

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA
BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE
RAPORLANMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Seda BAHŞI

Danışman
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ

İZMİR - 2019

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum **“Türkiye Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlanması Üzerine Bir Araştırma”** adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih : 03.07.2019

Adı ve Soyadı : Seda BAHŞI

İmza :

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türkiye Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlanması Üzerine Bir Araştırma

Seda BAHŞI

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Programı

Küreselleşen dünya şartlarında işletmeler ulusal pazarlarda yer almayı, kar elde etmeyi ve piyasalarda rekabet ederek süreklilik kazanmayı amaçlarlar. Ancak işletmelerdeki bilgi karmaşıklığı, finansal verilerin fazla olması ve bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin son yıllarda birçok finansal krize sebep olduğu göz önüne alındığında, finansal tabloların yeterince güvenilir ve açıklayıcı olarak düzenlenip düzenlemediği konusunda birçok tartışma ortaya çıkmıştır. Bu gelişme ve tartışmalar bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramını ortaya çıkarmıştır.

Bağımsız denetim finansal bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerinde ihtiyaç duyulan bilgiyi doğru ve güvenilir bir şekilde sunmayı amaçlamaktadır. Alanında uzmanlaşmış bağımsız denetçiler bu amaç doğrultusunda mevcut finansal bilgileri kullanarak oluşturdukları finansal tablolarla ilgili analizler yaparak denetim raporlarını düzenlerler. Denetim mesleğinde birçok gelişmenin meydana gelmesi sonucunda ülkemizde küçük ve büyük çapta denetim şirketleri kurulmuştur. Bu denetim firmaları belli ahlaki ve mesleki kurallara uymaları ve denetim faaliyetlerini yerine getirmeleri gerekmektedir. Ülkemizde bu çerçevede Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan bağımsız denetim standartları çizmiştir. Bağımsız denetim faaliyetlerine ait standartlar kurum tarafından çıkarılan tebliğler ile belirlemektir.

Tez çalışması, dört bölümden oluşmuştur. İlk iki bölümde denetim ve denetim standartları hakkında genel bilgiler verilmiştir. Üçüncü bölümde

alışmasının asıl konusunu oluşturan bağımsız denetimin sonuçlanması ve raporlanmasına ilişkin standartlar incelenmiştir. Bu kapsamda ilgili dokuz adet standart ele alınmıştır. Dördüncü bölümde söz konusu standartlar bağlamında bağımsız denetimin sonuçlanması ve raporlanmasına ilişkin tez çalışması için yapılan araştırma bulgu ve değerdendirilmelerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Standartları, Denetim Sonuçları, Denetim Raporlaması, Özel Alanlar.



ABSTRACT
Master's Thesis
A Research on the Results and Reporting of Independent Auditing in the
Turkish Auditing Standards
Seda BAHŞI

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Business Administration
Accounting Program

In globalizing world conditions, businesses aim to take part in national markets, make profit and to compete in markets and gain continuity. However, given the complexity of information in the enterprises, the high level of financial data, and the developments in information technologies that have led to many financial crises in recent years, there has been a lot of debate about whether the financial statements are prepared sufficiently reliable and explanatory. These developments and discussions have led to the concept of independent audit and independent auditor.

Independent audit aims to provide the information needed in the decision-making processes of financial information users in an accurate and reliable manner. For this purpose, independent auditors specialized in their fields prepare the audit reports by analyzing the financial statements they have created using the available financial information. As a result of many developments in the audit profession, small and large audit companies have been established in our country. These audit firms are required to comply with certain ethical and professional rules and to carry out audit activities. In Turkey, this framework has drawn up independent auditing standards published by the Public Oversight Authority (POA). The standards for independent audit activities are determined by the communiqués issued by the institution.

In the fourth section, the findings and evaluations of the research conducted for the thesis study regarding the conclusion and reporting of the independent audit are given.

Keywords: Independent Audit, Independent Audit Standards, Audit Results, Audit Reporting, Special Areas.



**TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA BAĞIMSIZ
DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLANMASI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA
İÇİNDEKİLER**

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiii
TABLolar LİSTESİ	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii

GİRİŞ	1
-------	---

**BİRİNCİ BÖLÜM
DENETİME İLİŞKİN GENEL BİLGİLER**

1.1. DENETİMİN TANIMI, AMACI VE KAPSAMI	3
1.2. DENETİMİN İŞLEV VE ÖNEMİ	5
1.3. DENETİMİN SAĞLADIĞI FAYDALAR	6
1.4. DENETİM TÜRLERİ	7
1.4.1. Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri	7
1.4.2. Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Türleri	8
1.4.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	9
1.5. DENETÇİ VE DENETÇİ TÜRLERİ	10
1.5.1. Bağımsız Denetçiler	10
1.5.2. İç Denetçiler	10
1.5.3. Kamu Denetçileri	11
1.6. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ VE AŞAMALARI	11
1.6.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü	11

1.6.2. Denetimin Planlanması	13
1.6.3. Denetim Programının Uygulanması	15
1.6.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması	16
1.7. DENETİMİN GELİŞİMİ	17
1.8. TÜRKİYE’DE DENETİME YÖNELİK DÜZENLEMELER	19
1.8.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri	19
1.8.2. 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Getirilen Denetime İlişkin Düzenlemeler	20
1.8.3. Bankacılık Alanındaki Düzenlemeler	21
1.8.4. Sigortacılık Alanındaki Düzenlemeler	23
1.8.5. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Düzenlemeleri	23
1.8.6. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Denetime Getirilen Düzenlemeler	24
1.8.7. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri	25
1.9. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ KURULUŞLAR	26

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

2.1. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI	30
2.1.1. Genel Standartlar	30
2.1.2. Çalışma Alanı Standartları	32
2.1.3. Raporlama Standartları	34
2.2. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI	37
2.3. ÜLKEMİZDE BAĞIMSIZ DENETİM ÇERÇEVESİ	38
2.3.1. Uluslararası Kalite Kontrol Standartları	39
2.3.2. Bağımsız Denetim Standartları	40
2.3.2.1. Genel İlkeler ve Sorumluluklar	40
2.3.2.2. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar	42
2.3.2.3. Bağımsız Denetim Kanıtları	44
2.3.2.4. Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması	47

2.3.2.5. Bağımsız Denetim Sonuçları ve Raporlama	48
2.3.2.6. Özel Alanlar	48
2.3.3. Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı	49
2.3.4. Güvence Denetimi Standartları	49
2.3.5. İlgili Hizmet Standartları	51

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLANMASI İLE ÖZEL ALANLAR STANDARTLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

3.1. DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLANMASINA İLİŞKİN STANDARTLAR	53
3.1.1. Bağımsız Denetim Standardı 700 - Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama	53
3.1.1.1. BDS 700 Kapsamı ve Yürürlük Tarihi	53
3.1.1.2. BDS 700 Tanımlar ve Amaçlar	54
3.1.1.3. BDS 700 Ana Hükümler	54
3.1.1.4. BDS 700 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulaması	57
3.1.2. Bağımsız Denetim Standardı 701 - Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi	60
3.1.2.1. BDS 701 Kapsamı ve Yürürlük Tarihi	60
3.1.2.2. BDS 701 Tanımlar ve Amaçlar	60
3.1.2.3. BDS 701 Ana Hükümler	60
3.1.2.4. BDS 701 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	62
3.1.3. Bağımsız Denetim Standardı 705 - Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Bildirilmesi	64
3.1.3.1. BDS 705 Kapsamı, Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri, Yürürlük Tarihi	64
3.1.3.2. BDS 705 Tanımlar ve Amaçlar	65
3.1.3.3. BDS 705 Ana Hükümler	65
3.1.3.4. BDS 705 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulaması	66

3.1.4. Bağımsız Denetim Standardı 706 - Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları	69
3.1.4.1. BDS 706 Kapsamı ve Yürürlük Tarihi	69
3.1.4.2. BDS 706 Tanımlar ve Amaçlar	70
3.1.4.3. BDS 706 Ana Hükümler	70
3.1.4.4. BDS 706 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulaması	71
3.1.5. Bağımsız Denetim Standardı 710 - Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Döneme Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar	73
3.1.5.1. BDS 710 Kapsamı, Karşılaştırmalı Bilgilerin Niteliği ve Yürürlük Tarihi	73
3.1.5.2. BDS 710 Tanımlar ve Amaçlar	74
3.1.5.3. BDS 710 Ana Hükümler	74
3.1.5.4. BDS 710 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulaması	75
3.1.6. Bağımsız Denetim Standardı 720 - Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları	76
3.1.6.1. BDS 720 Kapsam ve Yürürlük Tarihi	77
3.1.6.2. BDS 720 Tanımlar ve Amaçlar	77
3.1.6.3. BDS 720 Ana Hükümleri	78
3.1.6.4. BDS 720 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	81
3.2. ÖZEL ALANLARA İLİŞKİN STANDARTLAR	84
3.2.1. Bağımsız Denetim Standardı 800 - Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçeveslere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi	84
3.2.1.1. BDS 800 Kapsam ve Yürürlük Tarihi	84
3.2.1.2. BDS 800 Tanımlar ve Amaçlar	85
3.2.1.3. BDS 800 Ana Hükümler	85
3.2.1.4. BDS 800 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	86
3.2.2. Bağımsız Denetim Standardı 805 - Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi	88
3.2.2.1. BDS 805 Kapsam ve Yürürlük Tarihi	88
3.2.2.2. BDS 805 Tanımlar ve Amaçlar	88
3.2.2.3. BDS 805 Ana Hükümler	89

3.2.2.4. BDS 805 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	90
3.2.3. BDS 810 - Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler	91
3.2.3.1. BDS 810 Kapsam ve Yürürlük Tarihi	91
3.2.3.2. BDS 810 Tanımlar ve Amaçlar	92
3.2.3.3. BDS 810 Ana Hükümler	92
3.2.3.4. BDS 810 Açıklayıcı Hükümler	96

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLANMASINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI	98
4.2. ARAŞTIRMANIN DÖNEMİ VE SINIRLILIKLARI	98
4.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE TEKNİĞİ	99
4.4. ARAŞTIRMANIN ANAKÜTLESİ VE ÖRNEKLEMİ	99
4.5. ARAŞTIRMANIN BULGU VE DEĞERLENDİRMELERİ	100
SONUÇ VE ÖNERİLER	135
KAYNAKÇA	139
EK	

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü)
AIP	Analitik İnceleme Prosedürleri
BCBS	Basel Committe on Banking Supervision (Basel Bankacılık ve Denetleme Komitesi)
BDS	Bağımsız Denetim Standardı
Bkz.	Bakınız
CPSS	Committee on Payment and Settlement Systems (Ödeme ve İskan Sistemleri Komitesi)
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	International Auditing and Assurance Standart Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IAIS	International Association of Insurance Supervisors (Uluslararası Sigorta Denetmenleri Birliği)
IAPC	International Auditing Practices Committee (Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi)
IASB	International Accounting Standarts Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IFAC	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IMF	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
IOSCO	International Organization of Securities Commissions Uluslararası Menkul Kıymetler Organizasyonu Komisyonları)
ISA	International Standards on Auditing (Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı-UDS)
ISAE	International Standard on Assurance Engagements (Uluslararası Güvence Denetimi Standartları-UGDS)

ISRE	International Standard on Review Engagements (Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları-USBDS)
ISRS	International Standard on Related Service (Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları-UIHS)
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
OECD	Organization of Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
SAS	Denetim Standartları Beyanları
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
vb.	ve benzeri
vd.	ve diğerleri
YMM	Yeminli Mali Müşavir

TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1: Konusu ve Amacına Göre Denetim Türlerinin Amaçları, Kullanma Alanları ve Bağlı Bulunduğu Ölçütler	s. 7
Tablo 2: Güvenirlik Durumu	s. 100
Tablo 3: Alfa Katsayısının Katsayı Değerlerinin Anlamlandırılması	s. 100
Tablo 4: Cinsiyete İlişkin Frekans Dağılımı	s. 101
Tablo 5: Yaş Gruplarına İlişkin Frekans Dağılımı	s. 101
Tablo 6: Meslek Gruplarına İlişkin Frekans Dağılımı	s. 102
Tablo 7: Çalışma Yılına İlişkin Frekans Dağılımı	s. 102
Tablo 8: Eğitim Düzeylerine İlişkin Frekans Dağılımı	s. 103
Tablo 9: BDS 700'un Amacı Finansal Tablolara Görüş Oluşturma ve Raporlama İlişkin Frekans Dağılımı	s. 104
Tablo 10: Finansal Tablolardaki Bilgilerin Tam, Hatasız ve Tarafsız Olması İlişkin Frekans Dağılımı	s. 104
Tablo 11: BDS 701'de Sunulan Kilit Denetim Konularına İlişkin Frekans Dağılımı	s. 105
Tablo 12: BDS 701'e göre Denetçinin Risk Değerlendirmesi İlişkin Frekans Dağılımı	s. 106
Tablo 13: BDS 705'e göre Denetçinin Görüş Bildirmekten Kaçınması Durumuna İletişime İlişkin Frekans Dağılımı	s. 107
Tablo 14: BDS 705'e Göre Olumsuz Görüş Yazısına İlişkin Frekans Dağılımı	s. 108
Tablo 15: BDS 706'e Göre Denetçinin Yeterli Kanıt Elde Edememesi İlişkin Frekans Dağılımı	s. 108
Tablo 16: BDS 706'ya Göre Denetçi Üst Yönetimden Sorumlu Kişilerle Kurulacak İletişime İlişkin Frekans Dağılımı	s. 109
Tablo 17: BDS 710'nun Amacına İlişkin Frekans Dağılımı	s. 109
Tablo 18: BDS 710'da Denetçi Cari Döneme Ait Raporlama Yaparken Farklı Bir Görüş Bildirme Durumu İlişkin Frekans Dağılımı	s. 110
Tablo 19: BDS 720'nin Amacına İlişkin Frekans Dağılımı	s. 111
Tablo 20: BDS 720'ye Göre Önemli Tutarsızlıkların Varlığı İlişkin Frekans Dağılımı	s. 111

Tablo 21: BDS 800'e Göre Denetimde Özel Amaçlı Finansal Tablolar İlişkin Frekans Dağılımı	s. 112
Tablo 22: BDS 800 Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Finansal Tabloların Uygulanma Amacı İlişkin Frekans Dağılımı	s. 113
Tablo 23: BDS 805'e Göre Finansal Tablolar Terimi İlişkin Frekans Dağılımı	s. 113
Tablo 24: BDS 805'e Göre Finansal Tablo Hazırlanması İlişkin Frekans Dağılımı	s. 114
Tablo 25: BDS 810 Denetçinin BDS'ler ile İlgili Sorumlulukları Düzenlemesine İlişkin Frekans Dağılımı	s. 115
Tablo 26: BDS 810'na Göre Özet Finansal Tablolara İlişkin Olumsuz Görüş Verilmesi İlişkin Frekans Dağılımı	s. 116
Tablo 27: Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliği Testi (KMO)	s. 116
Tablo 28: Açıklanan Toplam Varyans	s. 117
Tablo 29: Döndürülmüş Faktör Matrisi	s. 118
Tablo 30: 1. Faktör Tablosu	s. 118
Tablo 31: 2. Faktör Tablosu	s. 119
Tablo 32: 3. Faktör Tablosu	s. 119
Tablo 33: 4. Faktör Tablosu	s. 119
Tablo 34: 5. Faktör Tablosu	s. 119
Tablo 35: 6. Faktör Tablosu	s. 120
Tablo 36: Varyansların Homojenliği Testi	s. 133
Tablo 37: ANOVA (Varyans Analizi)	s. 133
Tablo 38: Analiz 1 İçin REGR 3 Faktör Skoru	s. 134
Tablo 39: T Testi	s. 134

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Muhasebe-Denetim İlişkisi	s. 4
Şekil 2: Denetimin İşlevi	s. 6
Şekil 3: Standartların Genel Yapısı	s. 39
Şekil 4: Cinsiyete Göre BDS'leri Uygulama Düzeyleri	s. 120
Şekil 5: Yaşa Göre (30-40 yaş) BDS'leri Uygulama Düzeyleri	s. 121
Şekil 6: Eğitimlerine Göre BDS'leri Uygulama Düzeyleri	s. 121
Şekil 7: Mesleki Çalışma Yıllarına Göre (6-10 yıl) BDS'leri Uygulama Düzeyleri	s. 122
Şekil 8: Mesleki Çalışma Yıllarına Göre (1-5 yıl) BDS'leri Uygulama Düzeyleri	s. 123
Şekil 9: Mesleki Gruplarına Göre BDS'leri Uygulama Düzeyleri	s. 123
Şekil 10: Mesleki Gruplarına Göre Bds'lere Uygulama Düzeyleri	s. 124
Şekil 11: Cinsiyet Dağılımına Göre BDS'leri Uygulama Düzeyleri	s. 124
Şekil 12: Yaşa Göre (30-40 yaş) BDS'leri Uygulama Düzeyleri	s. 125
Şekil 13: Yaşa Göre (21-30 yaş) ve (51-60 yaş) BDS'leri Uygulama Düzeyleri	s. 125
Şekil 14: Cinsiyete Göre BDS'ler ile İlgili Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Tutumları	s. 126
Şekil 15: Eğitim Seviyesine Göre BDS'ler ile İlgili Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Tutumları	s. 127
Şekil 16: Meslek Gruplarına Göre BDS'ler ile İlgili Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Tutumları	s. 127
Şekil 17: Çalışma Yılına Göre BDS'ler ile İlgili Mevzuata İlişkin Tutumları	s. 128
Şekil 18: Meslek Grubuna Göre BDS'ler ile İlgili Mevzuata İlişkin Tutumları	s. 128
Şekil 19: Cinsiyete Göre BDS'ler ile İlgili Mevzuata İlişkin Tutumları	s. 129
Şekil 20: Yaşa Göre BDS'ler ile İlgili Mevzuata İlişkin Tutumları	s. 129
Şekil 21: Cinsiyete Göre BDS'ler ile İlgili Açıklayıcı Bilgilere İlişkin Tutumları	s. 130
Şekil 22: Meslek Gruplarına Göre BDS'ler İle İlgili Açıklayıcı Bilgilere İlişkin Tutumları	s. 130
Şekil 23: Meslek Gruplarına Göre BDS'ler ile İlgili Risklere Karşı Tutumları	s. 131

Şekil 24: : Eğitim Durumlarına Göre BDS’ler ile ilgili Risklere Karşı Tutumları

s. 131

Şekil 25: Cinsiyetine Göre BDS’ler ile İlgili Risklere Karşı Tutumları

s. 132



GİRİŞ

Bağımsız denetim süreci, işletmede meydana gelen faaliyetlerin bir kurum tarafından belirlenmiş olan standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığını değerlendirmektedir. Ülkemizde bağımsız denetim firmalarının ve denetçilerin denetimi yıllardır çeşitli kurumlar tarafından yapılmaktadır. Bağımsız denetimde birliğin sağlanması, denetimde kalitenin artırılması, denetim sonuçlarının net ve anlaşılır bir biçimde açıklanabilmesi ve kamu gözetiminin sağlanması üzerine 02.11.2011 tarihli Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Kurumun görevi kamu yararını gözeterek, yayınlanmış olan standartlara uygun denetimlerin yapılması amacıyla denetim kuruluşlarının çalışma usul ve esaslarını düzenlemektir.

Yine ülkemizde bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun (TTK) 397 maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılmaktadır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan bağımsız denetim çerçevesinde standartlar; Bağımsız Denetim Standartları (BDS), Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (SBDS), Güvence Denetim Standartları (GDS) ve İlgili Hizmetler Standardı (İHS) olmak üzere dört başlığa ayrılmıştır.

Bağımsız denetim standartlarında, bağımsız denetimin yapılma nedeni, yapısı, yetkilendirme alanları ve denetçinin uyması gereken kuralların yer aldığı genel ilke ve sorumluluklarla ilgili BDS 200 - BDS 265 kodları arasında yer alan altı adet standart bulunmaktadır. Risk değerlendirmesi ve risklere karşı alınacak önlemlerle ilgili BDS 300 - BDS 450 kodları arasında altı adet standart vardır. Denetimde gerekli olan yeterli kanıtlara ulaşılabilmesi için bağımsız denetim kanıtları ile ilgili BDS 500 - BDS 580 kodları arasında on bir adet standart bulunmaktadır. Üçüncü kişilerin çalışmalarını kullanarak denetim faaliyetinin yerine getirilmesi ile ilgili BDS 600 - BDS 620 kodları arasında üç adet standart bulunmaktadır. Denetim sonucunda finansal tabloların raporlanması ve sonuçlanması ile ilgili BDS 700-BDS 720 kodları arasında altı adet standart ile finansal tablolarla ilgili özel hususların ele alındığı BDS 800 - BDS 810 kodları arasında üç adet standart bulunmaktadır.

Sınırlı denetim standartları ise daha kapsamlı bir denetim çalışmasının yapılabilmesi için uyulması gereken ilke ve esasları düzenlemektedir. SBDS 2400 ve SBDS 2410 olmak üzere iki adet standarttan oluşmaktadır.

Güvence denetim standartları ise, denetçi dışındaki bir kişinin var olan kıstasları kullanarak denetimin konusunun belirlenmesi ve değerlendirme hizmetleri ile denetçinin kıstaslarının doğrulanması ve uygulanması ile ilgili denetimleri kapsamaktadır. Güvence denetim standartları ile ilgili GDS 3000 ve GDS 3420 kodları arasında dört adet standart bulunmaktadır.

İlgili hizmet standartları, finansal bilgilerle ilgili üzerinde anlaşma gereken prosedürlerin uygulanması ve güvence sağlanması için hazırlanmış olan standartlardır. İlgili hizmet standartları ile ilgili; İHS 4000 ve İHS 4410 olmak üzere iki adet standart vardır.

Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde denetim kavramı ve türleri, bağımsız denetim, denetçi ve türleri, ülkemizde denetim ile ilgili kurum ve kuruluşların yaptığı düzenlemelere yer verilecektir.

İkinci bölümde, “Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları” ve “Uluslararası Denetim Standartları” bölümlere ayrılarak alt başlıklar halinde incelenecektir.

Üçüncü bölümde, denetimin sonuçları ve raporlanması ile ilgili altı adet ve özel hususlara ilişkin üç adet standart ele alınacaktır. Söz konusu olan standartların yürürlük tarihi, standartlarda yer alan tanımlar, ana ve açıklayıcı hükümler ile ilgili ayrıntılı olarak bilgiler yer alacaktır.

Dördüncü bölümde, denetim alanında faaliyet gösteren firmalar ve denetçilik mesleğini icra eden meslek mensuplarının bağımsız denetim standartlarının sonuçları ve raporlanması ile özel hususlara ilişkin standartlarının bilinirliğinin ve uygulanmasının araştırılması üzerine yapılan bir anket çalışmasına yer verilecektir. Anket tekniği aracılığıyla yapılan araştırmanın bulgu ve değerlendirmelerinde; ankete katılan kişilerin demografik özellikleri ve sorulara verdikleri cevaplar göz önünde bulundurularak, frekans dağılım tabloları, faktör analizi, Anova (Tek Yönlü Varyans) Analizi ve T Testi ile bunlarla ilgili sonuçların yorumlamalarına yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİME İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Tez çalışmasının birinci bölümünde denetimin tanımı, amacı, kapsamı, türleri ve işletmelere sağladığı faydalar hakkında bilgiler verilecektir.

1.1. DENETİMİN TANIMI, AMACI VE KAPSAMI

Denetim kavramı günlük yaşamımızda hukuk, ekonomi ve bilim gibi çeşitli alanlarda kullanılmaktadır. Denetim kavramının sözlükteki karşılığına baktığımızda ise “Belli bir işin doğru ve yönetime uygun yapılıp yapılmadığının kontrolü, teftiş edilmesi ve murakabe edilmesi” şeklinde tanımlanmıştır (Güredin, 2010: 14). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere denetim kavramı uygulamada kullanılan murakabe, revizyon, teftiş, kontrol gibi kavramlarla benzer olarak kullanılmaktadır.

Bağımsız denetim süreci; finansal tablolarda yer alan bilgilerin finansal raporlama standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, makul seviyede güven sağlaması için, yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşabilmesi amacıyla, denetim standartlarına uygun bir şekilde denetim tekniklerine dayanarak defter, kayıt ve belgelerin denetlenmesi ve değerlendirilmesi sonucunda, uygun bir rapor düzenlenme sürecidir (KGK, 26.12.2012).

Uluslararası denetim standartları, denetimin amacını ifade etmektedir. Buna göre finansal tabloların denetlenmesinde amaç, finansal tablolarda yer alan bilgilerin ve bunlarla ilgili dipnotların önceden belirlenen, finansal raporlama çerçevesine uygunluğu üzerine görüş bildirmekte denetçiye yol göstermektir (ISAs, 1994, p. 35).

Denetimin amacı, işletmeye ait finansal tabloların raporlama standartları doğrultusunda işletmenin ekonomik durumu ve faaliyetleriyle ilgili verilerin gerçeğe uygun, hata ve hile içermeden doğru bir biçimde sunulup sunulmadığı hakkında denetçiye fikir vererek, denetçinin işletme için görüş bildirmesini sağlamaktır.

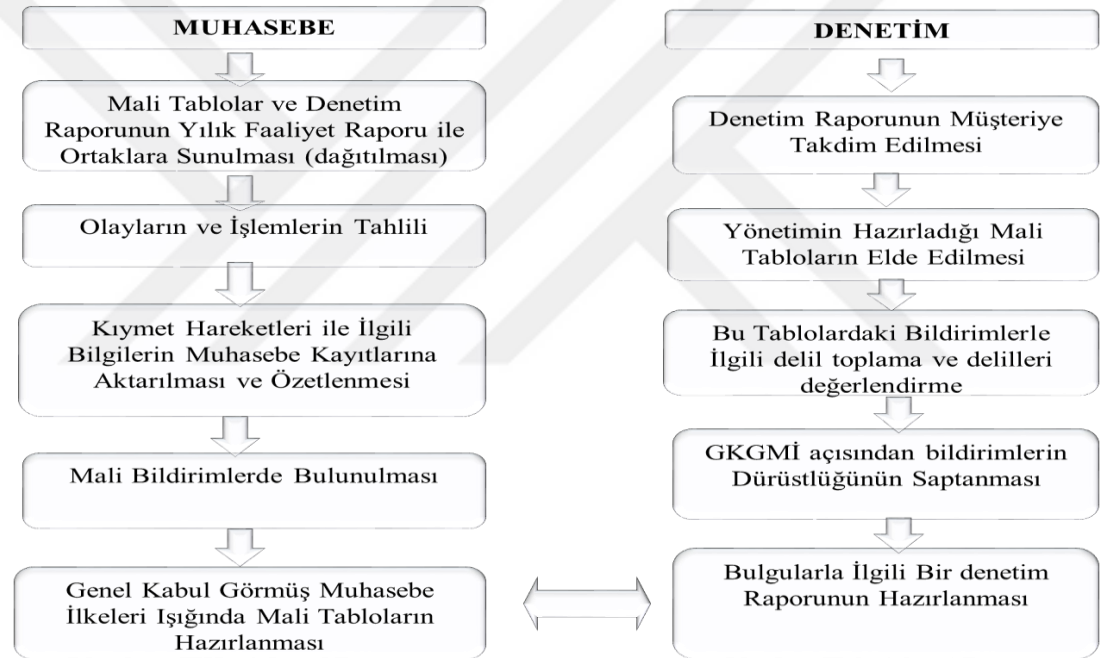
Yukarıdaki açıklamada da anlaşıldığı gibi amaçlar göz önünde alındığında, denetimin yapılmasının ana nedeni, işletmelerin faaliyet sonuçlarını göstermek için düzenledikleri finansal tabloların tam, doğru ve güvenilir bilgiler sunup sunmadığını

sorgulamaktır. Aslında denetimin amacı yine işletmelerin ihtiyacını karşılamak olarak karşımıza çıkmaktadır.

Muhasebe denetlemenin temel dayanağını oluştururken, denetleme ise, Muhasebenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun incelenmesidir. Denetçi genel olarak faaliyet, verimlilik ve vergisel düzeyde denetimde bulunurken muhasebe biriminden bilgiler alır. Bunları yaparken (Güçlü, 1995: 9);

- a) Finansal tabloların ve hazırlanmış olan belgelerin uygunluğuna,
- b) Finansal tablolarda yer alan bilgilerin kayıtlarla ve belgelerle uyumlarına,
- c) İşletmelerde mevcut olan belgelerle uyumunu denetleyebilir.

Şekil 1: Muhasebe-Denetim İlişkisi



Kaynak: Güredin, 2011: 24.

Diğer taraftan bakıldığında ise denetim sadece denetçinin görüş bildirmesini sağlamamakta, aynı zamanda işletmenin ortaklarına, yöneticilerine ve diğer ilgililere alacakları kararlarda üst düzeyde yarar sağlayacak bilgiler vermeyi amaçlamaktadır. Denetimin istenilen amaçlara hizmet edebilmesi için biçimsel ve ayrıntılı bir çalışma gerekmektedir. Denetim işletme yöneticileri, ortakları, yatırımcılarının güvenilir olan bilgiye ihtiyaçlarını karşılar ve muhasebe sisteminin karmaşıklığının neden olduğu çıkar çatışmasından kurtarır.

1.2. DENETİMİN İŞLEV VE ÖNEMİ

Son yıllarda toplumların hızlı bir şekilde büyümesi ile birlikte, ekonomik anlamda da birçok değişiklik meydana gelmiştir. Özellikle sanayi devriminden sonraki dönemde teknolojinin gelişimi, sermaye artışı ve daha fazla yatırıma ihtiyaç duyulması sermaye piyasalarının gelişmesine, örgütlenmesine ve yeni yatırım faaliyetlerinin gelişmesine neden olmuştur. Bunun sonucu olarak işletme ile ilgisi olan bilgi kullanıcılarının haklarını ve çıkarlarını korumak için şirket faaliyetlerinin denetlenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır.

Bir ülkede bulunan mali kaynaklar, genel olarak işletmelerin kontrolündedir. Buna bağlı olarak işletmelerin finansal nitelikli bilgilerle ilgili iki işlevi vardır. Bunlar;

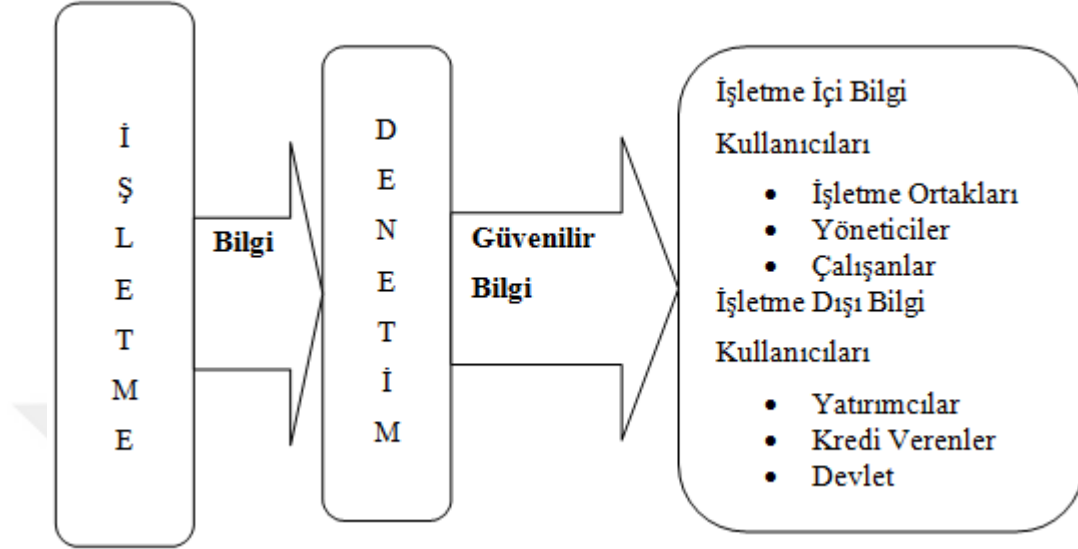
- a) İşletmelerin ekonomik kaynaklara ilişkin seçimler yapılabilmesidir.
- b) İşletmelerdeki ekonomik kaynaklara ilişkin başarının ölçümlenebilmesidir (Kardeş vd., 2014: 1).

Etkin bir denetim sisteminin varlığı, işletme faaliyetlerinin doğru ve tam olarak sürdürülmesi için gerekli olan temel yapı taşıdır. İşletmelerin sahip olduğu etkin denetim sistemi sayesinde işletmeler amaçlarına, uzun vadeli hedeflerine ve güvenilir finansal raporlara ulaşabilmek için finansal tabloların denetlenmesini ve sonuçlarının bilgi kullanıcılara sunulmasını sağlamaktadır. Denetimin kurumlar açısından önemi şöyle sıralanabilir (Aktuğlu, 1996: 7);

- İşletmelerde iç ve dış kaynaklı tehlikelerin belirlenmesi ve ortaya çıkma ihtimali olan zararların yok edilmesi denetim ile sağlanmaktadır.
- Denetleme yapması için görevlendirilmiş olan birimin denetlenmesi ile ilgili şartların daha iyi ve yararlı hale getirilmesini sağlar.
- Denetimden geçen kurumlar arasında uygulamadan doğan farklılıkları gidermek amacıyla denetim yapmak yararlıdır.
- Denetimin sonucuna göre denetimde etkin kararlar alınabilir.
- Uygulamada gerçekleşen bazı olumsuz durumlar denetim sayesinde ortadan kaldırılabilir.

Denetimin işlevi şekil 2’deki gibi şematize edilebilir:

Şekil 2: Denetimin İşlevi



Kaynak: Güredin, 2011: 7.

1.3. DENETİMİN SAĞLADIĞI FAYDALAR

Toplumda işletmelerle ilgili bilgiye ihtiyacı olan kişiler güvenilir bilgiler almak istemektedirler. Muhasebe denetiminin esas konusu olan finansal tablolaradaki bilgilerin güvenilirliği hakkında denetçilerin görüş bildirmesi istenir. İşletmedeki bilgilerin güvenilirliği hakkında risklerin olması da olağan bir durumdur. İşletme büyüme sağladıkça sayılarında ve faaliyetlerinde karmaşıklıklar meydana gelebilir. Buna bağlı olarak yönetim işletme faaliyetlerini kontrol ederken zor duruma düşebilir.

Bağımsız denetimi yapılan işletmenin muhasebe ile ilgili kayıtlarında oluşabilecek hataların ortaya çıkması, gelirlerle ve giderlerle ilgili kayıtların doğruları yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesinde yardımcı olur buna bağlı olarak, şirket hedef ve politikalarının belirlenmesi, işletme çalışanlarının hileli olarak yapacakları işlemlerin engellenmesini sağlamaktadır (Güredin, 2011: 25).

Bağımsız denetim günümüz toplumundaki çeşitli gruplarda, ekonomik ve sosyal alanlarda kişiler ve kurumlar arasında güveni sağlamaktadır.

1.4. DENETİM TÜRLERİ

Denetimi yapacak kişilerde bunların denetlenen işletme ile ilişkisi ve konumu, denetimin faaliyeti, kamu veya özel sektöre ilişkin yapılması, denetlenmesi gereken konu, uygulanma alanı, denetimin yapılacağı zaman dilimi, süreçleri, kullanılması gerekli olan yöntemler ve teknikler ile benimsenmiş olan yaklaşıma göre sınıflandırılması yapılabilir (Candan, 2007: 43).

1.4.1. Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetinin konusu ve amacına göre denetim türleri, amaçları, kullanma alanları ve bağlı bulunduğu ölçütler olmak üzere üç kısımda tablo 1'deki gibi incelenebilir;

Tablo 1: Konusu ve Amacına Göre Denetim Türlerinin Amaçları, Kullanma Alanları ve Bağlı Bulunduğu Ölçütler

Denetim türü	Amacı	Kullanma Alanları	Bağlı bulunan ölçüt
Finansal Tablolar denetimi	Finansal tabloların bir bütün olarak önceden saptanmış ölçütlere göre doğruluğunu araştırmak	Ortaklar, kredi verenler, resmi kurumlar ve devlet	G.K.G.M. İ
Uygunluk denetimi	Belirli bir otorite tarafından belirlenmiş ölçütlere ne ölçüde uyulduğunu araştırmak	Denetim türü İlkeleri Bağlılarla veya sözleşmelerle ilgili taraflar	İlgili bağıt veya sözleşmeler
Faaliyet denetimi	İşletme faaliyetlerinin etkin yürütülüp yürütülmediğini, hedeflerine ulaşp ulaşmadığını araştırmak	Yönetim tarafından hazırlanmış bütçeler veya diğer başarı ölçütleri	İşletmenin saptanmış amaçları

Kaynak: Güredin, 2011: 18.

Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tabloların denetim amacı, bu tablolardaki hata ve hileleri ortaya çıkararak, tablo kullanıcıları için daha fazla güven vermek ve işletmenin finansal durumunu garanti altına alarak sürekliliğini sağlamaktır.

Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminde amaç, belirli kişilerin veya kuruluşların, işletme yönetimi veya düzenleyici bir kuruluşa bağlı olan otoritenin belirlemiş olduğu kural ve prosedürlere uygun olarak hareket edildiği veya edilmediğini değerlendirmektir (Porter vd., 2003: 6). Uygunluk denetiminde uyulması gereken ölçütler Devlet kurumları ve işletme yönetimi tarafından belirlenmektedir. Denetimin konusu işletmenin finansal işlemleri ve faaliyetlerinden oluşmaktadır.

Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi işletmelerdeki faaliyet akışının etkinliğini anlayabilmek için yapılan ve geniş kapsama sahip olan denetimdir. Aslında faaliyet denetimi bir işletmede etkinliğin ölçümlenebilmesini amaçlamaktadır. Etkinlik ise, işletmelerin hedeflerine ulaşmak için kaynaklarını ne derece de verimli kullandıklarını ölçmeye yarar (Hacıüstemoğlu vd., 2001: 21).

1.4.2. Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Türleri

Yapılış duruma göre denetim türleri ise; “yasal denetim” ve “isteğe bağlı denetim” olmak üzere iki başlık altında incelenebilir.

Yasal Denetim

Zorunlu denetim ise denetime tabi olan işletmelerin veya kuruluşların yasal denetimleri hakkında yükümlülükleri içermektedir (Haftacı, 2007: 8). Bu denetimde denetimin kim tarafından, ne zaman ve nasıl yapılacağının kanun, yönetmelik ve mevzuatta yer alan tebliğlere uygun olarak belirlemektir.

İsteğe Bağlı Denetim

İşletmede bulunan ilgili kişilerin herhangi bir yasal zorunluluk bulunmadığı halde bile, işletmenin mevcut durumu hakkında gerçeklerin ortaya çıkması için yapılan denetimlerdir (Türedi, 2000: 28). İsteğe bağlı denetimin yapılmasını kim istediye o kişilerin isteği üzerine gerçekleşir. Ancak isteğe bağlı denetimde dikkat edilmesi gereken husus zorunlu denetimde uygulandığı gibi özenli ve dikkatli olarak yerine getirilmesidir.

1.4.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim statüsüne göre ayrılması, denetçinin denetim yapacağı kurum ile arasındaki ilişkiye göre değişmektedir. Bunlar; “iç denetim”, “bağımsız denetim” ve “kamu denetimi” olmak üzere üç başlık altında incelenebilir.

İç Denetim

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili bilgilerin incelenip, değerlendirilmesi suretiyle yönetime türlü rapor, öneri ve bilgiler sunmayı amaçlayan, işletme çalışanlarının etkin bir şekilde görevlerini yerine getirmelerini sağlayan, işletme içinde kurulan bağımsız bir birimin görevlendirilmesi ile yapılan denetimlerdir (Haftacı, 2007: 9). Kısaca iç denetim, işletmede ortaya çıkan finansal olayların ve finansal olmayan her türlü faaliyetin denetlenmesi ve sonuçlarının üst yönetime sunulması görevini üstlenmektedir. İşletme de iç denetim amaçlarına uygun ve etkin yapılırsa, bağımsız denetçilerin ve kamu denetçilerin denetim faaliyeti gerçekleştirmeleri de kolaylaşacaktır.

Dış Denetim (Bağımsız Denetim)

Bağımsız denetim, işletmelere ait olan defterler, belgeler ve kayıtların bir araya gelerek oluşturduğu finansal tabloların veya bu tablolarda yer alan diğer bilgilerin, önceden belirlenmiş olan kıstaslara göre uygunluğunun denetlenmesi konusunda güven sağlayan ve alanında uzmanlaşmış kişiler tarafından yerine getirilen denetimlerdir. Bağımsız denetimi diğerlerinden ayıran temel niteliği ve konusu veya amacı ile ilgili bir durumun değil, denetçinin bulunduğu pozisyonundan dolayı farklılık arz etmesidir (Ayrancı, 2010: 14). Bağımsız denetim faaliyeti muhasebe mesleğinde bilgi sahibi, alanında uzmanlaşmış ve bağımsızlığı koruyabilen meslek mensupları tarafından yerine getirilmektedir.

Kamu Denetimi

Kamu denetimi, bir kuruma veya kuruluşa ait olan belirli bir plan, proje ve programın işleyişi ile ilgili ve önceden belirlenen standartlara uygunluğunu araştırmak, gözlemlemek, sorgulamak gibi yöntemlere dayanarak tespiti ve ulaşılmış olan bulgulara ilişkin objektiflik sağlamak ve belirli bir sistem bağlı olarak değerlendirilmesi, ilgili taraflara iletilme sürecidir (Akgül, 2000: 2-3).

1.5. DENETÇİ VE DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçi, denetim ile ilgili faaliyetleri yerine getirebilen, bağımsız davranabilen, yeterli seviyede mesleki bilgisi ve deneyimi olan, mesleği için gerekli olan ahlaki niteliklere sahip olan ve çalışmalarına yeteri özen ve dikkati gösteren kişilerdir (Bozkurt, 2000: 31). Denetçi türlerine bakıldığında ise; denetçiler üçe ayrılır.

1.5.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetim yönetmeliğinde bağımsız denetçinin tanımı; KGK tarafından yetkilendirilmiş olan TDS'leri kapsamına göre yürütülen çalışmaların, bir denetim sözleşmesine göre hizmet verdiği işletme ile hiçbir ilgisi olmayan, yürütmüş olduğu denetim çalışmasını bir sonuca bağlayarak rapor düzenleyen kişi veya kişiler olarak tanımlanır (KGK, 2012, Md. 4/a). Bağımsız denetçi olarak adlandırılan kişiler doktorlar ve avukatlar gibi serbest meslek faaliyetlerini devam ettirmek için bağımsız olarak çalışabilirler (Güredin, 2007: 19). Bağımsız denetçilerin görevi, işletmelerin finansal bilgilerinden elde edilen raporların denetimini yapmaktır. Bu açıdan bakıldığında denetçinin bildireceği görüş finansal tablolara olan güveni artırmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012: 43).

1.5.2. İç Denetçiler

İç denetçiler ise, kamu ve özel kuruluşlarda, görev alan ücretli denetim uzmanlarından oluşur. Bu kişiler tarafından yerine getirilen denetimlere iç denetim denir. İç denetçiler bağlı oldukları kurumlar veya işletmelerin iç kontrol yapıları ile ilgili değerlendirmeleri sonucunda yönetime öneride bulunurlar (Kavut vd., 2009: 37). Büyük işletmelerde denetim görevini direk yönetime bağlı olan bir bölüm yaparken, küçük işletmelerde bu işlemi bir veya birden fazla denetim personeli yapabilir. İç denetimi yapacak olan kişiler yönetime yapılmış olan denetimle ilgili rapor verirler.

1.5.3. Kamu Denetçileri

Kamu denetimi yasal yetkiler çerçevesine uygun olarak, yürütme organına bağlı çeşitli kuruluşlar tarafından yapılan denetimlerdir. Kamu denetçisi ise, kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan, kamu yararını gözeten kişiler tarafından yapılan denetimlerdir.

Kamu denetiminin temel amacı, toplumun devlete olan güvenini artırmaktır. Kamu denetçilerinin en önemli görevi kuruluşun faaliyetlerinin mevzuattaki yasalara, ekonomik politikalara ilişkin hususların kamu yararı ilkesine uygun olup olmadığını gözetir (Kavut vd., 2009: 3). Kamu denetçisi kamu adına toplanmış olan gelirleri ve yapmış olduğu harcamaların denetlenmesinin yanında, birden fazla kişi tarafından veya kurum arasında meydana gelen uyuşmazlığın çözümünde de görev alabilir.

