

**Değişen Bilgi Gereksinimi ve Bağımsız Denetçi Raporundaki
Yenilikler¹**
**Changing Requirement of Information and the Innovations
in the Independent Auditor's Report**

Sezen ULUDAĞ²

Abstract

Along with today's changing conditions, the requirements of the users of the financial statements are also changing. In order to understand the change, it is very important to understand the relevant requirements firstly. One of these requirements is related to the subject about the information presented in the independent auditor's report. The information in an audit report should be expressed more explanatory. For this reason, some important regulations have been realized. In this study, the innovations in the independent auditor's report are conceptually explained and these innovations are evaluated in terms of changing information requirement.

Key Words: Audit report, Key audit matters, Integrated reporting

Jel Code: M42, M41

Öz

Günümüzün değişen koşullarıyla birlikte finansal tablo kullanıcılarının gereksinimleri de değişmektedir. Değişimi anlamak için, öncelikle söz konusu gereksinimleri anlamak çok önemlidir. Bu gereksinimlerden birisi de bağımsız denetçi raporunda sunulan bilgiler ile ilgilidir. Denetçi raporundaki bilgilerin artık daha açıklayıcı bir şekilde ifade edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle önemli bazı düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada denetçi bağımsız raporundaki yenilikler kavramsal olarak açıklanmakta ve bu yenilikler, değişen bilgi gereksinimi açısından değerlendirilmektedir.

¹ Bu çalışma 21-23 Eylül 2017 tarihlerinde Uşak'ta düzenlenen Uluslararası Uygulamalı Sosyal Bilimler Kongresi'nde sunulan bildirinin yeniden düzenlenmiş ve geliştirilmiş halidir.

² Yrd. Doç. Dr., Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
scubukcu@anadolu.edu.tr

Bu makale iThenticate programı ile taranmıştır.

Makale Gönderim Tarihi: 28/10/2017-Kabul Tarihi: 01/12/2017

Anahtar Kelimeler: Denetçi raporu, Kilit Denetim Konuları, Entegre raporlama

JEL Kodu: M42, M41

1. Giriş

Denetçi, denetim sürecinin sonunda, finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtır yansıtmadığına ilişkin görüşünü içeren bir rapor hazırlayarak, finansal tablo kullanıcılarına bilgi sunmaktadır. Böylece denetçi, raporu aracılığıyla finansal tablo kullanıcılarına bilgi aktarmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları da denetçi raporundan elde ettikleri görüşe dayanarak karar alma süreçlerini yönetmektedirler. Bu durumda denetçi raporu, denetçi ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki, son derece önemli bir iletişim aracı olmaktadır. Ayrıca bağımsız denetime tabi bir işletmenin finansal tabloları ancak bir denetçi raporu ile birlikte, yayımlanabilmekte ve karar alıcıların karar alma sürecinde kullanılabilir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetime tabi bir işletmenin finansal tabloları, bir denetçi raporu yoksa hazırlanmamış kabul edilmektedir. Bu nedenle denetçi raporu bir iletişim aracı olarak büyük önem taşımaktadır.

Küreselleşme, bilgi teknolojilerinin gelişimi ve rekabet artışı gibi koşullar, işletmelerin faaliyet ortamını değiştirirken, buna bağlı olarak finansal tablo kullanıcılarının bilgi gereksinimleri de farklılaşmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları artık denetçinin yalnızca alışılmış şekilde; olumlu, olumsuz, şartlı görüş bildirme ya da görüş bildirmekten kaçınma olarak düzenlediği raporlarda yer alan bilgilerden daha fazlasına gereksinim duymaktadır. Bu amaçla gerçekleştirilen Uluslararası düzenlemelere paralel olarak ülkemizde de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yapılan düzenlemelerle finansal tablo kullanıcılarının gereksinimleri doğrultusunda, daha açıklayıcı denetçi raporlarının oluşturulması amaçlanmaktadır. Bu önemli gelişmenin amacına ulaşabilmesi için değişimin nedenlerinin ve değişikliklerin şekilsel bir ifadeden çok daha öte bir amacı taşıdığına anlaşılması gerekmektedir.

