılara ve gelecekteki olayların değerlendirilmesine dayanan büyüklüklerin ölçümünün doğasında bulunan belirsizlikleri kabul ettiklerini,
- Finansal tablolarda yer alan bilgileri esas alarak makul ekonomik kararlar aldıklarını,

UDS 705 uyarınca denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesini gerektiren haller veya UDS 570 uyarınca işletmenin süreklilik varsayımının riskli olduğuna ilişkin ciddi şüphelerin varlığı, nitelikleri itibariyle kilit denetim bulguları olmalarına rağmen denetçi tarafından ayrıca raporlanır, "Kilit Denetim Bulguları" bölümünde açıklanmaz. (UDS 701, 2017, md. 15)

Denetçi raporundan vardığı görüşü bildirirken, kilit denetim bulgularının çözüme kavuşturulmadığını veya belirlenen konulara ilişkin ayrı bir görüş içerdiğini ima etmediğinin finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılması önem arz etmektedir. Bu yanlış anlaşılmanın önüne geçmek için kilit denetim bulgularının açıklandığı bölümde aşağıdaki giriş cümlesine yer verilmektedir. (<http://www.dt->

audit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standart%C4%B1%20%28BDS701%29.pdf

Kilit denetim bulguları, mesleki yargımıza göre, denetim yapılan cari dönem finansal tablolarında en çok önem arz eden konulardır. Bu konular bir bütün halinde finansal tabloların denetimi ve bu tablolara ilişkin görüş oluşturulması dikkate almış ve bu konulara ilişkin ayrı bir görüş sunmamaktayız.

Tüm bu hususlar göz önüne alındığında kilit denetim bulguları, denetimin şartları değerlendirilerek denetçinin mesleki muhakemesine göre bildirilmesini gerekli gördüğü hususlar olmalıdır. (Şirin, 2015)

Kilit Denetim Bulgularının Ele Alınışı

Denetçi raporunda kilit denetim bulgusu olarak bildirilen konunun nasıl ele alındığı açıklanırken bildirilecek ayrıntı düzeyi denetçinin mesleki yargısına bağlıdır. Denetçinin mesleki yargısına istinaden aşağıda bulunan hususlar açıklanabilir. (UDS 701, 2017)

- Denetçinin yaklaşımının veya verdiği karşılığın, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskle ya da kilit denetim bulgusuyla en çok ilgili yönlerini,
- Uygulanan prosedürlere ilişkin kısa bir değerlendirme,
- Denetçinin uyguladığı prosedürlerin sonuçlarına işaret edilmesi veya
- Konuyla ilgili kilit gözlemler

veya bazı unsurların bileşimleri.

Yukarıda varsayılan unsurlardan biri veya birkaçı kilit denetim bulgularını açıklarken göz önünde bulundurulacaktır. Denetçi denetim faaliyeti sırasında dikkatini çeken ve çıkar gruplarının bilgisine sunacağı bulguların, farklı bir denetçi görüşü ifade ettiği izleniminden kaçınılmalıdır. (Biçer & Erol, 2017, s. 77)

Bulguların Finansal Tablolarda Açıklandığı Yere Atıf Yapılması

Finansal tabloların hazırlanması ve dipnotlar aracılığıyla yeterli açıklamaların yapılması işletme yönetiminin sorumluluğundadır, bu nedenle denetçi raporunda açıklanan kilit denetim bulguları finansal tabloların dipnotları yerine geçmemektedir. (Biçer & Erol, 2017, s. 77) Ayrıca kilit denetim bulgularına dair yapılan bu açıklamalar finansal tablolarda yapılan açıklamaların bir tekrarı niteliğinde değildir. Denetçinin kilit denetim bulgularının neden önem arz ettiğini ve denetçi tarafından nasıl ele alındığını denetçi raporunda açıklama zorunluluğu bulunmaktadır. Bu bağlamda denetçinin finansal tablolardaki açıklamalara atıfta bulunması, çıkar gruplarının, finansal tablolar hazırlanırken yönetimin konuyu nasıl ele aldığını anlamalarını sağlar. (UDS 701, 2017, md. A40)

Bildirilecek KDB Sayısı

Çıkar gruplarına ihtiyaca uygun ve anlaşılır bilgi sunmak amacıyla belirlenen KDB'ların işletmeye özgü olması gerekmektedir. Bu sebeple KDB'ları denetçinin mesleki yargısına bırakılmış ve işletme yönetimine bildirilen konular arasından belirlenmesi hususunda denetçiye yardımcı olması beklenmiştir. Bu konular, özellikle işletme yönetimi için önem arz eden, finansal tablolarda karmaşık yargılarını içeren veya önemlilik riski yüksek olan alanlar içermektedir. Bu sebeple her işletme için ayrı hazırlanan denetçi raporundan bildirilecek KDB sayısı, işletmenin faaliyet konusu, çevresiyle ilişkileri ve yürütülen denetimin kapsamına bağlı olarak belirlenebilir. Ancak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetimlerinde en az bir KDB bildirilmesi beklenmektedir. Ancak denetçi en az bir KDB bildirmesi zorunluluğuna dayanarak hareket etmemeli önem arz ettiğini düşündüğü tüm bulguları denetçi raporunda bildirmelidir.

