



Bağımsız denetçi raporlarının geleceği

Denetim Komitesi Enstitüsü Serisi 4



İçindekiler

Daha fazla bilgi ve şeffaflık sağlamak	2
Uluslararası bir değişim	3
Daha fazla bilgi vererek şeffaflığı nasıl sağlıyoruz?	5
Eski denetçi raporu	8
Yeni denetçi raporuna ilk bakış	10
Değişime nasıl hazırlanabilirsiniz?	14
Ek 1 - İngiltere'deki denetçi raporlarından örnekler	16

Daha fazla bilgi vererek şeffaflığı sağlamak

Yeni uluslararası denetçi raporlama gereklilikleri kapıda, hazırlanma zamanı geldi.

Yatırımcılar uzun zamandır denetçi raporlarından olumlu/olumsuz görüş bildirmekten daha fazlasını bekliyorlar. Denetçinin sorumlulukları, denetimin en önemli konuları ve denetçinin bu konuları nasıl ele aldığı konusunda daha fazla şeffaflık istiyorlar.

Biz de eskiden beri, denetçiler olarak yatırımcılarla daha fazla görüş paylaşabileceğimizi hissederdik. Yeni denetçi raporu gereklilikleri ile bu fırsatı yakalamış olduk.

Şeffaflık ve daha fazla bilgi paylaşımının temel amacı tüm dünyada aynı olmakla beraber, bazı gereklilikler ülkeden ülkeye değişecektir. Uluslararası Denetim Standartlarını uygulayan ülkelerde bu gereklilikler Aralık 2016 dönem sonu finansal tablolarından itibaren geçerli olacak. AB ülkeleri de dahil olmak üzere pek çok ülkede, değişikliklerin 2017 Aralık dönem sonu finansal tablolarından itibaren uygulanmasını bekliyoruz. Bazı ülkeler ise, örneğin İngiltere, bu değişiklikleri uygulamaya başladı ve alınan sonuçlar oldukça pozitif.

Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, uluslararası standartlara paralel

olarak, Bağımsız Denetim Standartları’nda (BDS) değişiklikler yapma üzere çalışmalarını başlattı. Bazı standartlar ile ilgili taslakları kamuoyu ile paylaşmak üzere internet sitesinde yayınladı. Taslakların son halini alması ve standartların yürürlüğe girmesi oldukça yakın.

Bu gereklilikler hepimiz için yeni bir alan, dolayısıyla doğru dengeyi bulmak, tüm paydaşların denetim raporlamasının geleceğini şekillendireceği bir süreç olacak. İngiltere’deki değişim sırasında KPMG profesyonelleri olarak edindiğimiz deneyimleri, siz yatırımcılar, denetim komitesi üyeleri ve şirket yöneticileri ile paylaşmanın faydalı olacağını düşündük.

Yayınımızda bu değişikliklerin sizleri nasıl etkileyeceğini değerlendirdik, başarılı bir uygulama için kritik olan faktörler konusundaki deneyimlerimizi paylaştık ve değişikliklere hazırlanmanız için hangi adımları atmanız gerektiğine değindik. Umuyoruz ki bu yayın, sizlerin yeni denetçi raporlarını anlamanız ve hazırlanmanız için faydalı bir başlangıç noktası olur.

Şirin Soysal
KPMG Türkiye Denetim Komitesi Enstitüsü Başkanı
Denetim Bölümü Şirket Ortağı

Uluslararası bir değişim

Gereklilikler farklı ülkelerde değişiklik gösterebilir ama hedefler tutarlı.

Ne deęişiyor?

Denetçilerin halka açık şirketlerin denetiminde, üzerinde en çok odaklandıkları alanları ve bu alanlarda hangi denetim prosedürlerini kullandıklarını açıklamaları gerekiyor. Aynı zamanda denetçinin ve şirket yönetiminin denetlenen finansal tablolar ile ilgili sorumluluklarını daha şeffaf bir şekilde beyan etmeleri gerekiyor.

Bu değişim kimleri etkiliyor?

Gerekliliklerin uygulanması ile ilgili birincil sorumluluk denetçilerin olsa da, değişiklikler diğer paydaşları, özellikle yatırımcıları ve denetim komitesi üyelerini de etkiliyor.

