

*Geliş Tarihi: 25 Eylül 2019  
Kabul Tarihi: 29 Kasım 2019  
Araştırma Makalesi*

## **BAĞIMSIZ DENETİMDE TERMINOLOJİNİN ÖNEMİ: RAPOR KAVRAMININ İNCELENMESİ**

**Özkan SARISOY\***

### **ÖZ**

Düşünceleri aktarmak ve anlamlandırmak için kullandığımız kavramlar, meslek hayatında mesleki kavramlar olarak kendine has özellikleri ile kullanılmaktadır. Muhasebe ve denetim mesleğinde de birçok kavram kullanılmakta, zamanla yeni bazı kavramlar eklenmekte ya da bazıları değiştirilmektedir. Bazı hususlar için herkes tarafından kabul edilen kavramlar kullanılırken çeşitli gerekçelerle bazı hususlar için farklı kavramlar tercih edilebilmektedir.

Bağımsız denetim faaliyetine yönelik geçmişten günümüze farklı kesimlerin birçok eleştirisi söz konusu olmuş ve içinde bulunduğumuz yüzyılın başında meydana gelen skandallarla birlikte bu eleştiriler farklı bir boyutla ele alınarak denetimle ilgili önemli değişikliklerin gerçekleştirilmesine neden olmuştur. Bağımsız denetime yönelik ifade edilen eleştirilerin bir bölümü denetçinin performans ve bağımsızlığı gibi konulara odaklanırken önemli bir kısmı ise bağımsız denetimle ilgili gerek denetçinin rolü gerekse bağımsız denetim faaliyetinin kapsamı gibi konularda anlam belirsizlikleri ile ifade edilmektedir. Bu yönüyle söz konusu anlam belirsizlikleri üzerinde bağımsız denetimde terminolojinin önem arz ettiği düşünülmektedir.

Bağımsız denetim sistematik ve teknik bir süreç olarak kendine has terminolojiye sahiptir. Bu çalışmada bağımsız denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan rapor için yaygın olarak kullanılan “bağımsız denetim raporu” ve “bağımsız denetçi raporu” kavramları terminolojik açıdan incelenmiştir. Bu amaçla uygulamada hangi kavramın tercih edildiğini belirlemek amacıyla BİST-100 endeksindeki işletmelerin 2018 yılı faaliyet raporları ve mali tabloları incelenmiştir. Araştırma sonucu bağımsız denetçilerin tamamının bağımsız denetçi raporu kavramını kullandığı ancak işletme yöneticilerinin iki kavramı da tercih edebildiğini göstermektedir. Bağımsız denetim sonucunda ortaya konan rapora ilişkin iki kavramdan hangisinin tercih edileceği, tek başına bahsedilen anlam belirsizliklerini ortadan kaldıracak öneme sahip olmasa da bağımsız denetimde terminolojinin önemi konusuna dikkat çekebileceği düşünülmüştür.

**Anahtar Sözcükler:** Bağımsız Denetçi Raporu, Bağımsız Denetim Raporu, Bağımsız Denetimde Terminoloji

**JEL Sınıflandırması:** M42

---

\* Öğretim Görevlisi Dr, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, osarisoy@nku.edu.tr,  
ORCID: 0000-0002-2226-0191

## **THE IMPORTANCE OF TERMINOLOGY IN INDEPENDENT AUDITING: INVESTIGATION OF THE CONCEPT OF REPORT**

### **ABSTRACT**

The concepts we use to convey thoughts and make sense are using with their unique characteristics as 'professional concepts' in their professional life. In accounting and auditing, many concepts are using in the profession and some new concepts are added or some are changed over time. For some issues, while using common concepts accepted by everyone, different concepts may be preferred for some issues.

There have been many criticisms of different groups from the past to the present regarding the independent audit activity. With the scandals that took place at the beginning of the present century, these criticisms were handled in a different dimension and led to significant changes in the audit. Some of the criticisms of the independent audit focused on the auditor's performance and independence. However, an important part of the criticism is expressed in terms of uncertainty regarding the role of the auditor and the scope of the independent audit activity. In this respect, terminology is important in independent auditing.

Independent audit has its own terminology as a systematic and technical process. In this research, commonly used audit report and auditor's report' concepts are examined. For this purpose, in order to determine which concept is preferred in practice, 2018 annual reports and financial statements of the companies in BIST-100 index are examined. As a result of the research, it is seen that all independent auditors use independent auditor's report, but business executives can choose both concepts. Although it is not enough to eliminate the ambiguities of meaning mentioned in the report, which one of the two concepts will be preferred, it is thought that it may draw attention to the importance of terminology in independent audit.

**Keywords:** Auditor's Report, Terminology in Independent Auditing

**JEL Classification:** M42

## 1. GİRİŞ

Gerek gündelik yaşamda gerekse mesleki yaşamda düşünceleri doğru bir biçimde ifade etmede ya da zihinde oluşan bilgilerin anlamlandırılmasında kavramlara başvurulur. İnsanlar, kavramlar yoluyla tanır, ayırt eder, seçer ve birleştirir (Bozkurt, 2018: 7). Türk Dil Kurumu'na (TDK) göre kavram “bir nesnenin veya düşüncenin zihindeki soyut ve genel tasarımı” olarak ifade edilmektedir. Bunun yanında birçok meslek grubunda da kendi özelliğine göre terimler oluşmuştur. Mesleki kavram olarak ifade edilen terim TDK'ya göre “bir bilim, sanat, meslek dalıyla veya bir konu ile ilgili özel ve belirli bir kavramı karşılayan kelime” olarak ifade edilmektedir. Bununla birlikte herhangi bir kelime ya da kelime grubuna kavram diyebilmek için bir takım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu yönüyle bir kelimenin “genel, soyut, birkaç kelime ile ifade edilebilme özelliğine sahip olması ve evrensel ve belirli bir zamana bağlı olmaması durumunda” kavram olduğu kabul edilmektedir (Ericson, 1995). Belirli bir olay veya durumun ifade edilmesine yönelik birçok farklı kavram tercih edilebilmektedir ancak bazıları eşanlamlı olarak görülse de aralarında bazı farklar barındırabilmektedir.

