

DERLEME MAKALE

21. YÜZYILIN BAŞINDA BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ GELİŞMELER: YENİ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNUN ORTAYA ÇIKIŞI

DEVELOPMENTS IN INDEPENDENT AUDITING AT THE BEGINNING OF THE 21ST CENTURY: APPEARANCE OF THE NEW INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

Dr. Özkan SARISOY*

ÖZ

Geçmişten günümüze önemli değişimler geçiren bağımsız denetim faaliyetine yönelik en önemli kırılma 19. yüzyılda Sanayi Devrimi ile birlikte yaşanmıştır. Ardından 20. yüzyılda çok hızlı değişim gösteren bağımsız denetim faaliyetinin doğasına yönelik önemli gelişmeler meydana gelmiş, bu değişim süreci 21. yüzyılda mali skandalların ve ekonomik krizlerin gölgesinde kendisini göstermiş ve bağımsız denetime yönelik önemli gelişmeler söz konusu olmuştur. Bu gelişmeler arasında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından gerçekleştirilen ‘yeni bağımsız denetçi raporu projesi’ dünyanın birçok ülkesinde yürürlüğe girerek önemli değişiklikleri beraberinde getirmiştir.

Bu araştırmada 21. yüzyıla kadar bağımsız denetim faaliyetinin gelişimi kısaca ele alınmış, 21. yüzyılın başında bağımsız denetimin gelişim gösterdiği konjonktür incelenmiştir. Daha sonra yeni bağımsız denetçi raporunun ortaya çıkış süreci ele alınarak bu sürecin önemli bir kısmı olan, bağımsız denetim çıkar gruplarının IAASB’ye gönderdikleri 386 geri bildirim mektubu tek tek ele gözden geçirilerek bildirimde bulunan kesimler incelenmiştir. Araştırma sonucunda en fazla geri bildirim İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri’nden (ABD) yapıldığı görülmüş, ayrıca en fazla bildirim mesleki örgütlerce gerçekleştirilmiştir. Farklı yıllarda toplamda 3 geri bildirim çağrısı yapan kurula Türkiye’den herhangi bir geri bildirim gönderilmemiştir.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim Tarihi, Yeni Bağımsız Denetçi Raporu

* Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Muratlı Meslek Yüksekokulu, ORCID:<https://orcid.org/0000-0002-2226-0191>

ABSTRACT

The most important change process for the independent audit activity, which has undergone significant changes from past to present, was experienced in the 19th century with the Industrial Revolution. After, important developments occurred in the nature of independent auditing activity, which changed rapidly in the 20th century. This process of change manifested itself in the shadow of financial scandals and economic crisis in the 21st century. In response to these developments, the new independent auditor's report project, which was handled by the International Audit and Assurance Standards Board (IAASB), came into effect in many countries of the world.

In this research, the development of independent auditing activity until the 21st century is briefly discussed and the conjuncture in which independent auditing develops at the beginning of the 21st century is examined. Afterwards, the process of the emergence of the new independent auditor's report was examined and 386 feedback letters sent to the IAASB were examined one by one and the demographic characteristics of the reporting parties were examined. As a result of the research, it was seen that the most feedback was given from England and United States of America (USA). Furthermore, professional associations made the highest number of notifications. Established that three calls for feedback in different years was not sent to any feedback from Turkey.

Keywords: Independent Audit History, New Independent Auditor's Report

GİRİŞ

Bağımsız denetim faaliyeti geçmişten günümüze içinde bulunduğu konjonktüre göre şekillenmiş ve bugünlere ulaşmıştır. Özellikle ticari hayatın gelişim süreciyle bağımsız denetim faaliyetinin gelişim süreci paralellik arz etmiş, bu gelişim sürecinde Sanayi Devrimi önemli bir nirengi noktası olmuştur. Sanayi Devrimi öncesi münferit bazı uygulama alanı bulunan bağımsız denetim faaliyeti ticari hayatın gelişip işletme sayısının ve büyüklüklerinin artması ile modern anlamdaki rolüne kavuşabilmiştir.

Günümüzde bağımsız denetim faaliyeti dünyanın birçok ülkesinde uygulama alanı bulan ve belirli standartlarla çerçevesi çizilmiş profesyonel bir hizmettir. İfade edildiği üzere bağımsız denetimin bu şekle kavuşmasında birçok önemli kırılma noktası yaşanmıştır. Özellikle 19. yüzyılda büyük gelişim gösteren bağımsız denetim bu gelişimini 20. yüzyılda da sürdürmüştür. 21. yüzyıla gelindiğinde ise bağımsız denetim faaliyeti önemli muhasebe ve

denetim skandalları ve finansal krizin olduğu bir ortamda, önceden beri var olan birtakım taleplerin de etkisi ile önemli bazı değişimler geçirmiştir.

Bağımsız denetim faaliyetinin içinde bulunduğumuz yüzyılın başında geçirdiği değişimlerin başında denetçinin bağımsızlığının artırılması konusu gelmektedir. Bunun yanında IAASB tarafından gerçekleştirilen yeni bağımsız denetçi raporu projesi önem arz etmektedir. Proje sonunda ortaya konan yeni bağımsız denetçi raporu formatı Türkiye’de dahil olmak üzere birçok ülkede uygulamaya girmiştir.

Bu araştırmada bağımsız denetimin kısa tarihi ele alınarak 21. yüzyılın başında denetimi etkileyen gelişmeler ve bağımsız denetimin söz konusu gelişmelere nasıl tepki verdiği incelenmiştir. Ardından IAASB tarafından ele alınan yeni bağımsız denetçi raporu projesi detaylı olarak ele alınmış ve projenin nasıl ortaya konduğu incelenmiştir.

1. BAĞIMSIZ DENETİMİN KISA TARİHİ (21. YÜZYILA KADAR)

Günümüzde muhasebe ve denetim faaliyetleri belirli yönleriyle birbirinden ayrı faaliyetler olarak ele alınmaktadır ancak bu ayrımın tarihi çok eski değildir. Muhasebenin tarihine yönelik çok eski kanıtlar söz konusu olmakla birlikte günümüzdeki şekliyle denetime yönelik bulguları bu kadar eskiye götürebilmek mümkün olamamaktadır. Belli başlı çalışmalarda denetime ilişkin en eski örnekler ele alınırken; Mısır, Roma ve Yunan Uygarlıklarına bazı atıflar yapılmaktadır (Porter, Simon ve Hatherly, 2003, s.18). Geçmişten günümüze bütün dünyada askeri, dini kültürel ve siyasi gelişmeler ticari hayatı etkilemiş ve dolayısıyla mali sistem bu değişimler karşısında birtakım gelişmeler göstermiştir.

Denetim faaliyetinin gelişimi muhasebenin gelişimine göre çok daha geç olmuştur. Söz konusu gelişmeler Anadolu Coğrafyasında batılı ülkelere nazaran daha da geç gerçekleşmiştir. Batı literatüründe bağımsız denetim tarihine ilişkin süreçler temelde Sanayi Devrimi öncesi ve sonrası şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Sanayi devrimine değin bağımsız denetime ilişkin önemli gelişmeler süreklilik arz etmemekle birlikte şu şekilde gerçekleşmiştir: *ilk defa denetçi (auditor) kavramının 1289’da (İngiltere) kullanılmış, İtalya’da 1406 yılında Çift yanlı kayıt sistemine ilişkin en eski örnekler söz konusu olmuş, çift yanlı kayıt sistemine ilişkin yazılan öğreti kitabı (Luca Pacioli - Summa de Arithmetica) (1494 İtalya) muhasebe ve ticaretin hızla gelişmesini sağlamış,*

denetçilere ait ilk meslek örgütü (Collegio dei Raxonati) 1581'da (Venedik) kurulmuş ve devlet muhasebesinin denetimi için (17. yy. Fransa) uzmanlar görevlendirilmiştir (Arkun, 1975, s.17).

17. yüzyıla kadar denetim hile perspektifi ile kamu açısından ele alınmıştır. Bu dönemlerde işletmelerin küçük ölçekte olması, işletme yöneticilerinin herhangi bir konuda bildirim yapmasını gerekli kılmamıştır (Kumar ve Mohan, 2015, s.44). Bu yüzyıla kadar denetim, standart bir uygulama alanının olmadığı bir ortamda yavaş bir gelişim göstermiş ancak söz konusu yüzyılla birlikte denetimin günümüzdeki şekline ulaşmasında önemli süreçler söz konusu olmuştur. Bu süreçler arasında Sanayi Devrimi diğer birçok alanda olduğu gibi bağımsız denetim açısından önemli bir kırılma noktası yaratmıştır.

Sanayi Devrimi ile birlikte artan ticari faaliyetler denetim faaliyetini yaygın hale getirmiştir. Yatırımcıların sayısında artış olan bu dönemde İngiltere'de kabul edilen (1844) şirketler yasasında denetim faaliyetine yer verilmiştir (Byrnes, Al-Awadhi ve Gullvist, 2012, s.2), (Leung vd., 2007). Zamanla ABD'deki ekonomik gelişmeler (1920-1960) denetim alanındaki önemli süreçlerin bu ülkeye kaymasına neden olmuştur. Özellikle I. Dünya Savaşı ardından gerçekleşen büyük buhran ve II. Dünya Savaşı ve ardından ekonomik sıkıntıların azalması ve ekonomide gerçekleşen olumlu gelişmelerle işletmelerin yatırım hızı artmış ve piyasalarda önemli gelişmeler söz konusu olmuştur. Ardından işletmelerin büyüklüklerinin artması, yönetim fonksiyonunun gelişmesine ve vekâlet ilişkisinin doğmasına neden olmuş ve yatırımcıların ikna edilmesi daha önemli olmuştur (Porter, 2003, s.25).

