

MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN MUHASEBE TAHMİNLERİ

IIIYVU / 2014-2

Yrd.Doç.Dr. İdris VARICI*

ÖZET

Muhasebe tahminlerinin olduğu finansal tablolarda önemli yanlışlık riski yüksektir. Çünkü tahminler kanaat kullanılmasını içermektedir. Önemli yanlışlık riski, finansal tabloların denetim öncesi önemli yanlışlık içerme olasılığıdır. Bu nedenle denetçi, tahminler nedeniyle denetim çalışmalarında önemle dikkat edilmesini gerektiren düzeyde önemli yanlışlık riski olduğunu belirtebilir. Bundan dolayı, denetçinin muhasebe tahminlerine mesleki şüphe ile bakması gerekir. Bu yüzden, Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 540, “Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi”, denetçiye yol gösterici niteliktedir. Standarda göre, denetçi muhasebe tahminlerini tanıması için belli metotlar kullanılmalıdır. İlk önce, denetçinin muhasebe tahminlerinin nasıl yapıldığını tespit etmesi gerekir. Daha sonra muhasebe tahminleri yoluyla oluşabilecek önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi gerekir. Nihayetinde, değerlendirilen önemli yanlışlık risklerine verilebilecek cevaplar ile denetçinin, karşılaşılabileceği özel durumlar karşısında nasıl hareket edebileceği standartta vurgulanmıştır. Bu çalışmada, önce finansal raporlama standartlarına göre muhasebe tahminlerinin ne olduğu konusunda bilgi verilmiştir. Sonrasında ise UDS 540 kapsamında muhasebe tahminleri ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Tahmini, Tahmin Değişikliği, Uluslararası Denetim Standardı, Muhasebe Tahmini Denetimi

Jel Sınıflandırılması: M41, M42.

* Yrd. Doç. Dr. Samsun Ondokuz Mayıs Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı.

ACCOUNTING ESTIMATION IN TERMS OF ACCOUNTING AND AUDITING STANDARDS

Abstract

Risk of material misstatement is high in financial statements which have accounting estimates. Because estimation includes management comment. Risk of material misstatement is including probability of risk of material misstatement of financial statement before auditing. So auditor may state there is significant risk of material misstatement in auditing process based on estimation. For this reason, auditor should regard as professional doubt to accounting estimates. In this sense, International Auditing Standard (IAS) 540, "Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures", is advisor to auditor. According to standard, auditor should use particular method in order to recognise the accounting estimates. Firstly, auditor need to recognize how to make estimation. Then auditor should evaluate to risk of material misstatement which formed by accounting estimation. Later, responding the assessed risk of material misstatement and what to do auditor against the special situations that auditor may encounter was emphasised in standard. In this research, firstly accounting estimation was discussed about what it is according to the financial reporting standards. Next, detailed evaluation was made about accounting estimation as part of ISA 540.

Key Words: Accounting Estimation, Estimation Change, International Auditing Standards, Auditing Accounting Estimation

Jel Classification: M41, M42.

1. GİRİŞ

Bir muhasebe tahmini mali tablo kaleminin, kesin olarak değerinin belli olmaması durumunda yaklaşık olarak belirlenmesidir. Bunlara; periyodik olarak ayrılacak amortisman için duran varlığın faydalı ömrünün tahmini, şüpheli alacaklara ayrılacak karşılıkların belirlenmesi, stokların net gerçekleşebilir değerinin saptanması, garanti karşılıklarının tahmin edilmesi gibi örnekler verilebilir. İşletme yönetimi tahminlerin belirlenmesi için gerekli süreç ve kontrolden sorumludur. Yönetici anılan sorumluluğunu yerine getirirken büyük olasılıkla yargısını devreye koyacaktır. Bu nedenle muhasebe tahminleri görece subjektif bir yapıya sahiptir. Denetim açısından, bir mevzuda subjektiflik arttıkça güvenilirlik azalmaktadır.

Yöneticinin bu tahminleri, finansal tablolara ve doğal olarak finansal tablolarla ilgili çıkar gruplarının kararlarına önemli derecede etki edebilmektedir. Bu etkinin olumsuz tarafını ortadan kaldırmak için yönetimin tahminlerinin uygunluğunu araştırmak denetçinin sorumluluğu dâhilindedir. Çünkü her ne kadar yönetici objektif kriterlere göre tahminlerde bulunmaya çalışsa da, tahminlerin tamamen objektif bir kritere dayandırılması mümkün değildir¹. Bu nedenle denetçi, muhasebe tahminlerini değerlendirirken profesyonel bir şekilde mesleki şüphe içinde hareket etmesi gerekir.

Muhasebe ve denetim standartlarına göre sübjektif olarak belirlenen muhasebe tahminleri vasıtasıyla yöneticiler, manipülasyon yapmaya yatkındırlar. Kasıtlı olarak yapılan yanlış muhasebe tahminlerinin azaltılması için, muhasebe standartları ve muhasebe literatürü yinelenen çağrılar yapmaktadır. Bu anlamda özellikle geçmiş muhasebe tahminleri ile ilgili cari yıldaki açıklamaların artırılması önerilmektedir. Daha önceki yılların muhasebe tahminleri ile ilgili gerçekleşen değerlerin açıklanması (en azından bir kısmının dahi açıklanması), herhangi bir abartının olup olmadığını ya da düşük değerlendirmenin yapıp yapılmadığını açıklamak için bir basamak oluşturur, böylece potansiyel bir yönetici önyargısı değerlendirilmiş olur. AICPA'nın (American Institute of Certified Public Accountants-Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü) yayınlamış olduğu SAS No.99 standardında da aynı vurgular yer almaktadır (Herbold, 2005: 1).

Son dönemin en önemli hileli finansal raporlama skandallarından olan Enron örneğinde de, muhasebe tahminlerinden yararlanılarak ilgili çıkar gruplarının yanıltıldığı görülmektedir. Özellikle gerçeğe uygun değer muhasebesi ile yöneticiler, uzun vadeli enerji sözleşmelerinin kayıtlarını gerçekleştirilmeye çalışmışlardır. Yöneticiler gelecekteki faiz oranları ve enerji fiyatlarını tahmin ederek gelirler tahakkuk ettirmişlerdir. Bu tahminler gerçekçi olmayan, büyük ölçüde yönetici takdirine dayanan varsayımlara dayandırılmıştır. Bu sayede gelecek yıllarda elde edilecek ve yüksek belirlenmiş gelirler cari yılın geliri gibi kayıt edilmiş ve dönemin gelirleri olduğundan çok yüksek gösterilmiştir (Sağlar ve Kandemir, 2007: 26). Hâlbuki gerçekleşme ihtimali olsa dahi, gelecekteki muhtemel gelirler finansal tablolara alınmamalıdır. Muhasebe tahminlerinden yararlanarak gerçekleşen bu durum, muhasebe tahminlerinin bilinmesinin ve denetiminin önemini göstermektedir.

Muhasebe tahminleri ile ilgili muhasebe standartları ve denetim standart-

¹ Tahminin kelime anlamı da, akla, sezgiye veya bazı verilere dayanarak olabilecek bir şeyi, bir olayı önceden kestirmedir (Türk Dil Kurumu).

ları birlikte değerlendirildiğinde denetçilere daha faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu standartların birbirine entegre şekilde olması, denetçilere rehberlik etmesi ve profesyonel değerlendirmelerin yapılması açısından oldukça önemlidir (Smieliauskas,2012:275). Bu nedenle bu çalışmada; muhasebe tahminleri ile ilgili muhasebe standartlarına göre bilgiler verildikten sonra, muhasebe tahminlerinin denetim açısından önemi ve tahminlere yönelik denetçinin sorumlulukları belirlenmeye çalışılmıştır.

2. MUHASEBE TAHMİNLERİ

Muhasebe tahmini, finansal tablo kalemleri veya unsurları için yapılan tahminlerden oluşmaktadır. Kesin olarak ölçülemeyen kalemlerin yaklaşık tutarının belirlenmesine yöneliktir. Finansal tablolardaki kalemlerle ilgili tahmin yapma sorumluluğu yöneticiye aittir. Denetçinin sorumluluğu ise yönetim tarafından yapılan tahminlerin doğruluğunun değerlendirilmesidir. Denetçi ile müşteri işletme, muhasebe tahminleri açısından sık sık anlaşmazlıklara girebilmektedirler. Yapılan bir araştırmaya göre, finansal tabloların isteğe bağlı olarak ayarlanması muhasebe tahminleri vasıtasıyla yapılma oranı %15 çıkmıştır (Kaplan ve Reckers, 27: 1995). Bu oranın büyük işletmelerin finansal tablolarına uyarlanması ortaya çıkacak rakam, hiç de azımsanmayacak düzeyde olacaktır.

İşletme faaliyetlerinin birçoğunun sonuçları, belirsizlikler nedeniyle önceden kestirilemediğinden, tahminlerle ölçülmeye çalışılmaktadır. Geçmiş bilgilerden de yararlanılarak en güncel bilgilerin kullanımı ile tahminler yapılmaktadır. Örneğin; şüpheli alacaklar, kullanımdan kalkmış stoklar, finansal varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri, amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri, garanti yükümlülükleri, emeklilik maliyetleri, muhtemel dava giderleri gibi örnekler verilebilir (Herbold, 2005: 8, TMS 8, md.32). Finansal tablo kalemleri için *makul* tahminlerde bulunulması finansal tabloların güvenilirliğini bozamaz (TMS 8, md.33). Ancak işletme yönetiminin kontrolü altında bulunduğundan diğer ilgili grupları yanıltmak veya kendine fayda sağlamak için tahminler makul olmayabilir. Nihayetinde kendi yargısını kullanacak olan yönetici, değerlendirmeleri ile makul davranmayabilir. Yargıya dayalı muhasebe tahminleri ile ilgili rakamların doğruluğunu belirlemek ve manipüle edilip edilmediğini ortaya çıkarmak güç olduğundan, denetçinin muhasebe tahminlerine mesleki şüphe ile bakması gerekir (Duncan, 2002: 401).

Öte yandan işletme yönetimi, muhasebe tahmininde bulunurken, her daim kullanabileceği standart bir ölçü yoktur. Bu nedenle muhasebe tahmininin

tespiti işletme yönetiminin kendi mesleki yargısına dayanmaktadır. Ancak tahminlerin tespiti muhasebe kalemlerinin niteliğine göre değişebilmektedir. Örneğin bir kira giderinin tahakkuk ettirilmesi, basit bir mesleki mantık ve hesaplama ile yapılabilir. Fakat devir hızı düşük olan veya kullanılmayan stoklar için ayrılacak karşılıklara ait tahminlerin yapılması, mevcut veriler ve gelecekteki satışlara ilişkin yapılan tahminlerle ilgili önemli analizler gerektirebilmektedir (Bilgin, 2006: 154). İşletme yönetiminin yapmış olduğu tahminler tecrübe ile sabittir. Her zaman yaptığı işlemlere yönelik tahminler ile ilgili sıkıntı çekmeyebilir. Fakat olağanüstü bir durumun oluşması veya gelecekle ilgili belirsizliklerin artması durumunda, tahminlerde sıkıntı yaşanabilir.

3. MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

Muhasebe tahmininin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bilgilere ulaşılması veya yeni tecrübeler kazanılması tahminin yeniden gözden geçirilmesini gerekli kılabilir. Tahminin yeniden gözden geçirilmesi önceki dönemlerle ilgili değildir. Dolayısıyla hata ve muhasebe politikalarındaki değişiklik gibi algılanmamalıdır (TMS 8, md.34). Yani muhasebe politikalarındaki veya hatalarındaki değişiklik geçmişi de etkilemekte iken, muhasebe tahminindeki bir değişiklik sadece cari yılı ve geleceği etkileyebilmektedir.

Uygulanan değerlendirme yöntemlerindeki değişiklik, muhasebe tahmini değişikliği değil bir muhasebe politikası değişikliğidir (TMS 8, md.35). Örneğin duran varlıklarla ilgili amortisman yöntemlerinden azalan bakiyeler yöntemini kullanan bir işletmenin normal amortisman yöntemini uygulamaya geçmesi, bir tahmin değişikliği değil politika değişikliğidir. Öte yandan duran varlığın kalıntı değerinin ve yararlı ömrünün, her hesap dönemi sonunda yeniden gözden geçirilip beklentilerin önceki dönemlerden farklı olması durumunda, yararlı ömrünün yeniden hesaplanması muhasebe tahmini değişikliğidir.

Muhasebe tahminindeki bir değişiklik ile muhasebe politikasındaki değişiklik birbiri ile karıştırıldığında ya da bu ikisini ayırmak zor olduğunda, değişikliğin muhasebe tahmini değişikliği olduğu kabul edilir (TMS 8, md.35). Örneğin işletme özelliği bir varlıkla ilgili borçlanma maliyetlerini varlığın maliyetine katarak, ilgili tutarı varlığın yararlı ömrü boyunca giderleştirme yerine, doğrudan gider yazmaya karar vermiştir. Bu şekilde değişikliğin gerekçesini giderlerin aktifleştirilerek erteleme yoluyla gelecekte sağlayacağı yararı şüpheli hale gelmesi şeklinde belirtmiştir. Bu durumda işletme; gelecekteki yarar için yaptığı hesaplamalardaki değişiklik ne-

deniyle; finansman giderlerini ertelemek yerine giderleri hemen tahakkuk ettirerek, daha önce uyguladığı muhasebe politikasını da değiştirmiş olmuştur. Görüldüğü gibi muhasebe tahminlerindeki değişiklik (gelecekteki beklenen yararın değişmesi) muhasebe politikasının da (aktifleştirme yerine anında giderleştirme) değiştirilmesine sebep olmuştur. Bu durumda, gerekli açıklama yapılarak, değişikliğin muhasebe tahminindeki değişiklik olduğu bildirilmelidir (Gürdal, 2006: 8). Çünkü buradaki değişikliği ayırmak zordur. Bu nedenle standardın istediği şekilde değişikliğin muhasebe tahmini değişikliği olduğu vurgulanır.

Bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi sadece cari yıla ait ise cari yıldaki finansal tablolara yansıtılmalı, eğer gelecek yılları da etkileyen bir tahmin değişikliği varsa hem değişikliğin yapıldığı yıla hem de gelecek yıllara bu etki yansıtılmalıdır. Örneğin şüpheli tutarın tahmininde bir değişiklik, sadece bu dönemi etkiler ve dolayısıyla etkisi sadece bu dönemin finansal tablolarına yansıtılır. Oysa duran varlığın faydalı ömrünün tahmini ile ilgili bir değişiklik hem bu dönemin amortisman giderini hem de gelecek yılların amortisman giderini etkileyeceğinden, bu etki hem cari yıla hem de gelecek yıla yansıtılır. Her iki dönemi etkileyen muhasebe tahminindeki değişikliğin niteliği ve tutarı, finansal tablo dipnotlarında ayrı ayrı belirtilir (TMS 8, md.36-39).

Örnek 1²

GÜLVAR A.Ş., silah üretimi ile uğraşan bir firma olup ürettiği silahların hepsini 1 yıllık garanti³ kapsamında satmaktadır. İşletme silahlar için önceki dönemlerdeki bilgilerden yola çıkarak kusur tespiti tahmini yapmaktadır. Daha önceki bilgilere göre silahların %85'i hatasızdır. Yani silahların %15'inin kusurlu çıkma ihtimali vardır. Hasarların ortaya çıkması durumunda onarım maliyeti silah başına 150 TL'dir. Bu işletme her yıl ortalama 5000 adet silah üretimi yapmaktadır. Ancak işletme 2012 yılında üretilen silahların çoğunun (%40'ının) kusurlu olduğunu fark etmiştir. Bu nedenlerle işletme, garanti kapsamında 2013 yılında daha fazla hasar tazmin talebinde bulunulacağını beklemektedir. Bu beklenti ile işletme 2013 yılı için garanti kapsamındaki maliyetleri daha yüksek tutarda mali tablolara yansıtacaktır. Sadece cari yılı ilgilendiren bu karşılıklar ilgili dönemin finansal tablolarına etki etmektedir. Bu nedenle önceki yıllara göre ek karşılıklar $(5000 * \%25(\%40 - \%15)) * 150 = 187.500 \text{ TL}$ ayırması muhasebe tahmininin

2 Örnek Yükü S. Ve S. Gönen, 2012, sayfa 29'dan esinlenerek tarafımızdan geliştirilmiştir. Örnekte sadece cari yılın finansal tablolarını etkileyen tahmin değişikliği söz konusudur.

3 Uygulamada genellikle işletmeler sattıkları mallar için garanti karşılıklarını aylık izlemektedirler. Her ay o ay içinde yapılan satışlar için bir garanti karşılığı ayrılmakta ve o ay garanti süresi dolan mamuller için geçmiş aylarda ayrılan karşılıklar iptal edilmektedir (Yıldırım ve Karanlık, 2008: 117).

değiştirilmesidir. Dikkat edilirse geçmiş yıl verilerinden yola çıkılarak gelecekle ilgili tahminler yapılmakta ve yapılan tahmin 2013 yılı için değişmektedir.

Örnek 2⁴

A işletmesi üretimde kullanılmak amacıyla makineler satın almış ve kullanmaya başlamıştır. Makine başlangıçta belirlenen vardiya sayısından daha az vardiyada kullanıldığından ve makinenin bir süre atıl kalmasından dolayı, beklenilenden daha az yıpranmaya maruz kalmıştır. Makinenin ilk elde edilme maliyeti 500.000 TL olup 10 yıl faydalı ömrü olacağı tahmin edilerek iki yıl eşit tutarda amortisman ayrılmıştır⁵. Fakat anılan bu sebeplerden dolayı iki yıl sonra makinenin daha fazla kullanılabilceği tahmin edilmiş ve yeni ekonomik ömür 10 yıl olarak tahmin edilmiştir. Yani bu makinenin 10 yıl daha kullanılabilceği tahmin edilmektedir. Muhasebe tahmininin bu şekilde değişmesinden dolayı işletmeler hem cari yıl için hem de gelecek yıllar için amortisman tutarlarında değişikliğe gitmek zorunda kalacaklardır.

İlk iki yıl amortismanı: $500.000/10=50.000$ TL

Tahmin değişikliğinden sonra cari ve gelecek yıllar için amortisman= Net Değer/Yeni Faydalı Ömür

$= (500.000 - 100.000) / 10 = 40.000$ TL (Herhangi bir değişiklik olmazsa cari ve kalan yıllarda ayrılacak amortisman tutarı)

Örnek 3⁶

İşletme alıcı A'dan yaptığı satış nedeniyle 2 yıl vadeli senet almıştır. Senetlerin toplam tutarı 60.000 TL'dir. Ancak borcun vadesi gelmeden "Alıcı A", geçirdiği bir hastalık nedeniyle işi ile uğraşamamış ve işinin gittikçe bozulduğu anlaşılmıştır. İşletme bu nedenle anılan alacağın gelecekte ödenme durumunun zayıf olduğunu tahmin etmekte ve ihtiyatlılık gereği şüpheli alacak olarak sınıflandırıp bu alacağa 31.12.2012 tarihinde karşılık ayırmıştır. Karşılık ayrıldıktan bir süre sonra "alıcı A"nın beklenmedik şekilde iyileştiği ve işinin başına geçip işleri rayına koyabileceği tahmin edilmektedir. Bu nedenle ayrılmış olan karşılık iptal edilerek daha önce dönemin giderleri ile ilişkilendirilen bu tutarın, şimdi gelir olarak kaydedilerek içinde bulunulan dönemin (2011 yılının) gelirlerine ilave edilmesi gerekir. Tahmin değişikliği sadece ilgili yılı ilgilendirdiğinden, etki sadece o yılın finansal tablolarında olacaktır.

⁴ Örnekte hem cari yılın hem de gelecek yılların finansal tablolarını etkileyen tahmin değişikliği söz konusudur.

⁵ Hurda değer ihmal edilmiştir.

⁶ Örnekte sadece cari yılın finansal tablolarını etkileyen tahmin değişikliği söz konusudur.

4. DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE TAHMİN DEĞİŞİKLİKLERİNİN DENETİMİ

Denetçi genel olarak finansal tablolar için, özelde ise muhasebe kayıtları, finansal tablo kalemleri ve mali olaylarla ilgili önemli hata içermediğine dair makul güvence vermekle sorumludur. Dolayısıyla muhasebe tahminleri ile ilgili denetçinin önemli hata içermediğine dair makul güvence verebilmesi için yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplaması gerekir. Toplanacak kanıtın miktarı ve uygunluğu denetçiye bağlı olmakla birlikte, bir takım faktörlerin kanıt miktarı ve uygunluğu ile ilgili olduğu kaçınılmazdır. Bunlardan bir tanesi de risk faktörüdür. Yani bir hesap veya mali olayla ilgili risk düzeyi toplanacak denetim kanıtına etki etmektedir. Risk düzeyi ise hata veya düzensizlik olasılığını gösterir. Muhasebe tahminleri de hata veya düzensizlik yapılma ihtimali yüksek olan alanlardan biridir. Çünkü muhasebe tahmini objektif yargılardan ziyade sübjektifliğin devreye girdiği bir alandır. Muhasebe tahmini ile ilgili risk düzeyini denetçi mesleki yargısı ile belirlemeye çalışır. Nitekim uluslararası denetim standartları (ISA⁷ -International Standards on Auditing- Uluslararası Denetim Standartları- UDS) denetçiye bu anlamda yol gösterici niteliktedir.

UDS'ler bazı özel durumlar için, denetçiye yol gösterecek şekilde IFAC (International Federation of Accountants-Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu) tarafından yayımlanmış denetim standartlarıdır. Bu standartlardan biri de ISA-UDS 540 (Audit of Accounting Estimates-Muhasebe Tahminlerinin Denetimi)⁸ standardıdır. Bu standart muhasebe tahminleri ile ilgili denetçiye yol göstermektedir.

Denetçi muhasebe tahminleri ile ilgili kanıt toplamada sıkıntı yaşayabilmektedir. Çünkü yönetimin yapmış olduğu tahminlerle ilgili kanıt eksikliği bulunmaktadır. Yani denetçinin kullanabileceği kesin bir kanıt yoktur. Alandaki bu boşluk nedeniyle, denetçilere en fazla dava konusu oluşturacak eylemlerin başında muhasebe tahminleri gelmektedir (Kaplan ve Reckers, 27: 1995). Denetçinin bir konu ile ilgili kanaate varabilmesi için yeterli miktarda kanıtı ihtiyaç vardır. Kanıt eksikliği nedeniyle zorluk yaşayacak olan denetçinin yönetim tahminlerine şüphe ile yaklaşması gerekir.

