İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE-DENETİM ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA KİLİT DENETİM KONULARI – SAĞLIK SEKTÖRÜNDE ÖRNEK BİR UYGULAMA

Yüksek Lisans Tezi

Nermin BOZKURT

200031597

İstanbul, Aralık 2024

İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE-DENETİM ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA KİLİT DENETİM KONULARI – SAĞLIK SEKTÖRÜNDE ÖRNEK BİR UYGULAMA

Yüksek Lisans Tezi

Nermin BOZKURT

200031597

Danışman: Doç. Dr. Duygu CELAYİR

İstanbul, Aralık 2024

ETİK KURALLARA UYGUNLUK

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

NERMİN BOZKURT

2024

ÖZET

Sanayi Devrimi ile insan hayatında meydana gelen gelişim ve değişimler aynı zamanda ticaret hayatını da etkilemiştir. Bu gelişmelerle beraber birçok alanda yenilikler yaşanmış. Ticarî işlemlerin önemli parçasından biri olan muhasebe – denetim de bu durumdan etkilenmiştir. Çünkü muhasebe- denetim ticari hayatın vazgeçilmez bir halkasıdır. 21. Yüzyılda Amerika başta olmak üzere diğer Avrupa ülkelerinde meydana gelen finansal skandallar sonrası, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) muhasebe denetimi standartları üzerinde değişikliğe gitme kararı almıştır.

Yapılan kapsamlı araştırmalar neticesinde, uluslararası denetim standartlarında yenilikler ve revize çalışmalar yapılmıştır. Birçok standart yeniden düzenlenirken bir kısmı ilk defa standartlara eklenmiştir. Bunlar arasında "701 Kilit Denetim Konuları/Bulguları" başlıklı standart denetim raporlarında bulunması gereken standart olarak listeye eklenmiştir. Bağımsız denetimi yürüten denetim firmaları ya da bağımsız denetçiler tarafından oluşturulan denetim raporlarının tarafsız, daha şeffaf, daha güvenilir ve daha anlaşılır bilginin sunulması beklenmiştir. Denetim raporlarının daha kapsamlı olması talep edilerek, denetim raporlarına kilit denetim konuları başlıklı bölüm eklenmesi zorunlu hale getirilmiştir. Böylece, düzenlenen bağımsız denetim raporlarının standart düzenlerinden farklı olarak, denetimi yürütülen firmaya ait daha net veriler içermesi hedeflenmiştir.

Avrupa ülkelerinde uygulanmaya başlanan değişim ve revize çalışmalar, kurulan birlikler vasıtasıyla zamanla diğer ülkeler tarafında da çalışma düzenlerinde uygulanmaya başlanmıştır. 701 nolu standart, Türkiye'de 2017 yılında borsa da işlem gören firmalarda uygulanırken, 2018 yılı itibari ile zorunlu olarak yapılan denetim çalışmalarının tamamında yer alması koşulu ile denetim raporlarında olması gerektiği şekli ile yer verilmeye başlanıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, Denetçi Raporu, Kilit Denetim Konuları701

ABSTRACT

The development and changes that occurred in human life with the Industrial Revolution also affected the commercial life. With these developments, innovations have been experienced in many aeras. Accounting- auditing, which is one of the important parts of commercial transactions, has also been affected by this situation. Because accounting and auditing is an indispensable link of commercial life. In the 21th century, after the financial scandals that occurred in America and other European countries, the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) decided to change the accounting auditing standards.

As a result of extensive research, innovations and revisions have been made in international auditing standards. While many standards have been revised, some of them have been added to the standards for the first time. Among these, the standard title "701 Key Audit Matters/Findings" has been added to the list as a standard that should be included in audit reports. Audit reports prepared by audit firms or independent auditors conductions independent audits are expected to present objective, more transparent, more reliable and more understandable information. Audit reports were requested to be more comprehensive and a section title "key audit matters" was added to the audit reports. Thus, it is aimed to ensure that the independent audit reports issued contain clearer data on the company being audited, unlike the standard schemes.

The changes and revisions started to be implemented in European countries have started to be implemented by other countries in their working orders over time through the unions established. Standards No. 701, while being applied to companies traded on the stock exchange in Turkey in 2017, and as of 2018, it has started to be included in the audit reports as it should be, provided that it is included in all of the mandatory audit work performed as of 2018.

Keywords: Audit, Independet Audit, Audit's Report, Key Audit Matters 701

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **İV**

ABSTRACT ..... **V**

İÇİNDEKİLER ..... **Vİ**

TABLOLAR LİSTESİ ..... **Xİİ**

KISALTMALAR ..... **Xİİİ**

GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM **5**

1. DENETİME İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE 5

1.1 DENETİMİN TANIMI 5

1.2 DENETİMİN TEMEL UNSURLARI 6

1.2.1 Sistematik Süreç 6

1.2.2 Kanıt Toplama 6

1.2.3 Objektif Değerlendirme 6

1.2.4 Önceden Ayarlanmış Önlemler 6

1.2.5 Raporlama 6

1.3 DENETİMİN AMACI 7

1.4 BİR GÜVENCE HİZMETİ OLARAK DENETİMİN TEMEL YÖNLERİ 7

1.4.1 Güvencenin Amacı 7

1.4.2 Paydaş Faydaları 7

1.4.3 Denetlenen Bilgilerin Kapsamı 7

1.5 DENETİMİN KARAR VERMEDEKİ ROLÜ 8

1.6 DENETİMİN GELİŞİMİ VE ÖNEMİ 8

1.6.1 Denetimin Tarihsel Gelişim 8

1.6.1.1 Antik Roma 9

1.6.1.2 Orta Çağ 9

1.6.1.3 Sanayi Devrimi 9

1.6.2 20. Yüzyıl ve Modern Denetim 10

1.6.2.1 Hata ve Hileden Güvenilirliğe 10
1.6.2.2 Uluslararası Standartlar 10
1.6.3 Denetimin Evrimi 10
1.6.4 Önemi ve Yeri 12
1.6.5 Denetime Duyulan Gereksinim 12
1.6.5.1 Güvenilir Finansal Bilgi Sağlama 12
1.6.5.2 Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik 13
1.6.5.3 Yasal Düzenleyici Gereklilikler 13
1.6.5.4 Karar Alma Süreçlerinde Destek 13
1.6.5.5 Finansal Piyasaların Güvenini Sağlama 13
1.6.5.6 Uluslararası İşlemlerde Uyum 13
1.6.5.7 Risklerin Azaltılması 13
1.7 DENETİM TÜRLERİ 14
1.7.1 Yapılış Amaçlarına Göre Denetim Türleri 14
1.7.1.1 Finansal Tablo Denetimi 14
1.7.2 Uygunluk Denetimi 18
1.7.2.1 Uygunluk Denetiminin Amaçları 18
1.7.2.2 Uygunluk Denetiminin Özellikleri 18
1.7.2.3 Uygunluk Denetiminin Sağladığı Faydalar 18
1.7.3 Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi) 19
1.7.3.1 Faaliyet Denetimin Amaçları 20
1.7.3.2 Faaliyet Denetiminin Özellikleri 20
1.7.3.3 Faaliyet Denetiminin Yöntemleri 20
1.7.3.4 Faaliyet Denetiminin Sağladığı Faydalar 21
1.7.4 Özel Denetim 21
1.7.4.1 Özel Denetimin Amaçları ve Faydaları 21
1.7.4.2 Özel Denetimin Kapsamı 22
1.8 DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ 23
1.8.1 Bağımsız Denetim 23
1.8.2 Kamu Denetimi 24
1.8.3 İç Denetim 25
1.8.3.1 İç Denetimin Temel İlkeleri 26
1.9 YAPILIŞ SEBEBİNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ 27

1.9.1 İsteğe Bağlı Denetim ... 27
1.9.1.1 İsteğe Bağlı Denetimin Temel Özellikleri ... 27
1.9.1.2 İsteğe Bağlı Denetimin Avantajları ... 27
1.9.1.3 Ne Zaman Tercih Edilir ... 28
1.9.2 Zorunlu (Yasal) Denetim ... 28
1.9.2.1 Zorunlu (Yasal) Denetimin Temel Özellikleri ... 28
1.9.2.2 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ... 29
1.9.2.3 Zorunlu Denetimin Amaçları ... 29
1.10 BAĞIMSIZ DENETİM ... 30
1.10.1 Bağımsız Denetimin Yararları ... 32
1.10.2 Bağımsız Denetimin Amaçları ... 36
İKİNCİ BÖLÜM ... 41
2. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ ... 41
2.1 BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI ... 41
2.2 BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNUN ÖNEMİ VE FAYDALARI ... 42
2.3 BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI ... 43
2.4 BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ ... 44
2.5 BAĞIMSIZ DENETİMİ GEREKTİREN ETMENLER ... 46
2.6 BAĞIMSIZ DENETİMİN SÜRECİ ... 47
2.7 BAĞIMSIZ DENETÇİ TANIMI VE ÖZELLİKLERİ ... 50
2.7.1 Tanımı ... 50
2.7.2 Denetçinin Özellikleri ... 51
2.7.3 Bağımsız Denetçilerin Görevleri/Sorumlulukları ... 53
2.8 DENETİM STANDARTLARI ... 55
2.9 GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI ... 56
2.9.1 Genel Standartlar ... 59
2.9.1.1 Mesleki Eğitim ve Deneyim ... 59
2.9.1.2 Bağımsızlık ... 60
2.9.1.3 Meslekî Özen ve Titizlik ... 62
2.9.2 Çalışma Standartları ... 63
2.9.2.1 Planlama ve Gözetim ... 63
2.9.2.2 İç Kontrolün İncelenmesi ... 65

2.9.2.3 Kanıt Toplama 67
2.9.3 Raporlama Standartları 69
2.9.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum 71
2.9.3.2 Devamlılık (Tutarlılık) 72
2.9.3.3 Açıklayıcı Bilgiler (Dipnotlar) 73
2.9.3.4 Denetçi Görüşü 75
2.10 ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI (UDS) 76
2.11 DENETİM RAPORU 78
2.11.1 Tanımı 78
2.11.2 Denetim Raporu Türleri 80
2.11.2.1 Kısa Şekilli Denetim Raporu 81
2.11.2.2 Olumlu Görüş İçeren Kısa Denetim Raporu 81
2.11.2.3 Şartlı Görüş İçeren Kısa Rapor 82
2.11.2.4 Olumsuz Görüş İçeren Kısa Rapor 82
2.11.2.5 Görüş Bildirmekten Kaçınma Halinde Kısa Rapor 83
2.11.3 Uzun Şekilli Denetim Raporu 84
2.11.4 Özel Raporlar 85
2.12 DENETİM RAPORUNUN ÖNEMİ 86
2.13 DENETİM RAPORUNUN FAYDALARI 88
2.14 DENETİM RAPORU KULLANICILARI 90
2.14.1 Paydaşlar 90
2.14.2 Potansiyel Yatırımcılar 90
2.14.3 Kamu Kurum/Kuruluşları 91
2.14.4 Üçüncü Taraf Kullanıcılar (Bankalar, Kredi Verenler, Analistler) 91
2.14.5 Genel Fayda 91
2.15 DENETİM RAPORUNUN GENİŞLETİLME İHTİYACI 91
2.15.1 Denetçinin Sorumlulukları Konusunda Yanılgılar 92
2.15.2 İşletmenin Görünümüne İlişkin Yanılgılar 92
2.15.3 Genişletilmiş Denetim Raporu Gerekliliklerinin Uygulanmasındaki Zorluklar 93
2.15.3.1 Denetim Raporlamasındaki Artan Karmaşıklık 93
2.15.3.2 Şeffaflık ve Gizliliğin Dengelenmesi 93
2.15.3.3 Paydaşlardan Beklentiler Yükseldi 94

2.15.3.4 Denetçinin Artan İş Yükü ve Sorumluluğu 94
2.15.4 Genişletilmiş Denetim Raporu Gerekliliklerinin Uygulanmasındaki Faydaları 94
2.15.4.1 Geliştirilmiş İletişim 94
2.15.4.2 Artan Hesap Verebilirlik ve Güven 95
2.15.4.3 Kaliteli Kurumsal Yönetişimi Teşvik Etmek 95
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 96
3. KİLİT DENETİM KONULARI 96
3.1 KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA BELİRTİLMESİ VE AÇIKLANMASI 98
3.2 ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE GÜVENCE STANDARTLARI KURULU; ISA701 99
3.2.1 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporuna Eklenmesinin Faydaları 104
3.3 KİLİT DENETİM KONULARININ BELİRLENMESİ 108
3.4 KİLİT DENETİM KONULARININ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ 109
3.5 BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA KİLİT DENETİM KONULARININ BELGELENDİRİLMESİ 112
3.6 KİLİT DENETİM KONULARI VE ÜST DÜZEY YÖNETİMLE KURULACAK İLETİŞİM 114
3.7 KİLİT DENETİM KONULARININ YARATACAĞI FAYDALAR 116
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM 120
4. KİLİT DENETİM KONULARININ SAĞLIK SEKTÖRÜ UYGULAMASI 120
4.1 ARAŞTIRMANIN KONUSU VE ÖNEMİ 120
4.2 ARAŞTIRMANIN AMACI 121
4.3 ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI 121
4.4 FİRMALAR HAKKINDA GENEL BİLGİ 122
4.4.1 Lokman Hekim Engürüsağ Sağlık Turizm Eğitim Hizmet ve İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi 122
4.4.2 Mlp Sağlık Hizmetleri A.Ş. 123
4.5 ARAŞTIRMANIN BULGULARI 125

SONUÇ VE ÖNERİLER **136**

5. EKLER **145**

5.1 LOKMAN HEKİM ENGÜRÜSAĞ TURİZM EĞİTİM HİZMET VE İNŞAAT TAAHHÜT ANONİM ŞİRKETİ- 2023 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU KİLİT DENETİM BÖLÜMÜ 145

5.2 MLP SAĞLIK HİZMETLERİ A.Ş.- 2023 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU KİLİT DENETİM BÖLÜMÜ 146

5.3 MLP SAĞLIK HİZMETLERİ A.Ş.- 2023 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU KİLİT DENETİM BÖLÜMÜ-DEVAMI 147

KAYNAKÇA **148**

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Denetim Akış Süreci (Bozkurt, 2018, s. 92)..... 50
Tablo 2:Uluslararası Denetim Standartları Listesi (www.kgk.gov.tr, 2024) 104
Tablo 3: Araştırma Kapsamındaki Firmalar..... 122
Tablo 4: 2017-2023 Yılları İtibariyle Genel Kilit Denetim Konu Başlıkları 125

KISALTMALAR

IAASB: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles - GKGMİ

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standardı

AICPA: Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Enstitüsü

GKGDS: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

UDS: Uluslararası Denetim Standardı

TÜDESK: Türkiye Ulusal Denetim Standartları Kurulu

IAASB: Uluslararası Denetim ve Güvence Standardı Kurulu

KGK: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

BDS: Bağımsız Denetim Standardı

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

TDS: Türkiye Denetim Standartları

BIST: Borsa İstanbul

TTK: Türk Ticaret Kanunu

KDK: Kilit Denetim Konuları

KAMs: (Key Audit Matters)- Kilit Denetim Konuları

GİRİŞ

Globalleşen insan ihtiyaçları doğrultusunda gelişen ve değişen yaşam şartlarına, şekillerine bağlı olarak iş hayatında da birçok yenilik gerçekleşmiştir. Teknoloji yenilenmiş, ihtiyaçlar hiyerarşisinde tercihler ve öncelikler ortaya çıkmıştır. Bu duruma bağlı olarak da insan ihtiyaçlarına karşılık verilmesi için ticari hayatta da yenilikler yaşanmıştır. Karmaşıklaşan işletme yapıları, birleşmeler, holdingleşmeler karşısında yöneticiler, devlet, işletme çalışanları, yatırımcılar ilgili işletmenin finansal durumu hakkında bilgi edinmek istemişlerdir. Tam da bu aşamada muhasebe ve denetim gerekli ihtiyacı karşılamak için devreye girmektedir. Özellikle halka açık işlemelerde bu durum daha fazla önem arz etmektedir. Yatırımcılar ya da finansal kaynak sağlayıcılar işletmelerin finansal tablolarından elde ettikleri bilgiler doğrultusunda karar verdiklerinden dolayı muhasebe ve denetim karar alma aşamasında önemli bir etkiye sahiptir. Muhasebe ve denetim, bağımsız denetim günümüzde de ticari hayatın çok gerekli bir parçası haline gelmiştir.

Denetim çalışmasının asıl ulaşmak istediği nokta; finansal tabloların, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde ticari işletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını bütün önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru olarak kaydedilip kaydedilmediği hakkında bağımsız denetçinin kararını ifade etmesidir. Bu durumda bağımsız denetim; finansal tablolara kredibilite sağlayarak ekonomik bağlantılarının, öz varlık piyasaları ile işletme asıl faaliyet işlerliğini ve kârlılığını yükselten işleve sahiptir. Bağımsız denetim çalışmasındaki ana düşünce; işletmeden bağımsız olan bilgi kullanıcılarının, finansal tabloların güvenilirliğine dair muhakemelerini kuvvetlendirmek ve yükseltmektir. Denetimin makul güvence vermesine rağmen, ortaya çıkan muhasebe ve denetim hileleri gerek bağımsız denetim gerekse de finansal raporlamayla ilgili yapılan çalışmaların yeterli olmadığının destekler niteliktedir (Celayir & Türedi, 2021).

Bağımsız denetim, uluslararası bir nitelik kazanarak denetimi gerçekleştiren kişi ve işletmelere önemli sorumluluklar yüklemiştir. Bağımsız denetim, finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla bağımsız denetçiler veya bağımsız denetim işletmeleri aracılığıyla gerçekleştirilen

bir süreçtir (Doğan & Hilal, 2019, s. 4). Bu tür denetimler genellikle işletmelerin finansal tablolarının doğruluğunu ve şeffaflığını sağlamak amacıyla gerçekleştirilir. Örneğin, bir işletmenin finansal raporları bağımsız bir denetim işletmesi tarafından incelenebilir ve bu sayede yatırımcılar, hissedarlar ve diğer paydaşlar için güvenilir bilgi sağlanmış olur. Bu da işletmelerin güvenilirliği ve şeffaflığı konusunda önemli bir adım olarak kabul edilir. Bağımsız denetimler aynı zamanda yasal düzenlemelere uyum sağlamak, riskleri azaltmak ve işletmelerin operasyonlarını daha verimli bir şekilde yönetmelerine yardımcı olmak gibi faydalar da sağlar. Bu nedenle, bağımsız denetimlerin doğru ve güvenilir bir şekilde yapılması, finansal piyasaların işleyişi ve şeffaflığı açısından son derece önemlidir.

Finansal tablolar, kullanıcıları için ihtiyaca uygun, şeffaf, güvenilir, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun bilgiler sunmaktadır. Bağımsız denetim ise, finansal tabloların hata ve hile içerip içermediği konusunda yeterli ve uygun kanıtlar sunmaktadır. Bağımsız denetim raporları, denetimi yapılan işletme ve işletme paydaşları arasında iletişimi sağlaması açısından önemlidir ve 1940 yılından günümüze önemli ölçüde değişmemekle birlikte finansal raporların standartlara uygun sunulup sunulmadığı incelenmektedir. Bağımsız denetimin en iyi şeklide yerine getirilmesi denetimin kaliteli olmasıyla ilişkilidir. Denetimdeki kalite, denetimi yapan işletmenin büyüklüğüne, denetim üretimi ve denetçi seçimine bağlıdır. 2000'li yılların başında küresel anlamda etkisinin hissedildiği Enron vakası, denetim skandalları, işletme iflasları ve ekonomik krizler bağımsız denetime olan güven eksikliğine neden olmuştur. Ayrıca denetim raporlarındaki bilgilerin yeterli olup olmadığı da bir başka tartışma konusu olmuştur. Denetimde beklenti boşluğu adı verilen bu kavram, denetim raporlarının olumlu görüş veya olumsuz görüş olarak sınıflandırıldığı ve denetime ilişkin yeterli bilgi sunulmamasıdır (Çakalı, ve diğerleri, 2021).

Teknolojinin gelişmesi, değişmesiyle beraber birçok alanda köklü değişiklikler olmuştur. Ticari hayat daha canlı ve daha karmaşık bir hale bürünmüştür. Holdingleşmeler ile birlikte aynı çatı altında birçok alana ait işkolu birleştirilmiş ve işletmelerin özellikle finansal durumundaki gelişmelerin takip edildiği, raporların hazırlandığı muhasebe biriminde daha net ve anlaşılır verilere

ihtiyaç duyulmuştur. Açıklığın tamamlanması, beklentilere karşılık verilmesi hitaben muhasebe birliğinin yürütüldüğü ve uluslararası muhasebe denetim kontrolünün elinde bulunduran IAASB birliği bu alanda gerekli araştırma ve çalışmaları yaparak ihtiyaçlara uygun olarak denetim standartları geliştirmiştir ve önemli değişiklikler yapmıştır.

Değişikliklerden önemli denilebilecek; denetçinin meslekî muhakemesiyle denetim sırasında karşı karşıya kalınan önemli olaylara, denetim raporunda "kilit denetim konuları" ile ayrı bir başlıkta yer verilmesi ve bundan ayrı olarak hazırlanan denetim raporunda, kararlarını açıkladığı paragrafı yeniden yerleştirilerek başa alınmış, farklı başlıkta kararın kanıtları, devamlılık paragrafı gösterilmiş ve bağımsız denetim raporunda denetçi bilgilerinin (isim-soy isim-adres-görev aldığı kurum) mutlaka belirtilmesi gerektiği eklenmiştir (Sarısoy, 2018).

Konu ile ilgili ilk çalışmalar her ne kadar Avrupa ülkelerinde başlamış olsa da zamanla dünya geneline yayılmıştır. Bu da tamamen gelişen teknoloji sayesinde olmuştur. Çünkü bilgi alışverişi hızlanmış, gelişmeler birbirini takip etmiştir. Dünya çapında meslek mensuplarına ait birlikler oluşturulmuş ve bu sayede merkezi birlik tarafından yapılan her türlü gelime ve yenilenmeler daha kolay bir şeklide dağılmış ve uluslararası olarak takibe alınmıştır.

Hazırlanan finansal tabloların, okunabilirliğini ve anlaşılabilirliğini desteklemek amacıyla küresel alanda, 2016 yılı itibari ile denetçi raporlarında kilit denetim bulgularının raporlanmasına geçilmiştir. Bu adımın global düzenlemelere uyum sağlamak amacıyla atıldığını belirtmek önemlidir. Türkiye'de ise bu kapsamda ISA 701'in tercümesi olan BDS 701 standardı belirlenmiştir ve BDS 701'in zorunlu olarak uygulanmaya başlandığı tarih 2016 olarak belirlenmiştir. BDS 701 standardı kapsamında, denetçi raporlarında denetçinin mesleki deneyimine göre en fazla önem verilen konular olarak tanımlanan kilit denetim konuları yer almaktadır. Bu konular, denetim açısından özellikle önem taşıyan ve dikkate alınması gereken konuları ifade eder. Bağımsız denetçi raporlarında belirtilen kilit denetim konularının seçilme nedeni ve bu konuların denetim üzerindeki etkileri hakkında bilgi verilmesi gerekmektedir. Yayınlanan bu

standardın amaçlarından biri, finansal tablolar ile denetimin tarafları arasındaki iletişimi güçlendirmeye katkıda bulunmaktır. Bu da finansal raporların daha şeffaf ve anlaşılır olmasını sağlayarak hem yatırımcıların hem de diğer paydaşların karar süreçlerini desteklemektedir. Bu kapsamda, denetçi raporlarındaki kilit denetim konularının açık ve anlaşılır bir şekilde raporlanması, şeffaflık ve güvenilirlik açısından önemli bir adımdır (Terzi & Şen, 2023).

Bu çalışmada "denetim konusu, bağımsız denetim, bağımsız denetim raporu ve kilit denetim konuları" konu başlıkları ele alınmıştır. Çalışma üç ana bölüm olmak üzere, örnek uygulama ve ekler bölümünden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; denetim nedir, denetimin tarihi gelişimi ve denetim türlerine değinilmiştir.

İkinci bölümde; bağımsız denetim, bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim raporunun önemi ve faydaları, bağımsız denetimin ilkeleri, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Uluslararası Denetim Standartları, bağımsız denetimin gerekliliği, bağımsız denetim süreci, bağımsız denetim raporu ve türleri konuları üzerine çalışma yapılmıştır.

Üçüncü bölümde ise; kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda belirtilmesi ve açıklanması, Uluslararası bağımsız denetim ve güvence kurulu (ISA 701), kilit denetim konularının belirlenmesi, kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi, bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının belgelendirilmesi, kilit denetim konuları ve üst düzey yönetimle kurulacak iletişim ve kilit denetim konularının yaratacağı faydalar konu başlıkları incelenerek bilgi verilmiştir.

Dördüncü bölümde ise; sektör uygulamasına yer verilmiş olup. İlgili sektör kapsamında yer alan firmalara ait bağımsız denetçi raporları ele alınarak gerekli bilgiler aktarılmıştır.

Son olarak beşince yani ekler bölümünde ise, 2023 yılında ilgili işletmeler adına düzenlenen bağımsız denetim raporundan kilit denetim konu başlıkları bölümü eklenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DENETİME İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölüm içerisinde denetimin tanımına değinilerek; denetimin tarihi, denetim türleri hakkında temel bilgilere yer verilecektir.

1.1 Denetimin Tanımı

Denetim, paydaşlara inanılır, güvenilir ve zamanında bilgi sağlamak ve bilinçli kararlar almalarını sağlamak için tasarlanmış kritik bir güvence birimi olarak hizmet eder. Hem finansal hem de finansal olmayan bilgiler denetimler kapsamındandır ve çeşitli organizasyonel boyutlarda şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlar (Baloğlu & Çakalı, 2022). Başka bir deyişle denetim aşağıdaki şekilde tanım tanımlanmaktadır:

Denetim, bir işletmenin finansal ve operasyonel faaliyetleriyle ilgili kanıtları toplamak ve değerlendirmek için tasarlanmış sistematik ve objektif bir süreçtir. Birincil ama, işletmenin ekonomik faaliyetleri ve olayları hakkındaki beyanlarının önceden belirlenmiş kriterlere veya standartlarla ne ölçüde uyumlu olduğunu değerlendirmektir (Uçma & Beycan, 2008).

"Teknik ve ekonomik gelişmeye paralel olarak işlemlerin muhasebeleştirilmesi güç ve karmaşık bir durum almıştır. Bu nedenle 'çeşitli tahsil ve ödemeleri dinlemek' biçimindeki muhasebe denetimi bu anlamından sıyrılarak günümüzde yüksek düzeyde bilgi ve tecrübe getiren bir uzmanlık dalı olmuştur" (Gürbüz, 1995, s. 1). Denetim, bir işletmenin veya organizasyonun finansal tabloları, operasyonları, süreçleri veya faaliyetlerinin önceden belirlenmiş standartlara, kurallara veya ilkelere uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla yapılan bağımsız ve sistematik bir inceleme sürecidir.

Denetim, belirli bir bilginin önceden tanımlanmış ölçütlere ne derece uygun olduğunu belirlemek ve bu uygunluğu raporlamak amacıyla, güvenilir kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir (Celayir, 2017). Bu süreç, bağımsızlığını koruyan ve alanında uzman kişiler tarafından gerçekleştirilir.

Denetim faaliyetinin temel hedefi, doğru ve güvenilir bilgi sağlayarak karar alıcıların güvenini artırmaktır

Denetimin temel amacı, incelenen konunun güvenilirliği ve doğruluğu hakkında güvence sağlayarak ilgili taraflara bilgi vermek, hataları veya hileleri ortaya çıkarmak ve yönetim için iyileştirici öneriler sunmaktır. Denetim; finansal denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve bilgi sistemleri denetimi gibi çeşitli türlerde gerçekleştirilebilir. İyi bir denetim süreci, tarafsız bir bakış açısına dayanır ve denetçinin gözlem, inceleme, analiz ve raporlama yapmasını içerir.

1.2 Denetimin Temel Unsurları

1.2.1 Sistematik Süreç

- Tutarlı ve güvenilirliği sağlamak için yapılandırılmış prosedürleri ve metodolojileri takip eder.
- Planlama, kanıt toplama, değerlendirme ve raporlamayı içerir.

1.2.2 Kanıt Toplama

- Bulguları desteklemek için yeterli, ilgili ve güvenilir veri toplar.
- Belirlenmiş standartlara uygunluğun tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlar.

1.2.3 Objektif Değerlendirme

- Önyargı veya önyargılı kavramlar olmadan yürütülür.
- Belirlenmiş standartlara uygunluğun tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlar.

1.2.4 Önceden Ayarlanmış Önlemler

- Karşılaştırmalar, yasal düzenlemeleri, muhasebe ilkelerini, operasyonel politikaları ve endüstri standartlarını içerir.
- Kriterler, değerlendirmeler ve sonuçlar için temel sağlar.

1.2.5 Raporlama

- Sonuçlar paydaşlara iletilerek uyumluluk, performans ve güvenilirlik hakkında içgörüler sağlanır.

- Bulgular, bilinçli karar verme ve hesap verebilirliği destekler.

1.3 Denetimin Amacı

- Finansal ve operasyonel bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlar.
- Yasalara, yönetmeliklere ve iç politikalara bağlılığı onaylar.
- Paydaşlar arasında açıklığı ve güveni teşvik eder.
- Ele alınması gereken tutarsızlıkları, verimsizlikleri veya riskleri vurgular.
- Paydaşlara stratejik planlama ve kaynak tahsisi için güvenilir bilgi sağlar.

Özetle, denetim modern organizasyonlarda vazgeçilmez bir işlevdir ve ekonomik faaliyetlerin ve olayların doğru bir şekilde temsil edilmesini ve önceden tanımlanmış standartlara uyulmasını sağlar, böylece güveni, hesap verilebilirliği ve gelişmiş karar vermeyi teşvik eder.

1.4 Bir Güvence Hizmeti Olarak Denetimin Temel Yönleri

1.4.1 Güvencenin Amacı

- Bilginin doğruluğuna ve bütünlüğüne olan güveni artırır.
- Verilerin belirlenmiş standartlara uygun olduğunu ve önemli yanlışlıklar içermediğini doğrular.
- Sağlanan bilgilerin karar verme için yararlı olmasını sağlar.

1.4.2 Paydaş Faydaları

- İşletmenin, finansal sağlığına ve operasyonel performansına güven kazandırır.
- Potansiyel zayıflıkları ve iyileştirme fırsatlarını belirler.
- Yasal ve düzenleyici çerçevelere uyum sağlar.
- İşletmenin finansal istikrarına ve operasyonel bütünlüğüne güven oluşturur.

1.4.3 Denetlenen Bilgilerin Kapsamı

- Bilançolar, gelir tabloları ve nakit akış tabloları gibi finansal tablolar, finansal bilgiler kapsamında yer almaktadır.

- İç kontroller, politikalara uyum, sürdürülebilirlik raporları ve yönetişim uygulamaları, finansal olmayan bilgiler kapsamında yer alan fakat denetim kapsamında olan işlemlerdir.

1.5 Denetimin Karar Vermedeki Rolü

Denetimler, paydaşları aşağıdaki gibi kritik kararlar için doğrulanmış bir temel ile donatır:

- Bir işletmeye yatırım yapmak veya elden çıkarmak.
- Bütçeleri veya stratejik girişimleri onaylamak.
- Riskin değerlendirilmesi ve azaltma stratejilerinin geliştirilmesi.

Denetimler, zamanında ve güvenilir bilgi sağlayarak, bir işletme ile paydaşları arasında güven oluşturmak için temel taşı görevi görür. Bu, güveni artırır, hesap verebilirliği kolaylaştırır ve nihayetinde daha iyi yönetişim ve karar alma süreçlerini destekler.

1.6 DENETİMİN GELİŞİMİ VE ÖNEMİ

1.6.1 Denetimin Tarihsel Gelişim

İslam'ın 7. yüzyıldan 13. yüzyıla kadar gelişim dönemi, kamu denetimi kavramının kökleştiği bir süreç olarak önem taşımaktadır. Bu dönemde İslam halifeleri, devletin varlık ve kaynaklarını korumak amacıyla özel muhasebe ve denetim birimleri kurmuşlardır. Kamu görevlileri, devlet kaynaklarının doğru ve etkin bir şekilde toplanması ve kullanılması için sorumlu tutulmaktaydı. Bu durum, kamu denetimi ve hesap verebilirlik kavramlarının sistemli bir şekilde uygulanmaya başladığını göstermektedir. Avrupa'da ise meslek unvanı olarak "*auditor"* terimi ilk kez 1289 yılında İngiltere'de kullanılmaya başlanmış ve profesyonel denetim mesleği kurumsal bir yapıya kavuşmuştur. Profesyonel denetim alanında ilk örgütlenme ise, 1581 yılında Venedik'te denetçilerin bir araya gelerek oluşturdukları mesleki birliğin kurulması ile gerçekleştirilmiştir (Doğan & Hilal, 2019). Bu, denetim mesleğinin kurumsallaşmasında önemli adımdır ve modern denetim anlayışının temellerini atmıştır.

Dilimize “muhasebe denetimi” olarak çevrilen denetim kavramı, Anglosakson ülkelerinde “*auditing”* terimiyle ifade edilmektedir. Bu terim, Latince “işitmek” veya “dinlemek” anlamına gelen “*audire”* fiilinden türemiştir. Tarihsel olarak bu kavram, toplumlarda seçilmiş uzmanların, görevlilerin gerçekleştirdiği faaliyetleri dinleyerek doğruladığını teyit etme çabalarına dayanır. Eski toplumlarda, yöneticilerin belirledikleri görevlilerin uygulamalarını incelemek için işitme veya sorgulama yoluyla bir çeşit denetim gerçekleştirildi. Bu uygulama, denetim sürecinin köklerinin işitme esasına dayandığını göstermektedir (Bozkurt, 2018).

Denetimin kökenleri, tarihsel boyunca ticari ve ekonomik faaliyetlerin düzenlenmesi ve kontrol edilmesi ihtiyacından doğmuştur. Bu ihtiyaç, insanların ekonomik sistemlerde güvenilir ve hesap verebilirlik arayışından kaynaklanmıştır. Denetimin ilk uygulamaları (Celayir, 2017):

1.6.1.1 Antik Roma

Denetim faaliyetlerinin ilk bulguları Antik Roma dönemine dayanır. Bu dönemde denetim, temel olarak hata ve hile tespiti amacıyla yapılmıştır. Kamu görevlileri ve ticari faaliyetlerle ilgili kayıtlar üzerinde kontroller gerçekleştirilmiştir.

1.6.1.2 Orta Çağ

Orta Çağ’da ticaretin genişlemesiyle birlikte hesapların kontrol edilmesi yaygınlaşmıştır. Ticaret loncaları, muhasebe kayıtlarının düzenliliğini denetlemek için mekanizmalar geliştirmiştir.

1.6.1.3 Sanayi Devrimi

Sanayi Devrimi ile işletme ölçekleri büyümüş ve sermaye sahipleri ile yöneticiler arasında bir ayrım oluşmuştur. Bu durum, dış denetim ihtiyacını artırmıştır.

1.6.2 20. Yüzyıl ve Modern Denetim

1.6.2.1 Hata ve Hileden Güvenilirliğe

- 20. yüzyılın sonlarına doğru, denetimin hata ve hile tespitinden finansal tabloların güvenilirliğini doğrulamaya evrilmiştir.
- Denetim, yalnızca işletme içindeki sorunları tespit etmekle kalmamış, aynı zamanda paydaşlara güven vermek için bir araç haline gelmiştir.

1.6.2.2 Uluslararası Standartlar

- Uluslararası ticaretin ve finansal raporlamanın gelişmesiyle denetim standartları oluşturulmuştur.
- Denetim, bağımsızlık, şeffaflık ve profesyonellik ilkeleri üzerine inşa edilmiştir.

1.6.3 Denetimin Evrimi

Denetim, zaman içinde üç temel aşamada gelişmiştir:

- *Tespit Edici Denetim*: Hata ve hileleri belirlemeye odaklanmıştır.
- *Doğrulayıcı Denetim*: Finansal tabloların doğru ve güvenilir olup olmadığını incelemiştir.
- *Risk Odaklı Denetim*: İşletme risklerini ve kontrol süreçlerini analiz ederek stratejik bir boyut kazınmıştır.

Denetim, tarih boyunca değişim göstererek günümüzde sadece bir kontrol aracı değil, aynı zamanda işletmelerin güvenilirliğini artıran ve paydaşlar için karar alma sürecini destekleyen bir sistem haline gelmiştir. Modern denetim, işletmelerin ulusal ve uluslararası düzeyde hesap verebilirliklerini artırarak ekonomik düzenin temel taşlarından biri olmuştur.

Denetim uygulamalarının kökenleri, eski Mezopotamya ve Roma uygarlıklarına kadar uzanmaktadır. Mezopotamya'da M.Ö. 3000'lerde krallar, kraliyet tahıl ambarlarını kontrol etmek amacıyla görevlilere sayım yetkisi vererek, kamu mallarının denetimini sağlamışlardır. Bu dönemde kraliyet mallarının korunması ve kamu hesaplarının doğruluğu için yapılan denetimler, bugünkü denetim anlayışının temellerini oluşturmaktadır. Antik Roma'da ise daha

ileri bir sistem gelişmiş, devlet memurları kendi kayıtlarını başkalarının kayıtlarıyla karşılaştırarak hesap sorgulaması gerçekleştirmiştir. Bu uygulama, modern denetim terimi olan "*audit"* kavramının temelini atmıştır. Ancak Roma İmparatorluğu'nun çöküşüyle birlikte bu sistem ve diğer finansal uygulamalar kaybolmuş, yeniden canlanması ise ilerleyen yüzyılları bulmuştur (Doğan & Hilal, 2019). Bu tarihsel süreç, denetim faaliyetlerinin uzun bir geçmişe sahip olduğunu ve güvenilir bilgilere dayalı karar almanın önemini göstermektedir.

Sanayi Devrimi'nin ilk aşamasında, işletme sahipleri ile yöneticilerin ayrılması sonucu bağımsız denetim ihtiyacı doğmuş. O dönemdeki denetim çalışmaları, muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri tespit etmeye odaklanmıştır. Defter kayıtları ve belgeler arasındaki tutarlılığın incelenmesi, denetimin ana yöntemlerinden biri olarak kabul edilmiştir. Bu şekilde, işletme sahipleri yöneticilerin faaliyetlerini kontrol edebiliyor ve yolsuzluklara karşı önlem alabilmekteydiler. Büyük işletmelerin ve anonim şirketlerin ortaya çıkışı, denetim mesleğinin önemini artırarak daha sistematik ve bilimsel yöntemlerin geliştirilmesine yol açmıştır (Gürbüz, 1995).

Denetimin amacı ve kapsamı, tarih boyunca değişimlere uğramıştır. Başlangıçta sadece devlet birimlerini ve kamu harcamalarını denetlemek amacıyla yapılan bu çalışmalar, sanayi devrimiyle birlikte ticari alanlara da yayılmıştır. Artık denetim, yalnızca uyumluluğu kontrol etmekle kalmıyor; aynı zamanda işletmelerin etkinliğini, verimliliğini ve stratejik karar alma süreçlerini de destekliyor. Teknolojik ilerlemeler ve ekonomik-siyasal değişmelerle birlikte denetim mesleği, daha dinamik ve kapsamlı bir hale gelmektedir (Doğan & Hilal, 2019).

Modern muhasebe denetiminin temelleri, 1850'lerde İskoçya'da *İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü* tarafından atılmıştır. Bu enstitü, denetim sürecini yazılı hale getirerek muhasebe mesleğine standart bir çerçeve sunmuştur. İngiltere'den Amerika'ya göç eden muhasebeciler, 1886 yılında New York'ta ilk **Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu'** nun çıkarılmasının yolunu açmıştır. ABD'de muhasebe mesleği, 1896'da New York Eyaleti'nde resmi olarak tanınmış ve bu gelişmeyi diğer eyaletler de takip etmiştir. İlk denetim raporu 1901 yılında

Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountants – CPA's) tarafından denetlenmiş finansal tabloların yayınlanmasıyla gerçekleştirilmiştir. Bu adımla, muhasebe denetiminin gelişimi ve denetim süreçlerinin standartlar hale gelmesinde önemli rol oynamıştır (Doğan & Hilal, 2019).

1.6.4 Önemi ve Yeri

Toplumdaki bireyler ve gruplar, kendi çıkarları ve fayda beklentileri doğrultusunda işletmelerle çeşitli şekillerde ilgilenmektedir. Bu ilgilinin temelinde, işletmelerin finansal tablolarından elde edilen bilgiler çerçevesinde alınan kararlar yatmaktadır. Yatırımcılar, kredi verenler, düzenleyici kurumlar ve diğer paydaşlar, işletmenin performansı, finansal durumu ve geleceğe yönelik riskleri hakkında tam ve güvenilir bilgi talep ederler.

Bu bilgi talebi, yalnızca işletmenin finansal sağlığıyla ilgili doğru kararlar almak için değil, aynı zamanda toplumun işletmelere olan güvenini korumak için de önemlidir. Güvenilir finansal tablolar, paydaşların riskleri daha iyi değerlendirmesine, kaynakların etkin bir şekilde kullanmasına ve işletmelere yönelik uzun vadeli ilişkiler kurmasına olanak tanır. Bu nedenle, işletmelerin finansal tablolarının doğruluğu ve şeffaflığı tüm paydaşlar için büyük önem taşır. (Bozkurt, 2018).

1.6.5 Denetime Duyulan Gereksinim

Denetime duyulan gereksinim, işletmelerin ekonomik faaliyetleri ve finansal bilgileri hakkında güvenilirlik, doğruluk ve şeffaflık sağlama ihtiyacından kaynaklanır. Denetim, bu gereksinimleri karşılayarak hem işletme içindeki hem de işletme dışındaki paydaşlara önemli faydalar sağlar (www.accaglobal.com, 2024). Denetime duyulan gereksinimin temel nedenleri şöyledir.

1.6.5.1 Güvenilir Finansal Bilgi Sağlama

- İşletmenin finansal durumu ve performansı hakkında doğru bilgi, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer paydaşlar için kritik öneme sahiptir.
- Denetim, finansal tablolardaki hata ve usulsüzlükleri belirleyerek güvenilir bilgi sunulmasını sağlar.

1.6.5.2 Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik

- Özellikle halka açık işletmeler, finansal bilgilerinin doğruluğunu kamuya açıklama sorumluluğuna sahiptir.
- İşletme yöneticilerinin ve yönetim organlarının kararlarını ve faaliyetlerini açıklayabilmesi için denetim bir mekanizma sağlar.

1.6.5.3 Yasal Düzenleyici Gereklilikler

- Bazı sektörlerde ve belirli büyüklükteki işletmelerde bağımsız denetim zorunludur (örneğin, Türkiye'de KGK tarafından belirlenen kriterler).
- Finansal raporlama standartlarına (TFRS, IFRS gibi) uygunluğu sağlamak için denetime ihtiyaç vardır.

1.6.5.4 Karar Alma Süreçlerinde Destek

- Denetim raporları, yatırımcıların ve finansal işletmelerin kararlarını şekillendirmede önemli bir araçtır.
- İç denetim süreçleri, yönetimin stratejik karar alma sürecine katkı sağlar.

1.6.5.5 Finansal Piyasaların Güvenini Sağlama

- Denetim, finansal piyasalarda güven ortamının korunmasına katkıda bulunur ve sermaye maliyetlerini düşürür.
- Şeffaflık ve hesap verebilirlik, işletmelerin uzun vadede itibarlı bir şekilde faaliyet göstermesine olanak tanır.

1.6.5.6 Uluslararası İşlemlerde Uyum

- Özellikle uluslararası faaliyet gösteren işletmeler, yabancı yatırımcılar ve ortaklar için finansal tabloların denetimden geçmiş olması bir güvence unsuru oluşturur.
- Uluslararası muhasebe standartlarına uygun raporlama ve denetim, sınır ötesi faaliyetleri kolaylaştırır.

1.6.5.7 Risklerin Azaltılması

- Denetim, işletme içindeki risklerin fark edilmesini ve bunların yönetilmesini sağlar.

- Denetim, olası hukuki ihtilafların önlenmesine ve mevzuatla uyum sağlanmasına yardımcı olur.

Denetime duyulan gereksinim, şeffaflık, güvenilirlik ve sürdürülebilirlik ilkeleri çerçevesinde hem işletmeler hem de paydaşlar için vazgeçilmez bir ihtiyaçtır. Özellikle günümüzün karmaşık ekonomik ortamında, bağımsız denetim işletmelerin itibarını ve rekabet avantajını korumasına önemli ölçüde katkı sağlar.

1.7 DENETİM TÜRLERİ

Denetim türleri yapılış amacına; finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üçe ayrılırken denetçinin statüsüne göre; bağımsız denetçi, kamu denetçisi, iç denetçi olarak üç başlıkta incelenmiştir. Detaylı olarak bakmamız gerekirse;

1.7.1 Yapılış Amaçlarına Göre Denetim Türleri

1.7.1.1 Finansal Tablo Denetimi

Finansal tablo denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının belirlenmiş kriterlere (örneğin, muhasebe standartlarına veya yasal düzenlemelere) uygun olup olmadığını değerlendirmek ve bu konuda görüş oluşturmak amacıyla yapılan sistematik bir incelemedir. Bu süreç, finansal tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlama amacını taşır ve mali tablo kullanıcılarına işletmenin finansal durumu hakkında güvenilir bilgi sunmayı hedefler (Şengür, 2010). Bağımsız denetim ise, işletmenin dışında, bağımsız bir denetçi tarafından yürütülen ve finansal tabloların doğruluğu ile güvenilirliği konusunda makul güvence sağlamak üzere gerçekleştirilen bir denetim sürecidir. Bu süreçte denetçi, finansal tablolara ilişkin kanıtları sistematik bir şekilde toplar ve değerlendirir. Sonuçlar, denetçinin görüşünü yansıtan bir rapor şeklinde ilgili taraflara iletilir. Bağımsız denetim, tarafsız bir bakış açısıyla yürütüldüğünden, finansal tablo kullanıcılarının işletmeye duyduğu güveni artırır ve doğru kararlar alınmasına katkı sağlar.