İlerleyen yıllarda (1960) küreselleşmenin ve kapitalist sistemin genişlemesi ile işletmelerin yapısında ve büyüklüklerinde önemli değişimler söz konusu olmuş, buna bağlı olarak bu yıllarda denetimin rolü önem kazanmıştır (Porter, 2003, s.29). 1990'lı yıllara geldiğinden ekonomik gelişmelerin hızla artması ile birlikte denetim mesleği önemli ve hızlı bir değişime tanıklık etmiştir (Kumar ve Mohan, 2015, s.45).

Daha önce ifade edildiği üzere Anadolu Coğrafyasında denetim faaliyetine ilişkin gelişmelerin batı dışındaki diğer bölgelerde de olduğu gibi daha yavaş işlediği bilinmektedir. Osmanlı İmparatorluğu'nun merkeziyetçi yapısından dolayı mali sistem kamu otoritesi etrafında şekillenmiştir, bu yönüyle muhasebe faaliyeti kamu açısından ele alınmıştır. Özellikle 19. yüzyıla değin büyük çapta özel işletmenin olmaması muhasebenin devlet sınırları içerisinde kalmasına neden olmuştur. Ancak Osmanlı İmparatorluğu'nun

başlangıcından itibaren kullanılan devlet muhasebe sisteminin ve muhasebe örgütünün önemli gelişmişlik düzeyine ulaştığı bilinmektedir. Bu gelişmelere bağlı olarak bu süreçte denetim faaliyeti kamu açısından ele alınarak; vergi, rüşvet ve hile konularına odaklanmıştır (Akdağ, 2014). Osmanlı döneminde denetim meslek örgütü olarak ifade edilen Baki Kulları (kuruluşunun II. Mehmet Dönemi olduğu ifade edilmektedir) günümüzdeki bağımsız denetim faaliyetinden farklı olarak daha çok maliye müfettişi vasfıyla çalışmalarını yürüterek gecikmiş devlet geliri (vergi) tahsilatı ile görevlendirilmişlerdir (Şensoy, 2018, s.53).

Osmanlı İmparatorluğu'nda 19. yüzyıl, diğer alanların yanında muhasebe ve mali sistem açısından önemli değişikliklerin olduğu bir dönemdir. II. Mahmut Dönemi'nde Avrupa ile yürütülen ilişkilere bağlı olarak uygun bakanlıklar kurularak teftiş birimleri oluşturulmuş ancak genel olarak benzer dönemlerde denetimle ilgili dünyada gerçekleşen gelişmelerin etkisi coğrafyamızda yeterince görülemediği (Bezirci, 2011, s.575). İlerleyen süreçte Tanzimat Fermanı mali sistem açısından önemli bir dönüm noktası olmuştur. Tanzimat Fermanı'yla birlikte diğer alanların yanında mali sisteme yönelik önemi değişiklikler söz konusu olmuştur. Bu değişikliklerin tamamı uygulanmasa da ileride yapılacak reformlara temel oluşturması bakımından büyük önem taşımaktadır.

Osmanlı İmparatorluğu'nun son yüzyılında olduğu gibi Cumhuriyetin ilk yıllarında da ekonomik yapının bozuk olması ve ekonomi üzerindeki devletçilik sebebi ile özel sektörün yavaş gelişmesi, denetim mesleğinin gelişim gösterememesine neden olmuş ve denetim daha çok vergisel açıdan ele alınan bir faaliyet olmuştur (Sanlı ve Özbirecikli, 2012, s.2). İlerleyen süreçte (1926-1934) alanında iyi olduğu düşünülen muhasebecilere vergi denetimi yapma yetkisi verilmesiyle fiili inceleme süreci başlamıştır (Türker, 2006, s.5). Daha sonraki süreçlerde (1970'ler) denetim faaliyeti, özel işletmeler açısından ele alınmış, işletmelerin yabancı kredi kaynaklarını kullanmak istemeleri bu işletmeleri denetim ile karşı karşıya getirmiş, bu süreci uluslararası sermaye hareketlerinin hızlanması izlemiştir (Bozdemir, 2013, s.71).

2. BAĞIMSIZ DENETİMDE STANDARTLAŞMA TARİHİ

Günümüzde denetim faaliyeti dünyanın birçok ülkesinde yasal mevzuatla sınırları belirlenmiş ve belirli standartlar dahilinde ele alınan bir hizmettir. Bu kısımda bağımsız denetimle ilgili oluşturulmuş kurum ve denetim faaliyetine

yönelik oluşturulan çeşitli standartlar ele alınmıştır. Daha önce ifade edildiği üzere bağımsız denetime yönelik önemli çalışmalar İngiltere ve ABD’de gerçekleştirilmiştir.

Bağımsız denetimin yasal mevzuatla zorunlu tutulması ilk defa İngiltere’de (1900) olmuştur (Çarıkçioğlu, 1995, s.1). Bu süreçten sonra önemli çalışmalar ABD’de gerçekleştirilmiştir; 1934 yılında Sermaye Piyasası Kanunu ile Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) oluşturulmuş, SEC’e muhasebe standartlarını yayınlama yetkisi ve denetim gözetim fonksiyonu verilmiştir (Byrnes, 2012, s.2). Yine Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA - 1940) denetim standartlarına ilişkin çeşitli çalışmalar yapmıştır (Cullinan, Earley ve Pamela, 2013, s.2). Bu çalışmalar arasında (1947) Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları önem arz etmektedir zira hala uygulamada olan standartlar birçok ülke tarafından benimsenmiştir. Denetim konusunda genel ilkelere yer veren bu standartlar daha sonra (1972) yorumlanarak (SAS) yayınlanmıştır (Meigs vd., 1989, s.23). Standartlara yönelik ilk uluslararası örgüt 1978 yılında Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) ismi ile kurulmuş ve 1991 yılında Uluslararası Denetim Standartları’nı (ISA) yayınlamaya başlamıştır. Kurul 2002 yılında yeniden ele alınarak IAASB ismi ile faaliyetlerine devam etmiştir (“About IAASB”, 2019).

Avrupa’da muhasebecilik mesleğindeki en önemli otorite olan Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (Accountancy Europe eski adı FEE, 1987) Avrupa Birliği (AB) üye ve aday ülkelerin muhasebe ve denetim alanında uyumu konusunda birtakım çalışmalar yürütmektedir (“Accountancy Europe About Us”, 2018). AB’de 1984 yılında bağımsız denetim ilkelerine ilişkin bir standart oluşturmak amacı ile 8. yönerge yayınlanmıştır. GKGDS ile paralellik gösteren bu yönergenin ana hedefi, bağımsız denetimin ve denetçilerin GKGDS ile uyumu olmuştur. Dünyadaki gelişmelere paralel olarak 2006 yılında bu yönergede önemli değişiklikler yapılmıştır (Çalışkan, 2006, s.53).

Coğrafyamızda Cumhuriyet’in ilk yıllarında denetim vergi açısından ele alındığından denetimle ilgili düzenlemeler vergi yasalarında ele alınmıştır. Türkiye’de bağımsız denetime ait ilk yasal düzenleme, 1947 yılında Vergi Usul Kanununda (VUK) “Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcılar” başlığı ile gündeme gelmiş ancak yürürlüğe girmeden ilgili bölüm kanundan çıkartılmıştır. Bunun gibi 1958, 1963, 1966 ve 1983 yıllarında da benzer durumlar ortaya çıkmıştır (Çarıkçioğlu, 1995, s.2).

Takip eden süreçte, Türkiye'nin ilişki içinde bulunduğu Avrupa ülkelerinde meydana gelen gelişmeler dikkate alınmıştır. Ekim 1942'de kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) özellikle bağımsız denetimin gelişmesi için önemli çalışmalarda bulunmuştur. Denetime ilişkin SPK'nın çıkarmış olduğu (1987) "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" son derece önemlidir (19663 Sayılı Resmi Gazete, 1987). İlerleyen tarihte 3568 sayılı (1989) yasa ile meslek mensuplarına, işletmenin mali tablolarının denetim standartlarına uygunluğunu denetleme yetkisi verilmiştir (3568 Sayılı Kanun). Bu süreçle birlikte 1994 yılında TÜRMOB'a bağlı Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve 2003 yılında uluslararası denetim standartları ile uyumlu standartların yayınlanması amacı ile Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur (Başpınar, 2005, s.44).

3. 21. YÜZYILDA BAĞIMSIZ DENETİM

19.yüzyılda gelişimine hızkatan denetim faaliyeti 20.yüzyılda günümüzdeki şeklini almıştır. Ancak yeni bin yılın başında (21. yüzyıl) muhasebe ve denetim mesleği başta ABD olmak üzere dünyanın çeşitli yerlerinde meydana gelen muhasebe ve denetim skandallarına tanıklık etmiştir. Enron, HealthSouth, Tyco, Worldcom, Parmalat, vb. ortaya çıkan bu skandallar, yatırımcıların piyasalara ve muhasebe - denetime olan güvenini ciddi bir biçimde sarsmıştır. Söz konusu durumlar farklı ülkelerde muhasebe ve denetim mesleğinin gözden geçirilmesini sağlayarak bazı değişikliklere neden olmuştur. Dünyanın en büyük denetim firmalarından biri olan Arthur&Andersen'in faaliyetlerini sonlandırmak zorunda kalması, Sarbanes Oxley (SOX) yasasının yürürlüğe girmesi ve ek yeni kurumsal yönetim ilkelerinin belirlenmesi gibi hususlar bu değişikliklerin başında gelmiştir (Agrawal ve Chadha, 2005, s.371).