Muhasebe ve denetim mesleğinde de birçok kavram ya da terim kullanılmakta ve zamanla yeni bir takım kavramlar oluşmaktadır. Bununla birlikte bazı kavram ya da terimler özellikle tercih edilebilmekle birlikte birbirlerinin yerine kullanılabilen birçok kavram vardır. Bunlara birçok örnek vermek mümkündür; ‘hile – yolsuzluk’, ‘faaliyete dayalı maliyetleme - faaliyet tabanlı maliyetleme’, ‘maliyet sürücüsü - dağıtım anahtarı’ vb. gibi. Bazı kavramlar aynı anlamı taşımakla birlikte bazı kavramlar arasında birtakım farklılıklardan bahsetmek mümkündür. Bunun yanında muhasebe sisteminin değişmesine paralel olarak bazı kavramların özellikle değişimi söz konusudur; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda (UFRS) “bilanço” yerine “finansal durum tablosu” kavramının tercih edilmesi gibi. Gelir tablosuna yönelik tablo isminin doğru kullanılması konusunda önemli çalışmaları bulunan ‘Yücel’ birçok çalışmada gelir tablosu ismi yerine “kar veya zarar tablosu” isminin kullanılması gerektiğini nedenleri ile birlikte ortaya koymuştur (Yücel, 2016: 213).

Benzer kavram farklılıkları denetim için de söz konusudur. Geçmişten bugüne bağımsız denetimin ekonomik sistem içerisindeki rolü değişiklik göstermekle birlikte önemi her geçen gün biraz daha artmıştır. Bu açıdan bağımsız denetime bir takım yeni anlamlar yüklenmiş, denetçinin sorumluluğu artırılmış ve bağımsız denetim faaliyeti yeni bir takım kavramlarla karşılaşmıştır. Bu duruma bağlı olarak bazı alanlarda kavram belirsizlikleri ya da kavram karmaşaları oluşmuştur. “Fidan” araştırmasında denetim kavramının tek bir bileşenle üstesinden gelinemeyecek bir husus olduğunu ifade ederek denetimin kavramsal çerçevesindeki karmaşıklığa işaret etmektedir (Fidan, 2014: 1). Kavram karmaşasının birçok nedeni bulunmakla birlikte ülkeler özelinde; denetim mesleğinin batı ülkelerinde gelişim gösterip, diğer ülkelerde daha geç uygulama alanı bularak mevzuatın genellikle uluslararası standartların yerel dillere aktarılması ile sağlanmış olması, bu aktarım süreçlerinde bazı taraflarca uygun

kavramlarla doğru bir çevirinin yapılmadığı eleştirilerinin oluşmasına neden olmuştur.

Bağımsız denetim faaliyetinde değişiklikler olmakla birlikte her zaman bu değişiklikler bağımsız denetim çıkar gruplarının beklentilerini tam olarak karşılayamamıştır. Bağımsız denetime yönelik oluşan beklenti ve eleştiriler, özellikle bağımsız denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan raporun orijinal bilgi vermemesi ve yeterince anlaşılmasını etrafında toplanmıştır (PCAOB Release No., 2017-001 2017: 4). Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan rapor, bağımsız denetimin doruk noktası olarak yapılan çalışmaların kullanıcılara sunulduğu safhadır.

Bağımsız denetim faaliyetine yönelik bazı eleştirilerin oluşmasında ya da beklentilerin tam olarak karşılanamamasında birçok faktörün etkisi söz konusu olmakla birlikte kullanıcıların denetimin doğasını ve bağımsız denetçinin rolünü ve çalışmalarını yeterince anlayamamaları önemli bir etkidir (Humphrey, 2007: 4). Yeni bağımsız denetçi raporu projesi de dahil olmak üzere bağımsız denetimin ele alındığı birçok çalışmada bu konu dikkate alınarak denetim faaliyetinin doğası ve denetim sonucunda denetçinin ortaya koymuş olduğu çalışmanın daha doğru anlaşılması hususu dikkate alınmıştır.

Uygulamada bağımsız denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan rapora ilişkin iki kavram tercih edilmektedir. Bunlar “bağımsız denetim raporu” ve “bağımsız denetçi raporu”dur, söz konusu kavramlar arasında önemli bir fark olmadığı düşünülse de bağımsız denetim faaliyetinin daha doğru anlaşılmasına daha iyi hizmet etmesi bakımından gerek bilinçli gerekse bilinçsiz tercih farklarının olduğu görülmektedir. Bu araştırmada bağımsız denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan raporun önemi üzerinde durularak söz konusu iki kavram arasındaki muhtemel farklar ele alınmıştır. Ayrıca uygulamada hangi kavramların tercih edildiğini saptamak amacıyla Borsa İstanbul (BİST) 100 endeksindeki işletmelerin raporları incelenmiştir.

## **2. BAĞIMSIZ DENETİMDE RAPOR KAVRAMI**

Denetim sürecinin çıktısı konumundaki rapor, denetim faaliyetinin sonucunda elde edilen bulguların ilgili çıkar gruplarına sunulmasına olanak tanıyan belgelerdir. Denetim süreci birçok faaliyetten oluşur, denetçi denetim süresince birçok kanıt ve bulguya ulaşır ve birçok işlem süreci içeren karmaşık denetim faaliyetinin, ilgili taraflarca pratik kullanılabilirliği bir rapor ile sağlamış olur.