UDS 540'a göre; denetçi öncelikle muhasebe tahminleri ile ilgili önemli bir yanlışlığın olabileceğine dair riskleri tanımlaması ve değerlendirmesi ge-

7 ISA bundan sonraki sayfalarda UDS şeklinde ifade edilmiştir.

8 Standardın tam başlığı şu şekildedir; ISA 540: Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures-UDS 540: Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi. Sadece Muhasebe tahminlerinin denetimi şeklinde kısaca ifade edilmiştir. Gerçeğe uygun değere ilişkin tahminler ayrıntılı anlatılmamıştır.

rekir. Daha sonra değerlendirdiği risklere verilecek cevapları belirlemesi gerekir. Denetçinin önemli risklere yanıt vermesi için ek maddi doğruluk testlerine başvurması gerekli olabilir. Yapılacak çalışmaların sonlarına doğru ise muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamaların incelenmesi mantıklıdır. Yine yönetimin bilgi sunmasında tarafsızlığını zedeleyecek önemli göstergelerin varlığı araştırılabilir. Denetçi yaptığı bütün bu çalışmalarını yazılı hale getirip denetim dosyasına dahil etmesi gerekir.

4.1. Muhasebe Tahminleri ile İlgili Önemli Yanlışlık Riskinin Tanımlanması

Önemli yanlışlık riski, finansal tabloların denetim öncesi önemli yanlışlık içermeye olasılığıdır. Bu risk iki alt riskten oluşmaktadır. Bunlar; doğal risk ve kontrol riskidir. Herhangi bir kontrol olmaksızın bir muhasebe işleminin bakiyesinin önemli yanlışlık içermeye olasılığı doğal risk, işletmenin iç kontrol yapısının bir muhasebe işleminin bakiyesinin önemli bir yanlışlığı önleyememesi olasılığına da kontrol riski denilmektedir. Muhasebe tahminlerinin önemli yanlışlık içermesi doğal riskle daha yakından ilişkilidir. Çünkü muhasebe tahminlerinin ve bu tahminlerin sonucu oluşabilecek muhasebe kayıtlarının, kendi doğası gereği, riskli olduğu bilinmektedir. Önemli yanlışlık riski, önemli hata ve hile riskini oluşturur. Yani önemli yanlışlık hatadan veya hileden kaynaklanabilir. Muhasebe tahminleri yoluyla hile yapma imkanı yöneticiler açısından daha fazladır.

Her şeyden önce yönetimin tahminleri, geçmişteki verilere dayalı olarak gelecekteki belirsizliklerle ilgili bir durumdur. Dolayısıyla diğer denetim alanlarında olduğu gibi denetçinin toplaması gereken kanıtların sayısı, niteliği ve çeşidi çok açık değildir. Açık olmayan bir durum için denetçinin daha fazla kanıt toplaması ve özel bir dikkat göstermesi gerekir. Dolayısıyla denetçiye bu anlamda risk değerlemesi için kullanabileceği argümanlar gereklidir. Standartta göre; bu durumda denetçinin muhasebe tahminlerini tanıması için belirli metodları kullanması gerekir.

Örneğin denetçi, muhasebe tahminlerinin tanınması için belirli koşulları belirler. Bilanço ve gelir tablosu kalemleri için belirlenmiş ilkeler mevcuttur. Bunlar genelde uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde⁹ tanımlanmaktadır. Tanımlanan alternatifler arasından yöneticinin seçme hakkı bulunmaktadır. Örneğin gerçeğe uygun değer¹⁰ hesaplaması gibi bazı durumlarda, yönetimin nokta tahmini yapması için kriterler belirlenmiş

⁹ Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi: Finansal tabloların hazırlanmasında benimsenen finansal raporlama çerçevesi, finansal tabloların amacı ve işletmenin doğası açısından uygulanabilir ya da gerekli olan kural ya da düzenlemedir. Kısaca finansal raporlama çerçevesi de denir.

¹⁰ ISA 540 standardı makul değerle ilgili denetim sürecini de içermektedir.

olabilir. Bu kriterlerin gözden geçirilmesi ve test edilmesi gerekir. Gözden geçirilmesi gereken kriterlerin finansal tablolara bağlı olan dipnotlarda belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca gerekli olan açıklamaların yapılıp yapılmadığı denetçiler tarafından incelenmelidir. Ek olarak işletmenin iç kontrol yapısının da iyi tanınması gerekir.

Öte yandan denetçi tahmin yapılması için gerekli olan koşulları incelemektedir. İşletme yönetiminin yapmış olduğu tahmin hesaplamalarını gözden geçirmeli ve bir önceki dönem yapılan tahminlerin cari yılda gerçekleşip gerçekleşmediği belirlenmelidir. Eğer önceki tahminler ile sonuçları arasında fark varsa, bu farkın önem düzeyine göre düzeltme talep edilip edilemeyeceği değerlendirilmelidir. Özellikle hassas olan muhasebe tahminleri ile ilgili önemli varsayımların açıklanması gereklidir. Dolayısıyla denetçinin bu ince noktalar üzerinde durması önemlidir.

Denetçinin işletme yönetiminin yapmış olduğu *muhasebe tahminlerindeki değişiklikleri* de iyi analiz etmesi gerekmektedir. Bunun için UDS 540'a göre denetçinin sorması gereken birkaç soru bulunmaktadır. Örneğin;

- İşletmenin muhasebe tahminleri yapmasını gerektiren yeni ve farklı işlemler gerçekleşmiş midir?
- Muhasebe tahminlerinin yapılması için gerekli olan şartlar değişmiş midir?
- Muhasebe tahminleri ile ilişkili muhasebe politikaları değişmiş olabilir. Bu değişiklik uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde belirlenen ihtiyaçlar doğrultusunda yapılmış mıdır?
- Yönetimin kontrolü dışındaki değişiklikler ya da düzenleyici kuruluşların yeni düzenlemeleri nedeniyle yönetim tahmin değişikliğine gitmiş midir?
- Yeni muhasebe tahminlerinin yapılması için yeni koşullar ortaya çıkmış mıdır?

Standardın A22. maddesinde, denetçinin yöneticinin muhasebe tahminlerini nasıl yaptığını kavraması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu anlamda yönetimin sistematik olarak sorumlulukları incelenmelidir. Öncelikle yönetimin sorumluluğu, finansal tabloları hazırlamak ve iç kontrol sistemi de dâhil olmak üzere, muhasebe tahminlerinin yapılması için gerekli olan muhasebe sürecini oluşturmaktır. Uygun tahmin ve değerlendirme yöntemlerini içeren, uygulanabilir makul muhasebe politikalarının belirlenmesi ve muhasebe tahmin sürecinin oluşturulması gerekir. Daha sonra muhasebe tahminlerini etkileyen veri ve varsayımların belirlenmesi veya geliştirilmesi

gerekir. Son olarak periyodik olarak muhasebe tahminlerini doğuran şartlar gözden geçirilmeli ve gerekli görüldüğü zaman yeniden tahmin yapılması gereklidir. Denetçi, bütün bu sürecin bu şekilde işlemesi gerektiğini varsayarak, gözlemlerde bulunmalıdır.

Standardın A103-104. maddelerinde ise risk derecesi yüksek olan muhasebe tahminleri için denetçinin yeterli miktarda denetim kanıt toplaması gerektiği vurgulanmaktadır. Özellikle finansal tablolardaki muhasebe tahminlerini uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine göre yönetimin karar verip vermediği üzerinde kanıt toplanmasında yarar vardır. Finansal tablolarda yönetim tarafından belirlenen bir muhasebe tahminini, finansal tablolarda ilgili kavramsal çerçevede belirlenen kriterlere uygun olup olmadığını belirlemek için, denetçi yapılan ölçümün yeterince güvenilir olup olmadığını değerlendirmektedir.

Eğer belirlenen kriterlere uygun olmayan muhasebe tahminleri mevcutsa, denetçi uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uyum sağlanması gerektiğine karar verebilir. Hatta denetçi muhasebe tahmini ile ilgili sonucun uygun işlem olduğuna kanaat getirirse bile, finansal raporlama çerçevesi ile tezatlık oluşturacak bir durumun finansal tabloların dipnotlarında açıklanması gerekli olabilir. Öte yandan denetçi finansal tablolardan yararlanan çıkar gruplarının dikkatini çekmek için denetim raporuna, bir madde ekleyerek, önemli belirsizliklerin olduğuna kanaat getirebilir ve bunu raporda belirtebilir. Bazı durumlarda da tahmin yapmak olanaksız olabilir. Denetçinin bu durumu ve yapılamayan tahminlerin finansal tablolar üzerindeki etkisini raporlama sürecinde dikkate alması gerekir.

Standardın A24-26. madde aralığında muhasebe tahmini belirlenirken faydalanılan tahmin metotlarından bahsedilmiştir. Buna göre muhasebe tahminlerinde kullanılan ölçüm tekniklerinin veya metotlarının da gözden geçirilmesi gerekir. Bazı durumlarda finansal raporlamaya ilişkin uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde muhasebe tahminleri için belirli ölçüm yöntemleri bulunabilir. Örneğin bir varlığa veya borca ilişkin, gerçeğe uygun değer¹¹ belirlenmesine yönelik yöntemler bulunabilir. Ancak birçok durumda finansal raporlamaya ilişkin uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde, böyle yöntemlerin yer almadığı ya da alternatif yöntemlerin bulunduğu bilinmektedir. Finansal raporlama çerçevesinde belirli tahmin yöntemleri yoksa, yönetimin muhasebe tahminlerini yaparken kullandığı metodu varlık veya borçların doğasına göre belirlemiş olması muhtemeldir. Yada yönetici, içinde faaliyet gösterdiği sektörün veya çevrenin muha-

¹¹ Gerçeğe uygun değer hesaplamaları, sonucu kesin olmayan varsayımlara dayanır.

sebe tahminleri için kullandığı belli çeşitte muhasebe tahmin metotlarını kullanmıştır. Hemen belirtmek gerekir ki; yöneticinin belli sektörlerde kullanılan tahmin yöntemlerinin dışında, aynı sektörde ve çevrede faaliyet göstermesine rağmen, kendi içinde geliştirdiği bir muhasebe tahmin metodu önemli yanlışlık riskleri içerebilir. Denetçinin bu duruma dikkat etmesi gerekir. Finansal raporlama çerçevesinin bir özelliği de hedef kullanıcılar açısından faydalı bilgiler sağlamasıdır. Dolayısıyla kavramsal çerçeveye göre sonuçlara etki edebilecek olaylar, hesap bakiyeleri ve açıklamalar ihmal edilmemelidir.

A29. maddede, bazı durumlarda yöneticinin, muhasebe tahmininin yapılmasında, uzman görüşüne başvurabildiği ifade edilmektedir. Çünkü tahmin yapılmasını gerektiren durum özellik arz eden ve yöneticinin uzmanlık alanı dışında oluşan bir durumla alakalı olabilir. Örneğin madencilik sektöründe, mineral veya hidrokarbon rezervlerinin ölçümü için, uzman görüşüne başvurmak gerekli olabilir. Ya da sık rastlanmayan bir olay, işlem veya durumun doğası gereği tahmin yapılması için uzman görüşüne başvurulabilir.

