



Teorik Makale (Theoretical Article)

Daha Az Karmaşık İşletmeler için Bağımsız Denetim Standartlarına Doğru: Uluslararası Denetim Standartları ile Bir Karşılaştırma

Özkan SARISOY¹

Öz

Bağımsız denetim faaliyetinin kapsamı ülkemizde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi sonrasında genişletilmiş ve bağımsız denetimde uluslararası standartlar benimsenmiştir. Kanunun uygulamaya girmesinden sonra ise farklı tarihlerde denetime tabi olma şartı değiştirilerek daha fazla işletme bağımsız denetime tabi olmuştur. Bu genişleme ile denetime tabi olan işletmelerin büyüklükleri arasındaki fark artmıştır. Ayrıca hali hazırda Uluslararası Denetim Standartları'na (ISA) yönelik geçmişten beri var olan karmaşıklık eleştirileri, standartlarda çeşitli değişikliklerin yapılmasını sağlamış olmakla birlikte daha az karmaşık işletmeler için de ayrı bir standart seti hazırlanması gündeme gelmiştir. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bu yaklaşımla "Daha Az Karmaşık Kuruluşların Mali Tablolarının Denetimi için Uluslararası Standart (ISA for LCE)" hazırlanarak taslak set kamuoyu görüşüne sunulmuştur. Bu çalışmada ISA for LCE'nin hazırlanma süreci, temel özellikleri ve ISA'lar ile karşılaştırılması (taslak üzerinden) ele alınmıştır. Araştırma sonucunda daha az karmaşık işletmeler için hazırlanan standart setinin daha kısa ve anlaşılır ifadelerden oluştuğu, eylem odaklı olarak denetçiye somut adımlar öngördüğü ve bazı alanlarda denetçiye daha az sorumluluk yüklediği tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Daha Az Karmaşık İşletmeler, ISA for LCE, DAKİ BDS, Denetim, BDS.

JEL Kodları: M42.

Towards International Standard on Auditing of Financial Statements of Less Complex Entities: A Comparison with the International Standards of Auditing

Abstract

The scope of the independent audit activity was expanded, and international standards were adopted for independent auditing after the Turkish Commercial Code No. 6102 came into force in our country. After the law's implementation, the scope of being subject to audit on different dates was changed and expanded. With this scope expansion, the difference between the sizes of the companies subject to audit has increased. In addition, the existing complexity criticisms of the International Standards on Auditing (ISA) have led to various changes in the standards, and it has come to the fore to prepare a separate set of standards for less complex entities. With this approach, the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) prepared the "International Standard on Auditing of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE)" and presented the draft set to public opinion. This research discusses the preparation process of the ISA for LCE (through the draft), its basic features, and its comparison with the ISA's. As a result of the research has determined that the set of standards prepared for less complex entities consists of shorter and understandable expressions, provides concrete steps to the auditor with an action-oriented approach, and imposes less responsibility on the auditor in some areas.

Keywords: Less Complex Entities, ISA for LCE, Audit, ISA.

JEL Codes: M42.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Özkan SARISOY, (Dr. Öğr. Üyesi), Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Muratlı Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi, Tekirdağ, Türkiye, E-mail: osarisoy@nku.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2226-0191.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Sarisoy, Ö. (2023). Daha az karmaşık işletmeler için bağımsız denetim standartlarına doğru: Uluslararası denetim standartları ile bir karşılaştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 185-208. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1285275>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

Today, the independent audit profession is a professional service whose framework is determined by legislation. This framework is realized by changing and developing from the past to the present, considering the profession's needs. Although national regulations on auditing standards have been carried out in various countries from the past to the present, standardization has gained an international dimension, especially with the work of the International Federation of Accountants (IFAC).

Although there are differences between countries, International Auditing Standards (ISA) published by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) affiliated with IFAC has a wide usage area in independent auditing. ISAs have been published since 1991 (About, IAASB) and are constantly updated by the IAASB, and new additions are made according to emerging needs. In the IAASB standard process, information about the subject is collected. Then, because of the evaluation made with the board members, it is decided whether the subject will be converted into a project process. After the project process starts, the draft standard is published after clarification with various meetings and feedback and presented to the public. As a result of the findings obtained later, the standard enters into force within a particular calendar.

Significant changes have been made in the ISAs recently with this approach, and the auditor's report has gained a new format. Also, some ISAs have been completed in other areas, and some project process is still ongoing. The IAASB initiated a project process in this area in 2020, as the complex nature of ISAs creates problems in practice for smaller businesses. In this standard, called the "International Standard on Auditing of Financial Statements of Less Complex Entities" (ISA for LCE), a new set of standards was prepared to consider the characteristics of relatively more minor (less complex) enterprises and the draft standards were presented to the public in July 2021.

This research aims to analyze the ISA for LCE and the ISA comparatively, which are handled by the IAASB, and the development process of ISA for LCE is discussed in the first part. In this context, the general features of ISA for LCE, businesses that will use ISA for LCE, and ISA for LCE sections are included. Then, ISA for LCE, which was discussed within the scope of the research, was evaluated on a departmental basis compared with ISA. Finally, the research findings are discussed in the context of the differences between ISA for LCE and ISA in the conclusion and evaluation part.

Literature on Research

Although the literature on independent auditing standards for less complex entities has been reviewed, it has been seen that there are only two studies because the subject is new and has not yet become a final standard. The first of these is Coram et al. (2022) based on the findings of the Australian Auditing and Assurance Standards Board (AUASB) and New Zealand Auditing and Assurance Standards Board (NZAuASB) call in line with the IAASB's call for ISA for LCE, Australia, and New Zealand reviews formal feedback to the IAASB by the Auditing and Assurance Standards Committee of the Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand (AFAANZ). Another research is Amerongen et al. (2023), which summarizes the IAASB's roundtable discussions in the standard development process. It was also stated that other meetings would be analyzed, and other research studies would be carried out. Finally, although there is no academic study published on this subject in our country as of the research time, it is seen that information about the standard set is given in the International Journal (2021) of the Union of Chambers of Certified Public Accountants Türkiye (TÜRMOB).

Method of The Research

This research aims to examine the draft ISA for LCE standard set published by the IAASB. For this reason, the standard set was compared with the ISA, and an evaluation was made on the similarities and differences, and content analysis, one of the qualitative research methods, was preferred in the

research. The standard text was examined based on ISA for LCE in the research, and comparisons were made by considering the relevant ISA. These comparisons were evaluated in the context of the auditor's responsibilities, the scope of the audit, and the methods and approaches to be applied rather than a one-to-one comparison at the over text.

In the comparison process in the research, firstly, the draft ISA for LCE, ISA, and ISA for LCE Mapping Documents 1 and 2 - published by the IAASB, were considered. Although comparisons were made based on ISAs in the mapping documents, a comparison was made based on ISA for LCE in this research. With this aspect, the ISAs that are not covered within the scope of ISA for LCE have not been considered. This issue is one of the limitations of the research. Another limitation is that section 10 Group Audits, which is not yet clear whether they will be included in the ISA for LCE, are not considered. In addition, the comparison does not reflect comparisons in other areas, as the auditor's responsibilities are considered in terms of the scope of the audit, the methods to be applied, and the approaches. Finally, the evaluation was carried out on the draft set as of the research date, and there may be some differences in the final version of the standard set during the process.

Findings of The Research

There are also specific differences between ISA and ISA for LCE. For example, considering that those charged with governance may not be the case for small businesses in the ISA for LCE, the annotation "if appropriate" has been made. Furthermore, the auditor was not required to cover key audit matters in the ISA for LCE. However, it is seen that the unique considerations included in standard no. 8, "Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose," "Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts, or Items of a Financial Statement," and "Engagements to Report on Summary Financial Statements" are not covered in the scope of ISA for LCE. In addition, "ISA610 Using the Work of Internal Auditors" is not considered within the scope of ISA for LCE, as it is foreseen that there will not be an internal audit unit in less complex enterprises. It is unclear whether group audits will be included, but the IAASB is discussing this issue currently. Apart from these, it can be stated that complex models of accounting estimates are not required by the auditor in ISA for LCE and that less responsibility is imposed on auditors in the context of changes made by business management after the balance sheet date. Finally, in parallel with the increase in the use of information technologies in the field of accounting and auditing in ISA for LCE, it is seen that automated tools and techniques (ATT) are handled more than ISA. In addition, evaluations are expected on whether the ISA for LCE is appropriate for the entity being audited by the auditor.

Conclusion

This research compared an evaluation with ISA based on ISA for LCE. The general difference between ISA for LCE and ISA is that ISA for LCE consists of shorter sentences. In addition, inter-standard references are not included in the ISA for LCE, and issues related to similar activities are included in the same standard and handled so that the auditor can understand the subject without switching between standards. Although it is preferred in some subjects, it is seen that sentences with accents are preferred instead of plain sentences. When the structure of the sentences is examined, it is seen that they are tried to be clarified to include concrete action steps for the auditor. It is seen that the explanatory provisions after each standard in the ISA are not included in this way in the ISA for LCE, and the explanatory provision is included immediately after the relevant article. In general, some issues repeatedly covered in the ISA for LCE are not covered in the ISA for LCE. In addition, in ISA for LCE, definitions are handled in a separate annex, not in the standard, as in ISA. Finally, the ISA's standard sequence for LCE parallels the audit process.

In this research, a general comparison was made over the ISA, considering the draft ISA for LCE. After the standard has been finalized, a final comparison can be made in other studies. Moreover, making detailed comparisons by considering specific sections rather than general comparisons in other studies may be helpful in terms of revealing the differences in a more specific way.

1. GİRİŞ

Bağımsız denetim mesleği günümüzde çerçevesi mevzuatla belirlenen profesyonel bir hizmettir. Bu çerçeveye geçmişten bugüne değişerek ve gelişerek özellikle mesleğin ihtiyaç duyduğu ve mesleğe duyulan ihtiyaçlar dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir. Denetim standartları ile ilgili ulusal düzenlemeler geçmişten bugüne çeşitli ülkelerde gerçekleştirilmekle beraber özellikle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) çalışmaları ile standartlaşma uluslararası bir boyut kazanmıştır.

Günümüzde ülkeler arasında farklılıklar bulunmakla birlikte bağımsız denetim alanında IFAC'a bağlı IAASB tarafından yayınlanan ISA'lar geniş kullanım alanına sahiptir. ISA'lar 1991 yılından beri yayınlanmakta olup (About, IAASB) IAASB tarafından sürekli olarak güncellenmekte ve oluşan ihtiyaçlara göre yeni eklemeler yapılmaktadır. IAASB standart sürecinde öncelikle konu ile ilgili bilgi toplamakta ardından kurul üyeleri ile değerlendirme sonucunda konunun proje sürecine dönüştürülüp dönüştürülmeyeceğine karar vermektedir. Proje süreci başladıktan sonra çeşitli toplantılar ve geri bildirimlerle kaydedilen ilerlemeler netleştirilerek taslak değişiklik yayınlanmakta ve taslak düzenleme kamuoyu görüşüne sunulmaktadır. Daha sonra elde edilen bulgular neticesinde standart belirli bir takvim dahilinde yürürlüğe girmektedir.