Finansal tablo denetimi, işlemenin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GAAP – Generally Accepted Acounting Principles) uygun olup olmadığına dair bir görüş oluşturmayı amaçlayan bir denetim faaliyetidir ve

denetim sürecinin başlangıç noktasını oluşturur. Bu süreç, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer paydaşlar için ihtiyaç duyulan güvenilir finansal bilgileri sağlama açısından kritik bir önem sahiptir. Finansal tablolar, yalnızca işletme sahipleri ve yöneticiler için değil, aynı zamanda işletme dışındaki bilgi kullanıcıları için de temel bilgi kaynaklarındandır (Doğan & Hilal, 2019). Bu tablolar, işletmenin gelecekteki nakit akışlarını tahmin etme ve işletmenin finansal sağlığını değerlendirme konusunda kullanıcılarına rehberlik eder. Dolayısıyla, bu tabloların denetimi, bilgi kullanıcılarına güvenilir ve doğru veri sunulmasını sağlama sürecinin bir parçasıdır.

Denetimin temelinde, işletmenin finansal tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmek yatar. Salt denetim açısından bakıldığında, vergi mevzuatı gibi yasal düzenlemeler bu sürecin doğrudan bir parçası olmamalıdır; çünkü denetimin ana amacı, vergi uygunluğundan ziyade finansal raporlamanın şeffaflığı ve doğruluğudur. Ancak, Türkiye gibi bazı ülkelerde yasal düzenlemeler denetim süreçlerine etki eder ve denetçiler, yasal uyumluluğa da dikkat ederek, finansal tabloların doğru ve dürüst bir içeriğe sahip olup olmadığını inceler. Bu yaklaşım, denetim sonuçlarının bilgi kullanıcıları için daha kapsamlı bir güvence sağlamasına yardımcı olur.

Finansal tablo denetimi, işletmelerin finansal raporlarının güvenilirliğini değerlendiren kapsamlı bir inceleme sürecidir belirli temel özellikler içerir (Bozkurt, 2018):

Bağımsızlık: Denetimin güvenilir olması için, denetçinin işletme yönetimi ve sahiplerinden bağımsız olması esastır. Bu bağımsızlık, tarafsız bir bakış açısı sağlar ve denetim sonucunun güvenilirliğini artırır.

Önceden Belirlenmiş Ölçütlere Dayanma: Denetim, önceden belirlenmiş ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP, IFRS vb.) gibi ölçütlere dayanır. Bu ölçütler, finansal tabloların doğruluk ve uygunluğunun değerlendirilmesine temel teşkil eder.

Kanıt Toplama ve Değerlendirme: Denetçi, finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunu değerlendirmek amacıyla sistematik olarak kanıt toplar ve bu

kanıtları analiz eder. Kanıtlar, denetçinin raporunda ifade edeceği görüşü desteklemek için gereklidir.

Makullük ve Güvence Sağlama: Denetçinin sunduğu görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olduğu konusunda makul bir güvence sunar. Bu, denetçinin yüzde yüz bir doğruluk değil, makul bir güvenlik seviyesine dayalı bir değerlendirme sunduğu anlamına gelir.

Sistematik ve Planlı Çalışma: Denetim süreci, risklerin belirlenmesi, testlerin seçilmesi, kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi gibi belirli aşamaları içeren sistematik bir çalışma gerektirir. Bu yapı, denetimin kapsamlı ve metodolojik olmasını sağlar.

Raporlama ve Şeffaflık: Denetim sürecinin sonunda denetçi, işletmenin finansal tablolarının doğruluğu hakkında bir görüş sunar. Bu görüş, denetim raporunda yazılı olarak belirtilir ve finansal tablo kullanıcılarına güvenilir bilgi sunar.

Yasal ve Mesleki Standartlara Uyum: Denetçiler, faaliyetlerinde ulusal veya uluslararası denetim standartlarına ve mesleki etik kurallara uyarak çalışır. Bu standartlar, denetimin kalitesini ve güvenilirliğini garanti altına alır.

Finansal tablo denetiminin bu genel özellikleri, denetimin yalnızca finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamakla kalmayıp, aynı zamanda paydaşlara güvence vererek işletme ile ilgili doğru kararların alınmasına katkı sağlar.

Finansal tablo denetimin temel amacı, finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak olsa da, bu ana amaca hizmet eden bazı alt amaçlar da bulunmaktadır. Bu alt amaçlar şunlardır (Doğan & Hilal, 2019);

Varlık-Kaynak ve Gelir-Gider Kalemlerinin Gerçeğe Uygun Gösterilmesini Sağlamak: Denetim, işletmenin varlık, kaynak, gelir ve gider kalemlerinin gerçeğe uygun ve eksiksiz bir şekilde yansıtılmasını amaçlar. Bu, finansal tabloların gerçek durumu doğru bir şekilde yansıtmasını sağlar.

Tutarlılık Kavramına Uygunluk: Finansal tabloların, önceki dönemlerle aynı muhasebe politikaları ve ölçütler kullanılarak hazırlanması denetlenir. Bu tutarlılık, finansal bilgilerde dönemsel karşılaştırılmaların daha sağlıklı yapılabilmesine imkân tanır.

Tam Açıklama Kavramına Uygunluk: Denetim, finansal tablolarda yer alan bilgilerin eksiksiz olarak sunulup sunulmadığını değerlendirir. Önemli notlar ve dipnotlarla birlikte tüm açıklamalar yer almalıdır ki kullanıcılar doğru karar alabilsin.

Güvenilirliği Artırmak: Denetim süreci, finansal tabloların güvenilir almasını sağlayarak bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerine katkıda bulunur.

Karşılaştırılabilirlik: Denetim, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlayarak farklı dönemler veya benzer işletmeler arasındaki analizlerin sağlıklı bir şekilde yapılmasına olanak tanır.

Hata ve Hilelerin Önlenmesi: Denetim, finansal tabloların hazırlanmasında bilerek veya bilmeyerek yapılan hata ve hilelerin önlenmesini hedefler. Denetim sürecinde yapılan testler ve incelemeler, hata veya hilelerin tespit edilmesine yardımcı olur.

Yönetime Önerilerde Bulunmak: Denetçiler, denetim sırasında tespit ettikleri eksiklikler veya iyileştirme fırsatları ile ilgili yönetimi bilgilendirir ve çeşitli önerilerde bulunur. Bu öneriler, işletmenin iç kontrol yapısının veya finansal raporlama süreçlerinin geliştirilmesine katkı sağlar.

Denetçinin finansal tabloları denetleme sürecinde, bu tabloların farklı kullanıcı grupları tarafından çeşitli amaçlarla kullanılacağı dikkate alınır. Denetim, tüm bu grupların bilgi gereksinimlerini karşılayacak nitelikte genel bir amaç doğrultusunda yapılır. Bu süreçte denetçi, finansal tabloların farklı çıkar gruplarının ihtiyaç duyduğu temel güvenceyi sunmasını sağlar; ancak her bir grup için ayrı bir denetim ile bu grupların tamamına sunulabilecek güvenilir ve bütüncül bilgiler sağlanmış olur (Doğan & Hilal, 2019). Bu genel amaçlı denetim, finansal tablolarla ilgilenen grupların karar verme süreçleri için yeterli bilgi

sunmayı amaçlar. Ancak, herhangi bir grup bu bilgilerin kendi özel ihtiyaçlarını tam olarak karşılamadığını düşünüyorsa, kendi özel amaçlarına yönelik ek bilgi toplama veya inceleme talep etme hakkına sahiptir. Bu durum, genel denetim sürecinin tüm kullanıcıların temel bilgi gereksinimlerine hizmet etmesi ilkesine dayanır.

1.7.2 Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir işletmenin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin, yönetim, yasama organları veya diğer yetkili kişi ve kuruluşlar tarafından belirlenmiş yöntem, kural ve mevzuatlar uygunluğunu değerlendirme sürecidir (Tosun, 2021).

1.7.2.1 Uygunluk Denetiminin Amaçları

- *Yasalara ve Düzenlemelere Uyum*: İşletme faaliyetlerinin ilgili yasa ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesini sağlamak. Vergi, iş hukuku, çevre düzenlemeleri gibi yasal gerekliliklerin yerine getirilip getirilmediğini incelemek.
- *Şirket Politikalarına Uyum*: İşletme içi yönetmeliklerine, prosedürlerine ve belirlenen standartlara uygunluk değerlendirmesi yapmak.
- *Risk Yönetimi*: Kuralların ihlali nedeniyle ortaya çıkabilecek finansal, hukuki ve operasyonel riskleri önceden tespit etmek ve azaltmak.

1.7.2.2 Uygunluk Denetiminin Özellikleri

- *Odak Alanı*: İşletmenin faaliyet, finansal işlemleri, sözleşmeleri, kayıtları ve belgeleridir.
- *Kapsam*: Uygunluk denetimi, yalnızca finansal tabloları değil, aynı zaman operasyonel süreçleri ve politikaları da kapsayabilir.
- *Denetim Standartları*: Uygunluk denetimleri genellikle ulusal ya da uluslararası standartlara ve yasal çerçevelere dayanır.

1.7.2.3 Uygunluk Denetiminin Sağladığı Faydalar

- İşletmelerin kamu ve diğer paydaşlara karşı hesap verebilirliğini artırır.
- Yasaların ihlal edilmesinden kaynaklanabilecek cezaları ve yaptırımları öneler.

- Mevzuata uygunluk sayesinde işletme faaliyetlerinin kesintisiz ve düzenli şekilde devam etmesini sağlar.
- Mevzuata uygun hareket eden işletmelerin paydaşlar nezdinde itibarı artar.

Bu şekilde, uygunluk denetimi sayesinde hem işletmelerin iç kontrol yapısının sağlıklı bir şekilde işlemesi sağlanır hem de devletin koyduğu yasal düzenlemelerin kamu ve özel sektör tarafından uygulanmasına yönelik denetim yapılır.

Uygunluk denetiminde, denetimin temel odağını işletme içindeki bireylerin veya departmanların yürüttüğü işlemler ve faaliyetler oluşturur. Bu faaliyetlerin, belirlenmiş ölçütlere ne derece uyduğunu değerlendirmek denetçinin görevidir. Ölçüler, devletin koyduğu yasalar veya düzenlemeler gibi dışsal kurallar olabileceği gibi, işletme üst yönetiminin belirlediği içsel politikalar, prosedürler ve kurallarda olabilir (Yılancı, Yıldız, Uludağ, & Erdoğan, 2018). İşletme özelinde uygunluk denetimi yapıldığında, denetim konusu, çalışanların işletme politikalarına ve kurallarına göre yürüttüğü faaliyetleridir. Uygunluk denetimi sayesinde, işletme içi düzenin sağlanması, çalışanların belirlenen kurallar çerçevesinde hareket etmesi ve işletme hedeflerine uygun bir iş ortamın oluşması için güvence sağlar.

1.7.3 Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)

Faaliyet denetimi, bir işletmenin hedeflerine ulaşıp ulaşmadığını ve ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde çalışıp çalışmadığını belirlemek amacıyla yapılan bir denetim türüdür. Bu süreç, işletme politikalarının uygulanmasını ve sonuçlarını değerlendirirken, yönetime performans artırıcı önerilerde bulunmayı hedefler (Dalak, 2000).

Faaliyet denetimi, bir örgütün veya onun belirli bir biriminin işleyişini etkenlik ve etkinlik açısından değerlendirmeyi amaçlar. Bu denetim, işletmenin genel faaliyet sonuçlarını veya özel olarak üretim, pazarlama gibi departmanlarının performansı incelenir. Denetim sürecinde kullanılan ölçütler ise işletmenin genel hedefleri, performans kriterleri veya ilgili birim için önceden planlanmış bütçeler gibi belirli performans göstergeleridir (Yılancı, Yıldız,

Uludağ, & Erdoğan, 2018). Faaliyet denetimi, böylece işletmenin veya departmanlarının hedeflere ulaşıp ulaşmadığını ve bu hedeflere ulaşırken kaynakları ne kadar verimli kullandığını tespit etmeye yönelik olup, yönetim için yapıcı geri bildirim verir.

1.7.3.1 Faaliyet Denetimin Amaçları

- *Performans Değerlendirmesi:* İşletmenin belirlenen amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşmadığını incelemek.
- *Ekonomik ve Verimli İşleyiş:* Kaynakların etkin ve ekonomik bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek.
- *Politika ve Prosedürlerin Uygulanabilirliği:* İşletme politikalarının doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını incelemek.
- *Sorun Tespiti ve Çözüm Önerileri:* İşletme süreçlerindeki aksaklıkları veya eksiklikleri belirleyerek yönetim için çözüm önerileri sunmak.

1.7.3.2 Faaliyet Denetiminin Özellikleri

- İşletmenin yalnızca finansal yönü değil, aynı zamanda operasyonel, idari ve organizasyonel yönleri de denetim kapsamına alınır.
- Faaliyetlerin, işletmenin belirlediği hedeflere uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediği üzerinde durulur.
- İşletmeye değer katarak daha etkili ve verimli bir organizasyonel yapı oluşturmayı amaçlar.

1.7.3.3 Faaliyet Denetiminin Yöntemleri

- Veri ve belge analizi,
- Gözlem,
- Mülakatlar ve anketler,
- Karşılaştırmalı analiz,

Faaliyet denetimi yukarıda belirtilen yöntemler ile yapılmaktadır. Yöntem seçimi için herhangi bir koşul ya da sınırlama bulunmamaktadır. Burada seçim tamamen ilgili denetim işlemini yürüten bağımsız denetçinin meslekî denetimine bağlı olarak tercih edilmektedir.

1.7.3.4 Faaliyet Denetiminin Sağladığı Faydalar

- İşletme yönetimine süreçlerini iyileştirme ve hedeflere ulaşma konusunda rehberlik eder.
- İşletmenin kaynaklarını daha verimli kullanmasını sağlar.
- Olası hatalar veya aksaklıkların erken tespit edilerek önlem alınmasına yardımcı olur.
- Süreçlerin daha etkili çalışmasını sağlayarak performansını artırır.

Faaliyet denetimi, işletmenin operasyonel etkinliğini artırmayı ve hedeflerine ulaşmasını sağlamayı amaçlayan hem stratejik hem de operasyonel düzeyde önemli bir denetim türüdür. Bu denetim, işletmeye yol gösterici bilgiler sunarak sürdürülebilir başarıya ulaşmasına katkıda bulunur.

1.7.4 Özel Denetim

Özel denetim, işletmelerin finansal durumunu derinlemesine analiz ederek karar alıcılar için daha kapsamlı bilgiler sunmayı amaçlayan bir denetim türüdür. Bu denetim süreci, işletmenin hesapları, finansal tabloları ve bunların dayandığı tüm belgelerin ayrıntılı incelenmesini kapsar (İnce, 2022). Özel denetimin temel amacı, yalnızca standart raporlama süreçlerini kontrol etmekle kalmayıp, işletmeye özgü ihtiyaçlar doğrultusunda detaylı analizler yaparak özel raporlar ve tavsiyeler sunmaktır.

1.7.4.1 Özel Denetimin Amaçları ve Faydaları

- *Karar Alıcılar İçin Değerli Bilgiler Sunmak:* İşletme yöneticilerine ve hissedarlara, finansal durum ve performans hakkında daha derinlemesine bilgi sağlamak. İşletme stratejilerinin belirlenmesine ve yatırım kararlarının alınmasına yardımcı olacak detaylı veriler sunmak.
- *Finansal Belgelerin Güvenilirliğini Artırmak:* İşletmeye ait finansal kayıtların ve finansal tabloların doğruluğunu bağımsız olarak denetleyerek, güvenilirlik ve şeffaflık sağlamak. Her türlü hata, usulsüzlük veya yanıltıcı bilgi riskini en aza indirmek.
- *İyileştirme Tavsiyelerinde Bulunmak:* İşletmenin finansal yönetimi, iç kontrol sistemleri ve iş süreçleri hakkında geliştirme önerileri sunmak.

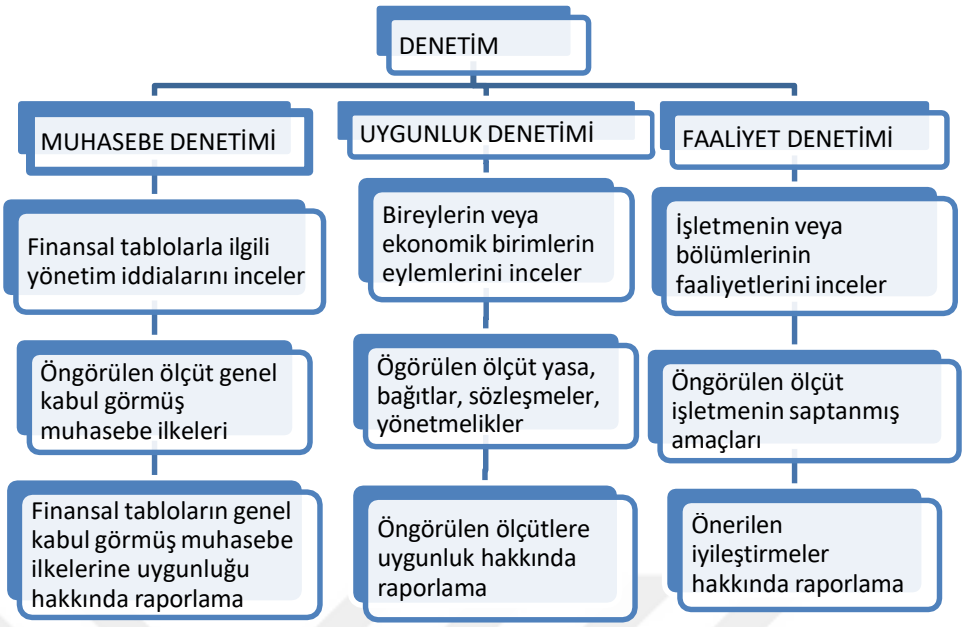
Verimliliği artırmak ve maliyetleri optimize etmek için iç süreçlerde yapılabilecek iyileştirmeler hakkında rehberlik etmek.

- *Detaylı ve Esnek Denetim Kapsamı:* Standart finansal denetimlerinden farklı olarak, özel bağımsız denetim, işletmenin ihtiyaçlarına göre özelleştirilmiş denetim süreci sunar. Özellikle işletme satın alımları, birleşmeler veya büyük yatırım kararları öncesinde daha kapsamlı ve derinlemesine bilgi sağlamak içi kullanılır.

1.7.4.2 Özel Denetimin Kapsamı

- İşletmenin tüm finansal tablolarının, hesaplarının ve raporlamalarının detayı analizi.
- Vergi, yasal uyum, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi.
- Gerekli durumlarda faaliyet denetimleri ve operasyonel süreçlerin incelenmesi.

Özetle, özel denetim, işletmelerin finansal durumunu sadece yüzeysel olarak değil, derinlemesine değerlendirerek stratejik karar alma süreçlerini destekleyen kapsamlı bilgiler sunar. Bu denetim türü, işletme yönetimi ve hissedarlar için katma değer sağlayarak, işletmenin rekabet avantajını artırmada önemli bir rol oynar. Özel denetimi, diğer denetim türlerinden ayıran en büyük özellik, daha detaylı olarak ve standart kalıpların dışında yapılıyor olmasıdır diyebiliriz. Genel kapsamlı yapılabileceği gibi, tek bir birim ya da departmanın performans değerlendirmesi içinde yapılabilir.



Tablo 1: Denetim Türleri Karşılaştırması
Kaynakça: (Doğan & Hilal, 2019)

1.8 Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri; bağımsız denetim, kamu denetimi ve iç denetim başlıkları altında açıklanacaktır:

1.8.1 Bağımsız Denetim

Bağımsız denetçileri diğer denetçilerden ayıran en önemli özellik, denetim faaliyetlerini yürütürken tam anlamıyla bağımsız olmaları ve denetledikleri işletmeden herhangi bir şekilde etkilenmemeleridir (Celayir, 2017). Bu bağımsızlık, denetçilerin tarafsız, objektif ve dürüst bir şekilde denetim yapmalarını sağlarken denetim sonuçlarının güvenilirliğini artırır. Bağımsız denetçilerin öne çıkan özellikleri:

- *Bağımsızlık*: Bağımsız denetçiler, denetledikleri işletme ile hiçbir finansal, yönetimsel veya kişisel bağa sahip olmamalıdır. İşletme tarafından sağlanan herhangi bir çıkar ya da baskı, denetçinin kararlarını etkileyemez. Bu bağımsızlık, denetçinin görüşünün tarafsız ve güvenilir olmasını temin eder ve finansal tablo kullanıcılarının denetim raporlarına duyduğu güveni pekiştirir.

- *Tarafsızlık ve Dürüstlük*: Bağımsız denetçiler, denetim faaliyetlerini yürütürken tarafsız bir bakış açısıyla hareket eder ve doğruluk ilkesine sadık kalırlar. Bu, elde edilen bulguların çarpıtılmadan ve tarafsız bir şekilde raporlanmasını sağlar.
- *Sır Saklama Yükümlülüğü*: Denetçiler, denetim sürecinde edindikleri bilgileri gizli tutmakla yükümlüdürler, işletmelerin ticari sırlarını veya hassas bilgilerini üçüncü kişilerle paylaşmaları yasaktır.
- *Yüksek Mesleki Standartlara Uyum*: Bağımsız denetçiler, uluslararası denetim standartları ve mesleki etik kurallara uygun olarak çalışırlar. Bu da denetim kalitesini ve güvenilirliğini artırır.

Bağımsızlığın önemi, bir denetim sürecinin en temel unsurlarından biridir; çünkü denetçinin güvenilirliği ve raporlarının doğruluğu, bağımsız bir duruş sergilemesine bağlıdır. Eğer denetçinin bağımsızlığı sorgulanabilir ise sunduğu denetim raporlarına duyulan güven de azalır. Bu nedenle, bağımsız denetim şirketleri ve denetçiler, bağımsızlıklarını koruyabilmek için sıkı etik kurallar ve düzenlemelere tabi tutulurlar.

1.8.2 Kamu Denetimi

Kamu denetimi, devlet veya kamu kurumları tarafından, kamu adına ve kamunun çıkarlarını korumak amacıyla gerçekleştirilen bir denetim türüdür (İnce, 2022). Bu denetim, devletin gözetim ve denetim yükümlülüklerini yerine getirmesi için yapılan bir faaliyet olup, kanunlardan kaynaklanan görev ve yetkilere dayanır. Kamu denetimi, genellikle kamu kaynaklarının etkin, verimli ve hukuka uygun bir şekilde kullanıldığını denetlemek amacıyla gerçekleştirilir. Kamu denetiminin temel özellikleri:

- *Amaç:* Kamu denetimi, kamu yararını koruma amacı güder ve kamusal hesap verebilirliği sağlamayı hedefler. Böylece, devletin ve kamu kurumlarının, kamunun kaynaklarını nasıl kullanıldığını ve kamı hizmetlerin nasıl yürüttüğünü denetler.
- *Yetki ve Görevler:* Kamu denetçileri, görevlerini kanunlardan alırlar ve bu etki çerçevesinde hareket ederler. Denetim faaliyetleri, belirli yasal düzenlemelere ve standartlara göre yürütülür.

- *Bağımsızlık:* Kamu denetçileri, yaptıkları denetimlerde bağımsız olmalıdırlar. Ancak, bağımsızlık, burada kamu adına hareket eden denetçilerin tarafsız ve dürüst bir şekilde faaliyet göstermeleri anlamına gelir.
- *Kapsam:* Kamu denetimi, genellikle kamu kurumları, belediyeler, devlet destekli projeler, kamu işetmeleri ve benzeri kuruluşların finansal işlemleri, faaliyetleri ve performansını denetler. Finansal denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi ve hukuka uygunluk denetimi gibi çeşitli türlere ayrılabilir.
- *Sonuç ve Raporlama:* Kamu denetimi sonucunda hazırlanan raporlar, kamu kurumlarının hesap verilebilirliğini artırmak için kullanılır ve kamuoyuna açıklanabilir. Bu raporlar, genellikle ilgili denetim kurumları (örneğin, Sayıştay) tarafından düzenlenir ve meclis veya kamuoyuna sunulur.

Kamu denetimini önemi, devletin vatandaşlarına karşı şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkesini sağlaması açısından büyük önem taşır. Kamu kaynaklarının israf edilmesini önlemek, yolsuzlukla mücadele etmek ve hizmet kalitesini artırmak gibi kritik işlevlere sahiptir. Bu nedenle, kamu denetimi, iyi yönetişimin ve demokratik hesap verebilirliğin temel unsurlarından biri olarak kabul edilir.

1.8.3 İç Denetim

İç denetim, bir işletmenin çeşitli operasyonel ve finansal alanlarda doğruluk, uyumluluk ve verimliliği sağlamak için oluşturulmuş denetim türüdür. İç denetimin temel amaçları, bir işletmenin finansal ve operasyonel faaliyetlerinin bütünlüğünü ve güvenilirliğini korumak için çok önemli olan hem kontrol hem de izlemeyi içerir (Kutbidinovich , 2022). İç denetimin temel amaçları:

- *Tahminler ve Bütçe Disiplini Üzerinde Kontrol:* İç denetim, organizasyonel planlar ve yasal gerekliliklerle uyumlu olduklarından emin olmak için tahminlerin derlenmesine ve uygulanmasını kontrol etmeyi içerir. Denetçiler, işletmenin bütçe disiplinine uyulduğunu doğrulayarak fonların amaçlara uygun ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlar.

- *Mevzuat Hükümlerine Uyumun Sağlanması:* İç denetçiler, işletmenin yasalara, yönetmeliklere ve iç politikalara uyup uymadığını değerlendirir. Mevzuat kurallarına bağlılığı izleyerek para cezalarına veya diğer cezalara yol açabilecek düzenleyici ihlaller riskini azaltırlar.
- *Finansal Raporlamanın İzlenmesi:* İç denetimin temel rollerinden biri finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamaktır. Bu, raporlarda sunulan finansal verilerin doğruluğunun doğrulanmasını içerir. İç denetçiler, finansal tabloları düzenli olarak gözden geçirerek, işletmenin finansal açıklamalarında şeffaflığın ve güvenilirliğin korunmasına yardımcı olur.
- *Kaynakların Verimli Kullanımının Değerlendirilmesi:* İç denetçiler, kaynakların amaca yönelik ve makul bir şekilde kullanılıp kullanılmadığına odaklanır. Bu, israfı önlemek ve maliyet etkinliğini sağlamak için harcamaların değerlendirilmesini içerir. Operasyonel iyileştirmeler için finansal kaynaklarını optimize etmesine yardımcı olurlar.

1.8.3.1 İç Denetimin Temel İlkeleri

- *Bütünlük:* İç denetçiler dürüstlük ve sorumluluk bilinciyle hareket etmelidir.
- *Tarafsızlık:* İç denetçiler, işletmenin süreçlerinin tarafsız ve dengeli bir şekilde değerlendirilmesini sağlar.
- *Gizlilik:* Denetimler sırasında elde edilen hassas bilgilerin korunması esastır.
- *Yeterlilik:* İç denetçiler, görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmek için gerekli bilgi, beceri ve yetkinliklere sahip olmaları gerekir.

İç denetçiler, bu ilkelere bağlı kalarak sadece uyum ve verimliliği sağlamakla kalmaz, aynı zamanda organizasyon içindeki stratejik karar alma sürecine de katkıda bulunurlar.

1.9 Yapılış Sebebine Göre Denetim Türleri

1.9.1 İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim, Sermaye Piyasası Kanunu (SPKn.) kapsamında zorunlu denetime tabi olmayan şirketler tarafından, kendi tercihleri doğrultusunda gerçekleştirilen bir denetim türüdür (Erdoğan, 2002). Bu denetim türü, işletme yönetiminin veya hissedarların ihtiyaçları doğrultusunda başlatılır ve genellikle işletme performansını analiz etmek, finansal durum hakkında güvenilir bilgi sunmak veya belirli bir noktaya yönelik doğrulama yapmak amacıyla gerçekleştirilir.

1.9.1.1 İsteğe Bağlı Denetimin Temel Özellikleri

- *Zorunlu Olmadan Gerçekleştirilir*: Kanunların veya düzenleyici kurumların gereklilikleri dışında, işletme yönetimi tarafından alınan bir kararla yapılır.
- *Amaca Yönelik Denetim*: Belirli bir proje, finansal işlem, birleşme ya da satın alma süreci, kredi başvurusu veya iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi gibi spesifik konularda bilgi sağlamak için tercih edilir.
- *Esnek Kapsam*: İşletmenin ihtiyaçlarına göre denetimin kapsamı ve yöntemi belirlenir. Tam kapsamlı bir denetim yerine, belirli hesapların veya süreçlerin değerlendirilmesi talep edilebilir.
- *Güvenilirlik ve Şeffaflık Sağlar*: Finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini artırarak işletme paydaşları için daha şeffaf bir finansal yapı sunar.

1.9.1.2 İsteğe Bağlı Denetimin Avantajları

- *Finansal Güvenilirliği Artırır*: Denetim sonuçları, işletmenin finansal tablolarını daha güvenilir hale getirir.
- *Yatırımcı ve Paydaş Güvenini Sağlar*: Denetim raporları, potansiyel yatırımcıların ve mevcut paydaşların işletmeye duyduğu güveni artırır.
- *Risklerin Belirlenmesi ve Azaltılması*: İşletmenin finansal risklerini tespit ederek, gelecekteki sorunların önlenmesine yardımcı olur.
- *İyileştirme Fırsatları Sunar*: Denetim sırasında belirlenen zayıf noktalar veya hatalar, süreçlerin geliştirilmesi için fırsatlar yaratır.

1.9.1.3 Ne Zaman Tercih Edilir

- *Kredi ve Finansman Süreçlerinde*: Banka ve finans kuruluşları tarafından talep edilen doğrulama işlemleri için.
- *İşletme Satın Alma ve Birleşme Süreçlerinde*: İşletmenin finansal durumunu netleştirmek amacıyla.
- *Yatırımcı Çekmek İçin*: Potansiyel yatırımcılar için işletmenin finansal tablolarını güvence altına almak.
- *Yönetim Kararlarını Desteklemek İçin*: İşletme yönetiminin doğru ve bilinçli kararlar almasına yardımcı olmak.

İsteğe bağlı denetim, işletme yönetimi için finansal güvenilirliği artıran, karar alma süreçlerini destekleyen ve işletmenin genel performansını değerlendiren önemli bir araçtır. Özellikle büyüme hedefi olan, yatırım çekmek isteyen veya risk yönetimine önem veren işletmeler için kritik bir rol oynar.

1.9.2 Zorunlu (Yasal) Denetim

Zorunlu (yasal) denetim, işletmelerin ilgili mevzuat ve düzenlemeler gereği denetim hizmeti almalarını zorunlu kılan bir denetim türüdür (Tuğcu & Türedi, 2019). Bu tür denetimler, genellikle ekonomik düzenin sürdürülebilirliği, piyasalarda güven ortamının sağlanması ve işletmelerin şeffaflık ilkelerine uygun hareket etmesi amacıyla gerçekleştirilir.

1.9.2.1 Zorunlu (Yasal) Denetimin Temel Özellikleri

- *Kanunen Zorunlu Olması*: Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu (KGK) gibi yetkili otoriteler tarafından zorunlu tutulur. Belirli büyüklük ve kriterlere sahip işletmeler, bağımsız denetim yaptırmakla yükümlüdür.
- *Hedeflenen Alanlar*: İşletmelerin finansal tabloları ve finansal raporlamalarının denetimi. Mevcut düzenlemelere ve muhasebe standartlarına uyumluluğun sağlanması.
- *Kapsam ve Kriterler*: Zorunlu denetime tabi işletmeler, Bakanlar Kurulu Kararları ve KGK tarafından belirlenen kriterlere göre belirlenir. Örneğin,

2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı bu kapsamda belirleyici bir düzenlemedir.

1.9.2.2 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

Bu karar, bağımsız denetim yaptırması gereken işletmelerin kriterlerini netleştirir. Bu kapsamda:

- (I) ve (II) Sayılı Listelerde belirtilen işletmeler zorunlu bağımsız denetim kapsamındadır.
- Halka açık sayılmayan ancak belirli büyüklük ve niteliklere sahip işletmelerde bağımsız denetim yapmakla yükümlüdür.

Bağımsız denetim kapsamına giren işletmeler için örnek kriterler:

- Aktif büyüklüğü,
- Net satış hasılatı,
- Çalışan sayısı, gibi parametreler belirleyicidir.

1.9.2.3 Zorunlu Denetimin Amaçları

- *Piyasalara Güven Sağlamak*: İşletmelerin finansal tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini artırmak.
- *Yasal uyumluluğun Sağlanması*: İşletmelerin ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına uyumunu denetlemek.
- *Şeffaflığı ve Hesap Verebilirliği Artırmak*: Özellikle büyük ölçekli işletmelerde, kamuoyunun ve yatırımcıların doğru bilgilendirilmesini sağlamak.
- *Ekonomik Düzenin Korunması*: Hatalı veya yanıltıcı finansal raporlamaların önlenmesiyle piyasa güvenilirliğinin artırılması.

Zorunlu denetim, işletmelerin düzenli bir finansal yapıya sahip olmalarını, yasal düzenlemelere uyum göstermelerini ve piyasalarda güven oluşturulmalarını amaçlar. Bu bağlamda, bağımsız denetim hizmeti alması gereken işletmeler, mevzuatta belirtilen yükümlülüklere uymak zorundadır. Bu süreç, işletme yönetiminin hesap verebilirliğini artırdığı gibi, finansal tabloların doğruluğunun teyidi açısından da hayati önem taşır.

1.10 BAĞIMSIZ DENETİM

Bağımsız denetim, finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğini değerlendirmek amacıyla işletmenin finansal verilerinin, raporlama standartlarına uygun olarak analiz edilmesini içeren önemli bir süreçtir. Denetim sürecinde uygun teknik ve yöntemler kullanılarak işletmenin bilgi, belge ve faaliyetleri incelenir ve bulgular bir rapor aracılığıyla ilgililere sunulur. Bu kapsamda bağımsız denetim, yalnızca mevcut verilerin değerlendirilmesini değil, aynı zamanda işletme yönetiminin karşılaştığı risklerin ve karmaşıklığın da analizini içerir. Teknolojik gelişmeler, işletmelerin genişlemesi ve piyasa koşullarının karmaşıklığı, muhasebe işlemlerinin daha hassas yürütülmesini gerektirmektedir. Özellikle, dikkatsizlik, tecrübe eksikliği, bilgi yetersizliği ve hatalı varsayımlar muhasebe işlemlerinde hataların meydana gelmesine neden olabilir. Bu nedenle bağımsız denetim, işletmenin finansal yapısını sağlıklı bir temelde incelemek için gerekli bir mekanizma olarak öne çıkmaktadır (Çakalı, ve diğerleri, 2021).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun X/22 Seri No'lu "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" inin 4. Maddesi, bağımsız denetimin amacını ve sürecini ayrıntılı bir şekilde tanımlamaktadır. Tebliğde, bağımsız denetim; bir işletmenin kamuya açıklayacağı veya Kurul tarafından talep edilecek yıllık finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğunu ve doğruluğunu sağlamak amacıyla yapılan denetim çalışması olarak ifade edilmektedir. Bu süreçte, bağımsız denetim standartlarına uygun gerekli teknikler kullanılarak, işletmenin defter, kayıt ve belgeleri incelenir ve değerlendirmeler yapılarak raporlanır. Bu kapsamda bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirlik açısından incelenmesini sağlayan, makul güvence oluşturacak yeterli kanıtların toplandığı bir süreçtir (Doğan & Hilal, 2019). Bağımsız denetim, bir bağımsız denetim şirketinin ortağı ya da serbest çalışan meslek sahipleri tarafından yürütülür ve finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını değerlendirir. Bu bağlamda bağımsız denetim, işletme finansallarının şeffaflığını ve güvenilirliğini sağlamak için kritik bir işlev üstlenmektedir.

Bağımsız denetim, işletmenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GAAP) ve finansal tablo raporlama standartlarına (TFRS, IFRS gibi)

uygunluğunu ve doğruluğunu değerlendirmek amacıyla, işletme dışındaki bağımsız bir denetçi veya denetim firması tarafından yapılan denetim sürecidir. Bu sürecin temel amacı, işletmenin finansal durumunu ve performansını yansıtan bilgilerin güvenilir, doğru ve tarafsız bir şekilde kamuoyuna sunulmasını sağlamaktadır. Böylece, bağımsız denetim, finansal tablo kullanıcıları olan yatırımcılar, kredi verenler ve diğer paydaşlar için güvenilir bir bilgi kaynağı oluşturur.

Bağımsız denetim, yasa ve mevzuat gereği periyodik olarak gerçekleştirilmesi zorunlu olup işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetçilerce incelenmesini içerir. Bu denetim finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul bir güvence sunmayı amaçlar ve çoğu zaman finansal tablo denetimi olarak da ifade edilir. Bağımsız denetimin temel işlevi, işletmenin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği konusunda bir görüş bildirmektir. Denetim çalışmasının kalitesi ise, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara duyduğu güveni doğrudan etkileyen bir unsurdur. Kaliteli bir denetim, finansal bilgi kullanıcılarına daha doğru, şeffaf ve güvenilir bilgiler sunarak, piyasada bilgi asimetrisinin azaltılmasına katkıda bulunur ve işletmelerin finansal raporlamadaki güvenilirliğini artırır (Yaylalı, 2024).

Bağımsız denetim aşağıdaki temel unsurları kapsar:

- ***Makul Güvence Sağlama:*** Denetim, finansal tablolarda maddi hataların bulunmaması için "makul güvence" sağlar. Bu, denetim sürecinin hata veya usulsüzlük riskini tamamen ortadan kaldırmasa da, kabul edilebilir bir güvence sunmak anlamına gelir.
- ***Bağımsızlık ve Tarafsızlık:*** Bağımsız denetçiler, denetim yaptıkları işletmeden bağımsız olmalı ve herhangi bir çıkar çatışmasına sahip olmamalıdır. Bağımsızlık, denetim sürecinde tarafsız ve objektif kalınmasını sağlar.
- ***Denetim Kanıt Toplama:*** Denetçiler, işletmenin finansal tablolarının doğruluğunu destekleyen yeterli ve uygun denetim kanıtları toplar. Bu kanıtlar; belge incelemeleri, fiziksel gözlemler, hesap mutabakatları gibi çeşitli denetim teknikleri ile elde edilir.

- ***Denetim Standartlarına Uygunluk:*** Bağımsız denetim, uluslararası ve yerel denetim standartlarına (örneğin, UDS -Uluslararası Denetim Standartları) uygun olarak yürütülür. Standartlar, denetim sürecinin kalitesini ve güvenilirliğini artırır.
- ***Denetim Raporu Hazırlama:*** Denetim tamamlandığında, denetçiler bulgularını bir denetim raporuyla sunar. Bu rapor, işletmenin finansal tablolarının doğru ve dürüst bir şekilde sunulup sunulmadığına dair denetçinin görüşünü içerir.

Bağımsız denetim, işletmelerin şeffaflık ilkesine uygun olarak finansal bilgilerini kamuya sunmalarına olanak tanır ve finansal tablo kullanıcılarının karar alma sürecinde güvenilir bilgiye dayalı seçimler yapmalarını sağlar.

1.10.1 Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetim farklı gruplara farklı faydalar sunmaktadır. Bunlardan spesifik bazı başlıklara değinecek olursak şöyledir (Şengür, 2010):

a. Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar:

- *Güvenilirlik Artışı*: Bağımsız denetim finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini artırır. Denetim raporu, işletmenin mali durumunu dışarıya güvenilir bir şekilde sunmasına olanak tanır.
- *Yasal Uyum:* Denetim, işletmelerin yasal düzenlemelere ve muhasebe standartlarına uygunluğunu kontrol eder. Bu, yasal sorunların önlenmesine ve olası cezaların bertaraf edilmesine yardımcı olur.
- *Finansal Performansın Değerlendirilmesi:* Denetim süreci, işletmenin finansal durumunu ve performansını analiz eder. Bu, yöneticilere güçlü ve zayıf yönlerini belirleme fırsatı sunar.
- *Hata ve Usulsüzlüklerin Tespiti:* Denetim, finansal tablolar üzerinde yapılan incelemeler sayesinde hata veya usulsüzlüklerin tespit edilmesine olanak tanır. Bu durum, potansiyel kayıpların önlenmesini sağlar.
- *Paydaş Güveni:* Bağımsız denetim, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer paydaşlar için güvence sağlar. Güvenilir bir denetim raporu, paydaşların işletmeye olan güvenini artırır ve iş ilişkilerini güçlendirir.

- *Finansal Kaynakların Daha Etkin Kullanımı:* Denetim sonuçları, işletmenin kaynaklarını daha etkin bir şekilde kullanabilmesi için yöneticilere rehberlik edebilir. Bu da maliyetlerin düşürülmesine ve karlılığın artırılmasına yardımcı olur.
- *Stratejik Karar Alma:* Denetim raporları, yöneticilerin daha iyi ve bilinçli karar almasına yardımcı olur. İşletmenin güçlü ve zayıf yönlerini ortaya koyarak stratejik planlamada önemli temel sağlar.
- *İtibar Yönetimi:* Bağımsız denetim, işletmenin itibarını artırabilir. Güvenilir finansal raporlar, işletmenin şeffaflık ilkesine bağlı olduğunu gösterir ve bu durum marka değerini yükseltebilir.
- *Uzun Vadeli Sürdürülebilirlik:* Düzenli bağımsız denetimler, işletmenin uzun vadeli başarısını destekler. Şeffaflık ve hesap verilebilirlik, sürdürülebilir bir iş modeli oluşturulmasına katkıda bulunur.

Bağımsız denetim, işletmelere sadece finansal anlamda değil, aynı zamanda operasyonel, stratejik ve yönetsel alanlarda da önemli faydalar sağlar. Bu, genel olarak işletmenin sağlıklı büyümesini ve gelişimini destekler.

b. Bağımsız Denetimin Finansal Tablo Kullanıcılarına Sağlanan Yararları:

- *Güvenilirlik Sağlama*: Bağımsız denetim, finansal tablo kullanıcılarına sunulan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini artırır. Denetim raporu, kullanıcıların işletmenin finansal durumu hakkında güvenilir bilgiye dayalı kararlar almasını sağlar.
- *Finansal Şeffaflık*: Bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarında açıklık ve şeffaflık sağlar. Böylece, yatırımcılar ve diğer kullanıcılar finansal bilgilerdeki tutarlılık ve açıklık sayesinde işletmeyi daha net bir şekilde değerlendirebilirler.
- *Risk Azaltımı:* Denetim süreci, finansal tablolarda hata, hile veya usulsüzlük riskini azaltır. Bu, yatırımcıların kredi verenlerin risklerini daha doğru değerlendirilmesine olarak tanır ve potansiyel kayıplardan korunmalarını sağlar,
- *Karşılaştırılabilirlik:* Bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığını doğrular. Bu sayede yatırımcılar, işletmelerle karşılaştırabilirler.

- *Karar Destek:* Denetim raporları, yatırımcılar, kredi verenler, hissedarlar ve diğer kullanıcılar için önemli bir bilgi kaynağıdır. Güvenilir finansal bilgiler, yatırım, kredi veya yönetimle ilgili doğru kararlar alınmasına katkıda bulunur.
- *Piyasa Güvenini Artırma:* Bağımsız denetim, işletmeye olan güvenini artırır ve işletmenin piyasa itibarını güçlendirir. Güçlü ve güvenilir finansal tablolar, işletmenin piyasa değerini olumlu yönde etkileyerek yeni yatırımcı çekmesine ve mevcut yatırımcıların güvenini korumasına yardımcı olur.
- *Yatırımcı Koruma:* Bağımsız denetim, özellikle küçük yatırımcıların korunmasına katkı sağlar. Güvenilir denetim raporları, tüm yatırımcıların işletmenin mali durumuna ilişkin sağlıklı bilgilere ulaşmasını sağlar.
- *Finansal Performansın Değerlendirilmesi:* Denetim, finansal tabloların gerçeğe uygun, doğru ve adil bir şekilde sunulup sunulmadığını inceler. Bu, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal performansını doğru değerlendirmelerine ve işletmenin gelecekteki finansal durumunu öngörmelerine yardımcı olur.
- *Yatırımcı Güvencesi:* Denetim raporları, işletmeye yatırım yapmayı düşünenler için güvence sunar. Potansiyel yatırımcılar, bağımsız denetim raporlarına dayanarak daha bilinçli yatırım kararları alabilirler.

Bağımsız denetim, finansal tablo kullanıcıları için risk azaltımı, bilgi güvenilirliği ve karar destek hizmeti sunarak finansal tablo kullanıcılarının işletme ile ilgili stratejik kararlar alabilmesini sağlar.

c. Bağımsız Denetimin Ekonomiye Sağladığı Yararları:

- *Finansal Piyasaların Güçlenmesi:* Bağımsız denetim, işletmelerin finansal bilgilerini doğrulayarak finansal sistemin şeffaf ve güvenilir olmasına katkı sağlar. Şeffaf finansal bilgiler, piyasa güvenini artırır ve ekonomide istikrarı destekler.
- *Yatırım Güveni ve Sermaye Çekimi:* Denetimden geçmiş finansal tablolar, yerli ve yabancı yatırımcıların güvenini artırır. Güvenilir finansal bilgiye sahip işletmelere yatırım yapma eğilimi artar; bu da ülkeye sermaye girişi sağlar ve ekonomik büyümeyi destekler.
- *Kredi ve Finansman Erişiminin Kolaylaşması:* Bağımsız denetim raporları, bankalar ve finansal kuruluşlar için işletmenin güvenilirliğini gösterir.

