

Kobilerin Denetiminde Uluslararası Denetim Standartlarının Uygulanması

**Aslan Coşkun/YMM
Mazars Denge**

KOBİLERİN DENETİMİNDE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ UYGULANMASI

1957 yılından bu yana 50 yılı aşkın süredir ticaret hayatını yönlendiren 6762 sayılı (eski) Türk Ticaret Kanunu, 13 Ocak 2011 tarihinde yerini 6102 sayılı (yeni) Türk Ticaret Kanunu'na bırakmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu genel olarak 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girecek olup, bu tarihe kadar tüm sermaye şirketlerini önemli bir hazırlık dönemi beklemektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu (Yeni TTK), günün koşullarına uygun düzenlemelerin zamanında yapılmamış olması, artan firma iflasları ve yönetim zaafı, teknolojik gelişmeler, elektronik ticaret, uluslararası iletişim ve globalizasyon gibi etkenler dikkate alındığında, devrim olarak nitelendirilebilecek ve mevcut ticaret hayatını ve şirketlerin iş yapış alışkanlıklarını büyük ölçüde değiştirecek bir çok yenilik getirmektedir. Türkiye'yi uluslararası platformda geçerli kurallarla tanıştıracak sözkonusu yeniliklerin en önemlilerinden biri de tüm sermaye şirketleri için bağımsız denetim zorunluluğunun getirilmiş olmasıdır.

Kanunun toplam altı kitabının ilk ikisi muhasebe ve denetim konularına yer vermektedir(Ticari işletme ve Ticaret Şirketleri).

Yeni TTK bağımsız denetim, muhasebe standartları gibi konularda, ölçeklerine göre şirketlere birtakım yükümlülükler getirmektedir.

Kanunun 397 – 406. maddeleri bağımsız denetim konularına ayrılmıştır.

397. maddeye göre denetim genel olarak şu konuları kapsamaktadır:

- Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir.
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.
- Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.

Yeni TTK Geçici 2. madde gereğince kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Denetim Standartları Kurulu kuruluncaya kadar, 397 nci maddede belirtilen Türkiye Denetim Standartları; Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ile ilişkili bir Kurul tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olarak belirlenecektir. Kurulun, hangi kurum ve kuruluşların temsilcilerinden oluşacağı ile çalışma usul ve esasları, TÜRMOB tarafından hazırlanacak ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yayımlanacak bir yönetmelikle düzenlenecektir.

Yeni TTK Md 398'e göre denetçi ayrıca, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunmakla yükümlüdür.

378. maddede riskin erken teşhisiyle ilgili komite kurma zorunluluğu, pay senetleri borsada işlem gören şirketler için getirilmiş olup, denetçinin yazılı olarak öneri getirmesi durumunda diğer şirketler için de bu amaçla bir komite kurulması gerektiği belirtilmektedir.

Kanunun 399.cu maddesi şirket denetçisinin nasıl seçileceği, topluluk denetçisi seçimi, denetçinin görevden alınması, denetim sözleşmesinin feshi, görevden alma ve sözleşmenin feshi konularındaki yetki ve prosedürleri düzenlemektedir.

Madde 400 denetçi olabilecekleri, bu konudaki yasak ve engelleri düzenler. Bu kapsamda denetçi, ancak, ortakları yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler. Bu durumda büyük ölçekli şirketler, bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetlenecek, orta ve küçük ölçekli şirketler ise, bir veya birden fazla YMM ve/veya SMMM tarafından denetlenebilecektir. Küçük ve orta ölçekli şirketlerde denetim yapabilecek olanlar asgari olarak belirtilmiş olup, bu şirketlerin bağımsız denetleme kuruluşları tarafından denetlenmesinde herhangi bir engel yoktur. Bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanacak, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenecektir.

Kanunun 401. maddesi şirket yönetim kurulunun bilgi verme yükümlülüğü ve denetçinin bilgi alma hakkını düzenler.

402.ci madde denetçi raporuna yöneliktir. Raporun şekli, kapsamı, bölümleri, denetçi görüşü bu maddede düzenlenmiştir.

Ayrıca ikinci bir raporla yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun finansal tablolarla tutarlılığı hakkında değerlendirme yapılır.

