

## BÖLÜM 9

# KİLİT DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDAKİ DEĞİŞİM

Öznur ARSLAN<sup>1</sup>

### GİRİŞ

İşletme çıkar gurupları için muhasebe bilgi sisteminin çıktısı olan mali tabloların standartlara, ilkelere ve mevzuata uygun doğru, tarafsız bir şekilde hazırlandığına ilişkin makul güvence veren ihtiyaca uygun hazırlanması önem arz etmektedir. Nitelikli denetim faaliyetlerinin kalitesiyle mesleki özen ve titizliğin doğru orantılıdır.

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

Bunun sonucu olarak dünyanın çeşitli ülkelerinde, çeşitli düzenleyici kuruluşlar tarafından bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Bağımsız denetim standartlarına ilişkin yeniden düzenlemelerin yapılmaya başlandığı bu dönemde ilk olarak ABD’de Sarbanes Oxley Kanunu (SOX) yürürlüğe girmiştir ve dünya genelinde etkili olmuştur. SOX’un ardından bağımsız denetim alanındaki düzenlemeler hız kazanmıştır.

<sup>1</sup> Doç. Dr., Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Cumhuriyet Sosyal Bilimler MYO, oznurkul@cumhuriyet.edu.tr

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

Türkiye de uluslararası alanda yaşanan bu değişimlerden ve gelişmelerden etkilenmiştir. Uluslararası piyasalarda International Federation of Accountants (IFAC) ve IAASB tarafından yürütülen çalışmaları Türkiye'de yürüten kurum 2011 yılında kurulmuş olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumudur. Kısa adı KGK olan bu kurum kuruluşunda önce Türkiye'de muhasebe ve denetim alanında yaşanan çok başlılığı ortadan kaldırmak, meslek ile ilgili yetkilendirmeleri yapmak ve uluslararası platformlarda yaşanan gelişmelere paralel olarak Türkiye'de gerekli düzenlemeleri yapmak üzere kurulmuştur. IFAC ile telif hakkı sözleşmesi imzalayarak Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarının (UDS) Türkçe tercümelerini gerekli uyarlamalarla birlikte ülkemizde yayımlamıştır. UDS'lerin KGK tarafından yapılan tercümelemleri Bağımsız Denetim Standardı (BDS) olarak ülkemizde yürürlüğe girmiştir. Bu denetim standartlarından bir tanesi de BDS 701 – Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporlarında Bildirilmesi olup, 09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak Türkiye'de de resmîyet kazanmıştır. Böylece, 01.01.2017 tarihi itibarıyla borsada işlem gören işletmelerin bağımsız denetimi esnasında, 01.01.2018 tarihi itibarıyla de 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi olan diğer şirketlerin denetimi esnasında düzenlenen bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularına yer verilecektir.

Bu çalışmada, kilit denetim konularının denetim metodolojisi içinde etkileşim içinde bulunduğu diğer standart ve uygulamalarla birlikte ele alınmasının, denetim faaliyetinin kalitesine bir değer katıp katmadığı, daha bilgilendirici bir raporlamadan beklenen fayda ve boşluğu azaltıcı etkileri incelenmiştir.

## **BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINDA DÜZENLEMeye GİDİLMESİNİN SEBEPLERİ**

Denetim raporlarının ayrıntıdan uzak ve görüşten ibaret olması 1970'li yıllarda sorgulanmasına sebep olmuştur. Söz konusu raporlar, işletme çıkar gruplarına verdiği bilgilerde sığ kalmış yatırımcılara yeteri kadar fayda sağlayamamıştır. 2001 ve 2008 krizlerin müteakiben denetçi raporları işlev ve içerik itibarıyla bilgi kullanıcılarının eleştirisine maruz kalmıştır (Doğan, 2017).

Denetim mesleği sürekli olarak hata ve hilelerin tespitinde finansal tablo kullanıcılarına güvenilirlik algısı oluşturmaya çalışmak gibi önemli bir görevi üstlenmektedir. Fakat Enron, Worldcom, Parmalat gibi işletmelerin batması sonucunda kamunun denetime ve denetim firmalarına itibarı kalmamıştır. Oysaki bir ülkenin piyasalarının etkin bir şekilde işlemesi finansal tabloların güvenilirliğine bağlıdır. Dolayısıyla hem işletme hem de paydaşları için denetim çok önem ihtiva etmektedir. Ama denetimin karmaşık olması, denetçi raporlarının standart olmaması işletmeye çıkar guruplarının denetime bakış açılarını olumsuz manada etkilemiştir. Tüm durumlar neticesinde denetçi raporlarının güvenilirlik ve kalitesinin tekrar gözden geçirilmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. (Weirich and Reinstein, 2014).

Bahsedilen sebeplere müteakiben ekonomi ve finans piyasalarında bir düzenleme süreci söz konusu olmuştur. ABD ve Avrupa başka olmak üzere bağımsız denetim çalışmaları ve raporlarında regülasyon yapılmış hatta ABD tarafından SOX yasası kabul edilmiştir. SOX yasasının hükümleri ve ülkemizde de kabul görmüştür. Denetim raporlarının daha bilgilendirici, şeffaf ve hesap verebilir olması için IFAC tarafından IAASB'nin Eylül 2014 yılında denetçi rapor değişikliklerini onaylaması ve 2015 yılında revize edilmiş yeni standartları piyasaya sunması ile sonuçlanmıştır (IFAC, 2016).