Reform nitelemesi ile anılan SOX yasası yatırımcının korunması odak noktasıyla söz konusu skandallara karşılık olarak çıkartılmış, kurumsallık ve denetimle ilgili önemli düzenlemeler içermiştir (Engela, Hayesb ve Wang, 2007, s.119). Özellikle yasa, denetçinin bağımsızlığını sağlamaya yönelik hususlara yer vererek denetçinin bağımsız denetim hizmeti verdiği işletmeye bağımsız denetim dışında başka güvence hizmeti vermemesi, denetçinin rotasyonu gibi birçok hususta katı kurallar benimsemiştir (DeFond ve Francis, 2005, s.6). ABD dışında uluslararası bir kurul olan IAASB'nın yapmış olduğu önemli bazı çalışmalar söz konusu olmuştur. Kurul (2004) Açıklık

Projesi ile standartların anlaşılabilirliğini arttırmak ve çeşitli standartların uyumlaştırılmasını sağlamak amacıyla; yayınlanan bildiri, yönerge ve standartların gözden geçirilerek, anlaşılabilirliğin artırılması ve çevirilerin kolaylaştırılmasına yönelik çalışmalar yürütülmüştür (Pekdemir, 2010, s.124). Birçok ISA'nın gözden geçirildiği bu çalışma sonucunda 19 ISA ve 1 Uluslararası Kalite Kontrol Standardı'nda önemli değişiklikler yapılmıştır ("Clarity of IAASB Standards Project", 2019).

Ülkemizde de 21. yüzyılın başında denetim alanında bazı önemli gelişmeler söz konusu olmuştur. SPK 2006 yılında çıkarmış olduğu "Seri: X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" ile ISA'lar ile uyumlu denetim standartlarını yayınlamıştır. Ardından uzun bir serüvene sahip Türk Ticaret Kanunu 2011 yılında yürürlüğe girerek, diğer alanlarda olduğu gibi muhasebe ve bağımsız denetime ilişkin önemli yenilikler getirmiştir. Bu değişikliklerinin başında Bağımsız Denetim Standartları'nın (BDS) ISA'larla birebir uyumlu olmasının yasal zorunluluk altına alınması gelmektedir. Ardından (2011) 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetim Kurumu (KGK) oluşturulmuş, standartları yayınlama yetkisi ve denetçileri yetkilendirme görevleri bu kurula verilmiştir. KGK, yetkisi dahilinde, uluslararası düzenlemelerle birebir uyumlu, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), BDS'ler ve bazı önemli diğer standartları yayınlamaktadır. Türk Ticaret Kanun'u başta tüm sermaye şirketlerinde bağımsız denetim zorunluluğuna yer verirken daha sonra hangi işletmelerin kapsama alınacağı ile ilgili yetki Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Bakanlar Kurulu 2012, 2013, 2016 ve 2018 yıllarında bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin kapsamını bir öncekine göre genişletmiştir.

Yeni bin yıla söz konusu şartlar altında giren bağımsız denetim faaliyetine yönelik geçmişten günümüze belirli değişimler yaşanmış olmakla birlikte söz konusu değişimler bağımsız denetim çıkar grupları açısından her zaman yeterli karşılanmamış, ilerleyen süreçlerde yeni bir takım talepler söz konusu olmuştur. Bu değişim sürecine yakın tarihimizdeki yeni bağımsız denetçi raporu projesi ile bir yenisi daha eklenmiştir. Bu değişim neticesinde Türkiye'nin de aralarında bulunduğu birçok ülkede bazı yeni denetim standartları yürürlüğe girmiştir.

4. YENİ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

Muhasebe ve denetim faaliyetlerindeki değişimler denetçi raporunun yıllar içinde yapı ve içerik açısından birçok değişikliğe uğramasına neden olmuştur.

Yıllar içinde bazı değişiklikler yapılmış olmakla birlikte gerek denetim faaliyeti gerekse denetçi raporu çeşitli kesimlerin birtakım eleştirilerine maruz kalmış ve zaman zaman bazı çalışmalarla bu eleştirilere çeşitli yanıtlar verilmiştir.

Denetçi raporu zaman içinde değişim göstermekle birlikte 1940'lerden 2000'lerin başına değin ciddi bir değişim geçirmemiş ancak 1970'li yıllardan itibaren denetçi raporuna ilişkin birtakım talepler sıklıkla dile getirilmiştir (Doğan, 2017, s.2). Yaşanan finansal kriz ve skandallar bu taleplere bir ivme kazandırmıştır. Söz konusu talepler bazı eleştiriler özelinde dile getirilmiştir, bu eleştiriler; *denetçi raporu genelde iki görüşü ifade eder, denetçi raporu, yeterince anlaşılamayan standart ve teknik bir dil içerir ve denetçi raporu, denetime özgü çabayı ve yargı seviyesini yansıtmaz* (“Auditor Communications Consultation Report”, 2009).

4.1. Yeni Bağımsız Denetçi Raporu Projesi

Denetime yönelik söz konusu eleştiriler dünyanın farklı ülkelerinde çeşitli çalışmaların yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bu amaçla başta ABD ve Avrupa'da önemli çalışmalar gerçekleştirilmiştir ancak bu araştırmada Türkiye'yi etkilemesi bakımından IAASB'nin yapmış olduğu çalışmalara değinilmiştir. IAASB'nin gerçekleştirmiş olduğu proje süreci özet şekliyle 3 ana aşamada gerçekleşmiştir.

Birinci aşama olan “araştırma ve danışma süreci” IAASB ve Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) 2006 yılında akademik araştırma çalışmaları ile başlamıştır. Bu araştırmalarda denetçi raporu ile ilgili çıkar gruplarının denetçi raporlarına ilişkin algı ve taleplerinin saptanması amaçlanmıştır. Üç yıl süren “araştırma ve danışma süreci” (2009) 4 akademik araştırma ile tamamlanmıştır. “Ulusal girişimlerin incelenmesi” adı verilen sonraki kısımda IAASB, Aralık 2009'da bir toplantı gerçekleştirerek farklı ülkelerdeki bazı araştırmaları dikkate alarak, çıkar gruplarının denetime yönelik algılarını değerlendirmiştir. Ayrıca 2006-2009 yılları arasında yapılan 4 akademik araştırmanın ortak sonucu olan “denetçi raporuna ilişkin güçlü bir değişim talebi” incelenmiş ve bu toplantı sonucunda, denetçilerin iletişimlerini arttırmak için hangi eylemlerin yapılması gerektiğini belirlemek amacıyla müzakerelerin devamı kararı alınmıştır (“Auditor Reporting Projects”, 2018), (“IAASB Meeting”, Aralık 2009).

Aralık 2010’da gerçekleştirilen toplantıda, bağımsız denetçi raporunda yeni bir bölüm ön gören kilit denetim konularının keşfedilmesi ve 2011 yılının başında bir danışma belgesinin hazırlanması kararlaştırılmıştır (“IAASB Meeting”, Aralık 2010). Mart 2011’de gerçekleştirilen toplantıda taslak “Danışma Belgesi” değerlendirilerek denetçi raporunun değerini arttırma, denetçi raporuna ilişkin beklenti farkları ve bilgi farklarının nedenleri ve bunlara ilişkin çözüm önerilerinin geliştirilmesine yönelik bir yaklaşım sergilenmiştir (“IAASB Meeting”, Mart 2011). Araştırma ve Danışma sürecinin son aşamasında, daha önce görüşülen “Danışma Belgesi” Mayıs 2011’de, denetçi iletişimi konusunda istişarede bulunmak amacıyla, bir eylem çağrısı olarak “Denetçi Raporunun Değerini Arttırma: Değişim için Seçeneklerin Keşfedilmesi” başlığı ile yayınlanmıştır (“Consultation Paper”, 2011).

IAASB, 2011 yılının Eylül ayında yeni denetçi raporuna ilişkin projeyi görüşerek aynı yılın Aralık ayında projeyi onaylamıştır. Genel olarak ISA 700’ün gözden geçirilmesine odaklanan bu proje ile denetçi raporunun iletişimsel değerini arttırmak ve uluslararası alanda kabul edilebilir denetçi raporunun belirlenmesi gibi amaçlar belirlenmiştir (“IAASB Meeting”, Aralık 2011). Kurul, 2012 yılı Mart ayındaki toplantısında ISA 700’ün gözden geçirilmesini ve diğer ilgili ISA’ların kapsamını ve zamanlamasını görüşmüş ve bu toplantıda projeye ilişkin kararlılığın vurgulanması amacıyla 2012-2014 dönemlerinde önceliğin yeni denetçi raporu projesinde olacağını ifade etmiştir (“IAASB Meeting”, Mart 2012).