ISA'lar bu yaklaşımla geçtiğimiz yıllarda önemli değişiklikler gerçekleştirilerek denetçi raporu yeni bir formata kavuşmuştur. Ayrıca diğer alanlarda da tamamlanan ve proje süreci devam eden ISA'lar bulunmaktadır. IAASB ISA'ların karmaşık yapısının daha küçük işletmeler için uygulamada sorunlar yaratması nedeni ile 2020 yılında bu alanda bir proje süreci başlatmıştır. "Daha Az Karmaşık Kuruluşların Mali Tablolarının Denetimine İlişkin Uluslararası Standart" (ISA for LCE) ismi verilen bu standartta görece daha küçük (daha az karmaşık) işletmelerin özellikleri dikkate alınarak yeni bir standart seti hazırlanmış ve taslak standartlar Temmuz 2021'de kamuoyu görüşüne sunulmuştur.

Bu çalışmada IAASB tarafından ele alınan "Daha Az Karmaşık Kuruluşların Mali Tablolarının Denetimine İlişkin Uluslararası Standart" (DAKİ BDS)* ile Bağımsız Denetim Standartları'nın (BDS) karşılaştırılmalı olarak incelenmesi amaçlanmış olup ilk bölümde DAKİ BDS'nin gelişim süreci ele alınmıştır. Bu kapsamda DAKİ BDS'nin genel özellikleri, DAKİ BDS kullanacak işletmeler ve DAKİ BDS'nin bölümlerine yer verilmiştir. Ardından araştırma kapsamında ele alınan DAKİ BDS, BDS ile karşılaştırılmalı olarak bölüm bazlı değerlendirilmiştir. Sonuç ve değerlendirme kısmında ise araştırma bulguları kapsamında DAKİ BDS ve BDS arasındaki farklara yer verilmiştir.

2. DAHA AZ KARMAŞIK İŞLETMELER İÇİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Dünya genelinde bağımsız denetim alanında en geniş uygulama ağına sahip standartları yayımlayan IAASB, DAKİ BDS oluşturma sürecini yürütmektedir. Dünyanın farklı ülkelerinde (Belçika, Fransa, Almanya, Hindistan, İskandinavya Federasyonu, Sri Lanka, İsviçre başta olmak üzere birçok Avrupa ülkesinde) küçük işletmelerin denetimi için yerel girişimler söz konusu olmakla birlikte IAASB, BDS'ler gibi bu alanda da küresel standartların oluşturulmasının önemli ve kamu yararına olduğunu düşünmektedir. Aynı zamanda bu standart setinin hazırlanması için IAASB'nin yürütmüş olduğu (2005-2009) Açıklık (Clarity) Projesi sonuçları arasında BDS'lerin daha küçük işletmelerin kullanımı için zorluklar yaratacağının ortaya konması diğer bir gerekçe olmuştur (IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, M6, M11).

IAASB bu proje sürecini BDS'lerin görece daha az karmaşık olan işletmeler için; karmaşık ve anlaşılabilir olması ve ölçeklendirme ve orantı sorunları nedeni ile başlatmıştır. Süreç 2017 yılında konu ile ilgili bilgi toplanması ile başlamış ardından elde edilen bilgiler eşliğinde 2020 yılında proje kabul edilmiştir. Ardından 2021 yılında taslak standartlar (grup denetimleri için 10'uncu bölüm 2022

* Bu kısaltma araştırmacı tarafından standart setinin Türkçe karşılıklarının baş harfleri dikkate alınarak araştırma tarihi itibarı ile henüz ulusal literatürde bu konuda bir çalışma olmamasından hareketle oluşturulmuştur. Ülkemizde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ISA kısaltmasını BDS olarak çevirdiği için bu kısaltmada da DAKİ ISA ya da DAKİ UDS yerine DAKİ BDS kavramı tercih edilmiştir.

yılında yayınlanmıştır) kamuoyu görüşüne sunularak yorum talep edilmiş olup standart sürecinin Eylül 2023'te tamamlanacağı öngörülmüştür. (IAASB, Audits Less Complex Entities Project). Projenin taslak metnine (ilk dokuz bölümüne) dünyanın çeşitli ülkelerinden 146 yorum mektubu iletilmiş olup hali hazırda grup denetimleri ile ilgili olan 10'uncu bölüm kamuoyu görüşüne açılmıştır ve 2 Mayıs 2023 tarihine kadar görüş kabul edilecektir (IAASB, Exposure Draft). Ancak ilk dokuz bölüme yönelik değerlendirmelerin sonuçları henüz ilan edilmemiştir. Standartın tam olarak ne zaman uygulamaya gireceği de henüz netlik içermemekle birlikte IAASB zaman çizelgesine göre 2024 yılında başlayan mali tablo döneminden itibaren uygun olan denetimlerde kullanılabileceği kabul edilmektedir. Ülkemizde genellikle standartların izleyen yıllarda uygulamaya girdiği düşünüldüğünde yetkili kurumların kararları doğrultusunda DAKİ BDS kullanılarak hazırlanan denetçi raporlarının 2025 yılından itibaren görüntülenebileceği düşünülmektedir.

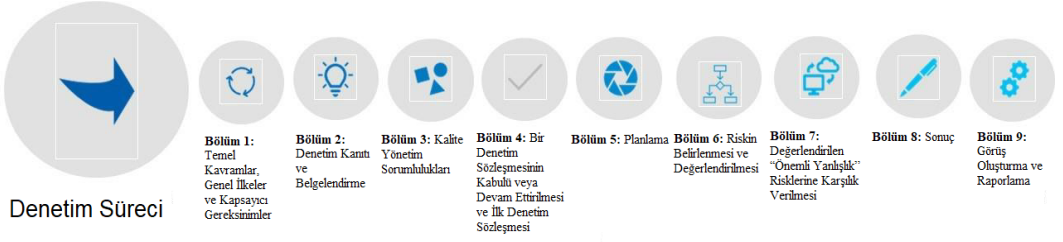
Proje sürecindeki geri bildirim çağrısına ülkemizden de Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TÜRMOB) yanıt verdiği görülmekte olup spesifik sorulara verilen yanıtların yanında, ülkemizde işletmelerin %99,8'inin Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ) olduğu ve ülke ekonomisine katkısının %62 olduğu belirtilerek standart setine yüksek bir destek iletilmiştir (IAASB, TÜRMOB Feedback).

2.1. DAKİ BDS'nin Genel Özellikleri

Kurul, standartın adı ile ilgili öncelikle KOBİ kavramını benimsemiş olmakla beraber KOBİ'ye yönelik uluslararası alanda kabul edilmiş bir tanımlama olmaması ve denetimin, işletmenin büyüklüğünden ziyade karmaşıklığından etkilenmesi nedeni ile daha az karmaşık işletme (kuruluş) kavramını (Less Complex Entities- LCE) tercih etmiştir. Önceleri standartın BDS içerisinde 9'uncu bölüm olarak yer alması düşünülmüş ancak uygulamada sıkıntılar yaratabileceği düşünülerek ayrı bir standart seti ile yayınlanmasına karar verilmiştir. Standart BDS'den ayrı bir standart seti olduğu ve eksik kalan yerlerde BDS'ye başvurulamayacağı ifade edilmiştir. Bu husus DAKİ BDS'nin işletmeler için uygun ve yeterli olamayacağı durumlarda kullanılamayacağı ve bu durumda denetimde BDS ya da diğer uygun bir standartın kullanılması gerektiği anlamına gelmektedir (IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, M6, M1, M26-27, M.36). Bu yönü ile Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) arasında var olan atf ilişkisinin DAKİ BDS'de olmadığı görülmektedir.

DAKİ BDS genel olarak BDS'ler ile aynı şekilde mali tablo kullanıcılarının güven seviyesini artırmayı hedeflemekte olup denetçinin makul güvence vermesini temin edecek şekilde risk odaklı yaklaşım ile ele alınmıştır. Ancak DAKİ BDS daha az karmaşık işletmelerin denetimine özgü nitelik ve koşulları barındıran, söz konusu işletmeler dikkate alınarak, etkin ve verimli bir şekilde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanması yaklaşımını yansıtan ayrı bir standart setidir (IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, M72).

IAASB, standartların açık, anlaşılır ve pratik olduğu kadar basit ve özlü bir şekilde ifade edilmesine odaklanmıştır. Bu yaklaşımla BDS'den farklı olarak standart metinlerini daha kısa ve öz biçimde ele almıştır. Standart taslağında her paragrafın bir düşünceyi ele aldığı ve "gereksiz" tekrarlara yer vermediği görülmektedir (IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, M98).



Şekil 1. DAKİ BDS Denetim Süreci

Kaynak: IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE), M.92.

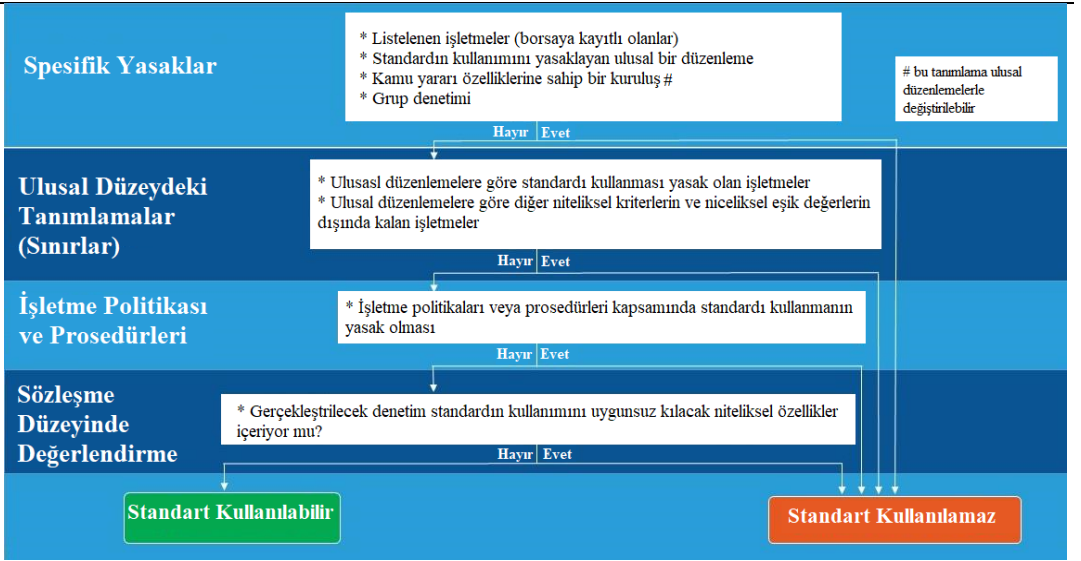
DAKİ BDS'ye göre denetim süreci Şekil 1'de standart bölümleri bağlamında ele alınmıştır. Sıralama incelendiğinde BDS ile farklılıklar göze çarpmaktadır. Örneğin BDS'de beşinci bölüm içerisinde yer verilen, denetim kanıtlarının DAKİ BDS'de ikinci bölümde ele alındığı dikkati çekmektedir. Bu yönü ile DAKİ BDS'de denetçinin denetim sürecinde ele alacağı faaliyetlerin zamanlaması esas alınarak sıralama yapıldığı görülmektedir.

Grup denetimleri Şekil 1'de yer almamakla beraber IAASB ayrı bir dokümanla grup denetimleri için görüş talep etmektedir. Bunun nedeni IAASB'nin grup denetimlerinin bu standart kapsamında ele alınıp alınmayacağı konusuna henüz karar vermemiş olmasıdır. Zira bazı paydaşların bu konuda farklı görüşleri olması nedeni ile kurul, bu konuyu tartışmaya açarak nihai kararın kamuoyu görüşü neticesinde belirlenmesini benimsemiştir (IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, M156).