Tüm bu gelişmeleri kavramsal olarak açıklamak ve değişen bilgi gereksinimi açısından değerlendirebilmek amacıyla, çalışmada öncelikle günümüz koşullarına bağlı olarak değişen bilgi gereksinimi açıklanmıştır. Ardından yeni düzenlemelerle bağımsız denetçi raporuna getirilen yenilikler incelenmiştir. Sonuç kısmında ise değişen bilgi gereksinimine bağlı olarak

denetçi raporuna getirilen yeniliklerin bir anlayış değişikliğini ifade ettiği vurgulanmıştır.

2. Değişen Bilgi Gereksinimi

Değişen çevrede, işletmelerin sürekliliğinin sağlanabilmesi amacıyla, yeni ortamın koşullarının çok iyi anlaşılması ve bu koşullara uyum sağlanabilmesi için bazı düzenlemelerde değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Koşulların anlaşılabilmesi için çevredeki değişimlerin ve işletme ile ilgili üçüncü kişilerin gereksinimlerinin sürekli izlenmesi gerekmektedir. Finansal tablo kullanıcıları, daha doğru karar alabilmek için, işletme ile ilgili niceliksel olarak daha fazla ve çok daha açıklayıcı ve güvenilir nitelikte bilgiye ulaşmak istemektedirler. Öte yandan mevcut gelişmeler finansal raporlamanın ötesinde, finansal olmayan bilgilere de gereksinim yaratmaktadır. İşte bu gereksinim, finansal raporlamanın finansal olmayan raporlarla bütünleşmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu nedenle finansal raporlamanın yanı sıra *“entegre raporlama”* konusu gündeme gelirken, denetçi raporunda sunulan bilgilerin de çok daha açıklayıcı olması gerekmektedir. Finansal tablo kullanıcıları çevresel, sosyal ve yönetsel risklerin işletmelerin sürdürülebilirliğini doğrudan etkilediğini anlayarak, işletmenin finansal olmayan performanslarına ilişkin bilgiye de gereksinim duymaya başlamışlardır. Böylece, önce farklı raporlamalar daha sonra ise bu gereksinime daha uygun bilgi sağlayacak entegre raporlama kavramı ortaya çıkmıştır. Entegre rapor *“Bir kuruluşun içinde yer aldığı dış çevre bağlamında stratejisi, yönetimi, performansı ve gelecekte beklentilerinin kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yarattığının kısa ve öz bir iletişimidir”*. (<http://www.entegreraporlamatr.org/tr/>) Bu gelişmeler önemli bir anlayış değişikliğini ifade etmektedir. Değişen anlayışa uygun olarak, denetçi raporunda sunulan bilgilerin de çok daha açıklayıcı olması gerekmektedir.

Bu gelişmelere paralel olarak değerlendirildiğinde, denetçi raporundaki bilgilerin söz konusu gereksinimlere daha uyumlu hale getirilmesi, yalnızca denetim süreci sonunda ulaşılan nihai görüşü sunmaktansa sürece de açıklık getiren bir yapıya kavuşması denetim alanında önemli bir değişikliği ifade etmektedir. (Biçer ve Erol, 2017: 72) Bu şekilde denetçi raporları, denetçinin yargısının oluşum sürecini nedenselliğe dayanarak aydınlatabilecek ve belirttiğimiz gibi daha açıklayıcı bir hale getirebilecektir.