IAASB, Haziran 2012 toplantısında denetçi raporuna ilişkin önerilen iyileştirmelere yer veren gözden geçirilmiş bir denetçi raporu içeren “Yoruma Davet: Denetçi Raporunun Geliştirilmesi” başlıklı belgeyi onaylamıştır (“Invitation to Comment”, 2012). Aralık 2012’de yapılan toplantıda elde edilen geri bildirimler, yapılan toplantılar ve konuyla ilgili elde edilen yanıtlar görüşülmüş ve “Kilit Denetim Konuları” üzerinde durulmuş, denetçi raporuna ilişkin belirlenen endişelerin giderilmesinde bu bölümün etkili olacağı ifade edilmiştir (“IAASB Meeting”, Aralık 2012). Daha sonra IAASB, 2013 Haziran toplantısında yeni bir standart olarak ISA 701 ve 5 standardın revize edilmiş taslak halini oybirliği ile kabul etmiştir (“IAASB Meeting”, Haziran 2013).

4.2. Yeni Bağımsız Denetçi Raporundaki Değişiklikler

Yeni bağımsız denetçi raporu projesi sonucunda ortaya konan standartlar neticesinde denetçi raporu önemli bir değişim geçirmiştir. Yapılan bu

değişikliklerle denetim faaliyetinin kapsam ve içeriğinde önemli farklar olmamakla birlikte, denetçi raporunun şekli yapısında birtakım değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerle standartlaştırılmış tek sayfadan oluşan ve kullanıcılar açısından denetlenen işletmenin geçti - kaldı şeklinde algılandığı raporun daha kapsamlı bir şekle dönüşeceği varsayılmaktadır (Pasko, 2013, s.81).

Yeni rapordaki değişikliklerin başında “Denetçi Görüşü” paragrafı gelmektedir. Eski raporda sonlarda olan bu bölümün başa alınmasının yanında “Giriş” paragrafında yer verilen bilgilerin bu bölüme alınması ile birlikte içeriğinde bazı değişiklikler olmuştur. “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” bölümü ve “Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları” bölümlerinin içeriği de büyük oranda genişletilmiştir.

Yeni denetçi raporuna ayrıca 5 yeni bölüm eklenmiştir, bunlar; “Görüşün Dayanağı”, “İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Önemli Belirsizlik”, “Kilit Denetim Konuları”, “Diğer Bilgiler” ve “Sorumlu Denetçinin Adı” bölümleridir. “Görüşün Dayanağı”, bölümü “Görüş” bölümünden sonra konumlandırılmış ve bu bölümde önceden “bağımsız denetçinin sorumluluğu” kısmında bildirilen bazı konulara yer verilmesi esas alınmıştır. “İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik”, paragrafı da gerekli görülmesi durumunda “Görüşün Dayanağı” bölümünden sonra gelecek şekilde konumlandırılmıştır. Eski denetçi raporunda yer almayan diğer bir bölüm ise “Sorumlu Denetçinin Adı” bölümüdür. Bu bölümde, denetimi gerçekleştiren sorumlu denetçinin kim olduğunun açıklanması istenir. Söz konusu değişikliklerin arasındaki en önemli değişiklik yeni bir bölüm olan ‘kilit denetim konuları’na yer verilmesidir. Özetle bu yeni bölüm ile, denetçinin denetçi raporunda mesleki yargısına göre, denetim sürecinde en fazla dikkate aldığı alanların kullanıcılara aktarılmasını sağlamak amaçlanmaktadır (BDS 701).

5. PROJE SÜRECİNDE ELDE EDİLEN GERİ BİLDİRİMLERİN İNCELENMESİ

Yeni bağımsız denetçi raporu projesi uzun yıllardır devam eden bazı eleştirilere yanıt olarak bağımsız denetim çıkar gruplarının talepleri doğrultusunda ele alınmış bir projedir. Yaklaşık 15 yıllık bir süreç sonunda bu proje ile önemli değişiklikler yapılarak bağımsız denetçi raporunun içeriğinde ve şekli yapısında bazı yenilikler söz konusu olmuştur. IAASB bu proje sürecinde farklı zamanlarda 3 geri bildirim çağrısı yaparak tarafların

düşünceleri konusunda bilgi sahibi olarak değişikliklerin bu düşüncelere göre planlanmasını hedeflemiştir. Toplamda 3 çağrı ile dünyanın farklı bölgelerinden ve çeşitli ülkelerinden toplam 386 geri bildirim elde edilmiştir.

Yeni bağımsız denetçi raporuna yönelik Türkiye ve dünyanın farklı bölgelerinde birçok akademik çalışma gerçekleştirilmiş, araştırmaların büyük bir kısmı değişikliklerin açıklanmasına yönelik ele alınırken bir kısmı ampirik kanıtlar ortaya koymuştur. Cordoş ve Fülöp (2015) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, IAASB yorum çağrısına yanıt veren katılımcıların, kilit denetim konuları önerisine katılıp katılmadığı araştırılmıştır. Bu çalışma sonucunda yanıtların çoğunun, IAASB'nin önerileri ile uyduğu ortaya konmuştur. Aynı araştırmacılar tarafından yeni bağımsız denetçi raporu başka bir çalışmada, işletmenin süreklilik varsayımı boyutuyla incelenmiştir. Church vd. (2008) yeni bağımsız denetçi raporuna ilişkin proje sürecini tarihsel perspektifle inceleyerek gerçekleştirilen akademik araştırmalara değinmiştir.

Bédard, vd. (2014) tarafından gerçekleştirilen çalışmada kilit denetim konuları Fransa'daki benzer bir uygulama olan JOA bölümü ile karşılaştırılmıştır. Bu çalışma sonucunda JOA bölümü gibi kilit denetim konularının beklenen faydayı sağlamayacak sembolik değer içeren bir bölüm olacağına yer verilmiştir. Khalid (2016) çalışmasında bir bütün olarak yeni bağımsız denetçi raporunu ele alarak; değişimin nedenleri ve uluslararası uygulamalara yer vermiştir. Sirois, vd. (2017) tarafından, kilit denetim konularının kullanıcıların bilgi edinme sürecini nasıl etkilediğini inceleyen çalışma sonucunda kilit denetim konularının olumlu etkilerine yer verilmiştir. Kavut ve Güngör (2018) tarafından “*Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları*” başlığıyla yayınlanan çalışmadan kilit denetim konuları incelenerek BİST 100 endeksindeki işletmelerin bağımsız denetçi raporlarındaki kilit denetim konularının dağılımı incelenmiştir.

5.1. İlk Çağrı: Denetçi Raporunun Değerini Artırma: Değişim İçin Seçeneklerin Keşfedilmesi (2011)

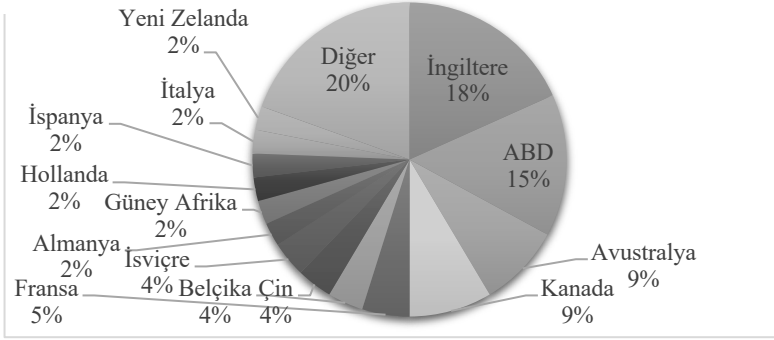
IAASB 2011 yılı Mayıs ayında denetçi raporunun önemi ve faydası hakkında, çıkar gruplarının görüşlerinin belirlenerek; beklenti ve bilgi farklarına ilişkin görüş alınması amacıyla yayınladığı danışma belgesinde taraflara aşağıda yer alan 19 soru yönelmiştir (“Consultation Paper”, 2011).

- *Günümüz denetçi raporlarının algılanışlarıyla ilgili olarak herhangi bir görüşünüz var mıdır?*
- *Denetçi raporunda değişikliğe ihtiyaç duyulduğuna inanıyorsanız bilgi farklarını azaltmak veya raporun iletişimsel değerini artırmak için ele alınması gereken en kritik konular nelerdir?*
- *Sizce değişiklik tüm işletmelerin denetimleri için mi geçerli olmalıdır?*
- *Denetçi raporunun biçim ve yapısı ile ilgili düşünceleriniz nelerdir?*
- *Yönetim ve denetçinin sorumluluklarıyla ilgili paragrafın kaldırılması veya yeniden konumlandırılması, beklenti farkını artırır mı?*
- *Denetlenen mali tabloları içeren belgelerdeki diğer bilgilere ilişkin denetçinin sorumlulukları hakkında bir bildirim bulunması hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?*
- *Buna katılıyorsanız bu ifade hangi formda olmalıdır? Sorumlulukların tanımlanması yeterlidir midir?*
- *Denetçinin finansal tablolar hakkında denetçi raporunda ek bilgi vermesi ile ilgili görüşleriniz nelerdir?*
- *Bu ek bilgi bölümüne ilişkin Fransa’da yapılan çalışmaya (JOA) ilişkin düşünceleriniz nelerdir?*
- *Denetçi raporunda işletme ve finansal raporlamanın kalitesi hakkında bilgi sağlayan bir bölüme yer verilmesi hakkındaki düşünceniz nedir?*
- *Kurumsal yönetim raporlamanın geliştirilmiş modeliyle ilgili değişim seçeneklerine ilişkin düşünceleriniz nelerdir?*
- *Finansal raporlama sürecinin düzenlenmesinden sorumlu olanlar tarafından bu modelin kabulü veya benimsenmesini etkilemek için hangi önlemler gerekebilir?*
- *Yönetimin yayınladığı bir raporun denetçi tarafından güvence altına alınmasının uygun olacağını düşünüyor musunuz?*
- *Tartışılan bu bilgi türüne ilişkin güvence hizmeti ve bunun potansiyel değeri ile ilgili düşünceleriniz nelerdir?*