1.6. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ VE AŞAMALARI

Bağımsız denetimde denetim faaliyeti belirli bir dönem içinde birbirini takip eden süreçlerden oluşur. Denetim sürecinde müşterinin talepleri üzerine, müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesi ile başlar, denetim çalışmasının yürütülmesi süreciyle devam ederek, denetçinin raporunu düzenlemesi ile sona erer (Güredin, 2014: 177).

Denetim süreci her zaman aynı sürelerde yerine getirilemeyebilir. Bu aksaklıkların nedeni denetim faaliyeti söz konusu olan işletmelerde ilk kez yerine getirilmesinden dolayı daha fazla kanıt ve bilgi toplama ihtiyaç duyulmasından kaynaklanabilir. Ancak yinelenen denetimlerde denetim süreci daha önceki verilerle karşılaştırılarak daha az iş ile yerine getirilebilir.

Denetim süreci aşağıda dört ana başlık altında incelenmektedir.

1.6.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü

Denetim planın yapılabilmesi için müşteri işletme hakkında yeterli bilgiye sahip olunması gerekmektedir. Denetim süreci faaliyette bulunan işletme yönetiminin veya yönetim tarafından görevlendirilen kişiler tarafından denetim ile ilgili herhangi bir kuruluşa başvurması ve denetçinin işletmenin denetim talebini değerlendirerek, işi kabul etmesi ile başlar. İşletme; denetçinin geçmişi, yaptığı işin

kalitesi, tanınmışlığı gibi ölçütleri değerlendirerek denetim yaptırmak istediği denetçiye serbestçe seçebilir (Bozkurt, 2012: 87).

İşletme yönetimi geçmiş yıllarda denetim yaptırdığı bir denetçiye veya denetim kuruluşuna öneri götürebildiği gibi yeni bir denetçi veya denetim kuruluşunu da tercih edebilir (Sağlam, 1995: 120). Denetim sürecinin yoğunluğu denetlenen işletmenin ilk kez veya yinelenen bir şekilde denetlenme durumuna göre değişebilir. İlk kez yapılan denetimde isin yoğunluğu ve zorluğu daha fazla olacaktır (Güredin, 2014: 177). İşletme daha önce denetimden geçmiş ise bilgi toplama süreci daha az zaman alacaktır.

Finansal tabloların denetim çalışmalarının yerine getirilmesinde birbirini takip eden dönemlere ait rapor ve muhasebe verileri denetçi için kaynak olarak görülmektedir. Müşterinin teklifini kabul etmeden önce denetçi işletmenin içinde bulunduğu sektörü, işletmenin geçmişteki faaliyetlerini, işletmenin finansal durumunu ve iç kontrol sistemini, devlet kurumları ile olan ilişkilerini, yöneticilerin dürüstlüğünü ve itibarını, hangi amaçla denetim yaptırmak istediğini araştırarak bir ön inceleme yapar (Selimoğlu vd., 2014: 89). Bu nedenlerden dolayı ilk olarak müşteri işletme hakkında bilgi toplanmalı ve daha önce çalıştığı denetçi bulunuyorsa denetçiden bilgi alınmalıdır.

Denetimde bulunacak kuruluşlar, denetleyeceği işletmeler tarafından denetim riski ile karşı karşıya kalabilmektedirler. Söz konusu olan risk işletmelerin finansal tablolarında ya da faaliyetlerinde meydana gelen uyumsuzlıklardan kaynaklanabilir. Denetçi denetimi kabul etmeden önce muhtemel olan risklerin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığını göz önünde bulundurur (Kardeş vd., 2014: 12). Denetim kuruluşu müşteri işletme ile ilgili bilgileri elde ettikten ve önceki denetçi ile görüşmeler yaptıktan sonra bir karara varır. Eğer denetimi yapılacak olan işletme ile anlaşmaya varılırsa bir denetim sözleşmesi imzalanır.

Denetim sözleşmesinde, sözleşmenin tarafları, denetimin hangi amaçla yapılacağı, denetimin kapsamı, nerede yapılacağı, denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri, denetim ücretinin hesaplanması, denetim raporunun teslim edileceği tarih gibi hususlar yer alır (Güredin, 2014: 183-184). Denetim sözleşmesinin imzalanmasından sonra denetim süreci başlamış ve denetçi çalışmaları için bir denetim planı oluşturur.

1.6.2. Denetimin Planlanması

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GKGDS) göre denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için denetim planının iyi bir şekilde hazırlanması gerekmektedir. Denetim çalışmasının planlanması, denetimin zamanında ve düşük maliyetle yapılabilmesi için; denetim sürecinde yapılacak işlerin, nerede yapılacağı, kimler tarafından yapılacağı ve hangi tekniklerin kullanılarak yerine getirileceğinin sıralanmış bir şekilde programlanmasıdır.

Denetimin planlanmasındaki amaç; denetimin konusunu alanlarına göre ayırmak, her bir denetim alanında uygulanması gereken, denetim yöntem ve tekniklerini belirleyerek denetim faaliyetinin zamanlamasını yapmaktır (Haftacı, 2007: 129). Denetimin planlanabilmesi için denetçinin kuruluşla ilgili olarak iş kolunun yada faaliyet gösterdiği sektör hakkında bilgi toplaması gerekmektedir. Ayrıca işletmede uygulanmakta olan muhasebe politikaları ve işletmenin iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı hakkında bilgi sahibi olması gerekmektedir.

Bilgi toplama sürecinde elde edilen bilgiler değerlendirilerek denetimin kapsamı belirlenir. Denetim çalışmasında kullanılacak finansal tabloların küçük birimlere bölünmesi denetimde sürecinde işlerin karmaşıklığını azaltır. Tüm birimlerde çalışma alanına uygun denetçi ve denetçi yardımcıları görevlendirilir. Birbiri ile yakın ilişkili hesapların denetlenmesi farklı denetçiler tarafından yapılabilir (Sağlam, 1995: 165).

Çalışma Alanı Standardına göre işletmenin muhasebe sistemi ve iç kontrol sisteminin analiz edilmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesindeki amaç, işletmedeki iç kontrol sisteminin zayıf ve yetersiz olması durumunda denetçinin hata yapma olasılığının artacak olmasıdır. Denetçinin bu durumda daha detaylı bir denetim çalışması yapması gereklidir. Bu süreç ise denetim faaliyetinin yerine getirilme süresini uzatmaktadır.

Denetçinin denetimin planlanması aşamasında üzerinde durması gereken bir diğer kavram önemliliktir. Önemlilik, bir kavram olarak hem muhasebe hem de denetim sürecinde aynı anlamda kullanılmaktadır. Önemlilik finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğuna güvenen kişi ve kurumların kararını etkileyecek ve değiştirecekse, finansal tablolarda yer alan o bilginin önemli olduğu kabul edilir.

Denetçi kendi mesleki yargısına dayanarak planlama aşamasında tüm finansal tablo kalemleri ve finansal tabloların tamamı için ayrı ayrı önemlilik tutarı belirler ve bu tutarın altında kalan yanlışlıklar önemsiz kabul edilir (Toroslu, 2014: 122).

Denetim planının kapsamını etkileyebilecek önemli unsurlardan bir diğeri de denetim riskidir. Risk kavramı denetimde finansal tablolardan yararlanan kişi ve kurumların yanlış karar almasına neden olabilecek hata ve hilelerin bulunmasına rağmen denetçinin olumlu görüş bildirmesidir. Denetim riski, denetim işleminin niteliklerinden kaynaklanan risk olup, finansal tablolardaki bilgilerin doğru bilgiler içermemesine rağmen denetçinin finansal tabloların doğru sunulduğunu beyan ederek, olumlu görüşe varmasıdır. Denetim riskinin sıfıra indirgenmesi mümkün olmamakla birlikte denetçi ön değerlendirmede topladığı bilgiler ve yapmış olduğu analitik incelemeler ışığında riski minimuma indirebileceği bir denetim planı hazırlamalıdır (Sağlam, 1995: 220).

Denetim programı oluşturulurken dikkat edilmesi gereken bir diğeri önemli nokta zaman planlamasıdır. Denetim programı hazırlandıktan sonra denetim çalışmaları ne zaman başlanacağı ve ne zaman sonlandırılacağına da belirlenmesi gerekmektedir. Genel olarak denetim çalışmaları mali yılın başlaması ile başlar sona erdikten sonrada devam eder (Bozkurt, 2000: 190). Ancak denetim çalışmaları dönem içinde uygulandığı gibi dönem bittikten sonra da uygulanabilir. Denetimin ilk ya da yinelenen denetim olması denetimin süresini etkileyebileceği gibi, denetim ekibinde çalışacak olan denetçinin deneyimi ve işletmeden istenen belgelerin temin edilme süresi denetimde zamanlamayı etkilemektedir.

Planlama esnasında denetim çalışmasının amacına uygun bir şekilde, denetim faaliyetlerini yürütebilecek mesleki bilgi ve deneyime sahip bir denetim ekibinin varlığı önemlidir. Denetim de görevlendirilecek personel denetim de yapılacak testlerin niteliklere ve zamanına uygun olarak seçilmelidir. Ayrıca tecrübeli bir denetçinin ekibinde başında bulunması faydalı olacaktır.

Denetim planının son aşaması denetim programının hazırlanmasıdır. Denetim programları her bir denetim alanı için uygulanacak denetim tekniklerini ve prosedürlerini, bu alanlarda kimlerin çalışacağını ve çalışmaların hangi zaman dilimlerinde yapılacağını ayrıntıları ile kapsamalıdır (Bozkurt, 2000: 188). Denetim programları her bir denetim alanı için yürütülmesi planlanan işlemlerin türünü ve

sırasını içerecek şekilde yazılı olarak hazırlanır. Denetimde temel bir plan bulunmalıdır. Bu planın içeriğinde; denetim alanlarının nasıl denetleneceği, hangi belgelerin kullanılacağı ayrıntılı olarak yer almalıdır. Denetçi denetim planını bir kılavuz olarak görür. Bunun sonucu olarak denetim kalitesini artırılarak denetimin amacına ulaşmasını sağlar.

1.6.3. Denetim Programının Uygulanması

Denetim planının yapılmasından sonra denetim faaliyetlerinin yürütülmesi gerekmektedir. Bu aşamada denetçi denetim programındaki süreci takip ederek denetim kanıtları toplar ve denetim testlerini uygular (Sağlam, 1995: 271).

Denetçi ilk olarak işe iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ile başlar. İç kontrol yapısının değerlendirilmesi, denetim programına uygun bir şekilde gerekli olan değişikliklerin yapıldığı, hesap bakiyelerinin de doğru olduğunu araştırdığı üç aşamadan oluşur (Haftacı, 2007: 40-42). İç kontrol yapısının değerlendirilmesi; iç kontrol yapısının tanınması, iç kontrolün uygulanma etkinliğinin test edilmesi ve iç kontrol yapısının değerlendirilmesi olmak üzere üç aşamada gerçekleştirilir. İç kontrol sisteminin incelenme süreci aynı zamanda uygunluk denetime oluşturmaktadır.

İç kontrol sistemi incelendikten sonra ulaşılan bilgiler, denetim planından farklı ise bu durumda denetim programında gerekli düzeltme ve ilaveler yapılmalıdır.

Finansal raporlara konu olan finansal işlemlerin işletme kayıtlarında izlenmesi amacıyla maddi doğruluk testlerinin uygulanması ve kıymet hareketlerinin muhasebe sistemine zamanında ve doğru olarak kaydedilip edilmediğinin incelenmesi gerekir (Güredin, 2011: 319-321). Denetim gerçekleştirilirken elde edilen bilgiler doğrultusunda işletme yönetiminin dürüstlüğü, muhasebe kayıtlarının yeterliliği, işletme kapasitesi, göz önüne alınarak denetim hedefleri doğrultusunda “kontrol riski (KR)” belirlenir (Şahmaroğlu, 2016: 64).

Denetimin yürütülmesi sırasında en önemli aşamalardan biri işletmeye ait olan hesapların kalanlarının doğru olduğunu araştırmaktır. Eski usule göre hesap kalemleri tek tek ele alınırken, günümüzde bu yerini ilişkili olan hesapların bir araya getirilerek incelenmesine bırakmıştır. Buna “döngü yaklaşımı” adı verilmektedir. Bu

yaklaşımına göre finansal tablolar süreçlere ayrılarak, aralarında bağ olan hesap kümeleri bir döngü oluşturur. Oluşturulan bu döngüler ise, farklı kişiler tarafından analiz edilerek maliyet ve zaman tasarrufu sağlarlar. Sonuçta döngüler birleşir ve finansal tablolarla ilgili görüş oluşturmak mümkün hale gelir (Haftacı, 2014: 54-55).

Yapılan denetimin doğru sonuçlara ulaşabilmesi ve finansal tabloların standartlara uygunluğu konusunda bir görüşe varabilmek için denetçi, hazırlamış olduğu denetim programına uygun olarak çeşitli denetim tekniklerini kullanır, denetim kanıtlarını toplar ve hazırlayacağı rapora dayanak olması için çalışma kağıtlarını oluşturur. Denetim ile ilgili tekniklere bakıldığında; kayıtların ve belgelerin incelenmesi, fiziki incelemelerin ve sayımların yapılması, doğrulamalar, gözlemler, yeniden gözden geçirmeler, soruşturmalar ve analitik incelemeler olarak sıralanır (Selimoğlu vd., 2014: 132-137). Bu süreçte yapılan her türlü faaliyet “denetim testleri” olarak adlandırılmaktadır (Toroslu, 2014: 144-145). Denetçinin müşteri işletme hakkında kanaate ulaşabilmesi, işletmenin finansal tablolarının standartlara ve yasal düzenlemelere ne derece uygun olduğunu tespit edebilmesi için yararlandığı her türlü bilgi ve belgeye denetim kanıtı denir (Usul, 2013: 130). Denetim çalışmasının temelini oluşturan kanıtların maliyeti, kalitesi, güvenilirliği ve açık bir şekilde olması, bağımsız kaynaklardan elde edilmesi, denetim çalışmasının içeriğine uygunluğu, önemlilik düzeyi, süresi ve kanıtların yeterliliği gibi unsurlar denetimin kalitesini etkilemektedir.

1.6.4.Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması

Denetim sürecinin son aşamasını, işletmenin durumunu kamuoyuna ve finansal tablo kullanıcılarına bilgi vermek üzere, gerçeğe uygun bir şekilde denetim raporunun düzenlenmesi oluşturur. Denetçi işletmenin zarar görmesini engellemek için gelecekte ortaya çıkması muhtemel olan belirsizlikleri değerlendirir. Denetçi henüz sonucu belli olmayan vergi ile ilgili mahkemeleri, yargılanma sürecinde olan tazminat davaları, kamulaştırma, alacak ve borç davaları, hala süren toplu sözleşmeler gibi durumların oluşmasında ve bu gibi olayların gerçekleşme ihtimaline karşı, finansal tabloların dipnotlarında gerekli açıklamalara ver vermesi gerekmektedir (Selimoğlu vd., 2014: 165).

Denetçi kesin olarak bir görüş bildirmeden önce bilanço tarihinden sonra meydana gelen olayları inceler. Bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar ise, bilanço tarihi ile finansal tabloların yayımı için onay verilmesi gerekli olan tarihler arasında meydana gelen olayları kapsar (Dönmez, 2010: 13). Denetçinin denetlenen işletmeye karşı sorumluluğu bilanço tarihine kadar olmayıp, bilanço düzenlendikten sonrada devam etmektedir. Eğer bilanço tarihinden sonra denetim raporunu etkileyecek bir olay meydana gelmişse bilançonun dipnotlarında ve denetim raporunda açıklanmalıdır.

Sonuçların değerlendirme sürecinde ise, denetçi denetim kanıtlarının yeterliliği sorgulanmaktadır. İlk olarak, denetçi tüm safhaların tamamlamış ve belgelendirilmiş olup olmadığına veya denetimin istenen amaca ulaşmış ulaşmadığından emin olmak için denetim programını yeniden gözden geçirmelidir. Denetim programında var olan, fakat yapılması unutulmuş işleri tamamlamalıdır. Sonraki adımda ise denetçi yapılacak olan işleri yeniden gözden geçirmeli ve bu işleri yapmalıdır. Denetçi son olarak yaptığı denetimi tamamlayıp, denetim raporunu düzenler. Denetim raporu aslında denetçinin neyi denetleyip neyi denetlemediğini ve hangi sonuçlara ulaşmış ulaşmadığını göstermektedir. Denetçi denetim görüşünü açıklarken finansal raporlama standartlarına uymak yükümlüdür.

1.7. DENETİMİN GELİŞİMİ

Ninova ve Babil’de milattan önce 3000 yıllarında ekonomik faaliyetlerin denetlendiği hususunda bilgilere ulaşılmaktadır (Ulusoy, 2007: 29). Babil’de önemli ekonomik olay ve faaliyetler levhalar üzerine yazılarak kayıtları tutulmaktaydı. Sanayi devrimine kadar geçen zamanda kamu ve özel kesimde gelirleri tahsil eden elemanların dürüst davranıp davranmadıkları hususunda denetim çalışmaları yapılmıştır.

Sanayi devrimi ve sonrasında 1900’lu yıllara kadar sürmüş ilk olarak teknolojik ve ekonomik yönde gelişmeler ile işletmelerde büyümeler meydana gelmiştir. Anonim şirket gibi büyük işletmelerin kurulması, işletmelerin finansal durumları hakkında gereksinimleri denetimin bir meslek olarak uzmanlaşmış kişiler tarafından yapılması gerektiği ortaya çıkmıştır. İşletme sahipleri işletmenin finansal

işlerinden sorumlu yöneticilerin yaptığı faaliyetleri denetlemek amacıyla işletmeden bağımsız uzmanlara denetim yaptırmaya başlamıştır. Böylece işletme sahipleri ile işletmede mali işlerden sorumlu yönetim birbirinden ayrılmıştır. Bu ayrımın yapılmasındaki asıl amaç işletme sahipleri, işletmenin farklı birimlerdeki yöneticiler ve işletme çalışanlarının yaptıkları işlerin doğruluğunu kontrol etmek, hata ve hileleri ortaya çıkarmaktır. Denetim faaliyeti genellikle defter kayıtlarına bakılarak ve defter kayıtları oluşturan belgelerin incelenmesiyle yapılmaktadır.

20.Yüzyıla gelindiğinde ise sanayi devriminden 1900’lu yıllara kadar muhasebedeki hata ve hileleri bulmak için yapılan denetim yerini finansal tablolar denetime bırakmıştır. Aynı dönemde ekonomik büyümenin sonuçları ile ilgili işlemlerin ve kayıtların sayısının artırılması, denetçinin işlemler ve muhasebe kayıtlarının tek tek incelemeleri zorlaşmış, bu durumun üstesinden gelmek için tüm kayıtlarda denetim yapılması yerine, örneklemelere dayanarak denetim yapılması düşünülmüştür (Güredin, 2011: 7).

1930’lardan sonra muhasebe denetimi işletmelerde hızla yayılmaya başlamıştır. Üçüncü aşamayı oluşturan denetim süreci denetçinin kendi iradesinin yanında istatistik örnekleme yöntemlerine dayanarak yapılmaya başlanmıştır.

İlk olarak örnekleme yöntemleri kullanılarak işletmelerin iç kontrol sistemleri ele alınmıştır. Bu yaklaşıma göre bir işletmedeki iç kontrol sistemi muhasebenin meydana getirdiği finansal tabloların güvenilirliğinin bir göstergesidir.

Günümüzdeki denetim anlayışına bakıldığında denetim faaliyeti ABD’de 1930’lu yıllarda başlamış, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından 1936 yılında “Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi” (Examination of Financial Statement by Independent Public Accountants) komitesi kurulmuştur (Uzay vd., 2009: 128).

Denetimin ülkemiz açısından gelişimi kısaca incelenebilir; Denetim ilk olarak Osmanlı devletinde gelir ve giderlerin kontrol edilmesi amacıyla mali denetim için kullanılmıştır. Osmanlı’dan günümüze kadar varlığını sürdüren o günkü adıyla Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu 1879 ‘da mali denetimi gerçekleştirmek için kurulmuştur (Çelebiler ve Güvemli, 2013: 63). Türkiye’de bağımsız denetim bir anlamda iktisadi devlet teşekküllerinde başlamıştır (Sağlam, 1995: 31). İktisadi gelişmelere paralel olarak 1970’li yıllarda yabancı kredi olanaklarından yararlanmak

isteyen Türk şirketlerinin, bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu ile karşılaşmaları sonucu muhasebe denetiminin ilk uygulama örnekleri alır (TESMER, 2013: 41).

Sonuç olarak, muhasebe ve denetim alanında yapılan düzenlemelerin belirli bir standarda bağlanması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Denetim faaliyetlerinin belirli meslek odaları tarafından yapılması yerine yasalarla, ilkelerle, kurallarla ve belirli muhasebe sistemi ile bir bütün olarak yerine getirecek resmi kuruluşların belirlediği standartlara göre yapılması gerekmektedir.

1.8. TÜRKİYE’DE DENETİME YÖNELİK DÜZENLEMELER

Ülkemizde bağımsız denetime bağlı olarak yapılan yasal düzenlemeler yedi bölümde incelenebilir. Bunlar;

- Sermaye Piyasası Kurulunun düzenlemeleri,
- 3568 Sayılı Meslek Yasası kapsamında denetime ilişkin getirilen düzenlemeler,
- Bankacılıkla ilgili düzenlemeler,
- Sigorta Murakabe Kanunu ile ilgili düzenlemeler,
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ile ilgili düzenlemeler,
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile düzenlemeleri,
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu hakkında düzenlemeler.

1.8.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye’de bağımsız denetimin gelişmesinde büyük öneme sahiptir. Kuruluşun faaliyet alanı Türkiye’de bulunan Sermaye Piyasası faaliyetleri ile sınırlı olup, KGK’nın kuruluşuna kadar bağımsız denetim düzenlemelerine öncülük etmiştir. SPK Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili faaliyetlerin belirli bir standarda bağlı olarak yapılmasına ilişkin düzenlemelerde önemli rol üstlenmiştir.

Ülkemizde 1980’li yıllarda uygulamaya başlanan liberal iktisat politikaları, işletmenin dış açılımlarında artış meydana getirerek işletmelerin uzun vadeli

fonlarını sağlayacak bir piyasanın varlığını zorunlu hale getirmiştir. Diğer yandan aynı dönemde serbest ekonomi politikasına önem verilmesi ve kredilere serbestlik ilkesi getirilmesi ile Bankerler olayı yaşanmıştır. Yaşanan bu skandalların asıl nedeni denetimsiz bir politikanın uygulanıyor olmasından kaynaklanıyordu. Bu gelişmelerin sonucu olarak 30.07.1981 tarih 2499 sayılı Sermaye Piyasası ile ilgili kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla piyasalarda bağımsız denetim alanında düzenleme yapma yetkisi SPK'ya geçmiştir. SPK; bankalar, sigorta şirketleri, leasing, factoring ve tüketici finansman şirketleri hariç, piyasaya katılanların raporlama şartlarını uygulamalarından sorumludur (Selimoğlu vd., 2008: 45). SPK'nın bir diğer amacı kamuya zamanında, yeterli ve doğru bir şekilde bilgi vermek, genel ve özel nitelikli kararlar almak ve her çeşit finansal tablolara ve bunların raporlarına ilişkin denetimleri yerine getirmek için bağımsız denetim tebliğini yayınlamakla yetkilidir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 582).

SPK'nın bağımsız denetimle, ilgili yapmış olduğu düzenlemeler 13.12.1987 tarihli “Sermaye Piyasası Bağımsız Dış Denetleme” hakkında çıkardığı yönetmeliktir. 1996 yılında SPK tarafından yayınlanan tebliğ ile birlikte Sermaye piyasasında Bağımsız Denetimde bulunacak kişilerin 3568 sayılı Kanun gereğince Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olma şartı getirilmiştir.

1.8.2. 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Getirilen Denetime İlişkin Düzenlemeler

Ülkemizde denetim ile ilgili önemli çalışmalardan biri 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış olan serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik hakkında düzenlenmiş olan yönetmelik ve tebliğlerdir. Kanunun amacı, işletmelerin faaliyetlerinin güvenliğini sağlamak, faaliyetin sonuçlarına ilişkin mevzuat çerçevesine uygun olarak denetim sürecini sürdürmektir. Ayrıca kanun “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslek ve hizmetlerine ilişkin olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları (SMMMÖ) ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları (YMMÖ), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nin (TÜRMOB) kurulmasına, teşkilatla ilgili faaliyetleri ve denetimle ilgili

düzenlemeleri içermektedir. 3568 sayılı Kanunun, bağımsız dış denetimle ilgili düzenlemeleri tam olarak düzenlememektedir (Dönmez vd., 2005: 63-64).

TÜRMOB tarafından 09.02.1994 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) finansal tabloların sunulmasında, güvenli, anlaşılır ve karşılaştırılabilir özellikte bilgilere ulaşılabilmesi için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini de benimseyerek denetçilerin denetimlerini disiplinli olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla standartların düzenlenmesi ve yayınlanmasından sorumludur.

Muhasebe ve denetim standartlarını düzenlemek ve yayınlamakla sorumlu olan bu kurul yasal gücünün bulunmaması nedeniyle görevini 07.03.2002 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna (TMSK) devretmiştir.

TMSK kanun ile kurulmuş, mali özerkliği bulunan ve kamu tüzel kişiliği olan Başbakanlığına bağlı bir kuruluş olup, kurulun çalışma usul ve esasları 16.03.2004 tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan, öncesinde yayınlanmış olan muhasebe standartlarını da dikkate alarak çalışmaya başlamış ve Türkiye Muhasebe Standartları adı altında kamuoyuna sunulmuştur.

2003 yılında TÜRMOB tarafından kurulmuş olan Türkiye Denetim Standartları Kurulunun amacı ulusal nitelikli ve AB standartları ile uyumlu olan Türkiye Denetim Standartları (TDS) oluşturmaktadır. Ancak 6102 sayılı TTK’in yayınlanması ile bu görev KGK’ya devredilmiştir.

1.8.3. Bankacılık Alanındaki Düzenlemeler

Tasarrufları ve menkul kıymetleri değerlendiren, para ve sermaye piyasasının en önemli aktörlerinden olan bankalar ve özel finans kurumları diğer işletmelerden farklı olarak daha ağır bir denetime ve özel kanunlara tabidirler. Bu kurumların finansal tabloları bağımsız dış denetime tabi tutulmuştur.

Bankacılık sisteminde ise ilk düzenlemeler 16.01.1987 tarih ve 19343 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Devlet Bakan ve Başbakan Yardımcılığı Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına ilişkindir.

Uluslararası Para Fonu (IMF) ile imzalanmış olan stand-by anlaşması kapsamında bankacılık işlemlerine ilişkin faaliyetleri düzenlemek üzere 1999 yılında

yürürlüğe giren 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile özerkliği bulunan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) kurulmuştur (Kocamaz, 2012: 105-120). Daha önce bankalara ilişkin denetim yapma sorumluluğu Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından yapılmaktayken Türkiye Cumhuriyeti Hazine Müsteşarlığı bu görevle ilgili sorumlulukları BDDK'ya devretmiştir (Toroslu, 2014: 388). Böylelikle bankalarda denetim yapma yetkisini bağımsız denetim kuruluşlarına verme görevi Hazine Müsteşarlığından BDDK'ya geçmiştir (Kavut vd., 2009: 59).

BDDK'nın 4389 sayılı kanun ile çalışmaya başlamasıyla birlikte denetim hakkında yönetmelikler çıkartılmış ancak 2005 yılında çıkarılan 5411 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle 4389 sayılı kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 5411 sayılı kanunun amacı, finansal piyasalarda güven ortamı oluşturmak ve hak sahiplerinin menfaatlerinin korunmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

BDDK tarafından 01.11.2006'da çıkartılmış olan yönetmelik ile "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkındaki Yönetmelik" bankalar ile ilgili denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet alanı ve yetkilendirmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Sonraki dönemde ise 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK ile bağımsız denetimle ilgili yeni düzenlemeler gelmiştir. Bu düzenlemeler ile 01.11.2006 tarihli Yönetmelik arasında uyumsuzluk ortaya çıkmış ve karışıklıklara neden olmuştur. Bu karışıklıkları ortadan kaldırmak amacıyla BDDK tarafından 02.04.2015 tarihi itibarıyla bankaların bağımsız denetimi ile ilgili yönetmelik yayınlamış ve 01.10.2015 tarihinde yönetmelik geçerliliğini kaybetmiştir.

02.04.2015 tarihli yönetmeliğin amacı, BDDK bankalardaki bağımsız denetimi gerçekleştirecek kurumları yetkilendirmeye devam edecek, bunun yanında bu kurumlara KGK tarafından yetkilendirme gibi bir ön şart getirilmiştir. Ayrıca eski yönetmeliğe göre denetime ilişkin uyulması gereken usul ve esaslar, yeni yönetmeliğe göre KGK tarafından yayımlanan TDS'ye göre yapılmaktadır.

1.8.4. Sigortacılık Alanındaki Düzenlemeler

Hazine müsteşarlığı tarafından 13.12.1983 tarih ve 188 sayılı KHK ile Başbakanlığa bağlı olmak üzere “Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı” adı altında kurulmuştur. Bu kanunla; sigorta, reasürans ve emeklilikle ilgili olan şirketlerin bağımsız denetimi ile ilgili hususlar Hazine Müsteşarlığı tarafından düzenlenmektedir (Uzay, 1999: 132). Yönetmeliğin amacı, Türkiye’de ve yabancı ülkelerde kurulmuş olan sigorta ve reasürans şirketlerine ait, Türkiye’de bulunan şubeleri tarafından sigortacılık mevzuatına bağlı olarak yayınlanacak finansal tabloların denetimini yapabilecek bağımsız denetim firmalarına ilişkin; niteliklere, faaliyetleri ile ilgili yetkilendirilmelerine, denetim sırasında uyulması gereken usul ve esasları düzenlemektedir.

1.8.5. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Düzenlemeleri

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) 19.11.2001 tarihinde enerji piyasalarını düzenleme görevini yerine getirmek üzere kurulmuştur. SPK düzenlemelerine paralel olarak 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu 03.10.2003 tarihinde yürürlüğe girmiş olan “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kurumlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” ile enerji piyasalarındaki firmalar için uygulanacak faaliyetlerin ve denetim alanlarının usul ve esaslar düzenlemektedir.

Tüm bu düzenlemelerin amacı şeffaf ve istikrarlı bir enerji piyasası oluşturarak denetimini yapmak ayrıca elektrik, petrol, doğal gaz ve LPG hakkında kaliteli, devamlı, yeterli ve düşük maliyetli ve çevre ile uyumlu olacak düzenlemelerle ilgili açıklamaları yapmaktır. 2012’de yürürlüğe girmiş olan 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK ile 03.10.2003 tarihli Yönetmelik geçerliliği yitirmiş, yerine KGK tarafından yayınlanan usul ve esaslar almıştır.

1.8.6. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Denetime Getirilen Düzenlemeler

01.01.1957 yılında yürürlüğe girmiş olan 6762 sayılı Kanun işletmelerde tutulması zorunlu olan defterlerle birlikte finansal tabloların hazırlanması, yayınlanması ve denetiminin yapılması gibi konularda yapılan düzenlemeler ihtiyaçları karşılamıyordu. Finansal tabloların denetçilerinde eğitim, deneyim ve uzmanlık şartları aranmadığı için denetçi şirket bünyesinde çalışan bir organ gibi gözükmekteydi. Bu durum etkin ve bağımsız bir şekilde denetim yapılmasına engel oluşturmuyordu (Toroslu, 2014: 391). Bu eksiklikleri gidermek üzere 1999 yılında kurulan “ Ticaret Kanunu Komisyonu “çalışmalara başlamış ve 2007 yılında İsviçre ve Alman bilanço hukukunun kaynağını oluşturan Türk Ticaret Kanun Tasarısı hazırlanmıştır.

6102 sayılı TTK yürürlüğe 01.07.2012 tarihinde girmiştir. Bu kanun muhasebe ve denetim alanına birçok yenilik getirmekle birlikte, 01.01.2013 tarihinde muhasebe standartları ve bağımsız denetleme ile ilgili birçok madde yürürlüğe girmiştir.

6102 Sayılı TTK’nın muhasebe ve denetim alanında getirdiği yeniliklerin bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- 6102 Sayılı TTK’ya göre vergisel amaçlı muhasebe denetiminin yerine, asıl amacı işletme yönetimine ve işletme ile ilgili olan üçüncü kişilere işletmenin mali durumunu gösteren finansal tabloların TMS’ye ve TDS’ye uygun raporlama amacına yönelmiştir.
- 6102 Sayılı TTK’nın madde 397 ve 635’de yer alan hususları göre, sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun halka açık olup olmadığına bakılmaksızın “Küçük ve Orta Ölçekli Sermaye Şirketleri” de bağımsız denetime tabi tutulmuştur.
- Murakıplar tarafından yapılan denetim kaldırılmış, bunun yerine bağımsız denetimi YMM, SMMM veya bir bağımsız denetim kuruluşunun yapması öngörülmüştür.

- 397 madde de yer alan bağımsız denetçi tarafından denetlenemeyen finansal tablolar ve bunlarla ilgili faaliyet raporları düzenlenmemiş sayılır (TTK, md. 397).
- 400 madde de sermaye şirketleri bünyesinde bulunan murakıp olarak seçilen pay sahipleri kanunla bağımsız denetçi olmamaktadır. Ayrıca denetçi denetleme yaptığı şirkette vergi danışmalığı hizmeti veremez ve sadece vergi denetimi hizmeti verebilir. İlaveten bunları bir yavru şirket ile bağlantısı olacak şekilde de yapamaz (TTK, md. 400).
- Ayrıca, 6102 Sayılı TTK'da denetçinin bağımsız davranabilmesi için denetim hizmeti verdiği firmada 7 yıl üst üste rapor vermesi durumunda, o denetçinin 2 yıl için değiştirilmesi öngörülmektedir.
- Denetçilerin kamu tarafından görevlendirilmiş denetleme yetkisi olan tüzel kişiliğe haiz bir üst kurumun denetlemesi gerekmektedir (Uluslararası vd., 2012: 18).
- 6102 sayılı TTK'nın 1524 maddesine göre sermaye şirketi diğer şirket topluluğuna ait finansal tabloların en az 5 yıl, denetçilerin raporlarının ise en az 6 ay süreyle şirketin sitesinde yayınlanması gerekmektedir.
- Bu maddelere göre TTK'nın bağımsız denetimle ilgili getirmiş olduğu en önemli yeniliklerden biri olan bağımsız denetimin SMMM ve YMM'lere bırakılmış olması ve denetimin UDS (Uluslararası Denetim Standardı) ile uyumlu olan TDS'lere uygun olarak yapılmasıdır (Yıldırım, 2011: 43-52).

1.8.7. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri

Ülkemizde bağımsız denetim firmaları ve denetçilerin denetimi, çeşitli kurumlar tarafından 1987 yılından beri yapılmaktadır (Uzay, 2009: 21). Bağımsız denetimde uygulama birliğinin sağlanması, denetimin kalitesinin artırılması, denetim sonuçlarının açık ve anlaşılır bir şekilde kamuoyunu aydınlatmak amacıyla, kısaca kamu gözetimini sağlamak üzere 02.11.2011 tarih ile ilgili KHK ile Kamu Gözetimi Kurumu Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.

KGK'nın görevleri ve yetkileri 660 sayılı KHK ile açıklanmıştır. Bu çalışmanın konusu bakımından ilgili görevler aşağıda yer almaktadır:

- Görev alanı ile ilgili dünyadaki gelişmeleri takip etmek ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu TMS'leri oluşturarak yayımlamak,
- Kamu yararını gözeterek uluslararası standartlar ile uyumlu ulusal denetim standartları oluşturarak yayımlamak (Toroslu, 2014: 390),
- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına yönelik önlemler almak,
- Bağımsız denetim kuruluşlarının çalışma esaslarını belirleyerek, gerekli şartlara haiz bağımsız denetim kuruluşlarını ve meslek mensuplarını yetkilendirmek,
- Bağımsız denetim kurumlarını gözlemleyerek kurumca yayınlanan standartlara uyumunu denetlemek, gerektiğinde bu kurumların faaliyet izinlerini iptal etmek,
- Muhasebe ve denetim alanlarında çalışmalar yapan uluslararası kurullarla işbirliği yapmak, gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak (Sağlam, 1995: 390-391).

Kamu Gözetimi ile ilgili düzenlemeler sayesinde Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bağımsız denetime ilişkin hukuki bir yapının oluşmasında en önemli gelişmelerden biridir. Türkiye'de TÜRMOB ve maliye bakanlığı tarafından muhasebe ve denetim standartları belirlenmesi ve düzenlenmesi ile BDDK ve SPK gibi mevzuatla ilgili alanlarda hizmet veren kurum ve kuruluşlara gözetim yetkisi 2011 yılının sonuna gelindiğinde KGK'ye bırakılmıştır.

Diğer taraftan farklı kurum ve kuruluşlar tarafından yerine getirilen denetim ve gözetim faaliyeti tek bir kurum tarafından yerine getirilmiştir. Nitekim SPK ve BDDK gibi düzenleyici ve denetleyici kurum ve kuruluşların muhasebe standartlarına ilişkin düzenleme yapabilmesi için KGK'nın onayı gerekmektedir.

1.9. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ KURULUŞLAR

Türkiye'de bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler, hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun (TTK) 397 maddesinin

dördüncü fıkrasına dayanarak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenir. Bakanlar kurulu 6102 sayılı TTK'nın 398 maddesi gereğince 23.01.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmış olan 2012/4213 sayılı karara dayanarak denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esaslarla ilgili kıstasları belirlemiştir. 2018/11597 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" 26.05.2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazete'de yürürlüğe girmiş ve bağımsız denetime tabi olacak şirketler hakkında yeniden düzenlemeler yapılmıştır. Bu konu hakkındaki bilgilendirmeler 28.05.2018 tarih ve 2018/104 sayılı sirkülerinde yapılmıştır. Sözü edilen kararla birlikte 2012/4213 sayılı karar yürürlükten kalkmıştır.

Bununla birlikte, 2018/11597 sayılı karar ile ilgili uygulamaların usul ve esaslarını belirlemek ve ortaya çıkması muhtemel olan karmaşıklıkları çözmek için "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı'na İlişkin Usul ve Esaslar" karar yayınlanmıştır. Ancak, yeni yapılan düzenlenmeler nedeniyle 14.02.2019 tarih ve 16.02.2019 tarihli 30688 sayılı Resmi Gazete'de yeniden düzenlenerek yürürlüğe girmiştir.

Bağımsız denetime tabi olmanın genel ölçütleri; kararda aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğu belirtilmiştir;

- Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası,
- Çalışan sayısı 175 kişi.

Herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın bağımsız denetime tabi şirketler Karara ekli ve (I) sayılı listede belirtilen şirketler bağımsız denetime tabidir.

Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SPK kapsamında halka açık sayılan ve aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabidir;

- Aktif toplamı 15 milyon Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 20 milyon Türk Lirası,
- Çalışan sayısı 50 kişi.

Ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler; aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşanlar bağımsız denetime tabidir;

- Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası,
- Çalışan sayısı 125 kişi.

Diğer hususlar;

- Eşik değerini aşan denetime tabi şirket, arka arkaya olmak üzere iki hesap dönemini, yukarı yer alan üç kıstastan en az ikisine ilişkin kıstas değerinin altında kalması ya da bir hesap dönem ait kıstasların en az iki kıstas değerinin yüzde 20 ve daha fazla oranın altında kalmış olduğu durumlarda takip eden hesap döneminde itibaren denetim kapsamında yer almazlar.
- Eşik değerinin üstünde olup olmadığının değerlendirilmesinde; aktif toplam ve yıllık net olan satış hasılatının şirketin uyması gereken mevzuatta göre düzenlenmiş olan cari dönem ve geçmiş bir döneme ait finansal tablolar, çalışan kişi sayısı durumuna göre ise, son iki yılına ilişkin çalışan sayısı dikkate alınır.
- Eşik değerlerin üstüne çıkılıp çıkılmadığının belirlenmesinde şirketlerin bağlı ortakları ve iştirakleri ile birlikte değerlendirme yapılır. Çalışan sayısı bakımından değerlendirirken ise, ana ortak ve bağlı ortakların son iki yıla ilişkin çalışan kişi sayıları göz önünde bulundurulur. İştirak ile ilgili, iştirake ait olan bahsi geçen kalemler ve iştirakin hisse payı göz önünde bulundurulur.

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Belirli meslek gruplarında standartlar meslek mensuplarının önceden belirlenmiş ve kabul edilmiş kuralları ve ilkelerine göre belirlenir. Standart bir işin başkaları tarafından değerlendirilmesinde işin kalite ve güvenilirlik derecesini belirlemek için kullanılan ölçütlerdir.

Muhasebe standartları uygulamada var olan farklılıkları ortadan kaldırmayı ve uluslararası alanlarda üretilecek finansal bilgilerin sunuluşunda ortak bir dilin oluşmasını sağlar (Sağlam ve Yolcu, 2014: 41). Her meslek belirli bir takım kuralları çerçevesine de yerine getirilmektedir. Denetim mesleğinde de bir takım kuralları ve ilkeleri mevcuttur. Bağımsız denetçilere mesleki sorumluluklarına ilişkin hususlarla ilgili ve denetim faaliyetinin yerinde getirilmesinde yardımcı olacak genel ilkelerin genel kapsamını içinde barındıran bağımsız denetim standartlarıdır.

Denetim standartları yapılacak olan denetimin kalitesi ile ilgili kıstasları, denetimi yapan denetçinin taşıması gereken özelliklerini yani baştan sona bir denetim sürecini kapsamaktadır. Denetim standartları “yasalar ve meslek kuruluşları tarafından düzenlenmiş ilgili olan meslek mensupları tarafından kabul görmüş denetim çalışmasına ilişkin kıstasların kullanımının kural haline gelmesidir.” (Türedi, 2000: 48). Yapılan denetim söz konusu olan standartlara ne derece de uygunluk arz ediyorsa, o derece de kabul göreceği anlamına gelir.

Denetim standartlarının hazırlanması ve uygulanması ile ilgili bu görev Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) ve Uluslararası Denetim Standardı (International Standards on Auditing-ISA) yayınlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından üstlenilmektedir (Haftacı, 2014: 24).

Tez çalışmasının bu kısmında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) ve Uluslararası Denetim Standartları (UDS) genel bir bakış açısıyla incelenecektir.

2.1. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetim kuruluşları ile denetçilerin uymak zorunda oldukları standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)” denir. GKGDS denetim faaliyetleri açısından uyulması gereken asgari kurallardır (Kavut, 2000: 9-28).

GKGDS, denetçiye daha ayrıntılı yöntemler sunan ve denetiminde tüm sürelerinde bir kılavuz olarak kullanılmamaktadır (Gücenme, 2008: 32). GKGDS herhangi bir kanuna dayanarak ortaya çıkmamıştır. Ancak çeşitli meslek kuruluşlarının rapor hazırlamasında ve birçok yasal düzenlemedeki genel ilkelere temel oluşturdukları gözlenmektedir (Toroslu, 2014: 94).

GKGDS’lerin ilk olarak uygulanması 1947 yılında ABD’de yer alan AICPA girişimleri ile başlamıştır (Güçlü, 1995: 13). AICPA, ilaveten denetçilere çalışmalarında yol göstermek ve kolaylık sağlamak için açıklayıcı tebliğlerde denilebilecek raporlar hazırlayıp yayınlamaktadır. Bu raporlara “Denetim Standartları Beyanı (Statement on Auditing Standards - SAS)” adı verilmektedir (Bozkurt, 2014: 36).

Dünya genelinde denetçiler tarafından kabul görmüş olan standartlar üç grupta toplanmakla birlikte, genel niteliklere sahip on standarttan oluşmaktadır. Söz konusu standartların amaçları; denetimde yapılan çalışmaların üst seviyede tutulması, denetçilerin sahip olması gereken nitelik ve sorumluluklar, yapmaları gereken çalışmaların nelerden oluşacağının belirlenmesinde denetçilere yol göstermek gibi hususlarda yer alır (Bozkurt, 2012: 34).