Bir yatırımcı olarak, daha önce erişiminiz olmayan bilgilere ulaşabileceksiniz. Bu bilgileri şirketlerin bireysel performansını değerlendirirken veya birden fazla şirketin performansını karşılaştırırken kullanabileceksiniz. Aynı zamanda bu yeni bilgileri, ülkenizde veya uluslararası boyutta denetimin kalitesini değerlendirirken de dikkate alabilirsiniz.

Denetim komitesi üyesi olarak, denetçilerle daha fazla iletişimde bulunduğunuzu göreceksiniz, özellikle de genişletilmiş yeni denetçi raporunun yayınlanmasının hemen öncesinde. Bu, finansal tabloların veya faaliyet raporunun dipnotlarında ya da yatırımcılara yapılan farklı raporlamalarda bir güncelleme gerekip gerekmediğini değerlendirmek için bir fırsat olabilir. Aksi takdirde, denetçinin belli bir konudaki açıklamaları şirketin aynı konudaki açıklamalarından daha kapsamlı olabilir. Denetçi ile erken bir zamanda ve açıkça iletişim kurmak böyle durumlarda faydalı olacaktır.

Yürürlük tarihi

Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) göre yapılan denetimlerde, yeni gereklilikler 15 Aralık 2016 tarihinden sonra başlayan yıllık dönemler için zorunlu olacak, ancak denetçiler erken uygulamayı da seçebilirler.

Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (“KGK”), uluslararası standartlarda yapılan değişiklikler doğrultusunda Bağımsız Denetim Standartlarını değiştirmek üzere çalışmalar başlattı. Bu çalışmalar sonucunda ortaya çıkacak yeni standartların yakın zamanda yayınlanmasını bekliyoruz.

/// Denetim raporları ilk kez gerçekten okunmaya değer, çünkü ilk kez farklı ve ilginç şeyler söylüyor. ///

Paul Boyle,
Denetim Direktörü,
Aviva

/// Sonuçta, tüm bu reformlar denetim kalitesini geliştirmek üzere yapıyor. ///

Vincent Papa,
Finansal Raporlama Politikaları Direktörü,
CFA Enstitüsü

Farklı rapor formatları

Bazı ülkeler, denetçi raporu gerekliliklerini UDS'den bağımsız olarak genişlettiler. Örneğin İngiltere (2013) ve Avrupa Birliği, UDS'ye benzer ama bazı ilaveler de içeren gereklilikler yayınladılar.

İlave AB gereklilikleri¹

- Önemli alanlarla ilgili temel gözlemlerin belirtilmesi.²
- Yönetim raporunun yasal gereklilikler uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş.
- Denetçinin görev süresi, bağımsızlığı ve denetim dışı hizmetler konusunda ilave şeffaflık bildirimleri.
- Denetim komitesine sunulan ek rapor.

Not: Kilit denetim konuları açıklamaları tüm kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar için zorunludur.³

İlave İngiltere gereklilikleri

- Denetimin planlama ve yürütülmesinde kullanılan önemlilik kavramının açıklanması.
- Denetimin kapsamı ve önemlilik derecesinin bu kapsamı nasıl etkilediğinin açıklanması.
- Faaliyet raporlarında yer alan ve denetim komitesinin finansal tablolar ile ilgili önemli hususları ve bunların nasıl ele alındığını açıkladığı yeni bölüm hakkında denetçinin raporu.

İngiltere'de bazı denetçiler, bu gerekliliklerin de ötesine geçerek raporlarında, belirlenen risklere yönelik bulgularını da açıklamıştır. Buna en güzel örnek Rolls-Royce Holdings plc.'nin denetim raporudur.

/// Denetçinin, denetimin nasıl yürütüldüğünü daha şeffaflıkla açıklaması kamunun yararına. Denetçi raporunun iletişim değerini arttırmak, finansal tablo denetimlerinin algılanan değeri açısından kritik önem arz eder. ///

Arnold Schilder,
Uluslararası Denetim ve
Güvence Standartları
Kurulu Başkanı

1. AB mevzuatı 17 Haziran 2016'dan sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için geçerli olacaktır.

2. Uluslararası gerekliliklere göre denetçinin temel gözlemlerini belirtmesi kendi tercihine bağlıdır.

3. Uluslararası gerekliliklere göre, kilit denetim konuları açıklamaları sadece halka açık şirketler için zorunludur.

Daha fazla bilgi vererek şeffaflığı nasıl sağlıyoruz?

Amaç, mevcut durumda denetim komiteleriyle denetim riskleri ve yaklaşımımız konularındaki görüşmelerimizin özünü hissedarlara da aktarmak.