Denetlenmiş finansal tablolar, işletmelerin kredi alma sürecini kolaylaştırır ve uygun koşullarda finansman sağlanmasına yardımcı olur.

- *Vergi Gelirlerinin Artması:* Denetim süreci, işletmelerin finansal durumunu doğru ve şeffaf şekilde ortaya koyar. Bu, vergi otoritelerinin doğru vergi toplamasına olanak tanır ve vergi kaçakçılığını azaltarak kamu gelirlerinin artmasını sağlar.
- *Kaynak Tahsisinin İyileşmesi:* Denetim raporları sayesinde yatırımcılar, kredi sağlayıcıları ve diğer paydaşlar daha bilinçli kararlar alarak kaynaklarını daha verimli alanlara yönelebilir. Bu da ekonomideki kaynak dağılımının daha rasyonel olmasına katkıda bulunur.
- *İş Güvenliği ve Çalışma Standartlarının Yükselmesi:* Denetim sürecinde, işletmelerin yasal düzenlemelere uygunlukları değerlendirilir. Bu, özellikle iş sağlığı ve güvenliği gibi konularda uyumluluğu artırır ve çalışma koşullarının iyileşmesine katkı sağlar.
- *İstihdam Yaratma:* Ekonomideki işletme büyümesiyle birlikte denetim talebi de artar. Bu durum, bağımsız denetim sektörü ve ilgili alanlarda daha fazla istihdam imkânı yaratır.
- *Ekonomik Krizlerin Önlenmesi veya Azalması:* Bağımsız denetim, işletmelerin finansal durumları hakkında şeffaf bilgi sağlayarak finansal risklerin erken tespit edilmesini kolaylaştırır. Bu da finansal krizlerin önlenmesine veya etkisinin azaltılmasına katkıda bulunur.
- *Finansal Bilinç ve Bilgi Düzeyinin Artması:* Bağımsız denetim sayesinde finansal raporlama ve denetim konusunda toplumsal bilinç artar. Finansal bilgilere dayalı bir ekonomi, toplumun genelinde bilgi düzeyinin yükselmesine katkıda bulunur.

Bu unsurlar, bağımsız denetimin yalnızca işletmelerin değil, genel ekonominin de güven, verimlilik ve istikrar temelinde gelişmesine katkıda bulunduğunu gösterir.

Finansal bilgilerin güvenilirliği, ekonomik yapı üzerinde büyük bir etkiye sahiptir. Güvenilir olmayan finansal bilgiler, finansal piyasaların gelişiminin önünde önemli bir engel teşkil eder. Bu piyasalar, fon sahipleri ile finansman ihtiyacı duyanları bir arya getirir; dolayısıyla güvenilir bilgi eksikliği, yatırım

kararlarından ekonomik büyümeye kadar birçok alanda risk yaratır. Geniş bir perspektiften bakıldığında, finansal bilgilerin doğruluğu yalnızca işletmeleri veya yatırımcıları değil, tüm toplumu ilgilendiren bir konudur. İşletmelerin hukuki kurallara uygun hareket etmesi ve paydaşlarına güvenilir bilgi sunması, hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Ayrıca, işletmeler topluma karşı hesap vere bilirlik yükümlülüğü taşır, çünkü genel olarak toplumun kaynaklarını kullanırlar. Bu kaynaklara ilişkin doğru ve güvenilir bilginin sunulması ise işletmelere duyduğu güvenin temelini oluşturur. Böylece, hesap verebilirlik kültürü ekonomik yapının sağlamlaşmasına katkı sağlar ve finansal piyasaların sağlıklı işleyişine olanak tanır (Şengür, 2010).

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarında yönetim tarafından beyan edilen finansal bilgilerin güvenilirliğini, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) ve Türkiye Muhasebe Standartları/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) çerçevesinde değerlendirir. Bu denetim süreci, denetçilerin uygun bağımsız denetim kanıtlarına dayanarak finansal bilgilerin doğruluğunu inceleyip, bu bilgilerin önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunu ve güvenilirliğini test etmeyi amaçlar (Doğan & Hilal, 2019). Bağımsız denetim sürecinde denetçiler, defter, kayıt ve belgeler üzerinden gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerini uygulayarak kanıt toplarlar. Bu kanıtlar doğrultusunda finansal bilgilerin doğruluğu ve standartlara uyum seviyesi konusunda makul bir güvence sağlanır. Elde edilen bulgular, bağımsız denetim raporuyla ilgili taraflara sunulur, böylece işletmenin finansal durumunun şeffaf ve güvenilir bir şekilde değerlendirilmesi sağlanır.

1.10.2 Bağımsız Denetimin Amaçları

Denetim, denetçiler ile yatırımcılar, alacaklılar, düzenleyiciler ve diğer paydaşlar gibi finansal tablo kullanıcıları arasında birincil aracı olarak hizmet eder (Gold & Heilmann, 2019). Bu yüzden denetimin çok yönlü olması beklenmektedir.

Denetimin en temel amacı, işletmelerin faaliyetlerinin ve finansal durumlarının belirlenen standartlar ve kurallar çerçevesinde tarafsız bir şekilde incelenmesini ve bu süreçten elde edilen sonuçların ilgili taraflara doğru ve

güvenilir bir şekilde raporlanmasıdır. Denetim, işletme ile bilgi kullanıcıları arasında bir güven köprüsü oluşturur. Temel amaçları maddeler halinde belirtmek gerekirse şöyledir:

- Finansal tabloların güvenilirliğini sağlama,
- Hata ve hilelerin tespiti,
- Yasal ve düzenleyici uygunluğun sağlanması,
- Bilgi kullanıcılarını aydınlatma,
- Şeffaflık ve güven sağlama,
- İç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi,

Denetim, işletmelerin finansal bilgilerini güvenilir hale getirerek piyasaların etkin çalışmasına katkı sağlar, sermaye maliyetlerini düşürür ve ekonomik sistemin sürdürülebilirliğini destekler.

Finansal tabloların bağımsız denetiminin temel amacı, denetlenen finansal tablolar hakkında güvenilir bir kanaat oluşturarak rapor sunmaktır. Bu ana amaca ulaşırken, denetim süreci sırasında ortaya çıkan diğer önemli katkılar ise hata ve hilelerin tespit edilmesi ve işletme yönetimine önerilerde bulunulmasıdır. Denetim, bu yönleriyle bir üretim süreci gibi düşünüldüğünde, ana ürün finansal tablolar hakkındaki nihai denetim raporu olurken, sürecin yan ürünleri olarak değerlendirilen bu katkılar, işletmeye değerli geri bildirim sağlamaktadır. Bu yan amaçlar, işletme yönetiminin süreçlerini iyileştirmesine ve finansal raporlama sürecindeki olası riskleri en aza indirmesine yardımcı olur. Dolayısıyla, bağımsız denetim, yalnızca finansal raporların güvenilirliğini artırmakla kalmaz; aynı zamanda işletmenin genel yönetim kalitesine de katkı sunar (Gürbüz, 1995).

Bağımsız denetimin en temel amaçlarından biri, işletme ortakları ve diğer paydaşlar arasında oluşabilecek çıkar çatışmalarını asgari seviyeye indirmektir. Bu noktada bağımsız denetçiler, finansal bilgilerin doğruluğunu tespit ederek şeffaflığı sağlar. Finansal tabloların bağımsız bir birim tarafından denetlenmesi, tarafsız ve güvenilirlik sağlar ve paydaşların doğru kararlar almasına yardımcı olur. Özellikle artan finansal karmaşıklık ve piyasa riskleri göz önüne alındığında, bağımsız denetim birimlerinin rolü giderek daha önemli hale gelmektedir (Yaylalı, 2024).

Finansal tablo denetiminin temel amacı, finansal tablolarda ve eklerinde sunulan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GKGMİ) uygun olup olmadığına dair görüş bildirmektir. Denetçiler bu amaca ulaşmak için finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlayacak düzeyde kanıt toplayıp değerlendirir ve sonuçları bir rapor halinde sunar. Bu süreçte denetçi, finansal tabloların bilgilileri yanıltma riskini azaltarak, belirleyici bir rol üstlenir. Denetçilerin sorumluluğu finansal tabloların güvenilirliğini tam anlamıyla garanti etmek olmasa da tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında makul bir güvence sağlamaktır. Bu güvence, bilgilerin GKGMİ ile uyumlu olup olmadığını değerlendirerek, denetim bulgularının bir sonuca ulaşmasına dayanır (Bozkurt, 2018). Bu bağlamda, finansal tabloların muhasebe ilkelerine uygun hazırlanmasında işletme yönetimi ile denetçiler arasında bir ortak sorumluluk bulunmakta; yönetim, bilgilerin doğru sunulmasından sorumluyken, denetçi bu bilgilerin uygunluğunu değerlendirme görevini üstlenmektedir.

Bağımsız denetimin, finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş sağalama temel amacının yanında, diğer önemli amaçları şunlardır (Doğan & Hilal, 2019);

- ***Finansal Tabloların Güvenilirliğini Sağlamak***: Bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarının doğru, güvenilir ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlandığını doğrulamak için yapılır.
- ***Gerçeği Yansıtma***: Denetim, işletmenin finansal tablolarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığını belirlemek amacıyla yürütülür. Bu, paydaşların doğru bilgi almasını sağlar.
- ***Yasal Uygunluk***: İşletmenin faaliyetlerinin yasal düzenlemelere ve standartlara uygunluğunu araştırmak ve herhangi bir uygunsuzluk durumunda gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlamak.
- ***Paydaşların Haklarını Koruma***: İşletme sahipleri, hissedarlar ve diğer paydaşların hak ve yararlarının korunmasını sağlamak. Bu, işletmenin şeffaf ve adil bir şekilde yönetilmesine katkıda bulunur.
- ***Hata ve Hilelerin Tespiti***: Bağımsız denetim, hata ve hilelerin tespit edilmesine yardımcı olur ve böylece finansal bilgilerin doğruluğunu artırır.

- ***Mali Analiz ve Raporlama***: İşletmenin finansal durumu ve performansı hakkında analizler yaparak yönetime ve diğer paydaşlara rapor vermek.
- ***İç Kontrollerin Değerlendirilmesi***: İşletmenin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek ve gerekirse geliştirilmesi için önerilerde bulunmak.
- ***Geleceğe Yönelik Tavsiyelerde Bulunma***: Denetim bulgularına dayanarak yönetim için stratejik tavsiyelerde bulunmak, işletmenin verimliliğini artırmak.
- ***Kurumsal Yönetim ve Şeffaflık***: Kurumsal yönetim uygulamalarını güçlendirmek ve şeffaflık sağlamak. Bu, işletmenin toplumda güvenilirliğini artırır.

Bu amaçlar, bağımsız denetimin işletmelerin finansal raporlama kalitesini artırmasına ve toplumsal güvenin tesis edilmesine önemli katkılarda bulunmasını sağlar. Aynı zamanda bağımsız denetim temel amaçları yanı sıra birtakım diğer dolaylı amaçları bulunmaktadır:

- Bağımsız denetim, yatırımcıların ve finansal piyasa katılımcılarının işletmelere olan güvenini artırarak sermaye piyasalarının sağlıklı işleyişine katkıda bulunur.
- Denetim süreci, işletme yönetiminin performansını değerlendirme ve yönetime geri bildirim sağlama fırsatı sunar.
- Bağımsız denetim, işletme içindeki hata ve uygunsuzlukları tespit ederek bu durumların önlenmesine yardımcı olur.
- Denetim sürecinde iç kontrol sistemleri gözden geçirilerek geliştirilmesi gereken alanlar belirlenir ve yönetime önerilerde bulunulur.
- Denetim süreci, işletme içindeki farklı birimler arasında iletişimi ve iş birliğini teşvik eder.
- Bağımsız denetim, finansal bilgilerin kullanıcılarını (yatırımcılar, kredi verenler, hissedarlar) bilgilendirerek daha bilinçli kararlar almalarını sağlar.
- İyi bir bağımsız denetim, işletmeye piyasada rekabet avantajı sağlayabilir, çünkü güvenilir finansal bilgiler sunmak, müşteriler ve yatırımcılar için cazip hale getirebilir.

- Denetim, işletmelerin risklerini belirlemelerine ve yönetmelerine yardımcı olur, bu da işletmenin sürdürülebilirliğini artırır.
- Denetim, işletmelerin topluma karşı sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini değerlendirmeye yardımcı olur.
- Denetim süreçleri, muhasebe ve denetim standartlarının geliştirilmesine ve güncellenmesine katkıda bulunabilir.

Bu ikincil amaçlar, bağımsız denetimin sadece finansal tablolar üzerindeki etkisi ile sınırlı kalmayıp, aynı zamanda işletmenin genel yönetim süreçlerine ve toplumsal sorumluluklarına da katkıda bulunduğunu göstermektedir. Bağımsız denetim süreci, finansal tabloların güvenilirliğini artırarak bilgi kullanıcılarının bu tablolara olan güvenini güçlendirmektedir.

Denetim sürecinde denetçinin, finansal bilgilerin doğruluğunu sağlayacak kanıtlar toplaması ve analiz etmesi, söz konusu tabloların hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içerip içermediğine dair makul bir güvence verir. Bu güvence seviyesine ulaşılması, denetçinin denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye indirmesiyle mümkün olmaktadır. Denetim riski, denetçinin tüm prosedürleri eksiksiz yerine getirmesine rağmen, finansal tablolarda yanlış beyanların bulunması ihtimalidir. Dolayısıyla denetçiler, risk analizlerini yaparken her bir denetim adımında titizlikle çalışmak ve en güvenilir bilgileri toplamakla yükümlüdür (Yaylalı, 2024).

İKİNCİ BÖLÜM

2. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

2.1 Bağımsız Denetimin Tanımı

Bağımsız denetim; serbest meslek sahibi veya bir denetim işletmesi bünyesinde görev alan kişi ya da kişiler tarafından, bir işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle (GAAP) ne ölçüde uyumlu olduğunu değerlendirmek ve belirlemek için yapılan çalışmadır (Baki, 2019).

Finansal tabloların doğru ve güvenilir olması hem ulusal hem de uluslararası düzeyde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartlarına uygun bir hesap ve kayıt kurmakla mümkündür. Ancak, bu sistemlerin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını doğrulamak ve ilgili tarafların (örneğin; yatırımcılar, kredi verenler, düzenleyici kurumlar) kullanımına sunmak amacıyla denetim mekanizmalarına ihtiyaç vardır. İşte burada devreye giren bağımsız denetimdir (Celayir, 2017).

Bağımsız denetim, bir işletmenin belirli bir hesap dönemine ait mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve finansal raporlama standardına uygun olup olmadığını belirlemek için yapılan tarafsız bir inceleme sürecidir (Tuğcu & Türedi, 2019). Bu süreç işletme tarafından denetçiye sunulan finansal tabloları ve finansal bilgiler üzerinde denetim tekniklerinin uygulanmasını, denetim kanıtlarının toplanmasını, gerekli analizlerin ve incelemelerin yapılmasını içerir.

İşletmelerin kuruluş amacı, sürekliliğini koruyarak, kâr elde ederek faaliyet amacına uygun olarak sektörde var olmaktır. Zamanla farklı şekillerde büyüyen ve değişen işletme yapısına bağlı olarak işlem hacmi arttığından, karmaşıklıklar meydana gelmiştir. İşletme ortakları başta olmak üzere, diğer işletme dışından kişi ya da kişiler işletmenin finansal durumu hakkında doğru ve tarafsız bilgiye gereksinim duymaktadır. Tam da bu noktada "bağımsız denetim" kavaramı ortaya çıkmıştır. Beklenilen doğru ve net bilgi, yapılan bağımsız denetim çalışmalarıyla elde edildiğinden, zamanla "bağımsız denetime" olan ihtiyaç artmıştır. Yapılan

çalışmaların genel bir düzen ve kural çerçevesinde yürütülmesi için kurallar ve standartlar geliştirilmiştir.

2.2 Bağımsız Denetim Raporunun Önemi ve Faydaları

Denetim faaliyetinin önemi, doğrudan denetim raporunun önemine de yansır. Yatırımcılar ve yöneticiler gibi karar alıcılar için kritik bir rol oynayan denetim faaliyetinin çıktılarını, bu kesimler denetim raporu aracılığıyla değerlendirir. Denetim raporu, yalnızca finansal tabloların doğruluğunu değerlendirmekle kalmaz, aynı zamanda işletmenin finansal durumu hakkında da nihai bir görüş sunar. Denetim raporu, belirli bölümlerden oluşarak işletmenin finansal tablolarının gerçeği ne ölçüde yansıttığı konusunda detaylı bir kanaat oluşturur. Üstelik, denetim raporları kullanıcı kitlesi açısından finansal tabloların kullanıcı kitlesinden daha geniştir, çünkü denetim raporu finansal bilgilerin kısa bir özetini sunmakla kalmaz, aynı zamanda finansal tabloların tamamlayıcısı niteliğindedir. Kaliteli bir denetim raporu, denetim faaliyetlerinin sonucunu güvenilir bir şekilde aktararak, finansal bilgilerin kullanıcılarına önemli referans sağlar (Sarısoy, 2018). Bu sebeple, denetim raporu hazırlanırken hem raporun hitap ettiği kullanıcı grubu hem de raporun hangi amaçlarla kullanılacağı göz önünde bulundurulmalı, net ve anlaşılır bir dil kullanılmalıdır.

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sürecinin tamamlanmasının ardından denetçinin tespit ettiği sonuçları ve değerlendirmelerini sunduğu önemli bir belgedir. Bu belge, denetim sürecinde elde edilen veriler ışığında oluşturulmuş denetim görüşünü içermektedir ve işletmeyle ilgili önemli bilgiler kamuoyuna sunar. Bağımsız denetim raporu, işletmeyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgilenen tüm taraflar için kritik önemdedir, çünkü işletme hakkında ulaşılabilecek güvenilir bilgiler sunar (Korkmaz, 2023). Denetim raporunun içeriği, denetim sürecinde toplanan kanıtlar doğrultusunda oluşturulan denetim görüşü ile tutarlılık içinde olmalıdır. Bu rapor, bilgi kullanıcılarının işletmenin finansal tablolarına duyduğu güveni artırarak, işletme ile ilgili finansal durum ve performans hakkında net bir fikir edinmelerine olanak tanır. Böylece, bağımsız denetimin temel amacı olan bilgi kullanıcılarını ve kamuyu aydınlatmak sağlanmış olur.

Bağımsız denetim raporu, işletmeye yatırım yapmak isteyenler, işletmeden gelir beklentisi olanlar (devlet, ortaklar, yöneticiler, çalışanlar vb.) için somut verilerin sunulduğu bilgi kaynağıdır. Verilerin doğru ve tarafsız olması beklenmektedir. Dolayısıyla, denetim raporu hem işletme içinde hem de işletme dışında birtakım gruplar tarafından önem taşımaktadır. Bu, finansal veri kaynağı ışığında karar vericiler birçok alanda bağımsız denetim raporundan faydalanmaktadır.

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarını düzenlerken şeffaflık ve güvenilirliği artırmaya yönelik kritik bir araçtır. İşletme ile dış çevre arasında meydana gelebilecek çıkar çatışmaları, finansal bilgilerin güvenilirliğini zayıflatabilir. Muhasebe ve finansal verilerin karmaşık ve büyük hacimli yapısı, işletme dışı bilgi kullanıcılarının bu bilgilere erişiminde engeller oluşturur. Bağımsız denetim, işte bu güven sorununu gidermek adına önemlidir ve finansal tabloların doğru, dürüst ve şeffaf bir şekilde hazırlanmasını teşvik eder. Bağımsız denetim süreci, yalnızca işletmenin güvenilirliğini artırmakla kalmaz, aynı zamanda devletin işletmeler üzerindeki denetimini de kolaylaştırır. Bu süreç, finansal tabloların doğruluğu konusunda işletme dış çevresine güvence sunarken, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasına da katkı sağlar (Ürgüp & Başar, 2021). Dolayısıyla, bağımsız denetim sayesinde işletmeler, yatırımcılar, devlet ve diğer taraflar arasında daha sağlıklı bir bilgi akışı ve güven ortamı oluşturulur. Bağımsız denetim; bilgilerinin şeffaf ve anlaşılır biçimde sunulmasını, dış çevreye güvenli bir bilgi akışı sağlanmasını ve işletme içinde kurumsal yönetim ilkelerinin daha etkin uygulanmasını mümkün kılar. Güçlü bir bağımsız denetim süreci, orta ve uzun vadede işletmelere duyulan güveni artırırken, aynı zamanda devletin de denetim sürecini kolaylaştırır ve kamu güvenini güçlendirir.

2.3 Bağımsız Denetimin Amacı

Bağımsız denetimin en temel amacı, bir işletmenin finansal tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmek ve bu konuda hissedarlara, yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer ilgili taraflara tarafsız bir görüş sunmaktır (Esendemir, 2011). Bağımsız denetim, genel kabul görüş muhasebe ilkelerini dikkate alınarak yürütülen bir çalışmadır.

Denetçi, işletmenin hazırladığı finansal tabloların doğru, eksiksiz ve güvenilir bilgiler sunduğuna dair makul bir güvence hazırladığı finansal tabloların doğru, eksiksiz ve güvenilir bilgiler sunduğuna dair makul güvence sağlar. Böylece yatırımcılar, kredi verenler, hissedarlar ve diğer ilgililer, bu tabloları karar alma süreçlerinde güvenle kullanabilirler.

Bağımsız denetimle ulaşılmak istenen asıl amaç, işletmelerin faaliyet ve finansal durumlarının gerçeğe uygunluğunu denetleyerek bilgi kullanıcılarını doğru ve güvenilir bilgilerle aydınlatmaktır. Denetim çalışması süresi, işletme yönetiminden bağımsız bir denetçi tarafından gerçekleştirilir. Burada üzerinde durulan birkaç öz bilgi şunlardır (Bağatır, 2019):

- Denetim sürecinde bağımsız denetçi, işletmenin finansal tablolarını ve faaliyetlerini tarafsız bir şekilde inceleyerek bunların uygun olup olmadığını değerlendirir.
- Denetim raporunda yer alan denetçi görüşü, yatırımcılar, hissedarlar, kredi verenler ve diğer ilgili taraflar için karar alırken güvenilir bir rehber işlevi görür. Bağımsız denetim, işletmelerin finansal durumlarının dış kullanıcılar tarafından sağlıklı şekilde değerlendirilmesine olanak sağlar.
- Bağımsız denetim, piyasa güveninin artırılmasında ve finansal sistemde şeffaflık sağlanmasında önemli bir rol oynar. Bu sayede, finansal bilgilere dayalı kararlar alınırken bilginin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda yüksek bir güvence sunulur.

Nihai bilgi olarak, bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının doğruluğunu, güvenilirliğini ve yasal mevzuata uygunluğunu sağlamak adına önemli bir işlev görür; bu sayede bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye ulaşmasına olanak tanır.

2.4 Bağımsız Denetimin Gerekliliği

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının doğruluk ve dürüstlük açısından objektif bir şekilde incelenmesini ve incelemenin sonucunda bir denetçi görüşü oluşturulması sürecidir. Bu süreçte denetçi, işletmenin finansal

tablolarının ilgili finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir (Celayir, 2017). Toplumu oluşturan bireyler ve kuruluşlar, işletmelerle ilgili doğru kararlar alabilmek için güvenilir finansal bilgilere ihtiyaç duyar. Ancak işletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olmama riski bulunmaktadır. Bu riskin birkaç temel nedeni şunlardır (Erdoğan, 2002):

- ***Bilgi Üretim Sürecindeki Hatalar ve Eksiklikler***: İşletmelerin kendi iç yapılarında oluşan hatalar, eksiklikler veya önyargılar, sunulan bilgilerin doğruluğunu etkileyebilir. Muhasebe raporlama süreçlerinde hatalar ya da kasıtlı yanıltmalar, finansal bilgilerin doğruluğunu zedeleyebilir.
- ***İşletme Yönetiminin Kendi Çıkarlarına Öncelik Verme Riski***: Yönetimler zaman zaman kendi çıkarlarını koruma eğiliminde olabilir, bu da bazı bilgilerin doğru ya da tam olarak yansıtılmamasına yol açabilir. Muhasebe ve raporlama sürçlerinde hatalar ya da kasıtlı yanıltmalar, finansal bilgilerin doğruluğunu zedeleyebilir.
- ***Bilgi Kullanıcılarının Bilgiye Ulaşma Zorlukları***: Bilgi kullanıcıları, işletmelerin iç yapısı ve faaliyetleri hakkında yeterli bilgiye sahip olamayabilir. İşletme içindeki işlemler ya da kararların ayrıntıları kamuya açık olmadığında, dış paydaşlar için güvenilir bilgiye ulaşmak zorlaşır.
- ***Bilginin Karmaşıklığı ve Anlaşılabilirlik Sorunu***: İşletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgiler, teknik ve karmaşık muhasebe kavramları içerebilir. Bu durum, bilgi kullanıcılarının bilgilere tam olarak güvenmesini zorlaştırabilir.

Bilgi riskini oluşturan koşullar, bağımsız denetim gerekliliğini doğuran temel nedenler olarak sayılabilir. Bu koşullar şöyle sıralanabilir (Erdoğan, 2002):

- *Bilgi Asimetrisi:* İşletme yönetimi, işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında bilgi kullanıcılarından daha fazla bilgiye sahiptir. Bu bilgi asimetrisi nedeniyle, yöneticilerin kendi çıkarlarına uygun bilgi sunmaları riski vardır. Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin sunduğu bilgilerin doğruluğunu değerlendirmeye yardımcı olur.

- *Bilgi Manipülasyonu Riski:* İşletme yönetimi, finansal bilgileri kasıtlı olarak yanıltıcı veya yanlış şekilde yansıtabilir. Örneğin, daha yüksek bir performans göstermek ya da vergi avantajı sağlamak için bilgilerin değiştirilmesi bu duruma örnek olabilir. Bağımsız denetçi, bu tür manipülasyonların tespit edilmesi için tarafsız bir inceleme yapar.
- *Finansal Bilgilerin Karmaşıklığı:* Finansal raporlama standartlarının ve muhasebe ilkelerinin karmaşıklığı, finansal bilgilerin anlaşılmasını zorlaştırabilir. Bilgi kullanıcıları, işletmenin finansal durumunu tam olarak değerlendirmeyebilir. Bağımsız denetim, karmaşık muhasebe işlemlerinin doğru ve güvenilir bir şekilde yansıtılmasını sağlar.
- *Finansal Bilgilerde Hata Riski:* Muhasebe sürecinde yapılan hatalar, yanlış hesaplamalar veya kayıtların eksik tutulması gibi durumlar, finansal tablo yanlış bilgiye yol açabilir. Bağımsız denetim, bu tür hataların tespit edilmesi ve düzeltilmesi sürecinde önemli bir rol oynar.
- *Şeffaflık Eksikliği:* İşletme yönetimi her zaman tüm bilgileri açıklamayabilir veya bazı bilgileri eksik sunabilir. Bu durumda bilgi kullanıcılarının yeterli bilgiye ulaşması zorlaşır. Bağımsız denetim, işletmenin mali tablolarında yeterli açıklamanın yapılıp yapılmadığını değerlendirerek şeffaflığı artırır.

Bu koşullar, işletmelerin finansal tablolarındaki bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlamak amacıyla bağımsız bir denetim yapılmasını ortaya çıkarmaktadır. Bağımsız denetçi, tarafsız bir gözle finansal tabloları inceleyerek bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye ulaşmasını sağlar ve bilgi riskini azaltır.

2.5 Bağımsız Denetimi Gerektiren Etmenler

Bağımsız denetim yapılmasında birçok etmek bulunsa da bunlardan en temellerini şöyle sıralayabiliriz (Erdoğan, 2002)*;*

- Bilgi asimetrisi,
- Yönetim sorumluluğu,
- Finansal bilgilerin karmaşıklığı,
- Hata ve hile riskleri,
- Şeffaflık ve güven sağlama,
- Regülasyonlar ve yasal zorunluluklar,

- Paydaşların güvenliği,

Bu etmenler, işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetiminden geçirilmesini zorunlu kılmakta ve bilgi kullanıcılarının güvenilir, doğru ve tarafsız bilgiye ulaşmasını sağlamaktadır.

İşletmelerin finansal tablolarının güvenilirliği, yalnızca iç süreçlerle doğrulanmak yerine, tarafsız ve uzman bir göz tarafından denetlendiğinde daha güvenilir hale gelir. Bağımsız denetim, aynı bilgilerin farklı karar alıcılar tarafından tekrar tekrar incelenmesinin yaratacağı zaman ve maliyet yükünü azaltır, aynı zamanda işletmelerin operasyonlarının sürekli olarak dış müdahalelerle kesintiye uğramasını önler. Bu nedenle, bağımsız denetçi tarafından yapılan tek bir denetim, ilgili tüm taraflar için güvenilir bir bilgi kaynağı sunarak karar alma süreçlerini destekler. Bağımsız denetim sayesinde, uzman bir denetçi finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini tüm karar verici birimler için geçerli olacak şekilde onaylayarak ekonomik bir çözüm sunar. Bu ihtiyaç Bağımsız Muhasebe Uzmanlığı mesleğinin doğmasına ve bağımsız denetimin bir standart haline gelmesine yol açmıştır (Gürbüz, 1995).

Yukarıdaki bilgilerden anlaşılabileceği gibi, muhasebe bilgileri her ne kadar işletme içerisinde oluşturulsa da bu verilerden elde edilen sonuç raporları yalnızca işletme içinde kullanılmamaktadır. Ayrıca günümüz şartlarında çoklu işletme yapılarından dolayı muhasebesel bilgiler yoğun olup karmaşıklaşmıştır. Dolayısıyla özellikle halka açık işletmelerde, BIST'da (Borsa İstanbul) işlem gören işletmelerin finansal tabloları birçok karar verici tarafından kullanılmaktadır. Halka açık olarak paylaşılan bu bilgilerin doğru, şeffaf, anlaşılabilir bir kaynak olması önem arz etmektedir. Yüksek derecede önem taşıdığından işletmeler açısından Bağımsız Denetim gerekli hâle gelmiştir.

2.6 Bağımsız Denetimin Süreci

Denetim süreci denetçinin bir işletmenin finansal tablolarını değerlendirmek üzere çalışmaya başlamasından rapor sunumuna kadar izlenen çeşitli aşamaları içerir. Denetim süreci genellikle aşamalardan oluşmaktadır, bunlara kısaca değinmemiz gerekirse (Bozkurt, 2018);

➢ **Denetim İşi Kabulü ve Planlama:**

- Denetçi, müşteriyle olan ilişkiyi değerlendirir ve denetimi kabul edip etmeyeceğine kara verir.
- Denetimin amacı, kapsamı, kaynak ihtiyaçları ve zaman planı belirlenir.
- Denetim süreci için gerekli ekip oluşturulur ve görev dağılımı yapılır.

➢ **Ön Bilgi Toplama ve İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi:**

- Denetçi, işletme hakkında genel bilgiler toplar; sektörel, finansal ve operasyonel bilgileri gözden geçirir.
- İşletmenin iç kontrol sistemi değerlendirilir ve denetim kapsamının belirlenmesinde bu sistemin güvenilirliği göz önünü alınır.

➢ **Denetim Stratejisinin ve Programının Oluşturulması:**

- Belirlenen denetim risklerine göre denetim stratejisi geliştirilir.
- Denetim programı hazırlanarak hangi testlerin yapılacağı ve hangi kanıtların toplanacağı belirlenir.

➢ **Kanıt Toplama ve Testler:**

- Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtlarını toplamak için çeşitli denetim prosedürlerini (sayım, gözlem, teyit, inceleme, analitik inceleme) uygular.
- İşlemler ve hesaplar test edilerek doğrulukları, bütünlükleri ve gerçeğe uygunlukları değerlendirilir.

➢ **Denetim Bulgularının Analizi ve Değerlendirilmesi:**

- Toplanan denetim kanıtları analiz edilerek, işletmenin finansal tablolarının güvenilirliği ve doğru raporlanıp raporlanmadığı değerlendirilir.
- Tespit edilen hata veya usulsüzlükler, işletmenin genel finansal durumuna etkisi açısından incelenir.

➢ **Denetim Raporunun Hazırlanması ve Sunulması:**

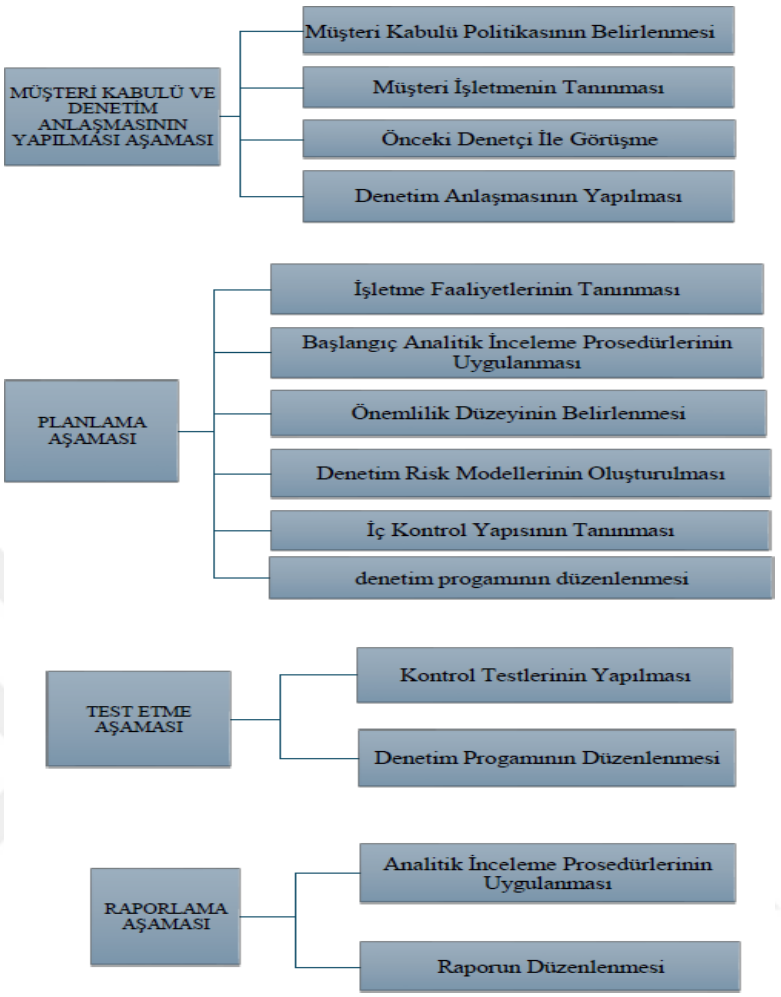
- Denetçi, denetim bulguları doğrultusunda tablolar hakkında bir görüş oluşturur.
- Oluşan görüş (olumlu, olumsuz, şartlı veya görüş bildirmeme) denetim raporunda belirtilir ve rapor, denetim sürecinin tamamlayıcı belgesi olarak sunulur.

Yukarıda yer alan her bir madde işlem sırası olarak birbirinin tamamlayıcısı olup, ilk sıradaki işlem ile son sıradaki işlem aynı önem derecesindedir. Bağımsız

denetim kuruluşu ya da kendi nam ve hesabına işlem yapan bağımsız denetim işini üstelenecek kişi veya kişiler her işlem aşamasında son derece titiz ve dikkatli davranmaları gerekmektedir. Bağımsız denetçi ya da bağımsız denetim işletmesi çalışmaya başlayacağı kurum veya kuruluşlar ile üçüncü derece dâhi olsa herhangi bir bağlantısının olmaması beklenmektedir. Meslekî etik kuralları çerçevesinde yasaklıdır.

Denetim, işletmenin yapısına ve koşullarına göre esneklik gösterebilen, uyarlanabilen ve dinamik bir süreçtir. Bu sürecin belirli aşamaları genellikle standart olarak kabul edilse de, işletmenin özel yapısına ya da denetim sürecinde karşılaşılan özel durumlara göre uyarlamalar yapılabilir. Bu durum, denetimin sadece katı bir uygulama dizisi değil aynı zamanda değişen koşullara duyarlı bir faaliyet olduğunu da gösterir (Sarısoy, 2018). Genelde benzer aşamalardan oluşan denetim süreci, işletmenin çevresindeki yasal değişiklikler, yeni risk faktörleri, değişen iş süreçleri ya da piyasa koşulları gibi etkenler göz önünde bulundurularak güncellenebilir. Böylece denetim, işletmenin mevcut durumu hakkında daha doğru bir değerlendirme sağlayarak güvenilir bilgi akışını destekler.

Denetim plan ve programı esnek olarak düzenlenir, olası bir aksilik ya da ciddi bir uyumsuzluk olursa yeniden revize edilebilir. Denetçi, denetim sürecini oluştururken her türlü durumu göz önünde bulundurarak denetimim sürecini belirler.



Tablo 1: Denetim Akış Süreci (Bozkurt, 2018, s. 92)

2.7 Bağımsız Denetçi Tanımı ve Özellikleri

2.7.1 Tanımı

Bağımsız denetçiler, meslekî bilgi, deneyim ve ahlaki değerlere sahip uzman kişiler olarak işletmelerin finansal tablolarını denetleyen profesyonellerdir. Tek başına çalışabilen veya denetim işletmelerine bağlı olarak hizmet sunabilen denetçiler, finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak adına objektif bir gözle incelemeler yapar (Celayir, 2017). Bu konuda mesleki etik kuralları devreye girmektedir. Aynı zamanda denetçinin görüşünün ve bağımsızlığının güvenilir olup olmadığı bu çerçevede değerlendirilmektedir.

Bağımsız denetçi, denetleyeceği işletmeyle hiçbir bağ veya çıkar ilişkisi bulunmayan; bireysel olarak ya da denetim firması aracılığıyla profesyonel

denetim hizmeti sunan kişidir. Bağımsız denetçiler, tarafsızlık ve objektiflik ilkesine sıkı sıkıya bağlı olarak çalışmalarını yürütürler (İnce, 2022).

Bağımsız denetçinin temel uzmanlık alanı, işletmelerin finansal tablolarının denetlenmesidir. Bu faaliyet, finansal bilgilerin güvenilir ve doğru bir şekilde sunulup sunulmadığını tespit etmeyi amaçlar. Özellikle şu konularda çalışmalar yürütürler:

- *Finansal Tabloların Güvenilirliği*: İşletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve uluslararası raporlama standartlarına uygun olarak hazırlandığını kontrol ederler.
- *Tarafsız Görüş Sunma*: Denetçi, denetim süreci sonunda finansal tablolar hakkında tarafsız ve güvenilir bir görüş bildirir. Bu görüş, yatırımcılar, kredi sağlayıcılar ve diğer bilgi kullanıcıları için önemli bir güven kaynağıdır.
- *Risk ve Uygunluk Değerlendirmesi*: İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve risk yönetimi süreçlerini değerlendirerek olası hataları ya da suistimalleri tespit etmeye çalışırlar.

Sonuç olarak, bağımsız denetçiler, işletmelerin finansal güvenilirliğini artırarak, finansal raporlama süreçlerinde şeffaflık ve güven sağlamaya katkıda bulunurlar.

2.7.2 Denetçinin Özellikleri

Denetim çalışmasını yürüten denetçinin en önemli özellikleri yeterliliği ve bağımsızlığı diyebiliriz. Bir denetçi görev alacağı işletmeye karşı doğrudan veya dolaylı olarak hiçbir çıkar, fayda beklentisinde bulunmamalıdır. Burada denetçinin yeterliliği ve bağımsızlığına değinecek olursak:

Denetçi yeterliliği ile denetçi bağımsızlığı arasındaki ilişki, yüksek kaliteli denetim hizmetlerinin sağlanmasında kritik bir rol oynamaktadır. Bu iki kavram farklı gibi görünse de birbirine bağlıdır ve karşılıklı olarak güçlendiricidir. Tanımlarını ve birbirlerini nasıl etkilediklerini inceleyelim;

Denetçi yeterliliği; denetimleri etkin bir şekilde gerçekleştirmek için gereken bilgi, beceri, eğitim ve uzmanlığını ifade eder. Muhasebe, denetim standartları ve

ilgili düzenlemelerde teknik yeterliliğin yanı sıra profesyonel muhakeme yapma becerisini de kapsar. Yetkili denetçilerin, finansal tablolardaki hataları, hileleri veya önemli yanlışlıkları tespit etme olasılığı daha yüksektir. Uzmanlıkları, denetim sürecinin kapsamlı, doğru ve güvenilir almasını sağlar (Kharuddin & Basioudis, 2022).

Denetçinin yetkinliğinin artmasındaki en önemli noktalar; eğitim geçmişi ve sürekli mesleki gelişim, farklı endüstrilerin denetiminde görev almış olması, finansal verileri ve iç kontrolleri değerlendirmek için analitik becerileri, denetim bulgularını net bir şekilde raporlamak için iletişim becerileri gibi noktalara değinebiliriz.

Denetçi bağımsızlığı; denetim süreci boyunca tarafsız ve objektif kalma yeteneğini ifade eder. Bu, denetçilerin müşteriyle kararlarını etkileyebilecek herhangi bir kişisel veya finansal ilişkiden etkilenmediği anlamına gelir. Denetçilerin uzun vadeli başarısı, dürüstlük konusundaki itibarlarına ve çalışmalarının kalitesine bağlıdır. Piyasadaki güvenilirliği kaybetmek, denetim firmaları için ciddi sonuçlar doğurabilir (Kharuddin & Basioudis, 2022).

Denetçi yetkinliği ve bağımsızlık arasındaki sinerjik ilişki, yüksek kaliteli denetimler üretmek için esastır. Denetçiler, becerilerine yatırım yaparak ve bağımsızlığa olan bağlılıklarını sürdürerek yalnızca itibarlarını korumakla kalmaz, aynı zamanda finansal raporlamanın güvenilirliğine ve şeffaflığına da katkıda bulunurlar. Bu dinamik, nihai olarak karar vermek için doğru ve tarafsız finansal bilgilere güvenen yatırımcılar, düzenleyiciler ve kredi verenler olmak üzere paydaşlara fayda sağlar.

Denetçilerin, denetim faaliyetlerini yerine getirirken sahip olması gereken temel özellikler şunlardır (Göçmenler, 2019);

- *Dürüstlük ve Doğruluk*: Denetçiler, çalışmalarını yürütürken tam bir dürüstlük ve doğruluk içerisinde hareket etmelidir. Bu, mesleğin temel ahlaki ilkesidir. Tarafsızlık ve adil değerlendirme yaparak, denetim sürecinde karşılaştıkları durumları objektif bir şekilde ele almalıdırlar. Hiçbir menfaat çatışmasına girmemeli ve çıkar ilişkilerinden kaçınmalıdır.

- *Sır Saklama Yükümlülüğü:* Gizlilik, denetçilerin en önemli sorumluluklarından biridir. Denetçi, denetim sırasında elde ettiği tüm bilgi ve belgeleri gizli tutmak zorundadır. İşletmenin finansal durumu, ticari sırları, stratejik planları veya herhangi bir içsel bilgisi üçüncü kişilerle paylaşılmamalıdır. Bu gizlilik yükümlülüğü, denetim sözleşmesi sona erdikten sonra dahi devam eder. Yani, denetçi eski müşterisinin bilgilerini de korumak zorundadır.
- *Meslekî Yetkinlik ve Özen:* Denetçilerin, mesleklerini icra ederken yeterli bilgi, beceri ve deneyime sahip olmaları gerekmektedir. ISA ve TDS gibi meslekî standartlara uygun hareket etmelidir. Denetim çalışmalarını titizlikle yürütmeli ve her aşamada profesyonel özen göstermelidir.
- *Bağımsızlık:* Denetçiler, denetledikleri işletmeye karşı bağımsız olmalıdır. Hiçbir durumda denetim sürecini etkileyecek bir çıkar ilişkisine girmemelidir. Bağımsızlık ilkesine aykırı hareket etmek, denetim raporlarının güvenilirliğini ve geçerliliğini zedeleyebilir.
- *Profesyonel Davranış ve Sorumluluk:* Denetçiler, meslekî ahlak kurallarına uygun olarak hareket etmeli ve yüksek etik standartlar sergilemelidir. Mesleklerini icra ederken, kamu yararını gözetmeli ve nihai kullanıcıların çıkarlarını korumaya özen göstermelidirler

Bu ilkeler ve sorumluluklar, denetim sürecinin şeffaflık, güvenilirlik ve dürüstlük çerçevesinde yürütülmesini sağlamaya yöneliktir. Denetçilerin, görevlerini yerine getirirken bu ilkelere sıkı sıkıya bağlı kalmaları, denetim raporlarının doğruluğunu ve kamu güvenini artırır.

2.7.3 Bağımsız Denetçilerin Görevleri/Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin temel sorumluluğu, denetim faaliyetlerinin uluslararası denetim ilkeleri ve standartlarına uygun olarak yapılmasını sağlamaktır. Bu çerçevede bağımsız denetçilerin görevi, işletmelerin finansal tablolarında önemli yanlışlıkların tespit edilmesine odaklanır. Denetçinin sorumluluğunun kapsamı (Celayir, 2017);

- Finansal tabloların denetlenmesi,
- Denetim standartlarına uygunluk

- Denetim kanıtlarının toplanması,
- Görüş bildirme,
- Bağımsız ve meslekî etik,

Bağımsız denetçilerin asıl görevi, finansal tabloları denetlenen işletmenin kayıtlarında hata ve hilelerin tespit edilmesi değildir. Burada asıl amaç, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu kontrol etmektir. Denetim çalışması yürütülürken de denetçiye sunulan tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğinin kontrol edilmesi de denetçi görevleri arasındadır.