2.2. DAKİ BDS'yi Kullanacak İşletmeler

Hangi işletmelerin DAKİ BDS setini kullanacağı henüz belirsiz bir konudur. IAASB'nin bu konuda bazı değerlendirmeleri olmakla beraber bu değerlendirmelerde BOBİ FRS ya da Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardında (KÜMİ FRS) olduğu gibi nicel bir kısıt ifade edilmemiştir. Zira standartta işletmelerin büyüklüklerinden ziyade karmaşıklık düzeyleri dikkate alındığı için bu durum anlaşılabilir görülmektedir. Ayrıca nicel ya da nitel olarak belirlenecek kriterlerin ulusal düzeyde değişiklik göstermesi de olasıdır.

IAASB, DAKİ BDS'nin kullanımına yönelik net bir sınır belirtmemiş olmakla birlikte bazı açıklamalara yer vermiştir. Öncelikle standardın karmaşık işletmeler için uygun olmayacağı ve bu yönü ile bu standart setini kullanamayacak işletmelerin altı çizilmiştir. Kurul standardın hangi işletmeler tarafından kullanılacağı ile ilgili yetkinin ulusal makamlarda olduğunu ayrıca vurgulamıştır (IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, M44, P3). IAASB bu konuda ayrıca bir kılavuz yayımlayarak bu konuda karar alıcılara rehberlik edecek çeşitli bilgilere yer vermiştir (IAASB, Draft Supplemental Guidance, July 2021).



Şekil 2. DAKİ BDS Kullanacak ve Kullanamayacak İşletmeler

Kaynak: IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE), M.50.

IAASB hangi işletmelerin DAKİ BDS'yi kullanamayacağını Şekil 2'de şematize etmiştir. Öncelikle borsaya kayıtlı işletmelerin, ulusal makamlarca standardın kullanımına izin verilmeyen işletmelerin, ulusal düzenlemelerle değiştirilebilir olmakla beraber kamu yararı olan işletmelerin denetimlerinde ve grup denetimlerinde bu standardın kullanılmayacağı belirtilmiştir. Grup denetimleri ile ilgili IAASB, daha önce ifade edildiği gibi nihai kararını henüz vermemiştir. Bunların dışında IAASB'nin yasakladığı bu küme dışında ulusal mevzuatlarca da hangi işletmelerin DAKİ BDS'yi kullanabileceğinin sınırlandırabileceği ele alınmıştır. Ayrıca işletme politika ve prosedürlerinin de DAKİ BDS'ye yönelik bir sınırlandırma getirmiş olabileceği de ifade edilmiştir. Son olarak diğer tüm şartlar uygun görülsün bile DAKİ BDS'nin denetlenecek işletme için uygun olup olmadığı denetçi tarafından değerlendirilmesi gereken bir husus olarak görülmektedir.

2.3. DAKİ BDS'nin Bölümleri

Yayınlanan taslak DAKİ BDS iki kısımda ele alınmıştır. İlk dokuz bölüm dışında grup denetimleri 10'uncu bölüm olarak ayrı bir belge olarak yayınlanmıştır. Bunun nedeni daha önce ifade edildiği gibi grup denetimlerinin DAKİ BDS'ye dahil edilip edilmeyeceğinin belirsizlik taşımasıdır. İlk kısım 9 bölüm ve 6 ekten oluşmakta olup standart bölümlerine bu araştırmanın ekinde yer verilmiştir.

Standart bölümleri incelendiğinde metinlerin BDS'ye kıyasla oldukça kısa olduğu görülmektedir. Ayrıca ilgili standartlarda temel açıklayıcı hususa yer verilerek denetçinin konuyu daha iyi anlaması hedeflenmiş, BDS'de olduğu gibi standardın devamında açıklayıcı hükümlere yer verilmemiştir.

BDS'de her standart içerisinde konu ile ilgili kavramların açıklandığı tanımlar bölümünün DAKİ BDS'de bulunmadığı görülmekte bunun yerine Ek 1'de terimler sözlüğüne yer verildiği dikkati çekmektedir. Standart bölümleri dışında diğer ekler ile önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, hile riski faktörleri, yönetim beyanları, örnek denetim sözleşmesi ve örnek yazılı beyana yer verilmiştir.

Ayrıca standart metni dışında, standart setini kullanacak işletmelerin belirlenmesi konusunda rehberlik sağlayan belge ile denetçi raporu konusunda rehberlik sağlayan ek belge IAASB tarafından yayınlanmıştır (IAASB, Draft Supplemental Guidance, September 2021). Bunun dışında proje sürecinde kamuoyu görüşü talep edilen alanlarla ilgili çeşitli açıklayıcı dokümanlar da

yayınlanmıştır.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Daha az karmaşık işletmeler için bağımsız denetim standartları ile ilgili literatür incelenmiş olmakla birlikte konunun yeni ve henüz nihai standart halini almaması nedeni ile sadece iki çalışma olduğu görülmüştür. Bunlardan ilki Coram vd. (2022) tarafından IAASB'nin DAKİ BDS için yapmış olduğu çağrıya paralel olarak Avustralya Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (AUASB) ve Yeni Zelanda Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (NZAuASB) yapmış oldukları çağrı neticesinde elde edilen bulgulara dayalı olarak Avustralya ve Yeni Zelanda Muhasebe ve Finans Birliği (AFAANZ) Denetim ve Güvence Standartları Komitesi tarafından, IAASB'ye yapılan resmi geri bildirimini incelemektedir. Diğer araştırma ise Amerongen vd. (2023) tarafından IAASB'nin standart geliştirme sürecindeki yuvarlak masa toplantılarının özetini sunmaktadır. Araştırmada diğer toplantıların analiz edileceği ve başka çalışmaların yapılacağı da aktarılmıştır. Ülkemizde bu konuda yayınlanmış akademik bir çalışmaya araştırma tarihi itibarı ile rastlanmamış olmakla birlikte TÜRMOB International dergisinde (2021) standart seti hakkında bilgi verildiği görülmektedir (TÜRMOB International 2021, 14:70).

4. ARAŞTIRMA: DAKİ BDS'NİN BDS İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde araştırmanın konusu ve amacı, araştırmanın yöntemi, örnekleme ve kısıtları ile araştırma bulgularına yer verilmiştir.

4.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

Bu araştırmanın konusunu IAASB'nin yayınladığı DAKİ BDS taslak standart setinin incelenmesi oluşturmaktadır. Bu yaklaşımla taslak standart seti BDS ile karşılaştırılarak benzerlikler ve farklılıklar üzerinden değerlendirme yapılarak DAKİ BDS'nin genel özelliklerinin saptanması ve özellikle BDS'ler ile farklılıkların ortaya konması amaçlanmıştır.

4.2. Araştırmanın Yöntemi, Örnekleme ve Kısıtları

Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi yöntemi tercih edilmiştir. Araştırmada DAKİ BDS temel alınarak standart metni incelenmiş ve konu ile ilgili BDS ele alınarak karşılaştırmalar yapılmıştır. Bu karşılaştırmalar bire bir metin düzeyinde karşılaştırmadan ziyade denetçinin sorumlulukları, denetimin kapsamı, uygulanacak yöntemler ve yaklaşım tarzları bağlamında değerlendirilmiştir. Araştırmada DAKİ BDS içerisinde yer alan bölümler sırası ile teker teker ele alınmış olup, bölümler birden fazla BDS'de yer alan hükümleri içerebildiğinden bölüm sonlarında ilişkili standartlar ayrıca belirlenmiştir. Karşılaştırma sürecinde öncelikle taslak DAKİ BDS'den, BDS'den (hem İngilizce ISA hem de KGK tarafından yayınlanan BDS) ve IAASB tarafından yayınlanan DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgesi 1 ve 2'den (IAASB, Mapping Documents- ISAs to Proposed ISA for LCE – Document 1 and 2) yararlanılmıştır. Eşleştirme belgelerinde BDS'ler temel alınarak karşılaştırma yapılmış olmakla birlikte bu araştırmada DAKİ BDS temel alınarak karşılaştırma yapılmıştır. Bu yönü ile DAKİ BDS kapsamında ele alınmayan BDS'ler dikkate alınmamıştır ve bu husus araştırmanın kısıtlarındandır. Diğer bir kısıt ise henüz DAKİ BDS'ye dahil edilip edilmeyeceği netlik içermeyen 10'uncu bölüm Grup Denetimlerinin dikkate alınmamasıdır. Ayrıca karşılaştırma denetçi sorumlulukları, denetimin kapsamı, uygulanacak yöntemler ve yaklaşım tarzları bakımından genel bir değerlendirme yapılarak ele alındığı için diğer başka alanlardaki karşılaştırmaları yansıtmamaktadır. Son olarak değerlendirme araştırma tarihi itibarı ile taslak standart seti üzerinden gerçekleştirilmiş olup süreç içerisinde standart setinin nihai halinde bazı farklılıkların olması da mümkündür.

4.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bulguları DAKİ BDS'nin bölümleri dikkate alınarak bölüm bazında BDS'ler ile karşılaştırılmak sureti ile izleyen bölümlerde ayrı ayrı ele alınmıştır.

4.3.1. Temel Kavramlar, Genel İlkeler ve Kapsayıcı Gereksinimler (Bölüm 1)

Bu bölümde genel kavramlar, genel ilkeler ve kapsayıcı hükümler ele alınmıştır.

Bölüm 1.1. Yürürlük Tarihi: Bu bölümde DAKİ BDS'nin ne zaman uygulanacağı henüz netlik içermediği için bu bölüm boş bırakılmıştır.

Bölüm 1.2. İlgili Etik Gereklilikler ve Firma Düzeyinde Kalite Yönetimi: Bu bölümde BDS200'de yer aldığı gibi bağımsızlık da dahil olmak üzere etik ilkelere uyulması gerektiğine yer verilmiştir. Denetim firması sorumluluğunda olan kalite yönetim sisteminin en az ISQM1 gerekliliği kadar gereksinime sahip olması gerektiğine yer vermiştir. ISQM2'ye de atıf yapılarak denetim sözleşmelerine ilişkin kalite incelemesi gereklilikleri vurgulanmıştır.

Bölüm 1.3. Denetçinin Genel Amaçları: Denetçinin genel amaçları bakımından iki standart seti arasında fark bulunmamaktadır. Ancak DAKİ BDS'de denetçinin amaçlarına ulaşamayacak bir durumla karşılaşması durumunda sözleşme şartlarında değişiklik yapılabileceği gibi bir opsiyon sunulmaktadır.

Bölüm 1.4. Denetimin Gerçekleştirilmesine İlişkin Temel Kavramlar ve Genel İlkeler: BDS200'de denetime ilişkin birçok kavram tanımlanmış olmakla birlikte bu bölümde sadece mesleki şüphecilik ve mesleki muhakeme kavramlarının ele alındığı görülmektedir. Söz konusu iki kavram arasında ise bir fark bulunmamaktadır. Ancak Ek-1'de terimler sözlüğünde BDS'lerde yer verilen kavramlar ayrıca açıklanmıştır.

Bölüm 1.5. Hile: BDS240 içerisinde ele alınan denetçinin hile riski karşısındaki sorumlulukları bu bölümde yer almış olmakla birlikte ayrıca Ek-3'te hile riski faktörleri ele alınmıştır. Hile konusunda denetçinin sorumluluklarında bir değişiklik olmadığı, paragrafların birleştirilerek sadeleştirildiği görülmektedir. Bununla birlikte BDS240 uygun şartlarda hile karşısında denetimden geri çekilmeye ilişkin yönetimle müzakereyi gerekli görse de (BDS240: 39) bu bölümde böyle bir gerekliliğe yer verilmeden mümkün olduğunda geri çekilmenin uygun olduğu ifade edilmiştir.