Yeni denetçi raporları

Yeni Uluslararası Denetim Standartları, bağımsız denetimin kapsamını değiştirmeden, denetçiye, kullanıcılara daha fazla bilgi vermek ve şeffaflığı artırmak konusunda yeni bir kapı açıyor. Yapılan en önemli değişiklik, denetçinin kilit denetim konularını açıklama zorunluluğu. Yeni gerekliliklerin getirdiği diğer değişiklikler, bu yayının bir sonraki bölümünde yer alan açıklayıcı örnekte vurgulanmıştır.

Kilit denetim konuları

Yeni raporlarda yer alan bu bölümde, denetçilerin denetim sırasında en fazla kaygı duydukları ve odaklandıkları konuları ve bu konuları nasıl ele aldıklarını vurgulamaları gerekmektedir.

/// Bilgiyi, ince ayrıntıları vurgulayarak ama aynı zamanda da özet olarak verme konusu üzerinde çok düşünmemiz gerekti. ///

Jimmy Daboo,
Denetim Şirket Ortağı,
KPMG İngiltere

/// Okuyucuya, denetim sırasındaki mesleki şüpheli yaklaşımımızı, hangi uzmanlara nasıl başvurduğumuzu, kullandığımız teknikleri ve denetimimizin sağlığını samimiyetle açıklamak gerçekten zordur. ///

Jimmy Daboo,
Denetim Şirket Ortağı,
KPMG İngiltere



Kilit denetim konuları hakkındaki açıklamalar denetçinin muhakemesine dayanarak yazılır, dolayısıyla benzer kilit konuların açıklanması denetçiden denetçiye farklılık gösterebilir. Kilit denetim konusu açıklamaları aşağıdaki özelliklerde olmalıdır:

- Gerçeğe dayanan
- Şirkete özel
- Kısa ve teknik, mesleki terimlerden uzak
- Konunun nasıl ele alındığının anlaşılabilmesi için yeterli detayda

Standart metin ve şablonlar bu gereklilikleri karşılamayacaktır.

Kullanıcılardan ve düzenleyici kuruluşlardan yansımalar

İngiltere’de, kullanıcılardan ve düzenleyici kuruluşlardan genişletilmiş denetçi raporu ile ilgili alınan geri bildirimler oldukça pozitif. Düzenleyici kurum, 2013’te gerçekleştirdiği ankette sonuçların cesaretlendirici olduğunu, denetçilerin değişimi benimsemiş olduğunu ve gerekliliklere uyarken oldukça yaratıcı sonuçlar da ortaya çıkarttıklarını belirtti.

Yatırımcılar da yeni denetçi raporlarının verdiği görüşleri değerli buldular. Bu, Kasım 2014’te İngiltere Yatırımcılar Birliği’nin düzenlediği, KPMG İngiltere’nin çok takdir gördüğü ve “En fazla bilgi veren denetçi raporu” ödülü aldığı, denetçi raporu ödülleri açılış konuşmasında belirtildi.

Ek 1 İngiltere’deki gerekliliklere uygun şekilde hazırlanmış denetçi raporlarından örnekler içermektedir.

/// İngiltere’deki yeni denetim standardının başarısı yatırımcılar açısından olağanüstü önem taşımaktadır. Ödüllerimiz, bunun farkındalığıyla, denetçi raporunda daha fazla şeffaflık ve mükemmelliği takdir etmek ve sektörün gelişmesi amacıyla verilmektedir. ///

Daniel Godfrey, CEO
İngiltere Yatırımcılar Birliği

Başarılı bir uygulama için temel faktörler

İngiltere'deki uygulamanın başarısı, tüm paydaşların desteği sayesinde:

- Düzenleyici kurumun, denetçileri gerekliliklere uyarken yaratıcı olmaları konusunda teşvik etmesi; ve
- Yatırımcıların ve denetim komitesi üyelerinin bu süreçte ilgili ve destekleyici olmaları.

Bu da gösteriyor ki, değişime pozitif bir bakış ve ilerleme konusunda isteklilik ile ortak bir amaca doğru hareket edildiğinde, genişletilmiş denetçi raporu tüm paydaşlara fayda sağlayacaktır.

Yatırımcılar raporlarda daha fazla değer buluyor, çünkü raporlar...