Genel kabul görmüş denetim standartlar üç ana gruba ayrılmaktadır.

2.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar grubu deneticilerin sahip olması gereken kişilik özellikler, davranışları ve mesleki eğitim düzeyleri, sahip olduğu bilgi ve deneyimlerle ilgili bilgileri içerir. Bu açıdan bakıldığında kişisel özellikleri yansıtan standartlar aşağıdaki gibidir;

- Eğitim düzeyi ve deneyimleri

- Bağımsızlığı
- Mesleki özeni ve titizliği

Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Bu standarda göre denetim faaliyetini yerine getirecek kişilerin alanında uzmanlaşması gerekmektedir. Mesleğinde uzmanlaşmış kişiler yaygın olarak uzman muhasebe denetçiliği sertifikası almış, alanında teknik olan bilgilere ve yeterliliğe sahiptir.

Denetim raporunu kullanacak olan kişiler denetimi yapan denetçiye tanımazlar. Kullanıcılar açısından önemli olan husus güvenilir bir denetim raporunun varlığıdır.

Bağımsız denetçi olma belirli eğitim ve deneyim süreçlerini gerektirir. Ülkemizde 3568 sayılı Kanun ve TÜRMOB işbirliği ile SMMM ve YMM olmak için aranan şartlar, denetçilik için gerekli olan eğitim şartlarını da düzenlemektedir. Denetçi olabilmek için ilk şart lisans eğitimi tamamlamış olmaktır (Bozkurt, 2012: 37). Denetçinin, muhasebe, finans, denetim, istatistik, ticaret hukuku ve vergi hukuku gibi konularda lisans seviyesinde öğrenim görmüş olması farklı ülkelerde mesleği yapabilmek için sadece ön bir koşuldur (Kepekçi, 2004: 15). Lisans eğitimi sonrasında ise yeteri kadar mesleki deneyim yapması gerekir. Teorik bilgiler uygulamalarla deneyimlere dönüştürülebilir. Gerek muhasebe meslek hukuku gerekse SPK düzenlemeleri denetçi adaylarından asgari üç yıllık staj koşulunu öngörmektedir (TESMER, 21). Denetçiler genelde tecrübe kazanmış bir denetçi ile çalışmalı yani yardımcı denetçilik yaparak iş başında eğitim almalıdır (Güredin, 2011: 42). Eğitime tabi tutulan ve başarılı olan denetçi adayları uzmanlık sertifikasını almaya hak kazanarak denetçilik unvanını kazanırlar.

Bağımsızlık Standardı

Denetçi, denetim çalışmasını serbest meslek sahibi gibi, tam bağımsız bir şekilde yerine getirir. Aslında bağımsızlık denetçilik mesleğinin temeli ve vazgeçilmez bir unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetçi çalışmalarında daima dürüst, güvenilir ve tarafsız bir şekilde denetim faaliyeti yerine getirmelidir. Bağımsızlık denetiminde taraflar arasında çıkar ilişkisinin olmaması açısından denetçinin mesleğinin getirdiği sorumluluklara uyarak dürüstçe davranmasını gerektirir (Selimoğlu vd., 2014: 14). Bağımsızlık, muhasebenin sosyal sorumluluk

kavramı gereğince, denetçi müşterilere ilişkin sorumlulukları yerine getirirken, kamuoyunu ve diğer bilgi kullanıcılarına kaliteli ve güvenilir bir denetim raporu sunmalıdır. Denetçi denetlediği bilgilerin sonuçları hakkında kamuya hizmet veren bir kişi olması sebebiyle çıkar grupları ile aralarında bir bağ olmadan bağımsız hareket ederek denetim görevini yerine getirmelidir (Haftacı, 2014: 25). Denetçinin bağımsızlığı, finansal tabloların güvenilir bilgiler sunmasıyla doğrudan ilişkilidir. Denetçiler denetim faaliyeti sırasında tam bağımsız davranabildiklerinde finansal tablolara olan güven de artmaktadır.

Mesleki Özen Standardı

Meslek mensupları denetimle ilgili sorumluluklarını yerine getirmesi sırasında, ahlaki standartlara uygun davranmalı ve mesleki olarak yeterli bilgi ve yeteneğe sahip olmalıdır (Güredin, 2014: 115-116). Denetçi denetim çalışmalarının tüm aşamalarında mesleki özen ve titizlikle görevini yerine getirmelidir. Burada denetçinin titizliğinden anlaşılması gereken; denetimde işin alınma aşamasından başlayıp, denetimin kapsamının ve planlanmasının, denetim kanıtlarının toplanmasından, sonuç ve raporlanmasına kadar süren tüm aşamalarında denetim standartlarına uygun davranmasını ifade eder.

Denetçinin özenli ve titiz davranarak, denetimle ilgili çalışmasını en iyi şekilde planlar, yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşarak analiz eder, şeffaf ve tertipli çalışma kağıtlarını hazırlar, finansal tablolarla ilgili dürüst ve objektif bilgilere ulaşır ve bildireceği görüşü sık eleyip ince dokuyarak hazırlayacağı denetim raporunda açıkça ifade eder (Güredin, 2014: 44-45).

2.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı ile ilgili standartlar denetçinin denetim süreci boyunca uyması gereken asgari standartlardır. Bu standartlar, denetimin kapsamını belirlemek ve denetim sonunda güvenli bir görüş bildirmek amacıyla yeterli denetim kanıtına ulaşmak için denetçiye yol göstermeyi amaçlamaktadır (Çömlekçi vd., 2004: 20). Bu standartlar denetçinin sahip olduğu niteliklerle ilgisi olmayan genel standartlara göre kapsamı daha geniş olan standartları içerir (Bozkurt, 2012: 39).

Çalışma alanı standartları aşağıda açıklanmak üzere üç başlık altında toplanabilir;

Planlama ve Gözetim Standardı

Denetimin zamanlamaya ve insana dayalı olarak planlanmasına, işletmede mevcut ise yardımcı denetçilerin sürekli olarak izlenmelerini öngörmektedir. Bahsedildiği üzere denetimde planlama çalışmaları hazırlanırken, işletmenin sahip olduğu iş gücünün, zamanlamanın ve kaynakların en etkin şekilde kullanılması gerekir. Diğer yandan denetimin maliyetinin kabul edilebilir bir düzeyde tutulabilmesi yeterli sayıda ve kaliteli denetim kanıtlarının elde edilmesi için hatta denetimden geçen işletmede yanlış anlaşılmanın olmaması için bir denetim planının yapılması gerekir.

Denetim planı yapılırken, işletmenin organizasyon yapısı ürettiği ve satmış olduğu malların niteliksel özellikleri, iş ilişkisi kurduğu kişi veya kurumlar, gibi birçok konuda bilgiler toplayarak denetim planı hazırlanmalıdır (Toroslu, 2014: 98).

İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Standardı

İç kontrol, işletmelerde istenmeyen olaylarla karşı karşıya kalındığı durumda bunların gerçekleşmesini önlemek ve güvenilir bilgi elde etmek amacıyla uygulanan dinamik bir süreçtir. İç kontrol yapısı gereği yönetim ve her düzeyde personelin kurum hedeflerini gerçekleştirmesinde karşılaşılan risklerden korunmak ve makul güvence sağlamak için oluşturulan yapılar bütünüdür. Denetimin planlama sürecinde iç kontrolün yapısı önem arz etmektedir. Çünkü işletmelerde bulunan iç kontrol yapısı ne kadar güvenilirse söz konusu olan işletmeye ait bilgilerinde o derece güvenilir kabul edilir (Bozkurt, 2012: 40).

Güvenilirliği kabul edilen bir iç kontrol yapısının varlığı işletmelerde meydana gelmesi muhtemel olan hata ve hileli azaltır (Robertson vd., 2002: 30). İç kontrol işletmelerde sadece finansal bilgiler ve raporlama ile ilgili olmayıp, aynı zamanda işletme yönetimini, idari süreçleri, hedef ve amaçlarını kapsayan uyum ve performans ölçümü sağlayan tüm yönetim ve organizasyon süreçlerinin kontrolünü olarak ifade edilir. Denetçinin hazırlayacağı denetim programının etkinliği ve verimliliğini etkileyen en önemli unsur ise iç kontrol yapısıdır.

Kanıt Toplama Standardı

Denetçi işletmelerin finansal tabloları hakkında yeterli sayıda, kaliteli ve güvenilir bilgileri elde etmek zorundadır (TESMER, 22). Denetim amaçları açısından düşünüldüğünde toplanmış olan kanıtların güvenilirlik ve yeterliliğine, denetçinin mesleki muhakemesine göre karar verir (Kepekçi, 2004: 18). Standart denetim kanıtlarına ulaşabilmek için uygun olan denetim kanıtlarının kullanılmasını öngörmektedir. Söz konusu denetim teknikleri denetim ile ilgili kanıtlara ulaşmada işe yarayan çeşitli araçlardan biridir. Örneğin; sayımla, gözlemle, soruşturma ve doğrulama gibi denetim teknikleri kullanılır (Bozkurt, 2012: 40-41). Bu standart kanıtlarda kesinlik aramaktan ziyade yeterli sayıda kanıt bulunması gerektiğini öngörmektedir. Denetçiler bir işletmenin tüm işlem ve olaylarını denetlemez. Sadece yönetici ve çalışanlar birlikte çalışarak örnekleme ve sonuç çıkarma yöntemi ile raporlarını hazırlarlar.

Nitekim bir denetim ekibinin görevi mantıklı olan ve makul bir şekilde denetim kararına dayanarak oluşturulan yeterli kanıtlara ulaşmak ve bunlarla ilgili değerlendirmeler yapmaktır. Denetim konusunda yeterli kanıtın toplanmasının yanında bu kanıtların uygunluğunun sorgulanması gerekmektedir. Söz edilen uygunluk denetimi, kanıtların kalitesi ile doğrudan ilgilidir. Kanıtların sayısında olduğu gibi, kanıtların uygunluğunun belirlenmesi de denetçiye bırakılmıştır. Bir denetim kanıtının kaliteli olup olmadığına, kanıtın geçerliliğine, nesnelliğine, zamanlılığına ve sürekliliğine etki etmektedir (Hüner, 2014: 30).

2.1.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim faaliyeti sonunda ulaşılmış olan denetçi görüşüne ihtiyaç duyan kişilere nasıl sunması gerektiği konusunda bilgileri içermektedir. Denetim çalışmalarının sonunda denetçinin görüşünü beyan edeceği raporların kapsamı ve düzenlemeleri ile ilgili olan standartlara “raporlama standartları” denir. Söz konusu olan standartlar daha çok finansal tabloların denetimini kapsamaktadır. Raporlama standartlarının amacı ise, bilgiye ihtiyaç duyan kesimlerin alacakları kararları etkileyecek bilgilerin yeteri kadar açık ve kesin bir şekilde sunulmasını sağlamaktadır (Toroslu, 2014: 100).

Kaliteli bir denetimin son kısmını anlaşılır bir şekilde hazırlanmış olan denetim raporu oluşturur. Finansal tablolar üzerinde inceleme yapıldığını gösteren tek kanıt bir denetim raporunun varlığıdır.

Denetim raporunun kısaca denetim sürecinde finansal tablolarla ilgili denetçinin görüşünü çok kısa, yalın ve anlaşılır ifadelerle ve başka bir yorum gerektirmeyecek şekilde sunmalıdır (Çömlekçi, 2010: 36). Bağımsız denetçinin finansal tablolarla ilgili yapmış olduğu denetimi bitirdikten sonra raporunu hazırlarken bazı standartlara uyması gerekir. Bu sebeple denetçinin denetim raporunu mesleki gücüne göre hazırlanmış ve sunmuş olması gerekmektedir (Güredin, 2014: 50).

Raporlama standartları aşağıda açıklanmak üzere dört başlığa ayrılmıştır;

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Standardın amacı hazırlanmış olan finansal tabloların bu standarda uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında bilgiler sunmaktır. Denetçi işletmeye ait finansal tabloları incelerken, bu standarda uygunluğunu dikkatli bir şekilde incelemelidir. Bu standarda göre denetçinin düzenlemesi gereken denetçi raporunda işletmenin GKGMİ'ye ne seviyede uygun düzenlendiğini belirtmelidir. Eğer standartta yer alan ilkelerden sapmalar olmuş ise denetçi raporunda bu durumları belirtmelidir (Bozkurt, 2014: 41). Ancak denetçi işletmenin işlemlerini tam anlamıyla belgelemiş, muhasebe ilkelerine uygun olarak kaydetmiş ve finansal tablolarda bu bilgilerin yer alıp almadığını gözden geçirmiş olduğuna ilişkin söz konusu tabloların doğru ve güvenilir olduğu hakkında bir rapor sunmalıdır (Selimoğlu vd., 2014: 16). Denetçi, görüşünü açıkça belirtmediği durumlarda, işletmenin finansal tablolarının GKGMİ'ye uygun olarak düzenlendiği varsayılacaktır. Bu standarda göre denetçi denetimi yaparken, GKGMİ'lerine uyduğu net bir şekilde ifade etmeli ve söz konusu olan ilkelere uyulmadığı halde denetçinin bunların sonuçlarını açıkça ifade etmesi gerekmektedir (Güredin, 2014: 50-51).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

Standardın amacı muhasebe sürecindeki mali işlemlere ait verilerin, ne tür işlemlerden geçerek ve hangi zaman dilimlerine göre yapılacağını belirleyerek, finansal tabloların muhasebe dönemleri arasında karşılaştırılabilirliğini artırmaktır. Bu standart yıllar itibarıyla herhangi bir geçerli sebep olmadığı durumda finansal

tabloların şekil ve kapsam bakımından oluşturulmuş olan değerlendirme ilkeleri ile ilgili tutarlı olmasını zorunlu kılmaktadır (Kaval, 2009: 178). Devamlılık veya süreklilik olarak nitelendirilen standart muhasebe sisteminin de kullanılacak olan yöntem ve politikaların dönemler itibariyle değiştirilmeden sürdürülmesini öngörmektedir.

Tutarlı davranılmasındaki temel amaç finansal tablolar arasında dönemden döneme karşılaştırma yapılabilmesini sağlamaktır. Aksi söz konusu olduğunda, bu tablolardan alınan kaynaklara dayanarak bilgi kullanıcı gerekli olan analizleri yapamazlar (Selimoğlu vd., 2014: 17). Ancak zorunlu bir nedenle değişiklik yapılmışsa, müşteri işletme yönetiminden bu durumla ilgili açıklama yapmasını isteyebilir.

Yeterli Açıklama Standardı

Denetim raporunda aksi bir durum olmadığı sürece, incelenen finansal tabloların eklerinde bulunan dipnotlarla açıklanması istenmektedir. Burada söz konusu olan finansal tabloların sadece bir tablo formatında olmayıp ayrıca bu tabloyu açıklayacak dipnotları da içermesini öngörmektedir.

Muhasebenin temel kavramları arasında yer alan “Tam Açıklama Kavramına” göre finansal verilerin açık, anlaşılır ve yeterli bilgiyi içermesi gerekmektedir. Aynı zamanda bu bilgilerin karar alacak kişilerden tarafından anlaşılabilmesi için zamanlı olarak, eksiksiz, geçerli ve tarafsız bir özelliğe sahip olması gerekmektedir (Kavut vd., 2009: 75).

Bu standarda göre denetçi, finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğuna ve bunların GKGMİ’ne göre düzenlenmiş, yeterli bilgileri içerdiğine dair açıklamayı raporunda belirtir (Haftacı, 2014: 27). Finansal tablolarda yer alan sayısal bilgilere ilave olarak, işletmeler ilgililerin yeterli ölçüde bilgilendirilebilmesi için dipnotlarda da çeşitli bilgiler sunmaktadırlar.

Görüş Oluşturma ve Bildirme Standardı

Denetçi yaptığı denetim sonunda bir görüşe varmalıdır. Ancak denetçi denetimi sonucunda herhangi bir görüş bildirmiyorsa, bu durumu nedenleri ile açıklamalıdır (Güredin, 2011: 52).

Bunlara ek olarak yapılmış olan incelemelerin özellikleri ve denetim süreci boyunca üstlendiği sorumluluklar hakkında raporunda bir açıklama yapmalıdır.

Denetçi denetim sonunda ulaştığı sonuçları kamuoyuna açıklayacak bir şekilde finansal tabloların bütünü hakkında bir görüş bildirmelidir.

Denetçinin denetim raporunda bildirebileceği dört çeşit denetim görüşü vardır. Bunlar (TESMER, 23);

- Olumlu görüş,
- Olumsuz görüş,
- Şartlı olumlu (sınırlı) görüş,
- Görüş bildirmekten kaçınma.

Denetim raporuyla finansal tablo kullanıcıları, denetçinin görüşüne güvenerek finansal tablolardaki bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunu kabul ederler ve alacakları kararlarda kullanırlar.

2.2. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

Küresel anlamda bağımsız denetim ile ilgili uygulamalara bakıldığında her ülkenin kendine özgü standartlarının olduğu görülmektedir (Toroslu, 2014: 102). Hala farklı ülkelerde bulunan temsilciler tarafından yaygınlaşma başlayan denetim standartlarında iş birliğinin sağlanması amacıyla standart oluşturma projelerinde toplu olarak çalışmaktadır. IFAC, 1977 yılında Almanya’da gerçekleştirdiği Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde resmi olarak onaylanmış, politik bir kimliğe sahip olmayan, kar amacı gütmeyen ve herhangi bir devlete bağlı olmayan bir örgüttür (Haftacı, 2007: 39).

İlk Uluslararası Denetim Standardı - UDS (International Standards on Auditing, ISAs) 1978 yılında kurulan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi tarafından 1994’te yayınlanmıştır. Kurulun amacı denetim standartları ile birlikte hem uluslararası denetim kılavuzlarını hem de yönetmelikleri geliştirmektir (Dönmez, 2008: 19). Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) kurulunca hazırlanıp, yayınlanmaktadır. IAASB tarafından geliştirilmiş olan standartlar evrensel bir amaca hizmet edeceği için herkes tarafından anlaşılması istenmektedir. Bu amacı gerçekleştirmek için 2004 yılında açıklık projesi başlatılmış ve 2008 yılında tamamlanmıştır (Akdoğan, 2013: 166).

Bağımsız denetim standartları “açıklık projesi” sonrasında önemli değişiklikler geçirmiştir. Hazırlanmış olan bu projede her bir Bağımsız Denetim Standardı (BDS) için ayrı ayrı olmak üzere genel amaçları tespit edilerek, geliştirilmesi amaçlanan standartların içerdiği hükümlerle ilgili rehber niteliğinde bilgiler sunmaktadır (Selimoğlu vd., 2013: 22). Bu çalışmaların sonucunda standartlar ülkemizde de yayınlamıştır. Standartlarda yıllar itibariyle güncellemeler yapılmıştır.

2.3. ÜLKEMİZDE BAĞIMSIZ DENETİM ÇERÇEVESİ

Ülkemizde bağımsız denetim çerçevesine uygun olarak KGK tarafından yayınlanmış olan bildirilerin temel amacı, Uluslararası Standartlarla uyumlu olacak şekilde ortak ilke, usul ve esasların uygulanmasıdır. IAASB tarafından yayınlanarak yürürlüğe girmiş olan standartlar aşağıdaki gibidir(<http://kgk.gov.tr>. 2019: Bilgi Notu);

Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISA): Tarihi finansal bilgilerin denetiminde uygulanmaktadır. Denetçinin finansal tabloları denetlerken dikkat etmesi gereken prosedürleri ele almaktadır. Bu standartlar finansal bilgilerin bir bütün olarak değerlendirilmesinde hata ve hile kaynaklı bir durumun önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında makul bir güvence elde etmektir.

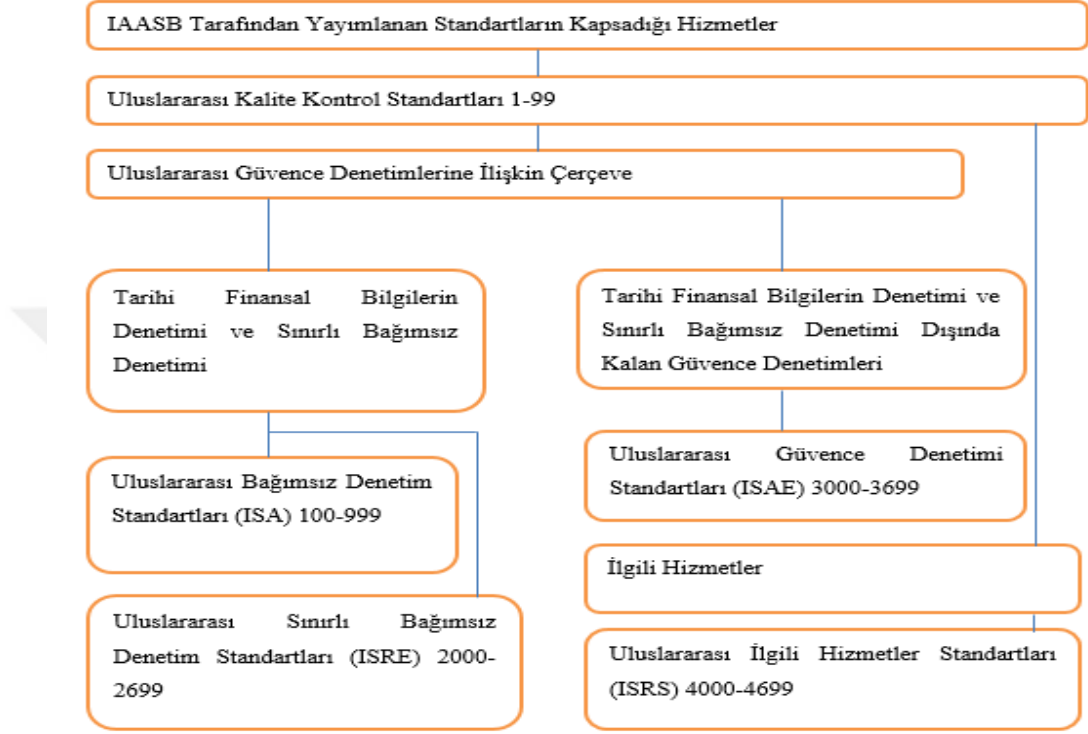
Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (International Standard on Review Engagements-ISRE): Tarihi finansal bilgilerin sınırlı denetiminde uygulanmaktadır. Bu denetimde finansal bilgilerin güvenilirliği açısından sınırlı sayıda güvence sağlanır.

Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (International Standard on Assurance Engagements-ISAIE): Tarihi finansal bilgilerin bağımsız ve sınırlı denetimleri dışında, diğer güvence denetimlerinde uygulanır.

Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (International Standard on Related Service-ISRS): Güvence denetimleri hariç olmak üzere ilgili hizmet standartlarına ilişkin yayınlanmış olan standartlardır. Bu standartlar, hizmet verdiği ilgili kullanıcılara makul güvence verme amacı taşımazlar.

UDS'lerin rehber olarak kullanıldığı, denetim çalışmalarının ve bu çalışmalar sonucunda hazırlanan denetim raporlarının da bu doğrultuda hazırlandığı gözlemlenmektedir. Standartların genel yapısı şekil 3'teki gibidir;

Şekil 3: Standartların Genel Yapısı



Kaynak: <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, (10.11.2018).

Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları olarak açıklanan, tarihi finansal bilgilerin denetlenmesinde kullanılan, Türkiye Bağımsız Denetim Standartları yedi ana başlık halinde bölümlere ayrılmıştır.

2.3.1. Uluslararası Kalite Kontrol Standartları

Kalite Kontrol Standartları (KKS) denetim şirketlerinin; finansal tabloların denetimi ile ilgili olarak denetçinin kalite kontrol prosedürleri açısından özel sorumluluklarına, bunlara ek olarak denetimin kalitesini gözden geçirecek uzman kişilerin sorumlulukları düzenlemektedir.

KKS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol

KKS 1, denetim şirketlerinin; finansal tabloların denetimi, sınırlı denetim, diğer güvence denetimi ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemlerinin denetimine ilişkin sorumluluklarını düzenler. KKS 1, etik hükümlerle değerlendirilecek bir şekilde ele alınmaktadır (KKS 1, 2018: p. 11).

2.3.2. Bağımsız Denetim Standartları

Bağımsız denetimde yer alan genel ilke ve sorumluluklar, risklerin değerlendirilmesi ve değerlendirilmiş risklere verilecek karşılıklar, bağımsız denetim kanıtları, başkalarının çalışmalarının kullanılması, denetimin sonuçları ve raporlanması ve denetimde özel alanlar hakkında kısaca bilgiler verilecektir.

2.3.2.1. Genel İlkeler ve Sorumluluklar

Bu bölümde, bağımsız denetimin yapılması nedeni, yapısı ve yetkilendirilmiş olduğu alanlarla ilgili tanım ve kavramlara, denetçinin uyması gereken standartlara ilişkin tüm denetimleri kapsayacak sorumlulukları hakkında bilgiler verilecektir (Kaval vd., 2015: 77). Genel ilke sorumluluklarla ilgili yedi standart bulunmaktadır. Bu standartlar BDS 200 ve BDS 265 kodları arasında yer almaktadır. Aşağıda alt başlıklar halinde açıklanacaktır;

BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi

BDS 200 denetçinin finansal tabloların denetimi sırasındaki sorumlulukları düzenlemektedir. Standart mevzuatta yer alan BDS'lerin kapsam, yapısı ve uygulama alanlarını açıklamak birlikte, denetim sürecinde tüm BDS'lere uyması ile ilgili yükümlüklere ilişkin denetimlerde yerine getirilmesi gereken sorumlulukları düzenlemektedir (BDS 200, 2017: p. 9).

BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması

BDS 210 denetçinin yönetimle veya gerekli görüldüğü durumlarda üst yönetimden sorumlu olan kişilere ilişkin düzenlenmesi gereken denetim sözleşmesinin içeriğine ilişkin sorumluluklarını düzenler (BDS 210, 2018: p. 9).

BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol

Denetçinin denetim sırasında uyması gereken kalite kontrol standartlarına ilişkin sorumluluklarını, izleyeceği yol ve yöntemlerle ilgili atıfta bulunmaktadır (BDS 220, 2018: p. 1). Denetçinin amacı ise, yapılan denetimin meslek ile ilgili standartlara ve mevzuatta yer alan hükümlere uygun olarak yerine getirildiği, düzenlenen denetçi raporunda yer alan şartlara uygun bir şekilde makul güvence sağladığına dair kalite kontrol standartları göz önünde bulundurmasıdır (BDS 220, 2018: p. 5).

BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi

BDS 230 denetim standartlarına göre yapılan denetimin içeriğini sunan çalışma kağıtlarının hazırlanmasına ilişkin, içerik, şekil ve genel usulleri açıklar (BDS 230, 2017: p. 1). Standarda göre denetçinin amacı; raporuna ilişkin uygun kayıtlar elde etmek, denetimin BDS'lere ve mevzuatta yer alan esaslara göre planlandığı, yürütüldüğüne ilişkin kanıtlara dayanarak, çalışma kağıtlarını hazırlamaktır (BDS 230, 2017: p. 5).

BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları

BDS 240 denetiminde hata, hile ve usulsüzlük kavramlarını birbirinden ayırt ederek hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskine karşı BDS 315 ve 330 hakkındaki hususların uygulanması ile ilgili yöntemleri içermektedir (BDS 240, 2018: p.1). Denetçinin amacı ise; hile ile ilgili “önemli yanlışlık” risklerini tespit etmek ve değerlendirmek olası tehlikelere karşı alınması gerekli önlemler için yeterli sayı ve makul seviyede denetim kanıtına ulaşmaktır (BDS 240, 2018: p. 10).

BDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması

BDS 250, işletme yönetimi ve bağımsız denetçinin mevzuata uyumu konusunda sorumluluklarını ve mevzuata aykırı bir durum karşısında denetçinin

yerine getirmesi gereken işlemlere ilişkin esaslar ve denetim görüşünün üzerindeki etkileri belirler (BDS 250, 2018: p. 11). Bağımsız denetçi denetim sırasında sonuçlarının finansal tabloları etkileyecek derecede mevzuatta yer alan esaslara aykırı bir durum olup olmadığını açıklamalıdır.

BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

BDS 260 denetimin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan hususların yönetime bildirilmesi, bu hususlar hakkında yönetimle müzakere edilmesini ve bunlara ilişkin ilke, usul ve esasları içermektedir. Denetçinin amacı ise; finansal tabloların denetimi ile ilgili sorumluluklarını yönetime bildirmek, bilgi almak ve karşılıklı bilgiler almaktır. Örneğin; denetim sırasında ortaya çıkan kısıtlamalarla ilgili yönetimle görüşülmesi ve ilave bilgilerin istenmesi (BDS 260, 2018: p. 1).

BDS 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi

BDS 265 denetlenen işletmedeki iç kontrole ilişkin eksik hususların yönetimden sorumlu olanlara bildirme konusundaki ilke, usul ve esasları içermektedir (BDS 265, 2018: p. 4). Burada denetçinin iç kontrol eksikliklerini belirlemesindeki amaç bu konuda görüş bildirmek değil, test edilmiş olan iç kontrol eksiklikleri hakkında yazılı bir beyanla ve zamanında üst yönetimden sorumlu olanlara iletilmesidir (BDS 265, 2018: p. 5).

2.3.2.2. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar

Bu bölümde, risk değerlendirme ve risklere karşı alınacak önlemlerle ilgili standartlar yer almaktadır. Bunlar denetimin planlanma sürecinin belirleyen unsurlardır. İşletmeye karşı risk oluşturabilecek faktörler ve risklerle mücadele etmek için alınacak önlemler belirlenir. Risklerin değerlendirilmesi ile ilgili BDS 300 ve BDS 450 kodları arasında 6 standart bulunmaktadır. Aşağıda alt başlıklar halinde açıklanacaktır;

BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması

BDS 300, denetimin planı yapılmadan önce uyulması gereken kıstasları, planın yürütülmesi ve gözetimi, belgelendirmesi, planda değişiklik yapılması

gereken durumları, işletme yönetimden sorumlu olan kişilerle kurulması gerekli olan iletişim hakkında bilgileri açıklamaktadır (BDS 300, 2017: p. 1). Denetçinin amacı ise, bağımsız denetimin planlaması sürecinde denetim planının uygulanmasını ve denetim riskinin kabul edilebilir düzeye indirilmesini sağlamaktır (BDS 300, 2017: p. 4).

BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi Ve Değerlendirilmesi

BDS 315, iç kontrol sisteminde dahil edilmek üzere, işletmenin faaliyet koşulları ve çevresi ile ilgili bilgilerin elde edilmesini ve finansal tabloların önemli hatalar içerip içermediğini tespit etmek için denetçiye yol göstermektedir (BDS 315, 2017: p. 3).

BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik

BDS 320 denetimde finansal tablolardaki önemlilik düzeyi genel olarak her hesap bakiyesi, işlem türü ve dipnotlarda yapılan açıklamaları içerir (BDS 320, 2017: p. 1). Yani standardın amacı, gereksiz olan bilgilerin göz ardı edilerek denetim riski, kanıt sayısı ve önemlilik düzeyinin göz önünde alınarak gerekli olan raporlamanın yapılmasıdır (BDS 320, 2017: p. 8).

BDS 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler

BDS 330 finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerini kabul edilebilir bir seviye de tutarak, denetçinin finansal tablolardaki hata ve hilelerinde uygulanacak kontrol testleri, ilave denetim teknikleri ve analitik testlerle değerlendirerek önemlerin alınmasını amaçlanmaktadır (BDS 330, 2017: p. 1).

BDS 402 Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar

BDS 402 muhasebe bilgi sisteminde meydana gelen olayların kayıtlarının tutulması ve bilgilerin işlenmesi amacıyla dışarıdan hizmet alan işletmenin bağımsız denetiminde; bahsi geçen işletmenin iç kontrol sistemine olan etkilerinin, önemli yanlışlıkların ve ek denetim tekniklerinin tasarlanması ile ilgili usul ve esasları belirtmektedir (BDS 402, 2017: p. 1).

Denetçinin amacı; önemli yanlış risklerin belirlenmesi için yeterli ölçüde denetim kanıtı elde etmek, sağlanan hizmetin işletmenin iç kontrol sistemindeki

etkilerini anlamak ve işletmede ortaya çıkması muhtemel risklere karşı denetim programlarını hazırlamaktır (BDS 402, 2017: p. 7).

BDS 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

BDS 450 denetçinin denetim sırasında finansal tablolarda ortaya çıkan, düzeltilmemiş bir yanlışlığın meydana getirdiği etkileri değerlendirirken uyması gereken ilke ve esaslar yer almaktadır (BDS 450, 2017: p. 1). Denetçi BDS 200 finansal tablolarda makul bir güvence sağlamak için uyması gereken sorumluluklar düzenlenirken, BDS 450’de ise denetimin yürütülmesi sırasında tespit edilen yanlışlıklara ilişkin değerlendirmeleri düzenlemektedir (BDS 450, 2017: p. 3).

2.3.2.3. Bağımsız Denetim Kanıtları

Denetimde gerekli olan kanıtların toplanması, denetçi görüşünün daha rasyonel kanıtlara dayandırılması amacı ile yeterli ve nitelikli denetim kanıtlarının elde edilmesi ile ilgili planlamanın nasıl yapılması gerektiği ve uygulanmasına ilişkin hususları ele almaktadır (Kaval vd., 2015: 246).

Bağımsız denetim kanıtları ile ilgili BDS 500 ve BDS 580 kodları arasında yer alan on bir adet standart bulunmaktadır. Aşağıda alt başlıklar halinde açıklanacaktır;

BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları

BDS 500 denetim sürecinde denetçinin ulaşmış olduğu denetim kanıtlarını esas alarak bir görüş bildirmektedir. Bu standart tüm BDS’lerde uygulanmaktadır. Finansal tabloların denetiminde elde edilmesi gereken kanıtlarının sayısı, niteliği, nasıl kullanılacağına ilişkin tüm kuralları düzenleyen standarttır (BDS 500, 2018: p.1).

BDS 501 Bağımsız Denetimi Kanıtlarının Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar

BDS 501 denetimde denetçinin BDS 300 ve BDS 500 standartları ve diğer ilgili olan BDS’ler için yeterli sayıda ve makul denetim kanıtı elde edilirken işletmenin stokları, davaları ve iddiaları hakkında ve bu kısımda yer alan bilgilerle ilgili özellikli durumları içerir (BDS 501, 2013: p. 1).

BDS 505 Dış Teyitler

BDS 505, denetçinin denetim sırasında yeterli ve güvenli olan denetim kanıtlarına ulaşmak için dış kaynaklardan bilgi alması gerekebilir. Ancak denetçi alınan bilgilerin ne derece güvenilir olacağını bilemeyeceği için bu durumdan doğacak olan riskleri üstlenme sorumluluğu altında kalabilir (BDS 505, 2013: p. 4). Denetçinin bu konuda yapması gereken bu denetim kanıtları elde edilmek için gerekli olan prosedürleri tasarlamak ve uygulamaktır (BDS 505, 2013: p. 5).

BDS 510 İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri

BDS 510 bir işletmede ilk kez denetim yapılıyorsa, bunların açılış bakiyeleri ile ilgili sorumlulukları düzenler. Açılış bakiyelerinin yanında dönemin başında işletmede var olan ve açıklanması gereken yükümlülük ve taahhütlere ilişkin konuları içermektedir. Ayrıca denetim firmasından farklı bir firma denetimi gerçekleştirecek ise de açılış bakiyeleri ile ilgili esaslar için BDS 510 kullanılır (BDS 505, 2013: p. 1).

BDS 520 Analitik Prosedürler

BDS 520, analitik inceleme teknikleri finansal olan ve olmayan bilgilerle ilgili farkları anlayabilmek için yapılan analitik inceleme tekniklerinin kullanılmasını içerir. Ayrıca denetimin son safhalarında finansal bilgilerle ilgili sonuçlar değerlendirirken, analitik prosedürlerin uygulanması ile ilgili sorumlulukları içerir (BDS 520, 2013: p. 1).

Analitik inceleme teknikleri denetim esnasında farklı süreçleri şu şekilde açıklanabilir; İşletmenin faaliyet durumu ve çevresi ile ilişkisi risk değerlendirme ile ilgili yol gösterir. İşletme yönetimi tarafından sunulan bilgiler ve belgelerin yanında yapmış olduğu açıklamalar risklerin azaltılmasını, detaylı testler yerine daha etkin olan bağımsız denetim tekniklerinin uygulanmasını gerekli kılar. Finansal tabloların denetiminin son aşamasında gözden geçirmek için kullanılabilir (BDS 520, 2013: p. 3).

BDS 530 Bağımsız Denetimde Örneklem

BDS 530 denetçi analitik inceleme teknikleri haricinde istatistiksel yada istatistiksel olmayan yöntemleri kullanarak denetim faaliyetini yerinde getirebilmek için yeterli ve uygun olan denetim kanıtını toplamayı amaçlar. Ancak bu örneklemi nasıl oluşturması gerektiği hakkında bir yol veya yönetim gereklidir. İşte BDS 530

bu noktada örneklemin tasarlanmasında, seçilmesinde, gerekli olan kontrol testlerinin uygulanmasında ve sonuçlarının değerlendirilmesinde denetçiye bir yol gösterir (BDS 530, 2013: p. 2).

BDS 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi

BDS 540 Denetçiye finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminleri hakkında bilgiler sunmaktadır. Denetçi muhasebe tahminlerini göz önünde bulundurarak muhasebe tahmini yapmalıdır. Muhasebe tahmini ise kesin olarak belirlenemeyen durumlarda yaklaşık olarak bir tutarın belirlenme durumudur (BDS 540, 2018: p. 1).

Bu standarda göre muhasebe tahmini yapılmasını gerektiren kalemler şu şekilde açıklanabilir;

- Stok değer düşüklüğü ve şüpheli hale gelen alacaklar için ayrılan karşılıklar,
- Maddi duran varlıkların maliyetlerine göre tahmini olarak ayrılması gereken amortismanlar,

BDS 550 İlişkili Taraflar

BDS 550 finansal tablolar açısından önem arz eden taraflar ve bu taraflarla ilgili yapılan işlemlerle ilgili uygulanması gerekli olan denetim tekniklerini ve denetçinin bu konulardaki sorumlukları hakkında yol gösterici olmaktır. Denetçi denetim raporunu etkileyecek ilişkili tarafların ve bunlarla ilgili yönetim tarafından bildirilen beyanların makul denetim kanıtına ulaşabilmesi için tasarlamış olduğu teknikleri uygulaması gerekir. Ancak bu şekilde bütün ilişkili tarafların işlemlerinin ortaya çıkması pek de beklenemez (BDS 540, 2013: p. 1).

BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

BDS 560 denetçinin bilanço tarihinden sonra meydana gelen olayların değerlendirmesinde yol göstermeyi amaçlamaktadır. Denetçi değerlendirmelerini yaparken bilanço tarihinden sonra fakat söz konusu olan tablolar yayımlanmadan evvel ortaya çıkan olayların denetim raporu üzerinde yaratacağı etkiyi göz önünde bulundurmalıdır (BDS 560, 2017: p. 1). Denetçi denetim raporunun düzenlendiği tarihte raporunda herhangi bir değişiklik yapmasını gerektirecek bir durumun ortaya çıkması halinde, konuyu değerlendirmek için işletme yönetimine başvurur ve gerekli olan önemlerini alır (BDS 560, 2017: p. 4).

BDS 570 İşletmenin Sürekliliği

BDS 570 yönetimin işletmenin sürekliliği ile devamlılık ilkesi ilgili değerlendirmeleri göz önüne alınarak finansal tabloların hazırlanması ile ilgili sorumlulukları düzenlemektedir (BDS 560, 2017: p. 1). BDS 570 'de yer alan hususlara göre denetçinin denetim ile ilgili prosedürleri planlaması, uygulaması, değerlendirmesi ilişkin süreçlerde işletmenin sürekliliği varsayımını göz önünde bulundurarak yerinde getirmesi gerekmektedir (BDS 560, 2017: p. 9).

BDS 580 Yazılı Beyanlar

BDS 580 denetçinin denetim kanıtı olarak yöneticilerin beyanlarını kanıt olarak kullanılmasının değerlendirilmesi ve belgelendirilmesinde izlenmesi gereken yol ve yöntemleri göstermektedir (BDS 560, 2017: p. 1).

2.3.2.4. Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması

Bu kısımda standartların sınıflandırılması yapılırken üçüncü kişilerin çalışmalarının kullanılması ile ilgili üç adet standart bulunmaktadır. Aşağıda alt başlıklar halinde açıklanacaktır;

BDS 600 Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)

BDS 600 bir işletme ait finansal tablolar hakkında görüş bildiren denetçinin bahsi geçen tablolar veya birden fazla işletmenin finansal bilgilerinin üstünde çalışan bir diğer denetçinin söz konusu olan çalışmalardan faydalanmaları için izlenmesi gerekli olan yol ve yöntemleri göstermektedir. Örneğin; denetçinin denetim faaliyetini yerine getirebilmesi için stok ya da nakit akışları hakkında bilgiye ihtiyaç duyduğunda, işletmenin farklı şube yada birimine gidebilme imkanının olmaması halinde başka bir denetçiyi denetime dahil edebilir (BDS 600, 2018: p. 8).

BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması

BDS 610 iç denetim için görevlendirilen denetçinin bağımsız denetim çalışmalarında ve gerekli olan prosedürlerinin uygularken, finansal tabloların denetimine ilişkin hususlar hakkında denetçiye yol göstermeyi amaçlamaktadır (BDS 610, 2013: p. 1).

BDS 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması

BDS 610 uzman bir kişi tarafından hazırlanmış olan çalışmalar kullanılırken, denetçi bu çalışmanın denetim için uygunluğunun belirlemesi için makul seviyede denetim kanıtı elde etmesinde izlemesi gereken yol ve yöntemler hakkında açıklamaları içerir (BDS 620, 2013: p. 1). Bahsi geçen uzman kişi denetimi yapılan işletmenin bünyesinde çalışan bir personelde olabilir ya da denetçi firmasının yönlendirdiği bir kişi yada bu kişinin muhasebe ve denetim ile ilgili deneyimli olması gerekir.

2.3.2.5. Bağımsız Denetim Sonuçları ve Raporlama

Bilindiği gibi denetim faaliyeti son yıllarda giderek artmakta ve bu alanda çeşitli firmalar faaliyet göstermektedir. Denetim faaliyeti geniş, kapsamlı ve uzmanlık gerektiren bir süreç haline gelmiştir. Denetçi karar alıcılara ihtiyaç duydukları bilgiyi sağlamak için denetim sürecinde uygun denetim tekniklerini kullanarak güvenilir sonuçlar elde etmelidir.

Denetim sonucunda ulaşılabilecek olan denetim görüşü denetim faaliyetini ürünü niteliğindedir. Denetim finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığı hakkında işletme içi ve işletme dışı kullanıcılara makul güvence sağlamaktadır.

Raporlama ile ilgili yürürlükte bulunan altı adet standart vardır. Tez konumuz olan bağımsız denetimin sonuçları ve raporlanmasına ilişkin altı standart üçüncü bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

2.3.2.6. Özel Alanlar

Bu bölümde denetimlerde karşılaşılan özellikli durumlarla ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Yürürlükte BDS 800 – BDS 810 kodları ile ilgili üç adet standart bulunmaktadır. Tez konumuz olan özel alanlara ilişkin üç standart üçüncü bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

2.3.3. Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı

SBDS daha kapsamlı denetim çalışmalarında uyulması gereken kurallarla ilgili esaslar yer almaktadır. Sınırlı bağımsız denetim standartları yayımlanan iki adet standart yürürlükte bulunmaktadır.

SBDS 2400 Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi

İşletmelerde sınırlı denetimleri gerçekleştirmek üzere görevlendirilmiş olan denetçinin hazırlaması gereken raporun şekli ve içeriği ile ilgili sorumluluklarını düzenlemektedir. Ancak denetçi burada finansal tabloların denetimini yapmakla yükümlü değildir. İşletmenin finansal tablolarını denetlemekle görevlendirilmiş olan denetçinin, söz konusu olan tablolar ve ara dönem finansal bilgilere yönelik olarak yapılan denetimleri sınır denetim kapsamında yer alamaz (SBDS 2400, 2018: p. 1).