(<http://www.dtaudit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standard%C4%B1%20%28BDS701%29.pdf>)

KDB'ların Sunum Sırası

Kilit denetim bulgularının hangi sırayla bildirileceği denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır. Bu tür bilgiler nispi önemine bağlı olarak veya finansal tablolardan sunulma sırasına göre sıralanabilir. (Şirin, 2015)

KDB Olarak Belirlenen Bir Konunun Denetçi Raporunda Bildirilmediği Durumlar

Denetçi aşağıdaki durumlar hariç olmak üzere her bir kilit denetim bulgusunu "Kilit Denetim Bulguları" başlığı altında denetçi raporunun ayrı bir bölümünde açıklar. (UDS 701, 2017)

- İlgili mevzuatın kilit denetim bulgusunun kamuya açıklanması hususuna sınırlama getirmesi veya
- Denetçinin belirlemiş olduğu kilit denetim bulgusunun kamuya açıklanmasındaki yararının kamuya açıklanması durumunda doğuracağı olumsuz sonuçlardan yüksek olması halinde denetçinin raporunda açıklamaya karar vermesi. İşletmenin bulgu hakkında kamuya bilgi açıklaması halinde bu hüküm uygulanmaz.

4.3.3 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

UDS 260 çerçevesinde denetçi, finansal tablolarda hata veya hileden kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini nasıl değerlendireceği, denetçinin işletmenin iç kontrol sistemi hakkında değerlendirmesi, denetim kapsamında önemlilik kavramının uygulanması, denetim planının uygulanması ve denetimde ihtiyaç duyulan uzmanlık, beceri veya bilgilerinin kapsamı ayrıca UDS 701 kapsamında denetçinin denetim sırasında azami düzeyde dikkat çektiği konular ile kilit denetim bulgusu olarak bildirilecek konular üst yönetimden sorumlu kişilere iletilir.

Denetçi, denetimde azami düzeyde dikkat edeceği alanlar yani kilit denetim bulgusu olabilecek konular hakkında planlama aşamasında bir öngörü geliştirebilir. Denetçi, UDS 260'a göre denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını müzakere ederken, bunu üst yönetimden sorumlu olanlara bildirebilir. Ancak, denetçinin kilit denetim bulgularını belirlemesi, denetim süresince elde edilen denetim kanıtlarına veya denetim sonuçlarına dayanır. (UDS 701, 2017, md. A16)

Denetimden sorumlu olanlara temel denetim konularını iletme ve geri bildirim süreci, bu konuların denetçinin raporunda nasıl tanımlandığı üzerine tepkiler de dahil olmak üzere, denetim ve finansal raporlama işlemi üzerindeki muhtemel etkilerin anlaşılması açısından kritik öneme sahiptir. Dolayısıyla bu süreç, önerilen ISA 701'in

uygulanmasının potansiyel sonuçlarını anlama açısından da önemlidir. (<http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standart%C4%B1%20%28BDS701%29.pdf>)

4.3.4 Belgelendirme

UDS 230'a göre denetçi çalışma kâğıtlarını hazırlarken denetimle ilgili bulunmayan tecrübeli bir denetçinin, diğer hususların yanında, önemli mesleki yargılarını anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlamasını gerektirir. Kilit denetim bulgularında mesleki yargılar, denetçinin denetim sürecinde azami dikkat ettiği konular ve bu konulardan hangilerinin kilit denetim bulgusu olduğuna karar vermesini içerir. Bu çerçevede denetçi çalışma kâğıtlarında denetimle ilgili diğer önemli hususlarla birlikte kilit denetim bulgularına dair hususlara da yer verecektir.

Denetçi çalışma kâğıtlarında kilit denetim bulgularıyla ilgili aşağıdaki hususlara yer verir; (UDS 701, 2017, md. 18)

- Denetçinin denetim sırasında azami düzeyde odaklandığı bulgular ve kilit denetim bulgusu olarak belirlemiş olduğu bulgulara dair denetçi kararının gerekçesi.
- Denetçinin raporunda açıklanacak kilit denetim bulgularının bulunmadığına veya bildirilecek bulgulara ilgili mevzuat tarafından bunun açıklanmasının izin verilmediği konular olduğuna dair denetçi kararının gerekçesi.
- Denetçi tarafından kilit denetim bulgusu olarak belirlenen bir durumun denetçi raporunda açıklanmamasıyla ilgili denetçi kararının gerekçesi.

4.3.5 Kilit Denetim Bulgularının Raporlanması ve Faydaları

Denetçi, kilit denetim bulgularını raporunda ayrı bir bölümde açıklayacaktır. Bu bölümde kilit denetim bulgularının denetim sırasında en çok önem arz eden bulgular olduğunu ve denetçi görüşü oluşturulurken dikkate alındığını ve denetçinin bu bulgular için ayrı bir görüş açıklamadığını belirtir. Kilit denetim bulguları önemli yanlışlık içeren bulguları içerebilir ancak mutlaka bildirilen kilit denetim bulguları arasında yer almalıdır şeklinde bir kural yoktur. Bunun dışında önemli yanlışlık riski içermeyen

hallerde belirlenmiş şartları taşıdığında kilit denetim bulgusu olarak belirlenebilir. Kilit denetim bulguları bildirilirken; (Sayar & Ergüden, 2016, s. 91)

- Bu bulguya ilişkin hangi dipnotlarda açıklama yapıldığına dair atıfta bulunulur.
- Bu bulgunun denetçi tarafından neden kilit denetim bulgusu olarak seçildiğini açıklanır ve
- Bu bulgu ile ilgili uygulanan denetim prosedürlerine yer verilir.

Denetim faaliyeti hakkında finansal tablo kullanıcılarına bilgi sunan denetçi raporunda kilit denetim bulgularının yer almasının IAASB'nin görüşüne göre faydaları aşağıdaki gibidir: (Biçer & Erol, 2017)

- Denetim faaliyetinin daha şeffaf bir şekilde yürütülmesini sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılması.
- Denetim sürecinde denetçinin en çok önem gösterdiği hususlara çıkar gruplarının da odaklanmasının sağlanması.
- Denetçinin daha dikkatle yaklaşarak mesleki şüpheciliğin denetimin kalitesini dolaylı olarak olumlu anlamda etkilemesi.
- Denetim komitesi ile denetim faaliyetini üstlenen denetçi arasındaki iletişimin artırılması.
- Denetçi raporunda kilit denetim bulgularının bildirilmesi, çıkar grupları ile işletme üst yönetiminin finansal tablolar ve denetim süreciyle ilgili belirli hususlar hakkında iletişimlerini kuvvetlendirmeyi sağlaması.