IAASB'nin ISA 701'i gündeme getirmesiyle Kamu Gözetim Kurumu devreye girerek işletme ve çıkar guruplarının beklentilerine cevap verebilecek BDS701'i borsada faaliyet gösteren işletmeler "1 Ocak 2017 tarihinde, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu" uyarınca denetime tabi diğer işletmelerinde 1 Ocak 2018 yılı itibarıyla uygulamaya başlama zorunluluğunu gündeme gelmiştir. Bu kararlar 9 Mart 2017 tarihli, 30002 sıra sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır (Varıcı ve Çağırın, 2018).

Süreç sonucu itibarıyla mevcut altı adet denetim standardı kapsamlı bir şekilde revize edilmiş yeni bir denetim standardı da geliştirilerek yürürlüğe konulmuştur. Kapsamlı olarak revize edilen ve yeni ortaya konulan denetim standartlarının listesi aşağıdadır:

- 1- BDS 260 - Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Revizyon),
- 2- BDS 570 İşletmenin Sürekliliği (Revizyon),
- 3- BDS 700 - Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (Revizyon),
- 4- BDS 701 - BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi (Yeni),
- 5- BDS 705 - Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (Revizyon),

- 6- BDS 706 - Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları (Revizyon),
- 7- BDS 720 - Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları (Revizyon).

Ayrıca bu değişikliklere bağlı olarak diğer bazı BDS'lerde gerekli uyum değişiklikleri yapılmıştır.

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

Yeni BDS 700		Eski BDS 700 – Denetçi Görüşü Bölümleri	
Denetçi Raporu Bölümleri	Açıklama	Denetçi Raporu Bölümleri	Açıklama
1- Görüş	Görüş, denetçi raporunun en başında yer almakla birlikte mevcut görüş metninde bir değişiklik öngörülmemektedir.	1-Finansal Tablolara ilişkin Rapor	-----
2-Görüşün Dayanağı	Eski raporda bu bölüm bağımsız denetçinin sorumluluğu başlığı altında yer almaktadır.	2-Yönetimin Finansal Tablolara ilişkin Sorumlulukları	Finansal tabloların hazırlanmasına, sunumuna ve bunların doğru şekilde hazırlanmasını sağlamak için gerekli görülen iç kontrolden sorumlu olduğuna yer verilmektedir.
3- Diğer Bilgiler	Denetçinin ve işletme yönetiminin diğer bilgiler ile ilgili sorumlulukları ve yapılan çalışmalara ilişkin denetçinin bulguları hakkında yeni bir bölüm.	[Bu bölüm eski rapor formatında bulunmamaktadır]	
4- Kilit Denetim Konuları	Yeni raporlarda yer alan bu bölümde, denetçilerin denetim sırasında en önemli ya da riskli gördükleri ve üzerinde durdukları konuları ve bu konuları nasıl ele aldıklarını ifade etmeleri gereken bölüm.	[Bu bölüm eski rapor formatında bulunmamaktadır]	

5-Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları	İşletme yönetiminin(işletmenin sürekliliği ile ilgili olanlar da dahil) sorumlulukları hakkında yapılması gereken açıklamalar.	3-Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları	Denetçinin denetim faaliyetini UDS'lere uygun olarak, ilgili mevzuat çerçevesinde gerçekleştirdiği ve ulaştığı verilere dayanarak finansal tablolar hakkında görüş verildiğini belirtmektedir.
6-Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları	Denetçinin, işletmenin sürekliliği ile ilgili olanlar da dahil olmak üzere, sorumlulukları hakkında yeni açıklamalar.	4- Görüş	Denetlenen Çirketin TMS'lere göre hazırlanan finansal tablolarının gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığına yönelik görüş bildirilmektedir
7-Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor	Denetçinin TTK'dan kaynaklanan diğer sorumluluklarına yer verilmektedir.	5-Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor	Denetçinin TTK'dan kaynaklanan diğer sorumluluklarına yer verilmektedir
5-Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları	İşletme yönetiminin(işletmenin sürekliliği ile ilgili olanlar da dahil) sorumlulukları hakkında yapılması gereken açıklamalar.	3-Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları	Denetçinin denetim faaliyetini UDS'lere uygun olarak, ilgili mevzuat çerçevesinde gerçekleştirdiği ve ulaştığı verilere dayanarak finansal tablolar hakkında görüş verildiğini belirtmektedir.

**Kaynak:** (Yanık, Karataş, 2017)

Yeni denetçi raporlarında aşağıdaki unsurlara yer verilmesi gerekmektedir (www.denetimnet.net) :

- KDK'ı denetim raporlarında ayrı bir yerde gösterilmesi,
- İşletme sürekliliği kavramı gereği hem denetçi hemde yönetime ilişkin daha kapsamlı sorumluluk içeren ifadelerle yer veriliyor olması,
- İşletme sürekliliği kavramı gereği hem denetçi hem de yönetime ilişkin daha kapsamlı sorumluluk içeren ifadelerle yer veriliyor olması,
- İşletme sürekliliğine dair önem arz eden belirsizliklere ilişkin konuların raporda ayrı bir yerde verilmesi gerekmektedir.
- İşletme sürekliliğine ilişkin önem arz eden belirsizlikler tespit edilememişse şüphe oluşturan bir takım bulgular varsa bu durum yeni denetçi raporlarında yer alır.
- Sorumlu denetçinin isminin raporda geçiyor olması gerekir.
- Yöneticiler ve denetçilerin sorumluluklarını belirten ayrıntılı bilgiler rapora eklenmektedir.
- Denetçi ve müşteri işletmenin sorumluluklarını açıklayan bir bölümün raporda yer alması,
- Denetim mesleğinin özünde var olan bağımsızlık ve etik konularda raporda izah edilmelidir.