Denetim faaliyetinin önemi, bir yönüyle raporun önemini de açıklamaktadır. Özellikle yatırımcılar ve karar alıcılar için görece daha fazla önemi olan denetim faaliyetinden, bu kesimler denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan rapor vasıtasıyla faydalanırlar. Denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan rapor belirli bölümlerden oluşur ve nihayetinde işletmenin mali durumunu mali tablolarında doğru yansıtmayı yansıtmadığı hakkında bir görüş bildirir. Bununla birlikte, denetim sonucunda ortaya

konan raporların kullanıcı grubu, finansal tabloların kullanıcı grubundan daha geniştir (Ittonen, 2010: 48).

Taşıdığı misyon dikkate alındığında bu raporlarının, yüksek standart ve kalitede olması son derece önemlidir (Russel, 2000: 15). Kaliteli bir raporlamanın amacı, yapılan bir soruşturmanın sonuçlarını bildirmektir. Bu yönüyle rapor hazırlanırken, hedef kitle ve raporun hangi amaçlarla kullanılacağı göz önünde bulundurulmalıdır (Russel ve Regel, 1997: 22). En genel ifade ile denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan raporun, karar alıcıların alacakları kararlara ilişkin tüm yönleriyle bilgi veren bir yapıda oluşturulması gerekmektedir. Gerçeği yansıtmayan ya da yeterli bilgi içermeyen bir rapordan hareketle alınan kararların muhtemel etkisi raporun önemine işaret etmektedir. Bunun yanında finansal raporlara göre daha az teknik içeriği bulunan bu raporların anlaşılması da daha kolaydır yani finansal konularda bilgi sahibi olmayan ilgililere bilgi sunması açısından da önemlidir.

## **2.1. BAĞIMSIZ DENETİMDE RAPOR SÜRECİ**

Bağımsız denetçi, işletme yönetimi tarafından, işletmenin finansal bilgilerinin, önceden belirlenmiş kriterlere ne derece uyup uymadığını saptamak amacıyla görevlendirilir. Denetim faaliyeti sonucunda hazırlanan rapor bu nedenle denetçi tarafından işletmenin yönetim kuruluna hitaben oluşturulur. Denetçinin denetim sürecinde uygulamış olduğu denetim prosedürlerinin amacı, mali bilgilerin doğru ve dürüst bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığından bağımsız olarak, kendisini atayan kişilere tarafsız bir çalışma neticesinde sonuçların rapor edilmesini sağlamaktır (Saxena ve Srinivas, 2010: 242). Ancak bu rapor ile yönetim kurullarından başka ilgilenen taraflar mevcuttur. Bu yönüyle denetçi, raporunu yönetim kurulunun yanında diğer çıkar gruplarını da dikkate alarak oluşturur.

Bağımsız denetimin hedef kitlesinin dikkate alınmasının yanında raporun zamanlaması da önemli bir konudur. Bağımsız denetime tabi işletmelerin finansal tabloları, denetçi raporları ile birlikte yayınlanmaktadır. Finansal tabloların yayınlanma sürecine ilişkin gecikme, özellikle yatırım kararlarıyla ilgili belirsizliğe neden olabilmektedir, bu yönüyle söz konusu gecikme bir yönüyle bilgi asimetrisi yaratmaktadır (Ashton vd., 1987: 275). Bu nedenle raporlamanın zamanında yapılması, bilgi asimetrisini azaltarak karar alma süreçlerine katkı sağlamaktadır (Jaggi ve Tsui, 1999: 17). Bu nedenle finansal tabloların zamanında yayınlanmasına yönelik bazı önlemler söz konusudur (Afify, 2009: 57). Literatürde, denetim faaliyetinin zamanlamasının, finansal tabloların zamanlamasında en etkili faktör olduğuna ilişkin kanıtlar mevcuttur (Ansah, 2000: 241). Bu nedenlerle denetimde rapor süreci denetçi tarafından dikkatle ele alınmaktadır. Denetçi elde ettiği kanıtlar neticesinde ulaştığı yargıya göre bir görüş türü belirler ve raporunu hazırlar. Uygulamada rapor, biten mali dönemden yaklaşık 2-4 ay sonra işletmenin mali tabloları ve diğer raporlar ile birlikte yıllık olarak yayınlanır ancak bunun dışında özel

faaliyet dönemleri olan işletmeler için raporun yayınlanma zamanı değişiklik gösterebilmektedir.

## 2.2. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNUN TARİHÇESİ

Çok eski zamanlardan bugüne, muhasebe ve denetim faaliyetlerindeki değişimler denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan raporun yıllar içinde yapı ve içerik açısından birçok değişikliğe uğramasına neden olmuştur. Sanayi Devrimi öncesinde raporların genellikle yaklaşık elli kelimededen oluşan ve yalnızca görüş içeren bir yapıda olduğu bilinmektedir (Doğan, 2017: 2). Geçmişten bugüne dünyanın farklı bölgelerinde denetim faaliyetine yönelik gelişmeler söz konusu olmakla birlikte önemli çalışmalar genellikle Avrupa ve Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) gerçekleştirilmiştir.

ABD'de (1987) Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (NCFFR), raporun yetersizliğine vurgu yaparak, denetçilerin görev ve sorumluluklarına ilişkin, özellikle kullanıcılar açısından mevcut uygulamadan daha iyi bir çalışma yapabileceklerinin mümkün olduğunu vurgulayarak yeni bir rapor formatının belirlenmesi gerektiğini ifade etmiştir (NCFFR Raporu, 1987: 57). Ayrıca komisyon muhasebe ve denetim paydaşları ile daha iyi bir iletişim kurulmasının gerektiğini, denetçinin rolü, sorumlulukları ve denetimin kapsamına ilişkin açıklamalara yer vermiştir (NCFFR Raporu, 1987: 13). ABD'de 1980'li yıllarda Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü - Denetim Standartları Kurulu (AICPA - ASB) tarafından denetime ilişkin beklenti farklarını azaltmak amacıyla bazı çalışmalar yürütülmüş ve bu çalışmalara istinaden değişiklik teklifleri aşağıdaki şekilde olmuştur (Geiger, 1988: 56);