403.cü madde denetçi görüşünü ve görüş tiplerini düzenler. Olumsuz görüş veya görüş vermektan kaçınma sonucunda yönetim kurulunun sorumluluklarını ve alınması gereken önlemleri belirler.

Kanunun 404.cü maddesi denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu, bu sorumluluğun kapsamını ve yerine getirilmemesi durumunda uygulanacak yaptırımları düzenler.

405.ci madde şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıkları oluşması durumunda ne gibi bir işlem uygulanacağını belirtir.

406.cı madde topluluk ilişkileri durumunda özel denetçi atanma şartları ile ilgilidir.

Yeni kanunun, ticaret hayatına getirmiş olduğu en önemli yenilik şeffaflık konusuna verilen önemdir. Bu da kurumsal yönetim ilkelerinin en önemli unsurudur.

Kanun birçok maddesi ile eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin somut olarak hayata geçirilmesini amaçlamaktadır. Sözkonusu yenilikler, Türkiye'yi uluslararası platformda geçerli kurullarla tanıştıracak olup, haksız rekabet koşullarını ortadan kaldıracak ve doğrudan yabancı yatırımcı için de cazip sonuçlar yaratacaktır.

Kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesine paralel olarak, Yeni TTK Madde 1524 kapsamında; her sermaye şirketi bir web sitesi açmaya ve bu sitenin açıkça belirlenmiş bir bölümünü gerekli ilan, davet ve açıklamaları yapmaya tahsis etmek zorundadır. Bunların dışında yine, web sitesinde; finansal tablolar ve dipnotları, denetçi raporları, yönetim kurulu faaliyet raporları en az 5 yıl süre ile, kurumsal yönetim ilkeleri uyum raporu ve diğer raporlar da en az 6 ay sitede kalmak üzere yayınlanmak durumundadır.

Şirket verilerine kolaylıkla ve ucuz yoldan ulaşılması, kamunun aydınlatılması, menfaat ve pay sahiplerine düzenli olarak bilgi verilmesi amacıyla şirketlerin bilgilendirme politikaları oluşturmaları, denetlenmiş mali rapor ve tablolarla dünyadaki ve ülkedeki gelişmeler ışığında aldıkları kararları ve bunların şirket iş sonuçlarına olabilecek muhtemel etkilerini açıklamaları şeffaflığın ve eşitliğin etkin birer yönetim ilkesi olarak kullanılması açısından önem arz etmektedir.

Denetim fonksiyonu bugüne kadar, sadece bir prosedürü yerine getirmek üzere finansal konularda uzmanlığı olması gerekmeyen "murakıp" statüsündeki kişiler tarafından belirli bir standarda tabi olmaksızın yerine getirilmekteydi ve şirketlere herhangi bir katma değeri bulunmamaktaydı. Yeni TTK'nun, denetim fonksiyonunun, fiili olarak, Uluslararası Denetim Standartları'nı referans alarak yayınlanan Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde bağımsız denetim şirketleri tarafından yerine getirilmesine ilişkin düzenlemesi aynı zamanda hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin hayata geçirilmesine de hizmet edecektir.

Şirket yönetim kurulu üyelerinin şirket tüzel kişiliğine ve pay sahiplerine hesap verme zorunluluğu, şirketlerin klasik yönetim tarzından kurumsal yönetime geçmesinde en önemli ilkelere biridir. Yönetim Kurulu, şirketin en üst seviyede stratejik karar alma, yönetim ve temsil organıdır. Yöneticilerin aldığı kararların ve yürüttüğü uygulamaların uluslararası ve ulusal mevzuata, şirket iç prosedürlerine ve esas sözleşmeye uygunluğunu sağlamak, pay ve menfaat sahipleri ile şirket arasında çıkabilecek anlaşmazlıkların giderilmesinde öncü rol oynar. Her yönetim kurulu üyesinin yapılan iş dağılımına göre üstlendiği görevlerde uyması gereken kurullar vardır. Bunların başında görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin

menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğünü sayabiliriz (TTK Md.369). Bunların yanında yöneticiler şirket ile iş yapmama, şirkete borçlanmama (TTK Md.395) ve rekabet etmeme (Md. 396) kurallarına da uymalıdır. Ayrıca şirketin denetim faaliyetlerine aktif olarak destek olunmasını sağlamak amacıyla, Md.402'de denetim raporunda, "Yönetim Kurulu'nun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği açıkça belirtilir" ifadesiyle hesap verebilirlik ilkesinin somut olarak hayata geçirilmesi amaçlanmıştır.