## **KİLİT DENETİM KONULARI TANIMI VE ÖZELLİKLERİ**

“Enron, Parmalat, Worldcom, Xerox, Waste Management, Sunbeam” skandalları 2000’li yılların başında vuku bulunca kaliteli ve güvenilir bağımsız denetime ihtiyaç olduğu ortaya çıkmıştır. Söz konusu vakaların temeli işletmelerin mali tabloları üzerinde gerçekleşmiş olup var olan düzenlemelerin bu hata ve hileleri gidere-meyeceği saptanmıştır. Bu durum ise finansal tablo kullanıcıları bilgi yoğunluğu fazla, şeffaf ve güvenilir denetim raporlarını talep etmelerine yol açmıştır.

Denetlenen firmalar ile denetim yapan firmalar arasında beklenti farklılığı da zamanla oluşmuştur. Tekrar güven ortamının sağlanması ve güven derecesinin artması için IAASB önemli çalışmalar yapmıştır. Bu kuruluş mevcut olan standartların tamamını incelemiş ve standartların kapsamını genişletmek için çalışmıştır. IAASB'daki yetkili kurul özellikle bu çalışma sonucu denetçi raporlarına yönelmiş ve denetçi raporlarıyla ilgili standartlarda köklü bir revizyon çalışması yapmıştır. Sunulan finansal tabloların daha şeffaf ve ayrıntılı olması adına Kilit Denetim Konularının (KDK) Denetçi Raporunda Raporlanması adını taşıyan ISA 701 adlı standardı yayınlamıştır.

Standart Kilit Denetim Konularını, “denetçinin mesleki muhakemesini kullanarak belirlediği, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem

arz eden konular” olarak tanımlamıştır. KDK, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilerek, nasıl ele alındığına dair özgün ve sade ifadelerle denetçi raporunda belirtilmelidir (BDS 701, 2020: prgf. 8).

Kilit denetim konuları aşağıdaki özelliklere haizdir (Sayar ve Ergüden, 2016):

- KDK'nın işletmeye özgü olması önem arz eder.
- KDK'nı hedef kullanıcılarına bildirilmesinde sınırlı olumlu görüş bırakması gereklidir.
- KDK'nın hedef kullanıcılara bildirilmesinde sınırlı olumlu görüş bırakması gereklidir.
- KDK'ların sayıca fazla olmaması önemlidir. Bu konuya ilişkin bir kısıtlama getirilmesi gereklidir. Zira çok sayıda KDK 'nın olması anlaşılabilirliği azaltacaktır.
- KDK'ın denetim görüşüyle beraber değerlendirmek önem arz eder.
- Denetçinin KDK'nın konusu olarak belirlediği konular denetim görüşünden farklı olmadığı finansal kullanıcılarına belirtilmelidir.

### **Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi**

BDS 701 denetim faaliyet gösterenlere KDK'nı belirlemede önemli hususları gösteren pusula gibidir. Bir çok kriter bilgi kullanıcıların ihtiyacını karşılayarak üst yöneticilere sunulan konuların muhteviyatına yoğunlaşmasını sağlar. Belirlenen kriterleri bünyesinde barındıran her konunun KDK 'su olmasına gerek yoktur. Kriterlerin birbirleriyle ilişki içerisinde olması halinde birden fazla kriterin denetim konularına uygulanması o konuyu denetçinin KDK'ı olarak belirlemesi ihtimalini güçlendirecektir (BDS 701, prgf.17).

BDS 701 in 2. Maddesine dayanarak kilit denetim konularını bildirmedeki amaçlar şunlardır:

- Konunun neden kilit konu olarak seçildiği ve nasıl ele alındığına ilişkin iş süreçlerini kapsayan açıklamalarla yapılan denetimi daha görünür kılmak,
- Denetçinin rolünün anlaşılmasını sağlamak,
- Denetime/işletmeye özgü sonuçlarla bir değer yaratmak,
- Denetime/ sektöre özgünlüğü yansıtan önemli yönetim muhakeme alanlarının anlaşılmasına yardımcı olmak,
- Hedef kullanıcılara ilgili atıfları da içeren ek bilgiler sunarak beklentilerini karşılamak,
- Finansal tablolar ve denetime özgü hususlar hakkında denetimin tarafları arasında iletişimi güçlendirecek bir zemin hazırlamak şeklinde sayılabilir.