- Rapor başlığına "bağımsız" kelimesinin eklenmesi
- Raporlarda "incelendi" yerine "denetlendi" kelimesinin kullanılması
- Yönetimin rolüne atıf yapılması
- Denetimin "makul güvence" sağladığının belirtilmesi
- Görüş paragrafında "önemliliğe" ilişkin ilaveler yapılması
- Görüş paragrafında "tarafsızlık" kelimesinin korunması

Bu çalışma kapsamında yayınlanan SAS No. 58'de; işletme yönetiminin sorumluluğu ve denetçinin rolünü ayıran ayrı bir paragraf eklenmesi, denetçinin makul bir güvence sağladığına ilişkin bildirimde bulunulması ve denetim sürecine ilişkin kısa bir açıklama eklenmesi gibi hususlara yer verilmiştir (Kneer vd., 1996, 18).

Geçmişten bugüne denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan rapora ilişkin değişikliklerin diğer bir kısmı ise raporun standartlaşması ve küresel hale getirilmesi amacıyla yapılmıştır. Her dönemde denetim sonucunda ortaya konana raporda bazı değişiklikler yapılmasına ilişkin talepler olmakla birlikte son yıllarda yaşanan finansal

kriz ve muhasebe skandalları bu taleplere bir ivme kazandırmıştır. Literatürde rapora ilişkin birçok eleştiri bulunmakla birlikte, eleştiriler temelde 3 kategoride toplanmıştır, bunlar (IOSC Raporu, 2009: 8);

- *Rapor genelde iki görüşü ifade eder ve bu durum geçti - kaldı olarak anlaşılır.*
- *Rapor, standart ve teknik bir dil içerir ve bu durum özellikle muhasebe ile ilgili taraflar dışındaki kesimlerin raporu yeterince anlayamamasına neden olur.*
- *Rapor, denetime özgü çabayı ve yargı seviyesini yansıtmaz ve böylece denetime ilişkin taraflar arasındaki beklenti farkını artırır.*

Özetle rapora yönelik ilk eleştiri raporun sadece ‘geçti - kaldı’ şeklinde algılanan ve değerli bir bilgi sunmayan yapıda olduğudur. Ayrıca raporun mevcut haliyle birbirine çok benzemesi ve teknik bir dil ile ele alınması raporun iletişimsel değeri açısından bir başka eleştiri konusudur. Birbirinden farklı tür ve büyüklükteki işletmelerin geneli için birbirine çok benzeyen standart metin ve ifadelerle ele alınan rapor işletmeye özgü bir bilgiye ulaşılamaması sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle, denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan raporların geliştirilmesi ve değiştirilmesi süreçlerinde bu hususlar sıklıkla vurgulanmıştır.

### **2.3. YENİ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU**

Özellikle içinde bulunduğumuz yüzyılın başında meydana gelen muhasebe skandalları ve finansal krizler denetim ve denetim sonucunda ortaya konan rapora ilişkin beklentilerde ciddi değişim yaratmış ve buna bağlı olarak özellikle Avrupa ve ABD’de raporun revize edilmesine yönelik önemli çalışmalar yapılmıştır. Benzer gerekçelerle ele alınan ve birbirine paralel olan bu çalışmalar, arasında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu’nun (IAASB) çalışmaları Türkiye’yi de etkilemesi bakımından önem arz etmektedir.

IAASB tarafından başlatılan ve genel olarak 3 ana süreçten oluşan yeni bağımsız denetçi raporu projesinin ilki (2006-2011) araştırma ve danışma sürecidir, bu süreç kendi içerisinde 3 aşamada gerçekleştirilmiştir. Bu süreç sonunda daha önce görüşülen “Danışma Belgesi” Mayıs 2011’de, denetçi iletişimi konusunda istişarede bulunmak amacıyla, bir eylem çağrısı olarak "Denetçi Raporunun Değerini Artırma: Değişim için Seçeneklerin Keşfedilmesi" başlığı ile yayınlanmıştır (IAASB Consultation Paper, 2011). Bu belge ile denetçi raporunun önemi ve faydası hakkında, çıkar gruplarının görüşlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca bu süreçte IAASB yeni denetçi raporu ile ilgili olarak Avrupa Komisyonu, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB - ABD) ve Finansal Raporlama Konseyi (İngiltere) gibi kurumlarla da işbirliğini sürdürmüştür (IAASB Auditor Reporting Project).

Araştırma ve danışma sürecinden sonra kurul elde ettiği birikimler neticesinde, standartlara ilişkin çalışmalara başlamış ve somut olarak yeni bir denetçi raporu projesi ele alınmıştır. IAASB, 2012 yılı Mart ayındaki toplantısında ISA 700'ün gözden geçirilmesi ve diğer ilgili ISA'ların kapsamını ve zamanlamasını görüşmüş ve bu toplantıda projeye ilişkin kararlılığın vurgulanması amacıyla 2012-2014 dönemlerinde önceliğin yeni denetçi raporu projesinde olacağını ifade etmiştir (IAASB Meeting March, 2012).

Daha sonra belirlenen taslak haldeki standartlar “Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu: Önerilen Yeni ve Revize Edilen Uluslararası Denetim Standartları” başlığı ile Temmuz - Kasım 2013 tarihleri arasında yorum için kamuoyu görüşüne sunulmuştur (IAASB Auditor Reporting Project). Daha sonra 6 standarda ek olarak bazı standartlarda uyum için yapılan değişiklikler 2014 Eylül toplantısında kabul edilerek 2015 Ocak ayında yayınlanması ve 15 Aralık 2016 sonrasında sona eren dönemler için uygulanması kararlaştırılmıştır (IAASB Meeting September, 2014).