4.4 Revize Edilen Denetçi Raporunda İşletme Sürekliliği ve Kilit Denetim Bulguları İlişkisi

Süreklilik kavramı, işletmenin finansal tabloları hazırlanırken esas alınacak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin temel kavramlarından biridir. (Uzay & Güngör Tanç, 2010, s. 144) İşletmenin finansal tabloları, işletmenin ömrünün sınırsız olduğu ve öngörülebilir bir gelecekte faaliyetlerini devam ettireceği varsayımına dayanarak hazırlanır. İşletme yönetimi, işletmeyle ilgili aldığı tasfiye etme veya ticari

faaliyeti sonlandırma gibi kararları dışında ya da herhangi bir mecburiyeti bulunmadığı sürece süreklilik esasına uygun hareket etmekten sorumludur. İşletmenin süreklilik varsayımı, işletmelerin finansal tablolarında sunduğu gelirleri, giderleri, varlıkları ve kaynakları ile ölçülmektedir. Bu ölçüm, olağan iş akışı içerisinde varlıklardan fayda elde edileceği ve yükümlülüklerini yerine getireceği esasına dayanır. (UDS 570, 2017, md. 2)

İşletmenin sürekliliğine ilişkin denetçi ve yönetimin sorumlulukları UDS 570 “İşletmenin Sürekliliği” denetim standardında düzenlenmiştir. Standarda göre işletmede sürekliliğin devam ettirilmesi ve süreklilik kavramını olumsuz etkileyebilecek durumların tespit edilerek onarılması işlemi öncelikli olarak işletme yönetiminin sorumluluğundadır. (Gücenme Gençoğlu & Aytaç, 2017, s. 353) Denetçinin sorumluluğu ise finansal tablolar hazırlanırken işletme yönetiminin süreklilik kavramını esas aldığı hakkında yeterli sayı ve nitelikte uygun denetim kanıtları elde etmek ve kanıtları değerlendirerek işletmenin süreklilik varsayımına ilişkin önemli bir belirsizliğin bulunup bulunmadığı hususunda bir sonuca varmaktır. (UDS 570, 2017, md. 6) Denetçi bunun için UDS 315’te yer alan risk değerlendirme prosedürlerini uygularken, işletme sürekliliğinin sağlanabilmesi hususunda şüphe oluşturabilecek olay veya durumların mevcut olup olmadığını değerlendirir. (UDS 570, 2017, md. 10)

İşletmenin süreklilik varsayımıyla ilgili yeni denetçi raporunda denetçinin ve işletme yönetiminin sorumluluklarına dair daha net ifadeler yer alacaktır. İşletmenin sürekliliğiyle ilgili önemli bir belirsizliğin tespit edilmesi halinde denetçi raporunda “İşletme Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik” başlığı altında yeni bir bölümde açıklanacaktır. İşletmenin sürekliliğiyle ilgili açıklanan dipnotların daha fazla sorgulanmasına yönelik getirilen yükümlülükler ise standartta açıklanmıştır. (Sayar & Ergüden, 2016, s. 96)

Denetçi elde ettiği kanıtları değerlendirerek işletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi şekilde şüphe doğurabilecek olay ve durumların varlığını araştırır ve süreklilik kavramının tehlikeye girmiş olduğuna kanaat getirmesi halinde, durumu denetçi raporuna yansıtarak çıkar gruplarının dikkatine sunmaktadır. (Güredin, 2010, s. 75)

Denetçinin işletmenin süreklilik varsayımını dikkate alarak yeni denetçi raporunda; (UDS 570, 2017)

- 1) İşletmenin sürekliliği esasının işletme yönetimi tarafından dikkate alınmaması gereken durumlarda finansal tabloların bu varsayımla hazırlanmasının denetçinin yapısında göre uygun olmaması durumunda görüşünü olumsuz bildirir.
- 2) İşletme sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizliğin tespit edilmesi halinde denetçi, için finansal tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre düzenlenmesi uygunsa ve konuyla ilgili dipnotlarda yeterli açıklama yapıldıysa denetçi olumlu görüş bildirecek ve “İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik” başlığı altında tespit etmiş olduğu belirsizliği açıklayacak ve finansal tablo dipnotuna referans verecektir.
- 3) İşletme süreklilik esasına ilişkin önemli bir belirsizliğin tespit edilmesi halinde, finansal tabloların işletmenin süreklilik varsayımına göre düzenlenmesi uygunsa ve dipnotlarda yeterli açıklama yapılmamışsa denetçi UDS 705 uyarınca sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş türlerinden uygun olanı bildirir.

Ayrıca yeni denetçi raporunda; işletmenin sürekliliğiyle ilgili tespit edilen bazı belirsizlikler Kilit Denetim Bulguları olarak nitelendirilse bile “İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik” bölümünde ayrı olarak gösterilecektir.