Bölüm 1.6. Kanun ve Yönetmelikler: BDS250 mevzuatın dikkate alınması standardı bu bölümde ele alınmıştır. Ancak bu bölüm içerisinde denetçinin hile tespiti durumunda mevzuatın ilgili kuruluşlara raporlama yapma gerekliliği ile ilgili hususların ele alındığı görülmektedir. Denetçinin bu kapsamda sorumluluğunda bir değişiklik dikkati çekmemiştir.

Bölüm 1.7. İlişkili Taraflar: BDS550 içerisinde yer alan ilişkili tarafların DAKİ BDS'de ilk bölümde ele alındığı görülmektedir. Ancak iki standart seti arasında denetçinin sorumlulukları bakımından bir fark bulunmamaktadır.

Bölüm 1.8. Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Genel İletişim: BDS260 standardında ele alınan hususlar DAKİ BDS'de bu bölümde ele alınmıştır. İki düzenleme arasında bir fark görülmemekle birlikte bu bölümde hileye ilişkin üst yönetimle iletişime geçilmesi istenen gerekliliklere de yer verildiği görülmektedir.

Tablo 1. Temel Kavramlar, Genel İlkeler ve Kapsayıcı Gereksinimler (Bölüm 1) ile İlişkili BDS'ler

1.1. Yürürlük Tarihi	BDS200
1.2. İlgili Etik Gereklilikler ve Firma Düzeyinde Kalite Yönetimi	BDS200, ISQM1, ISQM2
1.3. Denetçinin Genel Amaçları	BDS200, BDS260
1.4. Denetimin Gerçekleştirilmesine İlişkin Temel Kavramlar ve Genel İlkeler	BDS200, BDS240, BDS540
1.5. Hile	BDS240
1.6. Kanun ve Yönetmelikler	BDS250, BDS240
1.7. İlişkili Taraflar	BDS550
1.8. Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Genel İletişim	BDS240

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri incelenerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.2. Denetim Kanıtları ve Belgelendirme (Bölüm 2)

Bu bölümde BDS'ler içerisinde 5 numaralı grupta yer alan standartların bir bölümü ele alınmıştır.

Bölüm 2.1. Amaç: BDS500'de yer alan denetçinin kanıt toplama amacı DAKİ BDS'de aynen korunmuş olup denetçinin makul güvenceye ulaşmak için yeterli ve uygun kanıt toplaması gerektiği vurgulanmıştır. Ancak bu bölümde ayrıca BDS230 içerisinde yer alan belgelendirme yükümlülükleri de denetçinin amaçları arasında ele alınmıştır.

Bölüm 2.2. Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı: Bu bölümde BDS200 ve BDS500 içerisinde değinilen yeterli ve uygun denetim kanıtının özellikleri ele alınmıştır. Ayrıca bu bölümde denetim mesaisinin en önemli kısmının kanıt toplama ve değerlendirme olduğu vurgulanmıştır. Denetim kanıtının yeterliği ve uygunluğu konusunda iki standart seti arasında bir fark dikkati çekmemiştir.

Bölüm 2.3. Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler: Bu bölümde herhangi bir fark dikkati çekmemiş olmakla birlikte otomatik araç ve tekniklere yer verildiği görülmektedir.

Bölüm 2.4. Denetim Kanıtı Elde Etme Prosedürleri: Kanıt toplama teknikleri bakımından iki standart seti arasında bir fark görülmemekle birlikte DAKİ BDS'de otomatik araç ve tekniklerin ikna edici kanıt sunabileceği ancak mesleki muhakemenin yerine geçemeyeceği ayrıca belirtilmiştir.

Bölüm 2.5. Genel Belgelendirme Gereksinimleri: Bu bölümde bağımsız denetimin belgelendirilmesi ve yönetimle iletişimin belgelendirilmesi ele alınmıştır. Bağımsız denetimin belgelendirilmesi noktasında BDS'lerden farklı olarak denetçiye ek bir yükümlülük öngörülmemiştir. Bununla birlikte otomatik araç ve teknikler yolu ile elde edilecek hususların da belgelendirilmesi gerektiğine yer verilmiştir. Genel olarak farklı standartlarda belgelendirmeye ilişkin yer alan hususların birleştirilerek standartlar arası atıflardan ziyade bağlam oluşturulmaya çalışıldığı görülmektedir.

Tablo 2. Denetim Kanıtı ve Belgelendirme (Bölüm 2) ile İlişkili BDS'ler

2.1. Amaç	BDS230, BDS500
2.2. Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı	BDS500, BDS200
2.3. Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler	BDS500, BDS240
2.4. Denetim Kanıtı Elde Etme Prosedürleri	BDS500
2.5. Genel Belgelendirme Gereksinimleri	BDS230, BDS260, BDS240, BDS250, BDS320

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri incelenerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.3. Kalite Yönetim Sorumlulukları (Bölüm 3)

Bu kısımda kaliteyi yönetme ve kaliteli bir denetim gerçekleştirme bağlamında sorumluluklar ele alınmıştır.

Bölüm 3.1. Amaç: Bu bölümde denetçinin amacının makul güvence sağlandığına yönelik kalitenin yönetilmesi olduğu vurgulanmıştır. Bu yönü ile amacın BDS220 ile aynı olmakla birlikte DAKİ BDS’de mesleki standartların DAKİ BDS ve etik standartlardan oluştuğunun ayrıca belirtildiği görülmektedir.

Bölüm 3.2. Sözleşme Ortağının Sorumlulukları: Kaliteye ilişkin sözleşme ortağının sorumluluğu bağlamında ciddi bir fark görülmemekle birlikte bu kısımda sorumluluk metninin sadeleştirildiği dikkati çekmektedir. Ancak BDS, sözleşme ortağına denetim ekibinin sorumlulukları bağlamında daha detaylı bir gereksinim yüklemekle birlikte (BDS220: 17) DAKİ BDS’de denetim ekibinin etik gerekliliklere uymadığına yönelik kanıtlar için gözlem yapması gibi daha genel bir sorumluluk atfedilmiştir.

Bölüm 3.3. Özel Belgelendirme Gereksinimleri: Bu bölümde BDS’lerden farklı bir husus görülmemekle birlikte; denetçiden etik hükümlere ilişkin sorumlulukların yerine getirildiği konusunda belgelendirme yapması beklenmektedir.

Tablo 3. Kalite Yönetim Sorumlulukları (Bölüm 3) ile İlişkili BDS’ler

3.1. Amaç	BDS220
3.2. Sözleşme Ortağının Sorumlulukları	BDS220, BDS300
3.3. Özel Belgelendirme Gereksinimleri	BDS220

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri inceleyerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.4. Denetim Sözleşmesinin Devam Ettirilmesi ve İlk Denetim Sözleşmesi (Bölüm 4)

Bu bölümde denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılması, denetimin ön şartları ve DAKİ BDS’nin söz konusu denetim için uygun olup olmadığının belirlenmesi hükümlerine yer verilmiştir.

Bölüm 4.1. Amaç: Bu bölüm amacı bakımından BDS210 ile mukayese edildiğinde herhangi bir fark görülmemektedir. İki standartta da denetçiden denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığından ve denetim sözleşmesine yönelik ortak bir anlayış olup olmadığından emin olması beklenmektedir.

Bölüm 4.2. Standardın Denetlenen İşletme için Uygun Olup Olmadığının Belirlenmesi: Bu bölümde denetçiden denetleyeceği işletme için DAKİ BDS kullanımının uygun olup olmadığının değerlendirilmesi istenmektedir. Bu yönü ile bu bölüm BDS’de bulunmamaktadır. Bu hususta denetçiden sadece denetim sözleşmesi öncesi bu değerlendirmeyi yapması beklenmemektedir. Aynı zamanda elde edilen bulguların denetlenen işletme için BDS’lerin uygulanmasına işaret etmesi durumunda denetçinin, denetimi buna göre sürdürebileceği açıklanmaktadır.

Bölüm 4.3. Denetimin Ön Şartları: Denetimin ön şartları bakımından iki standart seti arasında herhangi bir fark dikkati çekmemektedir.

Bölüm 4.4. Sözleşme Kabulünde Ek Hususlar: Bu bölümde BDS’lerden farklı bir husus bulunmamakta olup, bu bölümde yasal mevzuatın denetçi raporunun şekil ve içeriği üzerindeki gereklilikleri ele alınmıştır. Ayrıca bu bölümde BDS200 ve BDS300’de yer alan, konu ile ilgili olan hükümler birleştirilmiştir.

Bölüm 4.5. Denetim Sözleşmesinin Şartları: Denetim sözleşmesinin şartları bakımından iki standart setinin benzer olduğu görülmektedir. DAKİ BDS’de örnek bir denetim sözleşmesine Ek-5’te yer verilmiştir. Bu örnek BDS ile (BDS210: EK1) mukayese edildiğinde bazı farklar olduğu görülmektedir. DAKİ BDS’de mesleki sorumluluk sigortası, ücret, faturalandırma, diğer özel şartlar ve denetim ekibi ve halka açık işletmelerle ilgili hususların bulunmadığı görülmektedir. Ayrıca BDS,

sözleşme örneğinde iki tarafın eşanlı imzalayarak oluşturması gereken bir şablon sunmakla birlikte DAKİ BDS’de sözleşmenin denetçinin işletme yönetimine gönderdiği ve kabul etmesi halinde imzalayarak denetçiye geri göndermesini içeren formatta olduğu görülmektedir.

Bölüm 4.6. İlk Denetimler: İlk defa gerçekleştirilen denetimlere ilişkin denetçinin sorumlulukları bakımından bir fark olmamakla beraber konu ile ilgili çeşitli standartlarda yer alan ifadeler birleştirilmiştir.

Bölüm 4.7. Özel İletişim Gereksinimleri: Bu bölümde denetçinin mali tablolara ilişkin görüş oluşturma ve görüş vermeye ilişkin sorumluluklarını bildirme yükümlülüğü ele alınmış olup iki standart seti arasında bir fark dikkati çekmemiştir.

Bölüm 4.8. Özel Belgelendirme Gereksinimleri: Bu bölümde sözleşmede yer alması gereken hususlar ele alınmış olup iki standart seti arasındaki tek farkın DAKİ BDS’de denetimin DAKİ BDS kullanılarak yapılacağına belirtilmesi olduğu görülmektedir. Ayrıca bu bölümde denetçiden DAKİ BDS’nin kullanılmasına yönelik değerlendirmelerini ve denetim sırasında bu düşüncesini değiştiren hususları da belgelemesi beklenmektedir.

Tablo 4. Denetim Sözleşmesinin Devam Ettirilmesi ve İlk Denetim Sözleşmesi (Bölüm 4) ile İlişkili BDS’ler

4.1. Amaç	BDS210, BDS510
4.2. Standardın Denetlenen İşletme için Uygun Olup Olmadığının Belirlenmesi	-
4.3. Denetimin Ön Şartları	BDS210
4.4. Sözleşme Kabulünde Ek Hususlar	BDS210, BDS220, BDS300
4.5. Denetim Sözleşmesinin Şartları	BDS210
4.6. İlk Denetimler	BDS300, BDS510
4.7. Özel İletişim Gereksinimleri	BDS260
4.8. Özel Belgelendirme Gereksinimleri	BDS210, BDS220

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri incelenerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.5. Planlama (Bölüm 5)

Bu bölümde denetimin planlama süreci, denetçinin bu kapsamdaki sorumlulukları ve önemlilik kavramı ele alınmıştır.