Denetçi kilit denetim konularını aşağıdaki hususları gözeterek saptamalıdır (BDS 701, prgf. 9):

- BDS 315'te açıklandığı üzere “önemli yanlışlık” tehlikesi daha çok öngörülen alanlar ya da ciddi risk barındıran kısımlar,
- Tahmin edilebilme oranı düşük olarak değerlendirilen muhasebe tahminleri de dahil olmak üzere, yönetimin ehemmiyet arz eden yargılarını içinde barındıran finansal tablo alanlarıyla alakalı denetçi hükümleri,
- Dönem içinde meydana gelen önemli hadise ve işlemlerin denetime olan etkileri,

Tüm bunların farkında olarak BDS 701in 9. Maddesine göre kilit denetim konuları belirlenirken denetçi üç hususu dikkate alır. Bunlar:

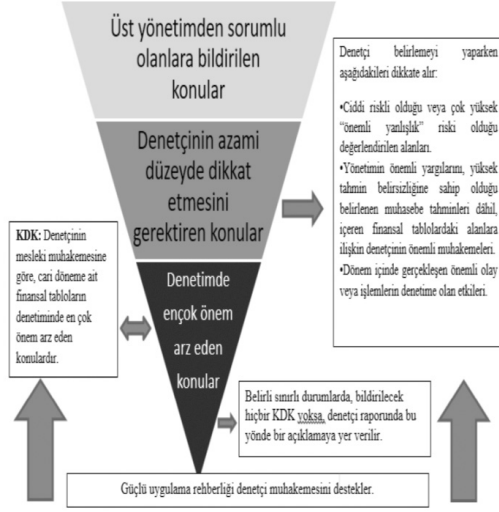
- Önemli yanlışlık riski yüksek olan alanlar,
- Muhasebe tahminlerindeki yüksek tahmin belirsizliğine sahip olan alanlar da dahil işletme yönetiminin yargılarını içeren mali tablolara dair denetçi yargıları.
- İlgili döneme ait önemli olay veya işlemlerin bağımsız denetime olan etkileridir

Şekil 5'te Kilit denetim konularının belirlenmesine ilişkin karar alma çerçevesi şematize edilmiştir.

Şekil 4 incelendiğinde; denetçinin KDK'nı tespit ederken üst yönetimin incelediği konuları irdeleyerek işine başlar. Söz konusu konuları önemlilik düzeyine göre sıralayarak bu konulara ilişkin “taşındıkları riskleri, risklerin önemlilik düzeylerini, konulara veya konuların belirlenmesine ilişkin önemli yönetim yargılarını, muhasebe tahminlerini, cari dönemde meydana gelen önemli olayları ve bunlara ilişkin işlemleri” göz önüne alarak denetim faaliyetini yürütür ve azami derecede konuları belirlerken dikkat eder.

Denetçi KDK'nı belirlerken finansal tablolara ilişkin açıklamalara atıf yapabilir. Böylece finansal tablo kullanıcılarının dikkati bu yöne çekilebilmektedir. Örneğin, “işletme, muhasebe tahminlerine ilişkin sağlam bir açıklamaya yer verdiği zaman; denetçi konunun, denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olma sebebine ve nasıl ele alındığına yönelik açıklamanın bir parçası olarak, işletmenin yaptığı kilit varsayımlara, muhtemel sonuç aralığına yönelik açıklamalara ve önemli muhasebe tahminleri veya tahmin belirsizliğinin temel kaynaklarıyla ilgili nitel ve nicel diğer açıklamalara dikkat çekebilmektedir.”





Yönetimden sorumlu olanlarla iletişimin niteliği ve kapsamı hangi konuların en önemli konular olduğu konusunda bir göstere sağlar. Bir maddenin nispi önemini belirlemede diğer hususlar şunlardır.

Hedef kullanıcıların bir bütün olarak finansal tabloları anlamasında konunun önemi, özellikle finansal tablolar açısından önemliliği, Yönetimin uygun olarak görüş seçtiği muhasebe politikasının seçim nitelikleri, sübjektifliği veya karmaşıklığı Konuyla ilgili düzeltilmiş ve düzeltilmemiş yanlış beyanların önemliliği ve niteliği, Konuyu incelemek için gerekli denetim çabasının kapsamı ve niteliği, Denetim prosedürlerinin uygulanmasında veya ilgili ve güvenilir denetim kanıtı elde edilmesinde karşılaşılan zorlukların şiddeti ve niteliği, Konuyla ilgili herhangi bir kontrol eksikliğinin ağırlığı

Denetçinin azami düzeyde dikkati kavramı risk tabanlı denetimi kabul eder.

Buna göre, yeterli uygun denetim kanıtı elde edilmesinde karşılaşılan zorluklar veya finansal tablolar hakkında görüş oluşturulmasında güçlük oluşturan hususlar KDK belirlenmesinde özellikle ilgili olabilir. Denetçinin azami düzeyde dikkat ettiği alanlar genellikle, finansal tablolarda karmaşıklık/ zorluk içeren ve yönetimin önemli yargılarda bulunduğu alanlarla ilgilidir ve bu sebeple genellikle zor veya karmaşık denetçi yargılarını da gerektirir.

Bu durum, genellikle denetçinin genel denetim stratejisini, kaynaklarının tahsisini ve bu tür konularla ilgili denetimin kapsamını etkiler. Bu etkiler, örneğin bu alanları ele almak için denetim şirketi tarafından istihdam edilmelerine bakılmaksızın denetimdeki kıdemli personelin veya muhasebe ya da denetimin özel bir alanında uzmanlığa sahip kişilerin veya denetçinin faydalandığı uzmanların katılımının kapsamını da içerebilir.