- daha yaratıcı ve merak uyandırıcı;
- şirkete özgü açıklamalar içeriyor;
- yatırımcıların denetim komitesi ile daha fazla iletişime geçmeleri gereken konulara dikkat çekiyor; ve
- okuyuculara, riskleri ve bunların denetimde nasıl ele alındığını anlamaları için yeterli düzeyde bilgi sunuyor.

Başarılı bir uygulama için denetçilerin değerlendirmesi gereken kritik faktörler:

- denetim sürecinde raporlama adımlarına erken başlamak;
- denetim komitesi ve yönetimle erken ve açık iletişim;
- odaklanılacak denetim alanlarını ve bu konuların nasıl ele alındığını iyi belirlemek; ve
- gereklilikleri yerine getirirken kendilerini hissedarların yerine koymak.

/// Hissedarlara, şirketin karşı karşıya bulunduğu risklerin neler olduğunu anladığımızı ve deneyimimizi, bağımsızlığımızı ve onlar adına taşıdığımız şüphesizliğimizi göstermek istedik. Yaklaşımımız tam olarak buydu. ///

**Mike Metcalf, Ortak,
KPMG İngiltere**

Eski denetçi raporu

18 Mart 2014 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 uyarınca hazırlanan ve şu anda geçerli olan bağımsız denetçi raporu örneği.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor¹

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin² Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan³ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.³

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla⁴ ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz⁵. Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre finansal tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU (DEVAM)

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin

denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası].⁶

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

1. Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Finansal Tablolara İlişkin Rapor" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

2. Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

3. Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: "Şirket yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur.

4. 3 üncü dipnotla ilgili durumda bu husus, şu şekilde ifade edilebilir: "Bağımsız denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.

5. Denetçinin, finansal tabloların denetimi ile birlikte iç kontrolün etkinliğine ilişkin görüş verme sorumluluğunun da bulunduğu durumlarda, bu cümle şu şekilde ifade edilecektir: "Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir." 3 üncü dipnotla ilgili durumda bu husus, şu şekilde ifade edilebilir: "Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.

6. Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.

Yeni denetçi raporuna ilk bakış

IFAC tarafından 15 Ocak 2015'te yayınlanıp 15 Aralık 2016 tarihinden sonra başlayan yıllık dönemler için halka açık şirketlerde zorunlu olacak ve KGK tarafından Türkçe'ye çevrilmek üzere taslak aşamasında olan BDS 700 uyarınca hazırlanacak yeni denetçi raporu örneği.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Hissedarlarına [veya Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Rapor

Görüş¹

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiştir.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGK") tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS) uygun olarak yürütülmüştür.

Bu standartlar kapsamında düzenlenen sorumluluklarımız raporumuzun Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları bölümünde detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar ile finansal tabloların bağımsız

denetimiyle ilgili etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız bir şekilde, bu hükümler ve Etik Kurallara ilişkin üstlendiğimiz diğer etik sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Kilit Denetim Konuları²

Kilit denetim konuları, cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde meslekî muhakememize göre en çok önem arz eden konulardır.

Bu konuların, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi bağlamında ve bu tablolara ilişkin görüşümüzü oluştururken dikkate alınmış olması sebebiyle bu konular hakkında ayrıca bir görüş bildirmemekteyiz.

[Her bir kilit denetim konusunun BDS 701'e uygun olarak açıklanması].

[Kilit denetim konusunun başlığı]

Dipnot X'e bakınız.

Kilit denetim konusu

[Konunun ve neden denetim sırasında en önemli konulardan biri olarak belirlendiğinin açıklanması]

Konunun denetimde nasıl ele alındığı

[Denetim sırasında bu konunun nasıl ele alındığının açıklanması]

[her bir kilit denetim konusu için tekrarı]

Yeni denetçi raporu
şeffaflığı artırmayı
amaçlıyor.

Diğer Bilgiler ³

Diğer bilgilerden yönetim sorumludur. Diğer bilgiler (X raporunda yer alan bilgileri kapsamaktadır fakat finansal tablolar ve denetçi raporunu kapsamamaktadır).

Finansal tablolar üzerindeki görüşümüz diğer bilgileri içermemektedir ve bu bilgiler üzerinde herhangi bir güvence teşkil etmez.

Finansal tabloların denetimi ile birlikte sorumluluğumuz, diğer bilgileri de okumak ve böylelikle, bu diğer bilgiler ile finansal tablolar arasında önemli bir tutarsızlık bulunup bulunmadığını veya denetim sırasında aldığımız bilgilere göre önemli derecede yanlışlık içerip içermediğini belirlemektir. Yürüttüğümüz çalışma sırasında diğer bilgilerde önemli bir yanlışlık bulunması durumunda, bunu raporlamamız gerekmektedir. Bu doğrultuda raporlanacak bir husus bulunmamaktadır.