Bilindiği üzere denetim, belirli hesap dönemlerini kapsar ya da ilgili işletmenin talebi doğrultusunda belirli tarih aralıkları çerçevesinde yapılır. Bu tarih aralığından sonra ilgili işletme bünyesinde meydana gelebilecek önemli olayları dipnotlarla bildirmekte denetçinin görevleri arasında yer almaktadır. Bu durum bilanço tarihi sonrası olaylar olarak adlandırılmaktadır. Meydana gelmesi muhtemel olaylar işletme yönetimine ve bilgi kullanıcılarına aktarılmış olur.

Denetim raporu, denetçilerin bir işletmenin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği konusunda kredi verenler, yatırımcılar ve devlet gibi dış paydaşlarla iletişim kurmak için kullandıkları temel araçtır. Bununla birlikte, geleneksel denetim raporlama modeli, esas olarak denetçilerin sorumluluklarının kapsamına ilişkin bilgi eksikliği nedeniyle yıllar içinde eleştirilerle karşı karşıya kalmıştır. Bu belirsizlik, finansal tablo kullanıcıları arasında genellikle kafa karşılıklığına yol açmış ve denetim raporlarına tam olarak güvenmelerini etkilemiştir. Denetçilerin sorumluluklarına ilişkin belirsizlikler (Backof, Bowlin, & Goodson, 2022);

- Finansal tablo kullanıcıları, denetçilerin rolünün kapsamı, özellikle de denetim görüşünün neleri kapsadığı konusunda genellikle net değildi.
- Denetçilerin finansal tabloların doğruluğunu garanti etmekten veya her türlü dolandırıcılığı tespit etmekten sorumlu olduğuna dair yaygın bir yanılgı vardı.
- Denetçilerin sorumlulukları konusundaki kafa karışıklığı göz önüne alındığında, standart belirleyiciler “makul güvence” gibi teknik kavramların ve bunun içsel sınırlamalarının açıkça tanımlanmasının önemini kabul ettiler.

- Makul güvence, denetçilerin, finansal tabloların hata veya hile nedeniyle önemli yanlışlıklar içermediğine dair görüş oluşturmak için yeterli kanıt topladığını ifade eder, ancak mutlak doğruluk anlamına gelmez.

Deneticinin nihai sorumluluğu, yaptığı denetim sonucunda bulgularını denetim raporu şeklinde ilgililere sunmaktır. Bu raporda, denetçi mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve yasal düzenlemelere uygunluğu hakkında görüşünü bildirir. Böylece, finansal tablo kullanıcılarına doğru kararlar alabilmeleri için gerekli güvence sağlanmış olur.

Bu kapsamda denetçinin görevleri hem denetlenen işletme hem de finansal tablo kullanıcıları açısından büyük bir önem taşır.

2.8 Denetim Standartları

Bağımsız denetimin dayandığı temel kaynak, denetim sürecinin güvenilir, tarafsız ve kaliteli olmasını sağlayan kurallar ve standartlardan oluşur. Bu standartlar, bağımsız denetimin etkin bir şekilde gerçekleşmesi ve bilgi kullanıcılarının denetim raporlarına duyduğu güvenin korunması açısından son derece önemlidir. Bağımsız denetimin dayandığı başlıca standartlar (Doğan & Hilal, 2019):

- Denetçinin, denetim sürecinde denetlenen işletme veya diğer çıkar gruplarıyla ilişkisinin bağımsız olması, görüşlerinde tarafsız davranması gereklidir. Bu standart, denetçinin işletme yönetiminden bağımsız ve objektif bir değerlendirme yapmasını sağlar.
- Denetçiler, gerekli mesleki bilgi ve beceriye sahip olmalı ve mesleki standartlara uygun olarak çalışmalıdır. Ayrıca, denetim sırasında titiz ve dikkatli bir şekilde kanıt toplamalı, analiz yapmalı ve değerlendirmelerde bulunmalıdır.
- Denetçi, denetim sırasında edindiği bilgileri gizli tutmalı ve yetkisi olmayan kişilerle paylaşmamalıdır. Bu standart, denetlenen işletmenin ve diğer çıkar gruplarının gizliliğini koruma amacı taşır.

- Denetçi, raporlarında elde ettiği bulguları tam, doğru ve eksiksiz şekilde yansıtmalı, güvenilir bilgi sunmalıdır. Bu standart, raporun ilgili taraflarca doğru değerlendirilmesine yardımcı olur.
- Denetçinin görevi, finansal tabloların gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde hazırlandığına dair makul bir güvence sağlamaktır. Tam garanti mümkün olmasa da denetçi, yüksek düzeyde bir güvence sağlayacak kanıt toplamalıdır.
- Denetim süreci, belirli bir plan ve programa göre yapılmalı, yeterli ve uygun denetim kanıtları toplanmalıdır. Böylece, denetim sonucunda verilen görüşün doğruluğu desteklenmiş olur.
- Denetçi, denetim sürecinde sürekli olarak bilgi ve belgeleri sorgulamalı ve kuşkucu bir yaklaşım benimsemelidir. Bu ilke, hata ve hile durumlarının tespit edilmesi olasılığını artırır.

Bu standartlar, bağımsız denetimin kaliteli ve güvenilir şekilde yapılmasını sağlayarak, finansal bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgi sunulmasına yardımcı olur.

2.9 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), denetim süreçlerinin belirli bir disiplin ve standart çerçevesinde yürütülmesini sağlayan kurallar bütünüdür. Bu standartlar, denetim çalışmalarının evrensel kabul gören bir yöntem ve düzen içinde yapılmasını, dolaysıyla denetim sonuçlarının daha güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını sağlar. GKGDS, finansal tabloların denetlenmesinde temel rehber olarak kabul edilir ve denetim sürecinin her aşamasında uyulması gereken temel ilkeleri içerir. GKGDS; muhasebe ve denetim faaliyetlerinin belirli bir düzen ve etik çerçevesinde yürütülmesine yardımcı olarak hem işletmelere hem de kullanıcılarına güvenilir bir bilgi sunulmasını sağlamaktadır (Bozkurt, 2018).

Standartların temel özellikleri şöyledir:

- GKGDS, uluslararası düzeyde kabul görmüş ve uygulanan standartlardır. Böylece farklı işletmelerin finansal tabloları karşılaştırılabilir hale gelir ve denetim sonuçları global anlamda anlaşılabilir olur.
- Denetçinin tarafsız ve bağımsız hareket etmesi gerektiği ilkesi, GKGDS' in en temel özelliklerindendir. Bağımsızlık, denetim sürecinin güvenilirliğini artırır ve denetçinin görüşünün objektif olmasını sağlar.
- GKGDS, denetçilerin yeterli bilgi, beceri ve deneyime sahip olmasını gerektirir. Ayrıca, denetim sürecinde mesleki özen göstermeleri beklenir, yani tüm süreçlerde titizlik ve dikkatle hareket ederler.
- Denetim sürecinin tüm aşamalarında, denetçinin kanıtlara dayalı kararlar almasını ve görüş bildirmesini zorunlu kılar. Yeterli ve uygun kanıtların oluşturulması için önemlidir.
- GKGDS, denetim sonuçlarının açık ve anlaşılır bir şekilde raporlanmasını gerektirir. Bu, denetim faaliyetlerinin şeffaflığı açısından kritik bir öneme sahiptir.
- Denetim süreçlerinin etkili ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi için denetim faaliyetlerinin önceden planlanması gerektiğini vurgular. Planlama, denetim risklerinin yönetilmesi ve kaynakların etkin kullanılmasını sağlar.
- GKGDS, denetçilerin çalıştıkları ülkenin mevzuatlarına uygun hareket etmelerini ve yerel düzenlemelere uymalarını sağlar. Bu sayede, denetim süreci hem ulusal hem de uluslararası düzenlemelere uyumlu hale gelir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, bu özellikleriyle denetim faaliyetlerinin tutarlılığını, doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaya yönelik bir çerçeve sunmaktadır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), her denetim faaliyetinde uyulması gereken evrensel kurallar dizisidir ve tüm denetçiler için bağlayıcıdır. Bu standartlar, denetim süreçlerini detaylı olarak yönlendiren teknik bir rehber değil; kaliteli ve güvenilir bir denetim sürecinin çerçevesini belirleyen genel ilkelerdir. GKGDS' nin dünyada tüm denetçiler tarafından kabul edilmesinin temel nedeni, denetim uygulamalarının tutarlı, güvenilir ve

karşılaştırılabilir sonuçlar vermesini sağlamaktır. GKGDS' nin iki ana fonksiyonu şunlardır (Şengür, 2010):

- *Rehberlik Fonksiyonu*: Denetçilerin, denetim sürecinde izlemesi gereken genel çerçeveyi belirleyerek, denetçiye mesleki standartlar doğrultusunda nasıl hareket etmesi gerektiği konusunda rehberlik eder. Bu sayede, denetim faaliyetlerinin belirli bir disiplin ve doğrultuda yürütülmesi sağlanır.
- *Kalite ölçme Fonksiyonu*: Denetim faaliyetlerinin belirli bir kalite düzeyinde yapılmasını sağlar ve denetim sonuçlarının güvenilirliğini ölçmeye olanak tanır. Bu işlevi ile GKGDS, denetim çalışanlarının niteliğini değerlendirmeye imkân verir ve denetim raporlarının kalitesini artırır.

GKGDS, tüm denetim faaliyetlerinde yüksek standartları sağlamaya yönelik temel ilkeleri sunarak denetim mesleğinde tutarlılık ve güvenilirliği artıran bir yapı sunar.

GKGDS, zamanla evrensel bir kabul görmüş ve tüm dünyada denetim uygulamalarının standartlaşmasına katkı sağlamıştır. Bu ilkeler, denetim mesleğinde ortak bir dil oluşturarak denetçilerin hem mesleki sorumluluklarını yerine getirmesine hem de denetim raporlarının kalitesini artırmasına yardımcı olur. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları şöyle gruplandırılmaktadır (Şengür, 2010):

a) Genel Standartlar:
- Mesleki Eğitim ve Deneyim
- Bağımsızlık
- Mesleki Özen ve Titizlik

b) Çalışma Standartları:
- Planlama ve Gözetim
- İç Kontrolün İncelenmesi
- Kanıt Toplama

c) Raporlama Standartları:
- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum
- Devamlılık (Tutarlılık)
- Açıklayıcı Bilgiler (Dipnotlar)

- Denetçi Görüşü

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), 3 ana başlık altında toplanmış olup, toplamda 10 adettir. Bu başlıklar aşağıdaki gibi sıralanarak, açıklanmıştır.

2.9.1 Genel Standartlar

Denetim çalışmalarının temel ilkelerinden biri, denetim işlemlerinin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip kişiler, yani "*denetçiler"* tarafından yürütülmesidir. Denetçiler, bu görevlerini yerine getirirken bağımsızlık ilkesi doğrultusunda hareket etmelidirler; bu, tarafsızlıklarını koruyarak her türlü çıkar çatışmasından uzak kalmalarını ve tarafsız bir değerlendirme yapmalarını sağlar (Bozkurt, 2018).

Ayrıca, denetçiler, denetim sürecinin tüm aşamalarında yüksek bir mesleki özenle çalışmalıdır. Denetim bulgularının analizinde ve denetim raporunun hazırlanmasında gösterilecek özen, raporun doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak açısından kritik önem taşır. Bu sayede, denetim sonuçlarının ilgili taraflara güvenilir bir şekilde iletilmesi sağlanmış olur.

2.9.1.1 Mesleki Eğitim ve Deneyim

GKGDS içinde yer alan "eğitim ve yeterlilik" standardı, muhasebe denetiminin yalnızca yeterli bilgi, beceri ve eğitime sahip denetçiler tarafından yapılmasını gerektirir. Bu standarda göre denetçilerin, muhasebe denetim konularında derinlemesine bilgi sahibi olmaları ve lisans düzeyinde eğitim almış olmaları esastır. Eğitimin işletme, muhasebe, iktisat, ticaret hukuku, istatistik ve vergi gibi alanları kapsaması beklenir. Türkiye'de bu gereklilikler, 3568 sayı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" çerçevesinde düzenlenmiştir. Yasanın 5. Maddesine göre, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) olabilmek için hukuk, iktisat, maliye, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler gibi alanlarda lisans eğitimi almış olmak gerekir. Ayrıca, lisans eğitimini bu alanlarda tamamlayan adayların, bu bilim dallarında lisansüstü düzeyde diploma alması da yasanın getirdiği bir diğer zorunluluktur (Yılancı, Yıldız, Uludağ, & Erdoğan, 2018). Bu düzenlemeler, denetim

faaliyetlerinin kalite ve güvenilirliğini artırmak amacıyla yapılmış ve eğitim standardının ülkemizdeki uygulamasını yansıtmaktadır.

Güvenilir, kaliteli bir denetim görüşü oluşturabilmek için denetçinin sahip olması gereken nitelikler arasında mesleki eğitim, deneyim ve tam bağımsızlık önemli yer tutar. Mesleki eğitim ve deneyim standardına göre, denetim faaliyeti ancak gerekli teknik eğitime ve deneyime sahip uzman kişiler tarafından yapılmalıdır. Denetim yetkisi verilmiş kişilerin teknik bilgi ve yetkinliğe sahip oldukları kabul edilir, ancak bu yeterlilik düzeyi yalnızca bir temel başlangıç noktasıdır. Eğitim, denetçinin geniş bir perspektifte yetkinliğe sahip olmasını sağlar. Aynı zamanda, sürekli değişen mevzuat ve gelişen muhasebe uygulamalarına ayak uydurmak adına denetçilerin mesleki bilgilerini sürekli tazelemeleri ve yeni yöntem ve araçları uygulamalı olarak öğrenmeleri gerekir. (Şengür, 2010). Sürekli eğitim anlayışının benimsenmesi, denetçilerin yetkinliğini koruyarak güvenilir denetim hizmeti sunmalarını destekler.

2.9.1.2 Bağımsızlık

Denetçi, denetim sürecinde yansızlığı sağlamak zorundadır, çünkü yansızlık bağımsız denetimin temel gerekliliklerinden biridir. Denetçilerin, denetim faaliyetlerini yürütürken ve denetim sonuçlarını değerlendirip rapor oluştururken tarafsız kalmaları, bağımsızlık ilkesinin korunmasını sağlar. Bağımsızlık, denetçinin tarafsız kararlar alabilmesi için şarttır ve bu ilke olmadan denetim sürecinin güvenilirliği zedelenir (Bozkurt, 2018). Denetçinin kişisel değerleri, etik kurallar ve mesleki sorumlukları ile uyumlu, içsel bir bağımsızlık anlayışına sahip olmasıdır. Denetçi, çıkar çatışmalarından kaçınarak etik ve yasal çerçevede hareket etmelidir. Denetçinin işletme ile arasındaki mali, kişisel ya da profesyonel ilişkilerin bağımsızlığı olumsuz etkilememesi anlamına gelir. Bu, denetçinin inceleyeceği finansal veriler ve işletmeyle herhangi bir doğrudan veya dolaylı ilişki içinde olmaması gerektiğini ifade eder. Denetçinin değerlendirmelerinin yansız ve güvenilir bir temele dayanması gerekmektedir.

Finansal tablo kullanıcılarının, denetçinin bağımsızlığına güven duymadığı durumlarda, denetçinin sunduğu denetim görüşünün geçerliliği ve değeri kullanıcılar nezdinde azalır. Denetçi bağımsızlığının sorgulandığı bir durumda,

yapılan denetimin tarafsızlığı ve objektifliği de tartışmalı hale gelir. Bu, denetim işlevini geçersiz kılacak bir unsur olduğundan, denetçilerin her aşamada bağımsızlık ilkesine titizlikle uymaları şarttır (Şengür, 2010). Bağımsızlık, denetim faaliyetinin temeli olup denetim sürecinde kullanıcıların güvenini sağlamak ve onların karar alma süreçlerine objektif bir katkı sunmak açısından kritik önem taşır. Bu nedenle, bağımsızlık denetçilerin dikkat etmesi gereken en temel ilke olarak ön planda tutulmalıdır.

Denetçinin bağımsızlık standardına uygun hareket etmesi, yalnızca iş ortamında değil, özel yaşamında da denetlediği işletmelerle çıkar ilişkisi oluşturabilecek hareketlerden kaçınmasını gerektirir. Bu bağımsızlık ilkesi, meslek yasasında ve çeşitli yasal düzenlemelerde açıkça tanımlanmıştır. Örneğin, Türkiye'de 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanunu'nun 45'inci maddesi, serbest muhasebeci mali müşavirlerin ve yeminli mali müşavirlerin belirli akrabalarına veya bu akrabalarının ortak oldukları işletmelere hizmet vermelerini yasaklar. Bu yasaklar, denetçilerin bağımsız kalmalarını ve işlerinde tarafsız davranmalarını sağlamak amacıyla konulmuştur. Ayrıca, son yıllarda bağımsızlık ilkesi ile ilgili dünya genelinde ve Türkiye'de yapılan ek düzenlemeler de denetçilerin denetledikleri işletmelerle menfaat ilişkisi kurmalarını daha da kısıtlamıştır. ABD'de Sarbanes-Oxley Yasası, denetim firmalarının denetledikleri firmalara yönetim danışmanlığı yapmalarını yasaklamıştır. Türkiye'de de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), benzer şekilde denetim firmalarının bağımsızlıklarını koruyacak düzenlemeler yapmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu da, bir denetçinin denetlediği işletmenin muhasebe kayıtlarını tutmaması gerektiğini belirterek bu bağımsızlık ilkesine destek vermektedir. Bu tür düzenlemeler, denetim süreçlerinde güvenilirliği artırmak ve denetçilerin tarafsızlıklarını koruyabilmek için oldukça önemli adımlardır (Yılancı, Yıldız, Uludağ, & Erdoğan, 2018). Özellikle, denetçinin aynı işletmede muhasebe kayıtlarını tutma işini de üstlenmesini engelleyen hükümler, denetim sürecinde güvenilirlik ve bağımsızlık ilkesinin korunmasına büyük katkı sağlamaktadır.

2.9.1.3 Meslekî Özen ve Titizlik

Denetçinin, denetim sürecinde ve rapor hazırlığında gösterdiği meslekî özen ve titizlik, bağımsız denetimin kalitesini ve güvenilirliğini doğrudan etkiler. Meslekî özen, denetçinin her aşamada denetim standartlarına uygun bir şekilde hareket etmesini, titizlik ise denetimin her safhasında ayrıntılara dikkat ederek işlemlerini yürütmesini gerektirir. Bu standartlar, denetim işinin kabulü, planlaması, kanıt toplama süreci ve raporlama gibi tüm adımları kapsar. Meslekî özen ve titizlik, yalnızca teknik doğruluk sağlamakla kalmaz; aynı zamanda meslek etiğine de bağlılığı gösterir. Meslekî ahlâk kurallarına uygun hareket eden bir denetçi, etik ilkelere uygunluk açısından da sorumluluk sahibidir ve mesleğin itibarını korur (Şengür, 2010). Bu nedenle, gerekli özen ve titizliği göstermeyen bir denetçi, yalnızca meslekî başarısızlığa değil aynı zamanda etik ihlallere de yol açmış olur.

Bağımsız denetimin başarısı, denetçinin sahip olduğu meslekî bilgi ve deneyime kadar, denetim sürecinde sergilediği titizlik ve özen ile de belirlenir. Yeterli eğitim ve bağımsızlık denetim için temel gerekliliklerdir; ancak denetçinin işine verdiği önem, titizlik ve meslekî sorumluluk duygusu olmadan, yapılan denetimin kalitesi düşebilir. Denetim sürecinde, her aşamada yeterli kanıt toplanması, çalışma kağıtlarının eksiksiz hazırlanması ve denetim raporunun dikkatle düzenlenmesi, kaliteli bir denetimin göstergeleridir (Bozkurt, 2018). Bundan dolayı, denetçi işini sadece bir görev olarak değil, aynı zamanda yüksek bir sorumluluk bilinciyle yerine getirmelidir.

Denetim faaliyeti, sabit kurallar üzerinden ilerleyen basit bir işlem olmaktan uzaktır. Denetçi, finansal tablolara dayanak oluşturan çok sayıda kayıt ve belgeyi analiz ederek, bunlar arasındaki hataları veya tutarsızlıkları tespit etmek ve finansal tabloların doğruluğuna dair güvenilir bir görüş oluşturmakla yükümlüdür. Her işletmenin kendine özgü yapısının yanı sıra kayıt düzenindeki farklılıklar, denetçinin meslekî deneyimini ve yargısını etkin bir şekilde kullanmasını gerektirir. Bu bağlamda, denetçi meslekî dikkat ve özen göstererek olası hata ve düzensizliklere karşı tetikte olmalıdır. Denetçinin bu özeni gösterip göstermediğinin ölçütü ise genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluktur. Eğer denetçinin çalışma kağıtları, denetim sürecinin denetim alanı

standartlarına ve denetim raporunun raporlama standartlarına uygun bir şekilde hazırlandığını gösteriyorsa, denetçinin meslekî dikkat ve özeninin yerine getirdiği kabul edilir (Yılancı, Yıldız, Uludağ, & Erdoğan, 2018).

2.9.2 Çalışma Standartları

Denetim çalışmaları, hedeflere ulaşmak için ayrıntılı bir şekilde planlamalı ve sürecin her aşamasında varsa yardımcılar etkili şekilde yönlendirilmelidir. Denetim sürecinde iç kontrol sistemi, yapılacak denetim testlerinin güvenilir sonuçlar sağlaması adına kritik bir referans, noktası olarak incelenmeli ve değerlendirilmeye alınmalıdır. Denetçi, mali tablolara ilişkin güvenilir bir görüş oluşturmak amacıyla teftiş, gözlem, soruşturma ve doğrulama gibi yöntemlerle yeterli miktar ve kalitede kanıt toplamalıdır. Bu sayede denetçi, finansal tabloların doğruluğuna dair sağlam bir kanaate ulaşabilir (Gürbüz, 1995).

Çalışma standartları, denetim faaliyetinin başlangıcından itibaren denetim kapsamının belirlenmesi, denetim işlemlerinin seçimi, uygulanması ve denetim bulgularının raporlanmasına kadar tüm aşamaların ne zaman ve nasıl gerçekleştirileceğini düzenleyen standartlardır. Bu standartlar, denetim sürecinin sistematik ve tutarlı bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla geliştirilmiş olup, denetim kalitesinin korunmasını ve denetim sonuçlarının güvenilirliğinin artırılması açısından kritik bir rol oynar (Yalçınkaya, 2019).

2.9.2.1 Planlama ve Gözetim

Denetim çalışmasının etkin bir şekilde yürütülmesi, detaylı bir planlamayı ve varsa denetçi yardımcılarının faaliyetlerinin titizlikle kontrol edilmesini gerektirir. Planlama sürecinde, işgücü ve zamanın verimli kullanılması ile kaynakların uygun şekilde tahsis edilmesi esastır. Denetimin planlanması, müşteri firma hakkında kapsamlı bilgi edinme, denetim prosedürlerinin türünü, zamanlamasını, kapsamını belirleme ve denetim için uygun personelin görevlendirilmesi gibi unsurları içerir. Denetçi, denetim sürecinde yardımcılarının gerçekleştirdiği tüm faaliyetler ve tespit ettikleri bulgular konusunda sorumluluk taşır (Yalçınkaya, 2019). Ayrıca, SPK mevzuatına göre her denetim için yazılı bir denetim programı oluşturulması zorunludur. Bu program, denetimin sistematik ve etkin bir şekilde

yürütülmesine rehberlik eder. Yazılı olarak düzenlenen bu program aynı zamanda denetim çalışmasının daha düzenli ve verimli geçmesine katkı sağlayacaktır.

Denetim faaliyeti, bir ekip çalışması olup, başdenetçi ve denetçi yardımcılarının koordinasyonunu gerektirir. Denetçi, denetim sürecinde yardımcılarını etkili bir şekilde kontrol etmeli ve onlara rehberlik etmelidir. Yardımcıların denetim sürecinde gözetilmesi, hem kaliteli bir denetim sürecinin yürütülmesi hem de yardımcılarının mesleki anlamda yetiştirilmesi açısından önem taşır. Bu gözetim süreci, yardımcıların hazırladıkları çalışma kağıtlarının başdenetçi tarafından gözden geçirilmesi ve karşılıklı bilgi paylaşımı ile desteklenir (Şengür, 2010). Denetim çalışmasında görev alan ekip ne kadar sık bulgu paylaşımı yaparsa denetim o kadar sağlıklı ilerler. Gerekli bulgulara ulaşmak daha kolay ve hızlı olarak tamamlanır.

Denetimde planlama ve gözetim, başarılı bir denetim süreci için kritik unsurlardır. Planlama, denetim çalışmasının başında yapılır ve denetim sürecinde izlenecek yol haritasını belirler. Bu aşamada, işgücü, zaman ve kaynak planlaması yapılır. Planlama süreci, denetçi ve denetim ekibinin denetlenecek işletme hakkında bilgi toplaması, uygulanacak denetim prosedürlerinin kapsamını, süresini ve yoğunluğunu belirlemesi, görev dağılımını yapması ile başlar. İyi bir planlama, denetimin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlar.

Gözetim ise denetim süreci boyunca yürütülen çalışmaları izlemek ve kontrol etmek anlamına gelir. Başdenetçi, denetçi yardımcılarının çalışmalarını denetler, gerektiğinde yönlendirme yapar ve onları kontrol eder. Bu gözetim süreci hem denetim işinin kalitesinin korunmasına hem de yardımcı denetçilerin mesleki gelişimlerine katkıda bulunur. Gözetim faaliyetleri, denetim sırasında hazırlanan çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi ve denetim sürecinde karşılıklı bilgi alışverişi yapılması yoluyla gerçekleştirilir.

Planlama ve gözetim, denetim çalışmasının bütün aşamalarının kontrollü, tutarlı ve standartlara uygun şekilde yürütülmesine katkı sağlayarak denetimin kalitesini artırır.

2.9.2.2 İç Kontrolün İncelenmesi

İç kontrol sisteminin incelenmesi, denetçinin finansal tabloların güvenilirliği hakkında sağlıklı bir değerlendirme yapabilmesi için önemlidir. Bu standart, denetçinin iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek denetim sürecine rehberlik etmesine yardımcı olur. İç kontrol sistemi, işletmenin finansal verilerinin güvenilirliğini, varlıkların korunmasını, hataların ve usulsüzlüklerin önlenmesini ve tespit edilmesini amaçlayan bir dizi prosedürden oluşur. Güçlü bir iç kontrol sistemi, finansal tabloların doğru ve güvenilir olmasına katkı sağlarken, zayıf bir sistem hata ve usulsüzlük riskini arıtabilir (Yılancı, Yıldız, Uludağ, & Erdoğan, 2018).

Denetçi, incelemelerinin başlangıcında işletmenin iç kontrol sistemine duyduğu güven seviyesini belirler. İç kontrol sistemi güçlü ise denetçi, finansal tabloların güvenilirliğiyle ilgili daha yüksek güvenceye sahip olur ve denetim çalışmalarının kapsamını sınırlandırabilir. Ancak, iç kontrol sistemi zayıf ise, denetçi daha fazla denetim prosedürü uygulamak, kapsamı genişletmek ve ek denetim kanıtı toplamak zorunda kalabilir. Bu inceleme, denetçiye denetim faaliyetlerinin hangi alanlarda yoğunlaşacağı konusunda stratejik bir rehberlik sağlar. İç kontrol sisteminin işletmelerde kurulmuş olması, bağımsız denetim sürecinde kritik bir rol oynar. Özellikle, denetçinin güvenilir denetim kanıtları elde etmesi ve denetim riskini azaltması açısından büyük önem taşır. İşletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulması, denetim sürecini kolaylaştırır ve denetçinin finansal tablolara duyduğu güveni artırır (Karakaya, 2020).

İç kontrol sisteminin incelenmesi, hem denetim sürecinin etkinliği ve verimliliği için hem de finansal tabloların güvenilirliğini doğru bir şekilde değerlendirmek için kritik bir aşamadır. Bu nedenle, denetçi, işletmenin finansal tablolarının dayanağını oluşturan iç kontrol sistemini inceleyerek, bu sistemin güçlü veya zayıf yönlerini belirler ve denetim çalışmalarını bu değerlendirmeye göre yönlendirir.

İç Kontrol İncelenmesinin Aşamaları:

- ***İç Kontrol Sisteminin Anlaşılması***: Denetçi, işletmenin iç kontrol sistemini anlamak için öncelikle sistemin nasıl işlediğini, hangi kontrollerin olduğunu, bunların ne kadar etkili uygulandığını ve finansal raporlamada ne kadar güven sağlandığını değerlendirir.
- ***İç Kontrol Sistemine Güven Düzeyinin Belirlenmesi***: Denetçi, sistemin gücünü değerlendirerek hangi düzeyde güvenebileceğine karar verir. Güçlü bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerin finansal tabloları daha güvenilir kabul edilir.
- ***Denetim Prosedürlerinin Kapsamının Belirlenmesi***: Denetçi, iç kontrol sisteminin etkinliğine göre denetim kapsamını daraltabilir veya genişletebilir. Güçlü bir iç kontrol sistemi varsa daha az test yapılabilir; zayıf bir sistemde ise daha kapsamlı testeler ve denetim prosedürleri gerekir.
- ***Denetim Kanıtlarının Toplanması***: İç kontrol sisteminin analizine göre, denetçi finansal tabloların doğruluğunu destekleyen kanıtları toplar ve raporun güvenilirliğini artırır.

İç kontrolün incelenmesi, denetçinin denetim stratejisini oluştururken hangi alanlara odaklanacağını belirlemesine yardımcı olur. Güçlü bir iç kontrol sistemi varsa, finansal tablolara ilişkin hata ve usulsüzlük riskleri azalır ve denetim süreci daha etkin hale gelir.

Denetçinin, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmesi, denetim görüşünü oluşturma sürecine doğrudan etki eder. İç kontrol yapısının sağlam olduğunu tespit eden denetçi, işletmenin varlıklarını koruma, doğru bilgi elde etme ve raporlama süreçlerinin de güvenilir olduğuna dair olumlu izlenimlere sahip olur. Bu durum, denetim çalışmalarını şu açılardan fayda sağlamasına yol açar (Karakaya, 2020):

Denetim Süresinin Kısalması: Etkili bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde, denetim kanıtları daha hızlı ve kolay şekilde toplanabilir. Böylece denetim süreci daha verimli hale gelir ve zaman tasarrufu sağlanır.

Denetim Görüşünün Güçlenmesi: İç kontrol sisteminin güçlü olması, denetçinin finansal tablolara duyduğu güveni artırır ve olası hataların ya da hilelerin tespit edilmesini kolaylaştırır. Bu da denetçinin olumlu bir denetim görüşü sunma olasılığını artırır.

İç kontrol sisteminin denetimi, denetim sürecinin kalitesini ve etkinliğini artırarak hem işletme hem de denetçi açısından güvenilirlik ve verimlilik sağlar. Bu nedenle, iç kontrol yapısının etkin bir şekilde kurulması ve sürekli iyileştirilmesi, işletmelerin denetim süreçlerinde olumlu sonuçlar elde etmelerine yardımcı olur.

2.9.2.3 Kanıt Toplama

Çalışma Alanı Standardının kapsamında yer alan bağımsız denetçilerin finansal tablolar hakkında güvenilir bir görüş oluşturabilmesi için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamalarını şart koşar. Denetçiler, denetim sürecinde toplayacakları kanıtların yeterliliğini ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla uygun denetim teknikleri kullanmalıdır. Bu standartlar, denetçiye kanıt toplarken izlenecek yöntemin seçimini ve toplanacak kanıtların miktarını belirleme esnekliği tanır (Bozkurt, 2018).

Denetim teknikleri; denetçiler, kanıt toplarken çeşitli denetim tekniklerinden faydalanır. Bazı temel denetim teknikleri şunlardır:

- *Sayım*: Varlıkların fiziksel sayımı ile doğrulama yapılır. Örneğin, stokların sayılması veya kasa mevcutlarının kontrol edilmesi.
- *Gözlem*: Denetçi, belirli süreçleri yerinde gözlemleyerek değerlendirme yapar. İç kontrol süreçleri veya sayım işlemlerine gözlem yoluyla katılabilirler.
- *Soruşturma*: İşletme çalışanları ve yöneticileri ile görüşmeler yaparak işletme politikaları, süreçleri ve kayıtları hakkında bilgi toplar.
- *Doğrulama*: İşletme dışı kaynaklardan, örneğin, müşterilerden veya tedarikçilerden işletme kayıtlarının doğruluğuna ilişkin teyit alma yöntemidir. Örneğin, alacak bakiyelerinin müşterilerden doğrulanması.

Denetçinin kanıt toplama sürecindeki temel hedefi, finansal tablo unsurlarının güvenilirliğini ve doğruluğunu desteklemek ve denetim raporunu oluştururken bu kanıtları kullanarak görüşünü oluşturmaktır. Kanıtların yeterli sayı ve kalitede olması, denetim sonuçlarının güvenilirliğini doğrudan etkiler ve bu durum denetim sürecinin kalitesini artırır.

Bir denetim alanında toplanacak kanıt miktarını etkileyen başlıca unsurlar şunlardır (Yılancı, Yıldız, Uludağ, & Erdoğan, 2018):

- İşletmenin iç kontrol sistemi ne kadar güçlü ve güvenilirse, toplanacak kanıt miktarı o kadar azalabilir. Güçlü bir iç kontrol denetçiye finansal tabloların doğruluğu konusunda daha fazla güven verir, zayıf iç kontrol sistemi denetçinin daha fazla kanıt toplamasını gerektirir.
- Denetim yapılan alandaki hata ve hile riski yüksekse, denetçi daha fazla kanıt toplama yoluna gider. Özellikle geçmişte hataların sıklıkla tespit edildiği veya işletmede yönetim tarafından hile yapılması olasılığının bulunduğu alanlarda daha fazla kanıt gereklidir.
- Kullanılan denetim tekniği (örneğin gözlem, sayım, teyit) ve kanıt türü (doğrudan veya dolaylı kanıt) de toplanacak kanıt miktarını belirler. Güvenilir kaynaklardan gelen doğrudan kanıtlar, daha az sayıda kanıtla yeterli güven sağlayabilir.
- Denetçinin deneyimi ve profesyonel yargısı, kanıt miktarını etkiler. Denetçi, geçmiş deneyimlerine dayanarak kanıtların yeterliliği ve güvenilirliği konusunda karar verir ve buna göre daha fazla veya daha az kanıt toplayabilir.
- Önceki denetimlerden ortaya çıkan bulgular, o alanda daha önceki yıllarda toplanan kanıtların miktarını ve kalitesini etkileyebilir. Önceki denetimlerde hata ya da eksiklik tespit edilmişse, o alanda daha fazla kanıt toplanması gerekebilir.
- Finansal tablolarda raporlanan bilgilerin önemi ve hassasiyeti de kanıt miktarını belirler. Önemli kalemler, finansal tablolarda büyük etkiler yaratabileceğinden daha fazla kanıt gerektirir.

Bu unsurların her biri, denetçinin kanıt toplarken izleyebileceği kapsam ve süreci doğrudan etkiler. Denetçi, toplanacak kanıt miktarını belirlerken her unsuru dikkate alarak finansal tablolarla ilgili güvenilir görüş oluşturmayı hedefler.

2.9.3 Raporlama Standartları

Raporlamada, finansal tabloların güvenilirliği ve şeffaflığını değerlendirmede temel amaç, şu hususları açıkça içermelidir (Gürbüz, 1995):

- Rapor, işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığını ifade etmelidir. Bu, raporun ana amacını ve denetçinin vardığı nihai sonucu ortaya koyar.
- Rapor, muhasebe ilkelerinin önceki dönemle tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir. Eğer tutarlılık yoksa, denetçi bu durumun etkilerini raporda açıklamalıdır.
- Rapor, aksi belirtilmedikçe finansal tablolardaki bilgi açıklamaların yeterli olduğunu varsayar. Denetçi, finansal tablolardaki eksik veya yetersiz bir bilgi bulunuyorsa bunu özellikle vurgulamalıdır.
- Denetçi, finansal tablolarla ilgili genel bir kanaate varabiliyorsa bu görüşü net bir şekilde belirtmelidir. Eğer genel bir kanaate ulaşamıyorsa, bunun nedenlerini raporda detaylandırmalıdır. Böylece raporun okuyucuları, denetim bulgularını daha doğru anlayabilir.
- Rapor, denetçinin yürüttüğü denetim çalışmalarının özelliklerini ve denetim sürecinde üstlendiği sorumlulukları da kapsamalıdır.

Raporlama standardı, denetçinin finansal tabloları inceleyerek elde ettiği bulguları ve bu bulgular doğrultusunda ulaştığı görüşleri bir rapor halinde sunmasını düzenleyen standartları ifade eder. Raporlama standartlarının temel amacı, denetim süreci sonunda ortaya konan raporun bilgi kullanıcılarına açık, anlaşılır ve güvenilir bir bilgi sunmasını sağlamaktır. Raporlama standardı denetçinin sorumluluklarını ve raporun nasıl yapılandırılması gerektiğini belirler. Raporlama standartlarının temel unsurları şunlardır:

- Finansal tabloların uygunluğunu belirtme,
- Tutarlılık ilkesi,

- Açıklamaların yeterliliği,
- Görüş belirtilmesi,
- Denetim kapsamının ve sorumlulukların açıklanması,

Raporlama standardı, denetçi tarafından düzenlenen raporların bağımsız, tarafsız ve standartlara uygun olmasını sağladığı için denetim sürecinde önemli bir yere sahiptir. Bu standart, finansal bilgi kullanıcılarının raporun kapsamını ve güvenilirliğini anlamalarına yardımcı olur.

Raporlama standardı, finansal tablo kullanıcılarının denetim raporunu net bir şeklide anlayabilmesi için gerekli olan düzenlemeleri içerir. Bu standartlar sayesinde denetim raporu, kullanıcılar için kolay anlaşılır, sade ve açık bir dilde yazılır. Finansal tablo kullanıcıları, çoğu zaman denetim sürecinin tüm aşamalarını görmezler ve yalnızca nihai denetim raporuna erişirler. Bu yüzden raporun güvenilir, nesnel ve anlaşılır olması çok önemlidir (Şengür, 2010).

Raporlama Standartlarının İşlevi: Denetçi raporunun hazırlanış biçimini, kapsamını, içermesi gereken temel unsurları ve genel yapısını belirler. Böylece denetçi, finansal tabloların güvenilirliğiyle ilgili görüşünü objektif bir şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dilde sunar. Ayrıca raporun, şeffaf, dürüst ve bağımsız olmasını sağlar; bu da raporun doğruluğunu ve güvenilirliğini artırır.

Kullanıcı Güveni Açısından Önemi: Raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmış bir denetim raporu, finansal tablo kullanıcılarının, denetçinin görüşüne güven duymasını sağlar. Finansal tablo kullanıcıları, denetim raporuna dayanarak işletmenin finansal durumu hakkında bilgiye ulaşır ve bu bilgiler doğrultusunda karar alır.

Bu sebeple, raporlama standartlarının amacı yalnızca bir rapor hazırlamak değil, aynı zamanda bu raporu kullanıcı dostu, şeffaf ve güvenilir bir kaynak haline getirmektir. Denetim sonucunda ulaşılan denetim görüşünün açık bir şekilde ifade edilmesi için rehberlik eden standartlardır. AICPA (Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Enstitüsü) tarafından yayımlanan raporlama standartları, esasen finansal denetime yöneliktir ve denetim sonucunda elde edilen bilgilerin yazılı olarak raporlanması için uygulanır (Yalçınkaya, 2019).

2.9.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum

Muhasebe ilkeleri, işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak için anahtar bir rol oynar. Denetçiler, finansal tabloları değerlendirirken bu ilkelerle uyumlu olup olmadığını kontrol ederler. İşletmenin finansal raporlamasında muhasebe ilkelerinden herhangi bir sapma varsa, denetçinin bunu raporunda belirtmesi gerekir (Bozkurt, 2018). Eğer muhasebe ilkelerinden sapmalar önemli düzeydeyse, bu durum finansal tablo kullanıcılarını yanıltabilir ve bu sebeple denetçinin dikkatli bir inceleme yapması şarttır. Örneğin, bir işletme, muhasebe ilkelerine aykırı bir değerleme yöntemi kullanmışsa, bu durum işletmenin varlıklarının veya borçlarının gerçek değerini yansıtmayabilir. Bu durumda denetçi, finansal tabloların doğruluğunu etkileyen sapmayı raporunda belirterek, finansal tablo kullanıcılarının bilgilendirilmesini sağlar.

Denetim raporlarında kapsam paragrafı, denetçinin incelemiş olduğu finansal tabloların GKGMİ'ne uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmek zorundadır. Bu ifade, denetçinin yaptığı denetimin önceden belirlenmiş muhasebe kriterlerine dayandığını ve bu kriterlere uygunluk denetimini gerçekleştirdiğini ifade eder. Denetim raporunun ilk bölümü olan kapsam paragrafında yer alan bu ifade, raporun güvenilirliği açısından önemli bir unsurdur. Denetçi, burada incelemiş olduğu finansal tabloların muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığını açıklamalı ve bu ilkelerle uyumluluğunu net bir şekilde beyan etmelidir. Bu, denetim sürecinin standardını ve nesnelliğini güvence altına alır (Yılancı, Yıldız, Uludağ, & Erdoğan, 2018). GKGMİ' nin vurgulanması, finansal tablo kullanıcılarına denetçinin inceleme sürecinin neye dayanarak yapıldığını anlamaları için önemli bir zemin sağlar. Denetçiler raporlarında bu açıklamayı yaparak, finansal tabloların muhasebe ilkelerine uygunluk açısından değerlendirildiğini ve görüşlerini bu çerçevede oluşturduklarını ifa etmiş olur. Bu tür bir açıklama, raporun kalitesini ve anlaşılırlığını artırır ve finansal tablo kullanıcılarına güven verir.

GKGMİ (GAAP), finansal tabloların doğruluğunu ve tutarlılığını sağlamak için tüm işletmeler tarafından uygulanması gereken temel kurallardır. Bu ilkeler, işletmelerin muhasebe işlemlerini kayıt altına alırken dikkate almaları gereken

muhasebenin temel kavramlarına dayanır. Bu kavramlar arasında işletmenin sürekliliği, tutarlılık, ihtiyatlılık, tam açıklama, önemlilik, sosyal sorumluluk, tarafsızlık, özün önceliği kişilik, para ölçüsü ve maliyet ilkeleri bulunmaktadır. Özellikle işletmenin sürekliliği, dönemsellik ve tutarlılık kavramları, muhasebenin temel varsayımları olarak da bilinir ve bu varsayımlar, finansal raporlama için sağlam bir temel oluşturur (Gürbüz, 1995). GAAP çerçevesi içinde yer alan bu kavaram ve ilkeler, muhasebe uygulamalarında düzen ve standart sağlarken, iş hayatını düzenleyen kanunlar, yönetmelikler ve tebliğlerle de desteklenir. Bu yasal düzenlemeler dahilinde yer alan muhasebe kurallarına *muhasebe standartları* adı verilir ve işletmelerin muhasebe işlemlerinde bu standartları, finansal tabloların güvenilirliğini artırır ve raporlamada şeffaflık sağlar.

2.9.3.2 Devamlılık (Tutarlılık)

Finansal tabloların karşılaştırılabilirliği, işletmelerin muhasebe ilkelerini ve yöntemlerini tutarlı bir şekilde uygulamaları ile mümkündür. Yani işletmeler, bu ilkeleri yıldan yıla değiştirmemelidir. Ancak, geçerli ve gerekli durumlarda kuruluşun muhasebe ilkelerinde veya yöntemlerinde değişikliğe gitmesi mümkündür. Böyle bir değişiklik yapıldığında, bu değişikliğin nedeni ve parasal etkileri finansal tabloların dipnotlarında ayrıntılı bir şekilde açıklanmalıdır. Bu açıklamalar, kullanıcıların finansal verilerdeki değişiklikleri ve bu değişikliklerin işletmenin finansal durumu üzerindeki etkilerini doğru bir şekilde anlamalarını sağlar (Yalçınkaya, 2019). Dipnotlarda yer verilen bu bilgiler, finansal tablo kullanıcılarının hem geçmiş verilerle hem de başka işletmelerle kıyaslama yapabilmesini kolaylaştırır. Bu tür şeffaflık, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer finansal tablo kullanıcıları için önemli bir bilgi kaynağıdır.

Denetçi, denetim raporunda, denetlenen işletmenin muhasebe politikalarının önceki dönemle aynı şekilde uygulanıp uygulanmadığını belirtmek zorundadır. Bu, finansal tabloların tutarlılığını ve karşılaştırılabilirliğini sağlamaya yönelik önemli bir adımdır. Eğer işletme muhasebe politikalarında bir değişiklik yapmışsa, denetçi bu değişiklikleri ve değişikliklerin finansal tablolar üzerindeki etkilerini de raporunda açıkça ifade etmelidir (Şengür, 2010). Bu açıklamalar, finansal tablo kullanıcılarının, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin

işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları üzerindeki etkilerini daha doğru değerlendirmesine yardımcı olur. Böylece, yatırımcılar, finans işletmeleri ve diğer finansal tablo kullanıcıları için karar alma süreci daha sağlıklı hale gelir.