4.2. Önemli Yanlışlık Risklerinin Değerlendirilmesi

Standardın A45-51 maddeleri arasında belirtilenlerden denetçinin önemli yanlışlık risklerini değerlendirmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Buna göre; muhasebe tahminleri için varsayımlar önemli bir unsurdur. Varsayımların olması belirsizliği oluşturmaktadır. Risk ise belirsizliğin bir alt unsurudur. Yani risk ile bir tehlikenin ortaya çıkma olasılığı oluşmaktadır. Bu tehlike denetim açısından önemli yanlışlık riskidir. Tahmin ile ilgili belirsizliklerin derecesi önemli yanlışlık riskini artırmaktadır. Bu belirsizlikler şu nedenlere bağlı olabilir:

- Muhasebe tahminlerinin ne ölçüde yargı içerdiği
- Varsayımlarda değişiklik oluştuğunda muhasebe tahminlerinin buna karşı duyarlılığı
- Tahmin belirsizliğini azaltabilen bilinen ölçüm tekniklerinin varlığı
- Tahmin döneminin uzunluğu ve geleceğe dair tahmin yapmak için geçmiş olaylardan yararlanılan verilerin uygunluğu
- Dış kaynaklardan güvenilir veri kullanılabilirliği(güvenilir dış kaynak verilerine erişim)
- Muhasebe tahminlerinin ne ölçüde gözlemlenebilir, ne ölçüde gözlemlenemeyen verilere dayandığı v.b.

Muhasebe tahminleri ile ilgili belirsizlikler, yöneticilerin yapacağı tahminin tarafsızlığını da etkilemektedirler. Çünkü bu durumda yöneticiler kanaatlerini kullanmak isteyeceklerdir. Kanaat kullanıldığında yöneticiler, kendi çıkarları doğrultusunda kanaat kullanmaya yeltenmeleri büyük bir olasılıktır. Öte yandan denetçi, tahmin ile ilgili önemli yanlışlıkların olabileceğine dair riskleri değerlendirirken, şu konulara da önem verebilir:

- Bir muhasebe tahmininin beklenen veya gerçek önemi
- Yönetimin kayıt altına aldığı tahmin tutarı ile denetçinin kendi tahmin tutarını karşılaştırması
- Yönetimin tahmin yaparken uzman kullanıp kullanmadığı
- Önceki dönem muhasebe tahminlerinin değerlendirme sonuçları

Muhasebe kalemlerine ilişkin belirsizliğin olması durumunda makul bir tahmin yapılması zorlaşabilir. Bu durumda denetçi vereceği denetim görüşünü dikkatle gözden geçirmelidir. Önemli düzeyde belirsizlik içeren muhasebe tahminleri ile ilgili örnekler aşağıda sıralanmıştır:

- Bazı muhasebe tahminleri muhakeme gücüne dayalı olarak yapılabilir. Örneğin; beklenen bir dava ile ilgili fikir yürütme veya gelecekte uzun yıllar kesinleşmeyecek olaylara bağlı, nakit akışlarının tutarı ve zamanlaması ile ilgili yapılan tahminler.
- Belirli ve herkesçe tanınmış ölçüm tekniklerinin dışında bir yöntemle tahminde bulunulması durumu.
- Denetçinin önceki finansal tablolardan yararlanarak yapmış olduğu muhasebe tahminlerine paralel olarak yapılan muhasebe tahminlerinin, yöneticinin yapmış olduğu tahminden farklı olması durumunda.
- Çok özel bir modelle yapılan gerçeğe uygun değer tahminlerinin yapıldığı zaman veya hiçbir somut girdisi olmadan gerçeğe uygun değer tahmini yapıldığı zaman.

Standardın A126-126. maddelerinde önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesine yönelik bilgiler yer almaktadır. Bu çerçevede tahminle ilgili belirsizliğin yüksek olduğu durumlarda denetçinin yapacağı işlemler vardır. Bazı durumlarda, özellikle makul bir muhasebe tahminin yapılamadığı zamanlarda, belirsizlik çok yüksek olabilir. Eğer denetçi bir muhasebe tahmininin yüksek risk içerdiğini tahmin ederse, işletmenin iç kontrol yapısı da dahil, kontrol faaliyetlerine odaklanmalı ve bilgi toplamalıdır. Örneğin; üst yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların belirlediği ve yazılı hale

getirilen tahmin metotlarına uyulup uyulmadığı tespit edilmelidir. Yine denetçi, önemli olan muhasebe tahminlerinin yönetim tarafından gözden geçirilip geçirilmediğine, üst yönetimin onayının alınıp alınmadığına bakmak zorundadır. Bu onayın uygun yönetim kademesi tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği araştırılmalıdır. Yine tahminlerin yapılması için gerekli süreçlerin belgelendirilip belgelendirilmediği hususunda inceleme yapılmalıdır. Yapılan tahminlerin yönetimden sorumlu olanlarca onaylanıp onaylanmadığı belirlenmelidir. Örneğin; sadece bir kereliğine mahsus bir hukuksal davanın sonuçları ile ilgili hukuk danışmanlarından, bu davanın sonuçları ve işletmeye olan etkileri ile ilgili bilgi alınmış olunabilir. Yine bu uzmanlardan, olayın sonuçlarının finansal tablolara etki derecesi ile ilgili bilgiler toplanmış olunabilir. Bu süreçlerin doğru bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin denetçi tarafından belirlenebilmesi de sürece yönelik kontrol faaliyetlerinin gözden geçirilmesini gerektirir.

Yine standardın A103-104. maddelerinde önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesine vurgu yapılmaktadır. Bu maddelerde vurgulandığı üzere, yönetici duruma bağlı olarak birtakım metotların kullanılması yoluyla muhasebe tahminlerinin alternatif varsayımlarını ve sonuçlarını değerlendirebilir. Yönetim tarafından kullanılan metotlardan biri duyarlılık analizi olabilir. Çünkü duyarlılık analizi, sonuçların doğruluğu açısından fikir verir. Duyarlılık analizinde, farklı varsayımlarla çeşitlenen, bir muhasebe tahmininin parasal olarak miktarının belirlenmesine çalışılabilir. En az üç defa farklı varsayımlarla muhasebe kaleminin gerçeğe en yakın tutarı tahmin edilmeye çalışılabilir. Hatta gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulan muhasebe kalemleri için bile duyarlılık analizi yapılabilir. Diğer taraftan, farklı piyasa katılımcıları farklı tahminler için farklı varsayımlar kullanabilir. Bir duyarlılık analizi çok sayıda sonuç senaryolarının gelişmesini sağlayabilir. Bu sonuçlar bir aralıktaki sonuçlar şeklinde olur.

Duyarlılık analizinde gerçek değer tahmin edilmeye çalışılır. Bu nedenle bir duyarlılık analizinin sonucu, belli bir muhasebe tahmininin belirli varsayımlara karşı duyarlı olmadığını gösterebilir. Ya da duyarlılık analizi, bir veya birden fazla varsayıma bağlı olarak, muhasebe tahmininin doğruluğu konusunda denetçinin dikkatini çekebilir. Bu nedenle denetçinin yöneticinin yapmış olduğu tahmin belirsizliğini değerlemesi gerekir. Eğer tahmin belirsizliği yüksek ise önemli yanlışlık içerip içermediği belirlenmeye çalışılır. Yine eğer önemli ise belirlenen önemli risklere verilecek cevaplarla ilgili prosedür izlenebilir.

4.3. Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine Verilen Cevaplar

Muhasebe tahminin sübjektif yargılar içermesi nedeniyle, yönetimin yapmış olduğu tahmin ile denetçinin bağımsız tahminleri arasında fark oluşması mümkündür. Böyle durumlarda farkın düzeltme gerektirip gerektirmediği denetçi tarafından değerlendirilmelidir. Eğer denetçi farkın makul olduğu kanaatine varırsa, bir bütün olarak finansal bilgiyi kullananların kararlarını etkilemediğine kanaat getirirse, düzeltme gerekmez. Ancak, denetçi farkın makul olmadığına kanaat getirirse, işletme yönetiminden düzeltme talep edebilir. İşletme yönetimi farkı düzeltirse, denetçi diğer tüm yanlışlıkların önem derecesinin azlığına göre kanaatini pozitif bildirebilir. Eğer denetçinin farkın düzeltilmesini istemesine rağmen, işletme yönetimi düzeltme yapmayı reddederse, denetçi diğer yanlışlıklarla birlikte değerlendirme yaparak, görüşünde bunların etkilerini belirtmek durumundadır.

Denetçi tarafından değerlendirilen önemli yanlışlık risklerine verilmesi gereken cevaplar A52-65 arasında genel hatlarıyla belirtilmiştir. Finansal raporlama çerçevesinde muhasebe tahminlerinin belirlenmesine ilişkin koşulların, tahminleri yapmak için kullanılan yöntemlerin ve açıklamaların birçoğu belirtilmektedir.¹² Fakat bunlar bazen anlaşılması güç olabilmektedirler. Bu nedenle bazen, var olanların yerine kullanılan uygulamalar yer alabilmektedir. Literatürde yer alan tekniklerin yerine işletmelerce kullanılan ve yanlış olan uygulamalar, denetçinin odak noktası haline gelmelidir. Yani yürürlükteki var olan, finansal raporlama çerçevesinde belirtilen, metotların uygulanıp uygulanmadığı ya da çerçevede belirtilenlere başvurulup başvurulmadığı, denetçinin dikkatinin yoğunlaşması gereken noktaların başında yer almalıdır. Örneğin işletme birleşmelerinde ortaya çıkan, maddi olmayan duran varlıklar gibi bazı kalemlerin gerçeğe uygun değerinin ölçümü, işletmenin doğası gereği veya yaptığı faaliyetlerden ötürü özel hususlar içerebilir. Mevcut finansal raporlama çerçevesinde belirtilenlere yönetimin uyup uymadığını belirlemek için, bir varlığın fiziksel olarak var olup olmadığını belirlemek gibi bazı durumlarda da ilave denetim prosedürleri gerekli olabilir.

Öte yandan finansal raporlama çerçevesi, işletmenin çevresi veya kendisi ile ilgili mevcut şartların değişmesi durumunda yönetimin bunu dikkate alması gerektiğini belirtir. Örneğin bir varlık veya borca ait aktif bir piyasanın ortaya çıkması durumunda, bu varlık veya borcun gerçeğe uygun değerinin

¹² Türkiye'de halka açık şirketler de finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar kısmında hangi kalemlerle ilgili muhasebe tahminlerinin yapıldığı ve bu tahminlere ilişkin dipnot numaraları verilmektedir. Ayrıntılı bilgi ise numarası verilen dipnotun içindedir.

tahmini için kullanılan indirgenmiş nakit akımları yönteminin uygulanması artık mantıklı olmayabilir. Bu nedenle bu gibi değişikliklerin takip edilmesi sorumluluğu yöneticiye aittir. Denetçinin sorumluluğu ise yöneticinin bu değişikliğe karşı verdiği veya vermediği tepkiyi ölçmektir.

Öte yandan, muhasebe tahminlerindeki ve tahminlerde kullanılan yöntemlerdeki değişikliklerin de tutarlı ve uygun olması gerekir. Çünkü bir değişiklik koşullar değişmediği halde veya yeni bir bilgi ortaya çıkmadan keyfi olarak da yapılmış olabilir. Muhasebe tahminlerindeki keyfi değişiklikler zaman içinde tutarsız ve yanlış mali tabloların oluşmasına, veya yönetimin taraflı bilgi sunma ihtimalinin artmasına sebep olabilir.