SBDS 2410 Ara Dönem Finansal Bilgilerin İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi

SBDS 2410 denetimi yapılacak işletmeye ait olan finansal tablolarla ilgili bilgilerin denetiminde, denetçinin üstlendiği mesleki sorumlulukları ve düzenlemesi gereken raporun içeriği hakkında rehberlik etmektir (SBDS 2410, 2014: p. 1).

2.3.4. Güvence Denetimi Standartları

Güvence denetimleri; denetçi dışında bir kişinin, mevcut olan ölçütleri uygulayarak denetim konusunun belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili doğrulama hizmetleri ve denetçinin kıstaslarını uygulanmasına ilişkin doğrudan denetimleri içermektedir. Ülkemizde son zamanlar yaygın olarak duyduğumuz bir terim olan konkordato kelimesi güvence denetim standartları ile ilgilidir. Hukuk dilinde açıklamak gerekirse; Konkordato, "iflasa tabi olan borçlunun ekonomik durumunu düzeltebilmesi amacıyla, borçların yeniden yapılanmasını içeren taraflar arasında mahkeme tasdiki ile bağlayıcı hale gelen bir anlaşma" olarak tanımlanır (<http://www.iflaserteleme.com>).

Konkordato denetim standartları kapsamında yer alan güvence standartlarından GDS 3000 ve GDS 3400 ile Özel Alanlarla ilgili olan standartlarımızdan BDS 805 ile bağdaştırılmaktadır.

Konkordato ön projesi ile karşılaştırma tablosu için denetim kıstası 2004 sayılı Kanun'un 285 ve 286'ncı maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre (<http://www.kgk.gov.tr>);

- Borçlunun konkordato isteyebilmesi için söz konusu olan borçlarının vadesinin gelmesine rağmen ödeyememesi yada böyle bir tehlike taşıması gerektiği (2004 sayılı Kanun, 2019: md. 85),
- Konkordato kanunu uyarınca ön proje ve karşılaştırmalı tabloda yer alması gereken hususlar hakkında düzenlemeleri içerir (2004 sayılı Kanun, 2019: md. 86).

Konkordato hakkındaki yönetmelik temel olarak aşağıdaki hususları düzenleyen bölümlerden oluşmaktadır (30671 Sayılı Resmi Gazete, 2019: md. 12-15):

- Talebe eklenmesi gereken belgeler
- Denetim
- Rapor
- Diğer hususlar

Kanun'la uyumlu olarak Yönetmeliğe göre aşağıdaki belgelerin konkordato talebine eklenmesi gereklidir (30671 Sayılı Resmi Gazete, 2019: md. 12-15):

Konkordato ön projesi

- Borçlunun malvarlığı ile ilgili belgeler,
- Alacaklıların ve alacakların listesi,
- Karşılaştırma tablosu,
- Makul güvence verebilen denetim raporu.

Konkordato ön projesinde yer alan hususlar (30671 Sayılı Resmi Gazete, 2019: md. 12-15):

- Borçlunun, borçlarını hangi oranda veya vadede ödeyeceği,
- Alacaklıların, alacak haklarından hangi oranda vazgeçmiş olacakları,
- Borçlunun, ödemeleri için mallarından bir kısmını satıp satmayacağı,

- Borçlunun faaliyetine devam edebilmesi ve alacaklılarını ödeyebilmesi için gerekli mali kaynağı hangi yöntemle sağlayacağı.

GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetim

GDS 3000 iyi bir tahmin ve hipotezle ilgili olan varsayımlar inceleme prosedürlerini de içerecek şekilde, ileriye dönük olan finansal bilgilerin incelenmesinde ve raporlanmasında denetçiye rehberlik etmek için hazırlanmıştır (GDS 3000, 2013: p. 1).

GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi

GDS 3400'un amacı, bir tahmin ve hipotezle ilgili olan varsayımları incelemek ve prosedürlerini de içerecek şekilde, ileriye dönük olan finansal bilgilerin incelenmesinde ve raporlanmasında ilişkin denetimler için standart belirlemek ve bu konularda rehberlik sağlamaktır (GDS 3400, 2013: p. 1).

GDS 3402 Hizmet Kuruluşunda Kontrollere İlişkin Güvence Raporları Denetimi Dışında Diğer Güvence Denetimleri Standardı

GDS 3402 finansal raporlama ile ilgisi olması sebebiyle işletmeninin iç kontrol sistemi ile ilgisi olan bir hizmetin sağlandığı kuruluş bünyesindeki kontrollere ilişkin hizmet alan işletmenin ve denetçisinin rapor sunma amacı yürütmüş olduğu güvence denetimleridir (GDS 3402, 2018: p. 1).

GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak üzere Üstlenilen Güvence Hizmetleri

GDS 3420 denetçinin bir izahnamenin içeriğinde yer alan proforma finansal bilgilerle ilgili makul güvence sağlamak amacıyla sorumlu olan kişilerce toparlanması ve raporlanmasına ilişkin yapılacak doğrulama hizmetlerini ele almaktadır (GDS 3420, 2013: p. 1).

2.3.5. İlgili Hizmet Standartları

Finansal bilgilerle ilgili üzerinde anlaşma sağlanması gereken prosedürlerin uygulanması ve güvence vermek üzere finansal bilgilerin hazırlanmasında ve sunulmasında rol oynayan iki standart vardır.

**İHS 4400 Finansal Bilgilere İlişkin Üzerinde Mutabık Kalınan
Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler**

İHS 4400; denetçinin finansal bilgilerle ilgili anlaşmaya varılması durumunda gerekli olan prosedürlerin uygulaması, bir iş üstlenilmesi durumunda mesleki sorumlulukları ve düzenlemesi gereken rapora ilişkin standartlara rehberlik etmektir (İHS 4400, 2014: p. 1).

İHS 4410 Finansal Bilgileri Derleme İşi

İHS 4410 denetçinin bir güvence vermeden tarihi finansal bilgilerin hazırlanması ve sunulması sürecinde, yönetime yararlı olması ve söz konusu standarda ilişkin raporlama yapmak için görevlendirilmiş olması durumunda denetçinin yerine getirmesi gereken sorumluluklarını düzenler (İHS 4410,2018: p. 1).

Çalışmanın ikinci bölümünde genel olarak denetim standartları incelenmiştir. Üçüncü bölümünde ise denetim standartlarından raporlama ve sonuçları ile ilgili standartlar üzerinde durulacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLANMASI İLE ÖZEL ALANLAR STANDARTLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Tez çalışmasının üçüncü bölümünde denetimin sonuçları ve raporlanmasına ilişkin standartlar ve özel hususlarla ilgili standartlar konusunda açıklamalara yer verilecektir.

3.1. DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLANMASINA İLİŞKİN STANDARTLAR

Bu bölümde finansal tabloların denetiminin sonuçları ve raporlanması ile ilgili altı adet standart ele alınacaktır.

3.1.1. Bağımsız Denetim Standardı 700 - Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

Bu bölümde standardın kapsamı, yürürlük tarihi, tanımlar, amaçlar yer alan ana ve açıklayıcı hükümler hakkında açıklamalar yapılacaktır.

3.1.1.1.BDS 700 Kapsamı ve Yürürlük Tarihi

BDS 700 finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ile ilgili hükümleri ve bu tabloların denetimi sonucunda düzenlenmesi gerekli olan denetim raporunun şekli ve içeriği konusunda bilgiler vermektedir. BDS 700 tam set finansal tabloların denetiminde uygulanmakla birlikte, “özel amaçlı bir çerçeveye” göre hazırlanmış olması durumunda ise BDS 800 ile birlikte ele alınmaktadır (BDS 700, 2017: p. 3).

BDS 700’un son sürümü, 01.01.2017 tarihinde ve sonraki dönemlerin denetimlerinde uygulanabilmesi için 24.03.2017 tarih 30017 (md) sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (BDS 700, 2017: p. 5).

3.1.1.2. BDS 700 Tanımlar ve Amaçlar

Aşağıdaki tanımlar BDS'ler şu amaçlarla kullanmıştır;

Genel amaçlı çerçeve: Genel kullanıcı kitlesi tarafından duyulan bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla hazırlanmış finansal raporlama çerçevesidir (BDS 700, 2017: p. 7).

Gerçeğe uygun sunum çerçevesi: Finansal raporlamada uyulması gerekli olan hükümlerdir (BDS 700, 2017: p. 7).

Genel amaçlı finansal tablolar: Genel amaçlı çerçeve ile uyumlu olan tablolardır (BDS 700, 2017: p. 7).

3.1.1.3. BDS 700 Ana Hükümler

Bu bölümde geçerli olan finansal raporlama çerçevesine ilişkin görüş oluşturma, denetçinin vereceği görüşün şekline, düzenlenmesi gereken denetçi raporuna ve finansal tablolarla birlikte sunulacak ilave bilgilere yer verilecektir.

Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma

Denetçi finansal tabloların geçerli olan raporlama çerçevesi ile uyumlu olarak hazırlandığı ya da hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmelidir. Denetçi raporunda yapacağı değerlendirmede finansal tablolarının önem arz eden hata ve yanlışlık içermediğine dair makul bir güvence elde edip etmemesine göre “denetlenen işletmenin finansal tablolarının geçerli raporlama çerçevesine uygunluğu” hakkındaki görüşünü raporunda açıkça ifade eder (BDS 700, 2017: p. 12).

Denetçi bu tespitinde “denetlenen işletmenin “finansal tablolarında gerçeğe uygun sunum yapıp yapılmadığı” ve “geçerli raporlama çerçevesini açıklayıp açıklamadığını” ve “finansal tablolarında yeterince atıfta bulunup bulunmadığını” değerlendirir (BDS 700, 2017: p. 14-15).

Görüşün Şekli

Denetçinin, denetimin sonucunu açıkladığı yazıya görüş yazısı denir. Bu yazının içeriğinde denetimin konusu, türü, niteliği, kapsamı ve denetçinin gözlemleri yer alır (BDS 700, 2017: p. 14-15). Denetçi, denetimin sonucunda ya olumlu görüş

verir ya da olumlu görüş dışındaki görüşlerden birini verir (BDS 700, 2017: p. 14-15).

Buna göre görüş bildirmeyle ilgili şu dört durum ortaya çıkmaktadır (Arens, Elders ve Beasley, 2012: 67-86):

- Olumlu görüş
- Şartlı (sınırlı olumlu) görüş
- Olumsuz görüş
- Görüş bildirmekten kaçınma

Olumlu Görüş

Denetçi ilk olarak finansal tabloların kurulca belirlenmiş olan raporlama ile ilgili standartlara uygun olarak düzenlendiği veya düzenlenmediğini kontrol eder. Denetçinin Türkiye Denetim Standartlarına göre BDS 700’de görüşünü bildirmek için yayınlanan ilke ve kurallara uymasında herhangi bir tersliğe rastlamadığını, denetim sırasında elde ettiği kanıtların yeterli, güvenilir ve gerçeğe uygun bilgiler içerdiğine, işletmenin mal varlığına ve karlılığına ilişkin bilgilerin doğru bir şekilde yansıtıldığını ifade ettiğinde olumlu bir görüş bildirebilir. Bu durumu denetçi aynı zamanda finansal tabloların eklerinde ve dipnotların açıkça belirtmelidir (BDS 700, 2017: p. 16-19).

Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)

Denetçi, işletmenin bazı istisnai durumlar dışında finansal tabloları bir bütün olarak değerlendirdiğinde gerçeği yansıttığını ve doğru olarak kabul ettiğini, ancak söz konusu istisnayı raporunun açıklama kısmında belirtir ve şartlı görüşü içeren bir rapor düzenler (Ataman vd., 2001: 98).

Olumsuz Görüş

Denetçinin gerçekleştirdiği denetim faaliyeti sonucunda, elde ettiği yeterli ve uygun denetim kanıtına dayanarak, finansal tablolarda bulunan yanlışlığın hem önemli hem de yaygın olduğu kanaatine ulaşması halinde verdiği görüştür. Bu olumsuz görüş bildiren bir denetçi buna neden olan nedenleri ve bu nedenlerin finansal tablolar üzerindeki etkilerini açıklamak zorundadır (BDS 705, 2017: p. 8).

Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi gerçekleştirdiği denetim sonucunda bir görüş oluşturmak için yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşmaz ise ve eğer farkına varmadığı yanlışlıkların

önemlilik arz ettiği ve yaygın olabileceğine dair fikir beyan ederse görüş bildirmekten kaçınır (BDS 705, 2017: p. 9). Denetçinin finansal tabloların dürüstlüğü hakkında tereddütleri varsa, bu konularını raporunda açıklamalıdır. Görüş bildirmekten kaçınma olumsuz görüş ile aynı anlama gelmemektedir.

Denetçi Raporu

Denetçi yaptığı çalışmalar neticesinde finansal tabloların, denetlenen işletmenin finansal durumu ve faaliyeti ile ilgili sonuçların doğruluğuna, dürüstlüğüne, mevzuata ve GKGMİ'ne uygunluğu konusunda görüşünü belirttiği yazılı belgeye “denetim raporu” denir (Toroslu, 2014: 349). Denetim raporu denetçi ile rapordan yararlananlar arasında iletişimi sağlayan en önemli bilgi kaynağıdır (Türedi, 2000: 363). Denetçi raporu yazılı olarak düzenlenir (BDS 700, 2017: p. 20).

Görüşün Dayanağı

Denetçi görüş bölümünden sonra “görüşün dayanağı” başlıklı bir bölüme yer verir (BDS 700,2017: p. 28). Bu bölümde şu hususlar yer alır;

- Denetçi raporunda BDS'lere göre sorumluluğunu açıklayan bir bölüme atıfta bulunur.
- Denetimin BDS'lere uygun bir şekilde yürütüldüğüne değinir.
- Denetçi yapmış olduğu denetimde bağımsız olduğunu ve etİğe ilişkin diğer sorumluluklarını ülkede uygulanmakta olan hükümlerin kaynağı veya kurum tarafından yayınlanan bağımsız denetçiler etik kurallarına göre yerine getirdiğini belirtir.
- Denetçinin denetim sırasında ulaşılmış olduğu kanıtların, görüşüne dayanak göstermek için uygun ve yeterli olup olmadığına karar verir.

Finansal Tablolarda Birlikte Sunulan İlave Bilgiler

Ancak ek bilgilerle finansal tablolar arasında uyumsuzluk ortaya çıktığında denetçi bilgilerin sunumunun değiştirilmesini talep eder. İşletme yönetiminin, denetçinin bu talebini kabul etmemesi durumunda, denetçi raporunda söz konusu ilave bilgilerin denetlenmediği üzerinde durur.

3.1.1.4. BDS 700 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulaması

Bu bölümde muhasebe uygulamalarının nitel yönlerinin değerlendirilmesi, muhasebe politikalarının açıklanması, söz konusu olan finansal tablolardaki bilgilerin ihtiyaca uygunluğu, güvenilirliği, karşılaştırılabilirliği ve anlaşılabilirliği üzerinde durulacaktır (BDS 700, 2017: p. A4).

Ayrıca finansal tabloların üzerinde etkili olan önemli olay ve işlemlerin var olup olmadığı, gerçeğe uygun sunulup sunulmadığı, mevzuatta geçerli olan raporlama çerçevesi hakkında açıklamalar, bildirilmesi gerekli olan görüşün şekli, denetçinin raporu ve finansal bilgilerle sunulması gereken ilave bilgiler hakkında açıklamalar yapılacaktır (BDS 700, 2017: p.A78-A84).

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama İşletmenin Muhasebe Uygulamalarının Nitel Yönleri

Denetçi BDS 260; göre muhasebe uygulamalarının nitel yönlerini değerlendirerek, üst yönetiminden kaynaklanan muhtemel yargıların farklılıklarını ayırt edebilir (BDS 260, 2017: Ek 2). Denetçinin, yönetimin tarafsızlığından şüphe etmesi durumunda muhtemel olarak düzeltilmesi gereken yanlışlıkların finansal tablolar üzerinde etkili olabileceğine karar verebilir.

Muhasebe Politikalarının Finansal Tablolarda Uygun Bir Şekilde Açıklanması

Denetçi seçilmiş ve uygulanmış olan muhasebe politikalarına finansal tablolarda yeterli ve uygun bir şekilde değinip değinmediğini belirlerken şu hususlara dikkat çeker (BDS 700, 2017: p. A4);

- Geçerli finansal raporlama çerçevesine göre önemlilik arz eden muhasebe politikaları hakkında açıklama yapıp yapmadığı,
- Açıklanan muhasebe politikalarının netliği,
- İşletmenin faaliyeti ve çevresi ile ilgili hususların belirli şartlara bağlı olarak önemlilik arz eden muhasebe politikaları ile ilgili bilgilerin uygunluğunu belirlemektir. Ayrıca söz konusu olan bilgilerin geçerli raporlama çerçevesine göre muhasebeleştirilmesi, ölçüt ve sunum kriterlerinin finansal tablolarda yer alan işlem, hesap bakiyeleri ve açıklamalarını yansıtıp yansıtmadığı değerlendirir.

Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin İhtiyaca Uygunluğu, Güvenilirliği, Karşılaştırılabilirliği ve Anlaşılabilirliği

Tam açıklama kavramı muhasebenin temel kavramlarında da geçmektedir. Tam açıklama kavramı, finansal tablolardan yararlananların karar vermelerinde yardımcı olacak şekilde yeterli ve anlaşılabilir olmasını ifade etmektedir (Gürbüz, 2000: 223). Finansal tabloların anlaşılabilirliğini değerlendirirken şu hususlara dikkat edilmesi gerekir;

- Finansal tablolardaki bilgilerin açık ve net bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı,
- Finansal tablolarda önem arz eden açıklamaların sıralamasına dikkat edilip edilmediği.

Önemli İşlem ve Olayların Finansal Tablolarda Aktarılan Bilgiler Üzerindeki Etkisinin Açıklanması

İşletmede meydana gelen önemli işlemlerin ve olayların, finansal tabloların durumu ve performansı, nakit akışları gibi hususların üzerinde yarattığı etki hakkında hedef kullanıcılara yeterli açıklamalar sunmalıdır. Finansal raporlama çerçevesine göre yeterli açıklamaların yapılıp yapılmadığı değerlendirirken şu hususlara dikkat çeker;

- Finansal tablolarda sunulmuş olan bilgilerin ihtiyaca ve işletme şartlarına uygunluğu,
- Açıklamaların, hedef kullanıcılar için yeterli olup olmadığını,

Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Bir Şekilde Sunulup Sunulmadığının Değerlendirilmesi

Sunum ve açıklamaların değerlendirilmesi bakımından finansal tabloların denetiminde denetçi mesleki muhakemesini kullanır. Denetçi işletme hakkında elde ettiği bilgilere ve kanıtlara dayanarak gerçeğe uygun sunumu sağlayıp sağlamadığını denetler. Finansal tabloların önemli yönleri ile geçerli olan finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığına denetçi raporu ile ulaşılır (BDS 700, 2017: p. 10-11).

Açıklama

BDS 200 uyarınca finansal tabloların yönetim veya üst yönetimden sorumlu olan kişiler tarafından hazırlandığı durumlarda, bu durumun geçerli finansal

raporlama çerçevesinde yer alması gerekir (BDS 700, 2017: p. A10). Ancak bazı durumlarda yönetimin zorunlu tutmasından kaynaklı olarak iki farklı finansal raporlama çerçevesine uygun olarak raporlama yapılması istenebilir.

Görüşün Şekli

Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine göre hazırlanması gerektiği belirtilse de bazı durumlarda finansal tablolar gerçeğe uygun olmayabilir. Böyle bir durumda yönetimden sorumlu olanlardan finansal raporlama çerçevesi dışında ilave açıklamaları eklemesi veya nadir olarak geçerli olan çerçeveden sapmaları istenebilir (BDS 700, 2017: p. A16).

Denetçi Raporu

Denetim raporu; başlık ve adres bölümü, kapsam bölümü, görüş bölümü ve imza ve tarih bölümü olmak üzere dört bölümden oluşur.

Mevzuattaki denetçi raporunun içeriğinde yer alan unsurlar şu şekilde sıralanabilir;

- Başlık, muhatap, geçerli finansal raporlama çerçevesini belirten görüş, denetlenmiş olan finansal tablolarının başlıkları, denetçinin bağımsızlığını bildiren açıklama bölümleri yer almalıdır.
- Ayrıca uygun hallerde yer alan raporlama yükümlülükleri ve olumsuz görüş bildirilmesi durumunda görüşün dayanağı bölümü, BDS 701'e göre bildirilmesi gereken kilit denetim konuları, uygun hallerde BDS 720'ye uygun raporlama yükümlülüklerinin bildirilmesi daha ayrıntılı bilgiler verebilir.
- Daha sonraki bölümlerde ise finansal tabloların raporlama sürecinden sorumlu olanların bildirilmesi, finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarına yönelik açıklama, denetçinin imzası, adresi ve raporu tarihi gibi kısımlar yer almalıdır.

Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan İlâve Bilgiler

Mevzuata ve standartlara göre işletmenin finansal tabloları ile söz konusu çerçevede zorunlu olmayan ilave bilgileri sunması zorunlu tutabilir veya işletme bunları kendi isteği ile sunabilir (BDS 700, 2017: p. A78).

3.1.2. Bağımsız Denetim Standardı 701 - Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi

Standardın kapsamı, yürürlük tarihi, yer alan ana ve açıklayıcı hükümler hakkında açıklamalar yapılacaktır.

3.1.2.1. BDS 701 Kapsamı ve Yürürlük Tarihi

BDS 701 “denetçinin raporunda yer alan kilit denetim konularına ilişkin yerine getirmesi gereken sorumlulukları içerir.” (BDS 701, 2017: p. 1). KDK’ların bildiriminde, denetim çalışmalarına dair daha şeffaf bir denetim raporunun sunulması ve iletişim değerinin artırılması amaçlanmaktadır.

BDS 701, 6102 sayılı TTK’ye göre ise denetime tabi olan diğer şirketlerin 01.01.2018 tarihinde ve sonrası dönemlerde uygulanmak üzere 30002 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (BDS 701, 2017: p.6).

3.1.2.2. BDS 701 Tanımlar ve Amaçlar

Aşağıdaki terimler BDS’lerde şu şekilde kullanılmıştır;

Kilit denetim konuları: Üst yönetime bildirilmiş olan konuların içinden seçilmiş, denetçinin mesleki muhakeme gücüne göre belirlenmiş olan cari dönemdeki finansal tabloların denetlenmesinde en fazla önem arz eden konulardan oluşur (BDS 701, 2017: p. 8).

Denetçi kilit denetim konularını, üst yönetimden sorumlu kişiler tarafından sunulan konular arasından seçer ve görüş bildirdikten sonra bahsi geçen konuları raporunda açıklar.

3.1.2.3. BDS 701 Ana Hükümler

Bu bölümde kilit denetim konularının bildirilmesi, kilit denetim konuları belirlenirken üst yönetimle kurulacak olan iletişim ve bilgilerin belgelendirmesi üzerine açıklamalar yapılacaktır.

Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Denetçi mesleki muhakemesine göre denetimin yürütülmesi sırasında üst yönetimden sorumlu olanların bildirdiği konular içerisinde, en çok üzerinde durulması gerekenleri seçer. Bu seçimi yaparken denetçi şu hususlara ayrıca dikkat eder (BDS 701, 2017: p. 10);

- BDS 315 uyarınca yüksek seviyede “önemli yanlışlık” riski içeren alanların ciddi riskli olduğu durumlarda,
- Yönetimin, muhasebe tahminleri dahil olmak üzere yüksek seviyede belirsizliğe neden olabilecek finansal tablolara ilişkin denetçi yargıları,
- Denetimde dönem içinde gerçekleşen olayların etkileri,

Kilit Denetim Konuların Bildirilmesi

Denetçi raporunda KDK’ların bildirilmesi, finansal tabloların tümü için oluşturulması gereken denetçi görüşü kapsamına girmektedir. KDK’ların denetçi raporunda bildiriminde (BDS 701, 2017: p. 11-16);

- Mevzuatta yer alan finansal raporlama çerçevesince söz konusu tabloların gerçeğe uygun şekilde sunumunun yapılması, kilit denetim konuları ile bağdaşmamaktadır.
- Denetçinin olumsuz görüş ya da görüş bildirmekten kaçınması durumunda bu durumu kilit denetim konuları bölümünde açıklamak zorunda değildir.
- İşletmenin sürekliliği hakkında bir belirsizliğin söz konusu olması durumunda, BDS 570’e göre yapılması gerekli olan denetimin yerine geçmez.
- KDK olan bir konunun denetçi raporunda belirtilmediği durumlar ortaya çıkabilir. Bu konular mevzuat gereği raporda açıklanmaması gereken konulardır.
- KDK olan her bir konu için ayrı ayrı görüş bildirmesini içermemekte, aksine finansal tabloların bir bütün olarak değerlendirildiği denetim konularından oluşmaktadır.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Denetçi kilit denetim konusunu oluşturabilecek konuları ya da uygun görmesi durumunda KDK bulamadığına ilişkin değerlendirmesini üst yönetime bildirir (BDS 700, 2017: p. 17).

Belgelendirme

Denetçi, çalışma kâğıtlarında karar alırken şu hususlara dikkat etmektedir;

- Denetçi denetim konularını belirlerken azmi seviyede dikkat gerektiren konuları belirler ve bu konuların kilit denetim konusu olup olmayacağının üzerinde durur.
- BDS 705'e göre olumlu görüş dışında görüş bildirilmesine sebep olan konular, işletmenin sürekliliği hakkında şüphe oluşturabilecek konular kilit denetim konularıdır.
- Denetim sonucunda konunun kamuoyuna açıklanması durumunda olumsuz sonuçların meydana gelme ihtimaline karşı, KDK olabilecek konuların denetim raporunda bildirilmemesine ilişkin denetçinin kararı önem arz etmektedir.

3.1.2.4. BDS 701 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Bu bölümde kilit denetim konularının kapsamı, kilit denetim konularının belirlenmesinde dikkat edilecek hususlar, konuların bildirilmesinde dikkat edilecek unsurlara, üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak olan iletişimde uygun zamanlama ve belgelendirmede kullanılması gereken çalışma kâğıtları hakkında açıklamalar yapılacaktır.

Kapsam

Denetçinin üst yönetimle olan iletişim KDK'larının yer alması durumunda mecburi olarak gelişebilir. Bu sayede üst yönetiminde denetçinin raporuna atıf yaparak finansal tablolara gerekli olan özeni göstermeleri sağlanır (BDS 701, 2017: p. A3).

Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Denetçinin KDK'ları belirlemesinde dikkate aldığı kıstas cari dönemde hazırlanan finansal tablolara ilişkin olmasıdır. Ancak önceki dönemdeki denetim raporunda yer alan denetim konularının güncellemesi gerektiği konusunda bir zorunluluğa tabi tutmamaktadır (BDS 701, 2017: p. A11). Denetçi KDK'ların belirlenmesinde ciddi riskli olduğu düşünülen önemli yanlışlıkların yüksek olduğu

alanlarla ilgili yeterli denetim kanıtı elde edebilmek için çalışırlar. Denetçi risk düzeyinin yüksek olmasından dolayı denetim kanıtının sayısını artırabilir.

Denetçinin azami düzeyde üstünde durması gereken konular, denetlenen işletmenin üst yönetiminden sorumlu olanlar iletişim kurmasını gerektirir. Üst yönetimle kurulan iletişim sonrasında elde edilen bilgilerin niteliği ve kapsamı, denetimde, önem arz eden konuların göstergesidir (BDS 701, 2017: p. A27). Burada söz konusu olan önem arz eden konular, denetlenen işletmeye ve yapılan denetime göre ele alınmalıdır.

Üst yönetime bildirilen konuların önemliliğinin ve bu konun kilit denetim konusu olup olmadığının belirlenme sürecinde;

- Bir bütün olarak finansal tabloların hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasının önemli bir durum teşkil etmesi,
- Denetim konusunun dayanağı olan muhasebe politikalarının niteliği ve farklı işletmelerle karşılaştırıldığında, doğru yönetim politikalarının uygulanıp uygulanmadığının incelenmesi,
- Denetim sırasında varsa hata ve hile kaynaklı düzeltilmiş veya düzeltilmesi gerekli olan yanlışlıkların var olup olmadığı,

Denetçinin cari dönemde en çok önem arz eden konuları belirlemesinde mesleki bilgi düzeyi ve ayırt etme gücü etkilidir. Denetçinin raporunda yer alan kilit denetim konularının sayısı, işletmenin büyüklüğüne bağlı olarak meydana gelen bilgi karmaşıklığından, denetimin durum ve gerekçelerinden etkilenebilir. Ayrıca KDK'ların sayıca çok olması bahsi geçen konuların denetiminde önem arz eden konular olduğuna dair görüşe karşı çıkmaktadır (BDS 701, 2017: p. A30).

Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi

KDK de önem arz eden konular olarak değerlendirilmesine neden olan sebepler, bu konularının nasıl ele alınacağı ve finansal tablolar hakkında yapılacak atıflar yer alır. Denetçinin mesleki deneyimi, denetimin yürütülmesinde sırasında var olan kaynaklara dayanarak atılacak adımlara yönelik kararlarda, ilgili BDS, mevzuat hükümlerine, muhasebe ve etik standartlar çerçevesinde edinmiş olduğu eğitim, bilgi ve mesleki deneyimini kullanmasıdır.

KDK'ların belirlenmesi ve bildirilmesinde, denetçinin eğitim düzeyi ve deneyiminin fazla olması ve bu birikimlerini denetim sırasında ne ölçüde kullandığı

muhakeme etme gücünü artırır. Bu sayede denetçi KDK'ları doğru ve faydalı olacak şekilde seçer. Buna göre denetçi belirlediği KDK'larını raporunda bir ana başlığın altında alt başlıklara ayrılarak raporlar.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Kilit denetim konularının belirlenmesinde yönetimle kurulması gereken iletişim içinde bulunduğu şartlara göre değişiklik gösterebilmektedir. Ancak denetçi görüşmelerinde denetimin içinde bulunduğu şartlara göre planın kapsamını ve zamanlamasını, KDK'ları hakkındaki ilk düşüncelerini iletebilir. Denetim kanıtlarını iletirken söz konusu olan konular hakkında daha fazla bilgi sahibi olan kişi veya kişilerle görüşme yaparak doğru olan hususları belirleyebilir (BDS 701, 2017: p. A60).

Belgelendirme

BDS 230'a göre denetçinin çalışma kağıtları ile yapılan denetimde bağlantısının bulunmaması durumunda, mesleki muhakemesine göre anlanabilecek bir şekilde hazırlanmasını gerektirir. Buna göre denetim sırasında karşılaşılan diğer çalışma kağıtları üst yönetimden sorumlu olanlara yapılan bildirimler ve münferit konulardan elde edilen çalışma kağıtları ile desteklenebilir.

3.1.3. Bağımsız Denetim Standardı 705 - Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Bildirilmesi

Bu kısımda standardının kapsamı, yürürlük tarihi, yer alan ana ve açıklayıcı hükümler hakkında açıklamalar yapılacaktır.

3.1.3.1. BDS 705 Kapsamı, Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri, Yürürlük Tarihi

BDS 705 denetçinin BDS 700'e uygun olarak olumlu görüş dışında bir görüş bildirirken, bu görüşün raporunun şekil ve içeriğinin nasıl değiştirdiğini açıklamaktadır. BDS 700 finansal tablolara görüş oluşturma ve bildirmesi ile ilgili genel bir standart olup raporlama sırasında tüm yükümlülükleri içermekle birlikte, bu standart tüm denetimler içinde geçerlidir.

Standardın, ilk sürümü 01.01.2013 tarihi ve sonrası için 18.03.2014 tarih ve 28945 sayılı resmi gazetede yayınlanmış olup, son sürümü 01.01.2017 tarih ve sonraki hesap dönemlerinde uygulanması için 24.03.2017 tarih ve 30000 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (BDS 705, 2017: p. 3).

3.1.3.2. BDS 705 Tanımlar ve Amaçlar

BDS 705’de yer alan tanımlar aşağıdaki gibidir (BDS 705, 2017: p.5);

Olumlu görüş dışındaki bir görüş: BDS 705’e göre olumlu görüş dışında verilecek üç tane görüş türü vardır.

Yaygın: Finansal tabloların üzerinde etkili olması muhtemel yanlışlıklara ilgili, yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşamadığı durumlarda yanlışlıkları tanımlamak için kullanılan terimdir (BDS 705, 2017: p. 5).

Denetçinin BDS 705’deki amacı elde ettiği denetim kanıtlarının finansal tablolardaki bilgileri bir bütün olarak ele alıp, önemli hataların olup olmadığı ve ulaşılan denetim kanıtlarının yeterli sayıda, doğru ve güvenilir olmadığının belirlenmesi durumunda açık bir şekilde olumlu görüş dışında bir görüş bildirir.

3.1.3.3. BDS 705 Ana Hükümler

Bu bölümde olumlu görüş dışında verilecek görüş türleri, düzenlenmesi gereken denetçi raporunun şekline ve içeriğine ilişkin ve üst yönetimle kurulması gereken iletişim hakkında açıklamalar yapılacaktır.

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar ve Olumlu Görüş Dışındaki Bir Görüş Türünün Belirlenmesi

Denetçi, ulaşmış olduğu denetim kanıtlarını dikkate alarak finansal tabloları bir bütün olarak değerlendirir. Ancak finansal tablolarda önem arz eden yanlışlıkların olduğunun farkına varırsa veya herhangi bir yanlışlık içermediği ile ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşamazsa, olumlu görüş dışında bir görüş verir (BDS 705, 2017: p. 6). Denetçinin olumlu görüş dışında verebileceği görüşlerle ilgili bilgiler BDS 700’de açıklanmıştır.

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Durumunda Denetçi Raporunun Şekli ve İçeriği ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Denetçinin olumlu görüş dışında verebileceği görüş türleri; “sınırlı olumlu görüş”, “olumsuz görüş” veya “görüş vermekten kaçınma” olmak üzere üç bölümde incelenir (BDS 705, 2017: p. 16).

Denetçi tablolarda meydana gelen önemli yanlışlıklardan dolayı olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesi gerektiği durumlarda görüş paragrafına; geçerli raporlama çerçevesine göre cari dönem finansal tablolarının uygun bir biçimde sunulmadığını ve uygunluk çerçevesine raporlama yapılması durumunda uygun olarak hazırlanmadığı belirtir. Finansal tabloları denetlemekle görevlendirilen denetçi yeterli sayıda ve uygun olan denetim kanıtlarına ulaşmaması durumunda finansal tabloları denetlediği ancak görüş bildiremediğini belirterek görüşün dayanağını açık ve net ifadelerle açıklar.

BDS 700’de yer alan esaslara göre finansal tablolarda olumlu görüş dışında bir görüş bildirilmesi halinde, belirlenmiş unsurlara ilave olarak görüşün dayanağı başlık olarak değiştirilir ve bu görüşün verilmesine neden olan hususlar açıklanır (BDS 705, 2017: p. 20).

Denetçi yeterli sayıda uygun denetim kanıtına ulaşamadığında görüş bildirmekten kaçınır. Denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasına neden olan durumlar;

- Finansal tabloların BDS’lere uygun olarak denetlendiğine ilişkin açıklama sorumluluğu,
- Görüş bildirmekten kaçınmanın dayanağı olarak yeterli sayıda uygun denetim kanıtına ulaşamadığı konusunda açıklamalar,
- Denetçinin bağımsızlığı ve her bir BDS’ye karşı sorumlulukları ve BDS 700’de yer alan zorunlu hususlar.

3.1.3.4. BDS 705 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulaması

Bu kısımda BDS 705’in açıklayıcı hükümleri ve uygulaması olumlu görüş dışındaki görüş türlerinin belirlenmesi ve bu görüşe neden olan hususlar hakkında

açıklama yapılacaktır. Ayrıca denetçinin görüşe uygun olarak düzenlemesi gerektiği raporun şekli ve yönetimle kurması gereken iletişimin nasıl yapılması gerektiği hakkında açıklamalar yapılacaktır.

Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri

Denetçinin olumlu görüşün dışında bir görüş vermesine neden olacak hususlarla ilgili yaptığı belirlemenin finansal tablolar üzerinde yaratacağı etki veya bu etkilerin yaygın olması durumunda verilmesi gereken görüş türünün nasıl etkileneceğini gösterir (BDS 705, 2017: p. A1).

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar

BDS 700'un amacı, "denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş bildirmesinde söz konusu tabloları bir bütün olarak ele alıp önemli yanlışlıkların olup olmadığına dair makul güvence elde edip etmediği konusunda bir sonuca varmaktır." (BDS 700, 2017: p. 1).

Yönetim tarafından seçilmiş olan muhasebe politikalarının uygunluğu konusunda aşağıda yer alan örneklerin olması durumunda, finansal tablolarda önem arz eden yanlışlıklar çıkabilir (BDS 705, 2017: p. A4);

- İşletmelerde seçilmiş olan muhasebe politikalarının söz konusu çerçeve ile tutarlı olmadığı,
- Tam set tabloların içeriğinde yer alan önemli bir kalemde muhasebe politikalarının doğru bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı,
- Finansal tabloların içeriğinde yer alan işlemlerin veya olayların gerçeği yansıtmadığı veya açıklanamadığı durumlarda.

Yönetim tarafından seçilen muhasebe politikalarının finansal raporlama çerçevesine uygulanamaması durumunda yeni yöntemler ortaya çıkabilir.

Finansal tablolarda yer alan bilgilere ilişkin açıklamaların uygun ve yeterli olması ile ilgili önemli yanlışlıklar ortaya çıkabilmektedir. Söz konusu olan tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesinde yer alan hususları içermediği, uygun olarak sunulmadığı ve zorunlu bulunan hususların dışında gerekli olan ilave açıklamaların yer almadığı durumlarda önemli yanlışlıklar meydana gelebilmektedir.

Denetçinin denetim sırasında yeterli sayıda ve uygun olan denetim kanıtını elde edememesi durumunun nedenleri şu şekilde açıklanabilir (BDS 705, 2017: p. A8);

- İşletmenin kontrolü dışında gerçekleşen olaylar. Örneğin; İşletmenin muhasebe kayıtlarının tahrip edilmesi sonucu finansal tablolarda meydana gelen bilgi eksiklikleri,
- Denetçinin çalışma niteliğinde yer alan veya zamanlaması ile ilgili durumlar. örneğin ; denetçi seçiminde geç kalınmasının stok sayımının yapılmamasına neden olması,
- Yönetim tarafından kısıtlamalar. Örneğin; denetçinin hesap bakiyelerine ilişkin dış teyitleri istenmesine rağmen üst yönetimin bu durumu engellemesi.

Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi

Denetçi denetimi büyük bir oranda tamamladığında, denetimden çekilmeye karar verdiği durumlarda, görüş vermekten kaçınmanın dayanağını ve buna neden olan sebepleri açıklamaya karar verebilir (BDS 705, 2017: p. A13). Mevzuat bazı durumlarda denetçinin denetimden çekilmesine izin vermeyebilir. Bu durumlar genel de kamu sektörü işletmelerinde geçerli olabilir.

Denetçi olumsuz görüş bildirirken veya görüş vermekten kaçınırken çelişkiye neden olmayacak durumlara dikkat etmelidir. Bu durumlara aşağıdaki örnekler verilebilir (BDS 705, 2017: p. A16);

- Finansal raporlama çerçevesine dahil olarak hazırlanmış olan finansal tablolara olumlu görüş bildirmesi ancak aynı raporun yada farklı bir raporun içeriğinde, aynı finansal tabloya olumsuz görüş vermesi,
- İşletmenin faaliyeti ve nakit akışları ile ilgi olan sonuçlar hakkında görüş bildirmekten kaçındığı durumlarda, finansal durumu hakkında olumlu bir görüş vermesi (BDS 510, 2017: p. 10).

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Durumunda Denetçi

Raporunun Şekli ve İçeriği

Denetçi raporunu başlığının değiştirilmesi durumunda, finansal tablo kullanıcılarına olumlu görüşün dışında bir görüşün bildirilmesinin nedenini ve vermiş olduğu görüşün türünü açıklar (BDS 705, 2017: p. A15-A20). Denetçi raporunun tutarlı olması, kullanıcıların anlamalarına yardımcı olmakla birlikte, herhangi bir durumda ortaya çıkmasında bunların tespit edilmesinde faydalı olabilmektedir (BDS 705, 2017: p. A21).

Denetçi görüş vermekten kaçınması durumunda, açıklanması zorunlu olan hususları, yerine getirmesi gereken sorumluluklarla ilgili durumunu net bir şekilde ifade etmelidir (BDS 705, 2017: p. A25). Denetçi raporunda görüş bildirmekten kaçınmanın uygun ve yeterli denetim kanıtını elde edememesinin sebeplerini ayrıntılı bir şekilde açıklar.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Denetçinin olumlu görüşün dışında bir görüş vermesinin sebeplerini üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini ve bunun yanında üst yönetimle bu hususlara ilişkin anlaşmaya varılması amacıyla karşılıklı teyitlerde bulunması gerekebilir. Ayrıca üst yönetimden sorumlu olanlara olumlu görüş dışında görüş bildirmesi karşısında ilave bilgileri vermelerinin ve bu bilgileri açıklamaları için fırsat vermelidir.

3.1.4. Bağımsız Denetim Standardı 706 - Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları

Bu kısımda standardın kapsamı, yürürlük tarihi, yer alan ana hükümler ve açıklayıcı hükümler hakkında açıklamalar yapılacaktır.

3.1.4.1. BDS 706 Kapsamı ve Yürürlük Tarihi

BDS 706 denetçinin finansal tablolarda önem arz eden konular üzerinde finansal tablo kullanıcılarının dikkat çekmesi gereken hususları, denetçinin denetim sırasındaki sorumluluklarını, denetçi raporunu açık ve net bir şekilde anlamalarını sağlamak amacıyla vereceği ilave bilgiler yer almaktadır (BDS 706, 2017: p. 1).

BDS 706 ilk sürümü 01.01.2013 tarihinde 28941 sayılı resmi gazetede, son sürümü ise, 01.01.2017 tarihi ve sonrası hesap dönemlerinde uygulanabilmesi için 24.03.2017 tarihinde ve 30017 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (BDS 706, 2017: p. 3).

3.1.4.2. BDS 706 Tanımlar ve Amaçlar

Tanımlar

Aşağıdaki terimler BDS 706’de, aşağıda yer alan amaçlar için kullanılmaktadır (BDS 706, 2017: p.7);

Diğer Hususlar paragrafı: Denetçi raporunda yer alan, denetçinin muhakeme gücüne göre, bilgi kullanıcılarının denetimi daha açık bir şekilde anlayabilmelerini sağlayan, denetçinin sorumlulukları ve denetçi raporunun içeriğini anlamalarını açısından, finansal tablolarda açıklanan ve sunulanlar dışında kalan hususlarla ilgili açıklamaların yer aldığı paragraftan oluşur (BDS 706, 2017: p. 7).

Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı: Denetçi raporunda yer alan, bilgi kullanıcılarının denetimini daha açık bir şekilde anlayabilmeleri açısından, denetçinin muhakemesine göre en çok önem arz eden ve finansal tablolarda uygun biçimde sunulmuş hususların yer aldığı paragraftır (BDS 706, 2017: p. 7).

Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma standardında denetçinin amacı, mesleki muhakemesine göre, sunulan finansal tablolarda önem arz eden hususları açık ve net bir şekilde kullanıcılara açıklamaktır. Denetçi uygun gördüğü durumlarda denetimi, denetim sürecindeki sorumluluklarına ve denetçi raporuna ilişkin açıklamaları diğer hususlar paragrafında açıklayabilir.

3.1.4.3. BDS 706 Ana Hükümler

Bu bölümde diğer hususlar paragrafı ve üst yönetimden sorumlu olan kişilerle kurulması gerekli olan iletişim konuları hakkında açıklamalara yer verilecektir.

Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları

Denetçinin mesleki muhakeme gücüne göre önem arz eden hususlara dikkat çekmesi gerekli görürse; BDS 705’e göre olumlu görüş dışında başka bir görüşü bildirmemesi gerekir. Ayrıca BDS 701’in uygulanmasının gerekli olduğu zamanlarda, kilit denetim konularının belirlenmesi halinde dikkat çeken hususlar paragrafına yer verebilir (BDS 706, 2017: p. 8).

Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Denetçi raporuna dikkat çekilen hususlar veya diğer hususla paragrafını eklemek istiyorsa, bu isteğini ve bahsi geçen paragraf için önereceği paragrafını üst yönetimden sorumlu kişilere bildirir (BDS 706, 2017: p. 12).

3.1.4.4. BDS 706 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulaması

Bu bölümde denetçi raporunda yer alması gereken dikkat çeken hususlar paragrafının KDK'lar ilişkisi ve diğer hususlar paragrafının düzenlenmesinden üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak olan iletişime ilişkin bilgiler verilecektir.

Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ile Kilit Denetim Konuları Arasındaki İlişki

Kilit denetim konularının bildirilmesi denetim sırasında ilave bilgilerin verilmesinin yanında, denetlenen işletmenin finansal tablolarında, işletmenin ve yönetiminin önemli yargılar içeren alanların anlaşılmasında bilgi kullanıcılarına yardımcı olmaktadır. Ayrıca denetim raporlarında dikkat çekilen hususlar paragrafının eklenmesi, münferit denetim konulara ile ilgili yapılmış olan açıklamaların yerini tutamaz (BDS 706, 2017: p. A1).

Yine BDS 701'ye göre KDK'larının seçilmesinde denetçinin finansal tabloları kullanacak bilgi kullanıcılar açısından önem teşkil etmektedir. Bu durumda denetçi KDK'ları seçerken önceki duruma göre farklılık arz eden konulara dikkat eder (BDS 706, 2017: p. A2).

Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafına Yer Verilmesinin Gerekli Olabileceği Durumlar

- Mevzuatın öngördüğü finansal raporlama çerçevesinin sayılmaması,
- Finansal tabloların genel amaçları dışında hazırlandığı durumlar,
- Denetçinin bilanço tarihinden sonra gerçekleşen bir olay nedeniyle denetim raporunda değişiklik yapabileceği durumlar.

Ayrıca denetçi dikkat çeken hususlar paragrafını bazı durumlarda eklemeyi gerekli görebilir. Bu durumlar;

- Finansal tabloları etkileyebilecek yeni muhasebe standartlarının varlığı,

- İstisnai duruma ilişkin gelecekte olması muhtemel belirsizlikler,
- Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylar.

Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları

Denetçinin mevzuata göre denetimin planlanması ve kapsamına ilişkin bilgileri diğer hususlar paragrafında bildirmesi gerekebilir (BDS 706, 2017: p. A9). Ayrıca yönetim tarafından denetime engel teşkil eden sınırlamalar nedeniyle denetçinin yeterli denetim kanıtını elde edememesi durumunda, bu olayın açıklanabilmesi için diğer hususlar paragrafına yer verebilir (BDS 706, 2017: p. A10).

Kullanıcıların Denetçi Raporu ve Denetçinin Sorumluluklarını Anlamasıyla İlgili Yükümlülükleri;

- Finansal tabloların denetimi ve denetçinin raporlarına ilişkin ilave bilgiler isteyebilir. Denetçinin muhakemesine göre kullanıcıların finansal bilgileri anlayabilmeleri için daha fazla konuya yer verebilir.
- İşletme tarafından sunulan iki farklı amaç için hazırlanan finansal tabloların denetimini yapmak üzere denetçiye sunar. Denetçi hazırlanan finansal tabloların uygun olduğuna karar verir ise, işletmenin düzenlendiği iki farklı finansal tabloya ilişkin raporda atıfta bulunmak için diğer hususlar paragrafına ekleyebilir (BDS 706, 2017: p. A13).
- Hedef kullanıcıların finansal tabloları anlayabilmesi için özel amaçlı olarak hazırlanmış finansal tabloyu genel amaçlı çerçeveye uygun bir şekilde hazırlayabilir. Denetçi raporunu sadece belirli bir kitle için hazırladığını ve diğer kişilere dağıtımının yapılmaması ve bunların kullanılmamasını diğer hususlar paragrafına ekleyebilir (BDS 706, 2017: p. A14).
- Diğer hususlar paragrafı mevzuat ve standartlara ilişkin etik denetçi tarafından açıklanmasının yasak olduğu hususları içermez (BDS 706, 2017: p. A15).

Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragraflarının Denetçi Raporundaki Yeri

Dikkat çeken veya diğer hususlar paragraflarına raporun hangi kısmında yer vereceği hususunda, BDS 700'de yer alan hususlara uygun bir şekilde raporlanması gerekli olan diğer unsurlarla karşılaştırıldığında söz konusu bilgilerin kullanıcılara

göre önemine ve denetçi de oluşan yargıya bağlıdır (BDS 706, 2017: p. A16). Denetçi dikkat çekilen hususlar paragrafını önce mi yoksa sonra mı yer vereceği kararını kanunun nispi önemine göre verir (BDS 706, 2017: p. A16). Diğer hususlar paragrafını ise finansal tabloların bağımsız denetiminde mevzuatların öngördüğü diğer yükümlülüklerin hemen arkasından ayrı bir bölüm olarak yer verebilir.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak Olan İletişim

Denetçi üst yönetimden sorumlu kişilerden denetim raporunda vurgulamak istediği konular hakkında ilave açıklamalar isteme hakkına sahiptir. Denetçi birbirini takip eden denetimlerde diğer hususlara ilişkin paragraflar için sürekli bildirimde bulunmamaya karar verebilir.

3.1.5. Bağımsız Denetim Standardı 710 - Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Döneme Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

3.1.5.1. BDS 710 Kapsamı, Karşılaştırmalı Bilgilerin Niteliği ve Yürürlük Tarihi

BDS 710'nın kapsamına bakıldığında, denetim sırasında denetçinin karşılaştırmalı bilgilerine ilişkin olarak cari dönem ve geçmiş dönem finansal tabloların denetlenmiş olup olmadığı göz önünde bulundurarak karşılaştırma yapabilir (BDS 710, 2017: p.1). İşletme finansal tablolarda sunulan karşılaştırılmalı bilgilerin niteliği geçerli olan finansal raporlama çerçevesi hükümlerine bağlıdır. Denetçi bu karşılaştırılmalı bilgilerin raporlanmasını yerine getirebilmek için iki farklı yaklaşımdan faydalanmaktadır (BDS 710, 2017: p. 2). Bu yaklaşımlara karşılık gelen bilgiler ve karşılaştırılmalı finansal tablolardır (BDS 710, 2017: p. 2).

BDS 710 ilk sürümü 01.01.2013 tarihi sonrası için 18.03.2013 tarih ve 28945 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış olup, son sürümü 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında dönemlerinde denetimlerinde uygulanması için 24.03.2017 tarih ve 30017 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (BDS 710, 2017: p. 4).

3.1.5.2. BDS 710 Tanımlar ve Amaçlar

Aşağıdaki tanımlar BDS'lerde, karşılardaki anlamları ile kullanılmaktadır (BDS 710, 2017: p. 6);

Karşılık gelen bilgiler: Önceki dönemde yer alan tutar ve diğer açıklamalarla, cari dönemde ilgili tutar ve açıklamaları kapsamaktadır (BDS 710, 2017: p. 6).

Karşılaştırmalı bilgiler: Geçerli finansal raporlama çerçevesine göre bir veya daha fazla döneme ait olan tutar veya açıklamaları içerir (BDS 710, 2017: p. 6).

Karşılaştırmalı finansal tablolar: Denetçi cari ve önceki döneme ait bilgilerin karşılaştırılması için tutarların açıklamaları ile birlikte denetimi yapılan tablolara ilişkin raporda atıfta bulunarak açıklar (BDS 710, 2017: p. 5).

BDS 710'na denetçinin amaçları; finansal tablolardaki karşılaştırmalı bilgilerin geçerli olan raporlama çerçevesine uygun olup olmadığını belirlemek üzerine yeterli sayıda ve güvenilir olan denetim kanıtlarına ulaşmaktır.

3.1.5.3. BDS 710 Ana Hükümler

Bu bölümde denetçinin denetimi yaparken uygulaması gereken denetim prosedürlerinin ve düzenlenmesi gereken denetim raporları hakkında bilgiler verilecektir.

Denetim Prosedürleri

Denetçi, finansal tablolarda karşılaştırmalı bilgilerle ilgili aşağıdakileri isteyebilir (BDS 710, 2017: p. 7);

- Karşılaştırmalı bilgilerin geçmiş dönem sunulmuş bilgileri yeniden düzenlenmiş tutarlar ve diğer açıklamalarla uyup uymadığı,
- Karşılaştırmalı bilgileri içeren muhasebe politikalarının cari dönemde uygulanmakta olan politikalarının tutarlı, uygun ve yeterli şekilde sunulup sunulmadığı.

Denetimin Raporlanması

Önceki dönemde görüş bildirilmiş olan finansal tablolara ilişkin bir yanlışlığın bulunduğu veya karşılık gelen bilgiler hakkında yeni bir düzenleme yapılmadığı durumlarda, denetim kanıtı elde edebilmek için yeterli açıklamaların

yapılmadığı durumlarda, denetçi karşılık gelen bilgilerin varlığı nedeniyle, şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirebilir (BDS 710, 2017: p. 12).

Finansal tabloları önceki denetçinin denetlemiş olması durumunda önceki denetim raporuna atıfta bulunabilir. Denetçi diğer hususlar paragrafında cari dönem finansal tablolara verdiği görüşe ilave olarak önceki denetçinin vermiş olduğu görüşe ilişkin bilgiler verebilir (BDS 710, 2017: p. 13).

Denetçi önceki dönemde düzenlenmiş olan finansal tabloların denetimden geçmemiş olduğunu fark etmesi durumunda raporunda diğer hususlar paragrafı bölümünde karşılık gelen bilgilerin denetlenmemiş olduğuna değinir (BDS 710, 2017: p. 14-19).

Denetçinin cari dönemde denetlediği finansal tablolarla geçmiş dönemde denetlediği finansal tablolar arasında fark olması durumunda BDS 706'ya (BDS 706, 2017: p. 15) uygun olarak bu durumu diğer hususlar paragrafında açıklar (BDS 710, 2017: p. 9).

3.1.5.4. BDS 710 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulaması

Bu bölümde denetçinin uygulaması gerekli denetim prosedürleri uyguladıktan sonra denetimin raporlanmasında dikkat edileceği hususlar ve uygulanması hakkında bilgiler verilecektir.

Denetim Prosedürleri

Denetçi karşılaştırmalı finansal tablolarla ilgili dönemde verdiği yazılı beyanlara ilişkin geçerliliği açıklayabilmeleri için tüm dönemlere ait yazılı beyanları ister. Diğer yandan karşılık gelen bilgilerin ortaya çıkması durumunda sadece cari dönemdeki finansal tablolarla ilgili yazılı beyan ister. Ancak geçmiş dönemde yer alan finansal tablolar üzerinde hatalar düzeltilmiş ve karşılaştırmalı bilgileri etkileyen durumlar var ise denetçi özel yazılı beyan ister (BDS 710, 2017: p. A1).

Denetimin Raporlanması

Denetçinin görüşünü bildiren karşılık gelen bilgilerle ilgili atıfta bulunmasına gerek yoktur. Çünkü denetçi karşılık gelen bilgiler ile cari dönemde düzenlenmiş olan finansal tabloları bir bütün olarak değerlendirir (BDS 710, 2017: p. A1).

Denetçi geçmiş döneme ait olan finansal tablolarla ilgili raporunda olumlu görüşün dışında bir görüş vermesine neden olan hususları açıklamış ve finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirilmiş ise, cari dönemde bildireceği görüşte olumlu görüş dışında bir görüşe atıfta bulmaz. Ancak aksi bir durum söz konusu ise denetçi olumlu görüş dışında bir görüş bildirebilir (BDS 710, 2017: p. A3-4).

Finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerdiği halde, bu yanlışlıkların düzeltilmemesi veya değişiklik yapılmaması durumunda, cari döneme karşılık gelen bilgilerin doğruluğunu anlayabilmek için diğer hususlar paragrafına yer verebilir (BDS 710, 2017: p. A4).

Açılış bakiyeleri ile ilgili yeteri kadar ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda BDS 705'e göre bir görüş bildirir ve BDS 701'e göre kilit denetim konularını belirleyebilir (BDS 710, 2017: p. A8).

Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

Karşılaştırmalı finansal tablolarla ilgili düzenlenmiş olan denetçi raporunda sunulmuş olan dönemlere ilişkin finansal tablolara ilişkin olması nedeniyle, denetçinin geçmiş bir veya birden fazla dönemde olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesine veya dikkat çekilmesi gereken hususlara ilişkin paragrafın eklenmesi durumunda, diğer dönemlerinde finansal tabloları hakkında farklı görüşler verebilir (BDS 710, 2017: p. A9).

3.1.6. Bağımsız Denetim Standardı 720 - Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

Bu kısımda standardın kapsamı, yürürlük tarihi, ana ve açıklayıcı hükümler hakkında açıklamalar yapılacaktır. Bunlara ek olarak BDS 720'de T kodlu paragraflarda verilen bilgiler yer almaktadır. T kodu ile verilen bilgiler ülkemizde geçerli olan ve uygulamasını gösteren, KGK tarafından getirilen ilave yükümlülükleri içermektedir. BDS 720'yi diğer standartlardan ayıran en önemli özelliktir.

3.1.6.1. BDS 720 Kapsam ve Yürürlük Tarihi

Denetçi 6102 sayılı TTK'ya göre yönetim kurulu ile ilgili yıl içindeki faaliyetlerine ilişkin diğer rapordan farklı bir denetçi raporu düzenleyebilir (BDS 720, 2018: p. T12).

Denetçinin diğer bilgilerle ilgili denetim sürecinde edindiği bilgiler denetim raporunu etkileyecek düzeyde tutarsızlık ve yanlışlıklar içerebilir. Söz konusu durumların meydana gelmesi durumunda denetçi raporuna olan güven azalır. Bu nedenle BDS 720 denetçinin bu bilgileri incelemesi ve değerlendirilmesini zorunlu kılar (BDS 720, 2018: p. 3).

Diğer bilgiler finansal tablolarda yer alan kalemlerle ilgili veya denetim sürecinde elde ettiği diğer bilgilerle; benzer olması, özet olması veya daha çok ayrıntı içermesi söz konusu olabilir (BDS 720, 2018: p. 5). Denetçi diğer bilgilere ilişkin sorumluluklarını denetim tarihinden önce veya sonra elde etmiş olduğuna bakmaksızın uygulanır. Finansal bilgilerin onaydan geçmeden ilan edilmemesi, bunlar için kullanılan izahname ve halka arz edilmesi için kullanılan belgeler BDS 720'nin kapsamında değildir.

BDS 720'nin ilk sürüm tarihi 01/01/2013 tarihi ve sonrası için 14/03/2014 tarihi ve 28941 sayılı resmi gazetede olup, son sürümü 30511 sayılı resmi gazete'de 01/01/2017 tarih ve sonraki dönemlerde uygulanmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir (BDS 720, 2018: p. 10).

3.1.6.2. BDS 720 Tanımlar ve Amaçlar

BDS 720'de yer alan tanımlar aşağıdaki gibidir (BDS 720, 2018: p. 12);

Yıllık faaliyet raporu: Yönetim ve üst yönetim de sorumlu bulunanlar tarafından mevzuata ve genel uygulamalarla ilgili olarak hazırlanmış faaliyet veya işletme ortaklarına işletmenin faaliyetleri ve sonuçları hakkında bilgiler vermek amacıyla düzenlenmiş olan finansal tablolardaki şekle uygun bilgiler sunma amacı taşıyan belgelerdir (BDS 720, 2018, p. 12T).

Diğer bilgilerdeki yanlışlık: Diğer bilgilerin yanlış anlamalara neden olacak veya doğru bir şekilde anlaşılmasına imkan verilmediği durumlarda meydana gelen yanlışlıklardır (BDS 720, 2018: p. 12T).

Diğer bilgiler: İşletmenin durumunu içeren yönetim kurulu irdelemelerini de içine alan, işletmeye ait yıllık faaliyet raporunda bulunan finansal ve finansal olmayan bilgilerdir (BDS 720, 2018: p. 12T).

Diğer bilgileri denetleyen denetçinin amaçları (BDS 720, 2018: p. 11T):

- Finansal tablolarla ve denetimde ulaşılmış olduğu diğer bilgilerin birbiri ile tutarlı olup olmadığını belirlemek,
- Diğer bilgilerin gerçeğe uygun olup olmadığını saptamak,
- Önem arz eden tutarsızlık veya yanlışlıkların tespit edilmesi durumunda uygun olarak karşılık vermek.

Yukarıda yer alan amaçlar için uygulanan prosedürler neticesinde elde edilen denetim kanıtları değerlendirilir. BDS 720'ye uygun bir görüş oluşturularak ayrı bir rapor şeklinde sunulur.

3.1.6.3. BDS 720 Ana Hükümleri

Bu bölümde bağımsız denetçinin denetlediği finansal tablolarla ilgili diğer verilere ilişkin olarak söz konusu diğer bilgilerin elde edilmesi, incelenmesi ve değerlendirilmesi bu bilgilerin arasında önemli tutarsızlık olması durumunda bunlara karşılık verilmesi gerektiği, raporlama ve belgelendirmesi konularına değinilecektir.

Diğer Bilgilerin Elde Edilmesi

Denetçi yönetimle görüşerek yıllık faaliyet raporunu oluşturan belgelerin düşünülen sunulma biçimini ve zamanını saptar. Bu belgelerin denetçinin rapor tarihinden önce elde etmesi için bir program yapar. Belirlenmiş bulunan belgelerin bir kısmının veya tümünün denetçi raporunun tarihinden sonra elde edilebilmesi durumunda BDS 720'de yer alan prosedürleri yerine getirebilmek için; yönetimden istenilen belgelere ulaşılabilir olduğunu ve işletme yönetiminin belgeleri sunmadan önce denetçiye teslim edeceğine ilişkin yazılı talep ister.

Diğer Bilgilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

Denetçi diğer bilgilerin denetimi sürecinde elde ettiği bilgilere bakarak (BDS 720, 2018: p. 14);

- İlave bilgilere ihtiyaç olup olmadığını kontrol eder.
- Diğer bilgiler hakkında uygulanmakta olan mevzuata işletmenin uyup uymadığını kontrol eder.
- Diğer bilgilerde yer alan belirli tutar ve diğer kalemlerle finansal tablolarda yer alan kalemleri mütalaa ederek tutarsızlıkların olup olmadığı konusunda denetim kanıtına ulaşır.
- Diğer bilgilerle denetçinin denetim sürecinde ulaştığı denetim kanıtları ve sonuçlarına ilişkin önem arz edecek şekilde tutarsızlıkların olup olmadığını kontrol eder.
- Diğer bilgilerin gerçeğe uygun olup olmadığına ilişkin denetim kanıtına ulaşır.

Denetçinin önem arz eden tutarsızlıkları saptaması durumunda bu konuları yönetimle görüşürse; diğer bilgiler ve finansal tablolarla ilgili bilgilerde önemli yanlışlıkların bulunup bulunmadığı hakkında işletme ve taraflardan edindiği görüşlerin yenilenmesinin gerekli olup olmadığı hususunda diğer prosedürleri uygular. Diğer bilgilerde önem arz eden yanlışlıkların saptanması halinde BDS 330 bağımsız denetçinin risk değerlendirebileceği hususları karşılaştırarak standartta yer alan hükümleri uygular (BDS 720, 2018: p. 16T).

Denetçinin Diğer Bilgilerin Önemli Bir Yanlışlık İçerdiği Sonucuna Varması Durumunda Karşılık Verilmesi

Denetçinin diğer bilgiler hakkında önem arz eden yanlışlıklar içerdiğini tespit etmesi durumunda diğer bilgiler için düzeltme ister (BDS 720, 2018: p. 17). Yönetimin düzeltmeyi kabul etmesi durumunda, gerekli olan düzeltmelerin yapılıp yapılmadığı kontrol edilir. Ancak yönetimin diğer bilgilere ilişkin düzeltmenin yapılmaması durumunda bu hususu üst yönetime bildirir ve düzeltmesini ister (BDS 720, 2018: p. 17-18).

Denetçinin diğer bilgilere ilişkin önem arz eden sonuçlara ulaşması durumunda; söz konusu yanlışlıkların yıllık faaliyet raporu sonucunda düzenlenen

denetçi raporuna etkilerinin değerlendirerek bu raporların nasıl inceleneceğine yönelik planını üst yönetime bildirir.

Finansal Tabloların Önemli Bir Yanlışlık İçerdiği veya Denetçinin İşletme ve Çevresine İlişkin Edindiği Kanaatin Güncellenmesinin Gerekliği Durumlarda Karşılık Verilmesi

BDS 720'ye göre finansal tablolarda bulunan diğer önemli yanlışlıkların saptanması ve işletme ile ilgili taraflarına ilişkin edindiği görüşlerin yenilenmesinin gerekli olduğu durumlarda denetçi, diğer BDS'leri de dikkate alarak uygun bir karşılık verir (BDS 720, 2018: p. 20).

Raporlama

Denetçi raporu tarihinde (BDS 720, 2018: p. 21);

- Borsada işlem gören işletmeler için finansal tablolara ilişkin diğer bilgilere ulaşılabilir durumda olması,
- Borsada işlem görmeyen işletmelerde ise, diğer bilgilerin bir kısmına veya tamamına ulaşması halinde “Diğer Bilgiler” ya da başka bir başlık altında verir. Denetçi ulaşmış olduğu diğer bilgilere ilişkin yıllık faaliyet raporunu düzenler (BDS 720, 2018: p. 21T).

Diğer bilgilerin denetimi sonucunda düzenlenecek olan denetim raporunun içeriğinde; “Yıllık Faaliyet Raporunun Denetimine İlişkin Bağımsız Denetçi Raporu” başlığı, muhatap, görüş bölümü, görüşün dayanağı, denetçi raporunda verilen görüş ve denetim raporunun tarihi yazılmalıdır (BDS 720, 2018: p. 22T).

Belgelendirme

Denetçi BDS 230'da yer alan BDS 720 ile ilgili yükümlülükleri uygularken, BDS'lerde yer alan prosedürlerin belgelendirilmiş şekilde ve yapılan çalışmalar sonucunda elde edilen diğer bilgilerinde son haline yer verir (BDS 230, 2017: p. 8-11).

3.1.6.4. BDS 720 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

BDS 720’de yer alan açıklayıcı hükümler aşağıdaki gibidir;

Yıllık Faaliyet Raporu

Mevzuat ve genel uygulamalar tarafından yıllık faaliyet raporunun içeriği farklılık gösterebilmektedir. Yıllık faaliyet raporu genellikle yıllık olarak düzenlenir (BDS 720, 2018: p. A2). Ancak bazı durumlarda uzun veya kısa olarak düzenlenebilmektedir. İşletmenin faaliyet raporu bazı durumlarda tek bir belge veya rapor için “Yıllık Faaliyet Raporu” veya bir başlık kullanılabilir.

Yıllık faaliyet raporu diğer raporlardan amacı ve içeriği bakımında farklıdır. Diğer raporlar belirli grupların ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanmış bir rapor veya mevzuattan oluşabilir. Yıllık faaliyet raporları belirli mevzuata veya uygulamaya bağlı olarak düzenlenmiş belgelerden olmayan ve bu yüzden diğer bilgilerden sayılmayan kurumsal sosyal sorumluluk veya sürdürülebilirlik gibi raporlardan oluşmaktadır (BDS 720, 2018: p. A5).

Diğer Bilgiler

Mevzuatta yer alan finansal raporlama çerçevesi bazı açıklamaların yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu açıklamaların finansal tabloların dışında verilmemesini mümkün kılmaktadır.

Diğer Bilgilerin Elde Edilmesi

Diğer bilgilerin denetçi raporundan önce ve zamanında ulaşılabilmesi finansal tablolar üzerinde ve düzenlenecek denetçi raporunda güncelleme yapılabilmesine olanak sağlar (BDS 720, 2018: p. A18).

Diğer Bilgilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

BDS 200 uyarınca denetim planının yapılması ve yürütülmesi sırasında mesleki şüpheciliği göz önünde bulundurur (BDS 200, 2017: p. 15). Mesleki şüphecilik denetçinin denetim sırasında elde etmiş olduğu bilgiler ve finansal tablolardaki bilgilerle ilgili önemli tutarsızlık olmasına karşı dikkatli olunmasıdır (BDS 720, 2018: p. A23).

Denetçi BDS 220 uyarınca, mevzuatta yer alan hükümlere ve mesleki standartlara uygun bir şekilde yürütülmesinden sorumludur (BDS 720, 2018: p.A24);

- Denetim ekibinin nispi deneyimi,

- Göreve atanacak denetim ekibi üyelerinin diğer bilgilerle ilgili elde edilen tutarsızlıkları belirleyecek uygun bilgiye sahip olup olmadığı,
- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin aynı olması beklendiğinde daha az deneyime sahip denetim ekipleri tarafından yerine getirilmesini sağlar.
- Topluluk denetimlerinde ise bağlı birim denetçinin söz konusu birimine ilgili bilgilerin incelenip incelenmediği,

Denetçi diğer bilgilerle finansal tablolarda yer alan bilgilere ilişkin karşılaştırması tamamen mesleki muhakemesini bağlıdır (BDS 720, 2018: p. A25-26-27). Ancak denetçinin karşılaştırma yapmak istemesi durumunda; diğer bilgilerden alınmış olan tutar ve kalemlerin finansal tablolarla tutarlı olup olmadığı, bu bilgilerin niteliği bakımından uygunluğunu ve finansal tablolarla karşılaştırma biçimini değerlendirir (BDS 720, 2018: p. A29).

BDS 315 denetçinin işletmenin iç kontrol yapısını ve çevresini tanıma ile ilgili yükümlülükleri içermektedir (BDS 315, 2017: p. 11-12). Denetçi BDS 315 uyarınca işletmenin niteliği, muhasebe politikaları, amaçları, iç kontrol yapısı, finansal durumu hakkında edinmiş olduğu görüşleri içerir (BDS 720, 2018: p. A34).

Diğer bilgiler finansal tablolarda yer alan bilgilerin dışında, denetim sırasında ulaşılmaması gereken bilgilerden daha fazla hususun ele alınmasını gerektirebilir (BDS 720, 2018: p. A39-40). Denetçinin, diğer bilgilere ilişkin yanlılıca neden olacak şekilde aşağıdaki durumlarda etik hükümleri uygulaması görüş bildirmesinde yardımcı olur (BDS 720, 2018: p. A37-38);

- Önemli seviyede yanlış veya yanlılıca bilgiler içerdiği,
- Beyanların özensiz ve dikkat edilmeden sunulması,
- İçermesi gerekli olan bilgilerin eksik verilmesi veya gizlenmesi.

Önemli Bir Tutarsızlığın Olduğuna veya Diğer Bilgilerin Önemli Bir Yanlılıca İçerdiğine İşaret Eden Durumlara Karşılık Verilmesi

Denetçinin önemli tutarsızlıkları belirlemesi durumunda yönetimle yaptığı görüşme sonucu diğer bilgilerdeki ifadenin dayanağına ilişkin ilave bilgi isteyebilir. Diğer bilgilere ilişkin önemli tutarsızlıkların olmadığına ikna olabilir. Ancak bu durumun aksine bilgilerin önemli yanlışlıklar içerdiğine ilişkin görüş bildirebilir (BDS 720, 2018: p. A39). Denetçi diğer bilgiler hakkında önemli yanlışlığın olmadığını veya diğer bilgilerde önemli bir tutarsızlığın olmadığı konusunda bir

görüş beyan edemediği durumlarda yönetimden uygun bir kişiye danışılmasını isteyebilir (BDS 720, 2018: p. A42-43).

Denetçinin Diğer Bilgilerin Önemli Bir Yanlışlık İçerdiği Sonucuna Varması Durumunda Karşılık Verilmesi

Denetçi diğer bilgilere ilişkin üst yönetimden düzeltme istemesi halinde gerekli bilgilerin düzeltilmemesi durumunda karar denetçinin mesleki muhakemesine bağlıdır. Söz konusu olan düzeltmenin yapılmamasına ilişkin açıklamaların doğruları yansıtıp yansıtmadığının üzerinde durabilir (BDS 720, 2018: p. A44).

Finansal Tabloların Önemli Bir Yanlışlık İçerdiği veya Denetçinin İşletme ve Çevresine İlişkin Edindiği Kanaatin Güncellenmesinin Gerekliği Durumlarda Karşılık Verilmesi

Denetçinin diğer bilgileri gözden geçirmesi sırasında farkına varmadığı yeni bilgiler ortaya çıkabilir. Bu durumlar (BDS 720, 2018: p. A51);

- Risk değerlendirilmesi hususunda işletme ve çevresini tanınması için yeniden düzenlenmesi,
- Denetçini finansal tablolar üzerindeki düzeltilmemiş yanlışlıklar ilişkin sorumlulukları,
- Bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylara ilişkin sorumlulukları.

Raporlama

BDS 720 uyarınca borsada işlem görmeyen işletmeye ait finansal tabloların denetiminde daha fazla şeffaflık sağlanması için denetçi raporunda, rapor tarihinden sonra ortaya çıkması muhtemel olan diğer bilgilerin beyan edilmesi uygun olabilir (BDS 720, 2018: p. A52).

Denetçinin finansal tablolarda sınırlı olumlu görüş vermesine sebep olan diğer bilgilere ilişkin hususlar veya bu hususa neden olan başka bir durumun önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusuna dikkat çekilebilir (BDS 720, 2018: p.A55).

Denetçi finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş bildirmiş ise, olumsuz görüş vermesine sebep olan diğer bilgilere ilişkin hususlar veya bu hususa neden olan başka bir durumun bir yanlış tutar veya kalemlerle sunulması için, diğer bilgilerin denetçinin rapor tarihinden önce elde edilmiş olması halinde zorunlu kılınmış olan açıklamayı uygun bir şekilde yorumlaması gerekebilir (BDS 720, 2018: p. A57).

Denetçinin finansal tablolarla ilgili görüş bildirmekten kaçınması durumunda, denetim ile ilgili ek bilgiler sunulan diğer bilgiler bölümüne yer alması, bir bütün olarak düşünülen finansal tablolar hakkında verilen görüşle ilgili tutarsızlıkları ortaya çıkabilir (BDS 720, 2018: p. A58).

BDS 200'de denetçinin denetim sürecinde BDS'lerden farklı olan mevzuatta yer alan hükümlerin uygulanmış olması, denetimin BDS'lere uygun olarak yürütüldüğü kabul etmez (BDS 200, 2017: p. A57). Buna benzer durumların ortaya çıkması durumunda denetçi BDS 720'ye göre düzenlenmiş olan raporda farklı özel bir şekil veya metin kullanılması zorunlu kılınabilir (BDS 720, 2018: p. A59).

3.2. ÖZEL ALANLARA İLİŞKİN STANDARTLAR

Tez konusunun üçüncü bölümünü oluşturan finansal tabloların denetiminin sonuçları ve raporlanmasında özel hususların düzenlenmesi ile ilgili üç adet standart ele alınacaktır.

3.2.1. Bağımsız Denetim Standardı 800 - Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

Bu bölümde standardın kapsamı, yürürlük tarihi, ana ve açıklayıcı hükümler hakkında açıklamalar yapılacaktır.

3.2.1.1. BDS 800 Kapsam ve Yürürlük Tarihi

BDS 800 özel amaçlı finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanan tam set tabloların denetimi sırasında BDS'lerin uygulanmasına ilişkin hususları açıklamaktadır (BDS 800, 2018: p. 1-2).

BDS 800 son sürümü 01.01.2017 tarihi ve sonraki hesap dönemlerinde başlayan denetimlerde uygulanması için 11.12.2017 tarih ve 30267 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (BDS 800, 2018: p. 4).

3.2.1.2. BDS 800 Tanımlar ve Amaçlar

Aşağıdaki terimler BDS’lerde, açıklamalarda yer alan anlamları ile kullanılmıştır (BDS 800, 2018: p. 5-6):

Özel amaçlı çerçeve: Belirli kullanıcılar hitaben hazırlanmış olan, bu kişilerin ihtiyaç duydukları bilgileri karşılayabilmek için hazırlanmış finansal raporlama ile ilgili çerçevedir (BDS 800, 2018: p. 6).

Özel amaçlı finansal tablolar: Özel amaçlar içeren çerçeveye uygun olarak hazırlanan tablolardır. BDS 800’de bahsi geçen “finansal tablolar” “özel amaçlı tam set finansal tabloları ifade etmektedir (BDS 800, 2018: p. 6).

Denetçinin özel amaçlı çerçeveye göre hazırladığı tablolar denetim sırasında BDS’lerin uygulanması, denetimin kabulü, planlanma süreci, yürütülme süreci ve finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama yaparken yerine getirmesi gereken özel hususlarla ilgili açıklamalar yapmaktır (BDS 800, 2018: p. 5).

3.2.1.3. BDS 800 Ana Hükümler

Bu bölümde denetimin kabul edilmesi, planlanması, yürütülmesi ve yapılan incelemenin ardından görüş oluşturma ve raporlanmasında dikkate alınacak hususlar hakkında açıklamalar yapılacaktır.

Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar

BDS 210 denetçinin finansal tabloların hazırlanması sırasında uyulması gerekli olan finansal raporlama çerçevesinin kabul görmüş olup olmasının belirlenmesini zorunlu kılar (BDS 800, 2018: p. 8).

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar

BDS 200 denetçinin denetimi faaliyetini yerine getirirken, tüm BDS’lere uyması ile ilgili zorunlulukları vardır (BDS 200, 2017: p.18). Denetçi, özel amaçlı finansal tabloların denetim sürecinde BDS’lerin uygulanmasını, denetimin var olan şartlar altında özel hususların dikkate alınmasının gerekli olup olmadığına ilişkin görüşünü bildirir (BDS 800, 2018: p. 9). BDS 315 denetçinin, işletmede uygulanmakta olan muhasebe politikalarının seçimi ve uygulaması hakkında bilgilerin anlanması zorunlu kılar (BDS 800, 2018: p. 9).

Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar

Denetçi özel amaçlı finansal tablolarla ilgili görüşünü ve raporunu sunarken BDS 700’de yer alan hükümleri uygular (BDS 800, 2018: p.11). Denetçi özel amaçlı finansal tablolara ilişkin raporunda, dikkat çeken hususlara ilişkin bir paragrafta hazırlanmış olan finansal tabloların özel amaçlı çerçeve ile uyumlu bir şekilde hazırlanmış olduğunu belirtir. Ayrıca denetçi söz konusu olan finansal tabloların başka amaçlar için kullanılmasının uygun olmayacağı hususunda kullanıcıları uyarır (BDS 800, 2018: p. 14).

3.2.1.4. BDS 800 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Bu bölümde özel amaçlı çerçeveye uygun olarak denetimin kabul edilmesi, planlanması, yürütülmesi ve yapılan incelemenin ardından görüşün oluşturulması ve raporlanmasında dikkate alınması gerekli olan hususlar hakkında açıklamalar yapılacaktır.

Özel Amaçlı Çerçevenin Tanımı

Özel amaçlı çerçeve ile ilgili aşağıdaki örnekler verilebilir (BDS 800, 2018: p. A1);

- İşletmenin vergi beyannamesi ile sunulan finansal tablolarının setinde yer alan vergisel amaçlı yapılan muhasebe düzenlemeleri,
- İşletmenin kredi arzını karşılayabilmesi için nakit akışları ile ilgili bilgiler sunan nakit tahsilat ve ödemeleri hakkında yer alan muhasebe ilkeleri,
- Düzenleyici bir kurumun getirdiği zorunluluklara cevap verebilmek için bu kurumun oluşturduğu finansal raporlaması ile ilgili hükümleri,
- Tahvil ve hibe sözleşmeleri ve kredi anlaşmaları gibi düzenlenmesi gerekli olan sözleşmede yer alan raporlama ile ilgili hükümler,
- Özel amaçlı bir çerçeve veya standartları yayımlama ile yetkilendirilmiş olan bir kurumun ya da mevzuata uygun olarak düzenlemiş olan finansal raporlama çerçevesinin esas olarak alındığı ancak bahsi geçen finansal raporlama çerçevesinde yer alan tüm hükümlere uyulmadığı durumlar olabilir (BDS 800, 2018: p. A2).

- Finansal raporlamayla ilgili çerçeve gerçeğe uygun sunum çerçevesi olsa bile, özel amaçlı çerçeveyi içermeyebilir(BDS 800, 2018: p. A3).
- Özel amaçlı çerçeveye uygun şekle sahip olan finansal tablolar, işletmeye ait tek bir finansal tablo setini içerebilir(BDS 800, 2018: p. A4).

Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar

Denetimde kullanıcıların ihtiyaç duyduğu finansal bilgileri elde edilmek için finansal tabloların hazırlanmasında uyulması gereken finansal çerçevenin kabul edilmesinin belirlenmesi önem arz etmektedir (BDS 800, 2018: p. A5)

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar

Denetçinin BDS 200 uyarınca finansal tabloların denetiminde bağımsız olması ile ilgili uyulması gereken etik hükümleri yerine getirmesi ve söz konusu olan tüm BDS'lere uymasını zorunlu kılmıştır (BDS 800, 2018: p.A9) Özel amaçlı finansal tabloların denetiminde BDS'lerde yer alan bazı özel hususlara atıf yapılması gerekebilir (BDS 800, 2018: p.A10)

Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar

Denetçinin BDS 700'de yer alan hükümleri özel amaçlı finansal tabloların denetiminde söz konusu olan tablolara ilişkin görüş oluşturma ve ilişkin görüş oluşturunca ve raporlama yaparken uygulaması gerektiği belirtilir (BDS 800, 2018: p. A14). Yönetimin işletmenin sürekliliğine ilişkin sorumlulukları hakkında özel amaçlı finansal tabloların düzenlenmesinde dikkate alınan raporlama çerçevesine göre denetçi raporunda yer alan açıklama gerektiğinde uyarlanabilir (BDS 800, 2018: p. A15).

“Özel amaçlı finansal tablolar denetlenirken, BDS 701 KDK'ları sadece, mevzuatın zorunlu kıldığı denetimlerde veya denetçinin bahsi geçen konuları bildirmeye karar verdiği diğer denetimlerde uygulanır (BDS 800, 2018: p. A16). Diğer bilgilerin amacı işletmenin paydaşlarına özel amaçlı düzenlenen finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin sunulan raporlarda yer alan konular hakkında bilgi sağlamaktır (BDS 800, 2018: p. A17).

BDS 700'e göre borsada işlem gören işletmeler tarafından düzenlemesi gereken denetim raporlarında sorumlu denetçinin adının yer almasına ilişkin husus özel amaçlı finansal tabloların denetiminde de geçerlidir (BDS 700, 2017: p. A56-A58). Denetçi özel amaçla düzenlenen finansal tablolara ilişkin raporuna “diğer

hususlar” paragrafını ilave ederek genel amaçlı tablolarla ilgili raporuna ve bahsi geçen rapordaki konulara atıfta bulunmak isteyebilir (BDS 800, 2018: p. A19).

Denetçi Özel amaçlı finansal tabloların farklı amaçlarla kullanılmasını önlemek için, raporuna “dikkat çekilen hususlar paragrafını” ekler ve başka amaçlar için kullanılmasının uygun olmadığını belirtir (BDS 800, 2018: p. A20). Denetçi raporunda zorunlu bulunan uyarıya ek olarak, belirli kullanıcılar için hazırlanmış olduğunu belirtmeyi gerekli görebilir (BDS 800, 2018: p. A21).

3.2.2. Bağımsız Denetim Standardı 805 - Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi

Standardın kapsamı, yürürlük tarihi, yer alan ana ve açıklayıcı hükümler hakkında açıklamalar yapılacaktır.

3.2.2.1. BDS 805 Kapsam ve Yürürlük Tarihi

BDS 805 tek bir finansal tablonun veya bu tablodaki belirli unsurların, hesapların ya da kalemlerin denetiminde, BDS’lerin uygulanmasına ilişkin özel hususları ele alır. Burada söz konusu olan tek bir finansal tablo ve bunlarla ilgili hususlar, hesap veya kalemlerle ilgili bilgiler, genel veya özel amaçlı çerçeveye uygun bir şekilde hazırlanabilir (BDS 805, 2017: p. 1).

BDS 805 son sürümü 01.01.2017 tarihi ve sonrası hesap dönemlerinin denetimlerinde uygulanması için 16.12.2017 tarihi ve 30272 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (BDS 805, 2017: p. 4).

3.2.2.2. BDS 805 Tanımlar ve Amaçlar

BDS 805 uyarınca; “finansal tablolardaki unsur” veya “unsur” a yapılacak olan atıf “bir finansal tabloda yer alan unsurlar, hesaplar veya kalemler” i ifade etmektedir (BDS 805, 2017: p. 6). “Türkiye Muhasebe Standartlarına” yapılan atıf, KGK tarafından yayınlanmış olan TMS’leri ifade etmektedir (BDS 805, 2017: p. 6).

BDS 805 tek bir finansal tablo ve bu tabloda yer alan belirli unsurların hesapların ya da kalemlerin denetiminde, BDS'lerin uygulanmasındaki amacı; denetimin kabul edilmesi, planlanması, yürütülmesi sırasında söz konusu olan finansal tablolarla ilgili görüş oluşturma, raporlama ve özel hususları ele almaktadır (805 BDS, 2017: p. 5).

3.2.2.3. BDS 805 Ana Hükümler

Bu bölümde söz konusu standarda uygun olarak denetimin kabul edilmesi, planlanması, yürütülmesi ve yapılan incelemenin ardından görüş oluşturma ve raporlanmasında dikkate alınacak hususlar hakkında açıklamalar yapılacaktır.

Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar

BDS 200 uyarınca denetçi, denetim sırasında tüm BDS'lere uymak zorundadır (BDS 200, 2017: p. 8). Denetçinin tam set finansal tabloları denetlemekle yükümlü olmadığı durumlarda, BDS'lere uygun olarak denetlenmesi gerekli olan tek bir finansal tablonun veya belirli unsurlarının denetlenmesinin mümkün olup olmadığı hususunda karar verir (BDS 805, 2017: p. 7).

Denetçi BDS 210 uyarınca finansal tabloların hazırlanma sürecinde söz konusu olan raporlama çerçevesinin kabulüne ilişkin belirleme yapmasını zorunlu kılmıştır. Burada hedef kullanıcıların finansal tablolarda sunulan bilgilerin önemli olay ve işlemlerin finansal tabloda veya belirli unsurlarında sunulan bilgiler üzerinde meydana getirebileceği etkileri anlamalarını sağlayacak yeterli açıklamalara yer verip vermeyeceğinin değerlendirilmesini içerir (BDS 210, 2018: p. 6-8.).

BDS 210 uyarınca, denetçinin denetim sözleşmesinde düzenlenmesi gereken raporun şekline yer verilmesini zorunlu kılmaktadır. Denetçi, tek bir finansal tablo veya tabloda yer alan belirli unsurun denetiminde, bildirilmesi gereken görüşün şeklinin içinde bulunan şartlara uygun bulunup bulunmadığı değerlendirebilir (BDS 805, 2018: p. 9).

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar

BDS 200, BDS'lerin finansal tabloları denetlemek için kullanıldığı; ancak BDS'lerin diğer tarihi bilgilere ilişkin denetimlerde içinde bulunan şartlara göre uyarlanabileceğini belirtir (BDS 200, 2017: p. 2-13).

Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar

Denetçi, tek bir finansal tablonun ve tabloda yer alan unsurlara ilişkin denetimde görüş bildirilirken veya raporlama yapılırken BDS 700’yer alan alan hükümleri ve muhtemel durumlarda, BDS 800’de yer alan hususlara göre uyarlar ve uygular (BDS 805, 2018: p. 11).