3. Bağımsız Denetçi Raporundaki Yenilikler

Denetim sürecinin sonunda, denetçi işletme ile ilgili edindiği tüm izlenimleri ve oluşturduğu yargıyı, tüm belgelemeyle birlikte değerlendirecek, ardından görüşünü, denetçi raporuyla iletacaktır. KGK tarafından Bağımsız Denetim Standardı (BDS)-700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” standardı, BDS-705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” standardı ve BDS-706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları” standardı 01/01/2017 sonrasında uygulanmak üzere, 24/03/2017 tarihli ve 30017 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan bir Tebliğiyle güncellenmiştir. Ayrıca BDS-701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, yeni uygulamaya konulan bir standarttır ve en önemli düzenlemelerin BDS-701’de yer aldığı görülmektedir. Bu standart, borsada işlem gören işletmelerin 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin 01/01/2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/03/2017 tarih ve 30002 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bu standartlara bağlı olarak yeni denetçi raporunda önemli yenilikler yer almaktadır. Söz konusu yeniliklerin en önemlileri şu şekilde sıralanabilir: (www.kgk.org.tr)

- Bölümlerin sıralaması ile ilgili değişiklikler,
- Yeni bir bölüm olarak yer alan “Kilit Denetim Konularının (KDK)” yer alması,
- İşletmenin sürekliliği varsayımının daha çok vurgulanmasıdır.

Bölümlerin sıralaması ile ilgili değişikliği daha net bir şekilde açıklayabilmek için mevcut durumda kullanılan bağımsız denetçi raporunun ve yeni bağımsız denetçi raporunun bölümlerinin sıralaması aşağıda yer almaktadır: (www.kgk.org.tr)

Tablo 1: Mevcut Durumda Kullanılan Bağımsız Denetçi Raporu

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU
ABC Şirketine..

A. Finansal Tablolara İlişkin Rapor

1. Giriş

2. Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

3. Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

(Olumlu görüş bildiren rapordan sapma halinde, görüşün dayanağı)

4. Görüş

B.Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin

Rapor

Bağımsız Denetçinin; imzası,

Tarih,

Adresi.

(Kaynak: www.kgk.org.tr)

Tablo 2: Yeni Bağımsız Denetçi Raporu

YENİ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU	
ABC Şirketine..	
A. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi	
1. Görüş	
2. Görüşün Dayanağı	
3. Kilit Denetim Konuları	
4. Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları	
5. Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları	
B. Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler	
	Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi
	Bağımsız Denetçinin İmzası
	Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı
	Bağımsız Denetçinin Adresi

(Kaynak: www.kgk.org.tr)

Yukarıda yer alan iki formattaki bölümlerin sıralaması ile ilgili değişiklikler, yalnızca şekilsel farklılıkları değil, aynı zamanda bir anlayış değişikliğini ifade etmektedir.

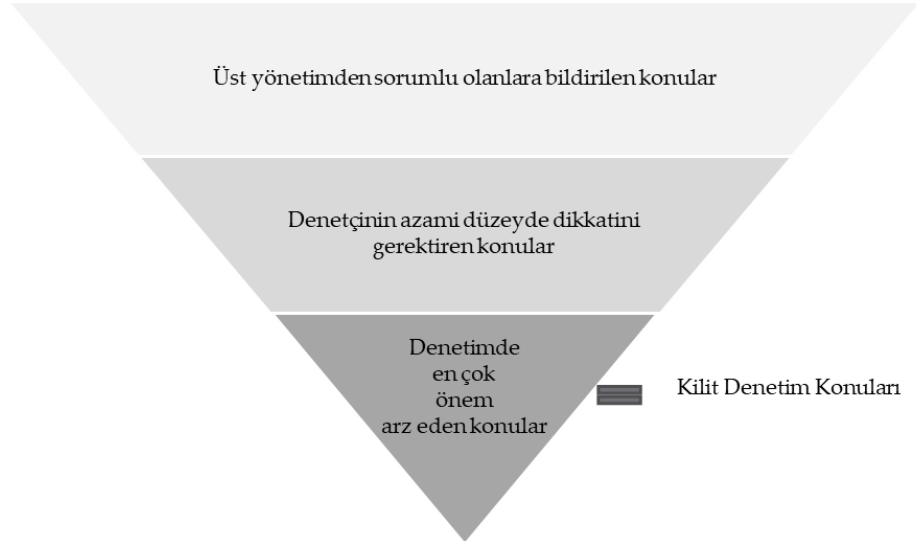
Yeni formata göre hazırlanan denetçi raporunda “Görüş” ilk sırada yer almaktadır. Böylelikle denetimin en önemli çıktısı olan görüşün, standart açıklamaların arasında kalması engellenmekte ve daha ön plana çıkartılmaktadır. (Sayar ve Ergüden, 2016: 96) Dolayısıyla finansal tablo kullanıcısının öncelikli ve en temel gereksinimi olan görüş, ilk açıklanan bilgi olmaktadır. Bunun ardından “görüşün dayanağı” açıklanmaktadır. Olumlu görüş söz konusu olduğunda bile, bu görüşün dayanağına ilişkin