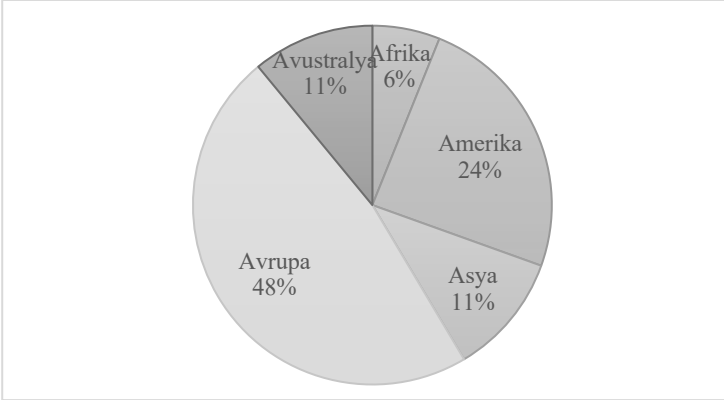
- *Bu güvencenin veya ilgili hizmetlerin daha da geliştirilmesi için hangi eylemler gereklidir?*
- *Bu olası değişikliklerin yararları, maliyetleri ve diğer etkileri hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?*
- *Değişimin faydaları, maliyetleri, potansiyel zorlukları ve diğer etkilerinin her tür işletme için aynı olduğuna inanıyor musunuz?*
- *Tek tek veya bir arada, denetçi raporundaki değişikliklere ilişkin mevcut önerilerin yararları, maliyetleri, potansiyel zorlukları ve diğer etkileri göz önünde bulundurarak denetçi raporunun değerini arttıracığına inanıyor musunuz?*
- *Kullanıcılar tarafından algılanan bilgi farkını azaltmak için denetçi raporunun değiştirilmesi veya denetçi raporunun iletişimsel değerinin artırılması için başka önerileriniz var mı?*

Denetimin tüm paydaşlarının davet edildiği bu çağrıda taraflardan bu sorular dışında ilgili olduklarını düşündükleri değerlendirmeleri eklemelerinin mümkün olduğu vurgulanarak, bu dönüşlerin ileride standart belirleme aşamasında kullanılacağı aktarılmıştır. Sorulardan önce geniş bir açıklama ve gerekçelere yer verilmiştir. Danışma belgesinde ayrıca önerileri yansıtan örnek bir denetçi raporuna yer verilerek cevaplarda bu örneğin dikkate alınması gerektiği vurgulanarak geri bildirimler için 16 Eylül 2011 tarihine kadar süre tanınmıştır (“Consultation Paper”, 2011).

Bu çağrıya 82 geri yanıt ile toplamda 30 ülkeden dönüş yapılmıştır. En yüksek geri dönüş İngiltere, ardından ABD’den gelmiştir. Avustralya ve Kanada’dan 7 dönüş, Fransa’dan 4, Belçika, Çin ve İsviçre’den üçer yanıtın geldiği çağrıya Almanya, Güney Afrika, Hollanda, İspanya, İtalya, Yeni Zelanda’dan ikişer yanıt gelmiştir. Bunun dışında dünyanın farklı bölgesinden 16 ülkeden birer yanıt gelmiştir ancak Türkiye’den herhangi bir ger bildirim yapılmadığı görülmüştür.

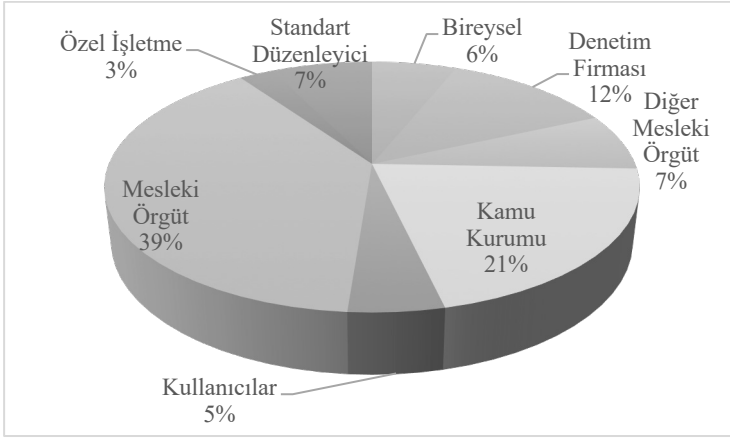


Şekil 1: IAASB'nin 2011 Çağrısına Yapılan Dönüşlerin Ükelere Göre Dağılımı



Şekil 2: IAASB'nin 2011 Çağrısına Yapılan Dönüşlerin Bölgelere Göre Dağılımı

Tüm kıtalardan geri bildirimlerin yapıldığı çağrıya en yüksek katılım 39 bildirim ile Avrupa'dan olmuş, ikinci en yüksek dönüş 20 bildirim ile Amerika Kıtası'ndan (Kuzey ve Güney) olmuştur. En düşük katılımın Afrika Kıtası'ndan yapıldığı çağrıya 5 geri dönüş sağlanmıştır.



Şekil 3: IAASB'nin 2011 Çağrısına Yapılan Dönüşlerin Cevaplayanların Türüne Göre Dağılımı

Katılımcıların denetimle ilgili hangi çıkar grubunu temsil ettiğini saptamaya yönelik 8 kategoride değerlendirme yapılmıştır. En yüksek geri bildirim sayısının muhasebe ve denetimle ilgili mesleki örgütlerden olduğu tespit edilmiştir. Diğer meslek örgütleri de (6 geri bildirim) dikkate alındığında yanıtların yarıya yakınının mesleki örgütler tarafından yapıldığı görülmektedir. İkinci en yüksek katılım 17 yanıt ile kamu kurumlarından ardından 10 yanıt ile denetim firmalarından gelmiştir. Standart düzenleyici kurumlar 6 yanıtla katılım sağlarken, akademik camiadan ve diğer kesimlerden 5 bireysel yanıt elde edilmiştir. Kendilerini denetçi raporunun kullanıcısı olarak belirtenler 4 yanıt verirken kurumsal görüş olarak 2 işletmeden yanıt elde edilmiştir.

İlk çağrı sonucunda elde edilen bulguları Aralık 2011 toplantısında değerlendiren IAASB, geri bildirimlerin büyük çoğunluğunun projeyi desteklediği, denetim çıkar gruplarının bilgi gereksinimlerinin doğru bir biçimde sağlanması konusunda görüş iletildiği sonucuna varmıştır. Ayrıca görüşler arasında “değişikliklerin farklı bölgelerde nasıl uygulanacağı” ve “projenin zamanlaması” gibi konularda uyarıların olduğuna dikkat çekilmiştir (“IAASB Meeting”, Aralık 2011).

5.2. İkinci Çağrı: Yorumla Davet - Denetçi Raporunun İyileştirilmesi (2012)

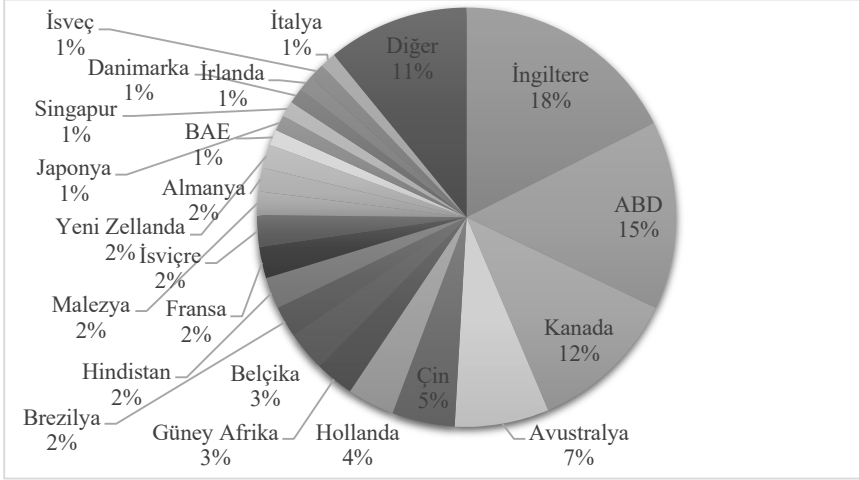
IAASB ikinci çağrının önceki geri bildirimdeki hususları dikkate alarak standartların belirlenmesi öncesinde önemli bir kilometre taşı olduğu ifade etmiştir. Önerilen değişikliklerin küresel olarak en iyi şekilde nasıl sonuçlanacağı konusunda sağlam bir anlayışa sahip olması açısından hayati önem taşıdığı vurgulan bu çağrıda özet olarak aşağıdaki 18 soru ile tarafların görüşlerine başvurmuştur (“Invitation to Comment”, 2012).