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları ⁴

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tablolar hazırlanırken, yönetim; Şirketin sürekliliğinin devamının değerlendirilmesinden, uygun hâllerde işletmenin sürekliliğiyle ilgili konuların açıklanmasından ve Şirketin tasfiye edilmesi veya faaliyetlerinin durdurulması ya da bunun dışında gerçekçi alternatifleri bulunmaması haricinde işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasından sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları ⁵

Amaçlarımız bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvencenin elde edilmesi ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporunun düzenlenmesidir.

Makul güvence yüksek bir güvence seviyesidir ancak, BDS'ler uyarınca yürütülen bir bağımsız denetimin var olan önemli bir yanlışlığı her zaman tespit edeceği bir güvence değildir.

Yanlışlıklar hata veya hileden kaynaklanabilir ve yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacağı ekonomik kararları etkilemesinin makul olarak beklendiği durumda bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetimin parçası olarak, bağımsız denetim süresince meslekî muhakememizi kullanmakta ve meslekî şüpheciliğimizi korumaktayız. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablolardaki hata ya da hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte, bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmaktadır. Görüşümüze dayanak sağlamak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Hile kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilememe riskinden daha yüksektir. Bunun sebebi hilenin muvazaa, sahtecilik, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı açıklamada bulunma veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebilmesidir.

- Şirketin iç kontrolünün etkinliği hakkında bir görüş vermek amacından ziyade, içinde bulunulan şartlara uygun denetim prosedürlerinin tasarlanması amacıyla denetimle ilgili iç kontrol hakkında bilgi sahibi olunmaktadır.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ve yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Yönetim tarafından kullanılan işletmenin sürekliliği esasının uygunluğu ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak Şirketin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, bağımsız denetçi raporumuzda finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz veya bu tür açıklamaların da yetersiz olması hâlinde, olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar bağımsız denetçi raporumuzun tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar işletmenin sürekliliğinin devamını sona erdirebilir.
- Açıklamalar dâhil olmak üzere finansal tabloların; genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan (dayanağını oluşturan) işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

Diğer hususların yanı sıra, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile bağımsız denetim sırasında tespit edilen önemli iç kontrol eksiklikleri de dâhil olmak üzere, önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin ilgili etik hükümlere uyulduğuna ve bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu makul olarak düşünülebilen tüm ilişkiler ve diğer hususlar ve varsa ilgili önlemlerin kendilerine bildirildiğini, üst yönetimden sorumlu olanlara beyan etmekteyiz.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları ve dolayısıyla da kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuat tarafından söz konusu konunun kamuya açıklanması engellenmediği sürece, bu konuları bağımsız denetçi raporumuzda açıklamaktayız veya konunun bağımsız denetçi raporunda bildirilmesinin sebep olduğu olumsuz sonuçların, bu bildirimden (makul bir şekilde) beklenen kamu yararından daha ağır olduğu çok istisnai durumlarda, konuyu raporumuzda açıklamamaktayız.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekli ve içeriği, denetçinin mevzuatta ya da diğer denetim standartlarında belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.

Diğer mevzuat ya da diğer denetim standartlarında ele alınan konular [burada "diğer raporlama sorumlulukları" olarak atıfta bulunulmuştur], Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Bağımsız Denetçi Raporu bölümünün parçası olarak BDS'ler uyarınca zorunlu kılınan raporlama sorumlulukları kapsamında sunulan aynı konuları ele almadığı sürece, diğer raporlama sorumlulukları bu bölümde ele alınır.

Bağımsız denetçi raporundaki ifadelerde, diğer raporlama sorumluluklarının, BDS'ler uyarınca zorunlu kılınan raporlama sorumluluklarından fark varsa ayırt edilebilir olması şartıyla, BDS'ler uyarınca zorunlu kılınan raporlama sorumluluklarıyla aynı konuların ele alındığı diğer raporlama sorumlulukları birlikte sunulabilir (diğer bir ifadeyle, uygun alt başlıklar altında, Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Bağımsız Denetçi Raporu bölümüne dâhil edilir.)