Denetçi tam set finansal tabloların denetiminin yanında, tek bir finansal tablo veya tabloda yer alan unsurlara ilişkin raporlama yapmak için denetlemesi halinde, her bir denetim için ayrı ayrı görüş verir (BDS 805, 2018: p. 12). Burada dikkat çekilmesi gereken husus; bir bütün olarak denetlenmiş bulunan finansal tablolarda olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınma durumunun gerekliliğine karar verilirse, BDS 705 uyarınca denetçiye aynı rapor içinde tam set finansal tablolar içinde yer alan bir tek finansal tablo ve bu tablonun belirli unsuruna ilişkin olumlu görüş bildirmesine izin verilmez (BDS 705, 2018: p. 15). Bunun nedeni, tam set finansal tabloların bir bütün olarak düşünülmesi ve bu durumun olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınmasıyla çelişecek olmasıdır (BDS 805, 2018: p. 15).

3.2.2.4. BDS 805 Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

BDS 200, “tarihî finansal bilgi” terimini; “işletmenin muhasebe sisteminden alınan ve geçmiş dönemlerde geçmiş tarihlerde oluşan mali olaylar ve şartlar hakkında bilgiler içeren ifadedir (BDS 200, 2017: p. 13).

“Finansal tablolar” terimi yaygın olarak, finansal raporlama çerçevesine uygun olarak düzenlenen tam set veya tek bir finansal tabloyu da ifade edebilir (BDS 805, 2018: p. A2).

Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar

BDS 200 uyarınca denetçinin, bağımsızlığına ilişkin tüm etik hükümler uygulanırken, denetimle ilişkisi olan tüm BDS’ler uygulanmak zorundadır (BDS 200, 2017: p. 18). Ancak denetçinin tam set finansal tablolarla ilgili denetiminin dışında kalan, sadece tek bir finansal tablo veya bu tablodaki unsura ilişkin denetimde BDS’lerde yer alan hükümlere uyması mümkün olmayabilir (BDS 800, 2018: p. A6). Böyle bir durumun meydana gelmesi halinde denetçi işletmenin iç kontrol ve çevresiyle ile tam set finansal tabloları denetlemiş olan denetçiden farklı

bir görüşe sahip olabilir. Bu durum denetçi tam set finansal tablolar hakkında elde edilmesi gereken bilgilere de sahip olmadığını ifade edebilir ve ilave bilgiler isteyerek daha fazla çalışma yapmasına sebep olabilir (BDS 805, 2018: p. A6).

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar

Her bir BDS'nin yapılan denetimle ilgisinin var olup olmadığının değerlendirilmesi dikkat gerektirir. Ancak finansal tablonun sadece belli bir unsuru denetime tabi olsa da, BDS 240, BDS 550 ve BDS 570 gibi BDS'ler denetimle birebir ilişkili görülmektedir.

Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar

Tek bir finansal tablo veya finansal tabloda yer alan belli unsurdan bahsedildiğinde, hedef kullanıcıların; geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine göre, finansal tabloda ve unsurunda yer alan bilgilerin ve bunlarla ilgili olay ve işlemlerin söz konusu olan finansal tablolara olan etkilerini anlamalarını sağlamak amacıyla yeterli açıklamalar yapılmalıdır (BDS 805, 2018: p. A16).

3.2.3. BDS 810 - Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler

Bu kısımda standardının kapsamı, yürürlük tarihi, ana ve açıklayıcı hükümler hakkında açıklamalar yapılacaktır.

3.2.3.1. BDS 810 Kapsam ve Yürürlük Tarihi

BDS 810 özet finansal tablolarla ilgili raporlar bildirmek amacıyla denetçinin tüm BDS'leri de göz önünde bulundurarak denetimini yerine getirmesi ile ilgili sorumluluklarını düzenlemektedir (BDS 810, 2018: p. 1).

BDS 810 son sürümü 01.01.2017 tarihi ve sonrası hesap dönemlerinde başlayacak denetimler olan denetimlerde uygulamak için 30267 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girer (BDS 810, 2018: p. 2).

3.2.3.2. BDS 810 Tanımlar ve Amaçlar

Denetlenmiş finansal tablolar: Denetçi tarafından BDS'lere göre denetlenmiş olan finansal tablolardan elde edilen bilgilerle özet finansal tabloların düzenlenmesini sağlayan denetlenmiş finansal tablolar denir (BDS 810, 2018: p. 4).

Özet finansal tablolar: Finansal tablolardan elde edilmiş olan bilgilerin yer alacağı ancak finansal tablolara göre daha az içeriğe sahip olan, bununla beraber işletmenin ekonomik kaynakları, yükümlülükleri ve bunlarla ilgili olan değişikliklerini yansıtan ve finansal tablolarla uyumlu olarak şekillendirilmiş tarihi finansal bilgilerdir (BDS 200, 2018: p. 13).

Uygulanan kıstaslar: Yönetim tarafından özet finansal bilgilerin hazırlanmasında kullanılan kıstaslardır (BDS 810, 2018: p. 4).

Denetçinin amacı; özet finansal tablolarla ilgili rapor verilmek üzere yürütülmesi gereken denetimin kabul edilmesinin uygunluğunu saptamak ve rapor bildirmek için görevlendirilmesi durumunda; ulaşılan kanıtlarla ilgili sonuçların değerlendirilerek görüş bildirmek ve görüşün dayanağı hakkında açıklamaları raporunda sunmaktır (BDS 810, 2018: p. 3).

3.2.3.3. BDS 810 Ana Hükümler

Bu bölümde BDS 810'nun uygulanması sırasında izlenmesi gereken yollar açıklanacaktır. İlk olarak denetimin kabul edilmesi, uygulanacak prosedürlerin belirlenmesi, denetimi yapılan özet finansal tablolar hakkında düzenlenmesi gereken denetim raporu ve verilecek olan görüşün şekli hakkında açıklamalar yapılacaktır.

Ayrıca denetlenmiş finansal ve özet tablolara ilişkin denetçi raporundan sonra gerçekleşmiş olayların meydana gelmesi durumunda yapılması gerekenleri, özet finansal tabloları içeren belgelerdeki bilgilerin niteliğine, düzenlenmesi gereken denetçi raporunda yer alması gereken bilgilerin niteliği hakkında bilgilere yer verilecektir. Özet finansal tablolarda kullanıcıların uyarılması gereken durumları, karşılaştırmalı bilgileri, birlikte sunulması gereken ilave bilgilerin niteliğine ve finansal tablolarla ilişkilendirilmesi hakkında özet bilgilere değinilecektir.

Denetimin Kabulü

Denetçi, söz konusu olan özet tabloların kaynağını oluşturan finansal tabloların BDS'lere uygun bir şekilde denetlemesi konusunda görevlendirildiğinde kabul eder (BDS 810, 2018: p. 5). Denetçi denetim raporunu bildirmek için denetimi kabul etmeden önce uygulanan hususların kabulü konusunda karar verir (BDS 810, 2018: p. 6).

Denetim sırasında uygulanan hususların uygun olmadığı sonucuna varılması ve yönetimin sorumlulukları üstlendiğine dair mutabakat alınması durumunda denetçi, mevzuatta aksi belirtilmedikçe, özet finansal tablolara ilişkin rapor vermeyi kabul etmez. Bu durum denetimin mevzuatta yer alan hükümlere uygun olarak yürütüldüğünü ifade etmez. Denetçi durumun sözleşmenin şartlarına uygun bir biçimde atıfta bulunur ve özet finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkileri belirler (BDS 810, 2018: p. 7).

Prosedürlerin Niteliği

Denetçinin, özet finansal tablolara verdiği görüşte kaynak oluşturmak için aşağıda yer alan prosedürleri ve gerekli olan diğer prosedürleri yürütür (BDS 810, 2018: p. 7);

- Özet finansal bilgiler olarak nitelendirilen bilgilerin özet bilgilerden oluştuğunu, yeterli bir şekilde sunup sunmadığını ve denetimden geçmiş finansal tablolara atıf yapıp yapmadığını değerlendirir.
- Denetçi denetlenmiş olan finansal tabloların özet finansal tablolara beraber sunmadığı durumlarda; denetlenmiş olan finansal tabloların kimden, nereden bulacağı, özet finansal tabloların kullanıcılarına denetimden geçen finansal tabloları gerek duyulmadığına ilişkin mevzuatın şeffaf bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir.
- Özet finansal tablolarda yer alan hususların yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını mütalaa eder.
- Özet finansal tabloların, denetlenmiş olan bilgilerle tutarlı olup olmadığı veya yeni bir hesaplamanın gerekli olup olmadığını belirlemek için finansal tablolarda yer alan bilgilerle karşılaştırır.

- Özet finansal tabloların amacı; söz konusu olan finansal tabloların yanıltıcı olmaması ve gerekli olan bilgileri içerip içermediği ve bu hususların toplu bir şekilde sunulup sunulmadığını değerlendirir.
- Özet finansal tablolarda uygulanması gerekli olan hususların uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir.
- Mevzuata göre, özet finansal tablolara ilişkin erişimin sağlanmasına gerek duyulmadığına ilişkin hüküm içermediği ve bu tabloların düzenlenmesine ilişkin hususları oluşturmadığı herhangi bir sorun teşkil etmeden denetlenmiş finansal tablolara elde edip edemeyeceğini değerlendirir.

Görüşün Şekli

Denetçinin özet finansal tablolara ilişkin olumlu görüş bildirmesi durumunda (BDS 810, 2018: p. 9); özet finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle denetimden geçtiğini, söz konusu tablolara tutarlılık gösterdiğine ve gerçeğe uygun bir özeti olduğunu ifade eder.

Ancak mevzuatta yer alan ifade biçiminden farklı bir durumun söz konusu olması durumunda denetçi görüş bildirmek için (BDS 810, 2018: p. 10):

- Özet finansal tablolara ilişkin uygulanması gereken tüm ek prosedürleri uygular.
- Özet finansal tablo kullanıcılarının, söz konusu olan tabloları yanlış anlamalarını önlemek için, raporunda yer alan ilave açıklamaların ortaya çıkması muhtemel olan yanlışlıklara ilişkin etkilerini değerlendirir.

Çalışmanın Zamanlaması ve Denetlenmiş Finansal Tablolara İlişkin

Denetçi Raporu Tarihinden Sonraki Olaylar

Denetçi, özet finansal tablolarla ilgili sunacağı rapora, finansal tablolarla ilgili rapor tarihinden sonra bir tarih verebilir. Böyle bir durumun gerçekleşmesi sonucunda, denetlenmiş olan finansal tablolarla ilgili denetçinin rapor tarihinden sonra oluşan olayların etkilerinin ifade edilmediği belirtilir. Denetçinin denetlemiş olduğu finansal tabloların rapor tarihinden sonra meydana gelen olayların farkına daha sonra varabilir. Bu gibi hallerde, BDS 560 uyarınca denetçinin yapması gerekli olan denetimin tamamlanmasının mümkün olmadığı durumlarda, bahsi geçen finansal tablolara ilişkin raporunu düzenlemez (BDS 810, 2018: p. 11).

Özet Finansal Tabloları İçeren Belgelerdeki Bilgiler

Denetçi, özet finansal tabloları ve bu tablolarla ilgili düzenlenen denetçi raporunun içeriğinde yer alan bilgileri inceleyerek bahsi geçen tablolardaki bilgilerin tutarlık olup olmadığı belirler. Önemli bir tutarsızlığı olduğunun saptanması durumunda yönetimle görüşür ve denetçi raporunu içeren bu bilgilerin düzeltilmesinin gerekliliği üzerinde durur. Eğer yönetimden raporda yer alan bilgilerin düzeltilmesini ister ve yönetimde bu durumu kabul etmez ise bu hususların söz konusu olan finansal tablolar üzerindeki etkilerini mütalaa ederek içinde bulunduğu şartlara göre uygun adımı atar (BDS 810, 2018: p. 12-13).

Özet Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu

Başlık, muhatap, belirtilmesi gereken özet finansal tablolar, görüşünü belirten ifade, söz konusu tablolarda yer alan bilgilerin düzenlenen denetçi raporu yerine geçmeyeceği belirten bir ifade, denetlenmiş olan tablolar hakkında olumlu görüş bildirildiğine dair ifade, denetçinin adres ve rapor tarihi gibi unsurları içerir (BDS 810, 2018: p. 12-13).

Muhasebe Esası Hakkında Kullanıcıların Uyarılması veya Dağıtımın veya Kullanımın Sınırlandırılması

Denetçi denetim raporunun dağıtım veya kullanımında finansal bilgiye ihtiyacı olan kullanıcılara sınırlandırmalar getirmiş olabilir. Yine benzer olarak denetlenmiş olan finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlandığı durumlarda, özet finansal tablolarda sınırlandırma ve uyarılara yer verir (BDS 810, 2018: p. 22).

Karşılaştırmalı Bilgiler

Denetlenmiş olan finansal tablolarda karşılaştırmalı bilgilerin yer alması, fakat özet tablolarda bu bilgilerin yer almaması durumunda, denetçi denetimin uygun olup olmadığına karar verir. Denetçinin uygun olmadığına kanaat getirmesi durumunda, bu hususların özet finansal tablolar üzerindeki etkilerini belirler (BDS 810, 2018: p. 23-24).

Özet Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan Denetlenmemiş İlâve Bilgiler

Denetçi, özet finansal bilgilerle sunulmuş ancak denetlenmemiş bilgilerin, söz konusu olan tablolarla net bir şekilde ayırt edilebilecek bir biçimde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir (BDS 810, 2018: p. 25).

Denetçinin Özet Finansal Tablolarla İlişkilendirilmesi

Denetçi, sadece işletmenin finansal tablolarına ilişkin görüş bildirmekle görevlendirilmiş olabilir. Böyle bir durumda özet finansal tablolara ilişkin görüş bildirilirken bu bilgilerin finansal tablolardan elde edildiği hususunda ifadelerde bulunmayı düşünüldüğünden haberdar olması halinde denetçi; denetlenmiş finansal tablolara ilişkin rapora atıf yapıldığından ve yer alan ifadelerin özet finansal tablolara ilişkin görüş bildirdiği izlenimi uyandırmaz (BDS 810, 2018: p. 27);

3.2.3.4. BDS 810 Açıklayıcı Hükümler

Bu bölümde, denetimin kabul edilmesi, denetlenmiş finansal tabloların erişilebilirliğinin değerlendirilmesi bildirilmesi gereken görüşün şekli, bilanço tarihinden sonra meydana gelen muhtemel olan olaylar, finansal tabloları oluşturan bilgiler, karşılaştırmalı bilgiler ve diğer finansal tabloların özet finansal tablolarla ilişkilendirilmesi konularında açıklamalar yapılacaktır.

Denetimin Kabulü

Denetiminde uygulanan kıstasların denetçi tarafından kabul edilip edilmeyeceğini üzerinde etkili olabilecek faktörler şu şekilde sıralanabilir (BDS 810, 2018: p. A4);

- İşletmenin özelliği,
- Özet finansal tabloların düzenleme amacı,
- Hedef kullanıcıların özet finansal tablolarda yer alan bilgilere olan ihtiyaçları,
- Özet finansal tablolar hakkında uygulanan kıstasların var olan şartlar altında yanıltıcı olmamasını sağlayıp sağlamadığı.

Denetlenmiş Finansal Tabloların Erişilebilirliğinin Değerlendirilmesi ve Görüşün Şekli

Denetçi özet finansal tablolar hakkında hedef kullanıcıların herhangi bir zorlukla karşılaşmadan finansal tablolara erişim sağlayıp sağlamadığına ilişkin, söz konusu olan finansal tabloların, denetlenmiş olan finansal tabloların kimden veya nereden temin edileceği, kamuoyuna açık olup olmadığı ve yönetimin tablolara kolay ulaşmayı sağlayıp sağlamadığı gibi faktörlerden etkilenebilir (BDS 810, 2018: p. A8).

Çalışmanın Zamanlaması ve Denetlenmiş Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Tarihinden Sonraki Olaylar ve Özet Finansal Tabloları Oluşturan Belgelerdeki Bilgiler

Denetçinin düzenlediği denetim raporunun tarihinden sonra bir olayın meydana gelmesi, özet finansal tablolarda bu olaylara ilişkin raporlama yapmasını gerektirmez (BDS 810, 2018: p. A10).

Karşılaştırmalı Bilgiler

Denetlenmiş finansal tablolarda yer alan karşılaştırmalı bilgileri, özet finansal tablolarında içermesi gerekir (BDS 810, 2018: p. A24).

Özet Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan Denetlenmemiş İlâve Bilgiler ve Denetçinin Özet Finansal Tablolarla İlişkilendirilmesi

Denetlenmemiş ilave bilgilerin denetimden geçmiş finansal tablolara sunulması durumunda uygulanması gereken yükümlülükler BDS 700’de düzenlenmiştir (BDS 810, 2018: p. A26, A53, A54).

Çalışmanın esas konusunu oluşturan bu bölümde bağımsız denetim sonuçları ve raporlamasına ilişkin standartlar ele alındıktan sonra raporlama açısından özel alanlara ilişkin standartlarda incelenmiştir. Tüm bu standartlara ilişkin yapılan araştırmanın yer aldığı dördüncü bölüme geçilebilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLANMASINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Tez çalışmanın sonuncu ve dördüncü bölümünde; TDS kapsamında bağımsız denetimin sonuçlanması ve ardından raporlanmasına ilişkin nicel araştırma yöntemlerinden yararlanılarak yapılan uygulama ve sonuçları değerlendirilecektir.

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI

Çalışmanın amacı, denetim alanında faaliyet gösteren firma ve denetçilik mesleğini yapan meslek mensuplarının denetim standartlarından sonuçları ve raporlamaya ilişkin standartlar hakkındaki bilgi düzeylerini incelemektir.

Çalışma; denetçilerin finansal tablolar üzerinde inceleme ve değerlendirme yaparken, KGK tarafından yayınlanmış olan tez konusuna ilişkin bağımsız denetim standartlarının bilinirliğinin, ilgili yeni düzenlemeler ve finansal tablolar üzerindeki güvenilirlik algılarının ilişkisi incelenmesi açısından önem arz etmektedir. Günümüzde muhasebe denetiminin giderek arttığı gözlemlenmektedir. Denetim faaliyetini yerine getirebilmek için büyük ve küçük çaplı denetim şirketlerinin faaliyetlerine rastlanılmaktadır. Çalışma, finansal tablo kullanıcıları olarak İzmir ve genelinde denetim faaliyetini yerine getiren denetim elemanları ile ilgili meslek mensuplarından elde edilen bilgileri kapsamaktadır.

4.2. ARAŞTIRMANIN DÖNEMİ VE SINIRLILIKLARI

Araştırma için seçilen anket tekniği ve görüşmede yararlanılacak form, 01.01.2019-28.02.2019 döneminde hazırlanmıştır. Araştırma 01.03.2019-30.04.2019 tarihleri arasındaki dönemde uygulayıcılara ulaştırılmış ve geri dönüşleri sağlanmıştır. Anket değerlendirmeleri 01.05.2019-30.06.2019 döneminde yapılmış ve analiz gerçekleştirilmiştir.

Tez çalışmasının uygulaması, sadece bu ilde faaliyette bulunan Bağımsız Denetçi, Müfettiş, YMM ve denetim faaliyetinde bulunan Serbest Muhasebeci Mali

Müşavirlerden finansal tabloların raporlanması ve sonuçlarının yorumlanması üzerine denetimi yapmış olan kişilere anket uygulamasına verdiği cevaplarla sınırlı almıştır.

4.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE TEKNİĞİ

Uygulamada nicel araştırma yöntemlerinden faydalanılmıştır. Araştırma da veri toplama tekniği olarak anket formu hazırlanmış ve uygulanmıştır. Finansal raporlamanın sonuçlarının güvenilirliğinin araştırılması amacıyla yeni yapılan düzenlemeler karşısında finansal tabloların kullanıcıların gerçeğe uygun bilgiler elde edebilmesi amacıyla seçilen BDS'lerin bilinirliği ve güvenilirliğini belirlemek için düzenlemiş olan anket iki kısımdan oluşmaktadır. Anket formu ekte verilmiştir (Bkz. Ek 1).

Anketin birinci kısım; demografik yapıyı belirlemeye ilişkin cinsiyet, yaş, meslek grupları, çalışma yılı gibi altı sorudan oluşmaktadır. İkinci kısımda ise, seçilen BDS'lerin raporlama ve sonuçlarının yer aldığı BDS 700 ila BDS 810 arasında yer alan 9 adet standart yer alınmaktadır. Her standarttan 2 şer adet olmak üzere toplam 18 özgün soru sorulmuştur. Bu kısımda denetimi yapan meslek mensupları ile ilgili standartta yer alan maddelerin uygulanması konusunda sorular yöneltilmiştir. Sorular likert ölçeğine göre hazırlanmış “kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum”, “kararsızım”, “katılmıyorum”, “kesinlikle katılmıyorum” önergeleri eklenerek denetçilerin katılma düzeyi sorgulanmıştır.

4.4. ARAŞTIRMANIN ANAKÜTLESİ VE ÖRNEKLEMİ

Araştırmanın anakütlesini tüm Türkiye’de bağımsız denetim işini yapanlar oluşturmaktadır. Çalışmada anakütleyi temsilen İzmir ili örneklem olarak seçilmiştir. Uygulama için anket formu hazırlanıp, İzmir genelinde çalışan finansal tabloların denetimini yapan 134 kişiye (meslek mensubuna) e-posta, telefon ve karşılıklı konuşma yöntemleri ile ulaştırılmıştır. Gönderilen 134 anketten 100 ve üzeri dönüş sağlanmıştır. Ancak araştırmanın doğru sonuç verebilmesi için kullanılabilir

durumunda olan 100 adeti seçilerek analizlerde kullanılmıştır. Anketlerin geri dönüş yüzdesi ise yaklaşık %70'in üzerindedir.

4.5. ARAŞTIRMANIN BULGU VE DEĞERLENDİRMELERİ

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının denetim faaliyetiyle ilgili algılamalarındaki farklılığa ilişkin yapılan analizlere bu başlık altında yer verilecektir. Öncelikle anket formunun güvenilirlik analizi ve sonuçları açıklanabilir.

Güvenirlik Analizi

Araştırmanın güvenilirlik durumu tablo 2'deki gibidir:

Tablo 2: Güvenirlik Durumu

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,873	,870	18

Alfa katsayısı, ölçekte bulunan k maddesinin varyanslarının toplam ile genel varyansa olan ortalamaları ile bulunmaktadır. Bu değerler 0 ile 1 arasında yer alan ağırlıklı standart değişim ortalamasını göstermektedir (Özdamar, 2004: 32). Alfa katsayısının aralık değerlerine göre güvenilirlik durumları aşağıdaki tablo3'de verilmiştir.

Tablo 3: Alfa Katsayısının Katsayı Değerlerinin Anlamlandırılması

Cronbach Alfa Katsayıları (%)	İlişki Derecesi
$0,00 \leq \alpha < 0,40$	Ölçek güvenilir değildir,
$0,40 \leq \alpha < 0,60$	Ölçek düşük güvenilirliktedir,
$0,60 \leq \alpha < 0,80$	Ölçek oldukça güveniliridir,
$0,80 \leq \alpha < 1,00$	Ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Değişkenler de güvenilirliği gösteren Cronbach alfa istatistiğinin 0.873 şeklinde hesaplandığı görülmektedir. Bu değere bakıldığında konuya ilişkin değerlerin yüksek seviyede güvenilir olduğu göstermektedir.

Demografik Yapıya İlişkin Betimleyici İstatistikî Bulgular

Araştırmanın bu kısmında, denetimde bulunan meslek mensuplarının kişisel bilgilerine ilişkin 5 soru sorulmuş ve bu sorulara ilişkin betimleyici istatistikî verilere yer verilmiştir.

Tablo 4: Cinsiyete İlişkin Frekans Dağılımı

<i>Cinsiyet</i>	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kadın	39	37,5	39,0	39,0
Erkek	61	58,7	61,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının yüzde 37,5’i kadın, % 58,7’i ise erkektir.

Tablo 5: Yaş Gruplarına İlişkin Frekans Dağılımı

<i>Yaş</i>	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
21-30	39	37,5	39,0	39,0
31-40	31	29,8	31,0	70,0
41-50	20	19,2	20,0	90,0
51-60	4	3,8	4,0	94,0
60-100	6	5,8	6,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının yüzde 37,5’ü 21-30 yaş aralığında, 29,8’i 31-40 yaş aralığında, 19,2’i 41-50 yaş aralığında, 3,8’i 51-60 yaş aralığında, 5,8’i 60 ve üzeri yaş aralığında yer almaktadır. Görüldüğü üzere yaş grupları arttıkça denetim standartlarının bilinirlik düzeyi artmaktadır.

Tablo 6: Meslek Gruplarına İlişkin Frekans Dağılımı

<i>Meslek Grupları</i>	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Serbest Muhasebeci	11	10,6	11,0	11,0
SMMM	67	64,4	67,0	78,0
YMM	7	6,7	7,0	85,0
Bağımsız Denetçi	3	2,9	3,0	88,0
Vergi Müfettişi	9	8,7	9,0	97,0
İç Denetçi	1	1,0	1,0	98,0
Denetim Şirketi Çalışanı	2	1,9	2,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının yüzde 10,6'ı serbest muhasebeci, 64,4'ü serbest muhasebeci mali müşavir, 6,7'i yeminli mali müşavir, 2,9'ü bağımsız denetçi, 8,7'i vergi müfettişi, 1'i iç denetçi, 1,9'ü denetim şirketi çalışanıdır. Ankete katılanların çoğunluğu mali müşavirden oluşan küçük çaplı denetim faaliyetini gerçekleştiren firmalardır.

Tablo 7: Çalışma Yılına İlişkin Frekans Dağılımı

<i>Mesleki Çalışma Yılı</i>	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
1 yıldan az	3	2,9	3,0	3,0
1-5	36	34,6	36,0	39,0
6-10	33	31,7	33,0	72,0
11-15	12	11,5	12,0	84,0
16-20	11	10,6	11,0	95,0
20 den fazla	5	4,8	5,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının deneyimlerine bakıldığında yüzde 2,9'ü 1 yıldan az, 34,6'ı 1-5 yıl arası çalışan, 3,7'i 6-10 yıl arası çalışan, 11,5'i 11-15 yıl arası çalışan, 10,6'ı 16-20 yıl arası çalışan, 4,8'i ise 20 yıldan fazla çalışanlardan

oluşmaktadır. Sonuçlara bakıldığında denetim mesleğinin orta yaşlı meslek mensuplarına denk geldiği giderek yayılan bir meslek olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 8: Eğitim Düzeylerine İlişkin Frekans Dağılımı

<i>Eğitim</i>	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Lise	7	6,7	7,0	7,0
Ön lisans	11	10,6	11,0	18,0
Lisans	76	73,1	76,0	94,0
Yüksek lisans	6	5,8	6,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarını eğitim düzeylerine bakıldığında yüzde 6,7'i lise mezunu, 10,6'i ön lisans mezunu, 73,1'i lisans mezunu ve 5,8'i ise yüksek lisans mezunudur. Büyük çoğunluğu lisans mezunlarından oluşmakta olup lise ve ön lisans mezunu kişiler yardımcı eleman statüsünde bulunmaktadır.

Bağımsız Denetim Standartlar Görüşlerine İlişkin Betimleyici İstatistiki

Araştırmanın bu başlığı altında her bir standart için sorulan ikişer soruya ilişkin betimleyici istatistiklere tablo 9'dan tablo 25'e değin yer verilecektir.

***BDS 700’un Amacı Finansal Tablolara Görüş Oluşturma ve Raporlama
İlişkin Frekans Dağılımı***

Tablo 9: BDS 700’un Amacı Finansal Tablolara Görüş Oluşturma ve Raporlama
İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_700_1	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	25	24,0	25,0	25,0
Katılıyorum	70	67,3	70,0	95,0
Kararsızım	1	1,0	1,0	96,0
Katılmıyorum	3	2,9	3,0	99,0
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,0	1,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 24’ü “*BDS 700’un Amacı Finansal Tablolara Görüş Oluşturma ve Raporlama ilişkisi*” önermesine kesinlikle katılıyorum, %67,3’ü katılıyorum, %1’ü kararsızım, 2,9’ü katılmıyorum, % 1’i ise kesinlikle katılmıyorum cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre finansal tabloların raporlama standartlarına uygun olarak sunulup sunulmadığı hakkında bilgi verir demişlerdir.

***Finansal Tablolardaki Bilgilerin Tam, Hatasız ve Tarafsız Olması İlişkin
Frekans Dağılımı***

Tablo 10: Finansal Tablolardaki Bilgilerin Tam, Hatasız ve Tarafsız Olması İlişkin
Frekans Dağılımı

BDS_700_2	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	44	42,3	44,0	44,0
Katılıyorum	44	42,3	44,0	88,0
Kararsızım	9	8,7	9,0	97,0
Katılmıyorum	2	1,9	2,0	99,0
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,0	1,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 42,3'ü “*Finansal Tablolardaki Bilgilerin Tam, Hatasız ve Tarafsız Olması ilişkin*” önermesine kesinlikle katılıyorum, % 42,3'ü katılıyorum, %8,7'İ kararsızım, % 1,9'ü katılmıyorum, % 1'i ise kesinlikle katılmıyorum cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğu katılıyorum demiştir.

BDS 701’de Sunulan Kilit Denetim Konularına ilişkin frekans dağılımı

Tablo 11: BDS 701’de Sunulan Kilit Denetim Konularına İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_701_3	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	43	41,3	43,0	43,0
Katılıyorum	31	29,8	31,0	74,0
Kararsızım	24	23,1	24,0	98,0
Katılmıyorum	2	1,9	2,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 41,3'ü “*BDS 701’de Sunulan Kilit Denetim Konularına ilişkin*” önermesine kesinlikle katılıyorum, % 29,8'i katılıyorum, % 23,1'İ kararsızım, % 1,9'ü katılmıyorum, cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının % 70'i olumlu sonuçlar vermiştir.

KDK’lar bilindiği gibi üst yönetimden sorumlu olanlar taraflara bildirilmiş olan konular arasından seçilebilir. KDK olabilecek konular; ciddi risk olduğu belirlenen alanlar ve “önemli yanlışlık” riski içeren alanlar, yönetim tarafından yüksek belirsizlik içeren konulardır.

BDS 701’e göre Denetçinin risk değerlendirmesi ilişkin frekans dağılımı

Tablo 12:BDS 701’e göre Denetçinin Risk Değerlendirmesi İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_701_4	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	39	37,5	39,0	39,0
Katılıyorum	50	48,1	50,0	89,0
Kararsızım	7	6,7	7,0	96,0
Katılmıyorum	3	2,9	3,0	99,0
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,0	1,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 37,5’i “BDS 701’e göre Denetçinin risk değerlendirmesi ilişkin” önermesine kesinlikle katılıyorum, % 48,1’i katılıyorum, % 6,7’i kararsızım, % 2,9’ü katılmıyorum, %1 ise kesinlikle katılmıyorum cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının % 85’den fazlası olumlu sonuçlar vermiştir.

“Bir bütün olarak bakıldığında, kilit denetim konusunun nasıl ele alındığı, denetçinin yaklaşımın özelliklerini barındırmaktadır ve gerçekleştirilen denetim prosedürlerini alt başlıklar halinde açıklamaktadır. Dolayısıyla, denetim prosedürleri sonucu yapılan detaylı gözlemler, analitik çalışmalar, kontrol testleri ve konuya ilişkin yapılan soruşturmalar kilit denetim konularının risk odaklı denetim yaklaşımıyla belirlendiğini ve bildirildiğini göstermesi açısından önemlidir.” (Akdoğan ve Bülbül, 2019: 6).

BDS 705’e göre Denetçinin Görüş Bildirmekten Kaçınması Durumuna İletişime İlişkin Frekans Dağılımı

Tablo 13: BDS 705’e göre Denetçinin Görüş Bildirmekten Kaçınması Durumuna İletişime İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_705_5	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	14	13,5	14,0	14,0
Katılıyorum	45	43,3	45,0	59,0
Kararsızım	13	12,5	13,0	72,0
Katılmıyorum	22	21,2	22,0	94,0
Kesinlikle katılmıyorum	6	5,8	6,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 13,5’i “*BDS 705’e göre Denetçinin Görüş Bildirmekten Kaçınması Durumuna İletişime ilişkin*” önermesine kesinlikle katılıyorum, % 43,3’ü katılıyorum, % 12,5’i kararsızım, % 21,2’i katılmıyorum, % 5,8’i ise kesinlikle katılmıyorum cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının yarısından fazlası olumlu sonuçlar vermiştir. Ancak katılmıyorum cevaplarının oranı da 21,2 ile yüksek izlenilmektedir.

Şirketin defterlerinde, denetlemenin TTK’in dördüncü kısmında yer alan üçüncü bölümde yer alan hükümlere uygun olarak yapılması ve sonuçlarına ulaşmasında belirsizliklerin olması, şirketin denetlenmesinde önemli kısıtlamaların olması durumunda, denetçinin bunları ispatlayabilmesi için yeterli olan delillere sahip olması durumunda bile görüş vermekten kaçınabilir (TTK, 2012: md. 403 / f. 4).

BDS 705’e Göre Olumsuz Görüş Yazısına İlişkin Frekans Dağılımı

Tablo 14: BDS 705’e Göre Olumsuz Görüş Yazısına İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_705_6	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	11	10,6	11,0	11,0
Katılıyorum	68	65,4	68,0	79,0
Kararsızım	10	9,6	10,0	89,0
Katılmıyorum	11	10,6	11,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 10,6’sı “*BDS 705’e Göre Olumsuz Görüş Yazısına ilişkin*” önermesine kesinlikle katılıyorum, % 65,4’ü katılıyorum, % 9,6’ı kararsızım, % 10,6’ı “katılmıyorum” cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının yarısından fazlası olumlu sonuçlar vermiştir.

BDS 706’e Göre Denetçinin Yeterli Kanıtı Elde Edememesi İlişkin Frekans Dağılımı

Tablo 15: BDS 706’e Göre Denetçinin Yeterli Kanıtı Elde Edememesi İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_706_7	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	15	14,4	15,0	15,0
Katılıyorum	59	56,7	59,0	74,0
Kararsızım	16	15,4	16,0	90,0
Katılmıyorum	8	7,7	8,0	98,0
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,9	2,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 14,4’ü “*BDS 706’e Göre Denetçinin Yeterli Kanıtı Elde Edememesi ilişkin*” Önermesine kesinlikle katılıyorum, % 56,7’si katılıyorum, % 15,4’ü kararsızım, % 7,7’si katılmıyorum, % 1,9’ü kesinlikle

katılmıyorum cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının yarısından fazlası olumlu sonuçlar vermiştir.

BDS 706'ya Göre Denetçi Üst Yönetimden Sorumlu Kişilerle Kurulacak İletişime İlişkin Frekans Dağılımı

Tablo 16: BDS 706'ya Göre Denetçi Üst Yönetimden Sorumlu Kişilerle Kurulacak İletişime İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_706_8	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	24	23,1	24,0	24,0
Katılıyorum	65	62,5	65,0	89,0
Kararsızım	10	9,6	10,0	99,0
Katılmıyorum	1	1,0	1,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 23,1'i "BDS 706'ya Göre Denetçi Üst Yönetimden Sorumlu Kişilerle Kurulacak İletişime ilişkin" önermesine kesinlikle katılıyorum, % 62,5'i katılıyorum, % 9,6'ü kararsızım, % 1'i katılmıyorum, cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının yarısından fazlası olumlu sonuçlar vermiştir.

BDS 710'nun Amacına ilişkin frekans dağılımı

Tablo 17: BDS 710'nun Amacına İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_710_9	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	23	22,1	23,0	23,0
Katılıyorum	60	57,7	60,0	83,0
Kararsızım	13	12,5	13,0	96,0
Katılmıyorum	4	3,8	4,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 22,1'i "BDS 710'nun Amacına ilişkin" Önermesine kesinlikle katılıyorum, % 57,7'si katılıyorum, % 12,5'ü

kararsızım, % 3,8'i katılmıyorum, cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının yarısından fazlası olumlu sonuçlar vermiştir.

BDS 710'da Denetçi Cari Döneme Ait Raporlama Yaparken Farklı Bir Görüş Bildirme Durumu İlişkin Frekans Dağılımı

Tablo 18: BDS 710'da Denetçi Cari Döneme Ait Raporlama Yaparken Farklı Bir Görüş Bildirme Durumu İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_710_10	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	20	19,2	20,0	20,0
Katılıyorum	46	44,2	46,0	66,0
Kararsızım	21	20,2	21,0	87,0
Katılmıyorum	12	11,5	12,0	99,0
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,0	1,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 19,2'i “BDS 710'da Denetçi Cari Döneme Ait Raporlama Yaparken Farklı Bir Görüş Bildirme Durumu ilişkin” Önermesine kesinlikle katılıyorum, % 44,2'si katılıyorum, % 20,2'i kararsızım, % 11,5'i katılmıyorum, % 1'i ise kesinlikle katılmıyorum cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının yarısından fazlası olumlu sonuçlar vermiştir.

BDS 720'nin Amacına ilişkin frekans dağılımı

Tablo 19: BDS 720'nin Amacına İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_720_11	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	18	17,3	18,0	18,0
Katılıyorum	47	45,2	47,0	65,0
Kararsızım	32	30,8	32,0	97,0
Katılmıyorum	3	2,9	3,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 17,3'ü “*BDS 720'nin Amacına ilişkin*” önermesine kesinlikle katılıyorum, % 45,2'si katılıyorum, % 30,8'i kararsızım, % 2,9'ü katılmıyorum cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının yaklaşık % 60'dan fazlası olumlu sonuçlar vermiştir.

Diğer bilgileri denetleyen denetçinin amaçları; diğer bilgiler finansal tablolar ve denetçinin elde ettiği diğer bilgiler arasındaki önem arz eden tutarsızlıklar olup olmadığı değerlendirmek, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hususunda bilgi edinmektir.

BDS 720'ye Göre Önemli Tutarsızlıkların Varlığı İlişkin Frekans Dağılımı

Tablo 20: BDS 720'ye Göre Önemli Tutarsızlıkların Varlığı İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_720_12	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	27	26,0	27,0	27,0
Katılıyorum	49	47,1	49,0	76,0
Kararsızım	22	21,2	22,0	98,0
Katılmıyorum	2	1,9	2,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 26'sı “*BDS 720'ye Göre Önemli Tutarsızlıkların Varlığı ilişkin*” önermesine kesinlikle katılıyorum, % 47,1'i katılıyorum, % 21,2'si kararsızım, % 1,9'ü katılmıyorum cevaplarını vermişlerdir.

Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının yarısından fazlası olumlu sonuçlar vermiştir.

Denetçi rapor tarihinden sonra ulaşılmış olduğu bilgilere ilişkin önemlilik arz eden bir yanlışlığın var olması ve söz konusu yanlışlıkların olması durumunda düzeltmenin yapılıp yapılmayacağına karar verebilir. Denetçi önemli bir yanlışlığın olması durumunda üst yönetimden düzeltme isteyebilir. Bunun yanında denetçinin yasal olan hak ve yükümlülüğüne ilişkin hukuki bir danışman almayı da önerebilir.

BDS 800’e Göre Denetimde Özel Amaçlı Finansal Tablolar İlişkin Frekans Dağılımı

Tablo 21: BDS 800’e Göre Denetimde Özel Amaçlı Finansal Tablolar İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_800_13	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	33	31,7	33,0	33,0
Katılıyorum	48	46,2	48,0	81,0
Kararsızım	7	6,7	7,0	88,0
Katılmıyorum	12	11,5	12,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 31,7’si “*BDS 800’e Göre Denetimde Özel Amaçlı Finansal Tablolar ilişkisi*” önermesine kesinlikle katılıyorum, % 46,2’si katılıyorum, % 6,7’si kararsızım, % 11,5’i katılmıyorum cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının yarısından fazlası olumlu sonuçlar vermiştir.

BDS 800 Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Finansal Tabloların Uygulanma Amacı İlişkin Frekans Dağılımı

Tablo 22: BDS 800 Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Finansal Tabloların Uygulanma Amacı İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_800_14	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	36	34,6	36,0	36,0
Katılıyorum	53	51,0	53,0	89,0
Kararsızım	7	6,7	7,0	96,0
Kesinlikle katılmıyorum	4	3,8	4,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 34,6'sı “BDS 800 Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Finansal Tabloların Uygulanma Amacı ilişkin” önermesine kesinlikle katılıyorum, % 51'i katılıyorum, % 6,7'si kararsızım, % 3,8'i kesinlikle katılmıyorum cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının yarısından fazlası olumlu sonuçlar vermiştir.

BDS 805'e Göre Finansal Tablolar Terimi İlişkin Frekans Dağılımı

Tablo 23: BDS 805'e Göre Finansal Tablolar Terimi İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_805_15	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	28	26,9	28,0	28,0
Katılıyorum	55	52,9	55,0	83,0
Kararsızım	9	8,7	9,0	92,0
Katılmıyorum	4	3,8	4,0	96,0
Kesinlikle katılmıyorum	4	3,8	4,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 26,9'u “BDS 805'e Göre Finansal Tablolar Terimi ilişkin” önermesine kesinlikle katılıyorum, % 52,9'u katılıyorum, % 8,7'si kararsızım, % 3,8'i katılmıyorum, % 3,8'i kesinlikle katılmıyorum cevaplarını

vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının yarısından fazlası olumlu sonuçlar vermiştir.

BDS 805’e Göre Finansal Tablo Hazırlanması İlişkin Frekans Dağılımı

Tablo 24: BDS 805’e Göre Finansal Tablo Hazırlanması İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_805_16	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	33	31,7	33,0	33,0
Katılıyorum	53	51,0	53,0	86,0
Kararsızım	8	7,7	8,0	94,0
Katılmıyorum	5	4,8	5,0	99,0
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,0	1,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 31,7’si “*BDS 805’e Göre Finansal Tablo Hazırlanması ilişkin*” önermesine kesinlikle katılıyorum, % 51’i katılıyorum, % 7,7’si kararsızım, % 4,8’i katılmıyorum ,% 1’i kesinlikle katılmıyorum cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının yarısından fazlası olumlu sonuçlar vermiştir.

Konkordato denetim standartları kapsamında yer alan özel alanlarla ilgili olan standartlarımızdan BDS 805 ile bağdaştırılmaktadır. Bağımsız denetim kapsamında; denetimde borçlunun konkordato ön projesinin içeriğinde teklifin gerçekleşeceği konusunda, makul bir güvenceye ulaşıp ulaşılamayacağı hakkında tespitler yapılır.

BDS 810 Denetçinin BDS’lerle İlgili Sorumlulukları Düzenlemesine İlişkin Frekans Dağılımı

Tablo 25: BDS 810 Denetçinin BDS’ler ile İlgili Sorumlulukları Düzenlemesine İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_810_17	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	34	32,7	34,0	34,0
Katılıyorum	52	50,0	52,0	86,0
Kararsızım	2	1,9	2,0	88,0
Katılmıyorum	12	11,5	12,0	100,0
Toplam	100	96,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 32,7’si “*BDS 810 Denetçinin BDS’lerle İlgili Sorumlulukları Düzenlemesine ilişkin*” önermesine kesinlikle katılıyorum, % 50’si katılıyorum, % 1,9’ü kararsızım, % 11,5’i katılmıyorum cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının yarısından fazlası olumlu sonuçlar vermiştir.

BDS 810’da yer alan, denetimin kabul edilmesi, denetlenmiş finansal tabloların erişilebilirliğinin değerlendirilmesi bildirilmesi gereken görüşün şekli, bilanço tarihinden sonra meydana gelen muhtemel olan olaylar, finansal tabloları oluşturan bilgiler, karşılaştırmalı bilgiler ve diğer finansal tabloların özet finansal tabloların ilişkilendirilmesi konularında açıklamalar yer almalıdır.

BDS 810’na Göre Özet Finansal Tablolara İlişkin Olumsuz Görüş Verilmesi İlişkin Frekans Dağılımı

Tablo 26: BDS 810’na Göre Özet Finansal Tablolara İlişkin Olumsuz Görüş Verilmesi İlişkin Frekans Dağılımı

BDS_810_18	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle katılıyorum	25	24,0	25,5	25,5
Katılıyorum	54	51,9	55,1	80,6
Kararsızım	10	9,6	10,2	90,8
Katılmıyorum	9	8,7	9,2	100,0
Total	98	94,2	100,0	

Ankete katılan meslek mensuplarının % 24’ü “*BDS 810’na Göre Özet Finansal Tablolara İlişkin Olumsuz Görüş Verilmesi İlişkin*” önermesine kesinlikle katılıyorum, % 51,9’ü katılıyorum, % 9,6’sı kararsızım, % 8,7’si katılmıyorum cevaplarını vermişlerdir. Bu sonuçlarına göre ankete katılan meslek mensuplarının yarısından fazlası olumlu sonuçlar vermiştir.