5. SONUÇ

Finansal raporlama bir işletmenin finansal bilgilerinin finansal tablolar aracılığıyla çıkar gruplarına sunulmasıdır. Finansal tablolardan, işletme yöneticilerinin ileriye dönük karar almaları ile mevcut ve muhtemel yatırımcılara faydalı bilgiler sunması beklenmektedir. Ancak işletmeden farklı gaye ve beklentileri olan çıkar gruplarına niceliksel bilgiler yetersiz kalmaktadır. Yaşanan finansal krizler göstermiştir ki işletmenin faaliyet etkinliği sadece finansal tablolar aracılığıyla değerlendirmek çıkar gruplarını yanlış kararlar vermeye sevk edebilmektedir. Bu bağlamda işletmenin yıllık performansının sadece elde ettiği kâr üzerinden değerlendirilmesi hatalı bir davranış olacaktır. Tüm bu hususlar göz önüne alındığında finansal tablolarda sunulan tutarlara ilişkin açıklayıcı metinler ve finansal tablolarda yer almamakla birlikte çıkar grupları için önemli olabilecek konuların dipnotlar aracılığıyla finansal tablolarda sunulması gerekmektedir.

Çıkar gruplarının ihtiyaç duydukları bilgilerin finansal tablolarda güvenilir şekilde yansıtılması önem arz eden bir konudur. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlenmiş finansal tabloların güvenilir olduğu kabul edilmektedir. Ayrıca işletmede sağlam bir muhasebe organizasyonunun bulunması, kurumsal yönetim sistemi ve iç kontrol sistemi kurulması ve finansal tabloların bağımsız denetimden geçmiş olması güvenilirliğini artıracaktır.

Dünyada görülen ekonomik gelişmeler ve ülke ekonomilerinin birbirine bağımlı olması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sorgulanmasına sebep olmuştur. Finansal tabloların geçmiş verileriyle ve sektördeki rakipleriyle karşılaştırabilmesi için muhasebe de tek dil kullanılması gerekliliğinin doğması, muhasebe sisteminde ortak standartlar oluşturulmasıyla ilgili birçok kurumu çalışmalar yapmaya itmiştir. Bunların başında IASB gelmektedir. IASB'nin amacı, finansal tablolar düzenlenirken dikkate alınacak standartları hazırlayıp, geliştirmek ve dünya ülkelerinde kabul edilmesini sağlamaktır. AB ülkelerinde hisseleri borsada işlem gören işletmelere konsolide finansal tablolarını hazırlarken UFRS'yi benimsemelerini zorunlu tutması UFRS'nin uyumlaştırılması konusunda önemli bir adımdır. Ülkemizde de KGG'nin denetim kriterlerini her geçen yıl düşürmesi ile UFRS'nin benimsenmesi ve

yaygınlaştırılması amaçlanmaktadır. Ayrıca BOBİ’de standartların tabana yayılmasının da bu konuda etkili olması beklenmektedir.

Finansal raporların denetimden geçmiş olması çıkar gruplarının sunulan finansal tablolara dayanarak karar almalarına yardımcı olacaktır. Bağımsız denetim raporlarından birçok paydaş faydalanmaktadır. Paydaş kavramı ilk süreçte hissedarlar ile ayrıcalıklı ve öncelikli konuma sahip kişiler olarak tanımlanırken, günümüzde “ bir kuruluşun hedefine ulaşmasından etkilenen veya onu etkileyen kişi veya grup” olarak tanımlanmaktadır. Örneğin; başta işletmenin ortakları ve yöneticileri, yatırımcılar, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, rakipler, toplum ve devlet işletmenin paydaşı konumundadır. Bağımsız denetim görevini üstlenen denetçiden paydaşların beklentisi finansal tablolara mesleki şüphecilikle yaklaşarak, hata ve hile riskini de değerlendirerek denetimi yapılan finansal tabloların finansal raporlama standartlarına ve ilgili mevzuata uygunluğuna dair bağımsız ve tarafsız bir görüş bildirmesidir.

Denetçinin bildirmiş olduğu görüşün güvenilirliği ancak denetim faaliyetinin kalitesiyle ölçülmektedir. Bağımsız denetimde kalite, denetim sonucunda oluşturulan raporlar dayanak alınarak verilen kararların güvenilir olmasıdır. Bağımsız denetimin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun durumda kaliteli bir denetimden ve denetçinin verdiği görüşün sağlıklı olduğunu söylemek mümkündür. Denetimini üstlendiği işletmelere kaliteli hizmet sunmak isteyen denetim kuruluşlarının kalite kontrol politika ve prosedürleri oluşturmaları gerekmektedir.

Denetimin kalitesinin kontrolü denetim faaliyetinin standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediği meslekten bağımsız, toplumun yararlarını üstün tutan Kamu Gözetim Kurumları tarafından yapılmaktadır. Ayrıca denetim kuruluşlarının benimsediği kalite kontrol sistemi unsurları ile kurumsal yönetimlerinin çıkar gruplarına aktarılmasına yönelik hazırlanan şeffaflık raporları da denetim faaliyetinin kalitesinin denetiminde bir aracı olarak kabul edilmektedir.

Tüm çıkar grupları için denetim faaliyetinin kaliteli yürütülmesi ve buna bağlı olarak bildirilen denetçi görüşünün güvenilirliği önem arz etmektedir. Denetçi raporu çıkar gruplarına yeni bir bilgi sunmazken denetlenen finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında güvence vermektedir. Ancak her işletme için sabit bir format ve içerikte hazırlanan sadece görüş tipinin değiştirildiği denetçi raporları çıkar gruplarının

bilgi ihtiyaçlarını karşılamak konusunda yetersiz kalmıştır. Bu nedenle, hazırlanan raporlarda denetim s¼reci ve denetçi sorumlulukları ile ilgili daha şeffaf bilgiler istenmektedir. Bu durum IASSB tarafından dikkate alınmış ve 2011 yılında Yeni Denetçi Raporu Projesi başlatılmış, yapılan değişiklikler 15 Ocak 2015 tarihinde yayımlanmıştır.