bir açıklama yapılmaktadır. Daha sonra gelen bölüm ise 2017 yılı sonunda Borsada işlem gören işletmeler için, 2018 itibarıyla ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi tüm diğer şirketler için zorunlu olan KDK'nın açıklanmasıdır. Bu bölüm denetçi raporundaki yeniliklerin en önemlisidir. Bu nedenle, aşağıdaki açıklamalarda son derece önemli ve yeni bir konu olan KDK'nın belirlenmesi ve açıklanması detaylı bir şekilde ele alınmaktadır.

KDK, "Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır."www.kgk.org.tr) KDK açıklanırken, standart ifadelerden mümkün olduğu kadar uzak durulması gerekmektedir. Ayrıca KDK'ların işletmeye özgü olmalarına ve KDK açıklanmasıyla şartlı görüş belirtiyormuş algısı oluşturmamasına dikkat edilmelidir. (www.ksmmo.org.tr/office/yenidenetciraporlari.pptx)

14 Ocak 2016 da T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan basın duyurusunda, denetçinin KDK'nın nasıl belirleyeceği BDS 701 de muhakemeye dayalı bir karar alma çerçevesinde açıklandığı belirtilmiştir. Söz konusu çerçeveyi ifade eden şekil şöyledir:

Şekil.1 KDK'nın Belirlenmesine İlişkin Muhakemeye Dayalı Karar Alma Çerçevesi



(**Kaynak:** T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu-14 Ocak 2016 Kamuoyu Duyurusu-BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi- sf. 3-http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Basin/BDS_701basin_duyurusu.pdf)

Şekilden görülebileceği ve BDS-701’de de ayrıca ifade edildiği üzere KDK, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilmektedir. Denetçi, öncelikle üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirler. Ardından belirlenen bu konular içinden, denetimde en çok önem arz edenlerin seçilmesiyle, KDK belirlenmiş olur. (www.kgk.gov.tr)

Yukarıda ifade edilen bu karar alma sürecinin ilk evresinde, yani üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuların belirlenmesinde, göz önünde bulundurması gereken konular standartta şu şekilde ifade edilmiştir: (www.kgk.gov.tr)

- Önemli yanlışlık riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar,
- Yüksek belirsizliğe sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil, yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları,
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileridir.

KDK’nın belirlenmesine ilişkin muhakemeye dayalı karar alma çerçevesinde ifade edilen, ikinci evre ise denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konular arasından, denetimde en çok önem arz eden konuların belirlenmesidir. Bu en çok önem arz eden konular aynı zamanda KDK’yı ifade etmektedir. Bu evredeki belirlemede, üst yönetimden sorumlu olanlarla önemli düzeyde iletişimde bulunulması gerekebilir. Böyle bir durum, söz konusu iletişimin niteliği ve kapsamı, denetimde en çok önem arz eden konuların belirlenmesine yönelik bir gösterge sağlar. En çok önem arz eden konular kavramı, denetlenen işletme ve yapılan denetim çerçevesinde ele alınır. Denetçinin gerçekleştirdiği KDK belirlemesi ve

bildirimi, denetime özgü konuların tespit edilmesini hedeflemekte ve bu konuların görece öneme ilişkin muhakemede bulunulmasını içermektedir. KDK sayısı, işletmenin büyüklüğünden ve karmaşıklığından, faaliyetleri ile çevresinin niteliğinden ve denetimin durum ve gerçeklerinden etkilenebilir. (www.kgk.org.tr)