Denetçi denetlemiş olduğu finansal tablolara ilişkin görüş verirken veya görüş bildirmekten kaçınırken, bu görüşleri vermesine neden olan durumları açıklar. Bunların sonucunda özet finansal tablolar için görüş bildirilmemesinin gerektiğini belirtir.

Faktör Analizi Bulgu ve Sonuçları

Faktör analizine başlamadan önce verilerin analize uygun olup olmadığının test edilmesi gerekmektedir. Bu maksatla Kaiser-Meyer-Olkin testi yapılmıştır. Analiz sonucunda test istatistiği değerinin 0,9 ve üzerinde olması istenmektedir. Çalışmada tablo 27’deki gibi 0,985 ile yüksek bir uygunluk saptanmıştır.

Tablo 27: Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliği Testi (KMO)

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü.		,985
Bartlett'in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	786,346
	df	153
	Sig.	,000

Faktör analizi SPSS 22 programına yaptırıldığında öz değeri 1'den büyük olan faktörler ile varyans değişimini en az %5 etkileyerek farklılığı tek başına en az %5 oranında belirleyen faktörler üretilmektedir. Bu çalışmada anlamlı altı faktör elde edilmiştir. Analize dahil edilmesi istenen faktörlerin toplam en az %50 farklılığı açıklaması istenmektedir. Bu çalışmada analiz sonucunda elde edilen faktörler ile farklılığın %72'si modele dahil edilmiştir. Açıklanan toplam varyans tablo 28'deki gibidir.

Tablo 28: Açıklanan Toplam Varyans

Faktör	İlk Özdeğerler		
	Genel Toplam	%Varyansın Yüzdesi	Kümülatif %
1	5,936	32,975	32,975
2	2,004	11,132	44,107
3	1,543	8,575	52,682
4	1,293	7,181	59,863
5	1,202	6,678	66,541
6	1,088	6,043	72,584
7	,838	4,653	77,237
8	,703	3,907	81,144
9	,568	3,158	84,302
10	,499	2,774	87,075
11	,468	2,598	89,673
12	,403	2,241	91,914
13	,374	2,076	93,990
14	,311	1,726	95,716
15	,231	1,282	96,998
16	,217	1,207	98,206
17	,172	,955	99,161
18	,151	,839	100,000

Aşağıdaki tablo 29'da hangi faktörde hangi değişkenin hangi katsayı ile yer aldığı gözlenebilmektedir.

Tablo 29: Döndürülmüş Faktör Matrisi

	Faktör					
	1	2	3	4	5	6
bds_810_18	,803					
bds_701_3	,689					
bds_800_13	,668					
bds_705_5	,599					
bds_800_14		,845				
bds_700_2		,623				
bds_720_11			,541			
bds_706_7			,424			
bds_706_8				,934		
bds_720_12					,662	
bds_701_4						,765

Döndürülmüş faktör matrisinden faydalanarak oluşturulan faktör tabloları ve açıklamaları aşağıdaki gibidir:

Birinci faktör için en yüksek katsayı ile modele dahil olan sorular tablo 30'daki gibi aşağıdadır:

Tablo 30: 1. Faktör Tablosu

bds_810_18	BDS 810'na göre denetçinin özet finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, denetlenmiş finansal tablolarda tutarlı olmadığı, gerçeğe uygun özeti olmadığı ve yönetimle geçerli değişiklikleri yapmak için mutabakat sağlanmadığı durumlarda denetçi özet finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş verebilir.
bds_701_3	BDS 701'de sunulan kilit denetim , cari döneme ait finansal tabloların denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konulardır.
bds_800_13	Denetimde özel amaçlı finansal tablolar söz konusu olduğunda hedef kullanıcıların finansal ihtiyaçları finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal çerçevenin kabul edilebilir olup olmadığının belirlenmesinde kilit faktör olabilir.
bds_705_5	BDS 705'e göre Denetçinin bir bütün olarak finansal tablolar hakkında görüş bildirmekten kaçınması durumunda tam set finansal tabloların yada tek bir finansal tabloya ilişkin, tabloların belirli unsurlarına yada kalemlerine yada bir hesaba ilişkin olumlu görüş yer alamaz.

İkinci faktör için en yüksek katsayı ile modele dahil olan sorular tablo 31'deki gibi aşağıdadır:

Tablo 31: 2. Faktör Tablosu

bds_800_14	BDS 800 özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların BDS'leri uygularken denetçinin amacı, denetimin kabul edilmesi, planlanması, yürütülmesi, ve finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla ilgili özel hususları uygun bir biçimde ele almaktır.
bds_700_2	BDS 700'e göre Finansal tablolarda gerçeğe uygun sunumun tam anlamıyla gerçekleşmesi için finansal tablolardaki bilgilerin tam, hatasız ve tarafsız olması gerekmektedir.

Üçüncü faktör için en yüksek katsayı ile modele dahil olan sorular tablo 32'deki gibi aşağıdadır:

Tablo 32: 3. Faktör Tablosu

bds_706_7	BDS 706'e Denetçinin yeterli kanıtı elde edememesi durumunda bu olayın açıklanabilmesi için diğer hususlar paragrafına yer verilebilir.
bds_720_11	BDS 720'nin amacı; denetlenmiş finansal tabloların yada bu tabloları içeren finansal verilerin; denetlenmiş finansal tabloların ve denetçi raporunun güvenilirliğini tehlikeye düşürecek diğer bilgilerin yer alması durumuna karşılık gelir.

Dördüncü faktör için en yüksek katsayı ile modele dahil olan sorular tablo 33'deki gibi aşağıdadır:

Tablo 33: 4. Faktör Tablosu

bds_706_8	BDS 706'ya göre denetçi üst yönetimden sorumlu kişilerden denetim raporunda vurgulamak istediği konular hakkında ilave açıklama isteyebilir.
-----------	--

Beşinci faktör için en yüksek katsayı ile modele dahil olan sorular tablo 34'deki gibi aşağıdadır:

Tablo 34: 5. Faktör Tablosu

bds_720_12	BDS 720'ye göre önemli tutarsızlıkların varlığı söz konusu olabilir.Önemli tutarsızlıklar, daha önce elde edilmiş denetim kanıtlarından çıkarılan denetim sonuçları ve muhtemelen denetçinin finansal tablolara ilgili görüşünün dayanağı hakkında şüphelerin oluşmasına sebep olabilir.
------------	--

Altıncı faktör için en yüksek katsayı ile modele dahil olan soru tablo 35’deki gibi aşağıdadır:

Tablo 35: 6. Faktör Tablosu

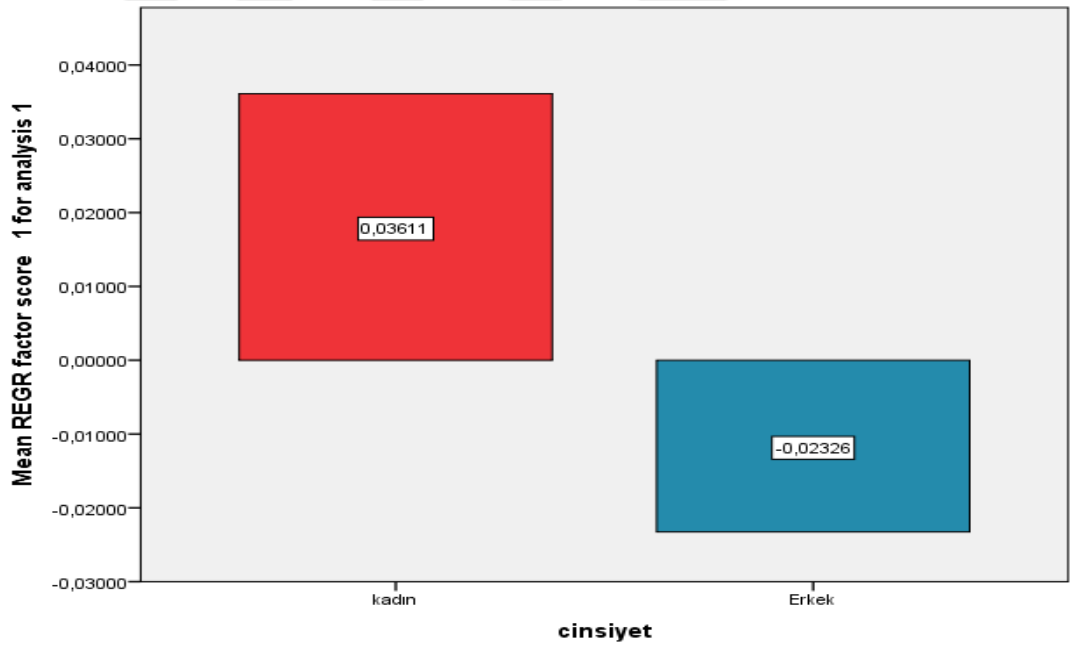
bds_701_4	BDS 701’e göre Denetçinin müteakip prosedürleri tasarlarken yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar daha fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmesi gerekir.
-----------	---

Demografik Faktörlere İlişkin Değerlendirmeler

Demografik faktörlerle BDS’leri uygulama düzeyleri şekil 4’den şekil 14’e değin görselleştirilmiştir.

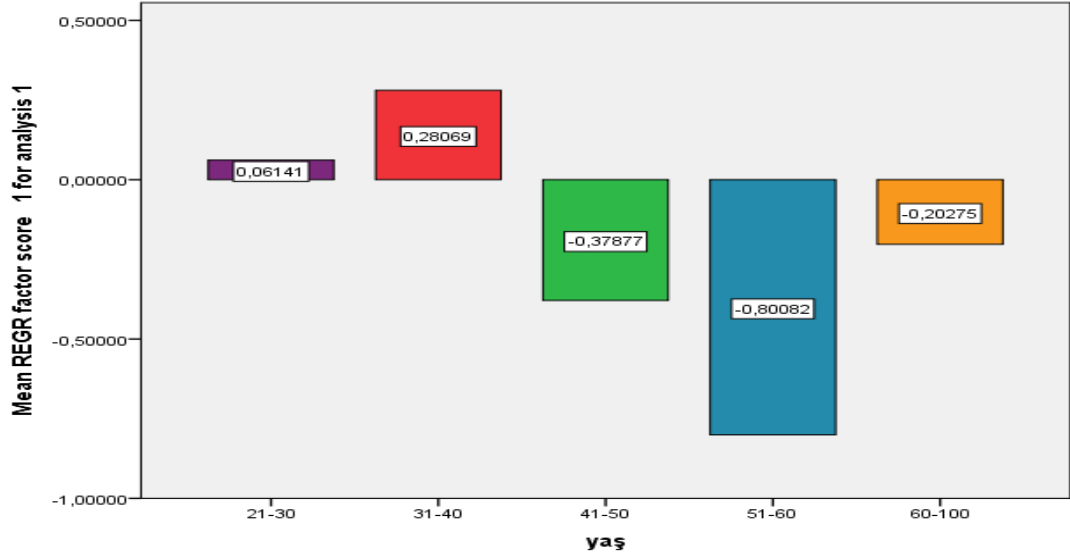
Aşağıdaki şekil 4’te kadınların erkeklere göre düzenleme kuralları ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 4: Cinsiyete Göre BDS’leri Uygulama Düzeyleri



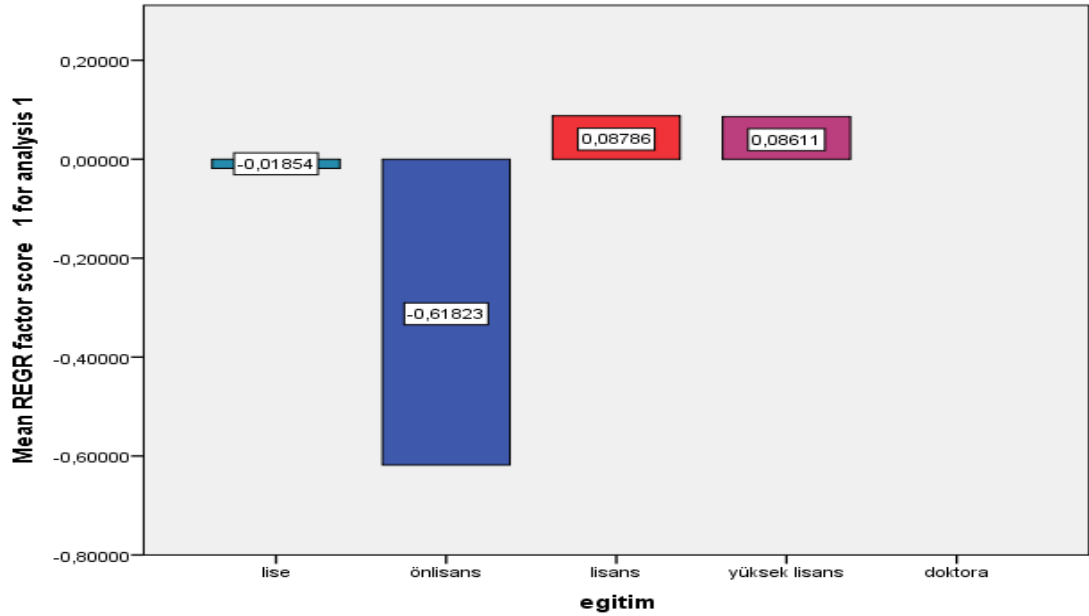
Aşağıdaki şekil 5’te 30-40 yaş arasındaki katılımcıların düzenleme kuralları ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, 50-60 yaş aralığındaki katılımcıların ise daha esnak olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 5: Yaşa Göre (30-40 yaş) BDS'leri Uygulama Düzeyleri



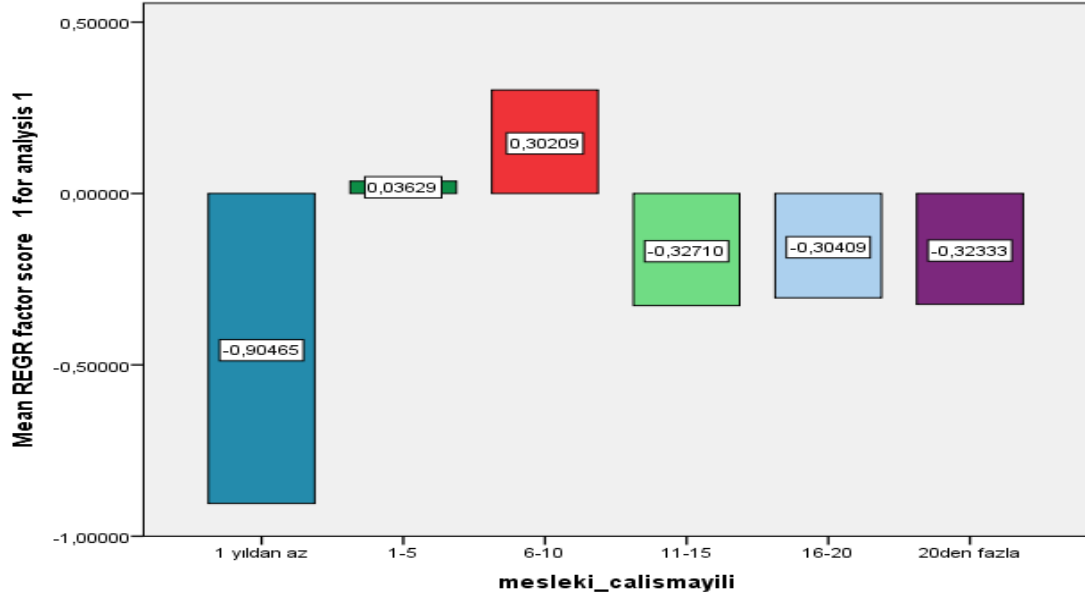
Aşağıdaki grafikte lisans ve yüksek lisans eğitim seviyesindeki katılımcıların düzenleme kuralları ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, ön lisans eğitim seviyesindeki katılımcıların ise daha esnak olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 6: Eğitimlerine Göre BDS'leri Uygulama Düzeyleri



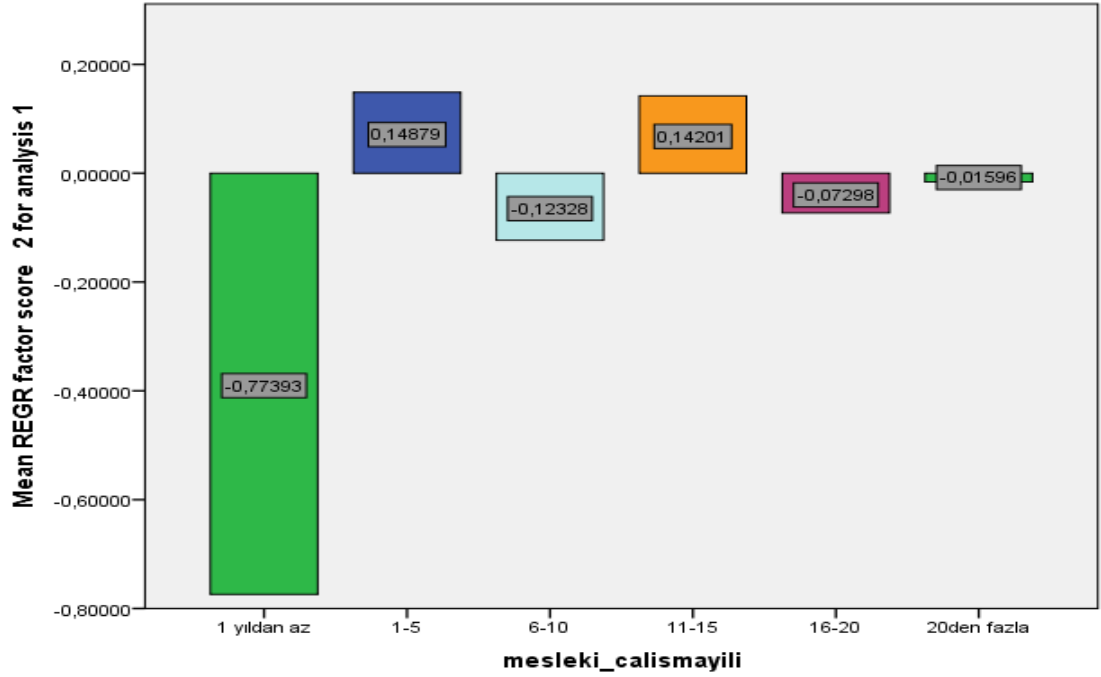
Aşağıdaki şekil 7’de 6-10 yıllık tecrübeye sahip katılımcıların düzenleme kuralları ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, 1 yıldan az tecrübeye sahip katılımcıların ise daha esnak olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 7: Mesleki Çalışma Yıllarına Göre (6-10 yıl) BDS’leri Uygulama Düzeyleri



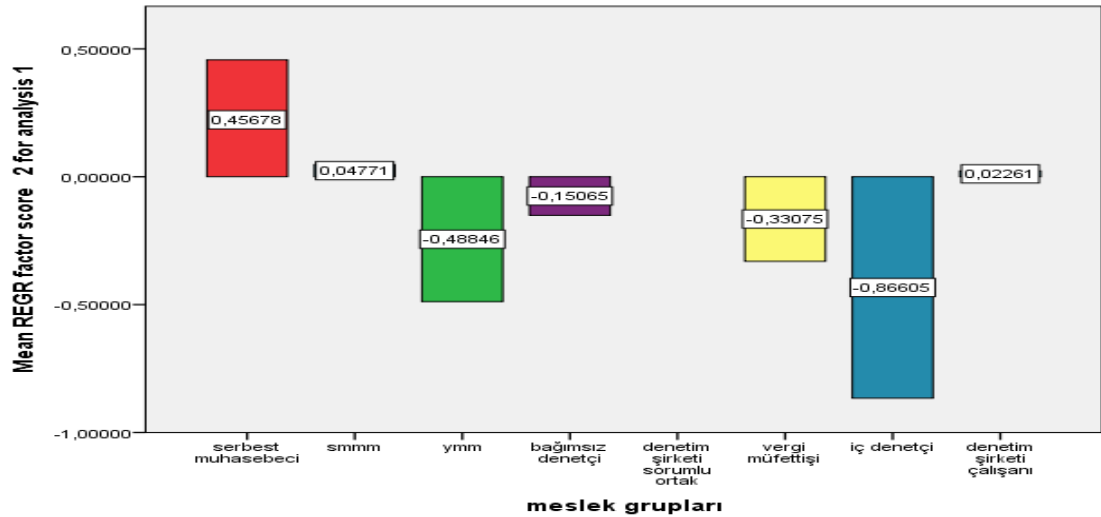
Aşağıdaki şekil 8’de 1-5 yıllık tecrübeye sahip katılımcıların finansal tablolar ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, 1 yıldan az tecrübeye sahip katılımcıların ise daha esnak olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 8: Mesleki Çalışma Yıllarına Göre (1-5 yıl) BDS'leri Uygulama Düzeyleri



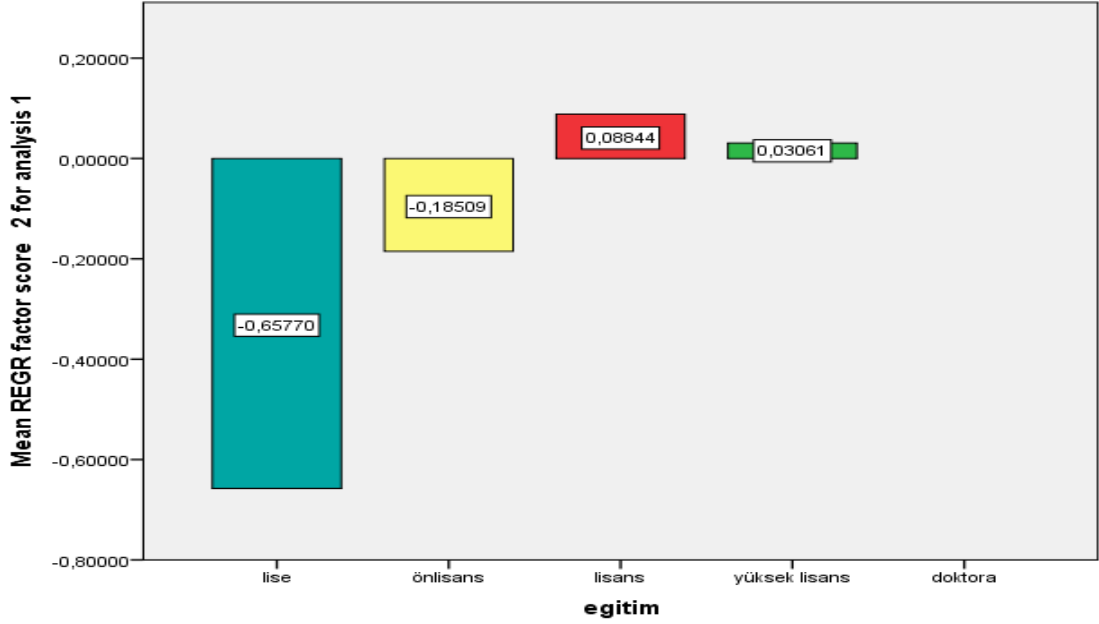
Aşağıdaki şekil 9’da serbest muhasebeci katılımcıların finansal tablolar ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, diğer katılımcıların ise daha esnek olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabılır.

Şekil 9: Mesleki Gruplarına Göre BDS'leri Uygulama Düzeyleri



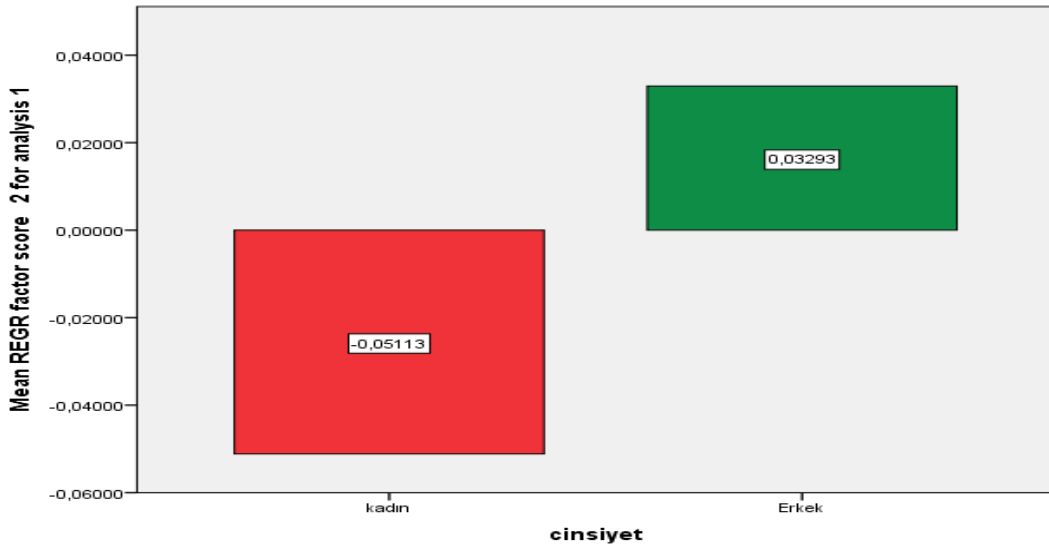
Aşağıdaki şekil 10’da yüksek lisans mezunu katılımcıların finansal tablolar ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, lise mezunu katılımcıların ise daha esnek olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 10: Eğitim Düzeylerine Göre Bds’lere Uygulama Düzeyleri



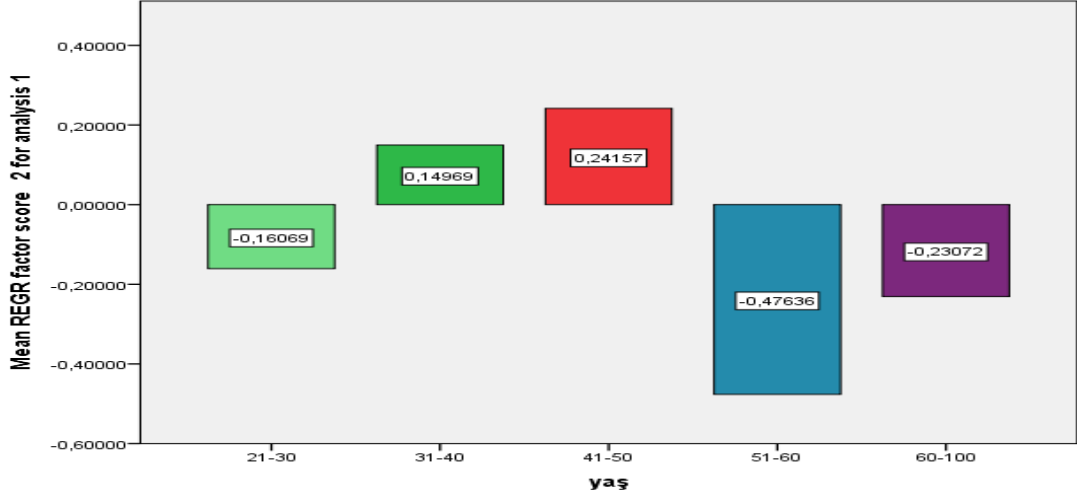
Aşağıdaki şekil 11’de erkek katılımcıların finansal tablolar ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, kadın katılımcıların ise daha esnek olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 11: Cinsiyet Dağılımına Göre BDS’leri Uygulama Düzeyleri



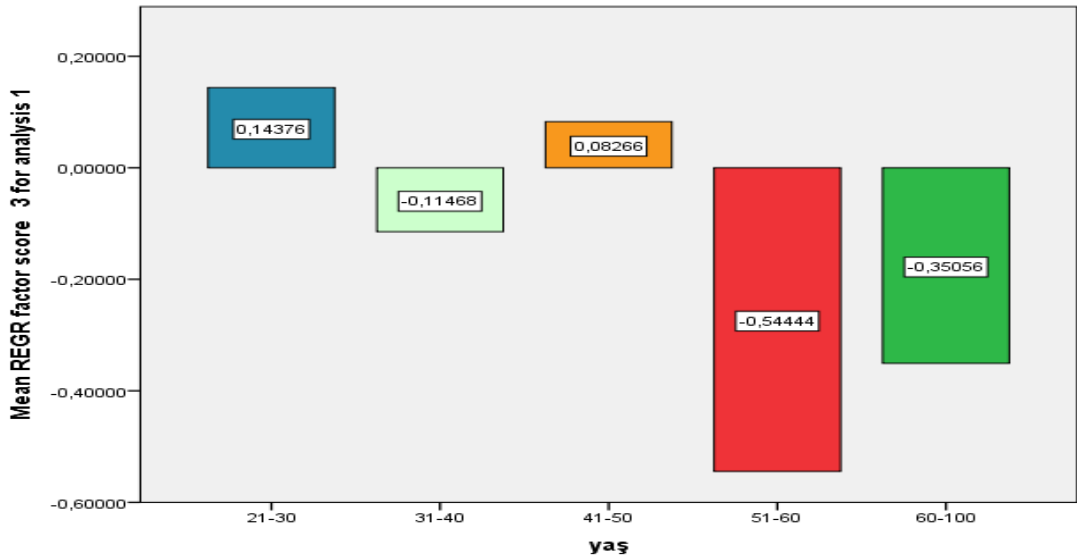
Aşağıdaki şekil 12’de 41-50 yaş arasındaki katılımcıların finansal tablolar ile ilgili sorularda daha katı ve disiplinli bir anlayışa sahip olduğu, 51-60 yaş arasındaki katılımcıların ise daha esnak olunması fikrinde oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 12: Yaşa Göre (30-40 yaş) BDS’leri Uygulama Düzeyleri



Aşağıdaki şekil 13’de 21-30 yaş arasındaki katılımcıların karşılaşılan sorunların çözümü ile ilgili sorularda daha ilgili bir anlayışa sahip olduğu, 51-60 yaş arasındaki katılımcıların ise daha rahat oldukları sonucuna ulaşılabilir.

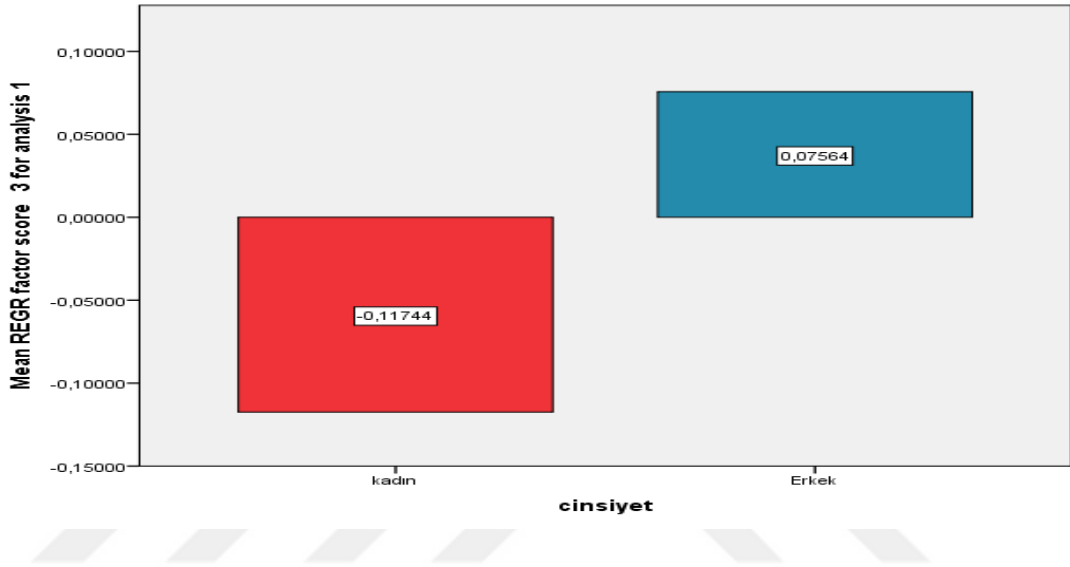
Şekil 13: Yaşa Göre (21-30 yaş) ve (51-60 yaş) BDS’leri Uygulama Düzeyleri



Demografik faktörlere göre BDS'ler ile ilgili karşılaşılan sorunlara ilişkin tutumlar ise şekil 14'ten şekil 25'e değin görüntülenmiştir.

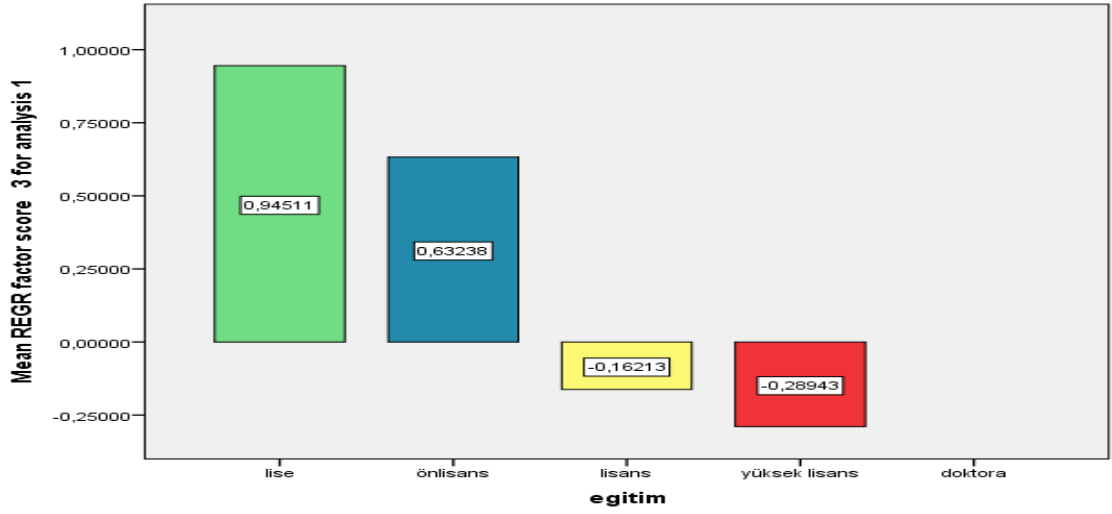
Aşağıdaki şekil 14'te erkek katılımcıların karşılaşılan sorunların çözümü ile ilgili sorularda daha ilgili bir anlayışa sahip olduğu, kadın katılımcıların ise daha rahat oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 14: Cinsiyete Göre BDS'ler ile İlgili Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Tutumları



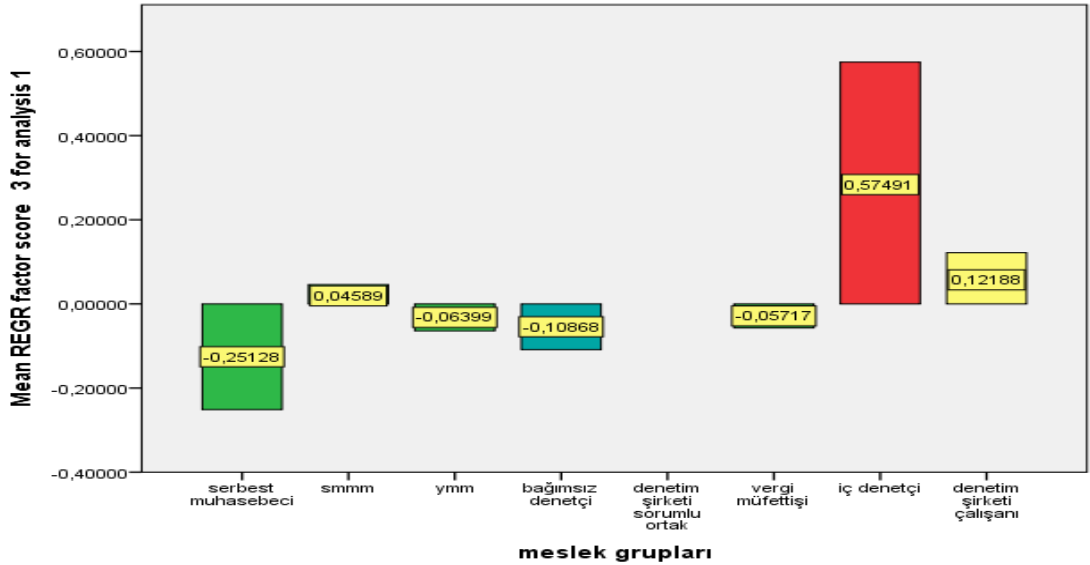
Aşağıdaki şekil 15'te lise mezunu katılımcıların karşılaşılan sorunların çözümü ile ilgili sorularda daha ilgili bir anlayışa sahip olduğu, yüksek lisans mezunu katılımcıların ise daha rahat oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 15: Eğitim Seviyesine Göre BDS'ler ile İlgili Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Tutumları



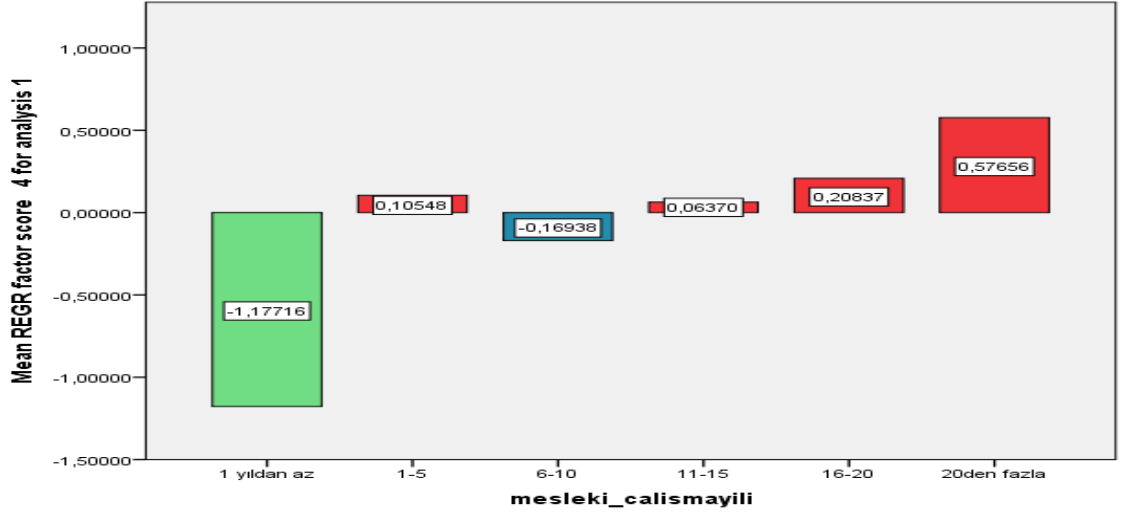
Aşağıdaki şekil 16'ta iç denetçi katılımcıların karşılaşılan sorunların çözümü ile ilgili sorularda daha ilgili bir anlayışa sahip olduğu, serbest muhasebeci katılımcıların ise daha rahat oldukları sonucuna ulaşılabılır.