Denetçi raporunun Kilit Denetim Konuları bölümünde yer verilen her bir kilit denetim konusuna ilişkin açıklama varsa finansal tablolardaki ilgili açıklamalara bir atfı ve aşağıdaki hususları içerir. Konunun denetimde en çok önem arz eden konu olarak değerlendirilmesinin ve dolayısıyla da kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin sebebi, Denetimde konun nasıl ele alındığı.

**Kaynak:** KDK, 2016, www.idealbd.com.tr

### ***Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi***

Bir denetçi raporunda, kilit denetim konusunun aşağıdaki hususları içermesi zorunludur (Kavut ve Güngör, 2017):

- Konunun neden kilit denetim konusu olarak belirlendiği,
- Konunun denetimde nasıl ele alındığı,
- Finansal tablolardaki açıklamalarla ilişik kurulması durumunda
- Bu açıklamalara atıf yapılması

Aşağıda kilit denetim konularına ilişkin örnekler verilmektedir

### ***İlgili Konunun Kilit Denetim Konusu Olarak Belirlenmesi***

Denetçinin kilit denetim konusunu raporlarında bahsediyor olması finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılmasını sağlamaktır. KGK'nın Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler metninde ilgili hususun neden kilit denetim konusu olarak belirlendiğine ilişkin bir örnek verilmiştir ([www.dtaudit.com](http://www.dtaudit.com)).

### ***Şerefiye***

TFRS'ler denetçinin şerefiyeyi yıl olarak değer düşüklüğüne tabi tutmasını önermektedir. 31 Aralık 20XX tarihli XX hesap kaleminin bakiyesi finansal tablolar bakımından önemli olması nedeniyle yıllık değer düşüklüğünü ölçen test denetim açısından önem arz etmektedir. Üstelik yönetimin değerlendirmesi süreci karışık ve büyük derecede yargıya bağlı olduğu varsayımlarına dayanmaktadır. Söz konusu varsayımlar, özellikle gelecekte beklenen piyasa koşullarına oldukça duyarlıdır.

### ***Gelir tahakkukları Tanıtım indirimleri ve ciro iskontolarının tahakkukları***

Tanıtım ve ciro indirimlerinin kayda alınması gelir tahakkukları tutarını etkilemektedir. Söz konusu indirim ve iskontoların tahmini önemli derecede yönetim vizyonu gerektirir. Tahminler ise mali tabloların denetimine ilişkin KDK'nı belirler. Denetim prosedürlerinin kapsamında tanıtım indirimleriyle ciro iskontolarının değerini belirlemede söz konusudur. Bu tahminlerin gerçeklik payının öğrenilmesi için "doğrulama testleri ve analitik prosedürler" uygulanmalıdır. Prosedürlerin kapsamında "yönetimin tahmin ve varsayımlarının, veri giriş kabulleri, müşterilerle yapılan anlaşmaların altında yatan fiyatlandırma ve ödenek verileri" vardır.

### ***Konunun Denetimde Nasıl Ele Alındığı***

Bağımsız denetim sürecinin anlatıldığı bağımsız denetim raporunda, kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığının anlatılması gerekmektedir. BDS

- 701’de; uygulanan prosedürlere ilişkin kısa bir değerlendirme, konuyla ilgili kilit değerlendirmeler kilit denetim konusunun nasıl ele alındığından bahsedilirken belirtilmelidir. KGK’nın Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler metninde kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığına ilişkin yapılabilecek açıklamalar aşağıda yer almaktadır (www.dtaudit.com). Kilit Denetim Konuları bölümünde açıklanması gereken ikinci husus kilit denetim konusunun nasıl ele alındığı meselesidir. Kilit denetim konusunun nasıl ele alındığına ilişkin bir örneğe aşağıda yer verilmiştir.

### ***Hasılatın Finansal Tablolara Alınması***

Hasılat, finansal tablolarda gösterilirken “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilmektedir. Hasılatın “önemli risk “ unsuru olması halinde uygulanacak prosedürler şöyledir(Gökgöz, 2018):

- Denetim şirketlerin bünyesinde çalışan bağımsız denetçiler yardımı aracılığıyla, diğer hususlar üzerindeki kontrollerin yanı sıra bu kapsamda, “her bir reklam kampanyasına ilişkin şartların ve fiyatlandırılmaların sisteme girilmesi: söz konusu şartlar ile fiyatlandırma verilerinin ilgili reklam ajanslarıyla yapılan sözleşmelerdekilerle karşılaştırılmasına ve bunların izleyici verileriyle olan bağlantılarına ilişkin kontroller” de yapılmalıdır.
- Ektör bilgileri ve piyasadaki verilerden elde edilen bulgulara göre meydana gelen sapmalar dikkate alınarak finansal tablolarda ayrıntılı bir şekilde analize tabi tutulmalıdır.