Yönetim, genellikle koşullarda meydana gelen bir değişikliğe dayalı olarak, muhasebe tahminlerindeki bir değişikliğe yönelik veya muhasebe tahmininde kullanılan yöntemin bir dönemden diğer döneme farklı uygulanması konusunda iyi bir neden gösterebilmektedir. İyi bir neden olması ve koşullarda bir değişiklik olduğuna dair yönetimin iddialarına yeterli desteğin oluşması, muhasebe tahmin değişikliğinin ve yöntem değişikliğinin daha tutarlı olmasına olanak tanır.

Denetçinin, önemli yanlışlık risklerini değerlendirebilmesi için, muhasebe tahminlerini yapıldığı muhasebe kalemlerini bilmesi ve bu muhasebe tahminleri ile ilgili finansal raporlama kurallarını bilmesi gerekir. Yine yönetimle görüşülerek yapılan değişikliğe neden olan durumlarla ilgili bilgiler alınması gerekir.

Yönetim tarafından yapılan tahminin mantıklı olmasının ve tahminle ilgili önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi ve riske verilebilecek cevaplar denetçiye aittir (Kaplan ve Reckers,1995:27). Değerlendirilen önemli yanlışlık risklerine ek denetim prosedürleri ile cevap vermek mümkündür. Bunun için maddilik prosedürleri ve kontrol testleri önemli argümanlardır. Maddilik prosedürleri, denetçi tarafından yönetimin beyanlarına yönelik kanıt toplamak ve önemli yanlışlıkları bulmak amacıyla gerçekleştirilir. Kontrol testleri ise, denetçi tarafından işletmede var olan iç kontrol prosedürlerinin etkinliğine yönelik kanıt toplamak amacıyla uygulanan testlerdir. Muhasebe tahminleri ile ilgili önemli yanlışlık risklerini değerlendirdikten sonra denetçinin vereceği cevapları şu faktörler etkilemektedir;

- Sıradan veya sıradan olmayan işlemlere yönelik olup olmadığını içeren muhasebe tahmininin niteliği
- Denetim prosedürünün etkili olup olmadığı ve gerekli kanıtların niteliği ve yeterliliği

- Değerlendirilen riskin önemli olup olmadığını da içeren önemli yanlışlık riskinin değerlemesi

Örneğin, şüpheli alacaklar karşılığının uygunluğunun değerlendirilmesinde, diğer yöntemlerle birlikte daha sonraki nakit tahsilâtlarının gözden geçirilmesi denetçi için etkili bir denetim tekniği olabilir. Bir muhasebe tahmini ile ilgili belirsizlik yüksek olduğunda, risklere verilebilecek yanıtların uygunluğu için gerekli denetim kanıtlarının yeterliliği önemlidir. Örneğin, gözlenebilir verileri bulunmayan özel bir modele dayalı muhasebe tahminlerinde denetim kanıtının önemi büyüktür. İşletme ile ilgili bazı mali nitelikteki olayların dava konusu yapıp yapılmayacağı, net gözlenebilir veriler sunmayabilir. Bu gibi olaylarda ilgili tahmin kanıtlarının varlığı önemlidir.

Denetçinin mesleki şüphecilik anlayışı ile finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varması için uygun denetim kanıtları toplaması gerekir. Özellikle yanıltıcı beyanlar açısından konu değerlendirildiğinde, şirketin faaliyetlerinde veya mali yapısında sıkıntı yaşandığı durumlarda finansal raporlamalarda usulsüzlükler (hata veya hile) artar. İşte bu usulsüzlüklerde bir araç olarak kullanılabilen muhasebe tahminleri için denetim ve denetim kanıtları ayrı bir önem taşımaktadır.

Muhasebe tahminlerine ilişkin denetim kanıtlarını incelerken birkaç farklı kanıt türüne başvurulabilir. Örneğin çalışma tekrarı ya da yeniden hesaplamalar diye anılan yönteme başvurulması mümkündür. Bir diğer yöntem belgeye dayalı kanıtları incelemektir. Bunun için davaları, vergi konularındaki dokümanları, kredi sözleşmelerini ve yönetim tutanaklarını incelemek mümkündür. Bir diğer kanıt da doğrulama tekniği ile elde edilen kanıtlardır. Örneğin dava karşılıklarının denetiminde avukatlarla görüşülebilir ya da değer düşüklüğü (demode olma) yaşayan stoklarla ilgili piyasa analizleri kullanılabilir. Ayrıca bu tür stoklar için geçmiş satış verileri ve pazarlama trendlerinin incelenmesinde yarar vardır. Yine garanti karşılıkları ile ilgili olarak, dönem sonunda halen garanti kapsamında bulunan ürünlerle ilgili verileri, bu ürünlerin satış bilgileri ile uyumunu gözlemek denetçiye bir diğer kanıt türünü elde etme olanağı sağlar.

Öte yandan muhasebe tahmini ile ilgili denetim kanıtının sağlanması için denetçinin, olayların denetim raporunun düzenlenme tarihine kadar gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlemesi gerekir.¹³ Çünkü olayların denetim raporundan önce gerçekleşmesi, denetçinin uygun yanıt vermesi için kolaylık oluşturur. Bu durumda muhasebe tahminini teyit eden veya çelişen

¹³ Bilanço tarihinden sonra, ancak bağımsız denetimin bitmesinden önce gerçekleşen olaylardır. Yani bilanço tarihinden sonraki olaylardır.

durumlar ortaya çıkmaktadır. Yani denetim raporunun hazırlanmasına kadar ortaya çıkan olaylar muhasebe tahminleri ile ilgili kanıt elde edilmesine kolaylaştırır. Örneğin; dönemin bitişinden çok kısa bir süre sonra tamamlanan yeni bir ürünün satışı, net gerçekleşebilir değer ile ilgili önemli denetim kanıtı sunabilir. Bu gibi durumlarda, muhasebe tahminleri ile ilgili ek denetim kanıtlarına ihtiyaç olmayabilir. Fakat olaylarla ilgili yeterli kanıt temin edilmek koşuluyla bu geçerlidir.

Bazı muhasebe tahminleri için, denetçinin rapor tarihine kadar meydana gelen olayların, muhasebe tahminleri ile ilgili kanıtlar sunması yeterli olmayabilir. Örneğin; bazı muhasebe tahminleri ile ilgili olaylar veya koşullar uzunca bir zaman diliminin üzerinde oluşabilir. Ayrıca gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahmininin ölçümü ile ilgili bilgilerin dönem bittikten sonra oluşması, bilanço tarihi itibarıyla olayları ve mevcut koşulları yansıtmayabilir; ve bu nedenle gerçeğe uygun değer muhasebe tahmininin ölçümü ile ilgili olmayabilir.

Bazı durumlarda, muhasebe tahminleri ile çelişen olaylar, yönetimin muhasebe tahminleri ile ilgili etkisiz süreç yönettiğini gösterebilmektedir. Ya da bu tip olaylar yönetimin muhasebe tahmini sırasında taraflı şekilde davrandığını gösterebilir. Denetçinin bu durumu da dikkate alarak mesleki özen ve dikkatle çalışmalarını yürütmesi gerekir. Bu gibi değerlendirmeler genel olarak yapılması gerekirken, standartta özel olarak yapılması gerekenler de belirtilmiştir. Bunlar başlıklar halinde sunulmaktadır.

4.3.1. Yönetimin Muhasebe Tahminlerini Nasıl Yaptığının Test Edilmesi

Standardın A69. maddesine göre yönetimin muhasebe tahminlerini nasıl yaptığının test edilmesinde, denetçi şu aşağıdakileri yapabilir:

- Muhasebe tahminleri ile ilgili verilerin ne ölçüde doğru olduğunun, tam ve uygun olduğunun test edilmesi ve muhasebe tahminlerinin böyle veriler kullanılarak oluşturulup oluşturulmadığının test edilmesi, yönetici varsayımlarının gözden geçirilmesi.
- Dış uzmanlardan yararlanılması durumunda yöneticinin muhasebe tahminlerinde yardımcı olarak kullandığı, dışarıdan alınan verilerin veya bilgilerin kaynağı, ilgili olması ve güvenilirliğinin dikkate alınması.
- İç kontrol için muhasebe tahminleri ile alakalı bilgilerin gözden geçirilmesi ve muhasebe tahminlerinin yeniden hesaplanması.
- Yönetimin yeniden inceleme ve onaylama süreçlerinin gözden geçirilmesi.

Özetle yöneticinin muhasebe tahminlerini nasıl yaptığını değerlendirirken kullanılan modellerin değerlendirilmesi, ölçüm metodlarının gözden geçirilmesi, yararlanılan uzman görüşlerinin ve varsayımların gözden geçirilmesi gerekir.

4.3.2. Ölçüm Metodunun Değerlendirilmesi

Muhasebe tahminine ilişkin ölçüm metodunun değerlendirilmesine yönelik A72-73 paragraflarında birtakım ifadeler yer almaktadır. Buna göre yönetici muhasebe tahmini için finansal raporlama çerçevesinde açıklananlardan veya bunların dışında ölçüm metodları kullanmaktadır. Denetçi yönetim tarafından kullanılan ölçüm metodlarını (hesaplama yöntemlerini) da test etmek zorundadır. Özellikle tahminin hesaplanmasında karmaşıklığın yüksek olduğu durumlar, finansal tabloların önemli risk içermediğine dair güvence verilmesi durumunda etkili olabilmektedir. Finansal raporlama çerçevesinin açıklamadığı, fakat koşullara uygun olarak kullanılan bir ölçüm metodunun değerlemesi denetçinin mesleki yargısına bağlıdır. Bu amaçla denetçi şu aşağıdakileri göz önünde bulundurabilir.

- Seçilen yöntem için yönetimin gerekçesinin makul olup olmadığı
- Eğer finansal raporlama çerçevesinde varsa, seçilen metodu desteklemek için yönetimin uygun ve uygulanabilir kriterlerinin olup olmadığı
- Seçilen yöntemin işletmenin içinde bulunduğu çevre, endüstri ve kendi özel koşullarına uygun olup olmadığı
- Sektördeki diğer işletmeler tarafından kullanılan uygulamalara benzerliği

Bazı durumlarda yönetim, farklı muhasebe tahmin sonuçlarına ulaştıran farklı metodlar kullanmaktadır. Böyle durumlarda, bu farklılıklar için yönetimin nedenlerini ortaya çıkaracak bir anlayışın oluşturulması, denetçiye seçilen yöntemin uygunluğunun değerlendirilmesinde yardımcı olacaktır. Denetçi ölçüm metodlarını değerlendirmekle, yönetimin gelecekle ilgili planlarını da değerlendirme imkânını elde edecektir. Öte yandan tahmin değişikliğinin etkisi bazı durumlarda sadece cari dönemle ilgili iken, bazı durumlarda hem cari dönem hem de gelecek dönemle ilgilidir. Denetçi bu durumu da dikkate alarak sadece cari yılı etkileyen bir tahmin değişikliğini gelecek dönemlere de etkisinin yansıtılıp yansıtılmadığını araştırmalıdır.