Şekil 16: Meslek Gruplarına Göre BDS'ler ile İlgili Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Tutumları



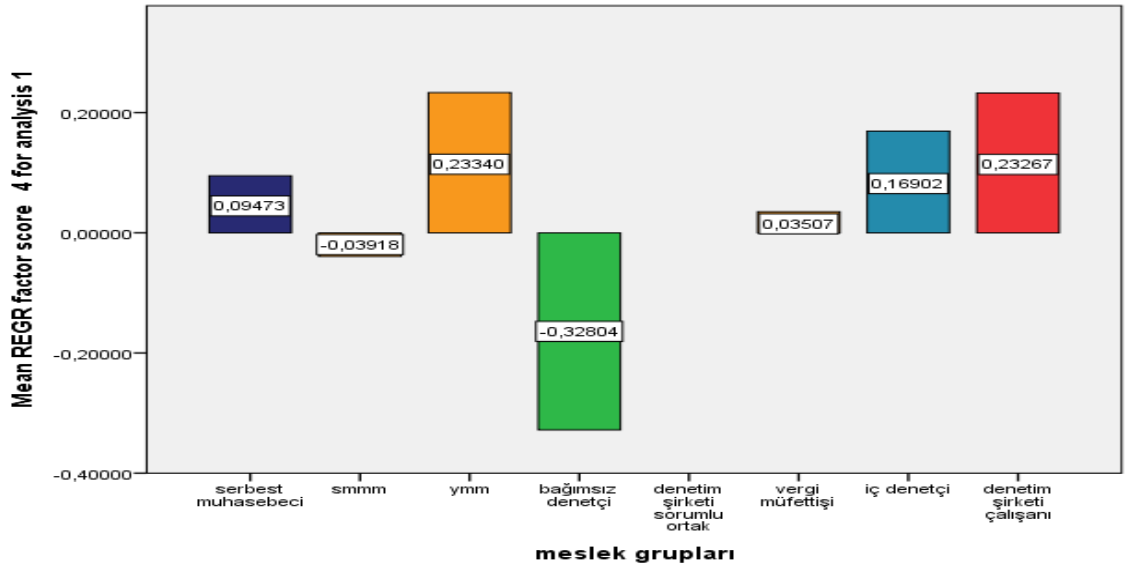
Aşağıdaki şekil 17’de tecrübenin açıklayıcı mevzuata bakış açısında farklılık yarattığı sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 17: Çalışma Yılına Göre BDS’ler ile İlgili Mevzuata İlişkin Tutumları



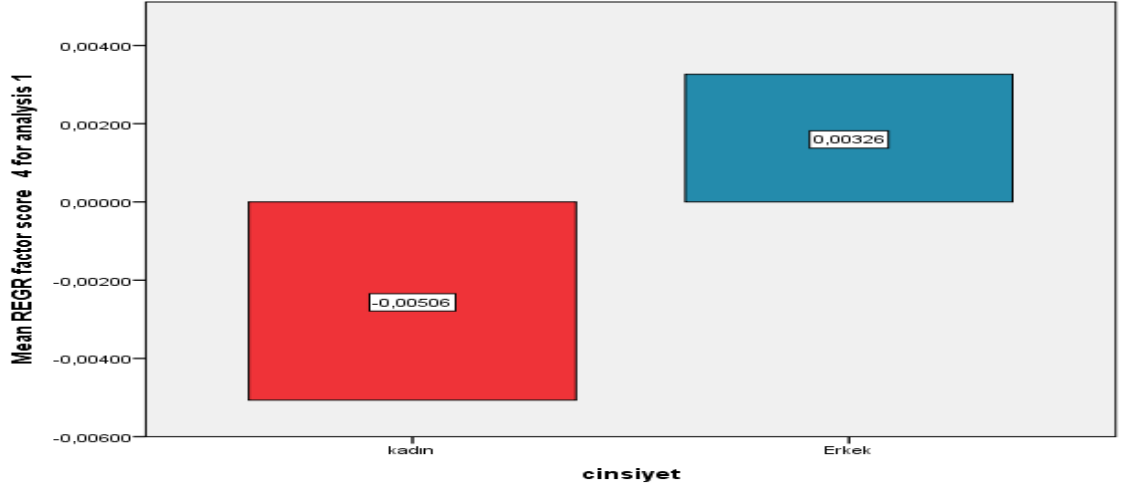
Aşağıdaki şekil 18’de bağımsız denetçilerin açıklayıcı mevzuata bakış açısının diğerlerine göre farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 18: Meslek Grubuna Göre BDS’ler ile İlgili Mevzuata İlişkin Tutumları



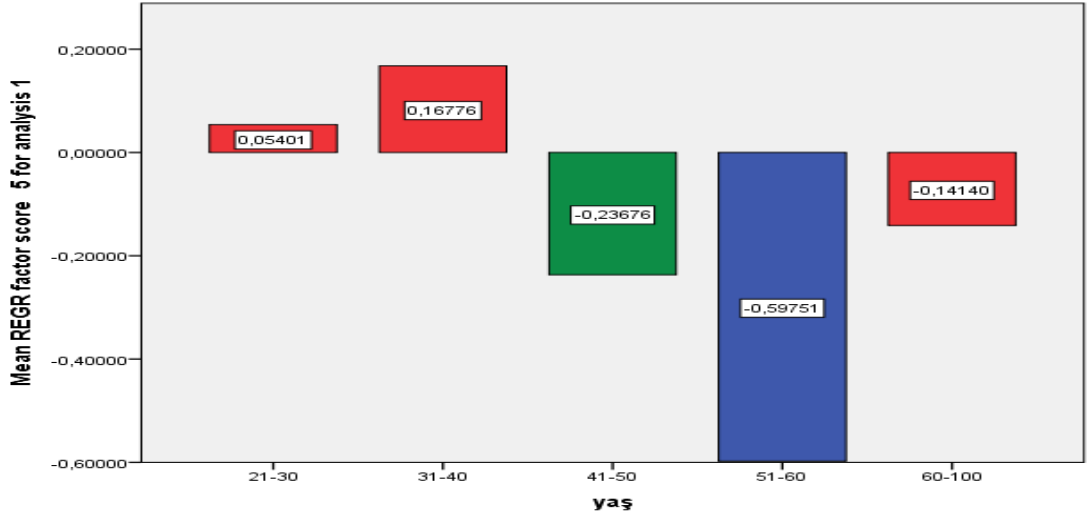
Aşağıdaki şekil 19’a göre kadınlar ve erkeklerin mevzuata bakış açılarının farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 19: Cinsiyete Göre BDS’ler ile İlgili Mevzuata İlişkin Tutumları



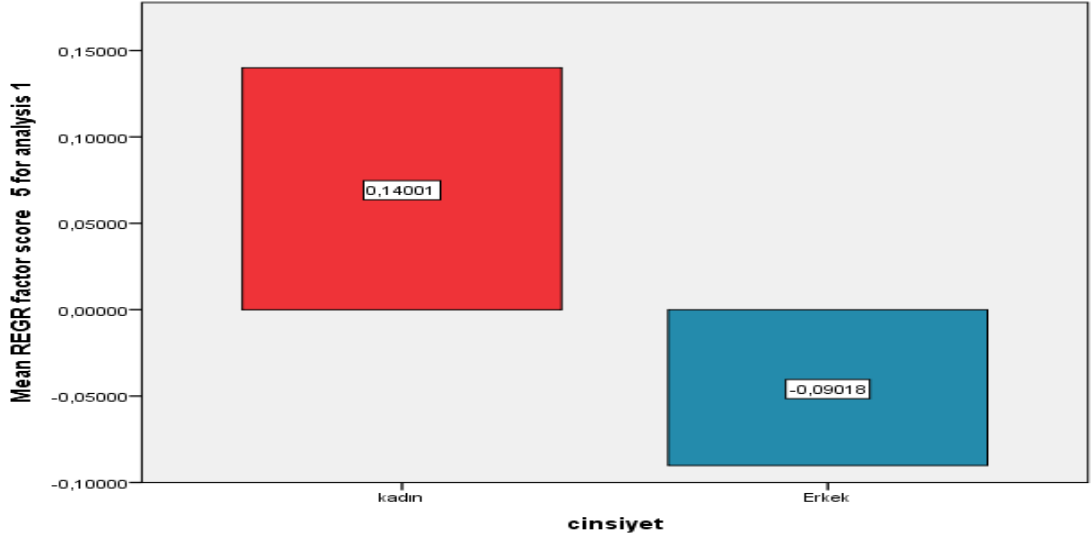
Aşağıdaki şekil 20’ye göre açıklayıcı bilgiler ölçüsünde mevzuata bakış açısının yaş ilerledikçe değişiklik gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 20: Yaşa Göre BDS’ler ile İlgili Mevzuata İlişkin Tutumları



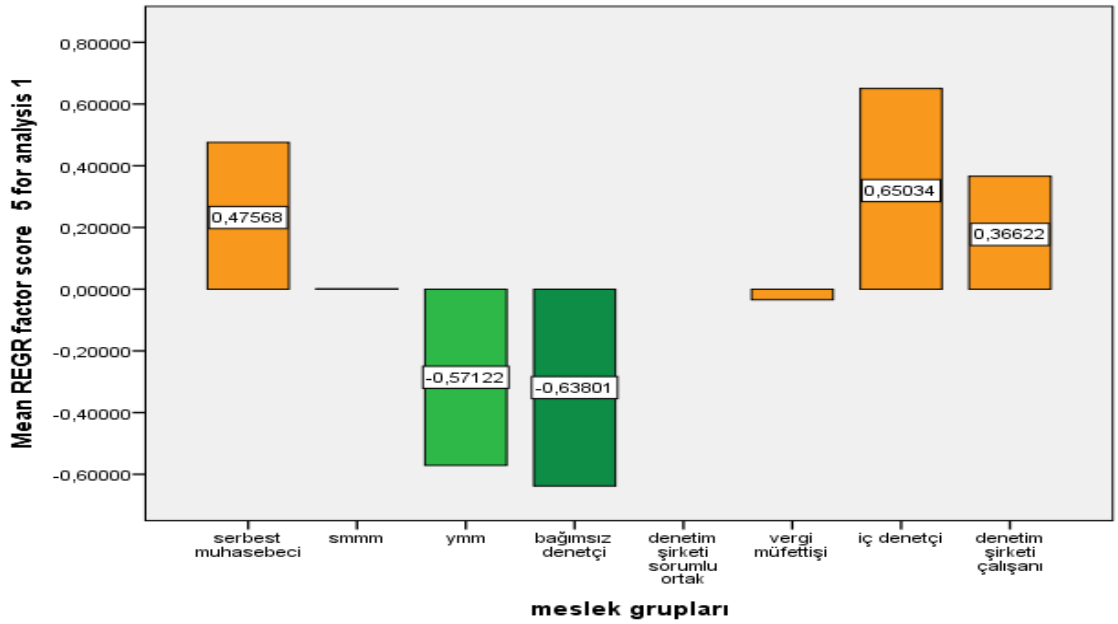
Aşağıdaki şekil 21'e göre açıklayıcı bilgiler ölçüsünde mevzuata bakış açısının kadınlar ve erkeklerde değişiklik gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 21: Cinsiyete Göre BDS'ler ile İlgili Açıklayıcı Bilgilere İlişkin Tutumları



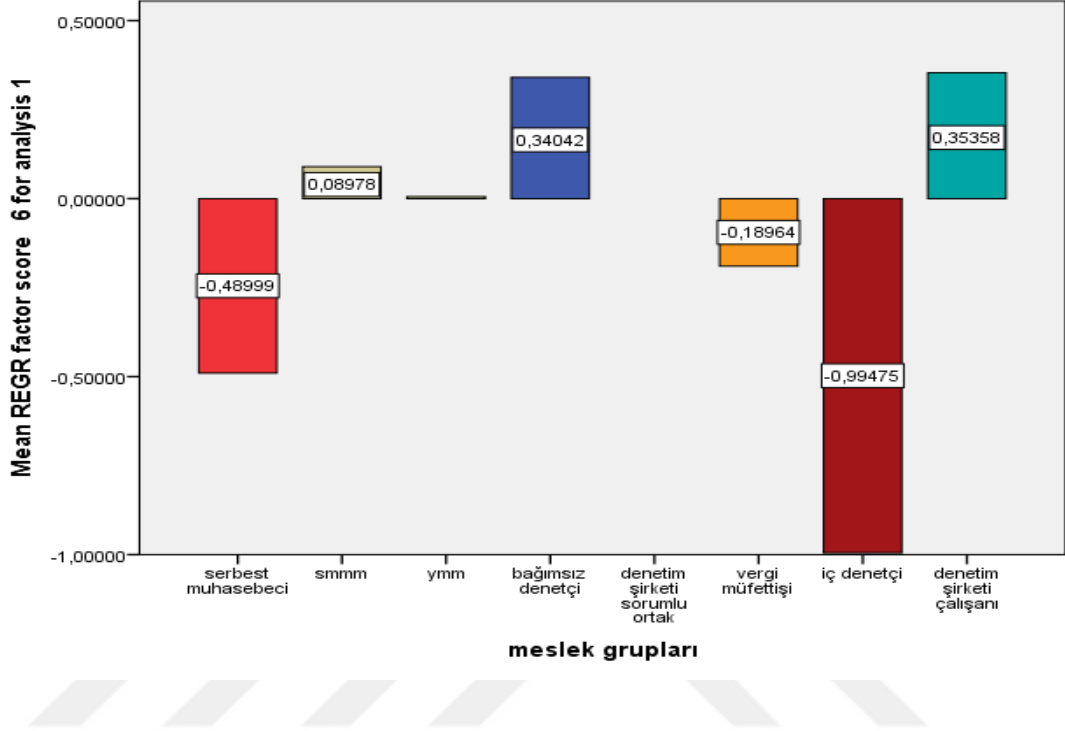
Aşağıdaki şekil 22'ye göre açıklayıcı bilgiler ölçüsünde mevzuata bakış açısının mesleğe göre değişiklik gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 22: Meslek Gruplarına Göre BDS'ler ile İlgili Açıklayıcı Bilgilere İlişkin Tutumları



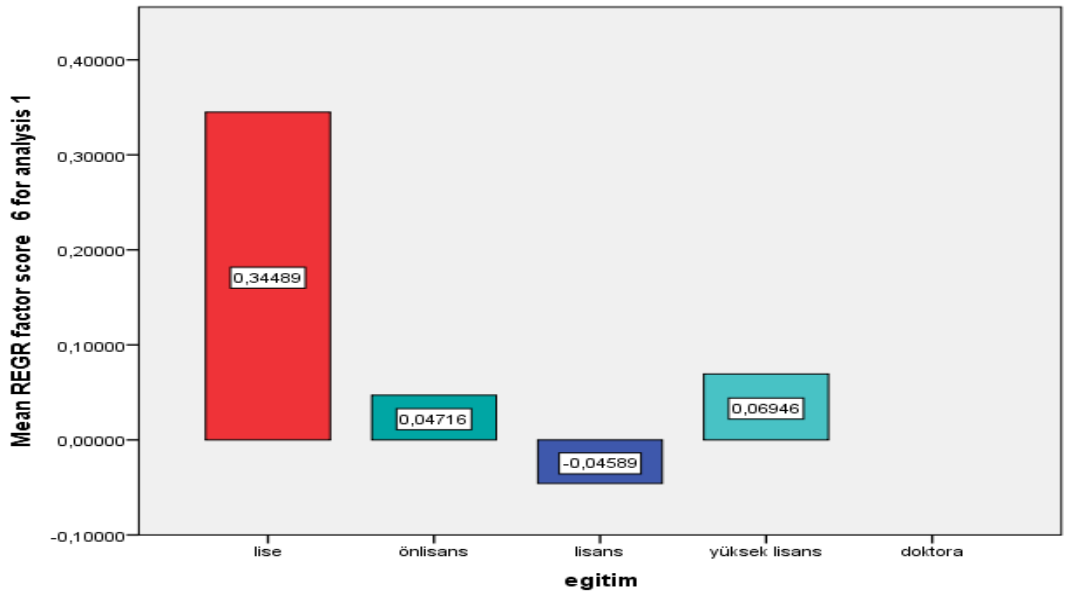
Aşağıdaki şekil 23'e göre riske bakış açısının mesleğe göre değişiklik gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 23: Meslek Gruplarına Göre BDS'ler ile İlgili Risklere Karşı Tutumları



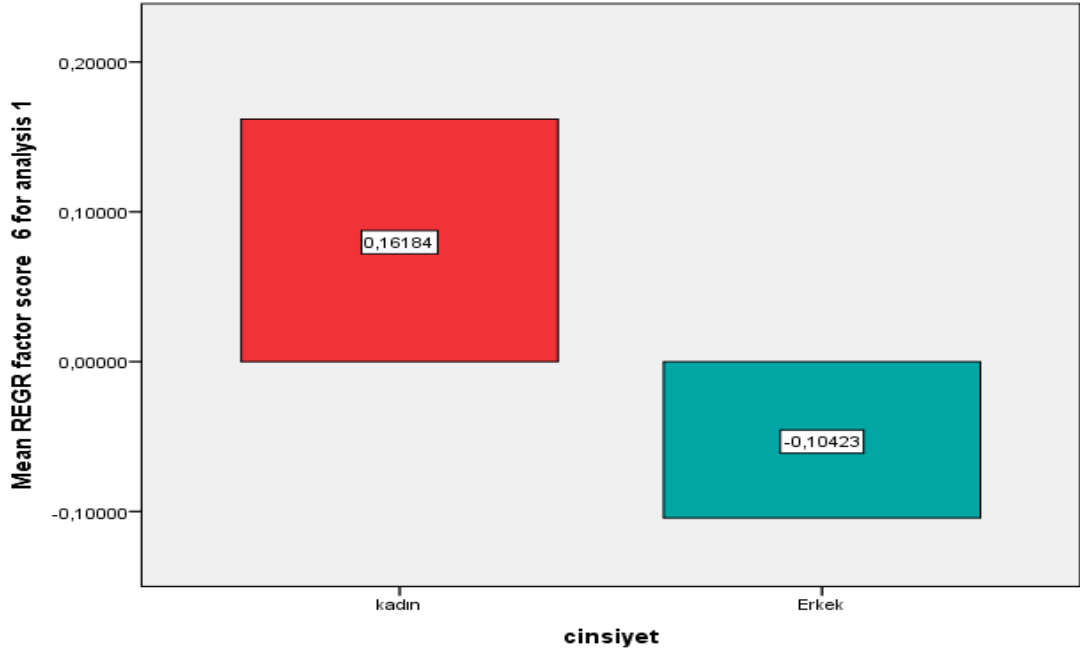
Aşağıdaki şekil 24'e göre riske bakış açısının mesleğe göre değişiklik gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 24: Eğitim Durumlarına Göre BDS'ler ile ilgili Risklere Karşı Tutumları



Aşağıdaki şekil 25’te riske bakış açısının kadın ve erkeklerde değişiklik gösterdiği sonucuna ulaşılabilir.

Şekil 25: Cinsiyetine Göre BDS’ler ile İlgili Risklere Karşı Tutumları



Tüm bu bulgulardan sonra araştırma için yapılan varyans analizi ve sonuçlarına yer verilebilir.

ANOVA (Varyans Analizi) Bulgu ve Sonuçları

Tek yönlü varyans analizi bir grup çatısı altında, iki veya daha fazla bağımsız grubun ortalamalarını karşılaştırmak için kullanılır. Tek yönlü varyans analizinde her grup normal dağılım ve bu gruplar arasında homojenlik vardır.

Veri setine bakıldığında bağımsız denetim standartlarından BDS 700-810 arasında bulunan standartlar hakkında 18 değişken vardır. Bu değişkenler yaş, cinsiyet, meslekte deneyim yılı ve eğitim düzeylerine göre anlamlılıkları incelenecek ve verilen hipotezlere göre farklılık olup olmadığı hakkında bilgiler verilecektir.

Varyans analizi için ön şartlardan biri de homojenlik testi olup bu değer 0,05 olan anlamlılık düzeyinin üzerinde olması gerekmektedir. Aşağıdaki tabloda eğitim seviyelerine göre anova testi yapıldığında, ilk faktör hariç diğer hepsi 0,05’den büyük elde edilmiştir. Veriler anova testi için uygun görülmektedir.

Tablo 36’da varyansların homojenlik testi sonuçları görülmektedir.

Tablo 36: Varyansların Homojenliği Testi

	Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
Analiz 1 İçin Regr 1 Faktörü Skoru	5,788	3	93	,001
Analiz 1 için REGR 2 Faktör Skoru	1,378	3	93	,254
Analiz 1 için REGR 3 Faktör Skoru	1,833	3	93	,147
Analiz 1 için REGR 4 Faktör Skoru	,211	3	93	,889
Analiz 1 için REGR 5 Faktör Skoru	1,169	3	93	,326
Analiz 1 için REGR 6 Faktör Skoru	,612	3	93	,609

Aşağıdaki tablo 37’da da görüleceği üzere Anova analizinde 3 numaralı faktör için eğitim seviyesine göre ortalamalar arasında % 95 anlam düzeyinde anlamlı bir fark vardır.

Tablo 37: ANOVA (Varyans Analizi)

		Kareler Toplamı	df	Ortalama kare	F	Sig.
Analiz 1 İçin REGR 1 Faktör Skoru	Gruplar arasında	4,815	3	1,605	1,891	,137
	Gruplar İçinde	78,945	93	,849		
	Genel Toplam	83,759	96			
Analiz 1 İçin REGR 2 Faktör Skoru	Gruplar arasında	3,981	3	1,327	1,595	,196
	Gruplar İçinde	77,395	93	,832		
	Genel Toplam	81,377	96			
Analiz 1 İçin REGR 3 Faktör Skoru	Gruplar arasında	13,073	3	4,358	6,744	,000
	Gruplar İçinde	60,095	93	,646		
	Genel Toplam	73,168	96			
Analiz 1 İçin REGR 4 Faktör Skoru	Gruplar arasında	,233	3	,078	,083	,969
	Gruplar İçinde	87,036	93	,936		
	Genel Toplam	87,268	96			
Analiz 1 İçin REGR 5 Faktör Skoru	Gruplar arasında	1,624	3	,541	,878	,456
	Gruplar İçinde	57,334	93	,616		
	Genel Toplam	58,957	96			
Analiz 1 İçin REGR 6 Faktör Skoru	Gruplar arasında	1,040	3	,347	,488	,692
	Gruplar İçinde	66,100	93	,711		
	Genel Toplam	67,140	96			

Bu farklılık aşağıdaki tablo 38’de gösterilen ön lisans ile diğer eğitim seviyesinin ortalamalarının farkından kaynaklanmaktadır. Testin %95 güven seviyesinde olması için gerekli olan 0,05 anlamlılık düzeyinin altındaki significance değeri burada da sağlanmıştır.

Tablo 38: Analiz 1 İçin REGR 3 Faktör Skoru

Gabriel			
Eğitim	N	Alfa için alt küme = 0.05	
		1	2
Yüksek Lisans	6	-,2894296	
Lisans	73	-,1621283	
Önlisans	11	,6323812	,6323812
Lise	7		,9451071
Sig.		,047	,948

Varyans analizinden sonra T Testi sonuçları verilebilir.

Bağımsız Örneklem T Testi

Cinsiyet gibi sadece iki seçenekli değişkenlerde ortalamaların karşılaştırılmasında bağımsız örneklem t testi kullanılmaktadır. 12’nci soru için kadın ve erkeklerin cevapları arasında anlamlı bir farkın olup olmadığı ile ilgili test sonuçları aşağıdaki tablodadır. Tablo 38’de varyans eşitliği testi anlamlılık düzeyi olan 0,05’in üstünde olduğu için ikinci sıradaki anlamlılık düzeyine bakılarak ortalamalar arasındaki fark analizi gerçekleştirilmektedir. Bu değer 0,05’in altında 0,027 olarak elde edilmiştir. Böylece 12’nci soru özelinde erkek ve kadın katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 39: T Testi

		Levene'nin Varyans Eşitliği Testi		Ortalamaların Eşitliği için t-testi				
		F	Sig.	T	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama fark	Std. Hata Farkı
bds_720_12	Varsayılan eşitlikler	,650	,422	2,317	98	,023	,353	,152
	Varsayılmayan eşitlikler			2,251	73,419	,027	,353	,157

SONUÇ VE ÖNERİLER

Son yıllarda ekonomik ve teknolojik alanda yaşanan gelişmeler işletmelerdeki bilgi karmaşasını artırmıştır. Bilgi kullanıcıların güvenilir ve doğru bilgilere ulaşması zorlaşmıştır. Uluslararası pazarlarda rekabet etmek için firmaların bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği sorgulanmaya başlanmıştır.

Bunlara neden olan birçok faktör bulunmakla birlikte, özellikle 2000’li yıllarda, ABD ve AB ülkelerinde yaşanmış olan Enron, Worldcom gibi finansal skandallar bunlardan sadece bir kaçını oluşturmaktadır. Yaşanmış olan bu skandallar sonucunda işletmelere güven duyulması ve işbirliği yapılması zorlaşmıştır. Söz konusu olan işletmeler üzerinde denetimlerin yapılması işletme ve üçüncü kişilerin yararına olacağı düşünülmüştür. Yaşanan bu olumsuzlukların ardından, bağımsız denetim daha yaygın hale getirilmeye çalışılmıştır.

Bağımsız denetim işletmelerin faaliyetlerine bağlı olarak, meydana gelen mali nitelikteki olayların herhangi bir düzenleyici kurum tarafından belirlenmiş olan ilke ve esaslara uygun olarak yapılıp yapılmadığı hakkında bilgiler vermektedir. Bugün yerli ve yabancı yatırımlara ihtiyaç duyulması sonucunda işletmeler, hem halka açılmak hem de bilgi kullanıcılarının sayısını artırarak daha fazla rekabet etme gücüne sahip olmak isterler. Ancak bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda, kendilerine yol gösterecek olan doğru bilgilere ihtiyaç duyması nedeni ile işletmeye ait bilgilerin tarafsız, dürüst bir şekilde sunacak, alanında tecrübeli kişiler tarafından doğrulanması gerekmektedir.

Bağımsız denetimin sonuçlarına olan güvenin artırılması için çeşitli ülkelerde bir takım düzenleyici kurumlar kurulmuş ve bunlara bağlı olarak yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin genel çerçevesine baktığımızda denetim faaliyetini gerçekleştirecek olan denetçilerin uyması gereken kuralları düzenlemek amacıyla gözetim kurumları kurulmuştur.

Bu gelişmelere uyum sağlayabilmek için ülkemizde de bir takım düzenlemeler yapılmıştır. İlk olarak TTK yenilenerek bağımsız denetime ilişkin yeni maddeler eklenmiş ve günümüz şartlarına uyum sağlanmıştır. Bu sayede borsada işlem göre sermaye şirketlerinin bağımsız denetimi zorunlu hale gelmiş, fakat bazı özellikli durumlara göre denetim dışında bırakılacakları da belirtilmiştir. Bu özellikli

durumlar işletmenin yıllık net hasılatı ve çalışan sayısına göre belirlenmiş olan kriterlere göre değişmektedir. Bu yeni düzenlemeler sayesinde, bağımsız denetimin kapsamı kademeli olarak genişlemektedir.

Yine sermaye şirketlerinde, bağımsız denetim yapacak kişilerin 3568 sayılı meslek yasasına uygun olarak YMM ve SMMM unvanlarına sahip olmaları ve KGK tarafından yapılacak olan “Bağımsız Denetçilik” sınavında başarılı olma zorunluluğu getirilmiştir.

Ülkemizde denetim yapan kişinin ve denetim kuruluşunun gözetimi farklı bir kurum ve kuruluş tarafından yapılmaktaydı. Ancak bu durum denetimde fikir birliğinin sağlanmasını engellemiş ve denetimin kalitesini olumsuz yönde etkilemiştir. Bu olumsuzlukların ortadan kaldırılması amacıyla tek bir otoritenin kurulması kararlaştırılmış ve yurt dışındaki örneklerine benzer bir kurum olan, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliği olan KGK kurulmuştur.

KGK’ in kurulması ile hukuki bir yapının oluşması sağlanmıştır. Ülkemizde TÜRMOB ve T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın işbirliği ile oluşturulan muhasebe ve denetim standartlarına ilişkin BDDK VE SPK gibi mevzuatla ilgili hizmet veren kurumların yerini KGK almıştır. KGK muhasebe standartları ve denetim standartlarını düzenlemekle görevlidir.

Bu çalışmada KGK tarafından yayınlanmış olan finansal tabloların sonuçları ve raporlanması ile özel alanlarla ilgili dokuz adet standart incelenmiştir.

İlk olarak, BDS 700 finansal tablolara ilişkin görüş oluşturulması ve bu tabloların denetiminden sonra düzenlenmesi gereken raporun şekli ve içeriği hakkında bilgiler vermektedir.

İkinci olarak, BDS 701 finansal tabloların denetimi sırasında kilit denetim konusu olabilecek konuların belirlenme aşamasında denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir.

Üçüncü olarak, BDS 705 denetçinin denetim sonucunda, olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesi durumunda, bu görüşün rapor üzerindeki etkilerini ve şeklini açıklamaktadır.

Dördüncü olarak, BDS 706 denetçinin denetim sırasında en çok önem arz eden konular üzerinde kullanıcıların dikkat çekmesi gerektiğini, denetçinin bu

süreçteki sorumluluklarını, denetçinin raporunu açık ve net bir şekilde anlamalarına olanak sağlamaktır.

Beşinci olarak, BDS 710 denetçinin denetim sırasında karşılaştırmalı bilgiler elde edebilmesi için cari dönem ve önceki dönem finansal tabloları denetleyip denetlemediği üzerinde durulmaktadır.

Altıncı olarak, BDS 720 denetçinin denetim sırasında elde edeceği diğer bilgilerle ilgili sorumluluklarını düzenlemektedir. Denetim sürecinde diğer bilgilerin elde edilmesi durumunda, bu bilgilerin denetçi raporuna etkilerinin olup olmayacağını değerlendirmektedir.

Yedinci olarak, BDS 800 özel amaçlı çerçeveye uygun bir şekilde düzenlenmiş olan finansal tabloların denetiminde tüm BDS'lerin uygulanmasına ilişkin özel hususlar açıklanmaktadır.

Sekizinci olarak, BDS 805 tek bir finansal tablo veya bu tablodaki unsurlara ilişkin, hesapların ve kalemlerin denetiminde, tüm BDS'lerin uygulanması ile ilgili özel hususları ele almaktadır.

Dokuzuncu olarak, BDS 810 özet finansal tablolarla ilgili rapor bildirmek için tüm BDS'leri göz önünde bulundurarak sorumluluklarını düzenlemektedir.

Yukarıda yer alan bu dokuz standarda ilişkin nicel araştırma yöntemlerinden anket tekniği ve mülakat için bir anket formundan faydalanılmıştır. Anket formunda demografik faktörlerin yanı sıra her bir standarda ilişkin ikişer soru sorulmuş ve beşli likert ölçeği kullanılmıştır. Çalışmada bağımsız denetim mesleğini yerine getiren meslek mensuplarının söz konusu standartlara katılma düzeylerini ölçmek amaçlanmıştır. Anket sonucunda katılımcılar genel olarak, standartlarla ilgili olumlu cevaplar vermişlerdir.

Anket sonucunda, katılımcıların eğitim düzeyleri, meslek unvanları ve çalışma yıllarına göre bakıldığında sorulara olumlu yönde bir katılım sergiledikleri görülmektedir. Bunun en önemli nedeni eğitim seviyesinde gözlenen artış ve çalışma yıllarına bağlı olarak standartları anlamaları, araştırmaları ve denetim mesleğinin giderek önemli bir hal aldığını görmelerinden kaynaklanmaktadır.

Sonuç olarak bu tez çalışmadan ulaşılmış olan bulguları genel olarak değerlendirdiğimizde, bağımsız denetim faaliyeti ile ilgili faydanın en üst seviyede tutulabilmesi için denetçilerin ve meslek mensuplarının bir otorite tarafından

düzenlenmiş olan denetim standartlarına uymaları gerekir. Özellikle finansal raporlama kısmında denetçinin düzenleyeceği raporla daha şeffaf ve güvenilir bilgilere ulaşılabacaktır. Bu çalışma Türkiye’de uygulanan TDS kapsamında olan bağımsız denetimin sonuçları ve raporlanması ile özel alanlarla ilgili standartlara meslek mensuplarının bakış açılarıyla ilgili genel değerlendirmelere yer vermektedir. Bu açıdan bakıldığında meslek mensuplarının görüşleri hakkında, önemli bilgiler ve bulgular içeren bu çalışmanın bağımsız denetimle ilgili düzenlenmiş güncel bir kaynak oluşturacağı ve literatüre önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.



KAYNAKÇA

Kitaplar

Aksoy T. (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere Uyum Sürecinde Yeni Bir Paradigma*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Aktuğlu, M. A. (1996). *Denetleme ve Revizyon*. İstanbul: Barış Yayınları.

Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Yayınları.

Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Yayınevi.

Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.

Candan, E. (2007). *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları.

Çelik, A. (2005). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*. Ankara: Seçkin yayıncılık.

Çelik, O. (2008). *İşletmelerde Muhasebe Bilgisi ve Şirket Demokrasisi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Gücenme, Ü. (2008). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Aktüel Basımevi.

Gürbüz, H. (1990). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, E. (2011). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.

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

Karacan, S. ve Uygun, R. (2012). *Tekdüzen Muhasebe sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu Denetim ve Raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Karacan, S. ve Uygun, R. (2016). *Tekdüzen muhasebe sistemi ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu denetim ve raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Kaval, H., Karapınar, A., Bayırlı, R. ve Altay, A. (2015). *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları - TDS*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMMO Yayınları.

Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. İstanbul: Avcıol Yayınevi.

Küçük, M. (2012). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Sağlam, N. (2014). *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Sağlam, N. ve Yolcu, M., (2014). *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Selimoğlu, Kardeş, S., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi

Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Kurt G., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

TESMER. (2013). *Mesleki Uyum Eğitimi Denetim*. Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları.

Toroslu, M. (2014). *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim*. Vedat Kitapçılık Basım Yayım Dağıtım.

Türedi, H. (2000). *Denetim*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

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

Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: SPK Yayınları.

Makaleler

Akdoğan, N., Bülbül, S. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BIST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Ankara. 56(1) : 1-24.

Akova, O. (2016). Düzenleyici Kurumlar, Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçilerin Beklentileri. *Denetimin Değeri Dergisi*. 186.

Altaş S. (2016). Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Görüş Yazısının Türleri ve Şirket Yönetimine Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*. Ankara. 5(1): 148-149

Aygören, H. ve Kurtcebe, E. (2010). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve BASEL II Kriterleri Yönüyle Genel Değerlendirmesi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Denizli. 6(1): 3.

Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bakış. *Maliye Dergisi*. 148(1): 23.

Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. Konya. 21(1): 582.

Bozkurt, B.(2014). Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi, *Yaklaşım Dergisi*, 27(3): 34.

Cömert, N. (2012). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*. Ankara. 109(1): 47-68.

Demir, Ş. (2011). Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. 104(1): 47

Demirbaş, M. (2018). Kurumsal İletişim Problemlerinden Kaynaklanan Önemli Yanlışlık ve Önemli Tutarsızlık Kavramları ile Denetim Sözleşmesi. *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. Giresun. s.8-13

Dinç, Y. ve Cengiz, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. *Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Çankırı. 5(1): 221-236.

Dönmez, A. (2010). Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olayların Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. 99(1): 13-34

Dönmez, A., Berberoğlu, P. B. ve Ersoy, A. (2005): Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları - AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Karşılaştırılması. Antalya: *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 9(1): 55

Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. İstanbul. 3 (1): 51-63.

Güçlü, A. O. (1995). Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler. *Sayıştay Dergisi*. Ankara. 19(1): 9.

Güvemli, O. ve Özbirecikli, M. (2011). Türkiye’ de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. İstanbul. 1(1): 156

Kavut, L. (2000). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’de ki Durumu. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*. 4(2): 9-28.

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya’da ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Kahramanmaraş. 2(1): 105-120

Oktay, S. (2013), Bağımsız Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol, ABD Düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları*. 1(1): 156.

Porter, B., Simon, J. ve Hatherly, D. (2003). *Principles of External Auditing. 2nd Edition*. USA: John Wiley & Sons, Ltd. 2(1): 6.

Şengel, S. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunun Sermaye Şirketleri İle İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi. *Zeitschrift für die Welt der Türken*. 3(2): 21-40.

Uluslan, H., Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu(TTK)’nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Yozgat. 55(1): 18

Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes M. (2009). Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe 1. *Mali Çözüm Dergisi*. Ankara. 95(1): 130.

Yanık, R. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında denetçi sorumluluğu ve borçalacak hesaplarının denetimine ilişkin bir öneri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. Erzurum. 27(4): 358-367.

Yıldırım, S. (2011). Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi. *Mali Çözüm Dergisi*. 106(1): 43-52.

Tezler

Ayrancı, K. (2010). *Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Can, M. (2017). *BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dönmez, A. (2008). *Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gönenç, B. G. (2011). *Kamu İdarelerinin İç Denetimi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Hüner, D. B. (2014). *Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kandemir, C. (2010). *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

Şahmaroğlu, S. T. (2016). *Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulanması*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ulusoy, Y. (2006). *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

İnternet

Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı, 26/5/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmî Gazete, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/Bakanlar%20Kurulu%20Karalar%C4%B1/BKK_Usul%20ve%20Esaslar1.pdf, (12.01.2018).

Enerji Piyasası Düzeleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4628.pdf>, (15.02.2018).

<http://www.alomaliye.com/2018/05/26/2018-bagimsiz-denetime-tabi-sirketler/>, (12.11.2018).

<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-398/>, (18.03.2019).

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tr-4denetci-rapor-gelecegi.pdf>, (19.02.2019).

https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/15405411_sayili_bankacilik_kanunu.pdf, (22.03.2019).

Insights/ArticlesPublications/KPMGundem/Documents/kpmg-gundem-24/yeni-denetci-raporlarına-hazirlik.pdf, (19.02.2019).

KGK, BDS 230 (2017) - Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20200-Site.pdf>, (19.05.2019).

KGK, BDS 240 (2017) - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20240_RG.PDF, (19.05.2019).

KGK, BDS 250 (2017) - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_250.pdf, (25.04.2019).

KGK, BDS 260 (2017) - Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20260-Site.pdf>, (22.03.2019).

KGK, BDS 265 (2017) - İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_265.pdf, (13.03.2019).

KGK, BDS 300 (2017) - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20300-Site.pdf>, (25.09.2018).

KGK, BDS 315 (2017) - İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20315-Site.pdf>, (25.12.2018).

KGK, BDS 320 (2017) Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20320-Site.pdf>, (23.11.2018).

KGK, BDS 330 (2017)- Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20330-Site.pdf>, (22.10.2018).

KGK, BDS 402 (2017) - Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_402.pdf, (27.03.2019).

KGK, BDS 450 (2017) - Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20450-Site.pdf>, (02.01.2019).

KGK, BDS 500 (2017) - Bağımsız Denetim Kanıtları. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20500-Site.pdf>, (02.01.2019).

KGK, BDS 501 (2017) - Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_501.pdf, (15.03.2019).

KGK, BDS 505(2017) Dış Teyitler. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_505.pdf, (15.03.2019).

KGK, BDS 520 (2017) - Analitik Prosedürler. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_520.pdf, (12.04.2019).

KGK, BDS 530 (2017)- Bağımsız Denetimde Örneklem. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_530.pdf, (26.05.2019).

KGK, BDS 540 (2017) -Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20540.pdf>, (18.01.2019).

KGK, BDS 550(2017)-İlişkili Taraflar. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_550.pdf, (19.01.2019).

KGK, BDS 560 (2017) - Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20560-Site.pdf>, (19.01.2019).

KGK, BDS 570 (2017)- İşletmenin Sürekliliği. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20570-Site.pdf>, (27.03.2019).

KGK, BDS 580 (2017) Yazılı Açıklamalar.
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20580-Site.pdf>, (15.10.2018).

KGK, BDS 600 (2017) - Özel Hususlar- Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil).
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS%20600.pdf>, (19.12.2018).

KGK, BDS 610 (2013) - İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması.
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_610_.pdf adresinden alındı.

KGK, BDS 620 (2013) - Uzman Çalışmalarının Kullanılması.
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_620.pdf, (31.12.2018).

KGK, BDS 700 (2017) Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama.
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20700-Yeni.pdf>, (09.02.2019).

KGK, BDS 701 (2017) Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi.
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20701-Site.pdf>, (20.03.2019).

KGK, BDS 705 (2017) Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20705-Site.pdf>, (22.05.2019).

KGK, BDS 706 (2017), Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen HususlarVeDiğerHususlarParagrafları. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20706-Site.pdf>, (15.12.2018).

KGK, BDS 710 (2017), Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20710-Site.pdf>, (26.05.2019).

KGK, GDS 3000 (2017) Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya SınırlıBağımsız. [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/3000%20site\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/3000%20site(1).pdf), (28.12.2019).

KGK, GDS 3400 (2014) İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/G%C3%9C%20VENCE%20DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/GDS_3400.pdf, (16.03.2019).

KGK, GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak üzere Üstlenilen Güvence Hizmetleri, 2013, s. 6.

KGK, İHS 4400 (2014) Finansal Bilgilere İlişkin Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/%C4%B0LG%C4%B0L%C4%B0%20H%C4%B0ZMETLER%20STANDARTLARI/4400_resmi_gazete.pdf, (23.02.2019).

KGK, İHS 4410 (2018) Finansal Bilgileri Derleme İş. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20G%C3%B0ncellemeler/%C4%B0HS%204410.pdf>, (23.02.2019).

KGK, SBDS 2400 (2018),Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20G%C3%B Cncellemeler/SBDS%202400.pdf>, (30.05.2019).

KGK, SBDS 2410 (2017) Ara Dönem Finansal Bilgilerin İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı BağımsızDenetimi. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/SINIRLI%20BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/SBDS_2410_RG.pdf, (22.12.2018).

KGK, BDS 720(2018), Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20G%C3%B Cncellemeler/BDS%20720.pdf>, (25.05.2019).

KGK, BDS 800 (2017), Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20800-Site.pdf>, (30.11.2018).

KGK, BDS 805 (2017), Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya KalemlerinBağımsızDenetimi. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20805-Site.pdf>, (20.12.2018).

KGK, BDS 810 (2017), Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere YapılanDenetimler. [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20810-Site\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20810-Site(1).pdf), (30.12.2018).

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. <http://www.turmob.org.tr/mbs/3568SayiliYasa1.htm>, (18.02.2018).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Taslakları Hakkında Duyuru, <http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20140411/0>, (03.11.2018).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Taslakları Hakkında Duyuru. <http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20140411/0>, (03.11.2018).

Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik. <https://www.tsb.org.tr/default.aspx?pageID=654&yid=65>, (21.05.2019).

TTK Madde 397. <http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-397-400/>, (27.04.2018).



EK 1: Anket Formu

Değerli Katılımcı,

Bu Anket Formu, temel olarak “Türkiye Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlanması Üzerine Bir Araştırma” adlı Yüksek Lisans Tez çalışması için hazırlanmıştır. Cevaplarınız, bilimsel bir çalışma ve/veya çalışmalarda kullanılacağı için ad ve soyad belirtmenize gerek olmamaktadır. Ayrıca elde edilen bilgilerin akademik çalışma amacı dışında kullanılmayacağını taahhüt ederiz. Zaman ayırdığınız ve katılımınız çalışmanın sonuçları açısından büyük önem arz etmektedir. Teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

Öğrenci
Seda BAŞI
DEÜ SBE İşletme Anabilim Dalı
Tezli Muhasebe Programı Öğrencisi

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ
DEÜ İİBF İşletme Bölümü
Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı
Öğretim Üyesi

I. KISIM: KİŞİSEL BİLGİLER

Anket formunun bu kısmı demografik bilgileri için hazırlanmıştır. Lütfen size uygun cevabı işaretleyiniz.

Cinsiyet	☐ Kadın ☐ Erkek
Yaş	☐ 21-30 ☐ 31-40 ☐ 41-50 ☐ 51-60 ☐ 60 üzeri
Eğitim	☐ Lise ☐ Önlisans ☐ Lisans ☐ Yüksek Lisans ☐ Doktora
Meslek Grubu (Birden çok seçenek işaretlenebilir)	☐ Serbest Muhasebeci ☐ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ☐ Yeminli Mali Müşavir ☐ Bağımsız Denetçi ☐ Denetim Şirketi Sorumlu Ortak ☐ Vergi Müfettişi ☐ İç Denetçi ☐ Denetim Şirketi Çalışan
Mesleki Çalışma Yılı	☐ 1 yıldan az ☐ 1-5 yıl ☐ 6-10 yıl ☐ 11-15 yıl ☐ 16-20 yıl ☐ 20 yıldan fazla

II. KISIM: BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLANMASI İLE ÖZEL ALANLARA İLİŞKİN STANDARTLAR

Anket formunun bu kısmı çalışmanın esas konusunu oluşturan seçilen BDS'lerin her birine ilişkin ikişerden toplam 18 sorudan oluşmaktadır. Her bir sorunun boş bırakılmaması cevaplandırılması araştırmanın sonuçları ve Sizlerin bu konudaki görüşlerinizin oluşturulması açısından önem arz etmektedir. Lütfen size uygun cevabı işaretleyiniz.

		Kesinlikle Katılıyor	Katılıyor	Kararsız	Katılmıyor	Kesinlikle Katılmıyor
BDS 700	1) BDS 700'un amacı finansal tablolara görüş oluşturma ve raporlama standardına göre hazırlanan genel amaçlı tam set finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim görüşünde finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak sunulup sunulmadığı hakkında açıklama verir.					
	2) BDS 700'e göre Finansal tablolarda gerçeğe uygun sunumun tam anlamıyla gerçekleşmesi için finansal tablolardaki bilgilerin tam, hatasız ve tarafsız olması gerekmektedir.					
BDS 701	3) BDS 701'de sunulan kilit denetim , cari döneme ait finansal tabloların denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konulardır.					
	4) BDS 701'e göre Denetçinin müteakip prosedürleri tasarlarken yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar daha fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmesi gerekir.					
BDS 705	5) BDS 705'e göre Denetçinin bir bütün olarak finansal tablolar hakkında görüş bildirmekten kaçınması durumunda tam set finansal tabloların yada tek bir finansal tabloya ilişkin, tabloların belirli unsurlarına yada kalemlerine yada bir hesaba ilişkin olumlu görüş yer alamaz.					
	6) BDS 705'e göre Olumsuz görüş yazısı, şirketin yıl sonunda düzenlemiş oldukları finansal tablolar ile yıllık raporlarının TMS, TTK ve esas sözleşmelerde yer alan hükümlere uygun olarak düzenlenmediğini ifade eder.					
BDS 706	7) BDS 706'e Denetçinin yeterli kanıtı elde edememesi durumunda bu olayın açıklanabilmesi için diğer hususlar paragrafına yer verilebilir.					
	8) BDS 706'ya göre denetçi üst yönetimden sorumlu kişilerden denetim raporunda vurgulamak istediği konular hakkında ilave açıklama isteyebilir.					
BDS 710	9) BDS 710'nun amacı; finansal tablolarda yer alan karşılaştırmalı bilgilerin tüm önemli yönleriyle finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulup sunulmadığı üzerine yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir.					
	10) Denetçi cari dönemde denetim sırasında önceki döneme ait finansal tablolarda önemli ölçüde etkileyen olay yada durumlardan haberdar olursa; cari döneme ait raporlama yaparken farklı bir görüş bildirebilir.					
BDS 720	11) 22)BDS 720'nin amacı; denetlenmiş finansal tabloların yada bu tabloları içeren finansal verilerin; denetlenmiş finansal tabloların ve denetçi raporunun güvenilirliğini tehlikeye düşürecek diğer bilgilerin yer alması durumuna karşılık gelir.					
	12) BDS 720'ye göre önemli tutarsızlıkların varlığı söz konusu olabilir.Önemli tutarsızlıklar, daha önce elde edilmiş denetim kanıtlarından çıkarılan denetim sonuçları ve muhtemelen denetçinin finansal tablolarla ilgili görüşünün dayanağı hakkında şüphelerin oluşmasına sebep olabilir.					
BDS 800	13) Denetimde özel amaçlı finansal tablolar söz konusu olduğunda hedef kullanıcıların finansal ihtiyaçları finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal çerçevenin kabul edilebilir olup olmadığının belirlenmesinde kilit faktör olabilir.					
	14) BDS 800 özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların BDS'leri uygularken denetçinin amacı, denetimin kabul edilmesi, planlanması, yürütülmesi, ve finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla ilgili özel hususları uygun bir biçimde ele almaktır.					
BDS 805	15) BDS 805'e göre finansal tablolar terimi genellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam set finansal tabloları ifade edebilmekle birlikte, tek bir finansal tabloyu da ifade edebilir.					
	16) BDS 805'e göre finansal tablo veya tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalem ; genel ve özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanabilir.					
BDS 810	17) BDS 810 denetçinin BDS'lere uygun olarak denetlediği finansal tablolardan elde edilen özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yürüttüğü denetimlerle ilgili sorumlulukları düzenlemelidir.					
	18) BDS 810'na göre denetçinin özet finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, denetlenmiş finansal tablolarda tutarlı olmadığı, gerçeğe uygun özeti olmadığı ve yönetimle geçerli değişiklikleri yapmak için mutabakat sağlanmadığı durumlarda denetçi özet finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş verebilir.					