Özen ve bağlılık yükümlülüğünü düzenleyen Md. 369, şirketin borca batık durumda olduğu şüphesini uyandıran işaretlerin olması durumunda tedbir alınması sorumluluğunu getiren Md.376/3, riskin erken saptanması ve yönetimini düzenleyen Md.378, şirket yönetiminin alacağı tedbirlerin zamanı, öngörü ve stratejilerin isabetliliğini de yönetimin sorumluluğu olarak ortaya koymaktadır.

Yeni TTK Madde 1522'de küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tanımlayan ölçütlerin, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun görüşleri alınarak, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yönetmelikle düzenleneceği belirtilmektedir. Söz konusu ölçütler, ticari defterler ile finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin olanlar başta olmak üzere, ilgili tüm hükümlerine uygulanacaktır.

Madde 1523 kapsamında 1522. maddeye göre belirlenecek ölçütlerin sermaye şirketleri için de dikkate alınacağı belirtilmiş olup, küçük ve orta ölçekli olsalar dahi, aşağıdaki şirketlerin büyük sermaye şirketi sayılacağına hükmedilmiştir.

a) Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem gören veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçları ihraç edilme aşamasında bulunan sermaye şirketleri.

b) Esas faaliyet konularından biri, varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olan bankalar, yatırım bankaları, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri ve benzerleri.

Yeni TTK'nda KOBİ'ler ve büyük şirketlerin uygulayacakları muhasebe standartlarına ilişkin düzenleme Geçici 1. Madde ile tanımlanmıştır. Buna göre;

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenen Türkiye Muhasebe Standartları;

- Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve yorumları ile,
- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standartlarından (KOBİ/TFRS) oluşur.

Aşağıda sayılanlar KOBİ/TFRS'nı uygulamakla yükümlüdürler:

- Büyük ölçekli şirket tanımı dışında kalan ve işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler.
- TMS/TFRS'nı uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden tekrar KOBİ/ TFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler.

Kobilerin tanımlanması ile ilgili değişik kuruluşlar değişik ölçüler uygulamışlardır. Ancak bu tanım nasıl yapılırsa yapılsın KOBİ'lerin ülkemiz ekonomisinin önemli bir bölümünü kapsadığı ve Türkiye'de faaliyet gösteren KOBİ'lerin toplam şirket sayısının %99'una ulaştığı tahmin edilmektedir.

Olayı bağımsız denetim boyutu ile ele alırsak hisseleri borsaya kayıtlı şirketlerin, yabancı ortaklı kuruluşların, banka ve sigorta şirketlerinin, büyük holdingler ve bağlı kuruluşlarının, belirli büyüklüğe ulaşmış şirketlerin zorunlu veya ihtiyari olarak bağımsız denetime tabi tutulduklarını biliyoruz. Aslında yeni kanunun getirdiği düzenlemeler doğrudan ve her bakımdan KOBİ'lere yöneliktir; çünkü KOBİ'ler dışında kalan şirketler önemli ölçüde kurumsallaşmışlardır ve gerek yönetim, gerekse denetim yönünden kanunun öngördüğü uygulamaya bir şekilde geçmişlerdir.

Bu durumda KOBİ'lerde bağımsız denetim uygulamasına nasıl geçilecek, ne tür bir yöntem uygulanacaktır?

Yeni TTK'nın bağımsız denetim ile ilgili hükümleri incelendiğinde, muhasebe standartlarının aksine, kanunda KOBİ'lere özel herhangi bir denetim standardının tanımlanmadığı veya referans gösterilmediği anlaşılmaktadır.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, KOBİ'lerin denetimini büyük işletmelerin denetiminden ayrı tutmamış, UDS'larının KOBİ'lere uygulanıp uygulanmaması yönünde de herhangi bir ayrıcalık getirmemiştir. "Küçük işletmelerin Denetiminde Dikkate Alınacak Özel Değerlendirmeler" başlıklı 1005 no.lı Uluslararası Denetim Uygulamalarına İlişkin İzahname'de ise KOBİ'lerin denetiminde tüm denetim standartlarının geçerli olduğu ve bu uygulama tebliğinin bir muafiyet getirmediği vurgulanarak, UDS'a ek olarak dikkate alınması gereken durumlar ortaya konmaktadır.