Yeni denetçi raporunda bazı böl¼mlerin yeri değiştirilmiş ve yeni böl¼mler eklenmiştir. Denetçi raporundaki değişikliklerden biri denetçi gör¼řünün raporun en başında yer almasıdır. Bu değişiklikle hedeflenen denetçi raporunu ön plana çıkartmak ve denetçi gör¼řünün standart metin şeklinde bildirilmesinin önüne geçmektir. Bunun için olumlu gör¼ř bildirilmesi durumunda dahi gör¼ř bölüm¼ arkasında yer alacaktır. Ayrıca rapor formatında esneklik, diğer bilgilerin yer aldığı yeni bir böl¼m eklenmesi, mesleki bağımsızlık ile denetçinin ve işletme yönetiminin finansal tabloların hazırlanması ve denetlenmesi konusunda sorumluluklarını daha şeffaf ve anlaşılır bir şekilde denetçi raporunda açıklamaları getirilen diğer yenilikler olarak sayılabilir.

Denetçi raporuna eklenen en önemli bölüm ise, hisseleri borsada işlem gören halka açık işletmeler için denetçilerin, denetim faaliyetini sürdür¼rken en fazla odaklandıkları ve bu alanlarda hangi prosed¼rleri uyguladığı konusunda açıklama yapmaları, kilit denetim bulgularını bildirmeleri olacaktır.

Denetçi kilit denetim bulgularını belirlerken önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu alanlar, yüksek oranda belirsiz muhasebe tahminleri ve denetlenen dönemde işletmenin denetim faaliyetine etki eden önemli bir olayın gerçekleşmesi hususlarını dikkate alacaktır. Kilit denetim bulguları işletmeye özg¼ olmalıdır. Ayrıca denetçi gör¼ř¼ kilit denetim bulguları denetçi gör¼ř¼yle karıştırılmamalı, standart kalıplaşmış ifadelerden uzak durulmalıdır. Kilit denetim bulgularının tespit edilmesi, sayısı ve bildirim sırası hakkında standartta herhangi bir kural veya kısıtlamaya yer verilmemiş, denetçinin mesleki yargısında bırakılmıştır. Ancak kilit denetim bulgularıyla ilgili uzun listeler oluşturulması çıkar grupları için denetçi raporunun karmaşık bir hal almasına neden olacaktır. Denetçinin bu durumu göz önünde bulundurması gerekmektedir. Yine denetçi kilit denetim bulgularını bildirirken çıkar gruplarını yönlendirici ifadelerden uzak durmalıdır.

Kilit denetim bulguları, çıkar gruplarına denetim süreciyle ilgili daha fazla bilgi vermeyi amaçlamaktadır. Ancak denetçinin raporunda çok fazla kilit denetim bulgusuna yer vermesi denetçi raporunun etkinliğini azaltabilir. Denetçinin mesleki yargısına dayanarak bildirdiği kilit denetim bulguları denetçi raporunda farklı bir görüş bildirdiği hissi uyandırmamalıdır.

Kilit denetim bulgularının denetçi raporuna eklenmesi denetimin daha şeffaf bir hal almasını sağlayacak ve denetime duyulan güveni artıracaktır. Ayrıca her işletmenin denetim sürecinde tespit edilen önemli hususların denetçi raporunda bildirilmesiyle denetçi raporu işletmeye özgü olacaktır. Aynı sektörde yer alan işletmelerin kilit denetim bulguları karşılaştırılarak denetimde kalitenin artırılması hedeflenmektedir. Yine kilit denetim bulgularının denetçi raporuna ilave edilmesiyle; denetçi ile işletme üst yönetimi, denetçi ile finansal tabloları düzenleyen kişiler ve finansal tablo kullanıcıları ile işletme arasındaki iletişimi de kuvvetlendirmesi beklenmektedir.

KAYNAKÇA

A. Kitaplar

(MHUD) Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (1999). **Denetim I (İlke ve Esasları)**. İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği.

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (1997). **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması (8. Baskı)**. Ankara: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.

Akgüç, Ö. (2013). **Mali Tablolar Analizi (15. Baskı)**. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

Altıntaş, T. (2011). **Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi**. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Arı, M. (2008). **Finansal Raporlamada Güvenilirlik (Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama)**Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Ataman Akgül, B. ve Akay, H. (2014). **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Ataman, Ü. (2001). **Genel Muhasebe Cilt II (13. Baskı)**. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Aysan, A. (2007). **Kurumsal Yönetim ve Risk**. İstanbul: Elit Ofset.

Bozkurt, N. (2009). **İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri**. İstanbul: Alfa Yayınları.

Bozkurt, N. (2012). **Muhasebe Denetimi (6. Baskı)**. İstanbul: Alfa Kitap.

Bucak, T. (2011). **İşletmelerde Kalite Yönetimi**. İzmir: İlya İzmir Yayınevi.

Burçkin, E. (1995). **Temel ve Ek Mali Tabloların Düzenlenmesi**. İstanbul: M.Ü. Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi.