1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

Bu bağımsız denetim raporunda bağımsız denetimi sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı, ünvanı].⁶

[Bağımsız denetim şirketi/kuruluşu ya da bağımsız denetçi veya hem bağımsız denetim şirketi/kuruluşu hem bağımsız denetçi adına imza]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Tarih]

1. Görüş, denetçi raporunun en başında yer alıyor.

2. Kilit denetim konuları açıklamaları (sadece hisseleri borsada işlem gören şirketler için zorunlu).

3. Denetçinin ve yönetimin Diğer Bilgiler ile ilgili sorumlulukları ve yapılan çalışmalara ilişkin denetçinin bulguları hakkında yeni bir bölüm.

4. Yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların, işletmenin sürekliliği ile ilgili olanlar da dahil olmak üzere, sorumlulukları hakkında yeni açıklamalar.

5. Denetçinin, işletmenin sürekliliği ile ilgili olanlar da dahil olmak üzere, sorumlulukları hakkında yeni açıklamalar.

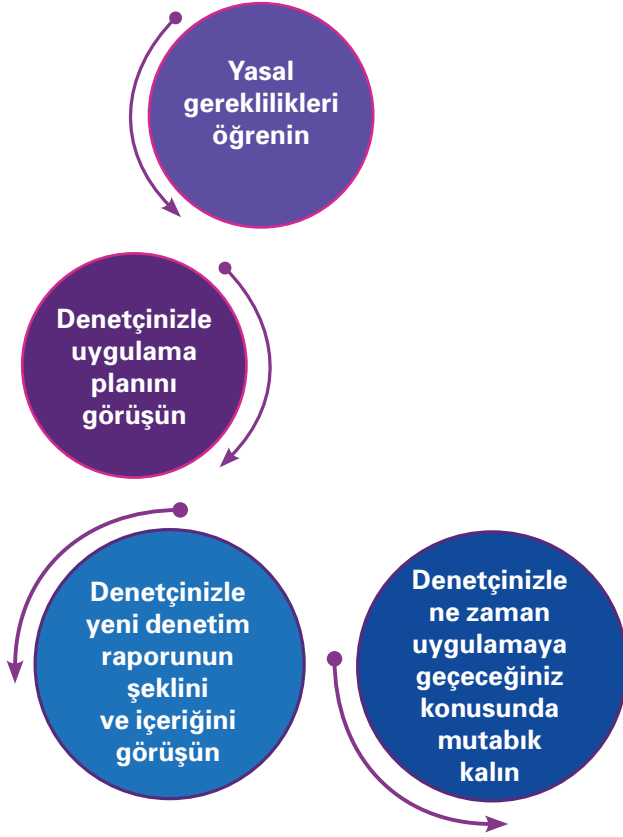
6. Denetim ortağının adının yer alması zorunludur (sadece borsada işlem gören şirketler için).

Değişime nasıl hazırlanabilirsiniz?

Yeni denetçi raporları hakkında görüşme ve planlamalara şimdiden başlayabilirsiniz.

Denetim komiteleri ve yönetim

Denetim komiteleri ve yönetim yeni stil denetim raporlarına şimdiden hazırlanabilir. Aşağıdaki grafik, denetim komitelerinin ve şirket yönetiminin kendi şirketlerine ait ilk genişletilmiş denetçi raporu yayınlanmadan önce alabilecekleri aksiyonları göstermektedir.



/// Denetim raporlarının farklılaşması olumlu karşılanması gereken bir husus. Bu tartışmaların nereye kadar devam edeceğini izlemek de ilginç olacak. ///

Robin Freestone,
CFO, Pearson

Yatırımcılar

Yeni gerekliliklerin belirlenmesiyle, yatırımcılar denetçi raporlarında yer alan bilgileri nasıl kullanacaklarına dair planlama yapmaya başlayabilirler. Örneğin, bir yatırımcıysanız aşağıdaki adımlarla başlayabilirsiniz:

- genişletilmiş denetçi raporlarında hangi bilgilerin bulunacağı konusunda bilgi sahibi olabilirsiniz;
- İngiltere’de yayınlanan raporları inceleyerek yeni raporlamaya aşına olabilirsiniz (bkz. Ek 1);
- yeni gerekliliklere göre hazırlanacak raporlar hakkındaki beklentilerinizi denetçilerle görüşebilirsiniz;
- bilgileri şirketlerin değerlendirilmesi ve karşılaştırılması için nasıl kullanacağınızı belirleyebilirsiniz; ve
- bu bilgileri denetim komiteleri ile ilişki kurmak için nasıl kullanabileceğinizi değerlendirebilirsiniz.

