

Bağımsız denetçi raporları yeniden şekilleniyor



Nesrin Tuncer

Denetim Bölüm Başkanı
ntuncer@kpmg.com



Çiğdem Atılğan

Direktör
Denetim
catilgan@kpmg.com

Bağımsız denetim için yapılan yeni düzenlemeler yönetimin finansal tablolara, bağımsız denetçinin ise finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarının kapsamını genişletiyor. Bağımsız denetime tabi işletmelerin ve denetim sürecinde yer alan bütün paydaşların bu değişime hazırlanması gerekiyor.

Geçmiş dönemlerde iş dünyasında yaşanan uluslararası finansal krizler ile muhasebe ve finansal raporlamada yapılan usulsüzlükler, denetimin kalitesinin, denetimin yatırımcılara ve diğer paydaşlara kattığı değer ve bağımsız denetçi raporunun ihtiyaca uygunluğunun sorgulanmasına yol açtı. Bu da şirketler tarafından hazırlanan finansal raporlara ek olarak bağımsız denetçi raporlarının da etkinliğini ve finansal tablo kullanıcılarına ilave bilgi sağlayan bir takım değişikliklere neden oldu. Yatırımcılar ile diğer finansal tablo kullanıcıları, uzun zamandır temelde olumlu veya olumsuz şeklinde iki tip görüşü içeren bağımsız denetçi raporları yerine denetime tabi işletmeye ilişkin daha fazla bilgi sağlayan bağımsız denetçi raporlarını talep ediyor.

Ne zaman uygulamaya geçti?

Bu talepler sonucunda, Uluslararası Denetim Standartları'na uygun yapılan bağımsız denetimler için yeni düzenlemeler, 15 Aralık 2016 ve sonrasında sona eren yıllık hesap dönemleri için yürürlüğe girdi. Türkiye'de de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), uluslararası bağımsız denetim standartlarında yapılan değişiklikler doğrultusunda Türkiye Denetim Standartları'nın bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartları'nı (BDS) değiştirmek üzere çalışmalar yaptı. Böylece "BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi", borsada işlem gören işletmelerin 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi olan diğer şirketlerin ise 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin bağımsız denetiminde uygulanmak üzere yürürlüğe girdi.

Değişiklik kimleri etkiliyor?

Bu değişikliklerle yönetimin finansal tablolara, bağımsız denetçinin ise finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarının kapsamı genişletildi. Bu nedenle yeni düzenlemeler için bağımsız denetime tabi işletmelerin ve denetim sürecinde yer alan bütün paydaşların bu değişime hazırlanması gerekiyor.

Yeni denetçi raporlarında finansal tablo kullanıcılarına denetim çalışmaları sırasında denetçi tarafından odaklanılan konulara ilişkin olarak daha fazla bilgi verilmesi ile bağımsız denetime tabi işletmeler ve yatırımcıları arasındaki iletişimin ve şeffaflığın artırılması hedefleniyor. Yeni denetçi raporlarının uygulanmasıyla birlikte, denetim sürecinin ve kapsamının daha iyi anlaşılması, üst yönetimden sorumlu olanlar ve denetim komitesiyle denetçinin daha etkin bir iletişim kurması, en önemlisi de denetçi raporlarında standart formatlardan uzaklaşarak her bir şirkete özgü, şirket için farklılaşmış raporların hazırlanması sağlanıyor. Aynı zamanda, denetçi raporunda kilit denetim konularının açıklanması ve mesleki şüphesizliğin artırılmasıyla yenilenen bir denetim yaklaşımının benimsenmesine imkân tanınıyor. Değişiklikler herkes için yeni uygulamalar içerdiğinden, doğru dengeyi bulmak bütün paydaşların önemli rol oynadığı, sürekli gelişen bir süreçtir. Böylelikle bağımsız denetçi raporlaması da yeniden şekilleniyor.