1005 no.lı İzahname'de bahsi geçen risk faktörlerini ve Türkiye'deki KOBİ'lerin karakteristik özelliklerini dikkate aldığımızda, KOBİ'lerde denetim riskini belirlemede aşağıdaki hususların değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

- Genellikle bir veya sınırlı sayıda ortak bulunması ve ortak statüsündeki kişilerin şirketin günlük operasyonuna ve genel olarak kontrol mekanizmasına önemli derecede müdahil olması,

- Günlük operasyon için bir yönetici istihdam edilse dahi, ortakların günlük operasyona yön verme ve karar alma konusunda önemli derecede müdahalesi,
- Ürün, hizmet ve gelir kaynaklarının sınırlı olması, karmaşık olmayan muhasebe işlemleri bulunması nedeniyle analitik incelemenin kolay sonuca ulaştırabilme olanağı,
- Muhasebe ve finansal raporlama için genellikle sınırlı kaynak ayrılması veya bu fonksiyonun tamamıyla outsource edilmesi sonucu kayıtların sağlıklı olmama ve mali tabloların tam ve doğruyu göstermiyor olma riski,
- Genellikle iç kontrol prosedürlerinin bulunmaması, mevcut prosedürler üzerindeki hakim ortak veya yöneticilerin nihai karar verici olarak etkisi, sınırlı kaynak ayrılması nedeniyle görevlerin ayrılığı prensibine göre bir iş dağılımının yapılmamış olması,
- İşletmelerde finans ve muhasebe alanında yeterli ölçüde nitelikli personel bulunmaması,
- Yönetimin mali tabloların hazırlanması, efektif iç kontrol mekanizmasının kurulması ve hile ve usulsüzlüklerin önlenmesine yönelik sorumluluğunun bilincinde olmaması ve bu nedenle denetçiye sunacak olduğu Yönetim Teyit Mektubu'nun güvenilirlik sorunu,
- Bilgi amaçlı raporlamanın ve denetimin gerekliliğinin kavranamamış olmasından kaynaklanan sorunlar,
- Ortak veya yöneticinin şahsi işlemleriyle, şirket işlemlerinin ayrıştırılmamış olması,
- Şirket varlıklarının, ortak veya yöneticilerin şahsi ihtiyaçları için satın alınmış olma ve gerçek şirket varlıklarını göstermiyor olma riski ,
- Ortak veya yöneticinin diğer ilişkili şirketlerle olan işlemlerinin gerçek ticari durumu yansıtmıyor olma riski (transfer fiyatlandırması yolu ile kar aktarılma riski), sözkonusu işlemlerin dayanağı olan tutarlı bir politika, sözleşme vb çerçevesinde yapılmıyor olması ve denetçiye tüm ilişkili şirketlerin bildirilmemiş olması riski,
- Vergi matrahını azaltma odaklı tutulan muhasebe kayıtlarının takip edilemez muhasebe hileleriyle yanıltıcı olma riski.

Ekim 2010 tarihinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından UDS'nin tutarlı bir şekilde uygulanması amacına da hizmet etmek üzere, meslek mensuplarına yol gösterecek "KOBİ denetimlerinde UDS'nin kullanılmasına ilişkin Rehber (Rehber)" yayınlanmıştır. Sözkonusu Rehber'de yer alan hiçbir bölümün mevcut UDS'nin yerini almadığı ve bu amaçla kullanılmaması gerektiği özellikle belirtilmektedir. Rehber iki ciltten oluşmaktadır.