Özetle, 2006 yılında başlayan bu proje 2013 yılında tamamlanmış ve bu projenin sonunda yeni bir standart (ISA 701) oluşturulmuş ve bazı standartlar revize edilmiştir. Söz konusu değişikliklerin başında “ISA 701 Kilit Denetim Konuları” standardının yayınlanması gelmektedir. Denetçinin denetime ilişkin yaptığı çalışmaların kapsamında önemli bir değişiklik olmamasına rağmen raporun şeklinde ve içerik yapısında önemli değişiklikler söz konusu olmuştur. Söz konusu değişikliklere ilişkin Türkiye’de KGK, ilgili standartları revize ederek yürürlüğe sokmuştur.

IAASB projesi sonucunda ortaya konan standartlar neticesinde rapor önemli bir değişim geçirmiştir. Yapılan bu değişikliklerle denetim faaliyetinin kapsam ve içeriğinde önemli farklar olmamakla birlikte, raporun şekli yapısında bir takım değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerle standartlaştırılmış tek sayfadan oluşan ve kullanıcılar açısından denetlenen işletmenin ‘geçti – kaldı’ şeklinde algılandığı raporun daha kapsamlı bir şekle dönüşeceği varsayılmaktadır (Pasko, 2013: 81). IAASB’nin yapmış olduğu çalışmalarda yeni raporun temel odak noktası, kullanıcılara daha fazla bilgi sunulması olmuştur.

Herhangi bir yeniliğin faydaları bir yönüyle o yeniliğe duyulan ihtiyacın nedenlerini de açıklamaktadır. Bu açıdan yeni denetçi raporundan beklenen faydalar, incelendiğinde birçok çalışmada öne çıkan yarar vurgusunun şeffaflık olduğu dikkati çekmektedir, bunun yanında yeni denetçi raporunun sağlayacağı faydalar özet olarak aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir (Deloitte, Yeni Denetçi Raporu, 2017: 2);

- *Denetim hakkında daha fazla şeffaflık ve bilgi sağlanacaktır*
- *Karşılıklı iletişim artacaktır*
- *Tarafların denetime ilişkin güveni artacaktır*



- *Denetimin kalitesi artacaktır*
- *Yatırımcıların işletmeleri karşılaştırılabilmeleri kolaylaşacaktır*

Son yıllarda denetimin kalitesinin artırılması ve özellikle denetçi raporunun değiştirilmesine ilişkin tartışmalar sonucunda öncelikle bağımsız denetimin, ihtiyaç duyulan bilgileri içermediğinden hareketle, denetim faaliyetine ilişkin iletişimin geliştirilmesi gerektiği ortaya çıkmıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda bazı standartlar revize edilmiş ve önemli değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler arasındaki önemli hususların başında “ISA 701 Kilit Denetim Konuları” gelmektedir.

İlk başlarda “Denetçi Yorumu - (Auditor’s Commentary)” ismi ile ele alınan bu bölümün, ISA 706 içerisine eklenmesi düşünülmüş, 2012 yılında yapılan geri bildirimlerde bu bölüme yönelik ciddi bir desteğin olması ile bölüm detaylı olarak ele alınmıştır (IAASB Meeting September, 2012). Şubat 2013 toplantısında ilk defa ISA 701 numarası ile ayrı bir standardın belirlenmesi gündeme gelmiş ve “Denetçi Yorumu” olarak ifade edilen bölümün “Kilit Denetim Konuları - (Key Audit Matter)” başlığı ile denetim raporunda ayrı bir bölümde ele alınması gerektiği ifade edilmiştir (IAASB Meeting February, 2013).

Denetime ilişkin yöneltilen eleştiriler dikkate alınarak oluşturulan bu bölüm Türkiye’de ilk defa 2018 yılı itibarıyla halka açık işletmelerin raporlarına girmiştir. Denetçinin mesleki muhakemesine göre, denetim sırasında karşılaştığı önemli hususlar olan kilit denetim konuları yetkili otoritelerce denetime ilişkin “daha fazla ve önemli bilgiye yer verilecek” öngörüsü ile oluşturulmuştur.

### **3. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MESLEKİ YARGISI**

Bağımsız denetim faaliyeti ulusal ve uluslararası birçok standart, kanun ve düzenleme ile sınırları belirlenen, mesleki deneyim ve bilgisi olan bağımsız bir denetçi tarafından gerçekleştirilen sistematik ve profesyonel bir hizmettir. Ancak standartlar ne kadar detay içerirse içersin denetlenen işlemede karşılaşılan bir takım farklılıklar ya da denetçinin kişisel özelliklerinden dolayı denetim faaliyetinin her zaman sübjektif bir yanı bulunmaktadır.

Bağımsız denetçi, denetimin doğası gereği denetim faaliyeti kapsamında birçok aşamada önemli yargılarda bulunur. En genel ifadesi ile mesleki yargı, mesleğin bağlı bulunduğu düzenlemeler dahilinde, gerekli özen, tarafsızlık, bağımsızlık ve dürüstlük gibi kurallara bağlı kalarak meslek mensubu tarafından varılan hükmü ifade etmektedir (Sürmen ve Bayraktar, 2015: 115). Denetçinin mesleki yargı kullanmasının nedenleri arasında, düzenlemelerin tercihte bulunma hakkı sunmasının yanında, bazı düzenlemelerin yeterince nicel olamaması gösterilebilir. Denetim standartlarının, tutarlılığı sağlama ve belirli bir standart oluşturmak gibi bir amacı bulunmakla birlikte bağımsız denetim faaliyetinin yapısı

gereği her zaman bir takım farklılıkların olması doğaldır. Örneğin denetim kapsamında ele alınan; “risk, önemlilik, tahmin belirsizliği, güvenilirlik, ihtiyaca uygunluk” gibi birçok sübjektiflik içeren kavram bulunmaktadır. Bunun yanında denetim standartları içerisinde denetçiye yönelik; “tespit etme becerisi, denetçi algısı, muhakeme, önceki deneyimler, güvenmeyi düşündüğü kontroller (BDS 330: 17) sorumlu denetçinin ikna olması, kanaat etmesi (BDS 240: 16), mesleki şüphecilik” gibi bazı sübjektif ifadeler bulunmaktadır.