Bölüm 5.1. Amaç: Denetimin planlanma amacı bağlamında DAKİ BDS’de bir fark bulunmamaktadır. Ancak BDS320 içerisinde yer alan; denetçinin denetimi planlarken ve yürütürken önemliliği dikkate alması bu bölüm altında ele alınmıştır. Bölümde denetimi etkin bir biçimde yürütmek için denetimi planlamak ve önemliliği uygulamak denetçinin amaçları olarak ifade edilmiştir.

Bölüm 5.2. Planlama Faaliyetleri: Bu bölüm görece uzun bir biçimde 13 paragraf ile ele alınmıştır. Bölüm incelendiğinde öncelikle denetim stratejisi kavramına yer verilmediği görülmektedir. Ancak bu kavram tercih edilmemiş olmakla birlikte BDS300’de belirtilen denetim stratejisi kapsamında denetçinin yapması gereken faaliyetlerde bir değişiklik söz konusu olmayıp planlama kapsamında yine denetçinin ilgili faaliyetleri yerine getirmesi beklenmektedir. Farklı olarak DAKİ BDS’de denetim ekibinin müzakere edeceği konuların detaylandırıldığı görülmektedir. Ayrıca DAKİ BDS’nin bu bölümünde, işletmenin sürekliliği bağlamında açıklamalara yer verilmiştir. Bunun yanında bazı BDS’lerde yer almakla birlikte bu kapsamda ele alınması uygun görülen çeşitli konular açıklanmıştır.

Bölüm 5.3. Önemlilik: Bu kısımda BDS320 kapsamında ele alınan hususlara yer verilmiştir. İki

standart seti arasında cümlelerin ele alınış biçimi dışında özüne yönelik fark bulunmamakla beraber BDS'ye göre (BDS315) önemlilik konusu DAKİ BDS'de daha önce ele alınmıştır. Denetim sürecinin sıralaması bağlamında bu yaklaşım daha uygun görülmektedir.

Bölüm 5.4. Özel İletişim Gereksinimleri: Bu bölümde herhangi bir fark görülmemekle birlikte denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasına ilişkin yönetime bildirilmesi gereken hususlar ele alınmıştır.

Bölüm 5.5. Özel Belgelendirme Gereksinimleri: Bu bölümde herhangi bir fark görülmemekle beraber planlama sürecine ilişkin belgelendirilecek hususlar üzerinde durulmuştur.

Tablo 5. Planlama (Bölüm 5) ile İlişkili BDS'ler

5.1. Amaçlar	BDS300, BDS320
5.2. Planlama Faaliyetleri	BDS220, BDS300, BDS315, BDS500, BDS620, BDS570, BDS240, BDS540, BDS550
5.3. Önemlilik	BDS320
5.4. Özel İletişim Gereksinimleri	BDS260
5.5. Özel Belgelendirme Gereksinimleri	BDS240, BDS300, BDS320

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri inceleyerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.6. Riskin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Bölüm 6)

BDS315 kapsamında ele alınan riskin belirlenmesi ve değerlendirilmesi bölümü DAKİ BDS'de bu bölümde ele alınmıştır.

Bölüm 6.1. Amaç: İki standart setinde amaç bakımından bir fark görülmemektedir. Ancak DAKİ BDS'de hata yanında hile kaynaklı yanlışlıklar bir arada ele alındığından bu kapsamda hile kaynaklı yanlışlıklara da atıf söz konusudur. Özetle bu bölümde hile ve hata kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirleme, değerlendirme ve verilecek yanıtları tasarlama ve uygulama konusunda hükümlere yer verilmiştir.

Bölüm 6.2. Risklerin ve İlgili Faaliyetlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Prosedürler: Bu kapsamda ele alınan hususların iki standart setinde benzer olduğu ifade edilmekle birlikte BDS'de (BDS315: 14) risk değerlendirme kapsamında iç denetim fonksiyonunun da sorgulanabileceğine yer verilmiş ancak DAKİ BDS'de işletme içinde diğer uygun kişilerin sorgulanması ifadesine yer verilmiştir. DAKİ BDS'de hile ve hata kaynaklı yanlışlık risklerini denetçiden bir arada ele alması beklendiği için BDS240 içerisindeki bazı hususların da bu bölümde ele alındığı görülmektedir.

Bölüm 6.3. İşletmenin İlgili Yönlerini Anlama: Bu bölümde denetçiye BDS'lere göre ek sorumluluklar yüklenmemekle beraber bazı açıklamaların detaylandırıldığı görülmektedir. Örneğin denetçinin yapısal risk faktörlerini dikkate alması belirtilmekle birlikte yapısal risk faktörüne örnek olan hususlara da yer verilmiştir. Ayrıca bu bölümde BDS'lerden farklı olarak doğal riskin yüksek olmasının DAKİ BDS'nin kullanımının uygun olmadığına işaret olabileceği açıklanmıştır. Yine DAKİ BDS'de denetçiden yapması istenen değerlendirmelerin sınırlandırıldığı görülmektedir. Örneğin BDS'de (BDS315: 21) denetçiden işletmenin yetkin bireyleri nasıl çektiği ve elinde tuttuğunun dikkate alınması istenirken DAKİ BDS'de böyle bir değerlendirme yapılması gerekli görülmemiştir. Benzer bir durum denetçi tarafından işletmenin risk değerlendirme sürecinin ve iç kontrol sisteminin incelenmesinde de görülmektedir. Ayrıca BDS (BDS540: 14) denetçiye önceki dönem muhasebe tahminlerinin sonuçlarını gözden geçirmek gibi bir sorumluluk yüklerden DAKİ BDS'de yönetimin önceki dönem tahminlerine ilişkin değerlendirmelerinin incelenmesi yeterli görülmüştür. Özetle genel olarak çerçeve benzer olmakla beraber DAKİ BDS'de BDS'ye göre denetçinin değerlendirmelerinde dikkate alacağı daha az husus olduğu ifade edilebilir. Ayrıca bu bölümde işletme ve çevresini tanıma, geçerli mali raporlama çerçevesini anlama, doğal risk faktörleri, iç kontrol sistemini tanıma ve otomatik araç ve teknikler ele alınmıştır.

Bölüm 6.4. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi: Bu bölümde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gerekli olan denetim prosedürlerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ele alınmıştır. Bu kapsamda iki standart seti arasında fark bulunmamaktadır. Bu bölümde BDS240'ta belirtildiği gibi hasılat konusunun hile riskine işaret ettiği vurgulanmaktadır.

Bölüm 6.5. Riskin Değerlendirilmesi: Bu kapsamda denetim riskini oluşturan doğal risk ve kontrol riskinin değerlendirilmesi yanında, ciddi risk, prosedürlerin değerlendirilmesi ve DAKİ BDS'nin işletme için uygun olup olmadığının denetçi tarafından değerlendirmesi ele alınmış ve iki standart seti arasında herhangi bir fark dikkati çekmemiştir.

Bölüm 6.6. Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Sorgulanmaları: Bu bölümde hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirleme kapsamında prosedürleri belirlerken ve değerlendirirken denetçinin işletme yönetimini sorgulayacağı (bilgi alacağı) alanlara yer verilmiştir. Bu kapsamda iki standart seti arasında fark bulunmamaktadır.

Bölüm 6.7. Özel İletişim Gereksinimleri: Bu kapsamda iki standart seti arasında fark bulunmamakta olup denetçinin tespit ettiği önemli riskleri işletme yönetimine bildirme sorumluluklarına yer verilmiştir.

Bölüm 6.8. Özel Belgelendirme Gereksinimleri: Genel olarak bu bölümde ele alınan hususlar bakımından iki standart seti arasında önemli bir fark yoktur. Denetçinin DAKİ BDS'nin denetlenen işletme için uygun olup olmadığını değerlendirmesine ilişkin hususların belgelendirilmesine yer verilmiştir.

Tablo 6. Riskin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Bölüm 6) ile İlişkili BDS'ler

6.1. Amaç	BDS240, BDS315
6.2. Risklerin ve İlgili Faaliyetlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Prosedürler	BDS315, BDS240, BDS550, BDS570, BDS510
6.3. İşletmenin İlgili Yönlerini Anlama	BDS315, BDS540, BDS550, BDS240, BDS402
6.4. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi	BDS240, BDS315
6.5. Riskin Değerlendirilmesi	BDS315, BDS550, BDS540, BDS240
6.6. Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Sorgulanmaları	BDS250, BDS240, BDS550
6.7. Özel İletişim Gereksinimleri	BDS260
6.8. Özel Belgelendirme Gereksinimleri	BDS315, BDS240, BDS540, BDS550

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri incelenerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.7. Riskin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Bölüm 7)

Burada önceki kısım kapsamında değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerine denetçinin vereceği yanıtlar ele alınmıştır.

Bölüm 7.1. Amaç: Bu bölüm kapsamında denetçinin; değerlendirilen risklere ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde etmesi, hile kaynaklı risklere uygun yanıt vermesi, işletmenin süreklilik varsayımına ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde etmesi ve mevzuata aykırılıklara ilişkin uygun yanıtları vermesi beklenmektedir.

Bölüm 7.2. Mali Tablo Düzeyinde Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Denetim Prosedürleri: Bu bölümde önemli yanlışlık risklerine ilişkin mali tablo düzeyinde değerlendirilen önemli yanlışlık risklerine verilecek karşılıkların tasarlanmasına ve icraata geçirilmesine yer verilmiştir. Söz konusu kapsamda denetçinin sorumlulukları bakımından bir fark bulunmamakla birlikte bazı ifadelerde değişiklik yapılmıştır. DAKİ BDS'de önemli yanlışlık risklerinin hata ve

hileden kaynaklandığı vurgulanmış ve karmaşık işlemler ifadesi (BDS240: 30) metinden çıkartılmıştır.

Bölüm 7.3. Beyan Düzeyinde Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine İlişkin Denetim Prosedürleri: Denetçiden bu bölümde müteakip denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulaması beklenmektedir. Bu kapsamda; analitik prosedürler, denetim örnekleme, kontrol testleri, ikincil prosedürler ve dış teyit konuları ele alınmıştır. Genel olarak bu bölümde denetçinin sorumlulukları bağlamında önemli bir değişiklik bulunmamakla beraber BDS'de çok fazla standart içerisinde yer alan hususlar bu bölümde bir arada ele alınmıştır. Bununla birlikte otomatik araç ve teknikler konusunda açıklamanın olduğu görülmektedir. Son olarak BDS kapsamında (BDS402: 9) denetçiden “hizmet kuruluşunun faaliyetleri ile hizmet alan işletmenin faaliyetleri arasındaki etkileşim” konusunda değerlendirme yapma isteği DAKİ BDS'de bulunmamaktadır. Genel olarak bu bölümde daha az karmaşık işletmelerde birçok alanda hizmet kuruluşunun kullanabileceği varsayımından hareket edilmiştir. Son olarak Tip I ve Tip II raporlarına DAKİ BDS'de yer verilmemiştir.