Temel kavramlar başlıklı ilk cilt, başlıca önemlilik, iç kontrol, risk değerlendirme yöntemleri, diğer denetim teknikleri uygulanması, belgelendirmeye ilişkin gereklilikler ve mali tablolar hakkında görüş oluşturulmasına ilişkin açıklamaları içermektedir. İlk cilt aynı zamanda muhasebe tahminleri, ilişkili taraflar, bilanço sonrası olaylar, işletmenin sürekliliği gibi diğer özel alanlarla ilgili UDS gerekliliklerini özetlemektedir.

İkinci cilt ise, ilk ciltteki kavramların nasıl uygulanması gerektiğine ilişkin olup, denetimin yürütülmesindeki aşamaları ele alarak, müşteri kabulü ve denetim planlaması ile başlayıp, riskin tespiti, riske ilişkin denetim tekniklerinin uygulanması, elde edilen denetim kanıtlarının değerlendirmesi ve denetçi görüşünün oluşturulması ile son bulmaktadır. İkinci ciltte UDS'nin uygulanmasına ilişkin biri mikro diğeri aile işletmesi olarak tanımlanan iki ayrı vaka çalışması sunulmuştur.

Rehber'den meslek mensuplarının eğitim dokümanlarının hazırlanmasında faydalanılması ve denetim elemanları için metod oluşturmada kullanılması teşvik edilmektedir.

Rehber'de ortaya konulan denetim yaklaşımı aşağıdaki üç aşamadan oluşmaktadır:

- Riskin tespiti,
- Riskin değerlendirilmesi ve yanıtlanması,
- Raporlama.

Sözkonusu her aşama, içerdiği işlem, bu işlemlerin amacı ve bunlara paralel belgelendirilmesi gereken hususlar olarak aşağıda özetlenmiştir;

Riskin Tespit Edilmesi

<u>İşlem</u>	<u>Amaç</u>	<u>Belgelendirilecek Hususlar</u>
Müşteri kabulüne ilişkin prosedürlerin yerine getirilmesi	Denetim işinin kabul edilip edilmemesi konusunda karar verilmesi	- Risk faktörlerinin listesi - Bağımsızlık - Denetim sözleşmesi
Denetimin planlanması	Genel denetim stratejisinin ve denetim planının oluşturulması	- Önemlilik - Denetim ekibi tartışma notları - Genel denetim stratejisi
Risk tespit prosedürlerinin uygulanması	Denetime konu işletmenin faaliyet konusu ve çevresinin anlaşılması çerçevesinde önemli düzeyde yanlışlık riskinin tespiti	- Faaliyetle ilgili riskler ile hile ve usulsüzlükle ilgili riskler - İlgili iç kontrollerin tesbit ve uygulanması - Tespit edilen önemli yanlışlık riski

Riskin değerlendirilmesi ve yanıtlanması

<u>İşlem</u>	<u>Amaç</u>	<u>Belgelendirilecek Hususlar</u>
Genel testlerin ve diğer denetim prosedürlerinin belirlenmesi	Belirlenen önemli yanlışlık riskine yönelik uygun denetim prosedürlerinin uygulanması	- Önemli yanlışlık riski ile denetim prosedürleri arasındaki bağlantıyı sağlayacak şekilde revize edilen genel denetim stratejisi ve denetim planı
Önemli yanlışlık riskine ilişkin prosedürlerin uygulanması	Denetim riskinin kabul edilebilir asgari seviyeye indirilmesi	- Yapılan çalışmalar - Denetim bulguları - Denetim çalışmalarının tecrübeli denetim elemanları tarafından yönlendirildiği ve gözden geçirildiğine ilişkin gösterim

Raporlama

<u>İşlem</u>	<u>Amaç</u>	<u>Belgelendirilecek Hususlar</u>
Temin edilen denetim kanıtlarının değerlendirilmesi	İlave denetim prosedürlerinin (eğer varsa) uygulanması konusunda karar verilmesi	<ul style="list-style-type: none">- Yeni veya revize edilen risk faktörleri ve denetim prosedürleri- Daha önce belirlenen önemlilik düzeyiyle ilgili değişiklikler- Denetim bulgularına ilişkin şirket yönetimine yapılan bilgilendirmeler- Uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları
Denetçi raporunun hazırlanması	Denetim bulguları çerçevesinde denetçi görüşünün oluşturulması	<ul style="list-style-type: none">- Alınan önemli kararlar- İmzalı denetçi görüşü

Rehber’de UDS’nın KOBİ’lerde başarılı bir şekilde uygulanmasında denetime tabi işletmenin büyüklüğü ne olursa olsun, denetim planlaması için zaman ayrılması gerektiği belirtilmektedir. Bu şekilde belki bir saat sürecek olan bir planlama aşaması denetim için harcanacak toplam zamanda önemli derecede tasarruf sağlayacaktır.