Tutarlılık standardı, muhasebe politikalarının değişmezliğini sağlama amacı güder ve dayanağı muhasebenin temel kavramlarından tutarlılık kavramıdır. Bu kavrama göre, muhasebe işlemleri için seçilen muhasebe politikaları, dönemden döneme değiştirilmeden uygulanmalıdır. Ancak geçerli ve haklı gerekçeler olduğunda işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarında sık sık değişikliği, finansal tabloların güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği açısından sakıncalıdır. Finansal tabloların önceki dönemlere ait tablolarla anlamlı bir şekilde karşılaştırılması, ancak aynı muhasebe politikalarının uygulanmasıyla mümkündür. Örneğin, bir işletmenin stok değerleme yöntemi olarak bir yıl LİFO (son giren ilk çıkar), diğer yıl FİFO (ilk giren ilk çıkar) veya ortalama maliyet yöntemini kullanması, bilanço ve gelir tablosu hesaplarını doğrudan etkileyerek, dönemler arası doğru bir karşılaştırmayı zorlaştırır. Bu durum finansal tablo kullanıcıları için yanıltıcı olabilir ve karar sürecini olumsuz etkileyebilir (Gürbüz, 1995). Bu yüzden denetçi, denetlenen dönem içerisinde muhasebe politikalarında bir değişiklik olup olmadığını araştırmalı varsa, bu değişikliğin finansal tablolar üzerindeki etkilerini raporunda açıklamalıdır. Ayrıca, yapılan değişikliğin gerekçelerini değerlendirmeli ve değişikliğin gerçekten gerekli olup olmadığı konusunda bir kanaat oluşturmalı. Bu yaklaşım, finansal raporların güvenilirliğini artırır ve finansal tablo kullanıcılarına daha doğru bilgiler sunar.

2.9.3.3 Açıklayıcı Bilgiler (Dipnotlar)

Raporlama standardının üçüncü maddesi, denetçinin finansal tablo kullanıcılarının bilgilendirilmesi için gerekli tüm açıklayıcı bilgilerin sağlanıp sağlanmadığını değerlendirmesini zorunlu kılar. Finansal tablolardaki sayısal verilerin yanı sıra, işletmeler finansal tablo kullanıcılarına daha kapsamlı bir bilgi sunmak adına dipnotlarda çeşitli açıklamalar yapar. Bu dipnotlar; kullanılan muhasebe politikaları, tahminler, hesaplamalar ve finansal durumu etkileyebilecek önemli olaylar hakkında ek bilgiler içerir. Denetçi, dipnotların ve ek açıklamaların yeterliliğini gözden geçirir ve bu bilgilerin kullanıcılar için

finansal tablo değerlendirmesini tam anlamıyla sağlayıp sağlamadığını denetim raporunda belirtir. Bu, finansal tablo kullanıcılarının tablolarda yer alan bilgileri doğru şekilde anlamaları için kritik öneme sahiptir (Bozkurt, 2018). Eğer denetçi, açıklamaların yetersiz olduğu veya eksik bilgi verildiği kanaatine varırsa, raporunda bu eksiklikleri açıkça ifade etmelidir.

Finansal tabloların işletme içi veya dışı kullanıcılar tarafından daha iyi anlaşılır olabilmesi için gerekli görülen bütün açıklamalar yönetim kurulu tarafından hazırlanan finansal tabloların dipnotlar kısmında yer verilir. Bu veriler sayesinde özellikle yatırımcılar başta olmak üzere, diğer finansal tablo kullanıcıları işletmenin finansal durumu ile ilgili daha detaylı ve yeterli bilgiye ulaşmış olacaktır. Bu bakımdan finansal tablolar ekine eklenen dipnotlar önem arz etmektedir.

Finansal tabloların karar birimlerini doğru bilgilendirmesi için belirli nitelikleri taşıması gereklidir. İşletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını açık bir biçimde yansıtmalı, yanıltıcı olmamalıdır. Yetersiz açıklama, bilgi eksikliği veya şüpheli bir duruma neden olabilir, bu yüzden tabloların şu özellikleri sağlaması önemlidir (Gürbüz, 1995):

- Tablolar, finansal bilgilerin karmaşıklığını azaltarak, kullanıcılarının anlamasını kolaylaştıracak şekilde hazırlanmalıdır. Finansal tablo kullanıcılarının temel muhasebe ve finans bilgisi olduğu varsayılarak tabloların dili ve yapısı bu bilgi seviyesine uygun olmalıdır.
- Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını eksiksiz ve hatasız şekilde sunmalıdır. Bu durumu, karar vericilerin doğru bilgiye dayanarak karar alabilmeleri için önem arz eder.
- Tabloların, önceki dönemler ile karşılaştırılabilir olması için aynı muhasebe ilkeleri ve yöntemleri kullanılarak hazırlanması gerekir. Böylece değerlendirilmesi sağlanır.
- Finansal tablolar, karar vericiler için tüm önemli bilgileri içermeli ve anlaşılır olmalıdır. Şeffaf bir yapı, güven sağlar ve kullanıcıların tabloyu tam olarak yorumlamasına imkân tanır.

- Tabloların şekli ve düzeni, içeriğin özüne uygun olmalıdır. Biçim ve içerik arasındaki uyumsuzluk, kullanıcıları yanıltabilir; dolayısıyla bu uyuma dikkat edilmelidir.

2.9.3.4 Denetçi Görüşü

Görüş bildirme standardına göre denetçi, incelemiş olduğu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkına dört temel türde görüş belirtebilir. Bu görüş türleri, finansal tablolarda tespit edilen durumlara göre değişiklik gösterir. Denetçi, raporunda kesin ve açık ifadelerle bu görüşlerden birini belirtmek zorundadır. Yuvarlak veya belirsiz ifadeler kullanmaktan kaçınarak, okuyucuya net bir değerlendirme sunmalı. Denetçi raporlarında elde edilen kanıtlar neticesinde bildirilecek görüş türleri (Yılancı, Yıldız, Uludağ, & Erdoğan, 2018);

- Olumlu görüş(şartsız) bildirme,
- Şartlı görüş bildirme,
- Olumsuz görüş bildirme,
- Görüş bildirmekten kaçınma,

Görüş bildirme standardı, denetçinin finansal tabloları bir bütün olarak ele alınmasını ve bu tablolar hakkında belirli bir görüş sunmasını veya görüş bildirmemesi durumunda bunun sebeplerini açıklamasını gerektirir. Bu standart, denetçinin finansal tablo kullanıcılarına net ve kesin bir değerlendirme sunmasını sağlamak amacıyla konulmuştur. Standart ayrıca, denetçinin finansal tablolar üzerindeki sorumluluğunu ve bu sorumluluğun derecesini de denetim raporunda ifade etmesini zorunlu kılar. Denetçi, incelemiş olduğu finansal tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve muhasebe ilkelerine uygunluğu konusunda bir kanaat belirtmekle yükümlüdür. Görüş bildirme standardı doğrultusunda denetçinin sorumluluğu, yalnızca raporun içeriğiyle sınırlı kalmayıp, aynı zamanda raporun güvenilir ve kapsamlı bir denetim sonucu olarak hazırlanmış olması gerektiğini ifade eder (Şengür, 2010). Bu kapsamda denetçi, finansal tabloların bütüncül olarak ele alındığını, denetim sürecinin özenle yürütüldüğünü ve ulaştığı sonucun gerekçelerini ayrıntılı olarak raporunda sunmakla yükümlüdür.

Görüş bildirme standardı, denetçinin finansal tablolar üzerine yaptığı denetim sonucunda kesin bir görüş bildirmesini veya bu görüşü bildirememe durumunu ve nedenlerini açıklamasını zorunlu kılar (Gürbüz, 1995).

2.10 Uluslararası Denetim Standardı (UDS)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından oluşturulan Uluslararası Denetim Standartları (UDS), denetim alanında global standartlar belirlenmesi ve uygulanması için önemli bir çerçeve sunmaktadır. Bu standartlar, Türkiye'de ulusal denetim standartlarının oluşturulmasında da önemli bir referans kaynağı olarak kullanılmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) gibi düzenleyici otoriteler, bu uluslararası standartlardan yararlanarak, yerel mevzuatı ve denetim uygulamalarını geliştirmiştir. 2004-2008 yılları arasında IFAC tarafından yapılan çalışmalar, UDS'nin daha anlaşılır ve uygulanabilir hale getirilmesine yönelik kapsamlı bir reform sürecini içermektedir. Bu süreç, denetim standartlarının dünya genelinde daha etkili bir şekilde uygulanabilmesi için gerekli olan güncellemeleri ve açıklamaları kapsamaktadır. 15 Aralık 2009'da yapılan güncellemeler, denetim standartlarının sürekli gelişimini ve değişen piyasa koşullarına adapte olabilme yeteneğini sağlamıştır (Samur, 2022). Bu standartların Türkiye'de uygulanmaları, denetim kalitesinin artırılması, şeffaflığın sağlanması ve finansal raporlamanın güvenilirliğinin artırılmasına yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda, denetim mesleğinde bağımsızlık ve tarafsızlık gibi temel ilkelerin korunmasına yönelik de önemli katkılar sağlamaktadır.

Uluslararası denetim standartlarının ilki, IAASB (Internatioal Auditing Assurance Standards Board- Uluslararası Denetim ve Güvence Kurulu) tarafından 1991 yılında yayınlanmıştır. Bu ilk yayınla birlikte, denetim sürecinin temelleri atılmış ve dünya genelinde denetim uygulamalarında bir standardizasyon sağlanmıştır. 1994 yılında ise, bu standartlar tamamlanmış ve bir set halinde, kodlarıyla birlikte yayımlanmıştır. Uluslararası denetim standartları, denetim sürecinin başlangıcından sonuna kadar tüm aşamalarını ayrıntılı bir şekilde ele almaktadır. Bu aşamalar arasında planlama, risk değerlendirme, iç kontrol sisteminin incelenmesi, denetim kanıtlarının toplanması ve sonuçların raporlanması gibi kritik süreçler bulunmaktadır. Standartların kapsamı, denetim

uygulamalarının kalitesini artırmak, denetçilerin mesleki sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olmak ve finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak amacıyla oluşturulmuştur (Babayeva, 2011).

Günümüzde Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından oluşturulmakta, bu kurul, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde faaliyet göstermektedir. IAASB, global denetim uygulamalarında birliği sağlamak amacıyla denetim standartlarını sürekli olarak güncelleyerek, dünya genelindeki profesyonellerin ortak bir çerçevede çalışmasına olanak tanımaktadır. Avrupa Birliği'ne üye ülkeler, uluslararası denetim standartlarına uyumlu denetim yapma zorunluluğunu kabul etmişlerdir. Aynı şekilde, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Muhasebe Uygulamaları Komitesi de bu standartlarla uyum sağlama çabalarını sürdürmektedir. Tüm dünyada, yerel standartların uluslararası denetim standartları ile uyumlaştırılması için önemli adımlar atılmaktadır (Bilgin, 2006).

Son yıllarda uluslararası denetim standartlarındaki gelişmeler, birçok faktörden etkilenmiştir. Özellikle yaşanan büyük finansal skandallar, muhasebe ve denetim sektörüne olan güvenin sarsılmasına neden olmuş ve bu güvenin yeniden sağlanması için yenilikçi çözümler arayışını tetiklemiştir. Bu bağlamda, kalite kontrolü, risk değerlendirmesi, risk yönetimi ve hile gibi konulara daha fazla önem verilmeye başlanmıştır. Bu alanda görevli kurum ve kuruluşlar, bu alanlarda standartlar geliştirerek, denetim süreçlerinin güvenilirliğini artırmayı hedeflemektedir. Bu gelişmeler, denetim mesleğinin profesyonelliğini artırarak, finansal raporlamanın güvence değerini artırarak, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamada önemli rol oynamaktadır. Böylece, denetim süreçleri daha şeffaf hale gelirken, finansal tabloların doğru ve güvenilir bir şekilde sunulması sağlanmaktadır (Bilgin, 2006).

"Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin

Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmaktadır" (www.kgk.gov.tr, 2024);

"Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA), tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetiminde uygulanır. Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi bağlamında kaleme alınmıştır. Standartlar, finansal tablolara bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda denetçinin, görüşüne temel oluşturacak şekilde makul bir güvence elde etmesini gerektirir. Standartların diğer tarihi finansal bilgilerin denetimlerinde kullanılması halinde şartların gerekliliklerine göre uyarlanmaları gerekmektedir" (www.kgk.gov.tr, 2024).

2.11 Denetim Raporu

Denetim raporu, denetçinin bir işletmenin finansal tablolarını inceledikten sonra elde ettiği bulgular ve ulaştığı sonuçları yazılı olarak belgelendirdiği bir rapordur. Bu rapor, denetçinin finansal tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve ilgili muhasebe standartlarına uygunluğu hakkında verdiği görüşü içerir. İşletmenin finansal durumunu analiz eden denetim raporu, yatırımcılar, kredi sağlayıcılar, hissedarlar ve diğer finansal bilgi kullanıcıları için önemli bir bilgi kaynağıdır.

2.11.1 Tanımı

Genellikle yazılı olarak hazırlanan bu raporlar, belirli bir formatta düzenlenir ve standart bir yapıya sahiptir. Bu yapı; denetimin kapsamını, denetim sürecinde izlenen yöntemleri ve denetçinin finansal tablolarla ilgili vardığı sonuçları içerir. Özellikle finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığına ilişkin denetçi görüşü, raporun ana kısmını oluşturur ve işletme ilgililerinin karar alma süreçlerinde temel bir dayanak olarak kullanılır (Celayir, 2017).

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sürecinin başından sonuna kadar gerçekleşen bütün çalışmaların dayanağı olarak gösterilerek bağımsız denetçinin, ilgili işlemenin finansal tablolarında yer alan verilere istinaden bağımsız görüşünü bildirdiği yazılı metindir. Bu rapor işletmeye taraf olanların işletmenin finansal durumu hakkında gerekli ve açıklayıcı bilgiye ulaşmasına destek sağlar. Bu rapor yardımıyla özellikle borsa üzerinde işlem yapan işletme yatırımcıları, finansal kurumlar, devlet ilk sıralarda faydalanmaktadır.

Denetim süreci, denetçinin topladığı kanıtları değerlendirerek finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmasıyla tamamlanır. Bu sürecin sonunda, denetçi finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu teyit ederse, olumlu görüş bildirir. Ancak bazı kalemlerde çekinceler varsa, denetçi koşullu olumlu bir görüş verir. Bu durumda, genel olarak olumlu görüş sunulsa da çekince belirtilen alanlarda eksiklikler veya uyumsuzluklar bulunduğu kabul edilir. Eğer denetçi, finansal tabloların güvenilir olmadığını veya gerçeği yansıtmadığını düşünüyorsa, olumsuz görüş raporu hazırlar. Bu raporda, finansal tabloların hangi alanlarda muhasebe ilkelerinden saptığını açıkça ifade eder (Çakalı, ve diğerleri, 2021).

Denetçi, yeterli kanıt toplayamadığı ve bu nedenle finansal tabloların doğruluğu konusunda bir görüş oluşturamadığı durumda ise görüş bildirmekten kaçınır. Bu durum, kanıt toplama sürecinin sınırlandırıldığı veya denetçi tarafından koşullu bir görüş oluşturacak kadar yeterli delili bulunmadığı hallerde de geçerlidir. Denetim raporu, denetim sürecinin bir özetini ve sonuçlarını sunarak işletme ve ilgili taraflara değerli bilgi sağlar.

Rapor, belirli bir iş ya da konuda yapılan inceleme ve araştırma sonuçlarını, tespitlerini ve düşünceleri sistemli bir şekilde sunan yazılı belgedir. Muhasebe ise rapor, parasal olayları farklı yönleriyle ele alan ve belirli bir düzen içinde özetlenmiş bilgileri içerir (Sarısoy, 2018). Denetim sürecinin en önemli çıktısı olan denetim raporu, denetim faaliyetleri sonucunda ulaşılan bulguları ilgili çıkar gruplarına sunar. Bu rapor, denetçinin yaptığı değerlendirmelerin yanı sıra finansal tabloların güvenilirliğini ve işletmenin finansal durumunu özetleyen bir belge olarak işlev görür. Bu nedenle, denetim raporu, denetim sürecinin

sonuçlarının resmi bir kaydı olup, işletme yönetimi, hissedarlar, potansiyel yatırımcılar ve diğer ilgili taraflar için değerli bir referans kaynağıdır.

Ticari hayatta da muhasebe kapsamında, bir işletmeye ait gelir-gider verilerinin belli zamanlarla toplanması, işlenmesi, kaydedilmesi sonucuna bağlı olarak en son raporlar oluşturulur. Bu veriler belli kişiler ya da gruplar tarafından incelenip analiz edilerek birtakım verilere ulaşılır; bu veriler yazılı hale getirilerek ilgili kurum ve/veya kuruluşlara somut belge olarak sunulur. Bu çıktılar, rapor olarak adlandırılmaktadır.

2.11.2 Denetim Raporu Türleri

Bağımsız denetim raporu, yapılan bağımsız denetim süreci boyunca elde edilen bütün veriler sonrasında somut olarak sunulan çıktıdır. Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetçinin yapmış olduğu bütün işlemleri içeren verileri ayrıntılı olarak kapsamaktadır.

Uluslararası Denetim Standartları'na (UDS) göre denetim raporu, denetçinin, finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmesini içeren ve bu tabloların, işletmenin finansal durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş sunduğu belgedir. Bu rapor, denetçi, tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ifade eder. Türkiye'de KGK yönetmeliğine göre denetim raporu ise, Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde denetim kanıtlarının incelenmesiyle elde edilen sonuçların, hedeflenen güvence seviyesine göre oluşturulan denetim görüşünü ve varsa dikkat çekilmesi gereken hususları içerir. Bu rapor, kullanıcıların değerlendirilmesine sunulmak üzere işletmenin düzenlemelerine uygun biçimde hazırlanır ve imzalayan denetçi, bu rapordaki sorumluluğu üstlenir (Sayar & Ergüden , 2016).

Denetim raporlarının biçimi ve niteliği; denetim türü, denetçinin uzmanlık derecesi, denetimden elde edilen bulgular ve raporun ulaşacağı hedef kitlenin özelliklerine bağlı olarak çeşitlilik gösterebilir. Muhasebe denetiminde raporlar biçimsel (formel) ve biçimsel olmayan (informel) olmak üzere iki ana kategoriye ayrılır (Gürbüz, 1995):

- *Biçimsel Raporlar:* Belli bir düzen içinde yazılı olarak hazırlanan bu raporlar, genellikle bağımsız denetim sonucunda hazırlanır. Bağımsız denetim raporları, finansal tablolara yönelik güvence sağlama amacı taşıdığı için biçimsel bir yapı izler. Biçimsel raporlar; kısa raporlar, ayrıntılı uzun raporlar ve özel amaçlı raporlar olmak üzere çeşitli türlerde hazırlanabilir.
- *Biçimsel Olmayan Raporlar:* Belirli bir düzen ve şekle bağlı kalmadan yazılı veya sözlü olarak sunulabilen raporlardır. Bu tür raporlar, daha esnek ve doğrudan bilgi aktarma ihtiyacını karşılar.

Genelde finansal tabloların bağımsız denetiminde biçimsel raporlar tercih edilir, çünkü bu raporlar belirli standartlara göre hazırlanır ve denetim bulgularını daha resmi bir çerçevede sunarak finansal bilgi kullanıcılarına güvenilir bir bilgi temeli sağlar.

2.11.2.1 Kısa Şekilli Denetim Raporu

Kısa şekilli denetim raporu, denetim sürecinde yapılan çalışmaların ve denetim sonucunda ulaşılan görüşün özet bir şekilde ifade edildiği rapor biçimidir. Bu tür raporlarda denetim içerikleri ve sonuçları kısa, net ve doğrudan bir üslupla sunulur. Genellikle "*standart rapor"* veya *"özet rapor"* olarak adlandırılır bu rapor türü, finansal kullanıcılarına doğrudan bilgi sağlar ve denetimin temel bulgularını ana hatlarıyla iletir. Standart raporlar, kullanıcıların finansal tabloların güvenilirliği hakkında genel görüş edinmesine yardımcı olacak yeterlilikte bilgi içermeyi hedefler (Bozkurt, 2018).

2.11.2.2 Olumlu Görüş İçeren Kısa Denetim Raporu

Denetçi, denetlediği işletmenin finansal tablolarında önemli yanlışlıklar bulunmadığını ve tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlandığını tespit ettiğinde olumlu görüş bildirir. BDS 700'e göre, eğer denetçi finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli bir finansal raporlama çerçevesinde uygun olduğuna kanaat getirirse olumlu görüş sunar. Bu sonuca ulaşabilmek için çalışma süresince denetim standartlarına uyulmuş, yeterli ve uygun kanıt toplanmış, finansal tabloları etkileyebilecek önemli belirsizlikler veya risk faktörleri gözlemlenmemiş olmalıdır. Ayrıca, denetim sırasında işletme

yönetiminden, denetim faaliyetlerini kısıtlayıcı veya engelleyici herhangi bir müdahale olmamışsa, bu koşullarda denetçi, denetim raporunda olumlu görüş verir (Korkmaz, 2023). Olumlu görüş, denetlenen finansal tabloların kullanıcıları için güven unsuru sağlar ve tabloların işletmenin finansal durumunu doğru şekilde yansıttığını ifade eder.

2.11.2.3 Şartlı Görüş İçeren Kısa Rapor

Şartlı görüş, denetçinin finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre büyük ölçüde uygun olduğunu ancak belirli koşullar veya sınırlamalar nedeniyle tam bir uygunluk sağlanmadığını belirttiği bir rapor türüdür. Şartlı görüş bildiren denetçi, bu görüşün dayanaklarını raporun "*Açıklama Bölümü"* nde ayrıntılı olarak belirtir. Denetim sırasında kapsam sınırlamaları ile karşılaşılmışsa, denetçinin çalışmaları genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun yapılmamış olabilir. Bu durumda kapsam sınırlamaları "*Kapsam Bölümü"* nde açıklanır. Ayrıca, denetçi, raporun "*Görüş Bölümü"* nde "*Açıklama Bölümü"*ne atıfta bulunarak görüşün şartlı olduğu açıkça ifade eder ve ilgili gerekçeleri belirterek okuyucuya durumu net bir şekilde sunar (Gürbüz, 1995). Bu yöntem, finansal tablo kullanıcılarının bilgiye erişimini sağlarken, denetçinin belirli sınırlamaları veya koşulları göz önünde bulundurduğunu ve bu doğrultuda bir görüş sunduğunu gösterir.

Şartlı görüş içeren kısa raporun yapısı; giriş, kapsam, açıklama bölümü, görüş bölümü başlıklarından oluşur. Denetimle ilgili belirgin koşulları belirtirken okuyuculara denetçinin genel kanaatini iletmeyi amaçlar. Böylece rapor, finansal tablo kullanıcılarına yeterli bir bilgilendirme sunar ve aynı zamanda denetçinin belirli sınırlamalar nedeniyle tam olumlu bir görüş bildirmediğini vurgular.

2.11.2.4 Olumsuz Görüş İçeren Kısa Rapor

Denetçinin bir işletmenin finansal tabloları hakkında olumsuz görüş bildirmesine yol açan koşullar, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun şekilde hazırlanmadığını veya finansal tablolarda ciddi yanlışlıklar ve yanıltıcı bilgiler bulunduğunu gösteren durumlardır. Olumsuz görüş, finansal tabloların güvenilir olmadığını ifade eden en güçlü ifadedir ve işletmenin finansal durumu ile

performansını doğru yansıtmadığı anlamına gelir. Denetçiyi olumsuz görüş bildirmeye iten koşullar şu şekilde özetlenebilir (Bozkurt, 2018):

- *Finansal Tablolarda Önemli Hatalar veya Yanlışlıklar*: Finansal tablolarda maddi hatalar, yanlış sınıflandırmalar veya doğruluk ve tamlık ilkesine aykırı önemli eksiklikler bulunması durumunda, denetçi bu hataların rapor kullanıcılarını yanıltabileceği kanaatine varır ve olumsuz görüş bildirir.
- *Muhasebe İlkelerine Uygunsuzluk*: Finansal tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar varsa bu sapmalar finansal durumu önemli ölçüde etkiliyorsa, denetçi olumsuz görüş bildirir. Örneğin, gelirlerin yanlış dönemde kaydedilmesi veya varlıkların yanlış değerlemesi gibi durumlar.
- *Önemli Belirsizlik veya Yanıltıcı Açıklama Eksikliği*: Finansal tablolarda işletmenin devamlılığına veya önemli olaylara dair belirsizlikler olması ve bunların finansal tablo kullanıcılarına yeterince açıklanmaması durumunda denetçi olumsuz görüş verir. Bu tür belirsizlikler, kullanıcıları yanıltma potansiyeline sahip ciddi bilgi eksikliklerine neden olur.
- *Yanıltıcı Finansal Bilgiler*: Yönetimin, finansal tabloları bilerek yanıltıcı bilgilerle hazırladığı veya yanlış yönlendirmeye yönelik açıklamalar yaptığı tespit edilirse, denetçi bu tür kasıtlı hatalara olumsuz görüş bildirir. Yanıltıcı finansal bilgi, finansal tabloların gerçeği yansıtmadığını gösterir.

Yukarıdaki sapmaların öneminin belirlenmesinde kilit nokta, böyle bir durumdan finansal tablo kullanıcılarının görüşlerinin etkilenip etkilenmeyeceğine karar verilmesidir. Karşılaşılan sapmalar, finansal tabloların bütünlüğünü etkilemekte ve güvenilirlik ortadan kalkmaktadır. Olumsuz görüş, finansal tablolara duyulacak güveni önemli ölçüde sarsan bir sonuç olarak işletmeye yönelik olumsuz bir sinyal verir.

2.11.2.5 Görüş Bildirmekten Kaçınma Halinde Kısa Rapor

Denetçi, görüş bildirmekten kaçınmayı, denetim sürecinde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği durumlarda, finansal tablolardaki olası yanlışlıkların tablolar üzerinde ciddi ve yaygın etkilere yol açabileceğini düşündüğünde tercih eder. Görüş bildirmekten kaçınma, denetçinin güvenilir

kanıt eksikliği sebebiyle finansal tabloların doğruluğu hakkında yeterli güvenceye ulaşamadığı anlamına gelir. Denetçinin yeterli denetim kanıtı elde edemediği durumlar, özellikle finansal tablonun yalnızca belirli kalemleriyle sınırlıysa, yani finansal tabloların bütününe yayılmıyorsa, denetçi şartlı görüş verebilir. Örneğin, ticari alacaklarla ilgili denetim kanıtı elde edilememişse ancak diğer kalemler güvenilir kanıtlarla destekleniyorsa, denetçi bu hususu belirterek şartlı görüş bildirir (Korkmaz, 2023).

Ancak, denetim kanıtı elde edilemeyen durumlar finansal tablolarda birçok hesap kalemini etkiliyorsa ve tabloların genelini yaygın bir şekilde etkiliyorsa, denetçi görüş vermekten kaçınır. Örneğin, ticari alacakların yanı sıra stoklar, maddi duran varlıklar veya değer düşüklüklerine dair de yeterli denetim kanıtı elde edilememişse ve bu durum finansal tabloların geniş bir kısmında belirsizlik yaratıyorsa, denetçi görüş bildirmekten kaçınır. Bu durum, denetimin TDS çerçevesinde uygun bir şekilde gerçekleştirilmediğini ifade eder ve denetçi, bu koşullar altında güvenilir bir sonuca varamadığı için görüş beyanında bulunmaz (Korkmaz, 2023).

2.11.3 Uzun Şekilli Denetim Raporu

Uzun şekilli denetim raporu, denetim faaliyetlerinin tüm aşamalarını, elde edilen bulguları ve varılan sonuçları ayrıntılı bir biçimde içeren kapsamlı bir rapordur. Bu rapor türünde, denetçinin gözlemleri, açıklamaları ve yorumları da detaylı bir şekilde belirtilir. Genellikle yalnızca yönetim için hazırlanan bu tür raporlar, diğer işletme ilgililerine sunulmaz. Uzun şekilli denetim raporları, yönetim tarafından işletmenin finansal durumunu daha derinlemesine anlamak ve gerekli iyileştirmeleri yapabilmek amacıyla kullanılmaktadır (Bozkurt, 2018). Bu nedenle, kapsamı genişletilmiş ve daha fazla iç bilgi içeren bu raporlar, denetim sürecinin bütüncül bir bakış açısıyla değerlendirilmesine olanak sağlar ve işletmenin yönetimi için rehber niteliğinde bir belge sunar.

Uzun şekilli denetim raporu, denetim sürecinin detaylı bir şekilde ele alındığı, bulguların ve sonuçların kapsamlı bir şekilde sunulduğu bir rapordur. "*Geniş kapsamlı denetim raporu"* veya *"ayrıntılı denetim raporu"* olarak adlandırılan bu tür rapor, kısa denetim raporundaki tüm unsurları içerir ve genellikle; giriş

paragrafı, açıklamalar ve yorumlar, görüş paragrafı ve imzalama başlıklarından oluşur (Gürbüz, 1995).

Uzun şekilli rapor, genellikle kısa raporun yerine veya onunla birlikte hazırlanır. Kısa rapor, finansal tablolarla birlikte yayımlanırken, uzun rapor genellikle işletme yönetimine sunulur ve dış taraflara verilmez. Bununla birlikte, belirli durumlarda kredi işletmeleri, kamusal kuruluşlar ve menkul kıymetler borsası gibi dış taraflara da sunulabilmektedir. Bu nedenle, uzun rapor, işletmenin finansal durumunu derinlemesine analiz etmek ve yönetime rehberlik etmek amacıyla önemli belgelerdir

2.11.4 Özel Raporlar

Özel denetim raporları, belirli bir amaca yönelik olarak hazırlanan ve genellikle genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine bağlı kalmak zorunda olmayan raporlardır. Bağımsız muhasebe uzmanı, kâr amaçlı bir işletmenin finansal tablolarının dışında, görevi verenin belirli ihtiyaçlarına yönelik birçok özel denetim faaliyeti yürütmektedir. Örneğin, (Gürbüz, 1995):

- Bir sigorta tazminatının doğru hesaplanıp hesaplanmadığının incelenmesi,
- Satın alınmak istenen bir işletmeye ödenecek tutarın doğruluğunun değerlendirilmesi,
- Şirketin iç kontrol yapısının etkinliğin ve güvenilirliği hakkında araştırma yapılmak üzere hazırlanabilir,
- Şirketlerin halka arz veya tahvil çıkarma sürecinde, yatırımcılar doğru bilgi sunabilmek için finansal durumu açıklamak üzere düzenlenebilir,
- Gelecekteki nakit akışlarını, finansal pozisyonları veya gelir beklentilerini göstermek için yapılan projelere dayalı olarak yönetim talep edebilir,
- Henüz tam olarak sonuçlandırılmamış ancak belirli bilgi sunma amacıyla hazırlanan geçici raporlardır,
- Kâr amacı gütmeyen (dernek, vakıf gibi) kuruluşların, fon akımını ve finansal durumunu şeffaf bir şekilde ortaya koymak amacıyla düzenlenebilir,

Bu tür denetimlerde denetçi, görevi verenin amacını ve ihtiyaçlarını esas alarak çalışmasını şekillendirir. Dolayısıyla özel denetim raporlarında, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumluluğunu araştırmak yerine, verilen görevin özel amacına uygun bir değerlendirme yapılır.

Özel denetim raporlarının genel bir formatı veya tanımı olmamakla birlikte, içeriği görevi verenin gereksinimlerine göre değişkenlik gösterir. Bu raporlar, ihtiyaçlara göre özelleştirildiğinden her rapor, işin kapsamına ve detayına göre farklılık taşıyabilir (Gürbüz, 1995). Bu raporlar, işletmelerin ve yatırımcıların karar almasına yardımcı olacak bilgi ve analizleri sağlar. Özel amaçlı oldukları için içerikleri ve formatları, standart denetim raporlarına göre daha esneklik gösterebilir.

2.12 Denetim Raporunun Önemi

Denetim raporu, bir işletmenin finansal tablolarının incelenmesinden sonra bağımsız denetçi tarafından düzenlenen resmi bir belgedir. Finansal tabloların doğru, önemli yanlışlıklardan arındırılmış ve geçerli finansal raporlama standartlarına (GAAP, UFRS veya TDS gibi) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını yansıtan bağımsız denetim görüşünü sunar (Karadjova, Blazheva, Nikolovski, Mircheska, & Malakovska, 2020). Özellikle şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından kritik bir rol oynar ve işletmelerin finansal başarılarının değerlendirilmesinde anahtar belge niteliğindedir.

İş ortamlarının rekabetçi doğası finansal denetim hizmetlerinin yapılmasını ortaya çıkarmıştır. Birçok işletme, yatırımcılarına fayda sağlayacak bilgileri sunmaktan veya içgörüleri paylaşmaktan çekinir (Voinea, State, Coman, & Dascalu, 2024). Tam da bu nokta da bütün bu beklenti ve istekleri karşılamak üzere denetim faaliyetleri ve denetim raporundan gelecek olan faydalı bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Ortaya çıkan ihtiyaca yanıtlar denetim raporuyla verilebileceğinden dolayı, denetim raporu birçok kurum/kuruluş için büyük öneme sahiptir.

Denetim raporunun önemini belirten en temel başlıklarını şöyle sıralayabiliriz (Ismail, 2022);

- *İletişim*: İşletmelerin büyüklüğü ve karmaşıklığı arttıkça, işletme ortakları, yatırımcılar ve diğer ilgili taraflar işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Yatırımcılar, alacaklılar ve düzenleyici diğer kurumlar dahil olmak üzere paydaşlar, bilinçli kararlar almaları finansal tablolar ile sunulan bilgilere bağlıdır. Bu istek ve beklentiler denetim çalışmalarıyla karşılanmaktadır.
- *Görüş Bildirme:* İşletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar, denetim çalışmasıyla analiz edilerek, gerekli kanıtlar toplanır. Bu çalışma sonucuna bağlı olarak denetçi, bilgi kullanıcılarına yol göstermek amaçlı görüş beyanında bulunur. Bunun neticesinde, yatırımcılar, ortaklar veya devlet, işletme hakkında net ve tarafsız bilgiye ulaşmış olurlar.
- *Sermaye Piyasalarında Güvenin Artırılması:* Sermaye piyasalarının bütünlüğü, büyük ölçüde yatırımcıların, devlet ve ortakların güvenine dayanır. Ancak bu güven, büyük uluslararası işletmelerin (2000'lerin başında Enron ve WorldCom gibi) dahil olduğu finansal krizler ve muhasebe skandallarından sonra önemli ölçüde sarsılmıştır. Bu olaylar, kurumsal yönetim ve finansal raporlama uygulamalarındaki boşlukları ortaya çıkararak finansal bilgilerin güvenilirliğine olan inancın yaygın bir şekilde kaybolmasına yol açmıştır. Bu olaylar sonrası güvenin yeniden sağlanması ve iletişimin güçlenmesi denetim raporlarının yenilenmesi ile amaçlanmıştır.

Nihai bilgi olarak, denetim raporu birçok açıdan önem arz etmekte; fakat en fazla dikkat çeken başlıklar arasında iletişim, görüş ve güven sağlamak diyebiliriz. İletişim ile ortaklara işletmenin etkin bir şekilde faaliyet gösterdiğine ve muhasebe standartlarına bağlı kaldığına dair güvence verir, bu da işletmeye olan güvenlerini ve itimatlarını destekler. Diğer taraftan işletmeler, titiz muhasebe yöntemlerini ve bağımsız denetimleri benimseyerek, ortaklarının finansal açıklamaları konusunda iyi bilgilendirilmesini ve kendilerine güvenmelerini sağlayabilir. Son olarak, sermaye piyasalarında güvenin yeniden tesis edilmesi ve geliştirilmesi, bağımsız denetimleri, düzenleyici reformları ve kurumsal yönetim iyileştirilmelerini içeren çok yönlü bir yaklaşım gerektirmektedir. İşletmeler, finansal tabloların güvenilir ve şeffaf olmasını sağlayarak yatırımcı güvenini yeniden inşa edebilir ve bir bütün

olarak finansal sistemin istikrarını destekleyebilir. Bu süreç, uzun vadeli ilişkileri sürdürmek ve piyasada olumlu bir itibar elde etmek için hayati önem taşımaktadır.

2.13 Denetim Raporunun Faydaları

Bir finansal denetimin amacı, ilgili işletmelerin özel ihtiyaçlarına ve koşullarına göre değişir. İşletme, denetimle bilgi kullanıcılarının beklentilerini ve memnuniyet düzeylerini daha iyi anlamak için hem finansal denetim yapma nedenlerini hem de ortakların öngördüğü sonuçları analiz etmek esastır (Vaziri & Azadi, 2017). Bu nokta da denetim çalışması sonucu hazırlanan denetim raporundan faydalanılır.

İşletmelerde, kamu kurum ve kuruluşlarında denetim yapılır; çünkü ticari sistem içerisinde var olan her bir işletme, kurum ya da kuruluş toplumun tamamına hizmet etmektedir. Dolayısıyla işletmelerin finansal durumları ile ilgili bilgi aktarılması için denetim çalışmalarının yapılması gerekmektedir. Yapılan denetim çalışmaları sonucu somut veri olarak denetim raporları hazırlanır. Denetim raporlarıyla, bilgi kullanıcıları ilgilendikleri ya da ortakları oldukları işletmelerin finansal durumları ile ilgili bilgi edinmiş olurlar.

Bilindiği üzere ticari sektörde var olan işletmeler uzun vadeli olarak var olma amacıyla kurulur. Denetim raporunun faydaları, işletmelerin finansal raporlama süreçlerine ve finansal bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerine olumlu katkılar sağlar. Denetim raporunun sağladığı başlıca faydalar:

- *Finansal Güvenilirliği Artırır:* Denetim raporu, işletmelerin finansal tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini teyit eder. Bu rapor, finansal tabloların uluslararası muhasebe standartlarına ve yasal düzenlemelere uygunluğunu gösterir. Bu güvence, işletmelerin yatırımcılar, kredi verenler ve diğer bilgi kullanıcılarla olan ilişkilerini güçlendirir ve itibarını arttırır.
- *Yatırım Kararlarını Destekler:* Denetim raporları, yatırımcılar ve analistler için değerli bilgiler sunarak, sermaye piyasalarında daha bilinçli yatırım kararları alınmasına yardımcı olur.

- *Kredi Alımını Kolaylaştırır:* Banka ve kredi kuruluşları, işletmelere kredi verirken denetim raporlarına güvenirler. Bağımsız denetim raporu, işletmenin finansal istikrarını kanıtladığı için daha iyi kredi koşulları ve daha düşük faiz oranları elde edilmesine olanak tanır.
- *Yasal Düzenleyici Uyumu Sağlar:* Denetim raporu, işletmelerin yasal düzenlemelere ve vergi mevzuatına uygun hareket edip etmediği konusunda bilgi sunar. Bu durum, işletmenin olası yasal yatırımlarla karşılaşabileceği risk oranını azaltır. Özellikle halka açık işletmeler, denetim raporları sayesinde düzenleyici kurumlara karşı şeffaflık yükümlülüklerini yerine getirirler.
- *İç Kontrol Sistemlerini Güçlendirir:* Denetim sırasında, işletmenin iç kontrol sistemleri de değerlendirilir. Denetçi tarafından tespit edilen zayıflıklar, işletmenin iç kontrollerini iyileştirmesine ve risk yönetimini güçlendirmesine yardımcı olur. Bu sayede. İşletmeler dolandırıcılık risklerini azaltabilir ve operasyonel verimliliği artırabilir.
- *Yönetim ve Hissedarlar Arasında Güven Sağlar:* Denetim raporu, yönetim ve hissedarlar arasındaki güveni tesis eder. Hissedarlar, yönetimin finansal durumu doğru bir şekilde raporladığından ve kaynakları etkin kullandığından emin olabilirler. Denetim raporları, işletme sahiplerine, yöneticilerin performansını objektif bir şekilde değerlendirme imkânı sunar.
- *Stratejik Karar Almayı Kolaylaştırır:* Denetim raporu, işletme yönetimine doğru finansal bilgi sunarak stratejik planlama ve karar alma süreçlerine katkı sağlar. Bu raporlar, gelecekteki yatırımlar, maliyet yönetimi ve büyüme stratejileri gibi alanlarda bilgilere dayalı kararlar alınmasını sağlar.
- *Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik Sağlar:* İşletmelerin faaliyetlerinin şeffaf bir şekilde raporlanması hem iç hem de dış paydaşlar nezdinde hesap verilebilirliği artırır. Bu durum, özellikle halka açık işletmeler için piyasa güvenini ve yatırımcı güvenini pekiştirir.

Denetim raporu, yalnızca finansal bilgi kullanıcılarının değil, aynı zamanda işletme yöneticilerinin ve paydaşların da faydalanabileceği çok yönlü bir araçtır.

Finansal güvenilirliği artırmak, yasal uyumu sağlamak ve operasyonel etkinliği geliştirmek gibi birçok alanda işletmelere katkı sağlar.

2.14 Denetim Raporu Kullanıcıları

İşletmelerin finansal durumlarını tam ve analitik veriler ışığında sunan denetim raporu, işletme içi ya da işletme dışından kişi veya gruplarca kullanılmaktadır. Denetim raporlarına, her kurum ve kuruluş, kişi ya da grup tarafından farklı amaçlar doğrultusunda ihtiyaç duyulmaktadır. Burada beklentiler her ne kadar farklı olsa da ortak nokta, denetimi yapılan işletmenin finansal durumunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığı bilgi kullanıcılarının ilgi odağıdır.

Denetim raporları, paydaşlar, potansiyel yatırımcılar, kamu kurum/kuruluşları ve üçüncü taraf kullanıcılar tarafından karar alma süreçlerinde yaygın olarak kullanılan önemli belgelerdir. Denetim raporu kullanıcılarına kısaca değinmemiz gerekirse (Aytaç & Gençoğlu, 2020):

2.14.1 Paydaşlar

- *Hissedarlar*: İşletmenin finansal performansını değerlendirirken denetim raporlarına güvenirler. Bu raporlar, yöneticilerin şirket kaynaklarını doğru bir şeklide yönettiğini ve şirketin finansal sağlığının yerinde olduğunu gösterir.
- *Tedarikçiler ve İş* Ortakları: İşletmenin, finansal sağlamlığına güvenmek isterler; denetim raporları bu güveni sağlar ve uzun vadeli iş ilişkilerini destekler.

2.14.2 Potansiyel Yatırımcılar

- *Yatırımcılar*, işletmeye yatırım yapmadan önce finansal tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ihtiyaç duyarlar. Bağımsız denetim raporları, yatırım kararlarını daha bilinçli bir şekilde almalarına yardımcı olur.
- *Denetim raporu*, işletmenin risk seviyesini ve karlılık potansiyelini değerlendirmeye olanak tanır. Yatırımcılar, denetim raporlarından edindikleri bilgilerle sermayelerini daha güvenli bir şekilde yönlendirebilirler.

2.14.3 Kamu Kurum/Kuruluşları

- *Vergi otoriteleri,* denetim raporlarını, işletmelerin yasal yükümlülüklerini ve vergi beyanlarının doğruluğunu değerlendirmek için kullanırlar.
- *Düzenleyici kurumlar ve diğer yasal organlar*, denetim raporları aracılığıyla işletmelerin yasal düzenlemelere ve standartlara uyduğunu kontrol ederler. Bu sayede, piyasalarda şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlanmış olur.

2.14.4 Üçüncü Taraf Kullanıcılar (Bankalar, Kredi Verenler, Analistler)

- *Kredi verenler*, bir işletmeye kredi vermeden önce, denetim raporları aracılığıyla firmanın ödeme gücünü ve finansal istikrarını değerlendirirler.
- *Finansal analistler*, şirketlerin finansal performansını analiz ederken denetim raporlarından faydalanırlar. Bu raporlar, şirketin büyüme potansiyelini ve piyasa pozisyonunu değerlendirirken yol gösterici olur.

2.14.5 Genel Fayda

- Denetim raporları, piyasadaki aktörler arasında güveni tesis eder ve sermaye piyasalarında şeffaflığı artırır.
- İşletmeler, denetim raporları sayesinde finansal sorumluluklarını ve hesap verebilirliklerini kanıtlar, bu da piyasalarda güvenilirliklerini artırır.

Denetim raporları, sadece işletme sahipleri ve yöneticileri için değil, aynı zamanda dış paydaşlar ve diğer ilgili taraflar için de değerli bilgiler sunar. Bu raporlar, finansal kararların alınmasında kritik bir araç olarak kabul edilir ve çeşitli bilgi kullanıcı gruplarına güvenilir ve objektif bilgi sağlar.

2.15 Denetim Raporunun Genişletilme İhtiyacı

Denetçiler ve denetim raporunun kullanıcıları (hissedarlar, kredi verenler, düzenleyici kurumlar vb.) arasında ortaya çıkan beklenti farklılıkları, denetim süreci ve sonuçları ile ilgili yanlış anlaşılmalardan dolayı denetim raporlarının genişletilmesine ihtiyaç duyulmuştur (Celayir, 2017). Beklenti farklılıkları genellikle şu alanlarda kendini gösterir:

2.15.1 Denetçinin Sorumlulukları Konusunda Yanılgılar

Kullanıcılar, denetim raporunu okuyarak denetçilerin, işletmenin finansal durumunu ve gelecekteki performansını onayladığını düşünebilirler. Oysa denetçilerin sorumluluğu, finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulup sunulmadığını değerlendirmekle sınırlıdır.

Beklenti farkı, kullanıcıların denetçilerin tam bir garanti sunduğunu zannetmelerinden de kaynaklanır. Oysa denetçiler yalnızca makul güvence (reasonable assurance) sağlar, yani tüm riskleri ortadan kaldırmaları mümkün değildir.

2.15.2 İşletmenin Görünümüne İlişkin Yanılgılar

Denetim raporu, işletmenin gelecek performansına dair bir garanti vermez. Ancak kullanıcılar, denetçilerin raporunu işletmenin gelecekteki başarısı veya iflas riski hakkında bir onay olarak algılayabilirler.

Denetim raporu yalnızca geçmiş döneme ilişkin finansal tabloların doğruluğunu değerlendirir; gelecekteki faaliyet sonuçlarıyla ilgili öngörüde bulunamaz.