- Cemalcılar, Ö.,& Önce, S. (1999). **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Cemalcılar, Ö., Benligiray, Y. ve Sürmeli, F. (2003). **Genel Muhasebe**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Çabuk, A. ve Lazol, İ. (2014). **Mali Tablolar Analizi (14. Baskı)**. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Çaldağ, Y. (2007). **Denetim ve Raporlama (5. Baskı)**. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çetin, C. (2015). **Temel İşletmeciliğe Giriş (5. Baskı)**. İstanbul: Beta Yayınları.
- Demirbaş, M. ve Uyar, S. (2006). **İşletmenin Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**. İstanbul: Güncel Yayıncılık.
- Dokur, Ş. ve Kaygusuz, S. (2009). **Finansal Muhasebe (2. Baskı)**. Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Durmuş, A. H. ve Arat, M. E. (1995). **İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu**. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayâr Eğitim Vakfı Yayınları.
- Durmuş, A.H. (2015). **Finansal Tablolar Analizi (6. Baskı)**. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayını.
- Elmas, B. (2015). **Mali Tablolar Analizi**. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Erdoğan, M. (2006). **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erkural, K. (1995). **Muhasebe Prensipler ve Uygulama (11. Baskı)**. İstanbul: Der Yayınları.
- Ertaş, F. C. (2007). **Muhasebe Organizasyonu (2. Baskı)**. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gökçen, G. (2011). **Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları (3. Baskı)**. İstanbul: Beta Yayınları.
- Gücenme, Ü. (2002). **Genel Muhasebe (2. Baskı)**. Bursa: Marmara Kitabevi.

Gücenme, Ü. (2005). **Mali Tablolar Analizi ve Enflasyon Muhasebesi**. İstanbul: Aktüel Yayınları.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2007). **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Güçlü, F. (2005). **Muhasebe Denetimi - İlkeler ve Teknikler-**. Ankara: Detay Anatolia Akademik Yayıncılık Ltd. Şti.

Gürbüz, A. O. ve Enginçan, Y. (2004). **Kurumsal Yönetim Türkiye'deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**. İstanbul: Literatür Yayıncılık.

Güredin, E. (2010). **Denetim ve Güvence Hizmetleri (13. Baskı)**. İstanbul: Türkmen Kitabevi .

Güvemli, O. (1995). **Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlemlenmesi**. Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğe Bakış 500. Yıl (s. 45-70). Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Haftacı, V. (2013). **İşletmelerde Finansal Çözümleme (6.Baskı)**. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Haftacı, V. (2014). **Muhasebe Denetimi**. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

İbiş, C., Selvi, Y., Yılmaz, F., Sipahi, B., Demir, V. ve Sarıoğlu, K. (2010). **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları (2. Baskı)**. İstanbul: İSMMMO Yayınları.

Karacan, S. ve Uygun, R. (2016). **Denetim ve Raporlama (2. Baskı)**. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Karaoğlu, S. ve Eray, M. (2015). **İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu**. İstanbul: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Kepekçi, C. (1996). **Bağımsız Denetim**. Ankara: Lazer Ofset.

Koç Yalkın, Y. (2006). **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi (15. Baskı)**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Büroları Komitesi (SMPC). (2011). **Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Büroları İçin Büro Yönetimi Kılavuzu**. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları Komitesi (SMPC). (2016a). **Sınırlı İnceleme Sözleşmeleri Rehberi**. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları Komitesi (SMPC). (2016b). **Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları İçin Kalite Kontrol Rehberi**. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Mutluer, K. M., Uslu, S. M. ve Bildirici, Z. (2013). **Sermaye Şirketlerinin Denetimi**. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2012). **Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları (6. Baskı)**. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özaslan, İ. (1970). **Muhasebenin Esasları**. İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.

Pekiner, K. (1984). **İşletme Denetimi**. İstanbul: İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayınları.

Sermaye Piyasası Kurulu. (2006). **Kurumsal Şirket Yönetimi**. Ankara: SPK Yayınları.

Sevilengül, O. (2014). **Genel Muhasebe (17. Baskı)**. Ankara: Gazi Kitabevi.

Şavlı, T. (2014). **Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Şen, S. (2005). **Denetim ve Raporlama**. Bursa: Ekin Kitabevi.

TESMER. (2013). **Mesleki Uyum Eğitimi, Denetim Cilt I**. Ankara: Tesmer Yayınları.

Tuzcu, A. (2004). **Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı İMKB-100 Örneği**. Ankara: Turhan Kitabevi.

Türedi, H. (2007). **Denetim**. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Türker, M., Pekdemir, R., Selvi, Y. ve Yılmaz, F. (2002). **Sınırlı Uygunluk Denetimi El Kitabı**. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Usul, H. (2013). **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim**. Ankara: Detay Yayıncılık.

Uzay, Ş. (1998). **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. Ankara: SPK Yayınları.

B. Süreli Yayın Makaleleri

Akdoğan, N. (2006). Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulanmasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 8(1), 1-28.

Altaş, S. (2016). Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Görüş Yazısının Türleri ve Şirket Yönetimine Etkisi. **Mali Çözüm Dergisi**, 139-152.

Aslan, S. (2004). Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 23, 93-100.

Ata, H., Uğurlu, M. ve Altun, M. Ö. (2009). Finansal Tablo Hilelerinin Önlenmesinde Denetçi Algulamaları. **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 8(1).

Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2013). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. **S.Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, (21), 571-592.

Biçer, A. ve Erol, S. (2017). UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Bilgi Kullanıcılarına Sunulması. **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**.

Can, A. (2007). Luca Pacioli “Muhasebenin Babası” mıdır ? . **Akademik Bakış, Uluslararası**, 1-16.

Çelebi, I., Gülen, C., Genç Aslan, G. ve Güleç, Y. (2015). Temiz Toplum İçin Denetim ve Kalite Sorunu. **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, 77-87.

Çetinkaya, N. (2017). Risk Odaklı Denetimde Denetim Kanıtının Kalitesinin Önemi ve Bir Araştırma. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 19(1), 109-133.

Dalkılıç, F. A. ve Oktay, S. (2011). Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphencilik. **Mali Çözüm Dergisi**, (103), 63-78.

Dinç, E. ve Gerekan, B. (2014). Denetimde Beklenti Farklılığı ve Denetim Eğitiminin Beklenti Farklılığı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma. **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 19(1), 21-36.

Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği. **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 51-63.

Esen, Ö. M. ve Sakin, T. (2009). Dipnot Açıklama Yükümlülüklerine Uyum: İMKB 100 Endeksinde Yer Alan Reel Sektör Firmalarının Durumu Üzerine Bir Araştırma.

Gençtürk, M. (2008). İşletmelerin Finansal Tabloları Kullanım Amacı ve Düzeyini Belirlemeye Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumları Üzerine Bir Araştırma. **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 56-72.

Gençtürk, M., Yılmaz, T., & Karaman, N. (2011). KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Değerlendirilmesi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Farkındalık Düzeylerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Araştırma. **Finans & Politik Yorumlar Dergisi**, 48(551), 77-92.

Gökgöz, A. (2011). Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler. **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, (1), 167-177.

Gücenme Gençoğlu, Ü. ve Aytaç, A. (2017). Halka Açık ve Halka Açık Olmayan İşletmelerde Finansal Sürekliliğin Denetimi ve Bursa İlinde Bir Araştırma. **Business and Economics Research Journal**, 8(2), 349-361.

Gürol, B., & Tüysüzöğlü, T. (2017, Mart). Şeffaflık Raporlarına İlişkin İyi Uygulama Örnekleri ve Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 19(1), 189-206.

İbicioğlu, H., Dalđar, H. ve Kaya, M. (2009). Kurumsal Yönetişimin İşletmelerin Kredi Notları Üzerine Etkisi: Basel II Perspektifinden Bir Bakış. **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 1-16.

Karadeniz, Y. (2015). 6102 Sayılı TTK Kapsamında Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Nitel Bir Araştırma. **İşletme Araştırmaları Dergisi**, s. 313-335.

Kavut, L. (2002, Ocak). Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları. **Yönetim Dergisi**, s. 7-21.

Kiracı, M. (2003). Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi. **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 4(2), 67-78.

Köse, T. ve Kiracı, M. (2002). IASC, FASB VE TİMÜDESK'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma. **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 3(1), 47-70.

Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri. **Maliye Finans Yazıları**, 1(100), 41-91.

Özkan, A., Güngör Tanç, ř. ve Tanç, A. (2008). Finansal Tablo Dipnotlarının Kamuyu Aydınlatmadaki Öneminin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 10(3), 59-75.

Pamukçu, F. (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 133-148.

Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği sürecinde Türkiye'de Muhasebeleştirme Çalışmaları. **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 1(7), 118-139.

Sağlar, J., & Yüce, D. (2015). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. **Niğe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 8(3), 45-57.

Salem, M. (2012). An Overview of Research on Auditor's Responsibility to Detect Fraud on Financial Statements. **Accounting, Finance and Economics Department, University of Sharjah, United Arab Emirates (UAE)**, 218-229.

Sayar, Z. ve Ergüden, E. (2016). Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları. **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 15(48), 85-98.

Sayar, Z. ve Karataş, M. (2016). Şeffaflığın Sağlanmasında ve Denetimin Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetiminin Rolü: Avrupa Birliği Düzenlemeleri ve Üye Ülkelerin Uygulamaları. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 231-264.

Senal, S. (2013). Denetim Beklenti Aralığı ve Tespitine Yönelik Bir Araştırma. **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, (41), 137-164.

Söyler, İ. ve Çolak, M. (2012). Yeni Kamu ve Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama. **Maliye Dergisi**, (162), 145-154.

Tanç, A. ve Gümrah, A. (2016). Şeffaflık Raporları Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürekli Eğitim Politikalarının Analizi. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 18, 419-438.

Tarhan Mengi, B. (2012). Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi - Hile Karosu. **Mali Çözüm Dergisi**, s. 113-128.

Terzi, S., Atmaca, M. ve Öktem, B. (2016). İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BİST) Sınai Endeksi Örneği. **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, 12(45), 515-535.

Tetik, N. (1997). Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi. **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2(2), 147-160.

Uşul, H., Titiz, İ. ve Ateş, B. A. (2011). İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (49), 48-54.

Uyar, S., & Aygören, H. (2006). Basel II İlkelerinin KOBİ'lere Olası Etkileri: Finansman Maliyeti, Finansal Raporlama ve Muhasebe Açısından Değerleme. **Mali Çözüm Dergisi**, 77, 52-70.

Yanık, R. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Sorumluluğu ve Borç- Alacak Hesaplarının Denetimine İlişkin Bir Öneri. **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 27(4), 358-367.

Yanık, S. ve Karataş, M. (2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler Ve Ülke Uygulamaları. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (73), 1-26.

Yavuz, M. (2011). Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi Ve Gözetimi. **Mali Çözüm Dergisi**, 107(2011), 147-162.

C. Tezler

Aqel, S. (2013). Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları ve Türkiye'de Algılanması Üzerine Araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aykol, S. (2014). Bağımsız Denetimde Kalitenin Arttırılması ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Cavlak, H. (2015). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi Kurumsal Yönetim Endeksi'ne Tabi Şirketlerde Bir Anket Çalışması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ceyhan, İ. C. (2014). Bağımsız Denetim Kalitesini Arttırıcı Bir Yöntem Olarak Veri Madenciliği: Borsa İstanbul Uygulaması. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Demirkıran, H. (2010). Finansal Raporlamanın Güvenilirliğinin Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Rolü: Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Erdoğan, S. (2013). Denetim Beklenti Boşluğu ve Türkiye'de Denetim Beklenti Boşluğu ve Varlığının İncelenmesi. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Göğer, T. (2006). Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gürel, M. S. (2009). Basel II'nin Finansal Raporlama Sürecine Etkisi ve Tekstil Sektörüne Uyumun Araştırılması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.