- Genel olarak, IAASB'nin önerdiği iyileştirmelerin muhtemel engellerini (maliyetler dahil) göz önünde bulundurarak denetçi raporunun uygunluğunu ve bilgi değerini yeterince arttırdığına inanıyor musunuz?
- IAASB tarafından denetçi raporunun geliştirilmesi için başka alternatifler var mı?
- Denetçi yorumunun eklenmesinin kullanıcılara daha fazla bilgi sunma çağrısına uygun bir yanıt olduğuna inanıyor musunuz?
- Denetçi yorumunda ele alınması gereken hususların denetçi kararına bırakılmasına ve denetçinin kararını bildirmek için standartların yol gösterici olduğuna katılıyor musunuz?
- Denetçi yorumunun örneği niteliğindeki taslağı dikkate alarak, bu bölüm kullanıcıların ihtiyaç duyduğu bilgilendirme değerine sahip olduğunu düşünüyor musunuz? Neden ya da değil? Değilse, hangi yönleri değerli değildir?
- Yönetimin ve yönetimle sorumlu olanların rolü, mali tabloların zamanlaması ve maliyetleri dahil olmak üzere, denetçi yorumunun denetçi raporuna eklenmesi finansal raporlama süreci için ne gibi sonuçlar doğurabilir?
- Bazı denetim türleri için denetçi yorumu sunmanın ve bazı denetim türleri için bu bölümün takdir yetkisine bırakılmasının uygun olduğunu düşünüyor musunuz?
- Denetçinin, yönetimin süreklilik varsayımına ilişkin devam eden maddi belirsizliklere ilişkin açıklama yapmasının faydaları ve engelleri hakkındaki düşünceniz nedir?
- Denetçinin denetimine ilişkin yarguları ve herhangi bir maddi belirsizlik tespit edilmediğine ilişkin denetçi beyanının rapora dahil edilmesi konusundaki fayda ve engeller hakkındaki düşünceniz nedir?

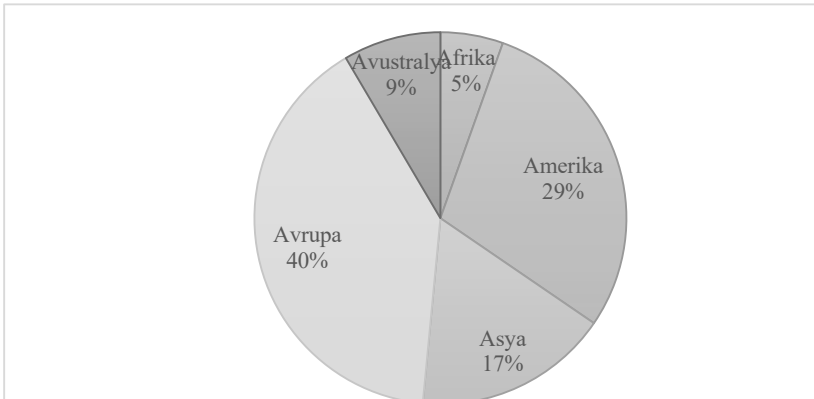
- Önerilen denetçi beyanının diğer bilgilerle ilişkili olarak getirdiği değer ve engellerle ilgili görüşleriniz nelerdir?
- Örnek denetçi raporundaki yönetim ve denetçinin sorumluluklarının daha iyi tanımlanmasının, kullanıcıların denetimin niteliğini ve kapsamını anlamasına yardımcı olacağına *inanyor musunuz?*
- *Denetçi isminin açıklanmasının getirdiği değer ve engeller hakkındaki görüşleriniz nelerdir?*
- *Diğer denetçilerin katılımıyla ilgili önerilen açıklamanın değer ve engellerine ilişkin görüşleriniz nelerdir?*
- *Denetçinin sorumluluklarını açıklayan standardize edilmiş açıklamanın yetkili kuruluşun web sitesinde veya denetçi raporunda açıkça yayınlanması konusundaki görüşleriniz nelerdir?*
- *IAASB'nin örnekteki gibi denetçi raporunda denetçi görüşü ve denetçi yorum bölümünü raporun başlangıcına yerleştirilmesi kullanıcılar için önem arz eder mi?*
- *Denetçi raporlarının küresel tutarlılık gereksinimi hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?*
- *Yasa veya yönetmelik aksini gerektirmedikçe, IAASB'nin örnek denetçi raporunda gösterilen şekle benzer bir şekilde öğelere yer verilmesini zorunlu tutmasına ilişkin görüşleriniz nelerdir?*
- *Sizce IAASB bu önerileri ile her ölçekteki işletme ve hem kamu hem de özel sektör için uygun iyileştirmeler getirdi mi?*

Bu davette önceki yapılan çalışmaların neticesinde IAASB'nin kaydettiği ilerleme yansıtılmıştır. Bu sürece kadar adı henüz “denetçi yorumu” olarak ifade edilen “kilit denetim konularına” yönelik birçok soru sorulmuştur. Temmuz 2012’de yapılan çağrıya geri bildirimlerin alınabilmesi amacıyla 8 Ekim 2012’ye kadar süre tanınmış ve 165 geri dönüş sağlanmıştır (“IAASB Meeting”, Haziran 2012).

Şekil 4: IAASB'nin 2012 Çağrısına Yapılan Dönüşlerin Ülkelere Göre Dağılımı

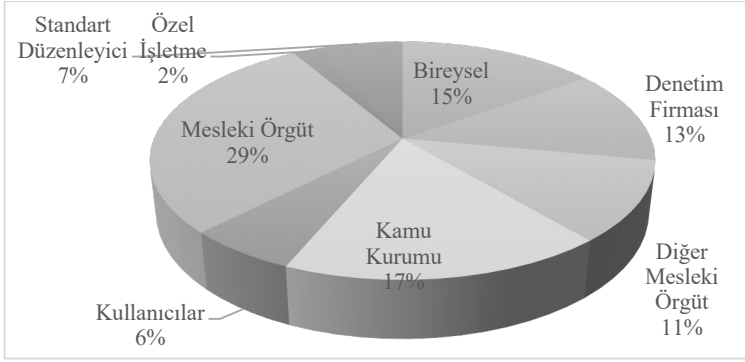


2012 çağrısına katılım bir önceki çağrıya göre yaklaşık 2 kat daha fazla gerçekleşerek 165 geri bildirim elde edilmiştir. Bu çağrıya da bir öncekinde olduğu gibi en yüksek katılım İngiltere'den (29) sağlanmıştır. Ardından ABD'den 24 katılımla bildirim yapıldığı çağrıya bir önceki çağrıya bildirimde bulunmayan yeni bazı ülkelerden de geri dönüşler sağlanmıştır. Bu çağrıya da Türkiye'den herhangi bir geri bildirim yapılmamıştır.



Şekil 5: IAASB'nin 2012 Çağrısına Yapılan Dönüşlerin Bölgelere Göre Dağılımı

Bölgesel olarak en yüksek katılımın Avrupa bölgesinden olduğu çağrıya en az katılım bir önceki çalışmada olduğu gibi Afrika Bölgesi'nden olmuştur.



Şekil 6: IAASB'nin 2012 Çağrısına Yapılan Dönüşlerin Cevaplayanların Türüne Göre Dağılımı

En fazla geri bildirim %40 ile meslek örgütlerinden yapıldığı çağrıya bir önceki çağrıda olduğu gibi kamu kurumları 29 bildirimle ikinci en yüksek katılım sağlayan kesim olmuştur. Diğer kesimlerin önceki bildirimlere göre benzer şekilde katılım gösterdiği çağrıya bireysel yanıtla katılan kesim önceki çağrıya göre artış göstermiştir.

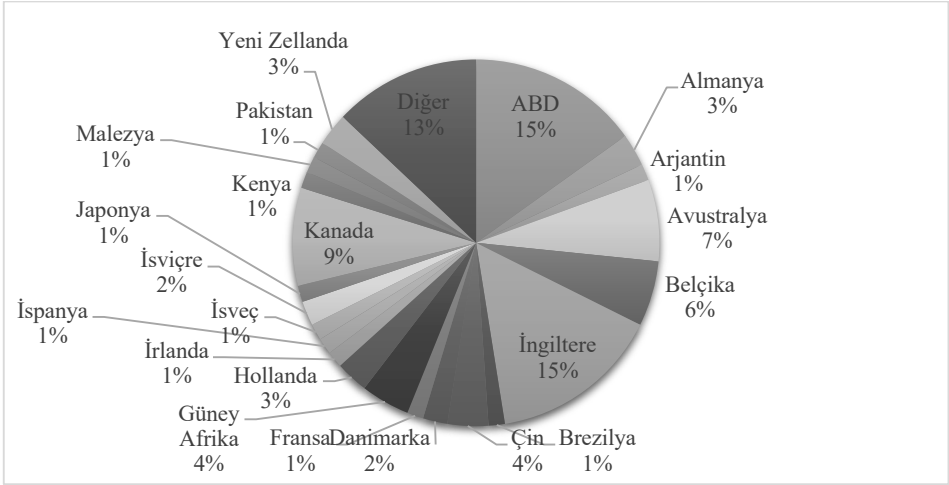
Aralık 2012'de IAASB tarafından yapılan toplantıda elde edilen geri bildirimler, görüşülmüş ve öngörülen değişikliklerin denetçi raporuna ilişkin belirlenen endişelerin giderilmesinde etkili olacağı sonucuna varılmıştır ("IAASB Meeting", Aralık 2012).