Denetim faaliyeti sırasında mesleki yargı kullanan denetçinin söz konusu yargısı kişisel birtakım özelliklerden de etkilenecektir. Bu açıdan da söz konusu yargılar bilinçli ya da bilinçsiz olarak denetçinin şahsi özelliklerinden etkilenmesi nedeniyle bir takım riskler içermektedir (Sürmen ve Bayraktar, 2015: 109). Bu nedenle denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan raporun, gerek denetçi yargısına bağlı bir takım sübjektif özelliklerden gerekse işletme ve denetime özgü farklılıklardan dolayı bazı farklar içermesi söz konusu olacaktır. Bu yönüyle denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan raporun denetçinin yargılarından etkilenmesi nedeniyle denetim raporundan ziyade denetçinin ortaya koymuş olduğu “denetçi raporu” olduğu ifade edilebilir.

#### **4. DENETİM RAPORU VE DENETÇİ RAPORU KAVRAMLARININ İNCELENMESİ**

İngilizce literatürde çoğunlukla “denetçi raporu - (auditor’s report)” kavramı tercih edilmektedir ancak her dilin kendine has bazı özellikleri, kavramları ve o kavramların kullanımını önemli ölçüde etkilemektedir. Örneğin Almanya’da “denetim raporu - (Bestätigungsvermerk)” kavramının yanında “denetçinin denetim raporu - (Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers)” kavramı da kullanılmaktadır. Türkiye’de akademik çalışmalarda yaygın olarak “bağımsız denetim raporu” kavramının tercih edildiği görülmektedir. Lisansüstü tezler incelendiğinde çok önemli bir kısımda “bağımsız denetim raporu” kavramının tercih edildiği görülmektedir,\*\* benzer durum akademik yayınlarda ve ders kitaplarında da görülmektedir.\*\*\*

Yasal mevzuat içerisinde hangi kavramın tercih edildiği incelendiğinde farklı kullanımların olduğu görülmektedir. Uluslararası Denetim Standartları’nın (ISA) tamamında da “bağımsız denetçi raporu” kavramı tercih edilmektedir. “Sayıştay

\*\* Araştırma tarihi itibarıyla YÖK Tez Veri Tabanı üzerinde “bağımsız denetim raporu” ve “bağımsız denetçi raporu” kavramları taranmış çoğunluğun “bağımsız denetim raporu” kavramının kullanımında olduğu tespit edilmiştir.

\*\*\* Akademik yayınlara ilişkin çeşitli veri tabanlarında “bağımsız denetçi raporu” etiketi ile yapılan arama sonucunda çıkan yayınların, “bağımsız denetim raporu” etiketi ile yapılan arama sonucunda çıkan yayınlardan az olduğu görülmektedir. Ders kitapları için de durum benzerdir, ulaşılabilen yaklaşık 20 kitabın tamamında “bağımsız denetim raporu” kavramının tercih edildiği görülmüştür.

Denetçi ve Raportörlerinin Denetim ve Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik” (1976) “denetçi raporu” kavramına yer vermiştir (Resmi Gazete 15605, 1976). “Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ”de (1987) “denetim raporu” kavramı tercih edilmiştir (Resmi Gazete 19674, 1987). Yürürlükten kaldırılan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” (1988) farklı olarak “denetleme raporu” ve “denetçi raporu” kavramlarını bir arada kullanırken (Resmi Gazete 19846, 1988), “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”de “denetim raporu” ve “denetçi raporu” kavramları bir arada kullanılmıştır (SPK Seri X No:22). “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” (Resmi Gazete 25248, 2003), “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” (Resmi Gazete 26934, 2008) ve “Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik”te (2015) “denetim raporu” kavramını tercih edilmiştir (Resmi Gazete 29314, 2015). Yine Kamu Gözetim Kurumu (KGK) “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”nde de (2012) “bağımsız denetim raporu” kavramının tercih edildiği görülmektedir (Resmi Gazete 28509, 2012). Yasal mevzuat incelendiğinde terim birliğinin olmadığı “denetim raporu” ve “denetçi raporunun” yanında az da olsa “denetleme raporu” kavramının da tercih edildiği görülmektedir.

## 5. ARAŞTIRMA

Araştırmanın bu bölümünde söz konusu kavramların uygulamadaki kullanım durumlarını belirlemek amacıyla BİST - 100 endeksindeki işletmelerin 2018 yılına ait yayınladıkları mali tablolar ve faaliyet raporları incelenmiştir. Söz konusu raporlar içerik analizi yöntemiyle incelenerek, bağımsız denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan rapora ilişkin hangi kavramların tercih edildiği tespit edilmiştir. BİST-100 endeksindeki işletmelerden 11 tanesinin 2018 raporlarına ulaşamadığından söz konusu işletmelerin 2017 raporları dikkate alınmıştır. İncelenen işletmelere ait 100 faaliyet raporu ve 100 mali tablolaya ilişkin kavram tercihlerinin aşağıdaki gibi olduğu görülmüştür.