Kaya, H. P. (2014). Türkiye'de Faaliyet Raporu Denetimi: İlgili Tarafların Görüşleri Çerçevesinde Tespitler, Değerlendirmeler ve Öneriler. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Mert, V. (2014). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Tam Tasdik İle Karşılaştırılması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Oğuz, O. (2015). Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Standardının Uygulama Aşamaları. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özpek, H. B. (2014). Basel Uzlaşmalarının Gelişim Sürecinin Finansal Krizler Paralelinde Değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.

Sarıca, E. (2016). Bağımsız Denetimin Kalite Göstergesi Olarak Şeffaflık Raporlaması ve Denetim Kalitesiyle İlişkisi Üzerine Bir Araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Senal, S. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şişmanoğlu, E. (2016). Bağımsız Denetçinin Mesleki Yargısı ve Türkiye'de Bir Araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yandal, P. (2011). Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Bağımsız Denetim. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

D. Akademik Konferans, Kongre vb. Bildirileri

ACCA, & Grant Thornton. (2016). *The Future Of Audit*.

Denetim Standartları Eğitim Kitabı. *İ.Ü. SEM Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Bağımsız Denetçilik Eğitim Programı*.

Sayar, A. Z. (2014). KGK ve Diğer Ülkelerdeki Kamu Gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş ve Yetki Farklılıkları. *XI. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*. Antalya: İSMMMO.

Şirin, M. (2015). *Yeni Denetçi Raporları*. KGK Sunumları.

Uzay, Ş., & Güngör Tanç, Ş. (2010). İMKB'de İşlem Gören Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarında İşletmenin Sürekliliği Kavramının Analizi. *MÖDAV 6. Uluslararası Muhasebe Konferansı*, (s. 143-179). İstanbul.

E. Standartlar

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar. 21 Mayıs 2017 (Çevrimiçi). <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/20150521-10-1-BagimsizDenetcilerIcinEtikKurallar.pdf>

KÇ: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2005). 14 Nisan 2017 (Çevrimiçi). [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C(1).pdf)

KKS 1: Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı (2013). 01 Haziran 2017 (Çevrimiçi).

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf>

TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu (2015). 16 Nisan 2017 (Çevrimiçi).
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS1.pdf>

UDS 200: Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi (2013). 20 Mayıs 2017 (Çevrimiçi).
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_200.pdf

UDS 220: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (2013). 14 Mayıs 2017 (Çevrimiçi).
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_220.pdf

UDS 240: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları(2013). 20 Mayıs 2017 (Çevrimiçi).
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_240.pdf

UDS 230: Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi (2013). 11 Haziran 2017 (Çevrimiçi).
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_230.pdf

UDS 250: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması (2013). 18 Mayıs 2017 (Çevrimiçi).
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_250.pdf

UDS 320: Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik (2013). 10 Haziran 2017 (Çevrimiçi).
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_320.pdf

UDS 570: İşletmenin Sürekliliği (2017). 5 Haziran 2017 (Çevrimiçi).
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS%20570.pdf>

UDS 700: Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (2017). 2 Haziran 2017 (Çevrimiçi).
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bds700%20taslak%20metin.pdf>

UDS 701: Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi (2017). 25 Haziran 2017 (Çevrimiçi).
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>

UDS 705: Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (2017). 2 Haziran 2017 (Çevrimiçi).
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS%20705.pdf>

UDS 706: Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları (2014). 17 Eylül 2017 (Çevrimiçi).
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS%20706.pdf>

F. Gazeteler, Tebliğler

TÜRMOB İnternational Haber. (2015). **Finansal Tabloların Denetiminde Daha Fazla Şeffaflık.**

G. İnternet Kaynakları

Arı M., 25 Mart 2017 (Çevrimiçi).
http://birimler.dpu.edu.tr/app/views/panel/ckfinder/userfiles/17/files/DERG_/23/409-420.pdf

Demirkan, A., & Polat, Y., Bağımsız Denetim Kuruluşları Şeffaflık Raporları - Uluslararası Uygulamalar ve Türkiye. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 21 Mayıs 2017 (Çevrimiçi).

[http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/Bagimsiz Denetim Kuruluslarinda seffaflik Raporlari.pdf](http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/Bagimsiz_Denetim_Kuruluslarinda_seffaflik_Raporlari.pdf)

The Audit Quality Forum. (2008). *Stakeholder Expectations Of Audit*. 30 Mayıs 2017 (Çevrimiçi). <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum-evolution/evolution-stakeholder-expectations-of-an-audit.ashx>

Yeni Denetçi Raporu, 29 Haziran 2017 (Çevrimiçi).
[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Yeni Denetci Raporu.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Yeni_Denetci_Raporu.pdf)

Kilit Denetim Konuları, 29 Haziran 2017 (Çevrimiçi).
[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Kilit denetim konular .pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Kilit_denetim_konular_.pdf)

Kamu Gözetimi Kurulu, 15 Şubat 2017 (Çevrimiçi). <http://www.kgk.gov.tr>

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 11 Nisan 2017 (Çevrimiçi).
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170721-7.htm>

Türk Dil Kurumu, 3 Mart 2017 (Çevrimiçi).
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=RAPOR

Weirich, T. R., & Reinstein, A. (2014, April), 4 Haziran 2017 (Çevrimiçi).
<http://search.proquest.com/openview/5fd758a76a6f58b906fbd0a8f1bca8c0/1?pq-origsite=gscholar&cbl=41798>

BOBİ FRS Basın Duyurusu: 5 Eylül 2017 (Çevrimiçi).
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Bas%C4%B1n/Bas%C4%B1n%20Duyurular%C4%B1/BOB%C4%B0%20FRS%20Bas%C4%B1n%20Duyurusu.pdf>