### ***Finansal tablolardaki açıklamalarla ilişik kurulması durumunda bu açıklamalara atıf yapılması***

“Özü itibariyle kilit denetim konusu olmasına rağmen kilit denetim konuları bölümünde açıklanmaması gereken konular da olabilmektedir. Olumlu bir görüş dışında bir görüş verilmesine neden olan bir konu veya işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizlik; nitelikleri itibariyle kilit denetim konularıdır. Ancak bu durumlar kilit denetim konuları bölümünde açıklanmaz. Bu konular BDS’lere uygun olarak ayrı bölümlerde açıklanır. Sadece Kilit Denetim Konuları bölümünde bu konuların açıklandığı ilgili bölümlere atıfta bulunulur” (BDS 701, md.15). Bu tarz bir ilişik kurma, finansal tablo hazırlanırken yönetimin ilgili konuya yaklaşımını bilgi kullanıcılarına göstermiş olup, konuya ilişkin KGK’nın Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler Metninde verilen örnekler aşağıda belirtildiği gibidir.

### **Finansal Araçların Değerlenmesi**

Topluluğun, yapılandırılmış finansal araçlarına ilişkin açıklamalar 5 No.lu Dipnotta yer almaktadır.

### **Kilit Denetim Konularının Bildirilmeyeceği Durumlar**

Aşağıdaki durumların söz konusu olması halinde denetçi, kilit denetim konusunu denetçi raporunda açıklamaz(KGK – BDS 701): (a) “Konunun kamuya açıklanmasının mevzuat tarafından engellenmesi. Örneğin; mevzuata aykırı olduğu belirlenen veya düşünülen, örneğin kara para aklama konusuyla ilgili bir konuda yetkili kurumlarca yürütülen bir soruşturmayı etkileyebilecek herhangi bir açıklamanın yapılması mevzuatla yasaklanmış olabilir.

(b) İlgili konuyu kamuya açıklamanın olumsuz sonuçlarının, kamuya açıklamanın oluşturacağı kamu çıkarına yönelik faydaları aşacağına makul şekilde beklendiği istisnai hallerde denetçi ilgili hususa raporunda yer vermeyebilir. İşletmenin söz konusu hususa ilişkin bilgileri kamuya açıklaması durumunda bu hüküm uygulanmaz”.

Kilit denetim konuları bağımsız denetim raporlarında şeffaflık sağlanması için getirilmiş bir standarttır. Bu nedenle denetçi tarafından teslim edilmiş bir kilit denetim konusunun gizlenmesi istisnai durumlarda mümkün olmaktadır. Kilit denetim konusunun bildirilmesi durumunda ortaya çıkan kamu zararının kamu yararından fazlası olmasıdır. Denetçinin bu kararı alabilmesi için tüm hususlar göz önünde bulundurulmalıdır. Üst yönetimle görüşerek denetçi tarafından bulunan kilit denetim konusu hakkında değerlendirme yapılmalıdır. Yönetimle yapılan görüş, denetçiye yönetimin bu kilit denetim konusu hakkında ne tür çalışmalar yaptığını gösterecek olup, işletme yönetiminin bu konu hakkındaki tutumunu anlamasına yardımcı olacaktır. Denetçi, kilit denetim konusunun kamuya açıklanmamasının gerektiğine ilişkin üst yönetimden yazılı bir beyan dilerse alabilmektedir.

### **Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesinden Beklenen Faydalar**

“Bağımsız denetçi, kilit denetim konularını, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş olduğu konular arasından seçmektedir Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilerek; yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlanması, ve de finansal tablo kullanıcılarının dikkatinin en çok önem arz eden konulara çekilerek finansal tablo kullanıcılarına ilave bilgiler sağlanması amaçlanmaktadır” (BDS 701, md.2). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardında, denetim raporunda kilit denetim

konularının bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluğu düzenlenmiş, kilit denetim konularının belirlenmesinde denetçiye yardımcı olacak argümanlar sunulmuş, kilit denetim konularının bildirim şekli ve içeriği ele alınmıştır.

Yeni denetim raporlarından elde edilecek faydalar şöyledir: (www.denetimnet.net):

- Şeffaflık: Denetimde bilgilerin şeffaf olması ve ayrıntı içermesi denetime olan güveni artıracaktır. İşletme çıkar gurupları artık raporlarda işletmeye ilişkin objektif ve detaylı bilgiye ulaşmak istemektedirler.
- Güvenilirlik: Finansal tablo kullanıcıları denetim raporlarında denetim görüşleriyle ilgilenirken yeni denetçi raporlarında işletmeye özgü bilgiler olacağından denetim raporları, bilgi kullanıcılarının raporlarına güvenlerini kazanmalarını sağlayacaktır.
- Karşılaştırılabilirlik: Benzer sektörde faaliyet gösteren firmaların KDK'nın karşılaştırılabilirliği olması sektöre karşı endüstri anlayışının kazanılmasını sağlayacaktır.
- İletişim: Yeni denetim raporları üst yönetimle denetçi arasındaki ilişkileri güçlendirmektedir. Bu durum ise işletme ve çıkar gurupları arasındaki iletişimde artmasına sebep olacaktır.
- Kalite: Denetçi raporundaki yenilikler denetimin aşamalarını değiştirmez. Fakat işletme sürekliliğini sağlayarak denetim kalitesini artırmaktadır.

### ***Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi***

Bağımsız denetçiler, KDK'nı ve sözkonusu konulara ilişkin mesleki yargılarını belgelendirmek zorundadır (<https://www.ifac.org>).