**Tablo 1. BİST-100 Endeksindeki İşletmelerin Faaliyet Raporlarında ve Mali Tablolarında Rapor Kavramının Kullanım Yüzdeleri**

	<b>Bağımsız Denetim Raporu Kavramı</b>	<b>Bağımsız Denetçi Raporu Kavramı</b>	<b>İki Kavram Bir Arada</b>	<b>Toplam</b>
<b>Faaliyet Raporunda</b>	5	36	59	100
<b>Mali Tablolarda</b>	0	73	27	100
<b>Faaliyet Raporu ve Mali Tablolar Birlikte</b>	0	32	68	100

Tablo-1’de işletmelerin faaliyet raporlarında ve mali tablolarında bağımsız denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan rapora ilişkin kullandıkları kavramların dağılımı görülmektedir. Sonuçlara göre 5 işletme faaliyet raporlarında “bağımsız denetim raporu” kavramını kullanmaktadır, 36 işletme “bağımsız denetçi raporu” kavramını tercih etmektedir. Bunun dışında 59 işletme faaliyet raporlarında hem “bağımsız denetim raporu” kavramına hem de “bağımsız denetçi raporu” kavramına yer vermektedir.

İşletmelerin mali tablolarında hangi kavramın tercih edildiği incelendiğinde faaliyet raporlarının aksine büyük oranda (73 işletme) “bağımsız denetçi raporu” kavramının tercih edildiği görülmektedir. Bunun yanında mali tablolarda tek başına “bağımsız denetim raporu” kavramı kullanılmazken 27 işletmede iki kavramın bir arada kullanıldığı görülmektedir. Mali tablolarda denetçiler tarafından “bağımsız denetçi raporu” başlığının kullanıldığı görülmüştür, burada tutarsızlık yaratan “bağımsız denetim raporu” kavramının içindekiler, sunuş gibi başlıklarda işletme yönetimi tarafından kullanıldığı görülmüştür.

Mali tablolar ve faaliyet raporları bir arada ele alındığında 32 işletmenin herhangi bir raporunda “bağımsız denetim raporu” kavramının kullanılmadığı görülmektedir. Bununla birlikte, faaliyet raporlarında “bağımsız denetim raporu”

kavramının yaygın kullanımı neticesinde tüm raporlar bir arada ele alındığında 68 işletmede kavram birliği bulunmadığı, “bağımsız denetim raporu” ve “bağımsız denetçi raporu” kavramlarının bir arada kullanıldığı tespit edilmiştir.

## 6. SONUÇ

Bağımsız denetimin ekonomik sistem içerisinde önemli bir rolü bulunmaktadır. Bağımsız denetimin söz konusu rolünü başarılı olarak sürdürebilmesinde birçok faktör bulunmakla birlikte bunlar arasında denetim çıkar gruplarının bağımsız denetime yönelik beklentilerini karşılaması görece önem arz etmektedir. Geçmişten bugüne bağımsız denetime birçok eleştiri yöneltilmiştir ve bundan sonrada bazı eleştiriler yöneltilecektir. Ancak bu eleştirilen önemli bir kısmı bağımsız denetim faaliyetinin doğası, bağımsızlık ve denetçinin rolüne ilişkin yanlış algılar, denetimin yeterli bilgi sunmaması ve özellikle bağımsız denetim hakkında makul bilgisi olmayan kullanıcıların denetçiden hile eksenli bir çalışma yürütmesi beklentisine dayanmaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetine yönelik oluşan eleştirilere yanıt vermenin birçok farklı boyutu bulunmaktadır. Ancak özellikle denetimin doğasına yönelik eksik ya da yanlış bilgilerin giderilmesi ancak daha iyi bir iletişimle sağlanabilir. Bu iletişim sürecinde uygun kavramların tercih edilmesinin katkı sunacağı düşünülmektedir. Bu araştırmada bu kavramlardan biri olabileceği düşünülen rapor kavramı (“bağımsız denetim raporu” - “bağımsız denetçi raporu”) incelenmiştir.

Yapılan incelemeler sonucunda akademik çalışmaların büyük bir kısmında “bağımsız denetim raporu” kavramının tercih edildiği görülmektedir. Yasal mevzuatlar içerisinde iki kavramın kullanıldığı örnekler söz konusu olmakla birlikte bağımsız denetim standartlarının tamamında tutarlı bir biçimde “bağımsız denetçi raporu” kavramının tercih edildiği görülmektedir. Bununla birlikte işletmelerin raporlarında iki kavramın bir arada kullanıldığı ancak denetçilerin özellikle “bağımsız denetçi raporu” kavramını tercih ettiği görülmektedir.

Söz konusu kavramların birbirini ikame ettiği ve bu kavramlardan herhangi birinin kullanılması durumunda kastedilen raporun bağımsız denetim faaliyeti sonucunda ortaya konan rapor olduğu konusunda şüphe yoktur. Genel olarak akademik çevrede ve günlük kullanımda “bağımsız denetim raporu” kavramının yaygın olarak kullanılmasının yanında “bağımsız denetçi raporu” kavramı denetimin içerdiği subjektif kavramları yansıtması bakımından daha uygun görülmektedir. Ancak bununla birlikte bağımsız denetime yönelik “yeterince anlaşılabilir” sorununun azaltılması konusunda bağımsız denetim faaliyetinin sonunda ortaya konan raporun başlığından ziyade raporun içeriğinin daha fazla önem arz ettiği düşünülmektedir. Bu araştırmada, rapor kavramı uluslararası boyutta İngiltere konuşulan ülkeler ve Almanya örneği dikkate alınarak incelenmiştir. Başka araştırmalarda diğer farklı ülkelerin tercihleri incelenebilir. Ayrıca kavram tercihleri

ülke kültürleriyle bağlantılı olduğu için bağımsız denetimde terminoloji tercihleri muhasebe alt kültürleri bakımından da ele alınabilir.

## KAYNAKÇA

Afify, H.A.E. (2009). "Determinants of Audit Report Lag: Does Implementing Corporate Governance Have any Impact? Empirical Evidence from Egypt", *Journal of Applied Accounting Research*, 10:1.

Ashton, R.H. ve Willingham, J.J. ve Elliott, R.K. (1987). "An Empirical Analysis of Audit Delay" *Journal of Accounting Research*, 25:2.