Denetim raporlarının genişletilmesi amacıyla yapılan yeniliklerin en önemlilerinden biri, Kilit Denetim Konuları' nın (Key Audit Matters- KAM) denetim raporunda yer almasıdır. Bu yenilik, IAASB tarafından, denetim raporlarının şeffaflığını artırmak ve finansal tablo kullanıcılarına daha fazla bilgi sağlamak amacıyla ISA 701 standartlarının yayımlanması ile yürürlüğe girmiştir (Doğan A. , 2018). Burada amaç, denetim sürecinin daha iyi anlaşılması, denetim raporlarının şeffaflığının desteklenmesi, bilgi kullanıcılarına yüksek kalitede faydalanabileceği bilgiler sunmak, işletmelerin güvenilirliğini artırmak, bilgi kullanıcılarının beklentilerini yeterli düzeyde karşılamak gibi nedenlerden dolayı denetim raporunun genişletilmesine ihtiyaç duyulmuştur.

Denetim raporunun genişletilmesine sebep olarak birçok durum sayılabilir. Bu değişiklikler, finansal raporlama ve denetim süreçlerine olan güveni aşındıran yüksek profilli kurumsal başarısızlıklar ve finansal skandalların ardından şeffaflığı artırmak ve güveni yeniden tesis etme ihtiyacından kaynaklanmıştır.

Burada hem birtakım zorluklar hem birtakım faydalar oluşmuştur. Kısaca bunlara değinmemiz gerekirse şöyledir (Minutti-Meza, 2021):

2.15.3 Genişletilmiş Denetim Raporu Gerekliliklerinin Uygulanmasındaki Zorluklar

Bu başlıkta genişletilen denetim raporuyla birlikte ortaya çıkan karmaşıklık ve zorlukların daha iyi anlaşılması için, alt konu başlıkları şeklinde açıklamalar yapılacaktır.

2.15.3.1 Denetim Raporlamasındaki Artan Karmaşıklık

Geleneksel denetim raporları, denetçilerin denetimleri sırasında karşılaştıkları belirli sorunlar hakkında çok az bilgi sağladığı için genellikle çok standartlaştırılmış ve basmakalıp olduğu için eleştirilmiştir. ISA 701 ile getirilen genişletilmiş gereklilikler, denetçilerin daha ayrıntılı, işletmeye özgü bilgileri dahil etmelerini gerektirerek bu eleştirileri ele almaya çalışmıştır.

Bununla birlikte, özellikle KAM' ların dahil edilmesiyle, basit bir başarılı/başarısız denetim görüşünden daha incelikli ve açıklayıcı bir formata geçiş, denetim raporlarının karmaşıklığını önemli ölçüde artırmıştır. Denetçiler sadece hangi konuların kritik olduğunu belirlemekle kalmamalı, aynı zamanda bu konuların neden önemli olduğunu ve nasıl ele alındığını da net bir şekilde iletmek zorundadır.

2.15.3.2 Şeffaflık ve Gizliliğin Dengelenmesi

Denetçilerin karşılaştığı en önemli zorluklardan biri, şeffaf olmak ve gizliliği korumak arasında bir denge kurmaktı. İşletmeler genellikle belirli KAM' ları ifşa etmenin hassa iş bilgilerini açığa çıkarabileceğinden veya potansiyel zayıflıkları vurgulayabileceğinden ve böylece rekabetçi konumlarını etkileyebileceğinden endişe duyuyorlardı.

Öte yandan denetçiler, paydaşlara yararlı, işletmeye özgü bilgiler sağlamak ile gizli müşteri bilgilerini korumak arasındaki hassas çizgide gezinmek zorunda kaldıklarından ve bu da yönetimle potansiyel çatışmalara yol açabilmekteydi.

2.15.3.3 Paydaşlardan Beklentiler Yükseldi

Genişletilmiş denetim raporunun, halkın, denetçileri ne yapmak için algıladığı ile gerçekte ne yaptıkları arasındaki fark olan "beklenti açığının" azaltılması bekleniyordu. Bununla birlikte, denetim raporları daha ayrıntılı hale geldikçe, denetçinin birincil rolü mutlak kesinlik değil, "makul güvence" sağlamak olsa da paydaşlar denetçilerin işletmenin finansal sağlığının garantörü olarak hareket etmesini beklemeye başlamışlardır.

Bu, denetçiler üzerinde yalnızca bir uyum raporu değil, aynı zamanda işletmenin riskleri, operasyonları ve gelecekteki görünümü hakkında içgörüler sağlayan bir rapor sunmaları için artan inceleme ve baskıya yol açmıştır.

2.15.3.4 Denetçinin Artan İş Yükü ve Sorumluluğu

Daha kapsamlı açıklamalarla denetçiler, KAM' ları tanımlamak, belgelemek ve raporlamak için önemli ölçüde zaman ve çaba harcamak zorunda kaldıkları için daha yüksek bir iş yüküyle karşı karşıya kalmışladır. Bu, doğruluğu ve uyumu sağlamak için yönetim ve denetim komiteleriyle titiz tartışmaları içermekteydi.

Denetim raporunun kapsamının genişletilmesi, denetçilerin yasal itibar risklerine maruz kalma oranını da artırmıştır. Ayrıntılı raporlar, özellikle paydaşlar kritik bir konunun açıklanmadığını veya yetersiz bir şekilde ele alındığını algılarsa, gelecekteki dava durumunda denetçilere karşı tehdit olarak kullanabileceklerini göstermekteydi.

2.15.4 Genişletilmiş Denetim Raporu Gerekliliklerinin Uygulanmasındaki Faydaları

Bu zorluklara rağmen, genişletilmiş denetim raporu gereklilikleri birkaç önemli fayda sağlamıştır:

2.15.4.1 Geliştirilmiş İletişim

KAM' ların dahil edilmesi, daha önce dış paydaşlar tarafından erişilemeyen denetçinin düşünce süreci hakkında bilgi sağlayarak denetim raporunun değerini artırmıştır. Bu, paydaşların, şirketin karşı karşıya olduğu riskleri ve denetim sırasında bunların nasıl ele alındığını daha iyi anlamalarına yardımcı olmuştur.

2.15.4.2 Artan Hesap Verebilirlik ve Güven

Genişletilmiş raporlamanın getirdiği şeffaflık, finansal tablolara daha fazla güven duyulmasını sağlayabilir ve böylece sermaye piyasalarına olan güvenini artırabilir. Denetçilerin, kritik konuları açık bir şekilde ileterek bir hesap verebilirlik kültürüne katkıda bulunacağı beklentisi oluşmuştur.

2.15.4.3 Kaliteli Kurumsal Yönetişimi Teşvik Etmek

İşletmelerin önemli muhasebe ve operasyonel sorunları hakkında daha açık olma ihtiyacı, bazı durumlarda iç kontrollerde iyileştirmelere ve daha sağlam yönetişim yapılarına yol açmıştır.

Sonuç olarak, denetim raporlarının genişletilmesin en büyük katkı ISA 701 standardının denetim raporuna eklenmesi olmuştur. ISA 701 standardı, denetim raporlarının sadece finansal tabloların gerçeğe uygunluğu değil, aynı zamanda denetçinin mesleki yargısını ve odaklandığı kritik alanları da ortaya koyarak raporların iletişim değerini artırmıştır. Daha bilgilendirici ve şeffaf denetim raporlarına doğru yol göstermektedir. ISA 701 ve benzeri standartlar kapsamındaki genişletilmiş gereklilikler şüphesiz denetim raporlarının bilgi değerini artırmış olsa da denetçilerin, işletmelerin ve düzenleyicilerin üstesinden gelmesi gereken yeni karmaşıklıklar ve beklentiler de ortaya çıkarmıştır.

Denetim raporlarının geleceği, paydaşların iş risklerini ve fırsatlarını anlamada tahmine dayalı ve stratejik değere yalnızca tarihsel uyumun ötesine geçen içgörüleri giderek daha fazla talep etmesi nedeniyle, daha da özel ve ileriye dönük açıklamalar içerebilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KİLİT DENETİM KONULARI

Kilit Denetim Konuları (KDK), denetçinin meslekî muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların en fazla önem arz eden ve denetim sürecinde öne çıkan konularıdır. Bu konular, finansal tablolara ilişkin en önemli risk alanlarını temsil eder ve denetçinin dikkatinin en fazla yoğunlaştığı alanlardır (Celayir & Türedi, 2021). Örneğin, işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi, kontrol eksiklikleri, stokların değerlemesi gibi konular kilit denetim konularına örnek olarak verilebilir. KDK' lar denetim çalışmasında, genel strateji ve kaynakların tahsisi üzerinde büyük etkiye sahiptirler.

Kilit denetim konuları, denetçiler tarafından raporlarında gösterilir. Kilit denetim konularının raporlanması, daha şeffaf ve anlamlı denetimlerin yolunu açmakta ve kullanıcılara büyük ölçüde fayda sağlamaktadır. Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesiyle, denetçi raporunun şeffaflığı ve bilgi düzeyinin arttırılması amaçlanmaktadır. Denetim raporlarındaki ana değişiklikler, bilgi boşluğunu/farklılığını azaltmayı amaçlamaktadır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), bu boşluğu, bilgi kullanıcısının arzusu ile işletmenin açıklamaları ve denetçinin raporunda kendisine ne sağladığı arasındaki fark olarak tanımlamıştır.

Finansal tablo kullanıcılarının, denetim raporlarındaki etkinliğinin arttırılması amacıyla IAASB, Kilit Denetim Konularını- BDS 701 yayınlamıştır. Standart 2017 yılında yayınlanmış ve borsada işleme tabi olan işletmeler 01.01.2017 yılı itibariyle, 6102 sayılı TTK (Türk Ticaret Kanunu) uyarınca, denetimindeki işletmeler ise 01.01.2018 yılı itibariyle bağımsız denetim raporlarına kilit denetim konularını eklemeye başlamışlardır (Çakalı, ve diğerleri, 2021).

Kilit denetim konuları kapsamında yayınlanmış standart çerçevesinde, kilit denetim konularının raporlanmasındaki asıl amaç, uygulanan denetim çalışmaları hakkında detaylı ve anlaşılabilir bilgilerin raporlanmasıdır. Bu şekilde kilit denetim konularının raporlanmasıyla, bağımsız denetçi raporunun iletişimsel

gücünün artması hedeflenmektedir. Bu raporlama sayesinde yardımcılar, yöneticiler ve diğer paydaşlar, finansal tablolardaki önemli yönetim kararlarını daha iyi anlayabilirler. Ayrıca, kilit denetim konularının raporlanmasıyla, denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki bilgi asimetrisinin azaltılması amaçlanmaktadır (Terzi & Şen, 2023).

Kilit denetim konularının raporlanması, denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki iletişim sürecine olumlu etki yapabilmektedir. Bu raporlama sayesinde iletişim kalitesi ve bilgilendirme önemi artar. Denetim kalitesi ile denetim konuları arasındaki ilişki, iletişim teorisiyle açıklanmaktadır. İletişim teorisi, kilit denetim konularının raporlanmasıyla denetçi raporunun iletişimsel gücünü artırdığını vurgular. Ayrıca, "beklenti boşluğu" üzerine yapılan çalışmalarda, denetçi raporundaki ifadelerin düzenlenmesinin, kullanıcıların denetim prosedürlerine ve denetim kalitesiyle ilgili algılarına etkisi olduğu belirtilmektedir. İletişim teorisine göre, kilit denetim konularının raporlanmasıyla denetim kalitesi arasındaki etki, iletişim sürecine bağlıdır. İletişim sisteminin tarafları arasında; bilgiyi gönderen olarak denetçiler ve bilgiyi alan ise işletme veya paydaşlar bulunmaktadır. Bu nedenle, kilit denetim konularının raporlanması, denetçilerin işletmenin ilgililerileyle paylaştığı mesajları içermektedir.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards) Board-IAASB) tarafından denetçi raporunda daha geniş kapsamlı bilgi sunulması ihtiyacına paralel olarak 2009'da 'spesifik mesajlar' adı altında bir bölüm, 2010'da da 'kilit denetim hususları' adı altında yer verilmesi gereken bilgiler paylaşılmıştır. Gelişmelerden hareketle son olarak 'BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi' standardı, borsaya kote firmalar 2017 yılı ve sonrasını kapsayacak şekilde hesap dönemleri dahilindeki finansal tabloların denetimiyle ilk kez uygulanmaya başlanmıştır. Söz konusu standart, Türk Ticaret Kanunu (TTK)' na tabi işletmelerin 2018 ve sonraki hesap dönemlerini kapsayan finansal tabloların denetiminde uygulanmaya başlamıştır (Genç, Yanık , & Yılmaz , 2023).

3.1 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Belirtilmesi ve Açıklanması

ISA 701 kapsamındaki denetçi raporunda bildirilen, "Kilit Denetim Konuları" (KDK)'na dair açıklama yapılmasını öncelikli durumu getirmiştir. Böylece, açıklama kapsamında denetlenen işletmenin ve izlenen denetim çalışmasının durumu ve şartları ele alınarak; yatırımcılara ve diğer rapor kullanıcılarına gerekli olan bilgilerin paylaşılması hedef olarak belirlenmiştir. Denetçi raporunda yer alan KDK' ların sayılarının, ele alınan konu başlıkları ve nasıl açıklanacağının işletme ve yürütülen denetim açısından farklı olması beklenmektedir. Kilit Denetim Konuları, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en önemli unsurları içerir. Bu konular, finansal tabloların denetimi sırasında dikkate alınarak, denetim görüşü oluşturulmasında ciddi bir rol oynar. Denetçi, raporunda bu konuları belirtmekle, denetim sürecinde yaşanan önemli meseleleri ifade eder. Bu yaklaşım, finansal tabloların güvenilirliğini artırır ve denetim sürecinin şeffaflığını sağlar.

- "Finansal tablolar hakkında görüş oluşturulurken denetçinin ilgili konuyu uygun bir şekilde çözüme kavuşturmadığını ima etmediğinin ve"
- "Finansal tabloların ilgili unsurlarına yönelik ayrı bir görüş içerdiğini veya bu unsurlara ilişkin ayrı bir görüş bildirildiğini ima etmediğinin, kullanıcılar tarafından anlaşılması büyük önem arz etmektedir. Bu sebeple standartlaşmış bir ifadeye sahip olmasına rağmen bu giriş cümlesinin zorunlu kılınmasıyla, yeni KDK kavramının anlaşılmasına yönelik uygun bir çerçevenin oluşturulması amaçlanmıştır" (Sayar & Ergüden , 2016, s. 94).

Bağımsız denetimi yapılan firmanın finansal tablolarında yer alan verilere göre ve yapılan denetim çalışması sonucu olarak yazılan bağımsız denetim raporunun daha güvenilir, şeffaf, anlaşılır ve firmaya özel olarak oluşturulması için kilit denetim konularına yer verilmektedir. Bu konu ve konu başlıkları tamamen denetimi yürüten bağımsız denetçinin meslekî muhakemesine ve tecrübesine bırakılmıştır. Bu konu/konularda herhangi bir sınırlama yapılmamıştır. Burada amaç, ilgili finansal tablo kullanıcı/kullanıcılarının doğru karar almalarında makul düzeyde güvenceyle ilgili firmaya referans olmaktır. Belirtilen kilit denetim konuları sayesinde, hazırlanan bağımsız denetim raporu

muhasebe tabanlı olmayan rapor kullanıcı/kullanıcılarına büyük katkı sağlamaktadır. Bu sayede finansal tablo kullanıcı/ kullanıcıları işletme yönetimi ile daha sağlıklı iletişim kurabilmektir.

Kilit denetim konuları, açık bir şekilde anlaşılabilmesi ve doğru kararlar verilebilmesi için BDS 701 kapsamında *dikkat çekilen hususlar* başlığı altında denetçi tarafından birtakım açıklamalar yapılmaktadır. Bu doğrultuda KDK' nın denetimi yapılan firmaya ait, genel geçer ve sektör bazında kullanılan ifadelerden arınmış olmasına dikkat edilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur. BDS 701'in yürürlüğe konulmasıyla beraber, denetçi tarafından hazırlanan ve kullanıcılarına sunulan rapor içerisinde *KDK* belirtmek zorunlu kılınmıştır. Rapor içerisinde her ne kadar KDK belirtmek zorunlu hale getirilmiş olsa da özellikli olarak hangi alanlara değinileceği, kaç adet konu seçileceği ya da ne kadar açıklama yapılacağına ilişkin standart kapsamında herhangi bir sınırlamaya yer verilmemiştir.

Bağımsız denetim raporunda belirtilmesi zorunlu olarak gösterilmesi gereken *Kilit Denetim Konuları* he ne kadar gerekli olsa da anlaşılabilirliği de bir o kadar önemlidir. Bu çerçevede, raporda yer verilen konu başlıklarında muhasebe ve denetim kapsamındaki terimlerin kullanılmaması gerekmektedir. Aksi durumda muhasebe-denetim bilgisi olmayan kullanıcılar tarafından raporun okunabilirlik derecesi azalacağından dolayı alana ait terimsel ifade kullanılmasından imtina edilmelidir. Raporda, üzerinde durulan kilit denetim konularının, kısa, şeffaf, açık, anlaşılır ifadelerle aktarılması önemlidir (Gözüaçık & Keskin, 2023).

3.2 Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu; ISA701

"Mart 1978 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) kurulmuştur. Daha öce Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) olarak bilinmekteydi. 1991 yılında, IAPC denetim rehberi "Uluslararası Denetim Standardı" olarak yeniden adlandırıldı. 2002 yılında ise Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) olarak revize edilmiştir. 2003 yılında kurul açıklık projesi diye adlandırılan bir projeye başladı. Uluslararası Denetim Standartları, 'Açıklık Projesi' neticesinde önemli bir değişim süreci

geçirmiştir. Bu proje her standartta yer alan kesin hükümlerin ve içerdikleri her kelimenin statüsünün daha açık hale gelmesi için tasarlanmıştır" (Sayar & Ergüden , 2016, s. 91).

Dünyadaki muhasebe ve denetim meslek grubu ile ilgili önemli bir kuruluş olan *Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (IFAC),* denetim standartlarının belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Federasyona bağlı olarak kurulan *Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB),* denetleme, kalite kontrolü ve güvence hizmetleri için uluslararası standartları geliştirmektedir. 2004 yılında kabul edilen *Uluslararası Denetim Standartları (UDS),* denetçilere ve muhasebe uygulamalarına yönelik detaylı düzenlemeler ve açıklamalar sunmaktadır. Bu düzenlemeler, Avrupa Birliği üye ülkeleri arasında uyum sağlamak ve diğer ülkelerde de uygulanabilirliği artırmak amacıyla geliştirilmiştir. Bu sayede, uluslararası düzeyde denetim kalitesinin artırılması hedeflenmektedir (Yılancı, Yıldız, Uludağ, & Erdoğan, 2018).

Bağımsız denetim meslek grubu hakkında önemli uygulamaları oluşturan IFAC, 1977 yılında kurulmuştur. Kuruluş, kamuoyuna sağlanacak faydaları göz önünde bulundurarak muhasebe mesleğini çağdaşlaştırmayı ve güçlendirmeyi hedeflemektedir. Bu misyon doğrultusunda, *Uluslararası Denetim Standartları, Etik ve Eğitim Standartları* ile *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları* gibi önemli standartların oluşturulması ve güncellenmesi üzerinde çalışmaktadır. IFAC, dünya genelinde 150'den fazla kuruma ve 2.4 milyon kişiye üyelik imkânı sunan uluslararası bir yapıdır. Bu geniş tabanlı uluslararası destek, IFAC'ı diğer muhasebe meslek ve profesyonel organizasyonlarından ayıran önemli bir özelliktir. Kuruluşun başlıca amacı, kamu yararına hizmet etmek, dünya çapında muhasebe mesleğini güçlendirmek ve uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır (Bilgin, 2006).

Ayrıca, IAASB'nin amacı, denetim ve güvence standartlarını sürekli olarak gözden geçirerek, güncel gelişmeleri ve ihtiyaçları dikkate alarak standartları güncellemek ve geliştirmektir. Bu sayede, denetim ve güvence hizmetlerinin kalitesinin sürekli olarak arttırılması ve uluslararası düzeyde kabul gören standartlara uygunluk sağlanması amaçlanmaktadır. IASSB'nin faaliyetleri,

denetim standartlarının geliştirilmesi ve güncellenmesi yanı sıra, denetim ve güvence alanındaki diğer konularda da danışmanlık hizmetleri sunmayı içermektedir. Ayrıca, IAASB, denetim ve güvence standartlarına uyumun izlenmesi ve değerlendirilmesi konularında da çalışmalar yürütmektedir. IAASB' nin uluslararası denetim ve güvence standartlarına verdiği önemi, denetim ve güvence hizmetlerinin güvenilirliğini arttırmak için önemli bir adımdır. Uluslararası standartlara uyum, denetim ve güvence hizmetlerinin artmasına ve küresel ölçekte güvenilirliğin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Bu nedenle, IAASB' nin çalışmaları, denetim ve güvence standartlarının uluslararası düzeyde kabul görmesine ve uygulanmasına önemli katkılar sağlamaktadır (Bilgin, 2006).

Kamu yararının gözetimi kapsamında daha etkili olunabilmesi için IAASB' nin de içerisinde bulunduğu standartlar belirleme aşamalarını sağlamlaştıracak bir dizi yenilik 2003'te IFAC kurulunca yapılmıştır. Bu projeyle, denetim standartları daha anlaşılır hale getirilmiş ve denetçilerin görev ve sorumlulukları daha net bir şekilde belirlenmiştir. Bu da denetim süreçlerinin daha etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine olanak sağlamıştır. Ayrıca, standartlarda yapılan düzenlemelerle denetin kalitesinin artırılması ve denetim süreçlerinin standartlaştırılması hedeflenmiştir. Bu sayede, denetimlerde daha güvenilir sonuçlar elde edilmesi ve finansal raporlamaya olan güvenin artırılması sağlanmıştır. Bu reform, uluslararası denetim kalite standartlarının daha etkin bir şekilde uygulanmasını desteklemiştir (Kurt, 2019).

Uluslararası Denetim Standartları listesi aşağıda yer almaktadır (www.kgk.gov.tr, 2024);

GENEL İLKE VE SORUMLULUKLAR	
200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi
RİSK DEĞERLENDİRME VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE VERİLECEK KARŞILIKLAR	
300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
320	Bağımsız Denetim Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler
402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi
BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI	
500	Bağımsız Denetim Kanıtları
501	Bağımsız Denetimi Kanıtları- Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
505	Dış Teyitler

510	İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri
520	Analitik Prosedürler
530	Bağımsız Denetimde Örnekleme
540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
550	İlişkili Taraflar
560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
570	İşletmenin Sürekliliği
580	Yazılı Beyanlar
BAŞKALARININ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI	
600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması
BAĞIMSIZ DENETİM SONUÇLARI VE RAPORLAMA	
700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
710	Karşılaştırılmalı Bilgiler- Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
720	Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları
ÖZEL ALANLAR	
800	Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

805	Özel Hususlar- Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler
GÜVENCE DENETİM STANDARTLARI	
3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
3420	Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
3402	Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları
3000	Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri
SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI	
2410	Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi
2400	Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi
İLGİLİ HİZMET STANDARTLARI	
4400	Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler
4410	Finansal Bilgileri Derleme İşi

Tablo 2:Uluslararası Denetim Standartları Listesi (www.kgk.gov.tr, 2024)

IAASB, denetim raporlarına Kilit Denetim Konuları (KDK) standartlarını ekleyerek, denetim raporlarının iletişim değerini artırmayı ve denetim süreci hakkında daha fazla bilgi sağlamayı amaçlamıştır. IAASB'nin bu yaklaşımı, denetim raporlarına daha şeffaf, anlaşılır ve bilgi zenginliği açısından güçlü hale getirilmesini hedeflemektedir (Keskin , 2022).

3.2.1 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporuna Eklenmesinin Faydaları

Kilit Denetim Konuları, denetim sürecinde denetçinin en fazla önem verdiği ve üzerinde yoğunlaştığı alanları ifade eder. Bu alanlar, finansal tabloların anlaşılması ve risklerin değerlendirilmesi açısından kilit öneme sahiptir. IAASB' nin KDK' yı denetim raporlarına dahil etmesiyle birlikte, şu kazanımlar sağlanmaktadır.

- *Artan şeffaflık:* KDK' lar, denetim raporlarına, denetim sürecinin nasıl yürütüldüğüne ve hangi alanlara odaklanıldığına dair daha fazla bilgi ekleyerek şeffaflığı artırır. Bu sayede bilgi kullanıcıları, denetçinin en önemli gördüğü alanları doğrudan raporda görürler.
- *Bilgi Zenginliği ve Güvenilirlik:* KDK' lar sayesinde denetim raporları, yalnızca finansal tabloların doğruluğuna ilişkin genel bir onaydan ibaret olmaktan çıkar. Denetim sürecine dair kapsamlı bilgiler sunarak raporların bilgi zenginliğini arttırır ve güvenilirliğini pekiştirir.
- *Karar Destekleyici Bilgi Sağlanması:* Yatırımcılar, düzenleyici kurumlar ve diğer paydaşlar, KDK sayesinde denetçinin en fazla zaman harcadığı ve en çok özen gösterdiği alanları öğrenerek daha bilinçli kararlar alabilirler.

IAASB' nin KDK' ları denetim raporuna ekleme kararı, *denetim sürecinin daha anlaşılır hale gelmesini* sağlayarak raporların iletişim değerini artırmayı hedeflemektedir. Böylece denetim raporları, finansal tablo kullanıcılarına yalnızca geçmiş performansı değil, aynı zamanda işletmenin karşı karşıya olduğu riskler ve karmaşık alanlar hakkında da bilgi sunar.

Yeni denetim raporunun odak noktası bir önceki raporla aynı nitelikte olacaktır. Buna göre denetçiler faaliyet raporu ve yönetim raporunun incelenmesine odaklanmaya devam edeceklerdir. Bununla birlikte, denetim raporunda KAM (Key Audit Matter) adı verilen yeni bölüm bulunmakta olup, bu bölüm denetçilere önemli riskleri, odaklanılması gereken alanları ve bunların denetimde nasıl yönetildiğini açıkça ifade edebilecekleri platform sunmayı amaçlamaktadır. Denetçiler, artık denetçinin ve yönetimin sorumlulukları hakkında genişletilmiş ifadeler yazdıkları için yeni denetim raporunun formaliteleri de değişmiştir. Ayrıca, denetçinin vardığı sonuç denetim raporunun sonu yerine başında verilmektedir. Yeni denetim raporunda ayrıca devam eden endişelerle ilgili hususlar hakkında daha gelişmiş raporlama yapılmaktadır (Dogan & Arefaine, 2017).

Denetim raporundaki yeni değişiklikler, denetçinin dikkatini en çok çeken, ayrıntılı inceleme gerektiren alanları tanımlamaya yönelik bir yapı sunarak, işletmenin potansiyel riskleri ve bu risklerin yönetim şekli hakkında daha yüksek

bir şeffaflık sağlamaktadır. Bu kapsamda, Kilit Denetim Konuları (Key Audit Matters – KAM) olarak adlandırılan bu alanlar, denetim sürecinde karmaşık veya belirsizlik içeren önemli girdileri ve riskleri finansal alanları ifade eder (Dogan & Arefaine, 2017).

Beklenti boşluğu, kamuoyunun denetçilerden beklentileri ile denetim sektörünün denetçilerin ne yapması gerektiğine ilişkin görüşleri arasındaki farkları olarak tanımlanabilir. Algılanan beklenti boşluğu, kullanıcıların denetçilerden genellikle denetimde gerçekten sağladıklarından daha fazlanı beklemesidir. Bu beklentilerin, kullanıcıların denetçinin rolü hakkındaki sınırlı bilgilerinden kaynaklandığını belirtmektedir. Kullanıcılar denetçilerden finansal tablolardaki tüm kayıtların doğru olduğunu teyit etmelerini bekleme eğilimindedir. Ancak, denetçiler şirketin finansal tablolarının doğruluğunu sadece sınırlı ölçüde garanti edebilirler. Standartlaştırılmış denetim raporu, denetçinin rolü konusunda yeterince bilgilendirici olmadığı için önemli eleştiriler almıştır. Sınırlandırılmış denetim raporunun iletişimsel bir değerden ziyade sembolik bir değere sahip olmasının bir nedeni de denetçinin rolüne ilişkin bilginin sınırlı olmasıdır (Dogan & Arefaine, 2017).

Dolayısıyla, denetçinin rolü hakkında bilgi mevcuttur ancak kullanıcılar için zayıf bir bilgi değerine sahiptir. Denetçinin rolü hakkında daha fazla bilgi içeren genişletilmiş bir denetim raporunun beklenti boşluğunun azaltılmasına katkıda bulunabileceğini, çünkü denetçinin sorumluluğunun denetimde açıklığa kavuşturulacağını savunmaktadır. Bu fikir Deloitte (2016b) ve IAASB (2015) tarafından da desteklenmekte ve yeni denetim raporunun beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olması gerektiği fikri desteklenmektedir. Zira denetçilerin, denetimde KAM' ın beklenti boşluğunu azaltma kabiliyetine şüpheyle yaklaşmaktadır, çünkü denetim raporunda ek bilgi sunulsa bile denetçinin sorumluluklarının farkında olmayan kullanıcılar her zaman var olacaktır (Dogan & Arefaine, 2017).

Bilgi açığı, IAASB, denetim raporlarının kullanıcıları ve denetçiler arasındaki bilgi açığını kapatmak amacıyla ISA 701- Kilit Denetim Konularının Bildirimi standardını geliştirmiştir. Bu standart, denetim sürecinde tespit edilen

ve finansal tablolar açısından en önemli olan konuların denetim raporunda açık bir şekilde belirtilmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

Denetimde bilgi açığı ya da bilgi eksikliği, finansal tablo kullanıcılarının denetim faaliyetlerinin doğası, kapsamı ve denetçinin rolü hakkında yeterli bilgiye sahip olmamasından kaynaklanır. Bu durum, genellikle beklenti farklılığının temel nedenlerinden biridir. Yani, bilgi eksikliği nedeniyle kullanıcılar, denetimden gerçekte olduğundan daha fazlasını bekler veya denetçilerin sorumluluklarını yanlış anlar. Denetimde bilgi eksikliği, kullanıcıların denetim sürecine ilişkin yeterli bilgiye sahip olmamaları ve bu nedenle denetim sonuçlarını yanlış yorumlamalarıdır (Celayir, 2017). Bu eksiklik, denetimin sınırları, denetçinin yükümlülükleri ve denetim raporunun kapsamı gibi konularda oluşabilir.

Denetimde bilgi eksikliğine yol açan etkenleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Celayir, 2017);

- Kullanıcıların denetim süreci hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları,
- Denetim kavramının yanlış algılanması,
- Denetim raporlarının teknik ve karmaşık olması,
- Medyanın ve skandalların rolü,

Yukarıda sıralanan etkenlerden dolayı ortaya çıkan birtakım sonuçlar ise şunlardır (Celayir, 2017);

- Beklenti farklılığı: Bilgi eksikliği, denetimden beklenenler ile denetimin gerçekte sağladığı faydalar arasında beklenti farklılığına yol açar. Kullanıcılar, denetçilerin yetkilerini ve sorumluluklarını olduğundan daha geniş algılar.
- Güven Kaybı: Kullanıcıların denetimden makul olmayan beklentileri karşılanmadığında, denetim sürecine ve denetçilere olan güven azalabilir. Bu da finansal raporların güvenilirliğini zedeler.
- Yanlış Kararlar: Bilgi eksikliği nedeniyle denetim raporları yanlış anlaşıldığında, kullanıcılar yanlış kararlar alabilirler.

IAASB, tarafından yapılan detaylı ve uzun saha çalışması sonucu olarak denetim raporlarının daha kolay anlaşılabilmesi, sorumlu denetçinin ve üst yönetimden sorumlu olanların görev ve sorumluluklarının neler olduğunu açık bir şekilde finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılabilmesi için ISA 701- BDS 701 standardı bağımsız denetçi raporlarına eklenmiştir. Böylelikle, bilgi kullanıcılarına daha şeffaf daha anlaşılır bilgi sunulması hedeflenmiştir.

3.3 Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

"Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat gerektiren konuları belirler. Denetçi bu belirlemeyi yaparken, aşağıdakileri göz önünde bulundurur" (www.kgk.gov.tr, 2024);

- "BDS 315[5] uyarınca "önemli yanlışlık" riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olarak belirlenen alanlar,"
- "Yüksek derece bir tahmin belirsizliğine maruz kalan muhasebe tahminleri dâhil, yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları,"
- "Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri."

"Kilit denetim konularının belirlenmesinde denetçinin karar alma süreci, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetçinin muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular seçilecek şekilde tasarlanır. Karşılaştırılmalı finansal tablolar sunulmuş olsa dahi (diğer bir ifadeyle, denetçinin görüşü finansal tabloların sunulduğu her bir döneme atıfta bulunsa dahi), denetçinin kilit denetim konularına ilişkin yaptığı belirleme cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konularla sınırlıdır. Kilit denetim konularının belirlenmesi, cari döneme ait finansal tabloların denetimine ilişkindir ve bu BDS önceki döneme ait denetçi raporunda yer alan kilit denetim konularının güncellenmesini zorunlu kılmamaktadır. Bununla beraber, önceki döneme ait finansal tabloların denetiminde kilit denetim konusu olan bir hususun cari döneme ait finansal

tabloların denetiminde de kilit denetim konusu olmayı sürdürüp sürdürmediğinin değerlendirilmesi denetçi açısından faydalı olabilir" (www.kgk.gov.tr, 2024).

3.4 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi

Yeni denetim raporlama çerçevesinde, denetçi raporlarının daha etkili bir iletişim aracı olması amaçlanmıştır. Denetçi raporları, artık sadece finansal tabloların doğruluğu üzerine değil, aynı zamanda işletmenin riskleri, yönetimi ve stratejileri hakkında da bilgi içermektedir. Bu da finansal tablo kullanıcılarının daha bilinçli kararlar alabilmesine yardımcı olmaktadır. Denetçi raporlarında yer alan riskler ve açıklamalar sayesinde, işletmelerin finansal durumları hakkında, daha eksiksiz bir resim ortaya çıkarmakta ve finansal tablo kullanıcılarına sağlam bir temel oluşturulmaktadır. Bu da işletmelerin güvenilirliklerini arttırmakta ve yatırımcıların ve diğer finansal tablo kullanıcılarının güvenini kazanmalarını sağlamaktadır. Sonuç olarak, yeni denetim raporlama çerçevesi denetçi raporlarını daha etkili bir iletişim aracı haline getirmiştir. Bu sayede, işletmelerin finansal durumları hakkında daha doğru ve eksiksiz bilgiye erişmek mümkün hale gelmiştir. Bu durumda finansal tablo kullanıcılarının daha bilinçli kararlar almasına yardımcı olmakta ve finansal piyasaların daha sağlıklı bir şekilde işlemesine katkıda bulunmaktadır (Yaşar & Yalçın, 2023).

"Denetçi, kilit denetim konularının her birini "Kilit Denetim Konuları" başlığında raporunun ayrı bir kısmında uygun bir alt başlık kullanmak suretiyle açıklamaktadır. Raporun bu kısmında giriş cümlesi;"

- "Kilit denetimle ilgili konuların, denetçinin meslekî muhakemesi çerçevesinde (cari döneme ilişkin) finansal tabloların denetiminde en fazla öneme sahip olan konular olduğunu ve"
- "Sözü edilen konuların, bütünsel olarak finansal tabloların denetimi çerçevesinde ve bu tablolara yönelik denetçi görüşü oluşturulmasında ele alındığını ve denetçinin bu konulara ilişkin ayrı bir görüş beyan etmediğini ifade eder. Kilit denetim konularına, denetçinin görüşüne (olabildiği kadar) yakın bir noktada ve ayrı bir kısımda yer verilmesi, bu tip bilgilerin denetçi raporunda ön plana çıkarılmasını sağlamaktadır ve hedef kullanıcıların

denetime has bilgilere verdiği değerin anlaşıldığını göstermektedir" (Taştan & Esmeray, 2023, s. 463).

Finansal tabloların hedef kullanıcılarına daha çok bilgi verilmesi ve kullanıcılar tarafından anlaşılır olmasıyla denetim standartlarında bazı güncellemeler yapılmıştır. Bu güncellemelerden birisi de BDS 701 standardıdır. Bağımsız denetçi belirlemiş olduğu her bir KDK' yı raporunun farklı bir kısmında *Kilit Denetim Konuları* başlığında yer verilecek şekilde uygun bir alt başlıkla açıklaması gerekmektedir. Kilit denetim konularının farklı bir alanda gösterilmesiyle beraber bu şekilde önemli bilgilerin bilgi kullanıcılarınca dikkat edilmesi sağlanmamıştır (Genç & Karaca, 2023). Kilit denetim konularının denetim raporunda yer verilmesiyle yatırımlar daha doğru ve güvenilir şekilde ilerlediği gözlemlenmektedir. Bununla beraber birçok yeniliğin ortaya çıktığı belirtilebilir.

Denetim raporunun genişletilmiş yani formatı, denetim sürecine ilişkin bilgi sunarak denetim risklerinin nasıl değerlendirildiği ve bu riskleri azaltmaya yönelik hangi denetim yaklaşımlarının tercih edildiği konusunda kullanıcıları bilgilendirir. KDK olarak tanımlanan alanlar, denetçilerin denetim sürecinde en zorlayıcı gördüğü alanlar ve gerekli denetim kanıtlarının nasıl toplandığı hakkında bilgi vererek, finansal tablolara ilişkin açıklanan görüşü destekler (Celayir & Türedi, 2021). Denetçi raporunda kilit denetim bulgularının bildirilmesi, *denetçinin finansal tabloların doğru ve adil bir şekilde sunulmasını sağlamak için hangi işlem ve değerlendirmeleri yaptığı* konusundaki şeffaflığı artırır. Kilit denetim konuları, denetçi görüşünden farklı bir değerlendirme niteliği taşımaz; yalnızca denetçinin yargısını oluştururken dikkate aldığı en önemli konuları öne çıkarır. Bu nedenle, denetçi raporunun KDK bölümünde, kilit konuların denetçinin görüşünü değiştirmediğini belirten bir ifade yer alır.

Kilit Denetim Konuları bildirilirken raporda şu unsurlara yer verilmelidir:

- **Kilit Denetim Konularının Tanımlanması:** Denetçi, denetim sürecinde üzerinde yoğunlaştığı ve denetimin en karmaşık alanları oluşturan konuları belirlemelidir. Bu konuların neden kilit denetim konusu olarak seçildiği ve önem taşıdığı açıkça ifade edilmelidir.

- **Denetim Yaklaşımı ve Yapılan İşlemler:** Belirlenen KDK'lar ile ilgili olarak denetçinin uyguladığı denetim prosedürleri açıklanmalıdır. Denetçinin bu konularda hangi işlemleri yaptığı, hangi teknik ve yöntemleri kullandığı, hangi denetim kanıtlarını topladığı raporda detaylandırılmalıdır.
- **Finansal Tablolara Atıf ve Bağlantılar:** KDK bölümünde belirtilen başlıklar, finansal tablolardaki açıklamalarla bağlantılıysa, bu açıklamalara doğrudan atıf yapılmalıdır. Böylece, bilgi kullanıcıları, KDK olarak belirtilen alanlara finansal tablolardaki ilgili açıklamalar arasında doğrudan bir bağlantı kurabilirler.
- **Kilit Denetim Konularının Denetçi Görüşüne Etkisi:** Denetçi, KDK'nın denetim görüşünü değiştirmediğini ve yalnızca denetim sürecinde dikkate alınan en önemli konular olduğunu belirtmelidir. Bu durum, denetçinin görüşünün bağımsız ve objektif kalmasını sağlar.

Bu unsurlar, denetim raporunun kullanıcılarına denetim süreci hakkında ayrıntılı bilgi sağlayarak raporun şeffaflık ve güvenilirliğini artırır. Böylece, finansal tablo kullanıcıları KDK' lar üzerinden, denetçinin karşılaştığı riskleri ve bu risklerin nasıl yönetildiğini daha iyi anlayabilir.

Yeni denetçi raporu içerikleri; görüş kaynağı, genel kurul, işletme faaliyetinin devamlılığı ile ilgili önemli kilit denetim konusu ve diğer bilgiler ile yönetimin ilgili tablolara ilişkin çalışmaları ve sorumluluklarının mevzuattan kaynaklanan diğer hususlar hakkında detaylı bilgilere yer verilmekle beraber, denetim raporunu hazırlayan denetçinin açık bilgileri, eğer bir işletme bünyesinde çalışıyorsa ilgili işletmenin adresi, kendi nam ve hesabına çalışan denetçi ise daimi olarak bulunduğu adres bilgisi ile imzası ve rapor tarihi eklenmesini standart kapsamında zorunlu hale getirilmiştir. Genişletilerek yayınlanan denetim standartları ile denetim çalışması sonucu olarak ortaya çıkan ilgili rapor kilit denetim konularını kapsayacak biçimde detaylı veri kaynağı şeklini almıştır (Celayir & Türedi, 2021).

Uluslararası Denetim Standardı 701 kilit denetim konuları olarak belirlenen alanlara finansal tablolarda gösterilen dipnotlar içerisinde atıfta bulunmaları gerekir. Dipnotlar sayesinde hesap kalemlerinde oluşan rakamların detaylarını görmek mümkün hale getirilmiştir. Denetçi, ele almış olduğu konu ve konu

başlıklarını neden kilit denetim konusu olarak belirlediğini, nasıl karar verdiğine ilişkin açıklama yapmalıdır (Celayir & Türedi, 2021).

3.5 Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi

Çalışma kağıtları denetim çalışmasını kanıtlayan önemli belgelerdendir. Aynı zamanda denetimde yapılan işlemleri ve kararları desteklemek için de kullanılır. Denetim sırasında yapılan testlerin sonuçları, denetim yapılırken ele alınan riskler, denetim planı ve metodolojisi gibi konular da çalışma kağıtlarında belgelenir. Ayrıca, denetim sürecinde iletişim ve koordinasyon gibi konular da çalışma kağıtlarında yer alır. Çalışma kağıtları, denetimde görev alan ekibin her bir üyesi için de önemli bir kaynaktır. Ekip üyeleri, çalışma kağıtlarından kendilerine düşen görevleri takip edebilir, yapılan işlemleri gözden geçirebilir ve denetim sürecinin nasıl ilerlediği hakkında bilgi sahibi olabilirler. Bu sayede ekip üyeleri arasında iş birliği ve koordinasyon sağlanabilir (Taştan & Esmeray, 2023). Bundan dolayı çalışma kağıtları denetimin yol haritasını göstermekle beraber denetim çalışması boyunca karşılaşılan her türlü olayı içeren kanıtlardır. Böylece denetçi, denetim hakkında görüş oluştururken birincil olarak faydalandığı kaynak, çalışma kağıtlarıdır. Kilit denetim konularını da çalışma kağıtları vasıtasıyla belirlemektedir. Çalışma kağıtları sayesinde hangi konuların önemli olduğunu hangi konuların kararlara olumlu ya da olumsuz etkiler yapacağı kolaylıkla anlaşılabilir, böylece dikkat çekilmesi gereken konular olduğu belirtilebilir.

Yapılan denetim çalışmasının sağlıklı olarak sürdürülebilmesi ve gerekli kayıtların geriye dönük olarak yani çalışma süresince karşılaşılan her türlü durumun tekrardan gözden geçirilebilmesi için hem BDS 230 hem de BDS 701 standartlarında denetimin belgelendirilmesi konusuna değinilmiştir. Denetim çalışması boyunca kimlerle görüşüldüğü, kimlerden hangi tür kaynakların alındığı ya da personelin çalışma prosedürüne kadar her türlü bilgiye çalışma kağıtlarında yer verilmektedir. Çalışma kağıtlarında yer verilmesi gereken başlıklar (Doğan A. , 2018);

- "Denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren bir konunun neden KDK olduğu ya da olmadığı,"

- "KDK olarak belirlenen bir konunun neden denetçi raporunda bildirilmediği,"

- "Denetçi raporunda bildirilecek KDK olmadığına ilişkin denetçi kararının gerekçesi" (Doğan A. , 2018, s. 75).

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen diğer konuların, deneticinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektirip gerektirmediğinin belgelendirilmesinin zorunlu olmamasının birkaç nedeni vardır:

- ***Kilit Denetim Konularına Odaklanma:*** KDK, denetim sürecinde en karmaşık ve riskli alanları ifade eder ve denetçi için yüksek önem taşıyan, kullanıcıların özellikle bilgi sahibi olması gereken konular olarak öne çıkar. Üst yönetime bildirilen diğer konuların tamamı, KDK kapsamına girecek kadar kritik olmayabilir.
- ***Denetim Raporunun Amacına Hizmet Edilmesi***: Denetim raporunun temel amacı, finansal tablo kullanıcılarına en önemli denetim konularını aktarmaktır. Bu nedenle, üst yönetime bildirilen diğer konuların her birinin belgeye dökülmesi, raporun esas amacını aşabilir ve gereksiz ayrıntı yüküne yol açabilir.
- ***Profesyonel Yargı***: Denetçiler, denetim sürecinde hangi alanların KDK olarak rapora dahil edilmesi gerektiğine kendi profesyonel yargıları ile karar verirler. Bu yargı sürecinde, üst yönetimle paylaşılan bazı konular denetim açısından çok kritik görülmeyebilir. Dolayısıyla, denetçinin azamî dikkat gerektirmediğini düşündüğü diğer konuların belgelenmesi, denetim sürecinde esneklik sağlar.
- ***Operasyonel Etkinlik ve Verimlilik***: Her bir detayın belgelenmesi zorunlu hale getirilirse, denetim süreci operasyonel açıdan karmaşıklaşabilir. Bu tür belgeler, denetçinin asıl dikkat etmesi gereken kritik alanlara odaklanmasını engelleyebilir ve denetimin verimliliğini azaltabilir.