4.3.3. Modellerin Kullanımının Değerlendirilmesi

Standardın A74-76. madde aralığında muhasebe tahminlerine ilişkin kullanılan ölçüm modellerinin içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığı ile

ilgili değerlendirmelere yer verilmiştir. Bazı durumlarda, özellikle gerçeğe uygun değer ile ilgili tahminlerde, yöneticiler model kullanabilirler. Koşullara uygun olarak kullanılan modeller birtakım faktörlere bağlı olabilir. Örneğin işletmenin kendi yapısına, çevresine ve faaliyet gösterdiği sektöre ve hatta ölçümü yapılan varlığa veya borca bağlı olabilir.

Kullanılan bu modelin önemi, belirli bir sektörde veya endüstride ticari olarak kullanılabilir durumda olup olmadığına ya da özel bir model olup olmadığına bağlıdır. Bazı durumlarda da bir model geliştirmek ve kullanmak için uzman kullanılabilir. Kullanılan modelin değerlemesi bu sayılanlara bağlı olarak yapılmaktadır.

Denetçi muhasebe tahmini için kullanılan modeli test edebilir. Bu test etmeyi aşağıda belirtilen koşullara bağlı olarak yapabilir. Bu koşullar;

- Modelin amaçlanan şekilde kullanıma uygun olup olmadığından emin olmak için, model periyodik olarak gözden geçirilmeli ve önceki kullanımlarla geçerliliği karşılaştırılmalıdır. Bu doğrulama işlemi şu değerlendirmeleri içerebilir. Model parametrelerinin uygunluğu da dahil olmak üzere modelin kuramsal olarak sağlamlılığı ve matematiksel olarak bütünlüğü (doğruluğu) var mıdır? Modelin girdilerinin piyasa uygulamaları ile tutarlılığı ve doğruluğu uyuşmakta mıdır? Modelin çıktısı ile gerçekleşen eylemler uyuşmakta mıdır?
- Uygun değiştirme politikası ve prosedürlerinin olması.
- Özellikle girdilerin sübjektif olduğu durumlarda, modelin geçerliliği periyodik olarak test edilmiş ve gerektiğinde ayarlama yapılmış mıdır?
- Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri de dahil olmak üzere, modelin çıktısıyla ilgili düzeltmelerin yapılıp yapılmadığı, bu düzeltmelerin aynı durumda piyasa katılımcılarının benzer koşullarda kullanmak istediği durumu yansıtmadığını belirleme.
- Modelin amaçlanan uygulamaları, sınırlamaları ve temel parametreleri de dahil olmak üzere model yeterince belgelenmiş, modelde yeterli girdi kullanılmış ve yapılan herhangi bir doğrulama sonuçları ile karşılaştırılmış mıdır? Bütün bu sayılanlar dikkate alınabilir.

4.3.4. Yönetim Tarafından Kullanılan Varsayımların Değerlendirilmesi

Denetçi, muhasebe tahminlerinde kullanılan varsayımların uygun bir dayanağa sahip olup olmadığını değerlemelidir. Varsayımlar bazı durumlarda, enflasyon oranları, faiz oranları, istihdam oranları ve beklenen piyasa büyümesi gibi, sektör ve devlet istatistiklerine dayanabilir. Diğer durumlarda

varsayımlar işletmeye özgü olup, işletme içinde oluşturulan verilere dayanabilir (SPK Seri No:X, No:22, md.7).

Yönetim tarafından kullanılan varsayımların değerlendirilmesi standardın A77-83 maddeleri arasında ifade edilmektedir. Yönetimin kullanmış olduğu varsayımların değerlendirilmesi denetçinin sadece denetim esnasındaki bilgilerine bağlıdır. Yöneticinin varsayımları ile ilgili olan denetim teknikleri, işletmenin finansal tablolarının denetimi bağlamında kullanılır ve varsayımların kendi kendine fikir vermesi amacıyla kullanılmaz.

Denetçi yöneticinin yapmış olduğu varsayımların makul olup olmadığını değerlendirirken örneğin şu aşağıdakileri düşünebilir;

- Kişisel (bireysel) varsayımların makul bir şekilde ortaya çıkıp çıkmadığını,
- Varsayımların birbiriyle ilişkili ve kendi içinde tutarlı olup olmadığını,
- Mevcut muhasebe tahminleri için veya muhtemel muhasebe tahminleri için diğer varsayımlar ile birlikte veya toplu bir şekilde düşünüldüğünde, varsayımların makul görünüp görünmediğini,
- Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahmininin yapıldığı durumlarda, varsayımların gözlemlenebilir piyasa varsayımlarını uygun bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını.

Muhasebe tahminleri ile ilgili varsayımlar, yönetimin belirli hedefler ya da stratejilerin sonuçlarına ilişkin beklentilerini yansıtabilir. Böyle durumlarda denetçiler, varsayımlarla ilgili denetim tekniklerini kullanırken, varsayımların şu aşağıdakilerle tutarlı olup olmadığını değerlendirebilir;

- Genel ekonomik şartlar ve işletmenin ekonomik koşulları
- İşletmenin planları
- Eğer yapıldıysa önceki dönemlerde yapılan varsayımlar
- İşletmenin önceki deneyimleri ya da işletme tarafından yaşanan tecrübeler (bu tarihi bilgiler gelecekteki olayları ve koşulları göstermede etkili olabilir)
- Finansal tablolarla ilgili yönetim tarafından kullanılan diğer varsayımlar

Yönetim, çoğu zaman finansal raporlama çerçevesinde belirtildiği şekilde yapılması için, belli varlıklar ve borçlarla ilgili planlarını ve niyetlerini belirlemektedir. Yönetimin niyeti ve yapacakları ile ilgili elde edilen denetim

kanıtlarının kapsamı denetçinin mesleki yargısına bağlı olmasına rağmen, denetçiler şu aşağıdaki prosedürleri uygulayabilir.

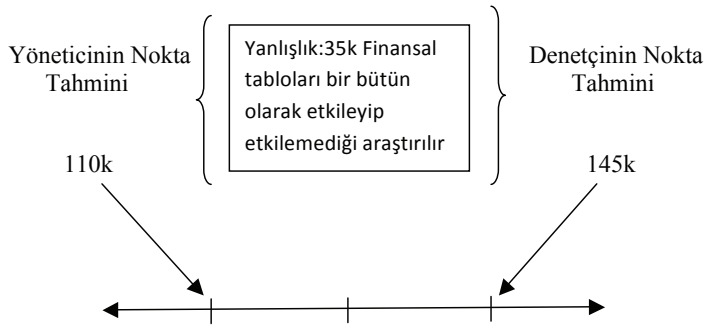
- İfade edilen niyetlerin geçmişteki yapıma ve başarı durumunun incelenmesi
- Yazılan planların ve diğer belgelerin (resmen onaylanan bütçeler ve zaman planlaması v.b.) gözden geçirilmesi
- Belirli bir eylem planının sebeplerini araştırmaya yönelik yönetimin sorgulanması
- Finansal tabloların düzenlenme tarihinden sonra ve denetçinin raporu yayımlanmasına kadar olan zaman diliminde meydana gelen olayların gözden geçirilmesi

Bazı finansal raporlama çerçeveleri, muhasebe tahmini yapılırken, yönetimin birtakım amaç ve planlarına müsaade etmeyebilir. Bu genellikle gerçeğe uygun değerin tahmin edilmesinde olan bir durumdur. Çünkü gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin ölçümü, piyasa katılımcıları tarafından kullanılan objektif ölçülerin kullanılmasını gerektirir.

Bir muhasebe tahminin oluşmasında yer alan varsayımların makul olup olmadığı değerlendirilirken, denetçi bir veya daha fazla varsayım olduğunu tespit edebilir. Aslında bu durum şunu gösterir; muhasebe tahminleri yüksek derecede belirsizlik içermekte ve önemli risklere sebep olabilmektedir.

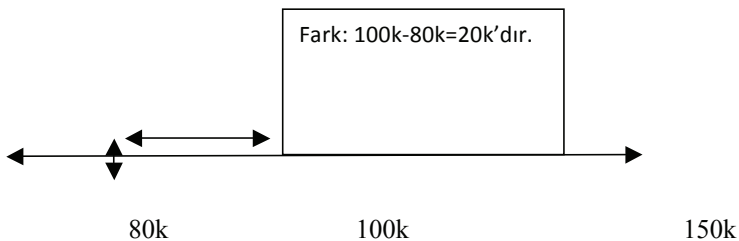
4.3.5. Nokta Tahmini veya Aralığı Geliştirilerek Yönetimin Tahminlerini Değerleme

Yönetimin yapmış olduğu nokta tahminine karşılık, denetçi makul bir tahmin aralığı geliştirebilir. Bu tahmin aralığı uygun kanıtlarla yapılmalıdır. Yöneticinin yapmış olduğu nokta tahmini denetçinin tahmin aralığının içinde ise denetçi kanaatini pozitif bildirebilir. Aksi halde yöneticinin belirlediği nokta tahmini denetçinin tahmin aralığının dışında kalıyorsa risk olduğu kanaatine varılabilir. Eğer bu riskin bir bütün olarak önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varılırsa, denetim raporunda belirtilir. Eğer bir bütün olarak önemli yanlışlık içermediği kanaatine varılırsa, denetçi raporunda belirtmeyebilir. Diğer bir yöntem de denetçinin nokta tahmini yapmasıdır. Eğer yöneticinin yapmış olduğu nokta tahmini ile denetçinin nokta tahmini arasında bir fark varsa, ve bu fark denetçi kanaatine göre önemli nitelikte ise raporunda belirtmelidir. Nokta tahminine yönelik değerlendirme aşağıdaki gibi özetlenebilir (Smieliauskas,2012:263).



Şekil 1: Yöneticinin Nokta Tahmini ile Denetçinin Nokta Tahmininin Karşılaştırılması

Bazı durumlarda denetçi, yapılan tahminin doğruluğunu belirlemek için, makul bir takım metotlar geliştirebilir. Örneğin, bir takım alacaklara yönelik denetçinin analizleri ve satışların yüzdesi olarak tahsil edilme imkânı düşük olan alacakların güncel yüzdelere göre denetçi şüpheli alacakların 100.000TL ile 150.000TL arasında olması gerektiğini belirleyebilir. Eğer yönetimin tahmin ettiği tutar bu aralığın içinde ise, denetçi doğal olarak belirlenen tahminin makul olduğuna ve hiçbir düzeltmeye gerek olmadığına karar verecektir. Eğer yöneticinin tahmini denetçinin belirlemiş olduğu tahmin aralığının dışında kalırsa, yöneticinin tahmini ile denetçinin tahmin aralığına **en yakın tutar** arasındaki fark toplamı yanlışlık olarak ifade edilir. Örneğin yönetici şüpheli alacağın 80.000TL olduğunu tahmin etmişse, denetçinin tahmin aralığına göre farkın ve yanlışlığın 20.000TL olduğu ve belirlenir. Yani fark 70.000TL değildir (Smieliauskas,2012:264). Eğer bu fark bir bütün olarak finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek nitelikte ise yöneticiye tahmin tutarını düzeltilmesi ve etkilerinin finansal tablolarda belirtilmesi istenir. Eğer buna rağmen yönetici düzeltmeye yaklaşmazsa denetçi raporunda bunun etkilerini göz önünde bulundurarak belirtmesi gerekir.