5.3. Üçüncü Çağrı: Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu: Önerilen Yeni ve Revize Edilen Uluslararası Denetim Standartları (2013)

IAASB 2013 Haziran toplantısında yeni bir standart olarak ISA 701'i ve 5 standardın (ISA 206, ISA 570, ISA 700, ISA 705 ve ISA 706) revize edilmiş taslak halini oybirliği ile kabul etmiştir (IAASB, Meeting, Haziran 2013). Taslak haldeki standartlar "Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu: Önerilen Yeni ve Revize Edilen Uluslararası Denetim Standartları" başlığı ile 25 Temmuz 2013 tarihinde yorum için aşağıda yer alan özet 14 soru yöneltilerek kamuoyu görüşüne sunulmuştur ("Exposure Draft", 2013).

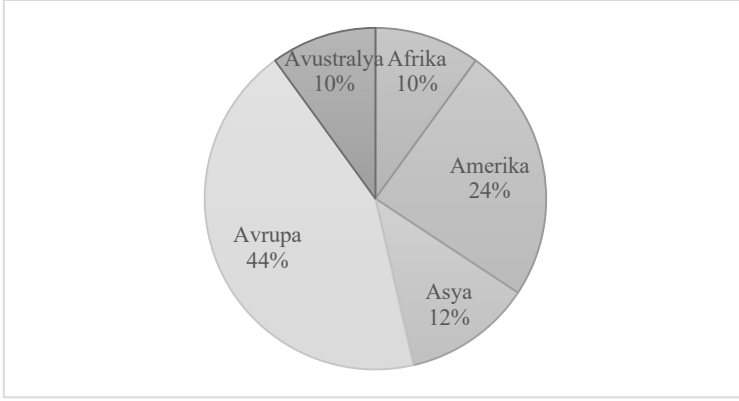
- *Kilit denetim konularına yer verilmesinin denetçi raporunun yararlılığını artıracığına inanıyor musunuz?*
- *ISA 701'in kilit denetim konularının belirlenmesi konusunda uygun bir çerçeve sağlıyor mu?*
- *ISA 701'in belirlenen kilit denetim konularının açıklanması konusunda uygun bir çerçeve sağlıyor mu?*
- *Kilit denetim konuları örneklerini yararlı ve bilgilendirici buluyor musunuz?*
- *Denetçinin kilit denetim konuları gibi bir bildirim ihtiyacı duyulmayacak kuruluşlar için yaklaşımı hakkında ne düşünüyorsunuz?*
- *ISA 701'in, denetçinin kilit denetim konularının olmadığını belirleyebilmesine izin vermesinin uygun olduğuna inanıyor musunuz?*
- *Karşılaştırmalı finansal bilgiler sunulduğunda, denetçinin kilit denetim konularındaki iletişimi konusundaki düşünceleriniz nelerdir?*
- *Kilit denetim konuları, dikkat çekilen hususlar ve diğer hususlar arasında standartta öngörülen düzenlemeler hakkında düşünceleriniz nelerdir?*
- *Denetçilerinin aşağıdaki konularla ilgili raporlarında yer vereceği ifadelere katılıyor musunuz?*
- *İşletmenin finansal tablolarının hazırlanmasında yönetimin kullandığı süreklilik varsayımının uygunluğu?*
- *Denetçinin, belirsizlik tespiti de dahil olmak üzere, işletmenin sürekliliği konusunda önemli bir şüphe doğurabilecek önemli belirsizlik tespit edip etmediği?*
- *Denetçilerin raporunda, maddi bir belirsizliğin tespit edilip edilmediğinden bağımsız işletmenin sürekliliği konusunda bir garanti verilemeyeceğine yönelik bir ifadenin eklenmesini uygun buluyor musunuz?*
- *Denetçilerin raporunda bağımsızlık ve diğer ilgili etik gereklilikleri açıklamak için ön görülen değişikliklerin yararları ve pratik sonuçlarına ilişkin olarak görüşleriniz nedir?*
- *Denetçi isminin açıklanması konusundaki düşünceleriniz nelerdir?*
- *ISA 700'de yapılan değişikliklerle, yapılacak açıklamalara ilişkin görüşleriniz nelerdir?*
- *Mevzuatın belirli bir düzen gerektirmediği durumlarda, rapor bölümlerinin sıralamasının zorunlu kılınması teklifine ilişkin görüşleriniz nelerdir?*

Bu çağrı incelendiğinde soruların önemli bir kısmının kilit denetim konuları ile ilgili olduğu görülmektedir. 22 Kasım 2013 tarihine kadar yorum için kamuoyu görüşüne sunulan çağrıya 40 ülkeden 139 geri dönüş sağlanmıştır (“Auditor Reporting Projects”, 2018).



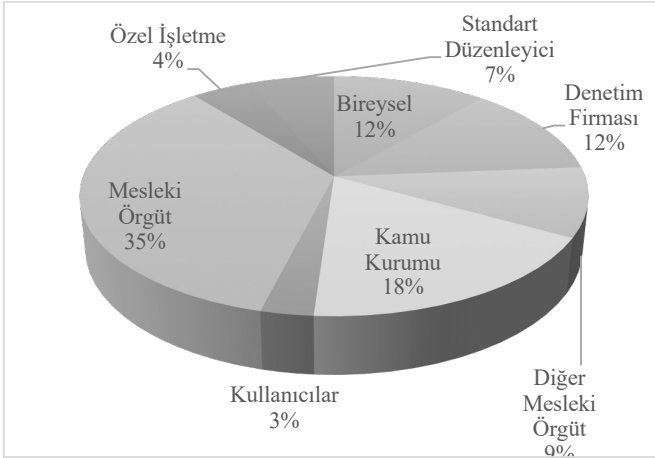
Şekil 7: IAASB'nin 2013 Çağrısına Yapılan Dönüşlerin Ünelere Göre Dağılımı

Önceki iki bildirimde en yüksek katılım İngiltere'den yapılmış olmakla birlikte bu çağrıya ABD'den eşit miktarda geri bildirim gönderilerek söz konusu iki ülke toplam geri bildirimlerin %30 una sahip olmuştur. Önceki çağrıya herhangi bir bildirim yapmayan bazı ülkelerin bildirim yaptığı bu çağrıya da diğer çağrılara olduğu gibi Türkiye'den herhangi bir yanıt verilmemiştir.



Şekil 8: IAASB'nin 2013 Çağrısına Yapılan Dönüşlerin Bölgelere Göre Dağılımı

Bölgesel dağılım incelendiğinde bildirimlerin yaklaşık yarıya yakını Avrupa'dan sağlanmıştır. Diğer çağrılarının aksine 2013 çağrısında Afrika Kıtası'ndan yapılan bildirimlerin sayısında artış söz konusu olmuştur.



Şekil 9: IAASB'nin 2013 Çağrısına Yapılan Dönüşlerin Cevaplayanların Türüne Göre Dağılımı

Diğer çağrılara olduğu gibi 2013 çağrısında da en yüksek katılım mesleki örgütlerden sağlanmış, kamu kurumları ikinci sırada bildirim sağlayan kesim olmuştur.

Proje kapsamında ele alınan 6 standarda ek olarak diğer standartlardaki uyum için yapılan değişiklikler 2014 Eylül toplantısında kabul edilerek 2015 Ocak ayında yayınlanması ve 15 Aralık 2016 sonrasında sona eren dönemler için uygulanması kararlaştırılmıştır (“IAASB Meeting” Eylül 2014).

SONUÇ

Tarihi bulgular denetimin geçmişini çok eskilere dayandırabilmekle birlikte günümüzdeki şekliyle bağımsız denetimin gelişimi için Sanayi Devrimi'nin gerçekleşmesi gerekmiştir. Bağımsız denetim faaliyeti esas rolüne kapitalist sistem içinde kavuşabilmiştir. Zamanla işletmelerin büyüklüklerinin artması ve globalleşme bağımsız denetimin yaygınlığını ve gerekliliğini arttırmıştır. Bununla birlikte batı ülkelerinde 19. yüzyılda bağımsız denetim faaliyetine yönelik önemli gelişmelerin etkisi coğrafyamızda gerek devletçi yapıdan gerekse ekonomik şartların olumsuzluğundan daha geç görülmüştür. 20. yüzyılda çok hızlı değişim gösteren bağımsız denetim faaliyetinin kapsamında ve kullanılan tekniklerde önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bilgi teknolojilerinin artması, ticari hayatın hızlı gelişmesi, işletmeler ile ilgilenen paydaşların sayısının artması gibi hususların etkisi ile bağımsız denetimin rolü daha önemli hale gelmiştir.

21. yüzyıla gelindiğinde muhasebe ve denetim faaliyeti önemli mali skandalların ve ekonomik krizlerin gölgesinde gelişim göstermiştir. Ne var ki denetimin tarihi bizlere, denetimle ilgili önemli değişimlerin genellikle olumsuz bir durumun ardından gerçekleştirildiğini göstermektedir. 21. yüzyılın başında yaşanan bu olumsuz durumlar bağımsız denetime yönelik çok eskiden beri var olan bazı taleplerin hayata geçirilmesi konusunda bir ivme yaratmıştır. Özellikle yaşanan mali skandalların tekrarlanmaması adına denetçinin bağımsızlığının sağlanması konusunda birçok ülkede önemli değişiklikler söz konusu olmuştur. Bu değişiklikler arasında IAASB'nin yeni denetçi raporu projesi önem arz etmektedir. Yaklaşık 15 yıllık bir süreç sonucunda 2013 yılında tamamlanan proje ile bağımsız denetçi raporunun şekli yapısında ve içeriğinde önemli bazı değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler Türkiye'de ilk defa 2018 yılı itibariye halka açık şirketlerin denetiminde, 2019 yılı itibariyle bağımsız denetime tabi tüm işletmelerin denetiminde uygulamaya girmiştir.