BDS-701’de üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen bir konunun görece öneminin ve bu konunun kilit denetim konusu olup olmadığının belirlenmesinde etkili olabilecek diğer olası ölçütlerin neler olabileceğine yer verilmiştir: (www.kgk.org.tr)

- *Hedef kullanıcıların bir bütün olarak finansal tabloları anlaması bakımından konunun ehemmiyeti ve özellikle finansal tablolar açısından önemliliği,*

- *Konuya dayanak teşkil eden muhasebe politikasının niteliği veya sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırıldığında; yönetimin uygun görüp seçtiği politikanın subjektifliği veya karmaşıklığı,*

- *-Varsa- konuyla ilgili hata veya hile kaynaklı düzeltilmiş ve biriktirilen düzeltilmemiş yanlışlıkların nitelik veya nicelik bakımından önemliliği,*

- *Aşağıdakileri içerecek şekilde, konunun ele alınması için gereken denetim çalışmasının niteliği ve kapsamı:*

- o *Konunun ele alınmasına yönelik denetim prosedürlerinin uygulanması veya bu prosedürlerin sonuçlarının değerlendirilmesi için gerekli uzmanlık beceri veya bilgilerinin kapsamı,*

- o *Konuyla ilgili olarak denetim ekibi dışındaki kişilerle yapılan istişarelerin niteliği,*

- *Denetim prosedürlerinin uygulanmasında, sonuçlarının değerlendirilmesinde ve denetçi görüşüne dayanak teşkil eden ilgili ve güvenilir kanıtların elde edilmesinde karşılaşılan zorlukların niteliği ve ağırlığı - özellikle, denetçinin muhakemeleri daha subjektif hâle geldikçe-*

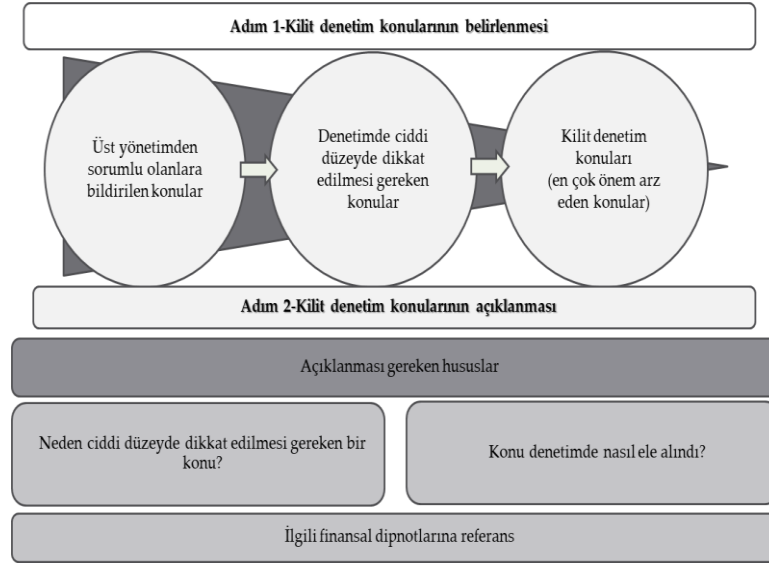
- *Konuyla ilgili tespit edilmiş kontrol eksikliğinin ciddiyeti,*

- Konunun birden fazla ayrı ve fakat ilişkili denetim değerlendirmesini içerip içermemesi. Örneğin, uzun vadeli sözleşmeler; hasılatın muhasebeleştirilmesi, davalar veya diğer şarta bağlı varlık ve yükümlülükler bakımından denetçinin azami düzeyde dikkatini çekebilir ve aynı zamanda diğer muhasebe tahminlerini etkileyebilir.