Şekil 2: Yöneticinin Tahmini ile Denetçinin Tahmin Aralığının Karşılaştırılması

Standart bu durumu A116'da özetlemiştir. Standarda göre; denetçi elde ettiği denetim kanıtına göre yöneticinin yapmış olduğu tahminden daha farklı muhasebe tahmini olduğuna kanaat getirebilir. Ya da denetim kanıtının nokta tahminini desteklediği yerde, yöneticinin nokta tahmini ile denetçinin nokta tahmini arasında farklılık, muhasebe tahmini ile ilgili yanlışlığı oluşturur. Denetçinin tahmin aralığı kullanması ile yeterli miktarda denetim kanıtının oluşması durumunda, denetçinin tahmin aralığının dışında kalan bir yönetici nokta tahmini denetim kanıtı tarafından desteklenmeyebilir. Böyle durumlarda, yönetimin nokta tahmini ile denetçinin tahmin aralığına **en yakın nokta asındaki farklılığa** göre denetçi karar verebilir. Bu farklılığın az olmasına göre yanlışlığın da daha az olduğuna kanaat getirebilir.

Yönetimin yapmış olduğu nokta tahminini denetçinin kendi yapmış olduğu nokta tahmini veya tahmin aralığı ile değerlendirmesine yönelik ifadeler standardın A87-91. maddelerinde ifade edilmiştir. Buna göre; yönetimin yapmış olduğu nokta tahminlerinin değerlendirilmesi için denetçinin nokta tahmini veya aralığı geliştirmesi şu aşağıdaki durumlarda en uygun yöntemler olabilir:

- Bir muhasebe tahmini muhasebe sistemi tarafından üretilen verilerin rutin sürecinden elde edilmemişse.
- Daha önceki finansal tablo sürecinden elde edilen benzer muhasebe tahminlerinin denetçi tarafından incelenmesi, yönetimin cari dönemdeki sürecinin muhtemelen etkili olmadığını gösterebilir. Bu durumlarda yine nokta tahmini veya aralığı geliştirilebilir
- Muhasebe tahminlerinin belirlenmesi için yönetim süreçlerinin tamamında işletme kontrolleri iyi bir şekilde tasarlanmamış ve düzgün bir şekilde uygulanmıyorsa.
- Dönem sonu ile denetim raporunun hazırlanması arasındaki işlemler veya olaylar yönetimin nokta tahmini ile çalışmakta ise.
- Denetçinin bir nokta tahmini ve aralığı geliştirmede kullandığı ilişkili verilere ait alternatif kaynaklar mevcutsa.

İyi tasarlanmış ve düzgün bir şekilde uygulanan işletme kontrolleri olsa bile, bir nokta tahmini veya aralığı geliştirmek değerlendirilen risklere etkin ve verimli karşılık olabilir. Diğer durumlarda, daha fazla işlemin gerekli olup olmadığının belirlenmesini denetçi bu yaklaşımın bir parçası olarak düşünebilir.

Hem nokta hem de aralık tahminin gerçekleştirilmesinde, denetçi tarafından alınan yaklaşım bu koşullar altında neyin daha etkili olarak kabul edildiğine bağlı olarak değişebilir. Örneğin, denetçi başlangıçta bir taslak nokta tahmini oluşturup daha sonra yönetimin nokta tahminini değerlendirmek üzere varsayımlardaki değişikliklerin hassasiyetini değerlendirebilmek için doğru bir aralık tahmini yapabilir. Alternatif olarak, mümkün olması durumunda, denetçi bir nokta tahmini belirlemek amacıyla bir aralık geliştirerek başlayabilir.

Denetçinin aralık tahmini yerine nokta tahmini gerçekleştirebilmesi birtakım faktörlere bağlıdır. Bunlar; kullanılan modeller, kullanılacak verinin niteliği ve kapsamı, tahmin ile ilgili belirsizlikler, belirlenen ölçüm metodları finansal raporlama çerçevesinin sunmuş olduğu alternatifler gibi faktörlerdir.

Denetçi nokta tahminini ya da aralık tahminini birkaç yolla gerçekleştirebilir. Örneğin;

- Model kullanarak (örneğin belirli bir sektör veya endüstride kullanım amacıyla ticari olarak geliştirilmiş, temin edilebilen bir model veya denetçi tarafından veya özel olarak geliştirilen bir model olabilir).
- Diğer taraftan, yönetimin dikkate aldığı alternatif varsayımların veya sonuçların dikkate alınması, örneğin, denetçi tarafından bir varsayım seti geliştirmek.
- Bir modeli geliştirmek veya ilgili varsayımları hazırlamak için, özel uzmanlığı olan bir kişi istihdam etmek veya hizmet alımı şeklinde görevlendirmek.
- Benzer varlık ve yükümlülükler için diğer benzer durumları, olayları ve işlemleri veya ilgili olduğu piyasaları referans göstermek.

Ayrıca standardın A93-94. maddelerinde tahmin aralığının daraltılması ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Buna göre denetçinin tahmin aralığı, muhasebe tahminine ilişkin denetçinin yanlışlık olmadığı kanaatine varabilmesini sağlayacak şekilde, yeterince daraltıldığı zaman daha faydalı olur. Tahmin aralığının daraltılması için birtakım yöntemlere başvurulabilir. Örneğin, aralıktaki bütün sonuçların denetçi tarafından uygun olduğu kanaatine varılana kadar, var olan denetim kanıtları ile tahmin aralığı daraltılabilir. Meydana gelme olasılığı düşük olanları gösteren uç noktaların tahmin aralığından çıkartılması yoluyla da tahmin aralığı daraltılabilir.

4.3.6. Özel bilgi ve Becerilerin Gerekli Olduğu Durumların Göz önüne Alınması

Denetçi, muhasebe tahminleri ile ilgili uygun ve yeterli denetim kanıtı elde etmek için, her yönüyle uzmanlık gerektiren bilgilere de odaklanmalıdır. Bu durum standardın A96-100. maddeleri arasında anlatılmaktadır. Buna göre denetim planlanırken, denetim sözleşmesinin (sorumluluğunun) yerine getirilmesi için gerekli olan kaynakların niteliği, zamanlaması ve kapsamı denetçi için tespit edilmesi gereklidir. Bu durum gerekirse özel beceri ve bilgi olan kişilerin katılımlarını gerekli kılabılır. Ayrıca, UDS 220¹⁴, uygun bir denetim gurubunun oluşturulması için gerekli hallerde dışarıdan uzmanların denetim gurubuna dahil olabileceğini belirtmektedir. Bunların hepsi denetimin iyi bir şekilde yürütülmesi içindir. Çünkü denetim ekibinin toplu bir şekilde yetkinliğe ve yeteneklere sahip olması gereklidir. Bazı durumlarda özel bilgi, beceri ve teknikler içeren tahmin süreçleri bulunabilir. Bu durumda denetçi, bir uzmana başvurarak uzmanın çalışmalarından yararlanabilir. Bu nedenle standart muhasebe denetimi sırasında denetimin sözleşme koşulları da dikkate alınarak, denetçinin ihtiyaç duyulan beceri ve bilgiyi tanımlayarak, özel bilgi ve beceri gerektiren durumlarla ilgili dışarıdan uzman görüşüne başvurabileceğini belirtmektedir.

Aşağıdaki birtakım unsurlar denetçinin özel beceri ve bilgiye sahip olması gereken durumları belirlemesi için etkili olabilir. Örneğin;

- Belirli iş veya sektördeki (maden yatakları, tarımsal varlıklar, karmaşık finansal araçlar v.b.) varlık, yükümlülük veya özkaynak bileşenlerinin temel niteliği.
- Yüksek derecede bir tahmin belirsizliği.
- Karışık hesaplamalar ve özel modellerin yer alması, örneğin, gözle görülür bir piyasanın olmadığı durumlarda gerçeğe uygun değer tahmin edilmesi durumları örnek verilebilir.
- Muhasebe tahminleri ile ilişkili mevcut finansal raporlama çerçevesinin karmaşıklığı, örneğin tahmin gerektiren bir durum için farklı yorumlamaların olabileceği bir yapının finansal raporlama çerçevesinde bulunması.
- Denetçinin değerlendirilen risklere karşılık verirken gerçekleştirme yetinde olduğu prosedürler.

Tahmin belirsizliği olsa bile, muhasebe tahminlerinin birçoğu için özel bil-

¹⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. UDS 220.

gi ve beceri ihtiyacı olmayabilir. Örneğin, denetçinin bir şüpheli ticari alacakları değerlemesi için, özel bir bilgi ve beceriye ihtiyaç duyma ihtimali düşüktür.

Fakat konunun muhasebe veya denetimle ilgili olmadığı zamanlarda denetçi gerekli beceri ve bilgiye sahip olmayabilir ve bu nedenle denetçinin bu konuyu bir uzman yoluyla çözmesi gerekli olabilir. UDS 620 bir uzman çalıştırması gerekiyorsa uzman gereksinimine ihtiyaç duyup duymadığı konularında denetçiye rehberlik sağlar¹⁵.

Dahası, bazı durumlarda denetçi muhasebenin veya denetimin özel bilgi ve beceri gerektiren konularında da uzman gerekli olup olmadığına karar verebilir. Bu beceri veya bilgiye sahip olan kişiler direkt olarak denetim firması tarafından da istihdam edilebilir veya bunu denetim firması başka bir uzman firmadan hizmet alımı şeklinde temin edebilir. Gerekli olan uzman kişiler ya denetim ekibinin içinde olur ya da dışarıdan gerek duyulduğunda temin edilir¹⁶.

Öte yandan bazı durumlarda, tahmin için kullanılan argümanlar herkes tarafından ulaşılabilecek verilerden oluşabilir. Örneğin, ülkenin ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün ekonomik işlevleri bu tahminler için en kullanışlı veriler oluşturabilir. Bu durumda tahmin belirlemek zor olmayabilir. Fakat bazı durumlarda çok karmaşık tahmin süreçleri ile karşılaşılabilir. Bu nedenle denetçi yine bağımsız bir uzman görüşüne başvurabilir.

4.4. Muhasebe Tahminlerine İlişkin Açıklamalar

Finansal tablolarda muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamaların, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi ile uyumlu olup olmadığı konusunda denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Bu anlamda standardın A120-123 maddeleri arasında muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamalara yönelik ifadeler yer almaktadır.

Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine göre, finansal tabloların sunumunda önemli konuların yeterince açıklanması gerekir. Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi, muhasebe tahminleri ile ilgili hangi tür açıklamaların gerekli olduğunu belirleyebilir veya bazı işletmeler finansal tablo dipnotlarında isteğe bağlı açıklamalar da yapabilirler. Dipnotlarda yapılabilecek açıklamalara şunlar dahil olabilir;

- Kullanılan varsayımlar
- Tahmin için kullanılan metot

¹⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. UDS 620.

¹⁶ Buna denetimin dışarıdan satın alınması denilebilir (Outsourcing)

- Tahmin metodunun seçilme esası
- Önceki dönemlerdeki tahmin metodunda yapılan değişikliklerin etkileri
- Tahmin belirsizliği ile ilgili öneriler ve tavsiyeler

Finansal tabloların dipnotlarında, finansal tablolarda yer alan kalemlerin açıklamaları yer almaktadır. Çünkü finansal tablolarda bütünlük oluşturulması amacıyla, ilgili kalemlerde yer almayan ancak o kalemlerin doğru anlaşılmasına dayanak oluşturan açıklamaların dipnotlarda sunulması sağlanır. Bu dipnotların sistematik bir şekilde açıklanması gerekir. Sistematik şekilde açıklanan dipnotların en önemlilerinden bir tanesi de “gelecek ile ilgili önemli varsayımlar” dır. Tahminler için kullanılan bu varsayımların açıklanmaması işletme için önemli bir risk unsurunun kapsam dışı bırakılmasını gösterir.