Bölüm 7.4. Spesifik Odak Alanları: Bu bölümde süreklilik, ilişkili taraflar, muhasebe tahminleri, stok, dava ve iddialar, işletmelerin hizmet kuruluşu kullanması ve denetçinin uzman çalışması kullanması konularının ele alındığı görülmektedir. Süreklilik değerlendirmesi kapsamında denetçinin sorumluluklarının benzer olduğu ancak BDS'nin (BDS570: 13) aksine DAKİ BDS'de işletmenin sürekliliği kapsamında mevzuatın gereklilikleri konusunda atfa yer verilmediği dikkati çekmektedir. Benzer bir durum muhasebe tahminleri için de söz konusudur. Büyük ölçüde denetçinin sorumlulukları DAKİ BDS'de muhafaza edilmiş ancak detaylandırılarak ele alınmıştır. Bununla birlikte (BDS540: 23) ele alınan karmaşık modelleme prosedürlerine DAKİ BDS'de yer verilmemiştir. Bölüm kapsamında ele alınan diğer konuların iki standart setinde benzer olduğu görülmektedir. Bu bölümde BDS501'de yer alan iki konu (stoklar ve dava ve iddialar) bu kapsamda ele alınmış olmakla birlikte faaliyet bölümü bilgilerinin ele alınmadığı görülmektedir. Ayrıca bu konuya DAKİ BDS'nin diğer bölümler arasında da değinilmediği dikkati çekmektedir.

Bölüm 7.5. Tespit Edilen Yanlışlıkların Biriktirilmesi: Denetçiden açıkça önemsiz olanlar istisna olmak üzere tespit ettiği yanlışlıkları biriktirmesi beklenmektedir. Bu kapsamda iki standart seti arasında fark yoktur.

Bölüm 7.6. Özel İletişim Gereksinimleri: Denetçiden bu bölümde tespit edilen önemli iç kontrol eksiklerini bildirmesi istenmiş ve bu bildirim bağlamında ele alınması gereken hususlara yer verilmiş olup iki standart seti arasında fark dikkati çekmemiştir.

Bölüm 7.7. Özel Belgelendirme Gereksinimleri: Bu bölümde denetçiden; önemli yanlışlık risklerine verilen karşılıklar, uygulanan prosedürler ve değerlendirilen riskler arasındaki ilişki, tasarlanmış denetim prosedürlerin sonuçları, yönetimin kontrolleri geçersiz kılan risklerine yönelik prosedürlerin sonuçları, önemlilik miktarı, biriktirilen yanlışlıklar ve bunların düzeltilip düzeltilmediği konularında belgelendirme yapması beklenmekte olup BDS ile benzer gereklilikler söz konusudur.

Tablo 7. Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine Karşılık Verilmesi (Bölüm 7) ile İlişkili BDS'ler

7.1. Amaç	BDS240, BDS250, BDS330, BDS570
7.2. Mali Tablo Düzeyinde Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Denetim Prosedürleri	BDS240, BDS330
7.3. Beyan Düzeyinde Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine İlişkin Denetim Prosedürleri	BDS240, BDS330, BDS500, BDS520, BDS530, BDS540, BDS402, BDS505
7.4. Spesifik Odak Alanları	BDS501, BDS570, BDS240, BDS540, BDS550, BDS250, BDS402, BDS620
7.5. Tespit Edilen Yanlışlıkların Biriktirilmesi	BDS450, BDS240
7.6. Özel İletişim Gereksinimleri	BDS265, BDS540
7.7. Özel Belgelendirme Gereksinimleri	BDS250, BDS540

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri incelenerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.8. Denetimin Tamamlanması (Bölüm 8)

Bu bölümde yanlışlıkların değerlendirilmesi, analitik prosedürler, sonraki olaylar (mali tablolar tarihinden sonraki olaylar), diğer faaliyetler ve yazılı beyanlar ele alınmıştır.

Bölüm 8.1. Amaç: Bölüm kapsamında tespit edilen yanlışlıkların denetim ve mali tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi, işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi ve görüşe dayanak oluşturacak yeterli ve uygun kanıt toplanıp toplanmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu yönü ile iki standart seti arasında herhangi bir fark dikkati çekmemektedir.

Bölüm 8.2. Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi: Denetçinin tespit edilen yanlışlıklarla ilgili yapması gereken faaliyetler bakımından iki standart seti arasında önemli bir fark görülmemektedir.

Bölüm 8.3. Genel Bir Sonuç Oluştururken Yardımcı Olan Analitik Prosedürler: Bu bölümde denetçinin işletme hakkında tutarlı bir kanaate sahip olup olmadığı konusunda tasarlayacağı analitik prosedürler ele alınmış olup BDS ile mukayese edildiğinde önemli bir fark söz konusu değildir.

Bölüm 8.4. Sonraki Olaylar: Bilanço tarihinden sonraki olaylar bu bölümde ele alınmış olup, BDS'ye göre denetçiye yüklenen sorumluluklarda bir değişiklik görülmemektedir. Ancak bazı metinlerin özet biçimde ele alındığı değişiklikler söz konusudur. Bunun yanında DAKİ BDS'nin yapısına uygun olarak örneğin denetlenen işletmelerin ara dönem mali raporlama yayınlamayacağı öngörüldüğünden denetçiden bu bağlamda değerlendirme yapması beklenmemiştir.

Bölüm 8.5. Denetçinin Değerlendirmeleri ve Denetçinin Ulaştığı Sonucu Destekleyecek Diğer Faaliyetler: Bu bölümde çeşitli standartlar içerisinde yer alan bazı hükümlere yer verilmiş olup metinlerin ele alınma biçimleri dışında denetçi sorumlulukları bağlamında önemli bir değişiklik olmadığı görülmektedir. Bölümde muhasebe tahminleri, işletmenin sürekliliği, yeterli ve uygun denetim kanıtının değerlendirilmesi ve işletme yönetimi ile iletişim konuları ele alınmıştır. Bu kapsamda ele alınan konuların BDS ile benzer olduğu görülmektedir.

Bölüm 8.6. Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Yazılı Beyanları: Bu bölümde BDS580'de yer verilen yazılı beyanlar ele alınmıştır. Yazılı beyan kapsamında yönetim tarafından bildirilmesi gereken hususlarda fark görülmemektedir. Bununla birlikte bu bölümde liste şeklinde yazılı beyan alınması gereken hususların sıralandığı görülmektedir. Ayrıca Ek-6'ya örnek bir yazılı beyan formatına yer verilmiştir.

Bölüm 8.7. Kaliteyi Yönetmek ve Gerçekleştirmek için Genel Sorumluluğu Almak: Bu bölümde denetçi raporu tarihinden önce sorumlu denetçinin kaliteye ilişkin sorumluluklarını üstlendiğini belirlemesi istenmektedir. BDS220 ile mukayese edildiğinde önemli bir fark görülmemekle beraber örneğin kilit denetim konuları DAKİ BDS’de öngörülemediği için bu kapsamda ele alınmamıştır.

Bölüm 8.8. Özel İletişim Gereksinimleri: Bu bölüm denetçinin denetim süresince tespit etmiş olduğu yanlışlıkların üst yönetime iletilmesini konu almaktadır. Bu kapsamda bildirilecek hususlar listelenmiş olup BDS ile mukayese edildiğinde herhangi bir fark dikkati çekmemiştir.

Bölüm 8.9. Özel Belgelendirme Gereksinimleri: Özel belgelendirme gereksinimleri kapsamında denetçinin tespit ettiği yanlışlıklarla ilgili ulaştığı sonuçlar ele alınmış olup iki standart seti arasında fark görülmemektedir.

Tablo 8. Denetimin Tamamlanması (Bölüm 8) ile İlişkili BDS’ler

8.1. Amaç	BDS450, BDS570
8.2. Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi	BDS450
8.3. Genel Bir Sonuç Oluştururken Yardımcı Olan Analitik Prosedürler	BDS520, BDS240
8.4. Sonraki Olaylar	BDS560
8.5. Denetçinin Değerlendirmeleri ve Denetçinin Ulaştığı Sonucu Destekleyecek Diğer Faaliyetler	BDS330, BDS540, BDS260, BDS570, BDS240
8.6. Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Yazılı Beyanları	BDS240, BDS250, BDS501, BDS540, BDS550, BDS560, BDS570, BDS580, BDS710, BDS450
8.7. Kaliteyi Yönetmek ve Gerçekleştirmek İçin Genel Sorumluluğu Almak	BDS220
8.8. Özel İletişim Gereksinimleri	BDS510, BDS450, BDS706, BDS240, BDS550, BDS260, BDS570
8.9. Özel Belgelendirme Gereksinimleri	BDS220, BDS450

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri inceleyerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.9. Görüş Oluşturma ve Raporlama (Bölüm 9)

Bölüm kapsamında denetçinin görüş oluşturması, görüş türü, denetçi raporunun içeriği ve denetçi raporunda yer verilebilecek diğer bölümler ele alınmıştır.

Bölüm 9.1. Amaç: Bu bölümde BDS700 ile benzer şekilde kanıtların işaret ettiği sonuçları değerlendirmek ve görüş oluşturup rapor yazmak denetçinin temel hedefidir. Ayrıca BDS720 kapsamında diğer bilgiler kapsamındaki denetçinin sorumlulukları da bu bölümde ele alınmıştır.

Bölüm 9.2. Mali Tablolar Hakkında Görüş Oluşturma: Bu bölümde denetçinin amacı mali tabloların tüm önemli yönleri ile geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş vermesi olarak belirtilmiş olup iki standart setinin benzer olduğu görülmektedir.

Bölüm 9.3. Görüşün Şekli: Bu bölümde denetçinin uygunluk çerçevesi ve gerçeğe uygun sunum çerçevesi dahilinde görüşün şekli ele alınmış olup BDS ile paralellik arz etmektedir.

Bölüm 9.4. Denetçi Raporu: Denetçi raporu bölümleri DAKİ BDS’de BDS700’den farklı olarak paragraflar şeklinde ele alınmak yerine doğrudan örnek bir denetçi raporu formatı üzerinden açıklanmıştır. Bölümler incelendiğinde rapor başlığı, muhatap, görüş (görüş kapsamında; mali tabloları denetlenen işletme, denetlendi kelimesi, tabloların başlığı, dipnotlara atıf ve dönem) kapsamında bir fark bulunmamaktadır. Görüş paragrafındaki denetçinin yer vereceği ifadede de bir

fark görülmemektedir. Ayrıca görüşün dayanağı, yönetimin mali tablolara ilişkin sorumlulukları, denetçinin ismi ve imzası, denetim firması ve rapor tarihi bölümleri de iki standart setinde benzerdir.

Denetçinin mali tabloların denetimine ilişkin sorumluluklar kısmında DAKİ BDS’de grup denetimleri ile ilgili sorumluluklar, diğer raporlama sorumlulukları, mevzuattan kaynaklanan diğer yükümlülükler ve borsaya kayıtlı işletmelerle ilgili olan sorumlulukların ele alınmadığı görülmektedir. Ayrıca DAKİ BDS’de kilit denetim konusuna yer verilmediği dikkati çekmiştir. BDS’de (BDS700: Ek) beş farklı görüş ve açıklama türünde denetçi raporu örneklerine yer verilmiş olmakla birlikte DAKİ BDS’de olumlu görüş içeren tek bir örnek denetçi raporuna yer verilmiştir.

Bölüm 9.5. Görüşte Yapılan Değişiklikler: Bu bölümde çeşitli BDS’ler içerisinde bulunan hususlara yer verilmiş olup, denetçinin olumlu görüş dışında görüş vermesini gerektirecek durumlar örnekler üzerinden ele alınarak tablo üzerinden denetçinin yapması gerekenler anlatılmıştır.

Bölüm 9.6. Denetçi Raporundaki Diğer Paragraflar: Bu bölümde dikkat çekilen hususlar, diğer hususlar ve işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizliğin bildirilmesi bölümleri ele alınmıştır. DAKİ BDS’de bölümlerin içeriklerine tablo olarak yer verilmiştir. Bu bölüm BDS ile mukayese edildiğinde denetçinin sorumlulukları ve alacağı aksiyonlar bağlamında bir fark yaratmamakla beraber bölümün detaylandırılarak açıklayıcı hale getirildiği dikkati çekmektedir.