Söz konusu çerçeve ve BDS-701’de yer alan tüm açıklamalar, bu konuya ilişkin önemli birer yol göstericidir. Ancak özellikle belirtmek gerekir ki, bu belirleme, denetçinin yargısına dayalı olarak yapacağı bir belirlemedir. Denetçi KDK’yı, yargısına bağlı olarak belirledikten sonra, bu konuların her birisini ayrı alt başlıklar halinde -denetçi raporunun en önemli yeniliği olarak ifade edilebilecek bölüm olan- ilgili yeni bölümünde açıklamalıdır.

Dolayısıyla denetçi raporunda tamamen yeni bir konu olarak yer alacak olan KDK ile ilgili olarak denetçilerin yönetmesi gereken yeni bir süreç söz konusu olacaktır. Bu sürecin ilk adımı olarak KDK belirlenmesi, ikinci adımı KDK açıklanmasıdır. Aşağıdaki şekil bu süreci ifade etmektedir.

Şekil. 2 KDK’nın Belirlenmesi ve Açıklanması Süreci



(**Kaynak:** KPMG Bağımsız Denetçi Raporlarının Geleceği - Denetim Komitesi Enstitüsü Serisi 4 – sf. 5-
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tr-4denetci-rapor-gelecegi.pdf>)

Şekilde ifade edildiği gibi; denetçi mesleki yargısını kullanarak, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimde ciddi düzeyde dikkat edilmesi gereken konuları ve bunlar arasından da en çok önem arz eden konuları yani KDK'yı belirler. İşte bu belirlemenin ardından ikinci adımda, denetçi raporunda KDK açıklanması gerekmektedir.

Denetçi, her bir KDK'yı, "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında denetçi raporunun ayrı bir bölümünde uygun birer alt başlık kullanarak açıklamalıdır. Buradaki KDK sayısı gibi, KDK sırası da denetçinin yargısına göre düzenlenecektir. Denetçi, raporunun bu bölümünde bir giriş cümlesi ile KDK'nın, denetçinin yargısına göre finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olduğunu ve bu konuların, denetim kapsamında ve bu tablolara ilişkin denetçi görüşü oluşturulmasında ele alındığını ve denetçinin bu konular hakkında ayrı bir görüş vermediğini ifade etmelidir. (www.kgk.org.tr) Ayrı başlıklar altında açıklanan her KDK için bu konunun neden ciddi düzeyde dikkat edilmesi gereken bir konu olarak görüldüğü ve bu konunun denetim sürecinde nasıl ele alındığı açıklanmalı, son olarak da bu konuyla ilgili finansal dipnotlarına referans verilmelidir. Bu yenilik, finansal tablo açıklamalarına verilen önemin de giderek arttığını göstermektedir.

KDK belirlenmesi ve açıklanması, denetçinin yargısını ortaya koyduğu görelî konulardır. Bu nedenle ilgili yeni bölümde, denetim sürecinde denetçinin yargısının önemi vurgulanmaktadır.

Ayrıca işletmenin sürekliliğine verilen öneme bağlı düzenlemeler gibi çeşitli yenilikler söz konusudur. Bu konuda önemli bir belirsizliğin bulunması durumunda, denetçi raporunda "İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Önemli Belirsizlik" başlığı ile açıklanması gerekmektedir. İşletmenin sürekliliği kavramına verilen önemin açık bir göstergesi olan bu yenilik, yine son derece önemli bir gelişmedir.

Yukarıda açıklanan yenilikler dışında, rapor formatlarındaki bazı esneklikler, raporun sonunda sorumlu denetçinin isminin belirtilmesi, finansal tablo açıklamalarına verilen önemin artması gibi çeşitli yenilikler söz konusudur.