Bu nedenle, üst yönetimle paylaşılan diğer konuların belgelenmesinin zorunlu tutulmaması, denetim sürecinin amacına daha uygun ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlar.

Denetim çalışması yapılan her bir firma için denetim boyunca kullanılan, denetimde nelerin yapıldığı, hangi bulgulara varıldığı, karşılaşılan durumlarla ilgili alınan her türlü not ve bilgiyi kapsayan evraklar çalışma kağıtları olarak adlandırılır. Çalışma kağıtları, denetçinin görüşüne dayanak oluşturmaktadır, firmaya ait değildir. TTK kapsamında saklanması zorunlu evraklar arasında yer almaktadır ve aynı zamanda mahkemede herhangi bir duruma kanıt olur ise yetkili mercilere ibraz edilmesi zorunludur.

Bağımsız denetim standartlarında yer alan her bir BDS birbiriyle ilişkili olup önem arz etmektedir. Burada BDS 230 (Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi)'da BDS 701(Kilit Denetim Konuları) standardında büyük bir öneme sahiptir. Belgelendirilmiş denetim çalışmaları sonucunda sorumlu denetçi tarafından oluşturulacak olan "bağımsız denetim raporu" içerisinde ilgili bağımsız denetçinin üzerinde durmuş olduğu kilit denetim konularına kanıt olarak kullanılmaktadır. Bu belgeler sayesinde bağımsız denetçi her bir kilit denetim konusu için dayanak gösterebilmekte olup bu doğrultuda denetim raporu daha sağlıklı ve güvenilir bilgilerle finansal rapor kullanıcılarına sunulmaktadır.

3.6 Kilit Denetim Konuları ve Üst Düzey Yönetimle Kurulacak İletişim

Kilit denetim, bir denetimin önemli ve kritik bulgularını belirlemek ve bunları ilgili taraflara iletmek için gerçekleşen bir süreçtir. Bu bağlamda, denetçi, üst yönetim ve diğer sorumlu kişilere, denetim sürecinde ortaya çıkan önemli konuları zamanında ve etkili bir şekilde bildirmelidir. BDS 260, denetçinin üst yönetimle olan iletişimini düzenleyen bir standarttır ve denetçi, önemli bulguları ve riskleri hızlı bir şekilde iletmelidir. İletişim sürecinde, konunun önemine ve denetimin şartlarına bağlı olarak uygun zamanlama ve yöntemler belirlenmelidir. Ayrıca, eğer raporda kilit denetim konularına yer verilmeyecekse, bu durumun da ilgili taraflara açıkça bildirilmesi gerekmektedir. Bu sayede, üst yönetim ve sorumlu kişiler, denetim sürecinin sonuçlarını daha iyi anlayabilir ve gerekli önlemleri alabilir. Denetim sürecinde, denetçinin kilit denetim başlıklarına ilişkin ilk izlenimlerini üst yönetimle paylaşması, iletişimin etkinliğini artırır. Denetim planının kapsamı ve zamanlaması üzerinde yapılan görüşmelerde, bu başlıkların önemi vurgulanır ve bu sayede denetim sürecinin ilerleyen aşamalarında karşılaşılabilecek sorunlar en aza indirilebilir. Kilit denetim konularının, finansal

tabloların nihai şeklinin verilmesi aşamasında zamanında ve doğru bir şekilde iletilmesi, organizasyonun risk yönetiminde ve karar alma süreçlerinde kritik bir rol oynar. Sağlıklı bir iletişim ile üst yönetim, denetimle ilgili önemli konulara dair bilgi sahibi olur ve gerektiğinde hızlı müdahalelerde bulunabilir. Bu durum hem denetim sürecinin kalitesini artırır hem de finansal tabloların güvenilirliğini sağlar. Dolayısıyla, denetçi ve üst yönetim arasındaki sürekli ve etkili bir iletişim, başarılı bir denetim sürecinin anahtarıdır. Finansal tabloları hazırlamakla sorumlu olan kişilerle kurulan iletişim, denetim sürecinin şeffaflığını artırır ve bu kişilerin kilit denetim başlıkları hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlar. Böylelikle, gerektiğinde ek bilgi talep etmelerine de olanak tanır, ayrıca denetim süreci daha verimli hale gelir. Denetçinin, üst yönetimden sorumlu kişilere raporunun bir taslağını sunması, iletişimi güçlendirir ve potansiyel sorunların önceden tespit edilmesine yardımcı olabilir. Taslak rapor, üst yönetimin denetim bulgularını gözden geçirmesine ve gerekli düzeltmeleri veya açıklamaları yapmasına olanak tanır (Taştan & Esmeray, 2023).

Bu süreç hem denetim sonucunun kalitesini artırır hem de finansal tabloların güvenilirliğini pekiştirir. Böylece, denetim süreci boyunca iş birliği ve iletişim, başarı için kritik bir unsur olarak öne çıkar. Belirlenen kilit denetim konuları üst yönetim sorumluları ile paylaşılır. İlgili konuların neden kilit denetim konusu olarak seçildiği ve kararlara nasıl etki edeceği ile ilgili ayrıca bu konuların denetçi raporunda nasıl ele alınacağına dair bilgiler paylaşılır. Üst yönetimle iletişime geçilmesindeki en önemli amaç, denetçi raporunda bildirilecek olan kilit denetim konularının üzerinde durularak bunlardan finansal tablo içerisinde ilk defa KDK olarak seçilen veya daha öncen de KDK olarak seçilmiş konular üzerine detaylı açıklama yapılmasında fayda sağlayıp sağlamayacağı hakkında değerlendirme imkânı bulunmaktadır.

BDS 701, denetçinin üst yönetimle hangi konularda, nasıl ve ne kapsamda iletişim kuracağına dair açıklamalar getirir. Standart, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara *zamanında iletişim kurmasını* ve denetim sürecine göre uygun bir zamanlamada bilgi paylamasını gerekli görür. Bu zamanlama, denetimin koşul ve durumlarına göre değişebilir. Denetçi özellikle denetimin kapsamı ve zamanlaması müzakere edilirken, **Kilit Denetim Konuları (KDK)** ile ilgili ilk

gözlemlerini ve bulgularını üst yönetime iletmekle yükümlüdür. Bu bilgi paylaşımı, üst yönetimin denetim sürecinin kritik alanları hakkında güncel bilgilere sahip olmasını sağlar. BDS 701'e göre üst yönetim, aşağıdaki konular hakkında bilgilendirilmelidir (Genç & Karaca, 2023):

- ***Denetimin Kapsamı ve Planlaması***: Denetim sürecinin genel kapsamı, amaçları ve izlenecek yol hakkında bilgi verilir. Üst yönetim, denetçinin hangi alanlara odaklanacağını ve hangi stratejilerle denetimi yürüteceğini öğrenir.

- ***Kilit Denetim Konularına İlişkin İlk Gözlemler ve Bulgular***: Denetçi, KDK' lara yönelik olarak ilk değerlendirmelerini ve bu konularla ilgili bulgularını paylaşır. Bu sayede üst yönetim, en önemli ve riskli alanlar hakkında bilgi sahibi olur.

- ***Denetimin Zorluk Derecesi ve Karmaşıklığı***: Denetçinin karşılaştığı zorluklar veya özellikle karmaşık gördüğü alanlar hakkında bilgi sağlanır. Bu bilgi, denetim sürecinin daha iyi anlaşılmasını sağlar.

- ***Denetim Sürecinde Üzerinde Yoğunlaşılan Alanlar***: Denetçinin yoğun ilgi gösterdiği alanlar üst yönetimle paylaşılır. Bu durum, üst yönetimin işletmenin hangi alanlarında daha dikkatli olması gerektiğini anlamasına yardımcı olur.

Bu iletişim süreci, üst yönetimin denetim sürecini anlamasını, KDK' ların önemini kavramasını ve denetimle ilgili güncel bilgiler edinmesini sağlar. BDS 701, böylece denetim sürecindeki şeffaflığı artırarak, denetçinin üst yönetimle verimli bir iletişim içinde olmasını teşvik eder.

3.7 Kilit Denetim Konularının Yaratacağı Faydalar

Bağımsız denetçi raporu, yapılan çalışmalar sonucunda finansal tabloların güvenilirliğine ilişkin makul derecede güvence veren yazılı kaynaktır. Bu rapor sayesinden finansal tablo kullanıcıları yatarım kararı alırken denetçinin vermiş olduğu bilgileri göz önünde bulundurmaktadırlar. Uluslararası Denetim Standardı, denetçinin, denetim boyunca belirleyeceği risk oranlarını, kilit denetim konularını, risk değerlendirme yöntemini, uygulayacağı ya da kullanacağı

denetim testlerini ve elde edilen kanıtlar ışığında oluşturacağı görüş şeklini kapsayan birincil sırada yer alan görevlerini değiştirmez. Burada önemli olan, denetim çalışmasıyla elde edilen kanıtlar doğrultusunda mesleki muhakemesiyle kilit denetim konularının belirlenmesi ve denetim raporunda bu konular üzerine açık bir dille vurguda bulunmaktır (Biçer & Erol, 2017).

Bağımız denetim raporu, finansal tablo kullanıcıları ile sağlanan en önemli iletişim kanalı olduğundan, denetçinin mesleki deneyimi ve yargısına göre *önemli kabul edilen konuları rapora yansıtılması* ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu durum, finansal raporlamada güvenilirlik sağlamak açısından büyük önem taşır. **Kilit Denetim Konularının (KDK)** denetim raporuna dahil edilmesi, finansal tablo kullanıcılarının belirli konular hakkında yönetimle ve denetim sürecine dair daha fazla bilgi edinmelerine olanak sağlar. Bu, özellikle kullanıcıların, işletme yönetimiyle ve yönetimin denetimden geçmiş finansal tablolarla ilgili olarak sorumlu olduğu konular hakkında daha fazla iletişim kurabilmeleri açısından önemlidir. IAASB' nin görüşüne göre denetim raporuna yansıtılan kilit denetim konularının başka faydaları aşağıda belirtildiği şekilde yer almaktadır (Teraman & Çelik, 2019);

- ***Artan Şeffaflık ve Bilgi Zenginliği***: KDK' ların denetim raporuna eklenmesi, denetim sürecinin kullanıcılar tarafından daha iyi anlaşılmasını sağlar.
- ***Yönetim ve Kullanıcılar Arasında Daha İyi İletişim***: KDK ile kullanıcılar, yönetim ile finansal tablolar hakkında daha bilinçli sorular sorma ve belirli konularda daha derinlemesine bilgi talep etme imkânına sahip olur.
- ***Profesyonel Yargının Önemi***: Denetçinin hangi konuların KDK olduğunu belirlemesi, denetçinin uzmanlığını yansıtır ve raporun kalitesini artırır.

Bu bağlamda, BDS 701 gibi standartlar, finansal tablo kullanıcıları ile daha güçlü iletişim kurmayı amaçlayarak denetim raporlarının hem şeffaflık hem de bilgilendirici değerini yükseltir.

Kilit denetim konuları her ne kadar fayda sağlayacağıyla ilgili sonuca varılsa da birtakım olumsuzlukları da beraberinde getireceğine dair yargılar da bulunmaktadır. Bunlardan biri, finansal tablo kullanıcılarının çoğunlukla bu kilit

denetim konuları üzerine yoğunlaşacakları ve tabloların yeteri kadar incelenmeyeceği şeklindeki yargıdır. Bu durumda denetim raporunda paylaşılan bu bölümün dikkate alınmayacağı görüşü bulunmaktadır. Her ne kadar kilit denetim konularının önemli olduğunun üzerinde durulsa da beklentilerin sapmasına bağlı olarak birtakım sakıncaların da göz önünde bulundurulması gerektiğine de değinilmektedir (Sarısoy, 2018).

IAASB, yeni ve revize Denetçi Raporlama standartlarının denetim ve finansal tablolara yönelik güveni arttırıcı bir denetçi raporu ortaya çıkartmasını istemektedir. IAASB, denetçi raporunun artan şeffaflığı ve genişletilmiş bilgilendirme değerine ek olarak, denetçi raporlamasındaki değişikliklerin aşağıdaki faydaları sağlayacağı inancındadır (Sanlı, 2015):

- Bağımsız denetçi ve üst yönetimden sorumlu olanlarla beraber, ticari iletişimciler ve denetçiyle ilişkinin kolaylaştırılması,
- Düzenlenen denetçi raporu kapsamında yer alan referansların, finansal tablolardaki izahatları ile yönetimde bulunanların dikkatinin çekilmesi,
- Deneyim ve tecrübelerinden dolaylı yükselişe geçebilecek, denetçi raporunda bulunan alanlara dair denetçi/denetçilerin hedef noktasının değiştirilmesi,

IAASB, *uluslararası akademik araştırmalar, kamu istişareleri ve çeşitli paydaş görüşlerinden elde ettiği bilgiler doğrultusunda* önemli bir değişimi destekleyen yeni revize edilmiş Denetçi Raporlama Standartlarını geliştirmiştir. Bu yenilikler, denetim raporlamasında daha yüksek şeffaflık ve bilgi sunma hedefiyle, özellikle *KDK' ın rapora dahil edilmesini* teşvik ederek finansal tablo kullanıcılarına değer katmayı amaçlamaktadır (Sanlı, 2015).

Revize edilen bu standartlarla IAASB, denetim raporlarının yalnızca işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sağlamakla kalmayıp, aynı zamanda denetçinin rapora dahil edilen konularda profesyonel yargısını ve odaklandığı ana alanları daha açık bir şekilde yansıtmasını hedeflemiştir. *Kamuya açık istişareler ve paydaşların geri bildirimleri,* IAASB'nin bu değişiklikleri şekillendirmesinde önemli rol oynamıştır. Bu sayede denetim raporları, denetim sürecinin daha

anlaşılır hale gelmesine katkıda bulunarak bilgi kullanıcılarını güvenilir ve daha kapsamlı bir rapora erişimini sağlamaktadır.

Bu yenilikçi yaklaşım, denetçi raporlamasında küresel reform niteliği taşıyarak finansal tabloların daha geniş bir kullanıcı kitlesi tarafından daha etkin bir şekilde değerlendirilmesine olanak tanır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. KİLİT DENETİM KONULARININ SAĞLIK SEKTÖRÜ UYGULAMASI

Kilit denetim konuları her ne kadar IAASB tarafından alınan karar neticesinde bağımsız denetim konularına eklenmiş olursa olsun, yapılacak olan denetimlerde hangi konuların önem arz ettiği, hangi konuların ön planda olması gerektiği, hangi konular çerçevesinde kararların alınacağı ya da alınacak olan kararları hangi konu başlıklarının etkileyeceği tamamen bağımsız denetçinin meslekî muhakemesine bırakılmıştır. *Kilit denetim konuları; beklenti açığından, iletişim eksikliğinden, bilgi açığından ortaya çıktığından* dolayı bu konuların özenli olarak tamamlanması öncelik arz etmektedir. Denetçi raporunda ayrı başlık altında yer alan KDK' ların tamamı ilgili denetimi yürüten bağımsız denetçinin bilgi ve tecrübeleri doğrultusunda şekillenmektedir. Burada amaç tek düze genel geçer bağımsız denetim raporu hazırlanmasının önünü geçmek işletmeye özel, ilgili işletmenin genel durumunu açık bir şekilde ortaya koyan bilgilerin bilgi kullanıcılar ile paylaşılmasıdır.

2017 yılı itibari ile kilit denetim konuları ülkemizde uygulanmaya başlamıştır. Bu duruma bağlı olarak, yapılan denetimler sonucu hazırlanan bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi, açıklanması ve belirlenmesinde hangi yöntemlerin kullanıldığına ilişkin açıklamaların yapılması beklenmektedir.

Kilit denetim konularıyla beraber işletme dışından bilgi kullanıcılar, alacakları kararları daha dikkatli ve özenli olarak belirleyeceklerine dair bilgiler bulunmaktadır. Kimi bağımsız denetçi grupları bu konuda hemfikirken kimileri artan sorunluluklarından dolayı bu fikre katılmamaktalar.

4.1 Araştırmanın Konusu ve Önemi

Çalışmanın odak noktası, sağlık sektörü işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının incelenmesidir. Bu araştırma, denetçi raporlarının etkinliğini ve güvenilirliğini artırmak amacıyla denetçi

raporunda yer alan kilit denetim konularının sağlık sektörü için durumunu ortaya koymayı hedeflemektedir.

4.2 Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada;

- Sağlık sektöründe yıllar itibari ile en fazla bildirilen KDK' nın belirlenmesi,
- Sağlık sektörü için riskli alanların ortaya konması amacına yönelik olarak, bildirilen KDK' nın sağlık sektörüne özgü olup olmadığının tespit edilmesi,
- KDK olarak belirlenen konuların seçilme gerekçelerinin tespit edilmesi,
- Bağımsız denetimci değişikliklerinin (varsa) KDK raporlamasına etki edip etmediğinin tespit edilmesi,
- Bağımsız denetçi görüşüyle KDK arasında ilişki olup olmadığının tespit edilmesi,
- Seçilen KDK' lara yönelik uygulanan denetim prosedürlerinin ortaya konması amaçlanmıştır.

4.3 Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın kapsamını 2017-2023 yılları itibari ile Kamuyu Aydınlatma Platformu üzerinde finansal tabloları paylaşılan insan sağlığı ve sosyal hizmetler sektöründe yer alan işletmeler bulunmaktadır. Araştırmada yalnızca sağlık sektörü kapsamında bulunan işletmelerin 2017-2023 dönemi bağımsız denetçi raporları incelenmiştir.

Sağlık sektöründe, 30/09/2024 tarihinde toplamda 4 işletme bulunmaktadır; bunlardan 2 firmanın halka arz tarihleri yakın zamanda olduğundan önceki yıllara ait veri kaynaklarına ulaşılamadığından, diğer 2 işletme üzerinden çalışma yapılacaktır. İşletmelere ait bağımsız denetçi raporları Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun resmî web sitesi olan www.kap.gov.tr adresi üzerinden temin edilmiştir.

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular araştırma dönemini oluşturan faaliyet dönemleri itibariyle kıyaslanarak yorumlanmıştır.

Tablo 3: Araştırma Kapsamındaki Firmalar

Sıra No	Kod	Şirket Unvanı
1	LKMNH	LOKMAN HEKİM ENGÜRÜSAĞ SAĞLIK TURİZ. EĞİ.HZM.ve İNŞ.TAA. A.Ş.
2	MPARK	MLP SAĞLIK HİZMETLERİ A.Ş.
3	EGEPO	NASMED ÖZEL SAĞLIK HİZMETLERİ A.Ş
4	TNZTP	TAPDİ OKSİJEN ÖZEL SAĞLIK VE EĞİTİM HİZM.SAN.TİC.AŞ.

4.4 Firmalar Hakkında Genel Bilgi

4.4.1 Lokman Hekim Engürüsağ Sağlık Turizm Eğitim Hizmet ve İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi

Lokman Hekim Sağlık Grubu, 1996 yılında Ankara'da kurulmuştur. Günümüzde son teknolojik imkânlarla donatılmış 7 hastane, 1 Tıp Merkezi ve 1 Tanı Merkezi ile devam etmektedir. 4'ü Ankara'da, 1'i İstanbul'da, 2'si Van'da yer alan hastaneleri ile Erbil kentinde bulunan Tanı Merkezinde ise; fizikî mekân, hasta ve personel sayısı gibi göstergeler dikkate alındığında ülkemizin önde gelen ve önemli sağlık hizmeti sunucularındandır (www.lokmanhekim.com.tr, 2023).

Sağlık hizmeti sunumunda kısa sürede hastaların memnuniyetini kazanan Lokman Hekim Sağlık Grubu, 2002'de Etlik hastanesini açarak daha geniş kitlelere ulaşıp şifa kapısı olmaya devam etmiştir. Lokman Hekim Sağlık Grubu, sağlık alanında yapmış olduğu yatırımları toplumun her kesimine ulaştırmak ve ulusal anlamda büyüme hedeflerini gerçekleştirmek adına; 2011 yılında halka arz olarak Borsa İstanbul'da da yerini aldı. 2012 yılında ise, Lokman Hekim Sağlık Grubu hizmet kalitesini yurdun her köşesine ulaştırmak için Lokman Hekim Van Hastanesini hizmete açmıştır. 2013 yılında Lokman Hekim Hayat Hastanesi de bölge halkının hizmetine sunulmuştur. Yatırımlarına ve gelişimine sürekli yeniliklerini ekleyerek ulusalda olduğu gibi uluslararası alanda da mükemmeli hedefleyen hizmet sunumlarına devam etmiştir. 2013 yılında Irak'ta Erbil Tanı Merkezini kurarak şifa kapılarını fiilen ülke dışına taşımayı başarmıştır. Bununla beraber, Bosna ve Hollanda da temsilcilikler açarak sağlık turizminde önemli adımlar atmıştır. 2016 yılına gelindiğinde Lokman Hekim Sağlık Grubu, şifa dağıttığı yüz binlerce insandan ve yatırımcılardan aldığı güç ve destekle Ankara'nın en köklü hastanelerinden Akay Hastanesini de bünyesine katarak bir

diğer büyük yatırımını gerçekleştirmiştir. Aynı yıl Lokman Hekim Demet Tıp Merkezini de hizmete açarak Ankara'nın dört bir yanında şifa kapısı olmaya devam etmiştir. 2008 yılında hizmet vermeye başlayan Lokman Hekim Ankara Hastanesi, 1 Ocak 2020 itibari ile Lokman Hekim Üniversitesi Ankara Hastanesi olarak tedavi hizmetlerinin yanı sıra akademik faaliyetlerde de bulunmaya başlamıştır. Kurulduğu günden bu yana kaliteli, ekonomik ve ulaşılabilir sağlık hizmeti sunmayı hedefleyen ve yaptığı tüm işlerle bunları kanıtlayan Lokman Hekim Sağlık Grubu, Ağız ve Diş sağlığı alanındaki tedavi hizmetlerini de en kapsamlı şekilde sunabilmek için 2021 yılında Lokman Hekim Üniversitesi Söğütözü Diş Hastanesi'ni hizmete açmıştır. Bugün, yurt içinde olduğu kadar yurt dışından gelen hastalara da umut ve şifa olmaya devam etmektedir (www.lokmanhekim.com.tr, 2023).

Firmanın vizyonu ve misyonu ise; bilimsel gelişmelerin takipçisi, ileri teknoloji kullanımında öncü, uzman kadromuzla mükemmel hasta deneyimi sunan, her kesimin kolaylıkla ulaşabileceği sağlık hizmetlerimizle akla ilk gelen uluslararası bir marka olmak vizyonlarıyken, toplum ve tıp ahlakına sadık kalarak, insan odaklı kültür ve kurumsal yaklaşım ile insanlığa sağlık hizmeti sunmayı amaç edinmiş bir sağlık kuruluşu olarak misyon edinilmiştir (www.lokmanhekim.com.tr, 2023).

2017-2023 yılları için düzenlenen ve www.kap.gov.tr üzerinden yayımlanan bağımsız denetçi raporları; 2017'den 2022'ye kadar (2022 dahil) firma Vezin Bağımsız Denetim Anonim Şirketi olarak bilenen denetim firması ile çalışıyor iken, etik kurallar çerçevesinde 5 yılın sonunda yani 2023 yılı itibari ile Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi olarak bilenen denetim firması ile çalışmaya başlamıştır.

4.4.2 Mlp Sağlık Hizmetleri A.Ş.

Temelleri 1993 yılında atılan MLP Care olarak; çeyrek asır önce Medical Park ile başladığımız yolculuğa Liv Hospital markamız ve VM Medical Park konseptimizi de ekleyerek güçlü bir şekilde devam etmektedir kuruluş. Bugün Bursa'dan Ankara'ya Antalya'dan Bakü ve Budapeşte'ye kadar toplam 16 ilde 33

hastane ile sektöre yön veren büyük bir sağlık grubu olarak faaliyetini sürdürmektedir (https://www.mlpcare.com, 2024).

İlk Medical Park'ın temelleri Sultangazi'de klinikte atılmış. Grubun ilk spor sponsorluğu 1997 gerçekleşmiş. İBB Spor' sponsor olunmuş. 2006 yılında Bursa hastanesi açılmış. 2007'de Tokat ve Bahçelievler hastaneleri açılmış. 2008 yılında Medical Park Antalya ve Göztepe Hastane kompleksleri açılmış. Medical Park Göztepe ve Bahçelievler hastanesi JCT Akreditasyonu almaya hak kazanmıştır. Grubun hekim sayısı 250'den fazla. 2009'da yurtdışından hastalar ilk kez Bahçelievler Hastanesi'nde ağırlanmaya başlanmış. Medical Park Samsun ve Ordu hastaneleri açılmış ve Carlyl Group yatırımı gerçekleşmiş. 2010, Antalyaspor ve Trabzonspor'a sponsor olunmuş, grubun çalışan sayısı 10.000'in üzerine çıkmıştır. 2011, Galatasaray'ın sponsorluğu başlamış. Medical Park Gebze, İzmir ve Tarsus hastaneleri açılmış. Anadolu Hastaneleri ve Medical Park Silivri Hastaneleri gruba dahil olmuş. 2012, Türkiye tamamlayıcı sigorta kavramı ile tanışmış ve grubun hekim sayısı 1.000'in üzerine çıkmış. 20213, Liv Hospital Ulus açılırken, Turkven yatırımı ile yeni bir büyüme dönemi başlamış. 2014, Medical Park Yıldızlı, Ankara ve Karadeniz açıldı. Liv Hospital Ankara açıldı. Liv Hospital Ulus Kolerektal Cerrahi, Bariatrik Cerrahi, Robotik Cerrahi Branşları ile halen koruduğu Center of Excellence belgelerini elde etti. 2015, tüm hastaneler MLP Care çatısı altında bir araya getirildi. Medical Park Gaziosmanpaşa Hastanesi ve VM Medical Park Kocaeli ve Bursa hastaneleri açıldı. 2016, İstinye Üniversitesi Liv Hospital Bahçeşehir açıldı. 2017, İAÜ VM Medical Park Florya Hastanesi açıldı. Liv Hospital Samsun açıldı. Medical Park Evde markası faaliyete başladı, grubun anlaşmalı kurum sayısı 750'yi aştı, yıllık vaka sayısı 10 milyona ulaştı. 2018, MLP Care halka arz oldu. VM Medical Park Pendik Hastanesi açıldı. VM Medical Park Mersin açıldı. VM Medical Park Ankara Hastanesi açıldı. 2019, VM Medical Park Maltepe Hastanesi açıldı. 2020, Liv Hospital Gaziantep Hastanesi açıldı. 2021, Liv Hospital Vadistanbul Hatanesi açıldı. 2022, Bakü'de Liv Bona Dea Hospital açıldı. Adana'da Medical Park Seyhan Hastanesi ve Medical Park Adana Hastanesi açıldı. 2023, Budapeşte'de Liv Duna Medical Park Center açıldı. 2024, Medical Park İncek Hastanesi açıldı (https://www.mlpcare.com, 2024).

MLP Care sağlık sektörü firması, 2017 yılından 2019 yılına kadar (2019 dahil olmak üzere) DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi ile denetim çalışmalarını sürdürürken; 2020'den 2022 yıllarını (2022 yılı dahil) PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. olarak denetim faaliyeti gerçekleştiren firma ile çalışmış daha sonra tekrardan yani 2023 yılında DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi olan denetim firmasıyla çalışmalarına devam etmiştir.

4.5 Araştırmanın Bulguları

KAP üzerinde yer alan sağlık sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetçi raporlarındaki KDK' ların incelenmesi sonucu elde edilen bulgulara bu kısımda detaylı olarak değinilmiştir. 2017-2023 yıllarında düzenlenen bağımsız denetçi raporlarında genel olarak ortak konular üzerinde durulmuştur. Yıllar itibari ile iki işletmeye ait bağımsız denetim raporları incelenerek, genel olarak üzerinde durulan kilit denetim konu başlıkları aşağıda listelenmiştir.

Tablo 4: 2017-2023 Yılları İtibariyle Genel Kilit Denetim Konu Başlıkları

NO	KİLİT DENETİM KONUSU	2017-2023
1	Borçlanma Maliyeti	2017-2023
2	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	2017-2023
3	Finansal Araçlar	2017-2023
4	Hasılat	2017-2023
5	İlişkili Taraflar	2017-2023
6	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	2017-2023
7	Maddi Duran Varlıklar	2017-2023
8	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2017-2023
9	Şerefiye Hariç Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	2017-2023
10	Stok	2017-2023
11	Şerefiye	2017-2023
12	Vergilendirme	2017-2023

Yıllar itibari ile, ilgili firmaların bağımsız denetçi raporları incelendiğinde, yukarıda listelenen başlıklar öne çıkmaktadır. Belirtilen yıllara ait bağımsız denetçi raporlarında söz konusu olan firmalarla ilgili görüş açıklamaları "olumlu görüş" olarak bildirilmiştir. Bağımsız denetimi yürüten, bağımsız denetçiler çalışmalarına yeterli ve uygu denetim kanıtları elde ettiklerini bağımsız denetçi raporlarında belirtmişlerdir. Listede yer alan konuların en çok üzerinde durulan

konular olduğundan ve söz konusu firma ortaklarının ve aynı zamanda diğer firma ilgililerinin kararlarını etkileyeceğinden dolayı kilit denetim konuları olarak seçilmişlerdir.

En çok üzerinde durulan ve her yıl olarak KDK olarak belirlenen, bildirilen konuların nedenlerinin araştırılıp incelenmesi;

- ***Borçlanma Maliyetler***: İşletmelerin, yapılmakta olan projeleri için finans kuruluşlarından almış oldukları kredilerin doğru izlenip izlenmediğine dair muhasebeleştirilen kayıtların kontrol edilmesini konu edinmektedir. Sağlık sektörü olduğundan işletmelerde kullanılan özellikli makineler finansal destek ile sağlanabilmektedir. Ya da yine işletmeler yeni işletme binalarının inşası için finansal destek kullanabilmektedir. Burada önemli olan, işletmelerin kullanmış olduğu herhangi bir kredinin dönemler itibari ile tam ve doğru olarak muhasebeleştirilmesini sağlamaktır. Bundan dolayı kullanılan kredilerin muhasebe ilkeleri doğrultusunda kayıtlara alınıp alınmadığı ile ilgili borçlanma maliyeti başlığı, kilit denetim konusu olarak seçilmiştir. Ayrıca bu konu, TMS-23 Borçlanma Maliyetleri kapsamında aktifleştirilip aktifleştirilmediği dikkate alınmaktadır. Çalışmaya konu olan işletmelerin bağımsız denetim raporlarında sunulan kayıtların incelenmesi sonucu olarak yıllar itibari ile işletmelerin borçlanma maliyetleri dinamik olduğu sonucuna varılmaktadır. Sektörde aktif olarak hizmetleri devam etmekte olduğundan ve sağlık sektörü, insan hayatında da önemli bir yer aldığından gelişen ve değişen koşullar çerçevesinde sürekli olarak işletmelerde gelişmelerini sürdürmekte olduğu kanısına varılmıştır. İtfa sürecinde veya yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi sırasında ortaya çıkan gelir veya giderlerin, gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirildiği, eğer vadesi gelmeyen bir işlem oluşması durumunda ise tahakkuk esası ile muhasebeleştirildiği bilgisi verilmiştir denetim raporlarında.
- ***Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar*:** Personele ödenen maaş ve işletmelerin bünyesinde 1 yıldan fazla olarak görevde bulunan personelin almaya hak kazanmış olduğu kıdem tazminatlarına ilişkin kayıtların muhasebeleştirilmesinin doğruluğunun kontrol edilmesinin önemini içermektedir. Burada uygulanan prosedür işletmede sigortalı olarak kayıtlı olan kişi sayısı ile tahakkuk eden kıdem tazminatı rakamlarının orantılı olup olmadığı testi

uygulanmıştır. İlgili işletmelerin bünyesinde sigortalı olarak çalıştırdığı personelin sigorta payını ödemekle sorumludur. Bu giderlerin tahakkuk ettikleri dönemlerde giderleştirildiğine dair raporlarda bilgi verilmiştir.

- ***Finansal Araçlar****:* Finansal araç olarak, işletmelerin kasa, banka ve kredi kartlı alacaklarını ifade etmektedir. Nakit ve nakit benzeri olarak adlandırılan finansal araçların nakit kısmı kasa ve banka hesaplarında mevcut bulunan Türk Lirası ve Döviz bakiyelerini kapsarken nakit benzeri olarak geçen finansal tablo kalemi ise kredi kartlı tahsilatları içermektedir. Finansal tablo üzerinde gösterilen nakit benzeri rakamların tahsil edilecek net rakamlar olduğu denetim raporlarında belirtilmiştir. Aynı zamanda işletmeler zaman zaman vadeli mevduat hesaplarına uygulanan faiz getirisinden de faylandıkları görülmektedir. Ayrıca, kur korumalı mevduat hesaplarına verilen özel destekten de finansman kaynağı elde etmişlerdir. Bu durum güncel giderleri finanse etmekte işletmeler adına olumlu değerlendirilse de uzun vade de yeterli olmayabilir.
- ***Hasılat****:* Çalışma kapsamında değerlendirilen işletmelere ait bağımsız denetim raporları incelendiğinde, hasılatlar her yıl KDK kapsamında yer almıştır. Bunun en önemli nedeni ise bağımsız denetim çerçevesinde hasılat kalemi herhangi bir durum söz konusu olmadığı sürece her zaman dikkatlerin üzerinde olması gereken kalem olarak değerlendirilmektedir. Burada da hasılatın tam ve gerçeğe uygun olup olmadığına dair birtakım denetim prosedürleri uygulanmıştır. Bunlar;
    - Hasılat süreci değerlendirilmiş, Yönetimin bu sürece ilişkin tanımladığı kontrollerin tasarımı, satış ve tahsilat süreci kontrol edilmiştir.
    - Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ve sigorta şirketleri ile yapılan geçmiş dönemlerde yapılan işlemler incelenmiş hasılatın finansal tablolara alınma zamanlaması değerlendirilmiştir.
    - Muhasebe sisteminden tedarik edilen hizmet gelirleri bilgileri ile konsolide finansal tabloların uyumu kontrol edilmiş olup, ilgili bilginin tamlığı ve doğruluğu test edilmiş.
    - Toplu olarak belirlenen bu bilgi içerisinden örnekleme metoduyla seçilen örnekler için maddi doğrulama prosedürü, seçilen örneklere ait fatura ve tahsilatların ve hasılatın kayıtlara alınma zamanlamasının, incelenmesini kapsamaktadır.

- ❖ Raporlama dönemi, sonrasında hasılat olarak kaydedilen hizmet gelirlerinden de örnek seçilerek, hasılatın doğru dönemde kayıtlara alınıp alınmadıkları test edilmiştir.
- ❖ MEDULA (SGK otomasyon sistemi) üzerinden gerekse hastane bilgi yönetim sistemi üzerinden maddi doğrulama testleri ile tedavisi devam eden faturalandırılmamış ancak tamamlanmış hizmet düzeyine göre kesinleşerek hasılat olarak muhasebeleştirilen kısımlara odaklanılmıştır.
- ❖ Tedavileri devam eden fakat konsolide finansal tablo tarihi itibarıyla henüz kesinleşmemiş hizmet gelirlerine ilişkin kayıtlara alınan hasılatın, ilgili gelir tahakkuku kayıtları alınıp, bilginin tamlığı ve doğruluğu test edilerek konsolide finansal tablolar ile uyum değerlendirilmesi yapılmış. İlgili bilgi üzerinden seçilen örnekler ile hasta kayıtları karşılaştırılmış olup, hasılat olarak kaydedilen tutarın doğru dönemde tam ve doğru olarak kayıtlara alınıp alınmadığı incelenmiştir.
- ❖ İzleyen dönemlerde kesilen faturalar ile önceki dönem gelir olarak tahakkuk ettirilen tutarlar incelenerek hasılatın doğru olarak kayıtlara alınıp alınmadığı test edilmiştir.

Çalışmanın içerdiği yıllara ayrı ayrı bakıldığı zaman özellikle 2020 yılı göz önünde bulundurulduğunda bu yıl içerisinde yaşanan olay hem ticarî hayatta hem de sosyo-ekonomik hayatta bir takım köklü değişiklikler meydana getirmiştir.

2019 yılında Çin merkezli başlayan 2020 yılında da etkilerini yoğun olarak devam ettiren pandemi salgını ile ticaretin birçok sektöründe duraklama, gerileme ya da işletme bazında toplu iflaslar yaşanırken sağlık sektöründe de önemsenecek derecede gelişmeler yaşansa da diğer sektörler kadar büyük çaplı gerilemeler olmadığı anlaşılmaktadır. Çünkü bu dönemlerde ülke sınırlarında olsun dünya çapında olsun yeni hastaneler açılmaya devam etmiş. Dünya Sağlık Örgütü sağlık sektöründeki gelişmeleri yakinen takip ederek desteklemiştir.

Çalışma kapsamındaki işletmelerin 2020 yılı finansal tabloları incelendiğinde Covid-19 salgınından dolayı *hasılat* kaleminin önceki yıllar ile karşılaştırıldığında

genel olarak artış gösterdiği gözlemlenmiş. Bu dönemde sağlık sektörü önem kazanmış olup aynı zamanda bu alanda devlet teşvikleri de artırılmıştı. Finansal tabloları üzerinde yapılan incelemede ise sağlık sektöründe önemsenmeyecek derecede değişikliklerin olduğu görülmüştür. Fakat dönemin salgın hareketliliği nedeniyle ortaya çıkan ekonomik etkilerindeki belirsizliğin devam etmesi nedeniyle finansal tablolar üzerindeki etkileri makul ölçüde tahmin edilememiştir.

- ***İlişkili Taraflar**:* İlişkili taraflar da hasılat kavramı, bağımsız denetim konuları arasından önem arz eden hesap kalemleri arasında sıralanmaktadır. Dolayısıyla yıllar itibari ile işletme raporlarında ilişkili taraflar hesap kalemleri KDK olarak seçilerek üzerinde araştırma yapılmıştır. Kurumlar bünyelerindeki diğer ilişkili taraflar arasında yapılan ticari ve ticari olamayan çalışmalar detaylı olarak finansal tablolarında gösterilmiştir. Bağımsız denetim boyunca verilerin ulaşılabilir olduğu, düzenlenen denetim raporlarında belirtilmiş ve aynı zamanda "ilişkili taraflar ile yapılan işlemler belirgin ve ölçülebilirdir" ifadesine yer verilmiştir. İşletmeler ilişkili taraflarında stok tedariği, temizlik hizmeti, tıbbi malzeme tedariği yapıldığına dair bağımsız denetim raporunda bilgi paylaşılmıştır. İşletmelerin ilişkili taraflar ile yapmış olduğu her türlü işlemin açık ve anlaşılır olması denetim standartları için ve üçüncü taraf finansal tablo ilgililerinin kararlarını etkilediği için önem arz eden konu başlıkları arasında yer almaktadır.
- ***Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar:*** TMS 37 kapsamında takip edilen ve gerekli bilgilerin verildiği KDK başlığı bağımsız denetim raporlarında yer alan konu olarak seçilmiştir. Çünkü bu hesap gurubunda yer alan işlemler firmaların içinde bulunduğu dönem başta olmak üzere, özellikle de gelecek dönemlerde ortaya çıkabilecek sakıncalı durumlara karşı öncelikle ilgili işletmelerin daha sonra finansal tablolarla ilgili karar alıcıların dikkatini çekmeyi hedeflenmektedir. Çoğunlukla konu kapsamına işletmelerin lehine-aleyhine açılan dava, icra, cezaî işlemlere ilişkin detaylı olarak bilgilere yer verilmektedir. İşletmelerin, finansal durumlarını etkileyen işlemlere istinaden oluşabilecek zararlara karşılık muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereği karşılık ayrılması gerektiğine dikkat çeken bir husustur. Yıllar itibari ile incelenilen finansal tablolarda bu hesap kalemine ait rakamlarda artışlar olduğu görülmekte;

fakat kayıtlarda bulunan rakamların tamamı için değil gerekli bilirkişilerden alınan bilgi ve raporlara istinaden işletmeler adına zararla sonuçlanması muhtemel kısımlar için karşılık ayrıldığı; fakat işletmelerin lehine olabileceği öngörülen kısımlar için herhangi bir karşılık ayrılmadığı detayı da ilgili denetim raporlarında ayrıca belirtilmiştir. Paylaşılan bilgilerin tam ve şeffaf olması, anlaşılır bir dille ifade edilmesi beklenmektedir. İncelemiş olunan denetim raporlarında ilgili KDK başlığına ait detaylar anlaşılır ve açık ifadelerle sunulduğu görülmektedir.

- ***Maddi Duran Varlıklar****:* Bu bölümde işletmelerin finansal tablolarında gösterilen arsa, arazi, bina, cihaz, makine ya da kullanım hakkı ile elinde bulundurduğu varlıkları (kiralık arsa, arazi, binalar) kapsamaktadır. Bu hesap kaleminde arsa, arazi ve binalar piyasada faaliyet gösteren lisanslı varlık değerleme kurumlar tarafından değerlenerek kayıtlara alınması gerekmektedir. Kurumların SPK tarafından yetkilendirilmiş ve ilgili işletmelerden bağımsız olması gerekmektedir. İlgili denetim raporlarında işletmelerin maddi duran varlık değerleme yöntemleri ile de yeterli ve açık bilgiler paylaşılmıştır. KDK olarak belirlenen konu başlığına, dipnotlar açıklaması kısmında gerekli ve yeterli bilgiler paylaşıldığı görülmektedir. Bu sayede işletmelerin hangi tarihlerde hangi işlemleri yaptığı açıkça anlaşılabilmektedir. Bilgiler yeteri kadar şeffaf olduğundan muhasebe bilgisi olmayan üçüncü taraf, finansal tablolardaki işlemleri kolaylıkla anlama imkânı bulacaktır.
- ***Maddi Olmayan (Şerefiye Hariç) Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü****:* Burada işletmeler sınırsız ömürlü olan hastane ruhsatlarını ve doktor kadrosu üzerine çalışmalar yapılmıştır. İtfa edilmeyen bu varlıkların değer düşüklüğü açısından test edilmesi sırasında önemli tahmin ve varsayımlar kullanılmaktadır. Tahmin ve varsayımlardaki değişimlerin finansal sonuçlar üzerindeki etkisi göz önünde bulundurularak, denetimde maddi olmayan duran varlıkların ölçülmesi üzerinde yoğunlaşılmış olduğu belirtilmiştir. Bu kısımda ilgili denetim firmalarının izlemiş olduğu çalışma detayları;
    - Söz konusu olan varlıklar için yapılan değer düşüklüğü göstergeleri olup olmadığına ilişkin yaptığı çalışmaların uygunluğu değerlendirilmiş. Yani değerleme metodolojisinin, değerlendirilmesi yapılmış.
    - İlgili sektör hakkında edinilmiş olan bilgilere istinaden temel varsayımların makullüğü değerlendirilmiş.

- Hastane ruhsatlarının geri kazanılabilir değerlerini belirlemekte kullanılan varsayımlar ve tahminler ilgili denetim ekibi tarafından değerlendirilmiş. Bu kapsamda temel eğrilerin incelenmesi, hastane cirolarının ve maliyet analizi ile hastane yatırım harcamalarına ilişkin yapılan öngörülerin incelenmesini içermektedir. Aynı zamanda yönetimle görüşmeler yapılarak geleceğe yönelik plan ve açıklamaların makroekonomik veriler çerçevesinde değerlendirilmesi de denetim kurumu tarafında yapılmış olduğu belirtilmiştir.
- İlgili nakit akışları verilerinin, geçmiş finansal performans sonuçları ile karşılaştırılarak uyumlu ve makul olup olmadığının değerlendirilmesi yapılmış.
- Kullanılan varsayımların piyasa şartlarına duyarlılığına ilişkin yönetim analizi kontrol edilmiş.
- Değer düşüklüğü testinde kullanılan değerleme modelinin uygunluğu, ilgili denetim ekibi tarafından değerlendirilmiş, modelde yer alan kilit varsayımlar sorgulanmış, hizmet hacmi ve cirolar, hizmet maliyeti, operasyonel giderler ile büyüme oranları, işletme sermayesi ve yatırım harcamalarını da içeren nakit akış tahminleri üzerinde önemli etkisi olan unsurlara ait analizler yapılmış.
- Son olarak, sınırsız ömürlü olan, maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri ve sonuçlarına ilişkin konsolide finansal tablo notlarında yer alan açıklamalar incelenmiş, bu notlarda yer alan bilgilerin ilgili standart kapsamında değerlendirilmeleri, ilgili denetim ekipleri tarafından yapılmış olduğuna dair bağımsız denetim raporlarında bilgi aktarılmıştır.

- ***Stok:*** Sektör itibari ile her ne kadar üretim, imalat içerisinde yer almasalar da stok kalemi denetim sürecinde önemli olarak değerlendirilerek KDK kapsamında yer verilmiştir. Finansal tabloları incelenen işletimlerde genel olarak tıbbi malzeme stokları (ilaçlar, laboratuvar malzemeleri gibi) olduğu görülmektedir. Burada önemli olan kayıtlı stok sayısının, fiili stok ile aynı olması, dolayısıyla ilgili hesap kalemi KDK çerçevesinde ele alınmıştır. Ayrıca, bağımsız denetim raporlarında stok değerleme yöntemleriyle ilgili de bilgiler verilmiş ve gerekli açıklamalar paylaşılmıştır. İşletmeler stok ve birtakım diğer hizmet tedariklerini ilişkili

taraflarından da yaptıklarına dair bağımsız denetim raporları detaylarında görülmektedir.