IAASB proje sürecinde, farklı dönemlerde (2011, 2012 ve 2013) 3 çağrı yaparak söz konusu değişimlere ilişkin çıkar gruplarının düşüncelerini talep etmiştir. Toplamda 386 geri bildirim yapıldığı bu çağrılara Türkiye'den

herhangi bir yanıt verilmemiştir. Genel olarak yanıtlarda, bağımsız denetçi raporuna yönelik yapılan değişiklikler desteklenmekle birlikte oluşabilecek bazı sakıncalara da yer verilmiştir. Bu araştırmada söz konusu üç çağrıya ilişkin IAASB'ye iletilen 386 geri bildirim mektubu tek tek incelenerek katılımcıların bağlı bulunduğu ülke ve denetime ait temsil ettikleri çıkar grubu dikkate alınarak incelenmiştir. Yapılan analizler sonucunda en fazla geri bildirim İngiltere ve ABD'den yapıldığı görülmüştür. Bunun yanında geri bildirim gönderen kesimler arasında birinci sırada meslek örgütlerinin olduğu dikkati çekmiştir.

Geçmişte birçok değişime tanıklık eden bağımsız denetim faaliyetinin bundan sonraki süreçte de birtakım değişimler yaşaması kaçınılmazdır. Zira geniş ve birbirinden farklı kesimlerden oluşan çıkar çevresine sahip bir faaliyete yönelik yeni birtakım taleplerin olacağı muhtemeldir. Yapılacak değişikliklere denetim çıkar gruplarının dahil edilmesi ve elde edilecek geri bildirimlerin dikkate alınması değişikliklerin başarısına katkı sağlayacaktır. Bu araştırmada geri bildirim mektuplarında katılımcıların belirli demografik (ülke ve iş türü gibi) özellikleri incelenmiştir. Başka araştırmalarda bu geri bildirimlerin içerikleri incelenerek katılımcıların türüne ve bölgeye göre, konuya ilişkin düşünceler analiz edilebilir. Yine benzer şekilde IAASB'nin söz konusu geri bildirimlerden ne şekilde faydalandığı, geri bildirimlerin değişiklikler üzerinde nasıl bir rol oynadığı da incelenebilir.

KAYNAKÇA

Accountancy Europe, About Us. (2019). Erişim adresi: www.accountancyeurope.eu/about-us/

Agrawal, A. and Chadha, S. (2005). Corporate governance and accounting scandals. *Journal of Law and Economics*. 48, 371-406.

Akdağ, M. (2014). *Türkiye'nin iktisadi ve içtimai tarihi*, İstanbul : Yapı Kredi Yayınları.

Arkun, O. F. (1975). İşletmelerde muhasebe denetimi. İstanbul: İTİ Akademisi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı

Auditor Communications Consultation Report, (2009). International Organization of Securities Commissions

Auditor Reporting Project. (2018). Erişim adresi: www.iaasb.org/projects/auditor-reporting

Bağımsız Denetim Standardı 701, Kilit Denetim Konularına Bağımsız Denetim Raporunda Yervilmesi, Ankara : KGK.

Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*.48, 35-62.

Bédard, J., Gonthier-Besacier, N. and Schatt, A. (2014) Costs and benefits of reporting key audit matters in the audit report: the french experience. *International Symposium on Audit Research, Maastricht*, Erişim adresi: www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Bedard_Besacier_Schatt.pdf

Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimi. *Selçuk Üniversitesi, İİBF, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar*.21, 571-592.

Bozdemir, E. (2013). Sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin zorunluluğuna ilişkin yasal düzenlemeler ve güncel gelişmeler. *Mali Çözüm*.118, 67-85.

Byrnes, P., vd. (2012). Evolution of auditing: from the traditional approach to the future audit. *AICPA White Paper*.

Church, B.K., Davis, S.M. and McCracken, S.A. (2008). The Auditor’s Reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis. *Accounting Horizons*. 22-1, 69-90.

Clarity of IAASB Standards Project. (2017). Erişim adresi: www.iaasb.org/projects/clarity-iaasb-standards

Consultation Paper: Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, May. (2011). Erişim adresi: www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf

Cordoş, G.S. and Fülöp, M.T. (2015). New audit reporting challenges: auditing the going concern basis of accounting. *Procedia Economics and Finance*. 32, 216-224.

Cordoş, G.S. and Fülöp, M.T. (2015). Understanding audit reporting changes: introduction of key audit matters. *Accounting and Management Information Systems*.14(1), 128-152.

Cullinan, C. P., Earley, C. E. and B. Roush, P. (2013). Multiple auditing standards and standard setting: implications for practice and education. *AAA Current Issues in Auditing*.7(1), 1-10.

Çalışkan, A. (2006). Sekizinci yönerge çerçevesinde avrupa birliğinde bağımsız denetim. *Sayıştay Dergisi*,64, 51-58.

Çarıkçıoğlu, P. (1995). *Türkiye’de muhasebe denetimin gelişimi*, Türkiye’de Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği Sempozyumu’nda sunulan bildiri.

DeFond, M.L. and Francis, J. R. (2005). Audit research after sarbanes-

oxley. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*.24, 5-30.

Doğan, A. (2017). Yeni denetim raporlaması. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*.4, 1-20.

Engela, E., Hayesb, R.M. ve Wang, X. (2007). The sarbanes–oxley act and firms’ going-private decisions” *Journal of Accounting and Economics*.44, 116-145.

Exposure Draft: Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing. (2013). Erişim adresi: www.ifac.org/publications-resources/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international

IAASB Auditor Reporting - Issues and IAASB Working Group Proposals, IAASB Main Agenda, December. (2010). Erişim adresi: www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5854_1.pdf

IAASB Auditor Reporting Project. (2017). Erişim adresi: www.iaasb.org/projects/auditor-reporting

IAASB Meeting Highlights and Decisions, December 10-13. (2012). Erişim adresi: www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20121213-IAASB-December-2012_Meeting_Highlights-final.pdf

IAASB Meeting Highlights and Decisions, December 5-9. (2011). Erişim adresi: www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20110919-IAASB-September_2011_Meeting_Highlights.doc

IAASB Meeting Highlights and Decisions, December 7-11. (2009). Erişim adresi: www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5342.doc

IAASB Meeting Highlights and Decisions, June 11-15. (2012). Erişim adresi: www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120615-IAASB-June_2012_Meeting_Highlights-final.pdf

IAASB Meeting Highlights and Decisions, June 24-28. (2013). Erişim adresi: www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20130624_IAASB-June_2013_Highlights-final.pdf

IAASB Meeting Highlights and Decisions, March 12-16. (2012). www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120312-IAASB-March_2012_Meeting_Highlights%20-%20for%20review.pdf

IAASB Meeting Highlights and Decisions, March 14-18. (2011). Erişim adresi: www.iaasb.org/system/files/meetings/files/6140_1.doc

IAASB Meeting Highlights and Decisions, September 15-19. (2014). Erişim adresi: www.iaasb.org/system/files/meetings/files/September%202014%20IAASB%20Meeting%20Highlights.pdf

IAASB. (2019). Erişim adresi: www.iaasb.org/about-iaasb

Invitation to Comment: Improving the Auditor's Report. (2012). Erişim adresi: www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf

Kavut, F.L. and Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16, 59-70.

Khalid, A. (2016). Changes in the Auditor's Report A Fundamental Shift. Erişim adresi: <http://docplayer.net/24948007-Changes-in-the-auditor-s-report-a-fundamental-shift.html>

Kumar, E. P. and Mohan B. (2015). Origin and development of auditing. *Paripex - Indian Journal of Research*:4(9), 43-46.

Leung, P. vd., (2007). *Modern auditing & assurance service, australia*. John Wiley & Sons. Aktaran: Lee, T.H. and Azham M.A. (2008). The evolution of auditing: an analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*.4,(2), 1-18.

Meigs, W.B. vd. (1989). *Principles of auditing*. Irwin.

Pasko, O.V. (2013). Transformation of auditor's report structure, content and scope in international standards on auditing. *Accounting and Finance*.59,(1), 80-91.

Pekdemir, R. (2010). Denetim ve güvence standartları; gerçekler ve beklentiler. *Mali Çözüm*,101, 117-125.

Porter, B., Simon, J. ve Hatherly, D. (2003) *Principles of external auditing*, John Wiley & Sons.

Sanlı, N. ve Özbirecikli, M. (2012). Türkiye'de denetim mesleğinin gelişim süreci: geçmişten geleceğe bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 38, 1-27.

Sirois, L.P., Bédard J.ve Bera, P. (2017). The informational value of key audit matters in the auditor's report: evidence from an eye-tracking study. (2017). Erişim adresi: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2469905

Şensoy, F. (2018). Osmanlı imparatorluğu'nda mali yönetim denetim ve soruşturma, bir müsadere örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 78, 53-86.

T.C. Yasalar (13.06.1989). 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. Ankara : Resmi gazete (20194 sayılı)

Türker, M. (2006). Türkiye'de muhasebe denetim faaliyetlerinin gelişimi. *İZSMMMO Dayanışma Dergisi*, 89, 5-7.