Makro düzeyde, yatırımcıların düzenleyici kuruluşlarla ve denetçilerle iletişim halinde bulunması ve onlara sunulan bilgilerin daha da geliştirilmesi için neler yapılabileceği konusunda geri bildirimde bulunmaları son derece önemlidir.

Ek 1 – İngiltere’deki denetçi raporlarından örnekler

Aşağıdaki³ örnekler İngiltere’deki³ genişletilmiş denetçi raporu gereklilikleri³ uyarınca hazırlanan raporlardan alınmıştır.

Örnek açıklama

KPMG LLP tarafından 28 Şubat 2015 tarihinde sona eren yıla ilişkin Stobart Grubu hissedarlarına sunulan denetim raporundan alıntıdır.

Şerefiye (59.0 m £), maddi olmayan duran varlıklar (57,2 m £) ve maddi duran varlıklar (221,9 m £) ile ilgili değer düşüklüğü

Bkz. sayfa 57 (Denetim Komitesi Raporu), sayfa 91 (Muhasebe Politikaları) ve sayfa 104 ile 108 (Finansal Dipnotlar).

Risk

Geçmiş yıllarda grup, faaliyetlerini şirket satın alımları ve maddi duran varlıklara yapılan yatırımlar ile genişletti. Bunun sonucunda, Grup’un net varlıkları London Southend Airport (LSA) ile ilgili 153.1 m £ da dahil olmak üzere önemli miktarda şerefiye, maddi olmayan duran varlık ve maddi duran varlık içermektedir. Grup’un sahip olduğu belli şirketler, LSA dahil, ticaretin erken aşamalarında olduğundan ve ilk beklentiler ve tahminlerle uyumlu şekilde faaliyet gösteremeyebileceğinden şerefiye, maddi olmayan duran varlık ve maddi duran varlıkların defter değerinin geri kazanılabilir tutarından fazla olmasına ve dolayısıyla değer düşüklüğü muhasebeleştirilmesine neden olabilir. Ek olarak, Grup’un yıl sonunda piyasa değeri, hissedarlara karşılık gelen net varlık değerinin altında bulunmaktaydı.

Nakit yaratan birimlerin geri kazanılabilir tutarı, kullanım değeri temel alınarak hesaplanmaktadır. Geri kazanılabilir tutarlar, yöneticilerin hasılat artışı, iskonto oranı, uzun dönem büyüme oranı ve enflasyon oranı gibi tahminleri kullanılarak, ileriye dönük nakit akış tahminlerinin iskonto edilmesiyle hesaplanmaktadır. Bütün olarak yürütülen muhakemenin kapsamı ve önemli defter değerleri dikkate alındığında bu alan denetimimizin odaklandığı temel muhakeme alanlarından biridir.

İlgili riske karşı uygulanan denetim prosedürleri

Denetim prosedürlerimiz Grup’un bütçeleme prosedürlerinin detaylı değerlendirilmesini (tahminlerin dayandığı) ve gelecekteki nakit akışlarının iskonto edildiği modellerin prensiplerinin ve doğruluğunun test edilmesini içermektedir. Her bir tahmin modelinden elde edilen hesaplamaların doğruluğunu test ettik ve hasılat artışı, iskonto oranı ve işletme sermayesi varsayımlarındaki girdileri; yönetim kurulu tarafından onaylanan tahmin modelleri, Grup’un dışındaki verileri ve kendi görüşlerimizi kullanarak değerlendirdik. İskonto oranı ve uzun dönem büyüme oranının uygunluğunu değerlendirirken kendi değerlendirme uzmanlarımızdan yararlandık. Tahminlerin geriye dönük doğruluğunu değerlendirmek için yıl içinde gerçekleşen sonuçlarla ilk tahminleri karşılaştırdık.

Marka isimlerine ilişkin gelecekteki nakit akışlarının, telif haklarının ve iskonto oranının uygunluğu, kullanılan varsayımların geçerliliği, süresiz ömür varsayımının uygunluğu gibi kritik değerlendirmelerimizde kendi değerlendirme uzmanlarımızı kullandık.

Grup’un değer düşüklüğüne ilişkin dipnot açıklamalarının yeterliliğini ve değer düşüklüğü değerlendirmesindeki sonucun temel varsayımlarda oluşabilecek değişikliklere duyarlılığının, değerlemelere ilişkin mevcut risklerle ilgili dipnotlarda uygun şekilde yer alıp almadığını değerlendirdik.