- ***Şerefiye:*** Şerefiyeler işletme birleşmeleri sonucu ortaya çıkan farklardır. Çalışama kapsamında yer alan işletmelerde, yıllar itibari ile farklı illerde grup bünyesine katmış oldukları işletmelerden gelen hakları ifade etmektedir. Şerefiyeler ilk önceleri her ne kadar işletmeler için negatif bir değer olarak kayıtlara alınsa da zamanla bu rakamların kâr olarak getiri sağlayacağı, planlanarak ve bütçelenerek yatırımlar yapılmaktadır. Çünkü yatırımlar uzun vadeli olarak yapılmaktadır. İncelemesi yapılan bağımsız denetim raporlarında da şerefiyelerle ilgili şeffaf, açık ifadelerle açıklamalar bulunmaktadır. İlgili işletmelerin yatırımı gerçekleştirdikleri diğer işletmelerden olan beklenti ve finansman içeriği net olarak ifade edilmiş olduğu görülmektedir. Dönemler itibari ile şerefiye rakamlarına değer düşüklüğü testleri uygulanarak yatırımdan beklenti değerlendirilmesi de yapılmaktadır. Böylece ortaya çıkan duruma göre yönetim karar ve planlarını, bütçe beklentilerini revize edebilir, yeni yatırımlar için finansman araştırması yapabilir. Ayrıca ilgili konu üzerine, bağımsız denetim ekibinin yönetim ile yapmış oldukları görüşmelerde yönetimin görüş, bütçe planlarını ve kararlarını içeren bilgilere de raporlarda yer verilmiştir. İşletmelerin yıllar itibarı ile yatırımları genişlediğinden ilgili konu KDK olarak bildirilmiştir. İşletme tanımları paragrafında da bahsedildiği gibi, firmalar kuruluş yıllarından sonraki zaman içerisinde aktif olarak büyümüş ve gelişmişler. Dolayısıyla bazı dönemlerde bünyelerine yeni işletmeler katılmış (şirket birleşmeleri); ayrıca bu konu TFRS- 3 kapsamında değerlendirilmemektedir. Özellikle, yasal birleşmelerde birleşmeye taraf olanlar arasında meydana gelen işlemler konsolide finansal tabloların hazırlanması esnasında düzeltme işlemine tabi tutularak işleme alındığı bağımsız denetçi raporlarında belirtilmiştir. *Şerefiye değerinde meydana gelen değişiklik testi ise*; bu durumun etkisi dönem sonuçlarına yansıtılarak, herhangi bir değer düşüklüğü yaşanıp yaşanmadığına yönelik her yıl düzenli olarak aynı zamanlarda değer düşüklüğü testi uygulanmaktadır
- ***Vergilendirme:*** Vergiler kamu hizmetlerinin karşılanmasında önemli yer tutmaktadır. Ticari faaliyet içerisinde olan her işletmenin de öncelikli sorumluluklarındandır. İşletmeler kurum kazançları üzerinden ödemelerini yaparlar. Burada dikkat çekilmesi istenen nokta, ticari kazancı elde eden

işletmelerin vergi sorumluluklarını yerine getirip getiremeyeceğini ortaklar dahil finansal tablo kullanıcılarına göstermektir. İlgili dönemlerde öngörülen kâr üzerinden tahmini olarak belirlenen vergi rakamları için karşılık ayrılıp ayrılmadığı bilgisi bağımsız denetim raporlarında açık olarak gösterilmektedir. Vergiler TMS kapsamında vergi varlıkları ve vergi yükümlülükleri olarak sınıflandırılmaktadır. Ticari faaliyette bulunan işletmeler yapmış oldukları iş konusu gereği devlet teşvikinde faydalanabilmektedirler. Yurt içinde yapılan alışverişlerinde vergi muafiyetleri olabilmektedir. Bu durumlarda vergi varlığı ya da vergi yükümlülüğü hesap kalemleri ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla "vergi" kalemi de KDK olarak bildirilmiştir.

- ***Canlı Varlıklar:*** Çalışama kapsamında bulunan işletmelerden Lokman Hekim işletmesi sağlık sektörü yanı sıra canlı hayvan yetiştiriciliği, hayvansal ürünler üretimi sektör kolu da bulunmaktadır. İşletme tabloları incelendiğinde, ilgili hesap kaleminin finansal hesap kalemlerine önemli derece etki ettiği görülmektedir. "Canlı varlıklar ilk defa maliyet bedelleri ile kayıtlara alınırlar. Her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değer üzerinden değerlenir. Gerçeğe uygun değerinin bulunmaması durumunda veya güvenilir tespit edilmemesi durumunda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle değerlenir. Oluşan değer artışları veya azalışları oluştukları dönemin kâr zararı ile ilişkilendirilir." Finansal tablolarda yer alan canlı varlıklar hesap kalemi yıllar itibari ile incelendiğinde 2017-2021 yılları arasında azalış olduğu gözlemlenirken, 2022-2023 yıllarında artış olduğu görülmektedir. Canlı varlık kalemlerinin konu olduğu sektör, işletmenin diğer bir ana faaliyet konusunu oluşturduğundan KDK konusu olarak ele alınarak bağımsız denetim raporunda yer verilmiştir.
- ***Kiralamalar:*** Kiralamalar, işletmelerin kullanım hakkını kiraladıkları hastane binalarını ve finansal kiralama yoluyla alınan varlık kalemlerini kapsamaktadır. Finansal kiralama yoluyla alınan duran varlıklarda maliyet, faiz ve kur farklarından arındırılmış tutarlar finansal tablolara yansıtılmıştır. Faiz ve kur farkları ilgili dönemlerde finansal gider olarak muhasebeleştirildiği bilgileri paylaşılmıştır. Kiralanan varlıklar, kullanım hakkı varlığı başlığı altında açıklamalara tabi olmuştur. Kiralamalara ilişkin olarak TFRS 16 standardı kapsamında yer alan açıklamalar dikkate alınarak işlemler yapılmış olduğu tespit

edilmiştir. Kiralanan varlıklar elde edilen ekonomik faydalarının kullanıldığı zamanlama yapısını daha iyi yansıtan başka bir sistematik temelin bulunmaması durumunda bu kiralamalar için grup, kira ödemelerini kira dönemi boyunca doğrusal yöntem ile faaliyet gideri olarak muhasebeleştirildiği şeklinde açıklama yapılmıştır. İşletmelerin bünyesinde kiralama işlemleri yüksek maliyette bulunduğundan dolayı KDK olarak değerlendirildiği anlaşılmıştır.

- ***Enflasyon Düzeltmesi:*** 2023 yılı sonu itibari ile ekonomi piyasalarında meydana gelen yukarı yönlü değişimler sonrası Hazine Maliye Bakanlığı kararı ile 2023 yılı finansal tablo hesap kalemlerine Enflasyon Muhasebesi Düzeltmesi uygulanması kararı alınmıştır. Yapılan düzeltmede ortaya çıkan olumlu farklar "vergisiz" olarak kayıtlara alınmıştır. İşletmelerin stoklarının, varlıklarının piyasa değerlerine eşitlenmesi amaçlanmıştır. TMS 29 (Türkiye Muhasebe Standardı), yüksek enflasyonun olduğu ülkelerde finansal tabloların gerçek ve doğru bir şekilde sunulabilmesi amacıyla uygulanmaktadır. Enflasyonist bir ortamda nominal değerler üzerinden hazırlanan finansal tablolar, işletmelerin gerçek finansal durumunu ve performansını yansıtmaz. Bu nedenle, TMS 29'un uygulanması, finansal tablo kullanıcılarına daha doğru bilgi sağlamayı amaçlar. TMS 29 ile beraber:
  - *Bilanço Kalemlerinin Yeniden Düzenlenmesi*: Yüksek enflasyon ortamında, finansal tabloların düzeltilmiş tutarlar üzerinden sunulması gerekmektedir. Bu durum, özellikle maddi duran varlıklar, stoklar, borçlar ve özkaynaklar gibi bilanço kalemlerinin endekslenme yoluyla düzeltilmesini içerir.
  - *Cari Dönem İşlemlerinin Yeniden Düzenlenmesi*: Cari dönem gelir ve gider kalemlerinin enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması, özellikle satış gelirleri, maliyetler ve işletme giderleri üzerinde önemli etkiler yaratır.
  - *Yönetim Muhakemeleri*: TMS 29'un uygulanmasında yönetim muhakemesi büyük bir rol oyar. Özellikle, enflasyon düzeltme oranlarının belirlenmesi, uygun endekslerin seçimi ve düzeltme yöntemlerinin seçimi gibi konularda yönetimin muhakemesi kritik hale gelir.

Yüksek enflasyon dönemlerinde, işletmelerin gerçek performansını yansıtabilmesi ve mali tablo kullanıcılarına doğru bilgi sunabilmesi açısından

kritik rol oynar. Bundan dolayı ilgili dönemde uygulamaya alınan enflasyon düzeltmesi işlemi KDK olarak bildirildiği belirlenmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Denetim faaliyetlerinin kökeni M.Ö. 2000'li yıllara kadar dayanmaktadır ve bu süreç içerisinde birçok değişim geçirmiştir. Sanayi Devrimi ile birlikte ticari faaliyetlerin artması, denetimin niteliğinde ve yaygınlığında önemli değişiklikler meydana getirmiştir. Sanayi Devrimi'nden sonra karmaşıklaşan firma yapıları ile birlikte, yönetim profesyonel kurullara devredilmiş, bu da vekâlet ilişkisini ortaya çıkarmıştır. Yani işletme sahipleri, yönetimi profesyonellere bırakırken, bu profesyonellerin faaliyetlerini denetleme ihtiyacı doğmuştur.

Özellikle çok uluslu işletmelerin yaygınlaşması ve sermaye hareketliliğinin hızlanması, denetim anlayışında yeni bir dönemin başlamasını sağlamıştır. Bağımız denetim, bu süreçle birlikte daha da önem kazanmış ve uluslararası standartlara uygun hale getirilme ihtiyacı doğmuştur. Artık işletmelerin faaliyetleri, yalnızca sahiplerini değil, aynı zamanda yatırımcıları, çalışanları, müşterileri ve diğer paydaşları da ilgilendirmektedir. Bu nedenle, işletmelerle ilgilenen kitlelerin sayısında artış olmuş ve finansal raporların doğruluğu, şeffaflığı ve güvenilirliği daha fazla önem kazanmıştır.

23 Ocak 2013'te Bakanlar Kurulu tarafından alınan kararla, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 398. Maddesi kapsamında "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" kabul edilmiş. Bu karar ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler üç farklı kategoriye ayrılmıştır:

- *İlk Kategori (KAYİK- Kamu Yararı İçin Kuruluşlar):* Bu kategori, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları (KAYİK) kapsamaktadır. Herhangi bir sınırlama almaksızın, her durumda bağımsız denetime tabi olan bu kuruluşlar bankalar, sigorta şirketleri, borsada işlem gören işletmeler gibi geniş kitlelerin ekonomik çıkarlarını etkileyen kurumlardır.
- *İkinci Kategori:* Bu kategori, sektör, şirket türü veya sahiplik gibi faktörler dikkate alınmaksızın belirli finansal veya faaliyet büyüklüğü sınırlarını aşan işletmelerden oluşur. Gelir, aktif büyüklüğü veya çalışan sayısı gibi kriterlere göre belirlenmiş bu sınırların üzerinde faaliyet gösteren işletmeler, bağımsız denetime tabi olurlar.

- *Üçüncü Kategori:* Belirli sektörler veya özel kanunlar çerçevesinde faaliyet gösteren işletmeleri kapsar. Bu kategoriye giren işletmeler için genel kriterlerden daha düşük sınırlar belirlenmiştir. Yani bu gruptaki işletmeler, sektörel özelliklere göre bağımsız denetime tabi olurlar.

Bu karar, işletmelerin finansal raporlamalarının güvenilirliğini artırmak ve şeffaflık sağlayarak kamuya güven vermeyi amaçlamaktadır.

Bu çalışmanın asıl amacı, her sektörde yapılan bağımsız denetim çalışmasına bağlı olarak raporlara uygulanması zorunlu olan Kilit Denetim Konuları' nın çalışma kapsamında olan sektör için nasıl ele alındığı, hangi konuların kilit denetim konusu olarak seçildiği ve neden kilit denetim konusu olarak bildirildiği hakkında bilgi vermektir. Ayrıca, incelenen bağımsız denetim raporlarının açık, anlaşılır ifadelerle hazırlandığı bilgisi elde edilmiştir. Özellikle kilit denetim konusu olarak belirlenen hesap kalemleri detaylı olarak dipnotlarda açıklanarak, nedenleriyle beraber incelenerek finansal tablo kullanıcılarına sunulmuştur.

Çalışmanın önemi, Sağlık sektörü işletmelerinin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının işletme ortakları ve bilgi kullanıcıları için sağlamış olduğu kolaylık ve faydaları ön plana çıkarmaktır.

Günümüzde sermaye hareketlerinin hızlanması ve ticari hayatın dinamik olarak değişmesi, denetimin bu değişime ayak uydurmasını zorunlu kılmaktadır. Bağımsız denetime yönelik beklentiler, sadece finansal tabloların doğruluğunu onaylamanın ötesine geçerek, işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve olası risklerin belirlenmesi gibi daha kapsamlı bir bakış açısı kazanmıştır. Bu nedenle denetim, ticari hayatın hızına ve global çapta değişen beklentilere uyum sağlamak zorunluluğuna bağlı olarak geliştirilmiştir.

Finansal tablo kullanıcılarının artan bilgi taleplerini karşılamak amacıyla yürütülen çalışmalar sonucunda, denetim raporlarına ilişkin yeni bir yaklaşım ve Uluslararası Denetim Standartları (UDS) gözden geçirilerek yenilenmiştir. Bu standartlar, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından 2016 yılı mali döneminden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe

konulmuştur. Yapılan değişiklikler arasında en dikkat çekici yeniliklerden biri, "UDS 701 Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi" olmuştur.

Kilit Denetim Konuları (KDK) kavramı, denetim sürecinde denetçinin en çok dikkatini çeken ve üzerinde en fazla çalıştığı alanları ifade etmektedir. Bu konular, finansal tablo kullanıcılarının, denetim süreci hakkında daha ayrıntılı bilgi edinme taleplerine cevap vermek amacıyla raporlarda belirtilir. Özellikle mali tablo kullanıcılarının, denetim sürecine dair daha fazla bilgi talep etmeleri sonucunda, denetim raporlarının şeffaflığını ve bilgi zenginliğini artırma amacı güdülmüştür.

IAASB' nin "Yeni Bağımsız Denetim Raporu Projesi" kapsamında yürüttüğü çalışma, Kilit Denetim Konuları (KDK) kavramını daha detaylı anlamak ve bu yeniliklerin bağımsız denetim raporlarına getirdiği etkileri incelemek amacıyla yapılmıştır. Bu çalışma, bağımsız denetim raporlarında bilgi kullanıcılarının beklentilerini karşılamak ve denetim sürecinin daha şeffaf hale gelmesini sağlamak için önemli değişiklikler içermektedir.

Kilit Denetim Konuları, şu şekilde tanımlanabilir:

- Denetim süresince denetçi tarafından önemli kabul edilen, yüksek risk taşıyan ya da karmaşık alanlar.
- Denetçinin denetim stratejisini ve önemli bulgularını içeren konular.
- Denetçinin finansal tablolardaki belirli alanlara yönelik yaptığı ek çalışmaları veya müdahaleleri.

Kilit Denetim Konularının raporlanması, denetim raporlarının daha anlaşılır ve detaylı hale gelmesini sağlarken, aynı zamanda finansal tablo kullanıcılarının da denetim süreci hakkında daha fazla bilgiye sahip olmasına olanak tanır. Bu değişiklik, denetim raporlarına daha fazla şeffaflık getirmek ve raporların karar alıcılar için daha kullanışlı hale gelmesini amaçlamaktadır.

Kilit Denetim Konularının (KDK) denetim raporlarına getirdiği yenilikler şunlardır:

Daha Fazla Şeffaflık: KDK' lar, denetçinin en çok üzerinde durduğu alanları ve hangi konuların önemli riskler taşıdığını açıklayarak raporları daha anlaşılır hale

getirmiştir. Bu sayede bilgi kullanıcıları, finansal tabloların güvenilirliği hakkında daha ayrıntılı bilgi edinmektedir.

Denetim Sürecine İlişkin Ayrıntılı Bilgi: KDK kavramı, denetçilerin denetim sürecinde hangi alanlara yoğunlaştığını, hangi konularda daha fazla inceleme yaptığını ve bu alanlarda karşılaşılan zorlukları raporlara dahil etmeyi zorunlu kılarak, denetim sürecini daha açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Finansal Tablolara Yönelik Risklerin Belirginleşmesi: KDK, finansal tablolarda yer alan kritik alanları vurguladığından, işletmeler için olası riskler ve karmaşık konular daha görünür hale gelmiştir. Bu durum, yatırımcılar ve diğer paydaşlar için karar alma süreçlerinde değerli bilgiler sağlar.

Bu yeniliklerin denetçiler üzerindeki etkileri:

- Denetçiler, artık denetim sürecinin önemli alanlarına yönelik ayrıntılı bilgi sunmak zorunda olduğundan, raporların hazırlık süreci titiz ve detaylı hale gelmiştir.
- Kilit Denetim Konularının raporlanması, denetim sürecinde denetçinin sorumluluğunu artırmış ve denetim raporlarına olan güveni pekiştirmiştir.
- Denetçiler, KDK' ları belirlerken profesyonel yargılarını daha yoğun bir şekilde kullanmak zorunda kalmış, bu da denetim kalitesini olumlu yönde etkilemiştir.

Çalışma kapsamında elde edilen net bilgiler şöyle sıralanabilir;

- *Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarının daha fazla net bilgi sağladığı kanısına varılmıştır.*
- *Düzenlenen rapor kapsamında ele alınan konular ve yapılan açıklamalar karar alıcıların yatırımlarına büyük katkı sağlayacağı ortaya çıkarılmıştır.*
- *Kilit denetim konuları çerçevesinde belirlenen başlıkların daha şeffaf olmasını sağlayarak denetim çalışmasının sürecinin ve kapsamının anlaşılmasına yardımcı olacaktır.*

- *Kilit denetim konuları her ne kadar standart kapsamında getirilmişse de hangi finansal tablo kalemlerinin kilit denetim konuları olarak belirleneceği ilgili denetim çalışmasını yürüten sorumlu denetçinin muhakemesine bırakılmıştır.*
- *Kilit denetim konuları genel geçerliliği olan başlıklar değil firma bazlı olarak ele alınan başlıklar olduğu anlaşılmıştır.*
- *Kilit denetim konusu olarak bildirilen başlıklar firma ortakları ve diğer finansal tablo kullanıcılarına net ve anlaşılır bilgi sunmaktadır.*
- *Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarına eklenmesiyle beraber denetim raporlarında daha anlaşılır kelimeler kullanılarak, terimsel ifadelerden yalın bağımsız denetim raporları hazırlandığı sonucuna varılmıştır.*

Bu çalışma, Kilit Denetim Konuları kavramının hem denetim süreci üzerinde hem de bağımsız denetçilerin çalışma biçimleri üzerinde önemli etkileri olduğunu ortaya koyarak, yeni denetim raporu formatının sağlık sektörü bağımsız denetim raporlarına getirdiği şeffaflık ve güvenilirliğin altını çizmektedir.

Kilit Denetim Konuları (KDK) kavramı, denetim sürecinde en çok dikkat çeken ve üzerinde yoğunlaşılan alanları ifade ettiğinden, sağlık sektöründe de bu kavramın uygulanması, denetçilerin belirli riskler ve önemli finansal süreçler üzerinde odaklanmalarını sağlar. Sağlık sektöründe faaliyet gösteren şirketler için Kilit Denetim Konuları genellikle finansal raporlama, yasal uyumluluk, varlık yönetimi ve operasyonel riskler gibi konulara odaklanır. Sağlık sektörü için önerilebilecek bazı Kilit Denetim Konuları:

Sağlık Hizmetlerine Erişim ve Gelir Tanıma:

- ***Öneri:*** Sağlık hizmetleri sağlayıcılarının gelir tanıma süreçleri, tedavi hizmetlerinin faturalandırılması, sigorta şirketleri ile yapılan anlaşmalar ve tahsilat süreçlerinin değerlendirilmesi.
- ***KDK Uygulaması:*** Denetçiler, gelir tanıma politikalarının doğruluğunu ve finansal tablolarda yansıtılan sağlık hizmetleri gelirlerinin uygunluğunu değerlendirmelidir. Özellikle sigorta gelirleri, devlet destekleri veya özel anlaşmalar kapsamında doğru gelir hesaplaması önem taşır.

Hasta Borçları ve Tahsilat Riski:

- ***Öneri:*** Hasta borçlarının takibi ve tahsil edilememe riskine karşı yapılan düzenlemelerin değerlendirilmesi.
- ***KDK Uygulaması:*** Sağlık hizmeti sağlayıcılarının hasta borçları ile ilgili alacakların izlenmesi ve tahsilat oranlarının gerçekçi olup olmadığının denetlenmesi gerekir. Tahsilat risklerinin nasıl yönetildiği ve karşılıkların nasıl hesaplandığı, KDK olarak değerlendirilebilir.

İlaç ve Tıbbi Malzeme Stok Yönetimi:

- ***Öneri:*** İlaç ve tıbbi malzemelerin tedariki, stoklanması ve maliyetlendirilmesi sürecindeki risklerin incelenmesi.
- ***KDK Uygulaması:*** Denetçiler, tıbbi malzemelerin ve ilaçların satın alma, envanter yönetimi ve maliyet hesaplamalarındaki doğruluğa dikkat etmelidir. Envanter değerlendirmesi, sağlık sektörü için kilit denetim alanıdır; çünkü yanlış envanter yönetimi finansal tablo hatalarına yol açabilir.

Yasal ve Düzenleyici Uyumluluk:

- ***Öneri:*** Sağlık sektöründe faaliyet gösteren işlemlerin, düzenleyici kurumlar tarafından belirlenen yasal düzenlemelere uyup uymadığının değerlendirilmesi.
- ***KDK Uygulaması:*** Denetçiler, sağlık hizmeti sağlayıcılarının faaliyetlerinde uyulması gereken yasal düzenlemelere (örneğin, hasta hakları, veri gizliliği gibi) uyumunu denetlemelidir. Bu sektöre özgü düzenlemelere uygunluk ve gerekli belgelerin hazırlanıp hazırlanmadığı konularını da içerir.

Personel Maliyetleri ve İş Gücü Yönetimi:

- ***Öneri:*** Sağlık hizmeti sağlayıcılarının personel maliyetlerinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığının ve iş gücü yöntemindeki etkinliklerinin incelenmesi.
- ***KDK Uygulaması:*** Denetçiler, sağlık sektörü işletmelerinin personel maliyetlerini, çalışan maaşlarının doğru şekilde muhasebeleştirilip

muhasebeleştirilmediğini ve personel primleri gibi ek ödemelerin doğru hesaplandığını değerlendirebilir.

Tıbbi Teknoloji Yatırımları ve Amortisman:

- ***Öneri:*** Tıbbi teknoloji yatırımlarının ve ekipmanların doğru amortisman oranlarıyla muhasebeleştirilmesi.
- ***KDK Uygulaması:*** Sağlık sektöründe yükselen maliyetli tıbbi cihazlar ve teknolojiler önemli bir yer tutar. Bu ekipmanların doğru maliyetlendirilmesi ve amortisman sürecinin uygun şekilde yönetilmesi, denetim sırasında KDK olarak dikkate alınabilir.

Sağlık Sigortası ve Finansal Risk Yönetimi:

- ***Öneri:*** Sağlık sigortası işletmeleri ile yapılan sözleşmelerde risklerin doğru yönetilip yönetilmediği ve sigorta poliçelerinin uygun bir şekilde değerlendirildiği incelenmelidir.
- ***KDK Uygulaması:*** Sigorta anlaşmalarındaki maddi risklerin (örneğin geri ödemeler veya sigorta işletmeleri ile anlaşmazlıklar) finansal tablolara nasıl yansıdığını değerlendirmek, KDK olarak önemlidir.

Covid-19 ve Pandemi Etkileri:

- ***Öneri*:** Pandemi sürecinde artan hasta sayısı, ek maliyetler ve operasyonel süreçlerin etkilerinin denetlenmesi.
- ***KDK Uygulaması:*** Pandeminin sağlık sektöründeki gelirler, maliyetler ve operasyonlar üzerindeki etkilerinin doğru raporlanıp raporlanmadığı ve işletmelerin pandemi nedeniyle aldıkları yardımların uygun şekilde muhasebeleştirilmesi.

Tıbbi Ekipman Leasingi:

- ***Öneri:*** Sağlık sektöründe en büyük giderlerden biri tıbbi cihaz ve ekipman teminidir. Leasing maliyet yönetimi, vergi avantajlarının denetimine önem verilebilir.

- ***KDK Uygulaması:*** Sağlık işletmeleri tarafından leasing anlaşmalarının, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (IFRS 16) uygun olarak doğru muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği denetlenmelidir. Finansal tablolarda kiralama yükümlülüklerinin ve kullanım hakkı varlıklarının doğru sınıflandırılması önemlidir.

Kıdem Tazminatı Hesaplaması ve Tahakkuku:

- ***Öneri*:** İşletmeler, kıdem tazminatı yükümlülüklerini doğru bir şekilde hesaplamak içi aktüeryal yöntemler kullanmalıdır. İşten çıkarma ihtimalleri, çalışanların yaş, kıdem süresi, ücret artışı oranı gibi faktörler hesaba katılmalıdır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS 19-Çalışanlara Sağlanan Faydalar) uygun hesaplama yöntemleri benimsenmelidir.
- ***KDK Uygulaması:*** Kıdem tazminatının finansal tablolarda doğru hesaplanıp muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği kontrol edilmelidir. Özellikle, kullanılan varsayımlar ve aktüeryal yöntemlerin uygunluğu değerlendirilmelidir. Çalışan sayısındaki artış veya azalış, kıdem sürelerinin artması gibi kıdem tazminatına yönelik önemli değişiklikler raporlanmalıdır. Bu değişikliklerin finansal tablolara etkisi, denetim raporunda açıkça belirtilmelidir.

Hasılat Tanımlama ve Muhasebeleştirme:

- ***Öneri*:** İşletmeler, hasılat tanımlama ve muhasebeleştirme süreçlerinde TMS 15 (Hasılatın Muhasebeleştirilmesi) standardına uygun yöntemler kullanmalıdır. Hasılatın doğru bir şekilde tanımlanması için işletmenin mal veya hizmet teslim süreçleri ayrıntılı olarak analiz edilmelidir. İşletmeler, hasılat süreçleriyle ilgili şeffaflığı artırmak için güçlü iç kontrol mekanizması oluşturmalıdır. Özellikle tahsilatlar, indirimler, iadeler ve alacak yönetimi süreçleri düzenli olarak gözden geçirilmelidir.
- ***KDK Uygulaması:*** Hasılatın doğru ve zamanında muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği denetlenmelidir. Bu bağlamda gelirlerin işletme performans yükümlülüklerinin yerine getirilmesine dayalı olarak kaydedildiği doğrulanmalıdır. Müşterilerle yapılan sözleşmelerin performans

yükümlülükleri analiz edilmelidir. Sözleşmelerin, TMS 15'e uygun bir şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği kontrol edilmelidir. Hasılatın bir parçası olan şüpheli alacaklar karşılıklarının uygunluğu denetlenmelidir. Karşılıkların geçmiş ödeme performansına ve müşteri risk analizine dayalı olup olmadığı kontrol edilmelidir. Hasılatın finansal tablolarda doğru olarak sunulup sunulmadığı ve işletmenin beyanlarının yatırımcıları yanıltacak unsurlar içerip içermediği kontrol edilmelidir.

Finansal Oranlar Etkileri:

- ***Öneri*:** İşletmeler, kârlılık, likidite, borçlanma ve faaliyet verimliliği gibi temel finansal oranları düzenli olarak analiz etmeli ve oranların trendlere göre değişimi izlenmelidir. İşletmeler, kendi finansal oranlarını sektör ortalamalarıyla karşılaştırarak rekabet pozisyonunu değerlendirmelidir. Bu finansal sağlığın daha iyi anlaşılmasına ve gelişim alanlarının belirlenmesine yardımcı olur.
- ***KDK Uygulaması:*** Denetçi, finansal oranların doğru hesaplanıp hesaplanmadığını kontrol etmelidir. Özellikle, kullanılan formüller, veri kaynaklarının güvenilirliğini ve oranların doğruluğu denetim kapsamında yer alır. Finansal oranların önceki dönemlerle veya sektör ortalamalarıyla kıyaslanmasında önemli sapmalar tespit edilirse, bu sapmaların nedenleri analiz edilmeli ve bu durum denetim raporunda belirtilmelidir.

Bu öneriler, sağlık sektöründeki işletmelerin finansal tablolarını daha güvenilir ve şeffaf hale getirmek için denetçiler tarafından göz önünde bulundurulması gereken kilit denetim konularıdır. Sağlık sektörü, karmaşık bir yapıya sahip olduğu için denetim süreçlerinin daha dikkatli ve derinlemesine yapılması önem arz eder.

5. EKLER

5.1 Lokman Hekim Engürüsağ Turizm Eğitim Hizmet ve İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi- 2023 Yılı Bağımsız Denetim Raporu Kilit Denetim Bölümü

Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

Kilit Denetim Konusu	Konunun Denetimde Nasıl Ele Alındığı
TMS- 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	
TMS 29'a göre finansal tablolar, raporlama dönemi sonunda güncel satın alma gücüne göre yeniden düzenlenmelidir. Dolayısıyla, 2023 yılındaki işlemler ve dönem sonundaki parasal olmayan bakiyeler 31 Aralık 2023 tarihindeki satın alma gücünü yansıtacak şekilde yeniden düzenlenmiştir. TMS 29'un uygulanması, Şirket'in finansal tablosundaki birçok kalemde kapsamlı ve önemli değişikliklere neden olmaktadır. TMS 29'un etkisi yıl boyunca birçok bilanço kaleminin ve cari dönem işlemlerin yeniden düzenlenmesinde kullanılan karmaşık hesaplamalara ve çeşitli yönetim muhakemelerine bağlıdır. Finansal tabloların güncel satın alma gücü kullanılarak hazırlanması için birçok karmaşık prosedür gerekmektedir. Yeniden düzenleme sürecindeki uygulanan yönetim muhakemeleri, hesaplamaların karmaşıklığı ve kullanılan verilerin eksik veya yanlış olması riski nedeniyle, TMS 29 uygulaması tarafımızca kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.	TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" için uyguladığımız denetim prosedürlerimiz aşağıdaki hususları içermektedir: - Şirket'in güncel süreçleri ve muhasebe politikaları incelenmiştir. - Parasal olmayan kalemlerin detay listeleri temin edilerek ilk tarih ve tutarları kontrol edilerek, uygun endekselerin kullanılıp kullanılmadığı kontrol edilmiştr. - Grup tarafından yapılan parasal ve parasal olmayan kalemler ayrımının TFRS'ye uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığı kontrol edilmiştir. - Kullanılan yöntem ile genel fiyat endeksi oranlarını kontrol ederek; parasal olmayan kalemlerin, gelir tablosunun ve nakit akış tablosunun yeniden düzenlenerek hazırlanması enflasyon etkileri bakımından test edilmiştir.

5.2 Mlp Sağlık Hizmetleri A.Ş.- 2023 Yılı Bağımsız Denetim Raporu Kilit Denetim Bölümü

4) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve konsolide finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

Kilit Denetim Konusu	Denetimde bu konu nasıl ele alındı
Hasılatın kaydedilmesi Grup'un başlıca gelir kaynağı hastane hizmetlerinden elde ettiği gelirlerdir. Hastane hizmetlerine ilişkin hak edilen gelirlerin ölçümlenmesi ve doğru döneme kaydedilmesi her hasta için hasta kayıt sürecinde açılan protokole göre gerçekleşmekte olup faturalama muhasebe sistemi üzerinde yapılmaktadır. Bununla beraber, tedavisi devam eden fakat konsolide finansal tablo tarihi itibarıyla henüz fatura edilmemiş hizmetler için gelir tahakkuku kayıtlara alınmaktadır. Hasılatın doğru tutar ve doğru dönemde kayıtlara alınması, hata olması ihtimali dolayısı ile muhakememize göre denetim çalışmamız bakımından önemli bir konu olup, kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Grup'un hasılat ile ilgili muhasebe politikalarına ve tutarlarına ilişkin açıklamalar Dipnot 2.5 ve Dipnot 20'de yer almaktadır.	Denetim prosedürlerimiz kapsamında aşağıdaki çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Hasılat sürecine ilişkin Yönetimin tanımladığı kontrollerin tasarımı ve uygulaması incelenmiştir. Muhasebe sisteminden tedarik edilen hizmet gelirleri datası ile konsolide finansal tabloların uyumu kontrol edilmiş olup, ilgili datanın tamlığı ve doğruluğu test edilmiştir. Popülasyon olarak belirlenen bu data içerisinden örnekleme metoduyla seçilen örnekler için maddi doğrulama prosedürleri uygulanmıştır. Söz konusu maddi doğrulama prosedürleri, seçilen örneklere ait fatura ve tahsilatların ve hasılatın kayıtlara alınma zamanlamasının incelenmesini içermektedir. Ayrıca, raporlama dönemi, sonrasında hasılat olarak kaydedilen hizmet gelirlerinden de örnekler seçilerek, hasılatın doğru dönemde kayıtlara alınıp alınmadıkları test edilmiştir. Bu prosedürler kapsamında ayrıca Sosyal Güvenlik Kurumu ("SGK") satışları için SGK'nın hastane takip sistemi olan Medula'nın ekran görüntüleri incelenerek SGK tarafından kontrol edilip onaylanmış hizmet gelirlerinin konsolide finansal tablolarda tam ve doğru kaydedilip kaydedilmediği değerlendirilmiştir. Tedavileri devam eden fakat konsolide finansal tablo tarihi itibarıyla henüz faturası kesilmemiş hizmet gelirlerine ilişkin kayıtlara alınan hasılatın, ilgili gelir tahakkuku datası alınıp, datanın tamlığı ve doğruluğu test edilerek konsolide finansal tablolar ile uyumu değerlendirilmiştir. İlgili data üzerinden seçilen örnekler ile hasta kayıtları karşılaştırılmış olup, hasılat olarak kaydedilen tutarın doğru dönemde tam ve doğru olarak kayıtlara alınıp alınmadığı incelenmiştir. Buna ek olarak, Dipnot 20 Hasılat notunda yer alan açıklamaların yeterliliği TFRS kapsamında tarafımızca değerlendirilmiştir.

5.3 Mlp Sağlık Hizmetleri A.Ş.- 2023 Yılı Bağımsız Denetim Raporu Kilit Denetim Bölümü-Devamı

4) Kilit Denetim Konuları (devamı)

Kilit Denetim Konusu	Denetimde bu konu nasıl ele alındı
Değer düşüklüğünün değerlendirilmesi Grup'un konsolide finansal tablolarda maddi olmayan duran varlıklar içerisinde sunduğu 3.677.848 bin TL tutarında hastane ruhsatları bulunmaktadır. Söz konusu varlıklara ilişkin değer düşüklüğü değerlendirmesi önemli seviyede muhakeme gerektirmekte olup, olası değer düşüklüğü karşılığı hesaplamalarında hata olması ihtimali bulunmaktadır. Grup'un hastane ruhsatlarının değerleri gelecekteki tahmini nakit akışları üzerinden hesaplanan kullanımdaki değeri hesaplamaları ile desteklenmektedir. Bu konuya ilişkin değerlendirme ve sonuçlar denetim raporunda sırasıyla Dipnot 2.5 ve Dipnot 12'de yer almaktadır.	Grup Yönetimi tarafından yapılan değer düşüklüğü analizlerine ilişkin tarafımızca uygulanan denetim prosedürleri aşağıda açıklanmıştır. Grup Yönetimi'nin söz konusu varlıkların değer düşüklüğü göstergeleri olup olmadığına ilişkin yaptığı çalışmanın uygunluğu değerlendirmiştir. Yönetim tarafından, hastane ruhsatlarının geri kazanılabilir değerlerini belirlemekte kullanılan varsayımlar ve tahminler tarafımızca değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmeler temel eğrilerin incelenmesi, hastane cirolarının ve maliyetlerinin analiz edilmesi ile hastane yatırım harcamalarına ilişkin yapılan tahminlerin incelenmesini içermektedir. Değer düşüklüğü testinde kullanılan değerleme modelinin uygunluğu değerlendirilmiş olup, modelde yer alan kilit varsayımlar tarafımızca sorgulanmış ve hizmet hacmi ve cirolar, hizmet maliyeti, operasyonel giderler ile büyüme oranları, işletme sermayesi ve yatırım harcamalarını da içeren nakit akış tahminleri üzerinde önemli etkisi olan unsurlar analiz edilmiştir. Buna ek olarak, Dipnot 12 Maddi ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar notunda yer alan açıklamaların yeterliliği TFRS kapsamında tarafımızca değerlendirilmiştir.

KAYNAKÇA

Aytaç, A., & Gençoğlu, Ü. G. (2020). Key Audit Matters: A Perspective Based On Bibliometric Analysis. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, pp. 547-562.

Babayeva, L. (2011, Mayıs 26). Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması. İzmir, Türkiye.

Backof, A. G., Bowlin, K., & Goodson, B. M. (2022). The Importance of Clarification of Auditors' Responsibilities Under the New Audit Reporting Standars. *Canadian Academic Accounting Association*, pp. 2284-2304.

Bağatır, Y. (2019). Bağımsız Denetim Yaptırılmasının Finansal ve Hukuki Sonuçları. *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*.

Baki, A. (2019). Relationship with Idependent Audit Quality and Financial Performance. *Quantrade Journal of Complex Systems in Social Sciences*.

Baloğlu , G., & Çakalı, K. R. (2022). Audit Report Timeliness: Evidence From Turkey. *Journal of Research in Business*, pp. 316-334.

Biçer, A. A., & Erol, S. (2017, Ocak). UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, s. 71-84.

Bilgin, N. A. (2006). Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması. İstanbul, Türkiye.

Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi* (8. b.). İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım San. ve Tic. Ltd. Şti.

Celayir, D. (2017). Bağımsız Denetçilerin Hileye İlişkin Sorumlulukları Kapsamında Denetimde Beklenti Farklılığı: Bir Saha Çalışması. İstanbul, Türkiye.

Celayir, D., & Türedi, H. (2021, 11 15). Kilit Denetim Konularının Uluslararası Denetim Standardı (701) Kapsamında İncelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, *3*(2), s. 203-208.

Çakalı, K. R., Sevimli Örgün, G., Ürgüp Elden, S., Başar, R. M., Tosun Akın, K., Akçay Öztürkçü, A., . . . Kök, M. (2021). *Muhasebe Denetiminde Güncel Çalışmalar.* Ankara: Sonçağ Akademi.

Dalak, G. (2000). Denetim ve Kalite Denetimi. *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*.

Dogan, B., & Arefaine, B. (2017, 08 08). The implementation of ISA 701- Key Audit Matters: Empirical evidence on auditor's adjustments in the new audit report. *Uppsala Universitet*. Uppsala, İsveç. Retrieved from https://uu.diva-portal.org

Doğan , A. (2018, Mart). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, s. 65-89.

Doğan, B., & Hilal, E. (2019). *Türkiye'de Muhasebe Denetimi.* Ankara: İksad.

Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*(5), s. 51-63.

Esendemir, E. (2011). The Recent Developments in Audit Purpose and Audit Process Due to the Developments in Realibility of Financal Informaton. *Journal of Yaşar Universty*.

Genç, F., & Karaca, N. (2023, 03 23). Gıda Sektörü İşletmelerinin 2017-2021 Yılları Arası Kilit Denetim Konularının İncelenmesi: BİST'te Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, s. 69-83.

Genç, M., Yanık , A., & Yılmaz , E. (2023, 02 22). Borsaya Kote Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarındaki Kritik-Kilit Denetim Konularının Analizi: ABD ve Türkiye Örneği. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonimi Dergisi*, s. 186-207.

Gold, A., & Heilmann, M. (2019). The Consequences of Disclosing Key Audit Matters (KAMs): A Review of the Academic Literature. *Maandbland Voor Accounting en Bedrijfseconomie*, pp. 5-14.

Göçmenler, S. (2019). Uluslararası Denetim Standartları Açısından Denetlenen İşletme ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları. İstanbul.

Gözüaçık, G., & Keskin, D. A. (2023). Borsa <istanbul ve Londro İmalat Sanayi Sektörü Şirketleri Denetçi Raporlarında Bildirilen Kilit Denetim Konularının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Mali Çözüm İSMMMO*, s. 39-63.

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

İnce, S. (2022). Bağımsız Denetim Standartlarının Denetim Sürecine ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma.

Ismail, M. D. (2022). The Quality of the Auditor's Report Considering the Negative Aspects of Creative Accouting Methods and Procedures. *International Journal of Professional Business Review*, pp. 1-20.

Karadjova, V., Blazheva, S., Nikolovski, P., Mircheska, K., & Malakovska, M. (2020). The Importance of Auditor's Report. *Internatıonal Journal of Sciences: Basic and Applied Research*.

Karakaya, G. (2020). BDS 265 Kapsamında Bağımsız Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *The Business Journal*.

Keskin , S. (2022, 6 9). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim KOnuları: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. İstanbul.

Kharuddin, K. A., & Basioudis, I. G. (2022). A Review of Theories on Auditor Industry Specialisaiton. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*.

Korkmaz, L. (2023, 01 26). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi Standardı: BIST 100'de İŞlem Gören İŞletmeler/Sektörler Üzerine Bir Araştırma. Yozgat, Yozgat, Türkiye.

Kurt, Z. (2019, 06 21). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi: Kamuyu Aydınlatma Platformunde Yayımlanan 2017-2018 Yılları Bağımsız Denetçi Raporlarının İncelenmesi. İstanbul.

Kutbidinovich , K. S. (2022). Improvement of Internal Audit In Budget art Organizatios. *Internatıonal journal of Research In Commerce, IT, Engineering and Social Science*, pp. 134-138.

Minutti-Meza, M. (2021). The Art of the Conversation: The Expanded Audit Report. *Accounting and Business Research*, pp. 548-581.

Samur, M. (2022). Uluslararası Denetim Standartları ve Türk Ticaret Kanunu Hükümlerinin Finansal Raporların Oluşumuna ve Bu Raporların Kullanıcılarına Olan Etkisinin İrdelenmesi. *Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi*(17), s. 69-81.

Sanlı, N. (2015, Ekim 15). Yeni Bağımsız Denetçi Raporu: Finansal Tabloların Denetiminde Daha Fazla Şeffaflık. *TÜRMOB International Haber*, s. 1-8.

Sarısoy, Ö. (2018, Aralık 19). Kilit Denetim Konularına Bağımsız Denetim Raporunda Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları. *T.C. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ İŞLETME ANABİLİM DALI MUHASEBE BİLİM DALI.* İstanbul, İstanbul, Türkiye. https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi. adresinden alındı

Sayar, Z., & Ergüden , E. (2016, Mart 25). Son Düzenlemeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetim Raporları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(48), s. 85-98.

Şengür, E. D. (2010). *Denetim.* İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi.

Taştan, R. O., & Esmeray, A. (2023, 4). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi: BİST 100 Endeksinde Yer Alan İşletmelerin 2019-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarının İncelenmesi. *İşletme Akademisi Dergisi*, s. 460-484.

Teraman, Ö., & Çelik, B. (2019, Haziran). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporuna Yansıtılması: Bağımsız Denetçileri Etkileme Üzerine Bir Araştırma. *Çukur Üniversitesi İİBF Dergisi, 23*(1), s. 49-61.

Terzi, S., & Şen, İ. K. (2023, Ocak). Kilit Denetim Konuları Raporlamasının Denetim Kalitesine Etkisi: Türkiye'ye İlişkin Bulgular. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, s. 59-74.

Tosun, A. (2021). Muhasebe Denetimi ve Denetim Türleri. *Balkan and Near Eastern Journal of Social Sciences-Balkan ve Yaı-kın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*.

Tuğcu, S., & Türedi, H. (2019). Bağımsız Denetim Açısından İç Denetimin Önemi. *The Journal of Academic Social Science*.

Uçma, T., & Beycan, M. (2008). Development of Independent Auditing In State Banks In Turkey From Past to Future. *Journal of Yaşar University*, pp. 1711-1730.

Ürgüp, S. E., & Başar, R. M. (2021, Aralık 3). Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Etkileri Üzerine Bir Araştırma: Kayseri ve Sivas İli Örneği. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, s. 2251-2280.

Vaziri, A., & Azadi, K. (2017). The Impact od Audit Reports on Financial Information Content . *International Journal of Economics and Financial Issue*, pp. 304-308.

Voinea, C. M., State, V., Coman, D. M., & Dascalu, A.-M. (2024). The Role Importance of the Financial Audit Report in the Decision-Making Process in Audited Companies. *Valahian Journal of Economic Studies*.

Yalçınkaya, D. (2019, 11 04). Türkiye'nin Muhasebe Sitesi MuhasebeTR. Türkiye'nin Muhasebe Sitesi MuhasebeTR. adresinden alındı

Yaşar, A., & Yalçın, N. (2023). BİST Şirketleri Denetçi Raporlarının Kilit Denetim Konularına Uygulanan Denetim Prosedürleri Sonuçlarına İşaret Edilmesi Yönünden İncelenmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 19*(1), s. 14-33.

Yaylalı, İ. (2024). Sürekli Denetim, Bağımsız Denetim ve Hile Denetimi: Denetçi Görüşüne Etki. *Denetişim*, s. 80-96.

Yılancı, M., Yıldız, B., Uludağ, S., & Erdoğan, N. (2018). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir.

www.accaglobal.com. (2024). *ACCA GLOBAL*. ACCA GLOBAL. adresinden alındı

www.kgk.gov.tr. (2024). T.C. KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU. adresinden alındı

www.lokmanhekim.com.tr. (2023). Lokman Hekim Sağlık Grubu. adresinden alındı

https://www.mlpcare.com. (2024). MLPCARE: https://www.mlpcare.com adresinden alındı