Denetçi çalışma kağıtlarına KDK'na ilişkin aşağıda belirtilen hususlara dikkat eder (UDS 701, 2017, md. 18);

- Denetçi denetim faaliyetlerini yerine getirirken yüksek oranda dikkat kesildikleri konulara dair ve KDK'su olarak belirlediği bulgulara ilişkin kararının gerekçesi,
- Denetçi raporunda yer alan KDK'nın bulunmamasına veya bulunduğu halde açıklanmasının kanunlara aykırılık teşkil etmesi halinde denetçi kararının gerekçesi,
- Denetçi KDK'su olarak belirlediği bir hususun denetim raporunda yer vermesinin gerekçesi,

UDS 230'da denetçinin çalışma kağıtlarını hazırlarken, mesleki tecrübesinin yanında, mesleki yargı özelliğinin olmasını öngörür. KDK'da yer alan mesleki yargılar, denetim faaliyeti boyunca KDK'nın belirlenmesine katkı sağlar. Dolayısıyla, denetçi çalışma kağıtlarında denetime ilişkin başka önemli konulara ilaveten

KDK'da yer verecektir.

Denetimden sorumlu olan denetçiler tarafından hazırlanacak olan çalışma kâğıtları oluşturulurken, bu denetim ekibinde yer almayan ve denetimden tamamen bağımsız olan ancak işletmenin faaliyet gösterdiği sektör, iş kolu ve çevresi, standartlar, ilgili mevzuat, denetim prosedürleri ve süreçleri, finansal raporlama gibi konular hakkında yeterli bilgi birikimine sahip denetçiler tarafından incelendiğinde anlaşılabilir açıklıkta olmasına özen gösterilmelidir. Denetlenen işletme ile ilgili önemli meseleleri, denetçiler tarafından uygulanmış olan denetim prosedürlerinin neleri kapsadığını, ne zaman uygulandığını ve hangi sonuçların elde edildiğini, denetçilerin yapmış oldukları değerlendirmelerin neler olduğunu, hangi denetim kanıtlarına ulaşıldığını, vb. konuların anlaşılmasına imkân verecek şekilde hazırlanmasına özen gösterilmelidir (BDS 230, Prg8).

### **Kilit Denetim Konularının Raporlanması**

KDK'ı denetim raporlarında ayrı bir yerde izah edilmektedir. KDK'ı önemli bilgileri denetçiler öne çıkartıp dikkat çekmesini ve işletme çıkar guruplarının raporlara verdiği değerin anlaşıldığını göstermek için denetim görüşüne yakın bir yerde verilir. Denetçi raporları aşağıdaki başlıkları bünyesinde barındırmaktadır (Kavut ve Güngör,2018)

#### **Denetçi Raporu Bölümleri**

- Başlık,
- Muhatap,
- Görüş,
- Görüşün Dayanağı,
- Kilit Denetim Konuları,
- Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları,
- Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları,
- Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler Sorumlu Denetçinin Adı, Tarihi, İmza, Adres

Denetçi raporunda (Sayar ve Ergüden, 2016);

- 1) İşletmelerin sürekliliği varsayımını raporda belirtmek denetçi tarafından uygun görülmez ise söz konusu varsayımı yönetim kullanmışsa denetçi açıklama paragrafıyla olumsuz görüşün dayanağı hakkında bilgi verecektir.
- 2) İşletme sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizlik söz konusuysa; denetçi tarafından işletme sürekliliği varsayımı kullanılıyorsa, denetçi raporunda olumlu

görüş beyan edecektir.

- 3) İşletme sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizlik söz konusuysa; işletmenin sürekliliği varsayımı kullanmak uygun görülürse ve finansal tabloların dipnotlarında yeteri kadar açıklama yapılmamışsa olumsuz veya şartlı görüşün dayanağı açıklanarak denetçi tarafından bildirilecektir. Ayrıca denetim raporunda; İşletmenin sürekliliğine ilişkin belirlenen önemli bir belirsizlik KDK olarak nitelendirilebilse bile “İşletmenin Sürekliliği ile ilgili Önemli Belirsizlik” başlığı altında ayrıca denetçi raporunda gösterilecektir.

Denetçi raporunda ilk önce finansal tabloların en önemli çıktısını ortaya koymak ve söz konusu görüşleri genel ve standart metinler haline gelmesini engellemek için denetçi görüşüne yer verecektir.

Denetçi KDK'ların denetim raporunda ayrı bir kısımda açıklamaktadır. Söz konusu kısımda “kilit denetim bulgularının önemli bilgileri içerdiğini ve raporda ayrı bir bölümde denetçinin açıkladığı bilgisi yer almaktadır. KDK'ları arasında yer belirtmeli gibi bir kural yoktur. Bunların dışında “önemli yanlışlık riski” içermeyen durumlar önceden belirlenmiş şartları taşıması halinde kilit denetim bulgusu olarak belirlenmektedir.

## **SONUÇ**

Sermaye piyasaları küreselleşmenin etkisiyle finansal araçlarda gün geçtikçe karmaşık hale gelmekte ve kolay bir şekilde dünyanın dört bir yanına taşınarak nicelik ve nitelik olarak genişlemektedir. İşlem sayı ve hacminin artması nitelikli, şeffaf ve güvenilir bilgi ihtiyacını beraberinde getirmektedir. Bu durum ise sadece denetimle mümkün olmaktadır. Fakat denetimin etkin ve verimli bir şekilde yapılabilmesi içindeğişen dünya düzenine göre denetim stratejileri ve standartları yenilenmelidir. Bu yenilikler içerisinde denetim faaliyetleri tarafsız ve bağımsız bir şekilde özenle gerçekleştirilmelidir.