4. Sonuç

Başta bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler olmak üzere, çeşitli faktörlerin etkisiyle değişen işletme çevresinde, finansal tablo kullanıcılarının bilgi gereksinimi de değişmektedir. Söz konusu gereksinim raporlama süreçlerinin değişimini gerektiren en önemli etken haline

gelmektedir. Bu döngü içindeki iletişim araçları olan, finansal raporlar ve denetçi raporları yeniden şekillenmektedir. Bu durum son derece önemli bir anlayış değişimini ifade etmektedir. Artık denetçi raporunda daha açıklayıcı ve sürecin tamamını ifade edebilecek nitelikte bilgi sunulması gerekmektedir. Denetçi raporunda tümdengelim yaklaşımıyla öncelikli olarak görüş, hedefe uygun bir şekilde ortaya koyulmalı ve ardından görüşe ilişkin önemli dayanaklar açıklanmalıdır. Yeni bağımsız denetçi raporunda en önemli yenilik olan KDK açıklanması ile temel olarak, finansal tablo kullanıcılarının denetim süreci hakkında daha kapsamlı bilgi elde etmeleri, denetime ilişkin daha iyi bir anlayış geliştirmelerine katkı sağlanması amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda KDK açıklanmasının sağlayacağı avantajlar arasında şunları sıralayabiliriz: (www.ksmmo.org.tr/office/yenidenetciraporlari.pptx, http://www.idealbd.com.tr/wpcontent/uploads/2016/01/BDS_701basin_duyuru.pdf)

- Yürütülen denetim ve işletmeye ilişkin açıklayıcı bilgi içeren raporlar hazırlanması,
- Denetçi raporunun iletişimsel değerinin artırılması,
- İşletmenin ve denetimin durum ve şartlarını yansıtırma,
- Kullanıcılara ilgili ve anlaşılabilir (ihtiyaca uygun) bilgi sunumu,
- Finansal tablo dipnotlarına daha fazla önem verme.

KDK, denetçinin yargısını finansal tablo kullanıcılarına açıklamasını sağlamaktadır. Bu durum denetçi yargısının bu süreçteki önemini açıkça ortaya koymakta ve bir anlayış değişikliğini ifade etmektedir. Bu değişimle birlikte KDK aracılığı ile ifade edilen en önemli konular, finansal tablo kullanıcılarının karar alma süreçlerini daha etkin bir şekilde yönetebilmek için gereksinim duydukları bilgileri sağlamak amacı taşımaktadır. Bunu gerçekleştirebilmek için denetçinin, yargısını oluştururken ve yargısına dayalı KDK'yı belirleyip açıklarken; mesleki deneyimini, algısını, sezgisini, içgörüsünü ve şüpheciliğini ön planda tutarak mesleki dikkat ve özen çerçevesinde bu süreci yönetmesi büyük önem taşımaktadır. Ancak bu şekilde denetçinin mesleki şüpheciliği ve denetim kalitesinde artış sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

Biçer, A.A., Erol, S. (2017). "UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması", *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12 (47), ss. 71-84.

Sayar, A. R. Z, Ergüden, A. E. (2016). "Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları", *Muhasebe ve Denetime Bakış*,16 (48), pp. 85-98.

Bağımsız Denetim Standartları www.kgk.org.tr (06.08.2017)

T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu-14 Ocak 2016 Kamuoyu Duyurusu-BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi- sf. 3-
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Basin/BDS_701basin_uyurusu.pdf (06.08.2017)

KPMG Bağımsız Denetçi Raporlarının Geleceği - Denetim Komitesi Enstitüsü Serisi 4 - sf. 5-
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tr-4denetci-rapor-gelecegi.pdf> (06.08.2017)

Yeni denetçi raporları Mehmet Şirin-KGK Daire Başkanı-
<http://www.ksmmmo.org.tr/office/yenidenetciraporlari.pptx> (06.08.2017)

www.entegreraporlamatr.org/tr/(06.08.2017)