Bölüm 9.7. Karşılaştırmalı Bilgiler, Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar: Bölüm kapsamında BDS710’da ele alınan konulara değinilmiş olmakla beraber iki standart seti arasında herhangi bir fark görülmemektedir.

Bölüm 9.8. Diğer Bilgiler: DAKİ BDS’de diğer bilgiler kapsamında denetçinin sorumlulukları, BDS ile benzer şekilde ancak özet bir biçimde ele alınmış olup BDS720’nin aksine diğer bilgilerin denetçi raporu tarihinden sonra elde edilip edilmediğine yönelik bir değerlendirme yapılması beklenmemektedir. Ayrıca diğer bilgilerde yer alacak bilgilerin tablo halinde ele alındığı görülmektedir. DAKİ BDS’nin halka açık işletmelerde uygulanamayacağı dikkate alındığından metinlerden bu husus çikartılmıştır.

Tablo 9. Görüş Oluşturma ve Raporlama (Bölüm 9) ile İlişkili BDS’ler

9.1. Amaç	BDS700, BDS720
9.2. Mali Tablolar Hakkında Görüş Oluşturma	BDS700, BDS550
9.3. Görüşün Şekli	BDS700, BDS200, BDS705
9.4. Denetçi Raporu	BDS620, BDS700, BDS705
9.5. Görüşte Yapılan Değişiklikler	BDS250, BDS570, BDS700, BDS705, BDS710, BDS510, BDS620,
9.6. Denetçi Raporundaki Diğer Paragraflar	BDS706, BDS570,
9.7. Karşılaştırmalı Bilgiler, Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar	BDS710
9.8. Diğer Bilgiler	BDS720, BDS705

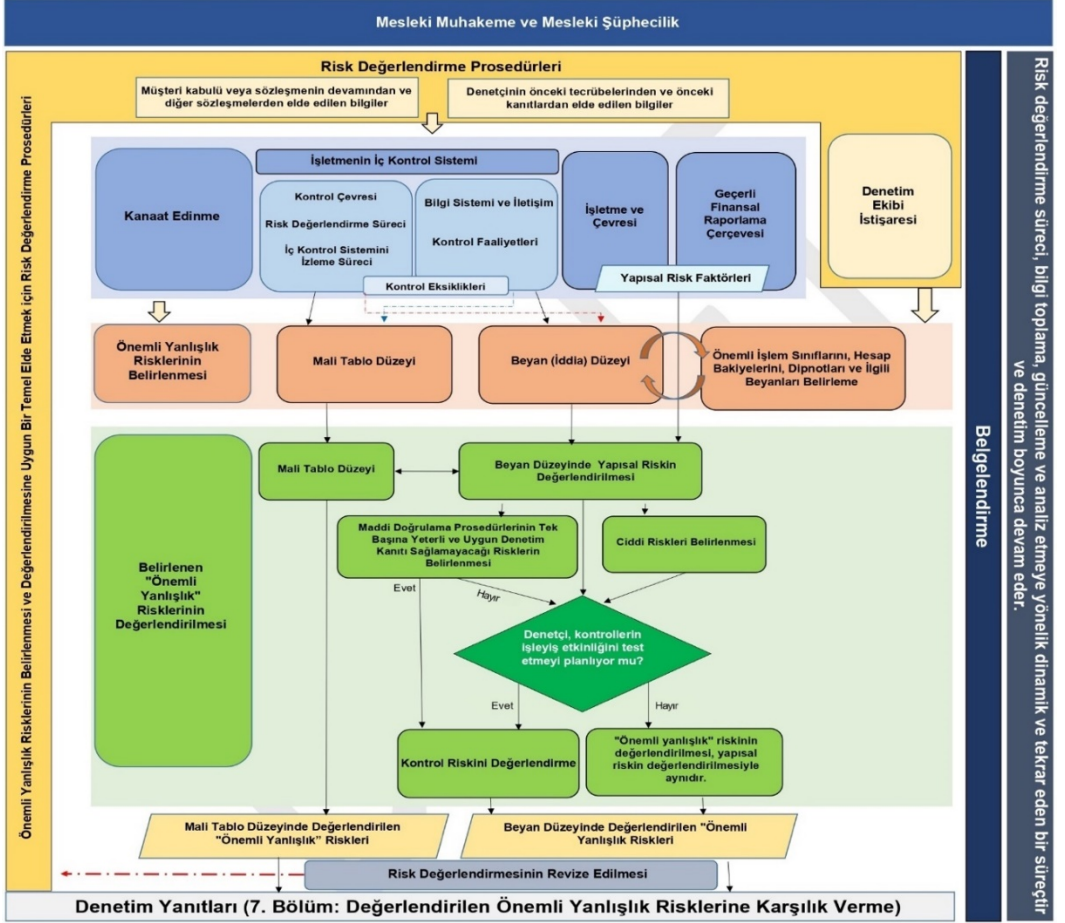
Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri incelenerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.10. Standart Ekleri

Ek 1. Terimler Sözlüğü: Bu bölümde yaklaşık 130 terimin açıklandığı görülmektedir. IAASB bu bölümü denetçinin standardı tutarlı bir biçimde anlaması ve uygulamasına hizmet etmesi açısından ele almış olup BDS’den farklı olarak BDS’de yer verilmekle birlikte tanımlaması yapılmayan bazı hususlar da bu bölümde açıklanmıştır. Bu kapsamda ele alınan kavramlar; *belirlemek (assess), kontrol faaliyetleri, kontrol ortamı, hizmet kuruluşundaki kontroller, kurumsal yönetim, denetim sözleşmesi, kurumun risk değerlendirme süreci, hata, değerlendirme (evaluate), hileli finansal raporlama, diğer prosedürler, yönetim, tarihi mali bilgiler, bağımsızlık, mali raporlamayla ilgili bilgi sistemi, sorgulama, teftiş, iç kontrol, soruşturma, varlıkların kötüye kullanılması, kontrollerin*

izlenmesi, gözlem, uygulayıcı (practitioner), muhasebe meslek mensubu, serbest muhasebe meslek mensubu, kamu sektörü, yeniden hesaplama, test, yeniden uygulama, önemlilik vb. oluşmaktadır.

Ek 2. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi: Bu bölümde 6'ncı bölümde ele alınan önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin süreç akış şemaları şeklinde denetçiye rehberlik edecek biçimde Şekil 3'teki gibi ele alınmıştır.



Şekil 3. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Kaynak: IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE), Appendix 2.

Ek 3. Hile Riski Faktörleri: Bu bölümde daha az karmaşık işletmelerde görece daha çok görülmesi beklenen hileli finansal raporlamaya ve varlıkların kötüye kullanımına yönelik örnekler ele alınmıştır. Örnekler hile üçgeni olarak bilinen; teşvik/baskı, rasyonelleştirme ve fırsat kavramları altında ayrı ayrı ele alınmıştır.

Ek 4. Yönetim Beyanları (İddialar): Bu bölümde denetlenen döneme ilişkin işlem sınıfları ile olaylar ve dönem sonu hesap bakiyelerine ilişkin yönetim beyanları açıklanmış olup BDS'de yer verilen beyanlar ile mukayese edildiğinde farklılık görülmemektedir.

Ek 5. Örnek Denetim Sözleşmesi: Bu kısımda 4'üncü bölümde belirtilen hususlara atıf yapılarak örnek bir denetim sözleşmesine yer verilmiştir.

Ek 6. Örnek Yazılı Beyan: Bu bölümde 8'inci bölümde belirtilen hususlara atıf yapılarak örnek bir

yazılı beyana yer verilmiştir.

5. SONUÇ

Muhasebe ve denetim meslekleri günümüzde faaliyetlerini belirli standartlar (mevzuat) çerçevesinde sürdürmektedir. Bu standartların çerçevesi ise zaman zaman değişmekle birlikte günümüzde bu mesleklerde (ve birçok meslekte) standartlaşmanın artarak genişlediği bilinmektedir. Örneğin UFRS muhasebe alanında önemli değişiklikler ortaya koyarak sunulan mali bilgilerin bilgi değerini artırmıştır. Ancak standardın kapsamlı yapısı ve tüm işletme türleri için yeterince uygun olmaması nedeni ile BOBİ FRS ve KÜMİ FRS olmak üzere iki farklı standart seti daha ortaya konarak farklı büyüklükteki işletmelerin yapısına uygun çerçeve belirlenmiştir.

Denetimde uluslararası alanda en geniş uygulama ağına sahip olan BDS (ISA) 1991 yılından bu yana birçok değişim yaşayarak günümüzdeki şekline ulaşmıştır. Halihazırda IAASB'nin üzerinde tartıştığı konular olmakla birlikte standartların oluşan ihtiyaçlara göre değiştirilmesi gelecekte de muhtemel görünmektedir. IAASB'nin ortaya koymuş olduğu ve halen son şeklini almamış olan “Daha Az Karmaşık İşletmelerin Mali Tablolarının Denetimine İlişkin Uluslararası Standart” (DAKİ BDS) projesinin BDS'lerden ayrı bir standart seti olarak yürürlüğe gireceği düşünülmektedir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin ortaya konma motivasyonlarına benzer şekilde daha küçük (daha az karmaşık) işletmelerin mali tablolarının denetimlerinde kullanılması amacı ile “daha az karmaşık” denetim standardı taslağı ortaya konmuştur. Hali hazırda araştırma tarihi itibarı ile görüş toplama aşamasında olan bu standart taslağının son şekli verildikten sonra önümüzdeki birkaç yıl içinde uygulamaya gireceği öngörülmektedir.

DAKİ BDS, BOBİ FRS'de olduğu gibi tam set (BDS) standartların esas alınarak sadeleştirilmesi ve işletmelerin ihtiyaçları dikkate alınarak bazı hükümlerin çıkartılması sureti ile oluşturulmuştur. Ancak DAKİ BDS, BDS'nin “makul güvence” iddiasını muhafaza etmekte, daha düşük bir güvence seviyesi vadetmemektedir. Yine denetçiden mesleki şüphenciligi ve mesleki muhakemesini BDS'de olduğu gibi sürdürmesi beklenmektedir.

Bu araştırmada DAKİ BDS esas alınarak BDS ile karşılaştırmalı olarak bir değerlendirme yapılmıştır. Spesifik farklardan önce DAKİ BDS'nin BDS'ye göre genel farklılıklarını ifade etmek gerekirse öncelikle DAKİ BDS'nin daha kısa cümlelerden oluştuğu görülmektedir. Ayrıca DAKİ BDS'de standartlar arası atıflara yer verilmediği, bu yönü ile benzer faaliyetle ilgili hususlara aynı standartta yer verilerek denetçinin standartlar arası geçiş yapmadan konuyu anlayacağı şekilde ele alındığı dikkati çekmektedir. Bazı konularda tercih edilmiş olmakla birlikte düz cümlelerin yerine madde vurgulu cümlelerin tercih edildiği görülmektedir. Cümlelerin yapısı incelendiğinde ise denetçiye somut eylem adımları içerecek şekilde ifadelerin netleştirilmeye çalışıldığı görülmektedir. BDS içerisinde her standarttan sonra yer alan açıklayıcı hükümlere DAKİ BDS'de yer verilmeyip, ilgili maddeden hemen sonra açıklayıcı hükme yer verildiği görülmektedir. Genel olarak BDS'de tekrar tekrar ele alınan bazı konuların DAKİ BDS'de ele alınmadığı görülmektedir. Ayrıca DAKİ BDS'de, BDS'de olduğu gibi tanımlamalar standart içerisinde değil ayrı bir ekte ele alınmaktadır. Son olarak DAKİ BDS'nin standart sırasının denetim süreci ile paralellik içerdiği görülmektedir.