İşletmenin sürekliliğine vurgu

Yeni denetçi raporlarında işletmenin sürekliliğine verilen önem dikkat çekiyor. İşletmenin sürekliliğine ilişkin işletme yönetiminin sorumluluğu ile ilgili yeni bir bölüme yer verilmesine ek olarak, bağımsız denetim süreci ve bağımsız denetçilerin sorumluluklarına da daha fazla yer veriliyor. Önceki denetçi raporlarında bağımsız denetçinin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin bulunduğu kanaat getirdiği durumlar, "Dikkat Çekilen Husus" başlığı altında raporlanıyordu. İşletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olduğu ancak önemli bir belirsizliğin bulunduğu durumlar, yeni bağımsız denetçi raporunda "İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik" başlığı altında yer alıyor ve bağımsız denetçi bu başlık altında durumla ilgili değerlendirmeyi finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunuyor. Bu değerlendirme, erken uyarı sağlayarak paydaşların karar

verme sürecinde kolaylık sağlıyor. Bu değişikliğe ek olarak, BDS 570 İşletmenin Sürekliliği standardı uyarınca denetçinin işletmenin sürekliliğiyle ilgili konuların kilit denetim konuları olarak belirleyebileceği kabul edilmekte ve bu önemli bir belirsizliğin olduğu durumda, niteliği itibarıyla kilit denetim konusu olduğu ifade ediliyor

Ayrıca, bağımsız denetçi tarafından finansal tablolarda sunulan veya dipnotlarda açıklanan diğer bir hususa finansal tablo kullanıcılarının dikkatinin çekilmesinin gerekli olduğu durumlarda, denetçi raporunda bir kilit denetim konusu olarak ele alınmamış olması koşuluyla, 'dikkat çekilen husus' ya da 'diğer husus' başlığı altında sunulması mümkün.

Yeni denetçi raporunun içeriği

Yeni denetçi raporundaki değişikliklerin sonucunda denetçi görüşü, raporun en başında yer alıyor. Bunun en önemli nedeni, finansal tablo denetiminin en önemli çıktısını ön plana çıkartmak ve denetçi görüşünün denetime tabii tüm şirketler için yazılan genel ve standart metinlerin arkasına atılmasının önüne geçmek olarak açıklanabilir. Değişikliklerin uygulanmaya başlanması sonucunda, denetçi raporunun içeriği aşağıdaki şekilde hazırlanıyor:

Yeni denetçi raporuna bakış

Finansal tabloların denetiminde denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konular kilit denetim konuları olarak, denetçiler tarafından ne şekilde ele alındığı ve hangi denetim çalışmalarının uygulandığı bilgilerini içerecek şekilde denetçi görüşlerinde yer aldı. İlk kez, 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla Borsa İstanbul AŞ'de işlem gören işletmeler için hazırlanan bağımsız denetçi raporları, bağımsız denetçilerin denetim sırasında değerlendirdikleri en çok önem arz eden konuları ve bu konuların denetimde nasıl ele alındığına yer verilmesi hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanları anlamalarına yardımcı olmuştur. Söz konusu kilit denetim konuları denetçiler tarafından denetim komiteleri ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirildi. Böylece finansal tablolarda yer alan açıklayıcı dipnotlara dikkat çekilerek paydaşların işletmeyi ve finansal tabloları daha iyi anlamaları sağlandı.

Borsada işlem gören işletmeler için 2017 yılı denetimlerinde, yeni düzenlemelerin uygulanmasında, ana sorumluluk denetçi raporlarını hazırlayan bağımsız denetçilerin olsa da değişiklikler diğer paydaşları, özellikle yatırımcıları ve denetim komitesi üyelerini etkiledi. Yatırımcılar, bu şirketler hakkında daha önceden sahip

olmadıkları bilgiye, yeni bağımsız denetçi raporları sayesinde ulaşabildiler. Bu bilgiler, şirketlerin kendi performanslarını değerlendirirken veya sektördeki diğer şirketler ile karşılaştırırken kullanıldı. Yeni düzenlemeler uygulanırken halka açık şirketlerde denetim komitesi üyelerinin denetçileriyle daha erken ve açık bir iletişim kurması, dipnot açıklamalarının değerlendirilmesi aşamasında ek fayda yarattı.