Tahminlerle ilgili şu iki unsurun dipnotlarda açıklanması gerekir (Özerhan ve Yanık, 2010:741);

- Cari dönem faaliyet sonucuna ve sonraki dönemlere etki edebilecek bir muhasebe tahmininin niteliği ve tutarı
- Muhasebe tahmin değişikliğinin gelecek dönemlere etkisinin açıklanmasında sıkıntı yaşıyorsa, bu durumun açıklanması.

Bu şekilde açıklamalar, finansal tablolardan yararlanacak çıkar gruplarının muhasebe tahminlerini anlaması ve uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebe tahminlerinin yapılıp yapılmadığı anlamında, yeterli denetim kanıtı oluşturması açısından önemlidir.

Bazı durumlarda, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi belirsizliklerle ilgili özel açıklamalar gerektirebilir. Örneğin bazı uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde şunlar tanımlanabilir;

- Varlık ve yükümlülüklerin defter değerini belirlemek için gerekli olan varsayımların ve önemli bir düzeltme gerektirebilecek riskleri barındıran tahmin belirsizliğinin kaynaklarının açıklanması. Bu gereklilikler şu ifade ile anılabilir. “Tahmin belirsizliğinin temel kaynakları” veya “Kritik muhasebe tahminleri”.
- Olası sonuç aralıklarının ve bu aralıkların belirlenmesi için kullanılan tahminlerin açıklanması.
- İşletmenin finansal durum ve performansı açısından gerçeğe uygun değer tahmininin önemine dair bilgilerin açıklanması

- Maruz kalınan riskler ve ortaya çıkma şekilleri, işletmenin amaçları, riski yönetmek için kullanılan politika ve prosedürler, risk yönetiminde kullanılan metotlar gibi niteliksel açıklamalar ile bu niteliksel açıklamalar ile önceki dönemdeki açıklamalar arasında bir farklılık varsa bu farklılıkların açıklanması
- Kilit yönetici personele sağlanan bilgiler nedeniyle işletmenin ne ölçüde kredi riskine, piyasa riskine ve likidite riskine maruz kaldığına yönelik niceliksel açıklamalar.

Muhasebe tahminlerinde önemli risklerin artmasına sebep olabilecek belirsizliklerin de açıklanması gerekir. Hatta uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde, önemli riskler içeren tahmin belirsizlikleri ile ilgili açıklamalar olsa bile, denetçi bu açıklamaların yetersiz olduğuna kanaat getirip koşullar ve gerçek durum dikkate alınarak daha fazla açıklamanın gerekli olduğuna karar verebilir. Muhasebe tahminleri ile ilgili önemli sonuç aralıklarının çok genişlemesi durumunda, denetçi muhasebe tahminleri ile ilgili daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulduğu kanaatine de varabilir. Yani muhtemel sonuçların alternatifinin fazla olması karar vericiler açısından sıkıntılar doğuracağından, denetçi açıklamaların yetersiz olduğu görüşüne varabilir.

Yine bazı durumlarda denetçi, yöneticilere muhasebe tahminleri ile ilgili belirsizliklerin finansal tabloların dipnotlarında açıklanması adına tavsiyelerde bulunabilir. Buna genelde denetçi, açıklamaların yetersiz olduğu durumlarda başvurabilir¹⁷.

4.5. Olası Yönetim Önyargılarının Belirtileri

Denetçi, yönetim tarafından muhasebe tahmini oluşturulurken taraflı tutum içinde olup olmadığına dair kanıtlar elde etmelidir. Standardın A124-125. maddeleri bu anlamda yol göstericidir. Bu minvalde, işletme yönetimi muhasebe tahminleri ile ilgili tahmin ve kanaat yetkisini kendi çıkarları için kullanabilir. Denetçi, denetim sırasında muhasebe tahminlerinin yönetimin kendi çıkarlarına yönelik kullanıp kullanmadığına dair göstergeleri tespit edebilir. Yani bir anlamda denetçi, denetim sırasında, muhtemel yönetim önyargılarının belirtilerini artıran karar ve değerlendirmelerin farkına varabilir. Bu şekildeki göstergeler, denetçinin risk değerlemesine ilişkin kanaatini değiştirebilir. Daha da önemlisi, bu şekilde göstergeler, finansal tabloların bir bütün olarak önemli hata içermediğine dair denetçinin değerlendirmesini etkileyebilir. Özet olarak bu şekilde göstergeler denetimin sonucunu etkileyebilir.

¹⁷ Ayrıntılı bilgi için ISA 705'e bkz. ISA 705 bu anlamda tavsiyeler içermektedir.

Denetim tahminleri için muhtemel yönetim önyargı göstergelerine yönelik örnekler aşağıdakiler gibi olabilir;

- Bir muhasebe tahmin değişikliği, koşullarda veya kullanılan metotlarda bir değişiklik olduğunda meydana gelmekteydi. Eğer bu koşullardaki veya metotlardaki değişikliklerle ilgili yönetimin sübjektif değerlendirmeleri mevcutsa bu, denetçi için yönetimin önyargılı davrandığına dair bir göstergedir. Ayrıca tahmin değişiklikleri ve kullanılan metotlar kendi başlarına da yöneticinin öznel yargılarına dayalı olup olmadığı kanaatini uyandırabilir.
- Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri için gözlemlenebilir piyasa varsayımları ile uyumlu olmayan, işletmenin kendi varsayımlarını kullanması. Yani yapılan muhasebe tahminleri ile piyasa varsayımları tutarsız olabilir.
- Yönetimin amaçları ile örtüşen nokta tahmini geliştirilmesine yönelik varsayımların oluşturulması veya seçimi.
- İyimser veya kötümser bir modele işaret eden nokta tahminin seçilmesi

4.6. Belgeleme

Muhasebe tahmini ile ilgili gerçekleştirilen denetim prosedürleri, toplanan denetim kanıtları ve denetim sürecinin sonucunu denetçinin, her denetimde olduğu gibi, belgelendirmesi gerekmektedir. Bu belgelendirme işlemine “çalışma *kâğıtları*” denir. Denetçi bu çalışma kâğıtlarını ilerde meydana gelebilecek anlaşmazlıkların çözümünde kullanmak amacıyla saklamak zorundadır. Ayrıca denetçi, finansal tabloların bir bütün olarak doğruluğuna kanaat getirebilmesi için, muhasebe tahminleri ile ilgili yaptığı çalışmalarını da belgelendirmesi ve bir dosyada toplaması gerekir. Nihai olarak UDS’ye uygun olarak denetimin yapıldığını belirtmek için, denetçi muhasebe tahminine yönelik yaptığı çalışmalarını belgelemek durumundadır.

Belgeleme ile ilgili standart madde A128’de çalışma kâğıtlarının oluşturulması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu anlamda, denetim esnasında belirlenen olası yönetici önyargı belirtilerinin belgelenmesi, denetçinin risk değerlendirmesinin uygun olup olmadığının değerlendirilmesinde ve denetçinin bu risklere yönelik cevaplarının uygunluğunun belirlenmesi açısından önemlidir. En önemlisi de belgeleme ile finansal tabloların bir bütün olarak önemli bir hata içermediğini değerlendirmede denetçiye yardımcı olmaktadır. Yöneticilerin olası önyargılarına yönelik örnekler daha önce belirtilmişti. Bu örneklerin varlığı durumunda, denetçi tarafından örneklerin

belgelendirilmesi oldukça önemlidir.

5. Sonuç

Muhasebe tahmini mali tablo kalemlerinin, kesin olarak değerinin belli olmaması durumunda yaklaşık olarak belirlenmesidir. Muhasebe tahminleri stok değer düşüklüğü, amortisman, dava karşılıkları, şüpheli alacak karşılığı, garanti karşılıkları ve gelir tahakkukları gibi muhasebe kalemlerinde ortaya çıkabilmektedir.

Denetçi, finansal tablolarda açıklanan tahmin değerlerinin makul olduğuna dair, yeterli ve uygun kanıt toplamak zorundadır. Ayrıca muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamaların yeterliliği de denetçi açısından dikkat edilmesi gereken diğer bir konudur. Çünkü muhasebe tahminleri yönetimin yargılarını da içerdiğinden sübjektifliğin yoğun olduğu, dolayısıyla yanlı tutumun ve önemli yanlışlık riskinin fazla olabileceği alanlardan biridir.

Genel bir değerlendirme olan bu çalışmada UDS 540 çerçevesinde konunun ayrıntısı sunulmuştur. Bu anlamda denetçi, denetim süreci boyunca bir risk değerlendirme gayreti içinde olmalıdır. Denetçinin muhasebe tahminlerine mesleki şüphe ile yaklaşmasında fayda vardır. Risk değerlemesi yapabilmesi için, denetçinin uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde ifade edilen tahmin metotlarını iyi bilmesi ve yöneticinin muhasebe tahminleri ile karşılaştırması gerekir. Denetçi muhasebe tahminlerini kendisinin yapacağı bağımsız bir tahminle karşılaştırabilir. Tahminlerde değişikliğe neden olan durumları risk değerlendirmesi kapsamında yönetimle görüşmelidir. Yönetimin muhasebe tahminlerini nasıl yaptığını, herhangi bir model kullanılıp kullanılmadığını veya herhangi bir uzmandan yararlanıp yararlanılmadığı denetçinin dikkat etmesi gereken diğer unsurlardır. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri başlı başına bir araştırma konusu olduğundan bu çalışmada ayrıntısına girilmemiştir. Gerçeğe uygun değer denetimine ilişkin ayrıntılı bir çalışmanın yapılmasında fayda vardır.

KAYNAKÇA

Bilgin, N.A. (2006). Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, S.B.E. İşletme A.B.D., İstanbul.

Duncan, J. R. (2002). "Quality of Earnings and Accounting Estimates: A Case of Decisions" Issues in Accounting Education Vol. 17, No. 4, (November): 401-409.

Gürdal, K. (2006). "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar" Muhasebe-Finansman Dergisi, Sayı 32,(Ekim):1-12.

Herbold, T. J. (2005). Determinants of Error Attribution In Accounting Estimates, Doctoral Dissertation, University of Illinois at Urbana-Champaign. ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures,

<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a028-2010-iaasb-handbook-isa-540.pdf>

Kaplan, S. ve P.M.J. Reckers. (1995). "Auditors' Reporting Decisions For Accounting Estimates: The Effect of Assessments of The Risk of Fraudulent Financial Reporting" Managerial Auditing Journal, Vol. 10 No. 5: 27-36.

Özerhan, Y. ve S. Yanık. (2012). Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı TMS-TFRS, TÜRMOB Yayınları, Ankara.

Sağlar, J. ve C. Kandemir. (2007). "Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı?" Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:11, Sayı:1, (Haziran):20-39.

Smieliauskas, W. (2012). "Principles-Based Reasoning about Accounting Estimates" Accounting Perspectives, Vol. 11, No. 4:259–296. SPK Tebliği, Seri:X, No:22 <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=>

TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS8.pdf.

Türk Dil Kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts

Yıldırım S. ve Sebahattin K. (2008). "Türkiye Muhasebe Standardı (Tms-37) Kapsamında Karşılıklar ve Garanti Giderleri" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 3:107-122.

Yükçü, S. ve S. Gönen. (2012). "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri" Mali Çözüm Dergisi, (Kasım-Aralık):17-36.