Örnek açıklama

KPMG LLP tarafından 31 Aralık 2014 tarihinde sona eren yıla ilişkin ITV hissedarlarına sunulan denetim raporundan alıntıdır.

Telif hakkı tahakkukları (70 milyon £, bkz. not 3.15)

Risk

Grup kullanılan içeriğe ilişkin doğrudan sanatçılara ve yapımcılara telif hakkı ödemektedir. Bu anlaşmaların koşulları birbirinden farklı ve karmaşıktır.

İlgili bilgi teknolojisi sistemleri sürecin sadece bir parçasını ele aldığından Grup tarafından tahakkuk eden telif haklarının hesaplanması büyük ölçüde manuel olarak yapılmaktadır. Bütün olarak süreç oldukça karmaşıktır ve Grup'un faaliyetlerinin temelini oluşturmaktadır.

Muhasebeleştirilen ve değerlendirilen sözleşmelerin miktarı ve çeşitliliği, sürecin manuel kısmı ile birleştirildiğinde hata riski artmaktadır.

İlgili riske karşı uygulanan denetim prosedürleri

Diğer prosedürlerin yanında, telif haklarının maliyetinin kaydedilmesi ve telif hakkı ödemelerinin onaylanmasına ilişkin kontroller test edildi.

Ek olarak Grup'un yıllık telif hakkı hesaplamalarından bir örneklem seçip yeniden hesaplanarak sözleşmelerdeki ana girdiler ve temel alınan sistem verileriyle mutabakatı yapıldı.

Ayrıca, telif hakkı maliyetleri, ilgili hasılatın bir yüzdesi olarak hesaplandı ve bilinen bütün değişiklikler dikkate alınarak bütçe ve geçmiş dönemlerle karşılaştırıldı.

İletişim:

KPMG Türkiye
Denetim Komitesi Enstitüsü



Şirin Soysal
KPMG Türkiye
Denetim Komitesi Enstitüsü Başkanı,
Şirket Ortağı
T: +90 216 681 90 19
F: +90 216 681 90 90
E: ssoysal@kpmg.com



Kuğu Alper
KPMG Türkiye
Denetim Komitesi Enstitüsü Koordinatörü
T: +90 216 681 90 00-9299
F: +90 216 681 90 90
E: kalper@kpmg.com

İstanbul
Rüzgarlıbahçe Mh. Kavak Sk. No:29
Kavacık 34805 Beykoz / İstanbul / Türkiye
T: +90 216 681 9000

Ankara
The Paragon İş Merkezi Kızılırmak Mah. Ufuk
Üniversitesi Cad. 1445 Sok. No:2 Kat:13
Çukurambar 06550 Ankara / Türkiye
T: +90 312 491 7231

İzmir
Heris Tower, Akdeniz Mah. Şehit Fethi Bey Cad.
No:55 Kat:21 Alsancak 35210 İzmir / Türkiye
T: +90 232 464 2045

kpmgdenetimkomitesi.com
kpmg.com.tr
kpmgvergi.com



Bu dokümanda yer alan bilgiler genel içeriklidir ve herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin özel durumuna hitap etmemektedir. Doğru ve zamanında bilgi sağlamak için çalışmamıza rağmen, bilginin alındığı tarihte doğru olduğu veya gelecekte olmaya devam edeceği garantisizdir. Hiç kimse özel durumuna uygun bir uzman görüşü almadan, bu dokümanda yer alan bilgilere dayanarak hareket etmemelidir. KPMG International Cooperative ("KPMG International") bir İsviçre kuruluşudur. KPMG ağına üye olan bağımsız firmalar, KPMG International'a bağlıdır. KPMG International'ın müşterilere sunduğu herhangi bir hizmet yoktur. Hiçbir üye firmanın KPMG International'ı veya başka üye firmayı, aynı şekilde KPMG International'ın da hiç bir üye firmayı üçüncü şahıslar ile karşı karşıya getirecek zorlayıcı ya da bağlayıcı hiçbir yetkisi yoktur. Tüm hakları saklıdır.

© 2016 Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş., KPMG International Cooperative'in üyesi bir Türk şirkettir. KPMG adı ve KPMG logosu KPMG International Cooperative'in tescilli ticari markalarıdır. Tüm hakları saklıdır. Türkiye'de basılmıştır.