Bozkurt, B. Ü. 2018. "Kavram, Kavramsallaştırma Yaklaşımları ve Kavram Öğretimi Modelleri: Kuramsal Bir Derleme ve Sözcük Öğretimi Açısından Bir Değerlendirme", *Dil Dergisi*, 169:2 (Temmuz - Aralık).

Deloitte, Yeni Denetçi Raporu, Ocak, (2017). [www.denetimnet.net/UserFiles/Yeni\\_Denetci\\_Raporu.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Yeni_Denetci_Raporu.pdf) (Erişim Tarihi: 12 Ocak 2019).

Doğan, A. (2017). "Yeni Denetim Raporlaması", *Muhasebe ve Denetim Dünyası*.

Ericson, (1995). Aktaran: Malatyalı, E. ve Yılmaz, K. 2014. "Yapılandırmacı Öğrenme Sürecinde Kavramlar Ve Önemi: Kavramların Pedagojik Açından İncelenmesi", *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3:14.

Fidan, A. (2014). "Analitik ve Sistemik Açısından, Denetim Kavramına Etik ve Evrensel Yaklaşım", *Kent Akademisi*, 7:1.

Geiger, M.A. (1988). "SAS no. 58: Did the ASB Really Listen?", *Journal of Accountancy*, 1988.

Humphrey, C. (2007). *Debating Audit Expectations*, Book Chapter, *Current Issues in Auditing*, 3rd Edition, Paul Chapman Publishing.

IAASB Auditor Reporting Project. [www.iaasb.org/projects/auditor-reporting](http://www.iaasb.org/projects/auditor-reporting) (Erişim Tarihi: 20 Mart 2019).

IAASB Meeting Highlights and Decisions, February, 12 - 14, 2013. [www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120214-IAASB-February-2013\\_Meeting\\_Highlights-final.pdf](http://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120214-IAASB-February-2013_Meeting_Highlights-final.pdf) (Erişim Tarihi: 10 Ocak 2019).

IAASB Meeting Highlights and Decisions, March, 12 - 16, 2012. [www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120312-IAASB-](http://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120312-IAASB-)

March\_2012\_Meeting\_Highlights%20-%20for%20review.pdf, (Erişim Tarihi: 20 Ocak 2019).

IAASB Meeting Highlights and Decisions, September, 15 - 19, 2014. [www.iaasb.org/system/files/meetings/files/September%202014%20IAASB%20Meeting%20Highlights.pdf](http://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/September%202014%20IAASB%20Meeting%20Highlights.pdf) (Erişim Tarihi: 22 Ocak 2019).

IAASB, Auditor Reporting Projects, Consultation Paper: Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, May, 2011. [www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/CP\\_Auditor\\_Reporting-Final.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf) (Erişim Tarihi: 12 Ocak 2019).

IAASB, Meeting, Main Agenda, Auditor Reporting-Issues and Task Force Proposals September, 2012. [www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120917-IAASB-Agenda\\_Item\\_9A-Auditor\\_Reporting\\_Issues-v6.pdf](http://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120917-IAASB-Agenda_Item_9A-Auditor_Reporting_Issues-v6.pdf) (Erişim Tarihi: 12 Ocak 2019).

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

Ittonen, K. (2010). A Theoretical Examination of the Role of Auditing and the Relevance of Audit Reports, Vaasan Yliopisto, Vaasa.

Jaggi, B. ve Tsui, J. (1999). "Determinants of Audit Report Lag: Further Evidence from Hong Kong", *Accounting and Business Research*, 30:1.

Kneer, D.C. ve Reckers, P.M.J. ve Jennings, M.M. (1996). "An Empirical Examination of the Influence of the "New" US Audit Report and Fraud Red-Flags on Perceptions of Auditor Culpability", *Managerial Auditing Journal*, 11:6.

Owusu-Ansah, S. (2000). "Timeliness of Corporate Financial Reporting in Emerging Capital Markets: Empirical Evidence from the Zimbabwe Stock Exchange", *Accounting and Business Research*, 30:3.

Pasko, O.V. (2013). "Transformation of Auditor's Report Structure, Content and Scope in International Standards on Auditing", *Accounting and Finance*, 59:1.

Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFRR), October, 1987.

Russel, J.P. ve Regel, T. (1997). *After the Quality Audit: Cloosing the Loop on the Auit Process*, Vanity Book International, New Delhi.



Russel, J.P. (2000). The Quality Audit Handbook: Principles, Implementation and Use, 2nd Edition, ASQ Quality Press, Wisconsin.

Saxena, R.G. ve Srinivas, K. (2010). Auditing; Business Communications, Revised Edition, Himalaya Publishing House, Mumbai.

Sürmen, Y. ve Bayraktar, Y. (2015). “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımının Değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi’ndeki Şirketler Üzerine Bir Araştırma”, MUFTAV Dergisi, Temmuz, 2015.

The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards”, Release No. 2017-001, 2017. [www.pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/2017-001-auditors-report-final-rule.pdf](http://www.pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/2017-001-auditors-report-final-rule.pdf) (Erişim Tarihi: 17 Ocak 2019).

Yücel, G. (2016). “Yarım Yüzyıldır Devam Eden Hata: Gelir Tablosu”, Seçmeler 2016 İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, 75.

BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, KGK.

BDS 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler, KGK.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X No: 22

Türk Dil Kurumu, [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr) (Erişim Tarihi: 25 Ocak 2019).

15605 Sayılı Resmi Gazete, 3 Haziran 1976.

19674 Sayılı Resmi Gazete, 24 Aralık 1987.

19846 Sayılı Resmi Gazete, 18 Haziran 1988.

25248 Sayılı Resmi Gazete, 3 Ekim 2003.

26934 Sayılı Resmi Gazete, 12 Temmuz 2008.

28509 Sayılı Resmi Gazete, 26 Aralık 2012.

29314 Sayılı Resmi Gazete, 2 Nisan 2015.