Bu bağlamda yeni denetçi raporu sonrasında denetçinin mesleki muhakemesi dolayısıyla bu alanda en çok rağbet gören konuların bağlamında kilit denetim konusu yer almaya başlamıştır. Uygulamaya yeni girmesi bakımından bağımsız denetim standartları, denetimin kalitesinin artmasında da önemli bir etken olmuştur. Kilit denetim konuları, denetimin kalite ve önemlilik ilkesine vurgu yapmasının yanında yöntemin belirlenmesi konusunda hangi prosedürlerin uygulandığını ayrıca belirtmektedir.

Denetçi kilit denetim bulgularını belirlerken önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu alanlar, yüksek oranda belirsiz muhasebe tahminleri ve denetlenen dönemde işletmenin denetim faaliyetine etki eden önemli bir olayın gerçekleşmesi

hususlarını dikkate alacaktır. Kilit denetim bulguları işletmeye özgü olmalıdır. Ayrıca denetçi görüşü kilit denetim bulguları denetçi görüşüyle karıştırılmamalı, standart kalıplaşmış ifadelerden uzak durulmalıdır. Kilit denetim bulgularının tespit edilmesi, sayısı ve bildirim sırası hakkında standartta herhangi bir kural veya kısıtlamaya yer verilmemiş, denetçinin mesleki yargısında bırakılmıştır. Ancak kilit denetim bulgularıyla ilgili uzun listeler oluşturulması çıkar grupları için denetçi raporunun karmaşık bir hal almasına neden olacaktır. Denetçinin bu durumu göz önünde bulundurması gerekmektedir. Yine denetçi kilit denetim bulgularını bildirirken çıkar gruplarını yönlendirici ifadelerden uzak durmalıdır.

Bu çalışmayla; denetçilerin yürüttükleri denetim sırasında hangi kilit denetim konuları açıkladıkları, hangi konular üzerinde daha çok durdukları ve bu kilit denetim konularını denetçi raporlarında açıklarken hangi prosedürleri uyguladıkları açıklanmıştır.

## **KAYNAKLAR**

- Doğan, A. (2017). Yeni denetim raporlaması. Muhasebe ve Denetim Dünyası, ( 4), 1-20.
- Gökgöz, A.(2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi ve borsa İstanbul'da işlem gören işletmeler üzerine bir araştırma. Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 4(2): 126-138.
- Kalıpçı Ç. & Varıcı F.İ.(2019). Bağımsız denetim standardı (BDS) 701 çerçevesinde kilit denetim konuları: borsa İstanbul imalat sanayi sektöründeki işletmelerin denetim raporları üzerine bir analiz. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi. 22: 193-208.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2013). BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi. Ankara.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(2017). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. Ankara.
- Kavut, F.L. & Nevzat, G.(2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 16(59), 59-70.
- KGK, (2016). Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler,<http://www.dtaudit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standart%C4%B1%20%28BDS701%29.pdf>(Eri-Şim Tarihi: 16.11.2021).
- Sayar, Z. & Ergüden, E. (2016). Son düzenleme ve gelişmeler kapsamında değişecek ve yenilenecek bağımsız denetçi raporları. Muhasebe ve Denetime Bakış, 15(48), 85-98.
- Weirich, T. R., & Reinstein, A. (2014). (07.01.2022 tarihinde The PCAOB's Proposed New Audit Report <http://search.proquest.com/openview/5fd758a76a6f58b906fbd0a8f1bca8c0/1?pqorig-site=gscholar&cbl=41798>adresinden ulaşılmıştır).
- Yanık, S.& Karataş M. (2017). Denetim raporlarının geleceği: yeni düzenlemeler ve ülke uygulamaları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 73,1-25.
- KDK, (2016) Kamuoyu Duyurusu. (25.11.2021 tarihinde [http://www.idealbd.com.tr/wpcontent/uploads/2016/01/BDS\\_701basin\\_duyurusu.pdf](http://www.idealbd.com.tr/wpcontent/uploads/2016/01/BDS_701basin_duyurusu.pdf) adresinden ulaşılmıştır).
- KGK, BDS 701, Bağımsız Denetim Kanıtları (23.11.2021 tarihinde[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/BDS\\_701.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/BDS_701.pdf) adresinden ulaşılmıştır).
- UDS 701: Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi (2017). (07.11.2021 tarihinde <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf> adresinden ulaşılmıştır).
- UDS 230: Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi (2013).(17.11.2022 tarihinde </files/PDF%20link->



## *Güncel Ekonomi Çalışmaları II*

- leri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS\_230.pdf adresinden ulaşılmıştır).
- KGK- Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler(11.12.2021 tarihinde, <http://www.dtaudit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standard%C4%B1%20%28BDS701%29.pdf>. (adresinden ulaşılmıştır).
- IFAC (2016). More Informative Auditor's Reports - What Audit Committees and Finance Executives Need to Know. (10 12, 2021 tarihinde [www.ifac.org:https://www.ifac.org/publications-resources/more-informative-auditors-reportswhat-audit-committees-and-finance](https://www.ifac.org/publications-resources/more-informative-auditors-reportswhat-audit-committees-and-finance) adresinden ulaşılmıştır)