DAKİ BDS ile BDS arasında spesifik farklar da söz konusudur. Örneğin DAKİ BDS'de üst yönetimden sorumlu olanların küçük işletmeler için söz konusu olmayabileceği düşünülerek “uygun olması durumunda” şerhi düşülmüştür. DAKİ BDS'de denetçinin kilit denetim konularına yer vermesi gerekli görülmemiştir. Bununla birlikte 8 numaralı standartlar içerisinde yer alan özel hususlar, özel amaçlı çerçevelere göre hazırlanan finansal tablolar, tek bir finansal tablonun, unsurun, hesabın ya da kalemin denetimi ve özet finansal tablolar DAKİ BDS kapsamında ele alınmamıştır. Ayrıca daha az karmaşık işletmelerde iç denetim biriminin olmayacağı öngörülerek BDS610 bağımsız denetimde iç denetçi çalışmalarının da DAKİ BDS kapsamında ele alınmadığı görülmektedir. Grup denetimlerinin dahil edilip edilmeyeceği de henüz netlik içermekle beraber IAASB bu konuyu hali hazırda tartışmaktadır. Bunların dışında muhasebe tahminleri konusunda karmaşık modellerin DAKİ BDS'de denetçi tarafından yapılması istenen bir gereklilik olmadığı, bilanço tarihinden sonra işletme yönetimlerinin yapmış olduğu değişiklikler bağlamında da denetçilere

daha az sorumluluk yüklendiği ifade edilebilir. Son olarak DAKİ BDS’de muhasebe ve denetim alanında bilgi teknolojilerinin kullanımının artmasına paralel olarak otomatik araç ve tekniklerin BDS’ye nazaran daha fazla ele alındığı görülmektedir. Ayrıca DAKİ BDS’de denetçi tarafından denetlenen işletme için uygun olup olmadığına yönelik değerlendirme yapılması beklenmektedir.

DAKİ BDS’de her ne kadar hangi işletmelerin söz konusu standardı kullanacağı ele alınmış olsa da BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’den farklı olarak işletmelerin nicel büyüklüklerinden ziyade karmaşıklık düzeyleri esas alınmıştır. IAASB bu seviyenin yerel makamlarca belirlenebileceğine yer vermiş olmakla beraber borsaya kayıtlı işletmeler ve kamu yararına sahip belirli kuruluşlar için bu standart setinin kullanımının uygun olmayacağını belirtmiştir. Borsaya kayıtlı işletmelerin karmaşık işletmeler arasında yer alması beklenen bir durum olmakla birlikte karmaşık olmayan kamu yararını ilgilendirilen işletmelerde DAKİ BDS’nin kullanılması mümkün olabilir. Zira iki standart setinde de makul güvence iddiası söz konusudur. Karmaşıklık düzeyi dışında DAKİ BDS’nin kullanılmaması hususu iki standart seti arasında verilen güvence seviyesi (makul güvence) arasında bir fark olduğu şeklinde yorumlanabilir. Eğer standartlar ülkemizde uygulanırsa KGK tarafından hangi işletmelerin DAKİ BDS’yi kullanabileceğinin belirleneceği düşünülmektedir.

Ülkemizde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun uygulamaya girmesinden bu yana bağımsız denetimin kapsamı, sınırların küçültülmesi sureti ile genişletilmiştir (30 Kasım 2022 Tarihli Resmî Gazete ile net satış hasılatı ve aktif toplamı sınırı artırılmakla beraber çalışan sayısı azaltılmıştır). Ancak işletmelerin farklı büyüklük ve farklı karmaşıklık düzeylerine sahip olması nedeni ile DAKİ BDS’nin genel olarak uygulamada çeşitli faydalar sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu araştırmada “taslak” DAKİ BDS (ISA for LCE) dikkate alınarak BDS üzerinden genel bir karşılaştırma yapılmıştır. Başka araştırmalarda standarda son şekli verildikten sonra nihai bir karşılaştırma yapılabilir. Yine başka araştırmalarda genel karşılaştırmadan ziyade spesifik bölümler ele alınarak derinlemesine karşılaştırmaların yapılması, farkların daha belirgin bir biçimde ortaya konması bakımından faydalı olabilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Özkan SARISOY (% 100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Özkan SARISOY (% 100)

KAYNAKÇA

About IAASB, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/about-iaasb>, 11.03.2023

Amerongen, C.N.M.v.N., Duits, H.B., Gordon, E.A., ve Street, D.L. (2023). Proposed international standard on auditing financial statements of less complex entities: IAASB IAAER roundtables-Breakout 1 authority and groups. *Journal of International Financial Management & Accounting*,

34(1), 5-35. doi: 10.1111/jifm.12162

Coram, P. J., Fu, Y., Garg, M., Harding, N., Hay, D. C., Khan, M. J., Muñoz-Izquierdo, N., Prasad, A., Sultana, N., ve Tong, J. (2022). Comments of the AFAANZ auditing and assurance standards committee on proposed international standard on auditing ISA for LCE. *Accounting & Finance*, 62(3), 4219-4244. doi: 10.1111/acfi.12966

IAASB, Audits Less Complex Entities Project, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 15.09.2022), <https://www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities>

IAASB, Draft Supplemental Guidance, July 2021, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 10.10.2022), https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-Supplemental-Guidance-Authority.pdf

IAASB, Draft Supplemental Guidance, September 2021, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 03.11.2022), <https://www.iaasb.org/sites/default/files/styles/large/public/publications/files/iaasb-draft-less-complex-entities-supplemental-guidance-auditor-reporting.jpg?itok=ghv4Nzfj>

IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE), Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 04.04.2022), https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Exposure-Draft-Audits-Less-Complex-Entities.pdf

IAASB, Exposure Draft, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 03.11.2022), <https://www.iaasb.org/publications/exposure-draft-proposed-international-standard-auditing-financial-statements-less-complex-entities?page=2>

IAASB, International Standard of Auditing, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 03.03.2023), <https://www.iaasb.org/standards-pronouncements>

IAASB, Mapping Documents - ISAs to Proposed ISA for LCE – Document 1, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 10.02.2023), <https://www.iaasb.org/publications/mapping-documents-isas-proposed-isa-lce>

IAASB, Mapping Documents - ISAs to Proposed ISA for LCE – Document 2, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 10.02.2023), <https://www.iaasb.org/publications/mapping-documents-isas-proposed-isa-lce>

IAASB, TÜRMOB Feedback, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 10.04.2023), <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/publications/exposure-drafts/comments/20220131-TURMOBcommentsstoproposedBDSforLCE.pdf>

KGK, Bağımsız Denetim Standartları, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 03.03.2023), <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5167/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Standartlar%C4%B1>

Resmi Gazete (30 Kasım 2022 Tarihli ve 32029 Sayılı)

Türk Ticaret Kanunu, 6102 sayılı, (14/2/2011 RG: 27846)

EK: Tablo 10. Daha Az Karmaşık İşletmeler için Denetim Standartları (Taslak)

1. Temel Kavramlar, Genel İlkeler ve Kapsayıcı Gereksinimler

- 1.1. Yürürlük Tarihi
 - 1.2. İlgili Etik Gereklikler ve Firma Düzeyinde Kalite Yönetimi
 - 1.3. Denetçinin Genel Amaçları
 - 1.4. Denetimin Gerçekleştirilmesine İlişkin Temel Kavramlar ve Genel İlkeler
 - 1.5. Hile
 - 1.6. Kanun ve Yönetmelikler
 - 1.7. İlişkili Taraflar
 - 1.8. Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Genel İletişim
-

2. Denetim Kanıtı ve Belgelendirme

- 2.1. Amaç
 - 2.2. Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı
 - 2.3. Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler
 - 2.4. Denetim Kanıtı Elde Etme Prosedürleri
 - 2.5. Genel Belgelendirme Gereksinimleri
-

3. Kalite Yönetim Sorumlulukları

- 3.1. Amaç
 - 3.2. Sözleşme Ortağının Sorumlulukları
 - 3.3. Özel Belgelendirme Gereksinimleri
-

4. Denetim Sözleşmesinin Devam Ettirilmesi ve İlk Denetim Sözleşmesi

- 4.1. Amaç
 - 4.2. Standardın Denetlenen İşletme için Uygun Olup Olmadığının Belirlenmesi
 - 4.3. Denetimin Ön Şartları
 - 4.4. Sözleşme Kabulünde Ek Hususlar
 - 4.5. Denetim Sözleşmesinin Şartları
 - 4.6. İlk Denetimler
 - 4.7. Özel İletişim Gereksinimleri
 - 4.8. Özel Belgelendirme Gereksinimleri
-

5. Planlama

- 5.1. Amaçlar
 - 5.2. Planlama Faaliyetleri
 - 5.3. Önemlilik
 - 5.4. Özel İletişim Gereksinimleri
 - 5.5. Özel Belgelendirme Gereksinimleri
-

6. Riskin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

- 6.1. Amaç
 - 6.2. Risklerin ve İlgili Faaliyetlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Prosedürler
 - 6.3. İşletmenin İlgili Yönlerini Anlama
 - 6.4. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi
 - 6.5. Riskin Değerlendirilmesi
 - 6.6. Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Sorgulanmaları
 - 6.7. Özel İletişim Gereksinimleri
 - 6.8. Özel Belgelendirme Gereksinimleri
-

7. Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine Karşılık Verilmesi

- 7.1. Amaç
 - 7.2. Mali Tablo Düzeyinde Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Denetim Prosedürleri
 - 7.3. Beyan Düzeyinde Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine İlişkin Denetim Prosedürleri
 - 7.4. Spesifik Odak Alanları
 - 7.5. Tespit Edilen Yanlışlıkların Biriktirilmesi
 - 7.6. Özel İletişim Gereksinimleri
 - 7.7. Özel Belgelendirme Gereksinimleri
-

8. Sonuca Varma (Denetimin Tamamlanması)

- 8.1. Amaç
 - 8.2. Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi
 - 8.3. Genel Bir Sonuç Oluştururken Yardımcı Olan Analitik Prosedürler
 - 8.4. Sonraki Olaylar
 - 8.5. Denetçinin Değerlendirmeleri ve Denetçinin Ulaştığı Sonucu Destekleyecek Diğer Faaliyetler
-

-
- 8.6. Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Yazılı Beyanları
8.7. Kaliteyi Yönetmek ve Gerçekleştirmek İçin Genel Sorumluluğu Almak
8.8. Özel İletişim Gereksinimleri
8.9. Özel Belgelendirme Gereksinimleri

9. Görüş Oluşturma ve Raporlama

-
- 9.1. Amaç
9.2. Mali Tablolar Hakkında Görüş Oluşturma
9.3. Görüşün Şekli
9.4. Denetçi Raporu
9.5. Görüşte Yapılan Değişiklikler
9.6. Denetçi Raporundaki Diğer Paragraflar
9.7. Karşılaştırmalı Bilgiler, Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar
9.8. Diğer Bilgiler

Ek 1. Terimler Sözlüğü

Ek 2. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Ek 3. Hile Riski Faktörleri

Ek 4. Yönetim Beyanları (İddialar)

Ek 5. Örnek Denetim Sözleşmesi

Ek 6. Örnek Yazılı Beyan