Denetim komiteleri bu faydayı finansal tablolardaki, yıllık faaliyet raporundaki veya diğer yatırımcı bilgilerinde sunulan dipnot açıklamalarını değerlendirmek için kullanabiliyor. Aynı zamanda bu yeni bilgiler, denetimin kalitesini değerlendirmek için de kullanılabilir.

Değişime nasıl hazırlanabilirsiniz?

Yeni denetçi raporlarının, borsada işlem gören işletmeler dışında bağımsız denetime tabi diğer şirketler için de 1 Ocak 2018 tarihinde başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanacak olması nedeniyle üst yönetimden sorumlu olanların yıl sonu denetim çalışmalarından önce belirli adımları atmaları gerekiyor.

Üst yönetimden sorumlu olanların yeni bağımsız denetçi raporlarına ilişkin beklentilerini bağımsız denetçileriyle paylaşmaları bu değişikliğin daha iyi anlaşılması ve uygulanması açısından faydalı olur.

Yeni raporlama düzenlemelerine göre borsada işlem gören işletmeler için 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla hazırlanan ve Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda açıklanan denetçi raporlarının incelenmesi değişiklikler hakkında paydaşlara fikir verebilir.

Türkiye uygulamalarından yansımalar

31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla Borsa İstanbul'da işlem gören, işlem hacmi yüksek işletmelerin bağımsız denetçi raporlarında açıklanan kilit denetim konularına bakıldığında aşağıda belirtilen başlıklar dikkat çekiyor:

- Hasılatın finansal tablolara alınmasında hile risklerinin bulunduğu varsayımıyla hangi tür hasılatın, hasılat işlemlerinin veya yönetim beyanlarının bu tür risklere sebep olabileceğinin denetçi tarafından değerlendirilmesi gerekiyor. Bunun sonucunda 'hasılatın muhasebeleştirilmesi' bağımsız denetçi raporlarında çoğunlukla yer verilen kilit denetim konularından biri oluyor.
- Bağımsız denetçi raporlarında çoğunlukla muhasebe tahmini ve önemli yanlışlık riski ile ilgili kilit denetim konularına yer veriliyor.

Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminleri ve varsayımların kullanılması sonucunda en çok etkilenen finansal tablo kalemleri olması nedeniyle;

- ticari alacak
- stok değer düşüklüğü
- maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü
- maddi duran varlıkların faydalı ömürleri
- maddi duran varlıkların ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi
- ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği

denetçi raporlarında kilit denetim konuları arasında en çok belirtilenler olarak öne çıkıyor.

Önceki Denetçi Raporu

A. FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ

1. Giriş
2. Yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu
3. Bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu
4. Denetim prosedürleri
5. Görüşün dayanağı
6. Görüş
7. Dikkat çekilen husus
8. Diğer husus(lar)

B. MEVZUATTAN KAYNAKLANAN DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

Yeni Denetçi Raporu

A. FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ

1. Görüş
2. Görüşün dayanağı
3. İşletmenin sürekliliğiyle ilgili önemli belirsizlik
4. Dikkat çekilen husus(lar)
5. Kilit denetim konuları
6. Diğer husus(lar)
7. Diğer bilgiler -Yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların- finansal tablolara ilişkin sorumlulukları
8. Bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumlulukları

B. MEVZUATTAN KAYNAKLANAN DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

Yasal gereklilikleri öğrenin	Denetçinizle yeni denetim raporunun şeklini ve içeriğini görüşün
Denetçinizle uygulama planını görüşün	Denetçinizle ne zaman uygulamaya geçeceğinizi konusunda mutabık kalın