Ayrıca KOBİ denetimlerinin planlama aşamasında aşağıdaki hususların dikkate alınması önerilmektedir:

- Olağan denetim prosedürlerinin uygulanmasının, ilgili önemli yanlışlık riskine göre gereksiz olduğu durumların tespit edilmesi yönünde denetim ekibinin yönlendirilmesi önemlidir.
- Denetim ekibinin her üyesinin tamamlamak durumunda olduğu belgelendirmeye ilişkin amaç ve gereklilikleri tam olarak anladığından emin olmak için zaman ayrılması, ekibin anlamadığı form ve kontrol listelerini tamamlamak için uzun süre harcamasının önüne geçecektir.
- Hile ve usulsüzlükle ilgili olasılıklar tartışılmalıdır. Denetim ekibinin şüpheli, gözlemci ve sorgulayıcı olması teşvik edilmelidir.
- Bilinen ilişkili şirketlerin, bunlarla yapılan işlemlerin içeriğinin ve büyüklüğünün üzerinde durulması ve ekip içinde tartışılması önerilmektedir.
- Daha önceki dönemlerde hazırlanan denetim çalışmalarının, tekrar aynı detayda hazırlanması yerine cari dönemde ortaya çıkan değişikliklere paralel revize edilmesinin mümkün ve uygun olup olmadığı değerlendirilebilir. Daha önceki denetim dosyalarında yeralan risk faktörleri ve ilgili iç kontrollerle ilgili belgelendirme, denetçinin işletmenin faaliyet konusu ve çevresiyle olan ilişkisine ilişkin değerlendirmesini gözden geçirmesi için yeterli olacaktır.

Denetçi cari dönemde yeni sektörel eğilimler, temel operasyonel değişiklikler, yeni yapısal riskler ve revize edilen iç kontrollere odaklanmalıdır.

Rehber'deki diğer öneriler arasında, denetlenen şirketteki kontrol çevresinin dürüstlük, etik, kurumsal yönetim, personelin yetkinliği, yönetimin kontrole ve hile ile usulsüzlüklerin tespiti ve önlenmesine ilişkin yaklaşımı, risk yönetimi ve kontrolün gözetimi hususlarında gözden geçirilmesi de yer almaktadır.

Bağımsız denetim yaklaşım olarak incelendiğinde Rehber'de de öne çıkan yaklaşım risk tabanlı yaklaşım olmaktadır ve risk tabanlı denetim yaklaşımının bazı faydalarına aşağıdaki şekilde yer verilmiştir:

- Risk belirleme ve değerlendirme prosedürleri, önemli bir değişiklik beklenmediği durumlarda denetime tabi finansal yıl sona ermeden önce yapılabileceğinden, denetim ekibinin iş yükü ve iş planlamasında buna paralel esneklik sağlanabilir.
- Önemli yanlışlık riskinin olduğu alanlar tespit edilerek denetim ekibinin çalışmalarının bu alanlara yönlendirilmesi, düşük riskli alanlardaki çalışmayı azaltacaktır. Bu şekilde denetim zamanının ve kaynakların efektif kullanılması sağlanmış olacaktır.
- İç kontrollerin anlaşılması, denetçiye iç kontrolün operasyonel etkinliğinin test edilmesi konusunda karar alma olanağı sağlayacaktır. Kontrol testlerinin uygulanması çoğu zaman detaylı doğrulama testlerinin uygulanmasından daha az çalışma gerektirmektedir.
- İç kontrollerin anlaşılması ve önemli zayıflıkların şirket yönetimine bildirilmesi bu konularda gerekli önem ve aksiyonun alınmasına olanak sağlayacak olup, şirket işleyişine de katma değer yaratacaktır. Sonuç olarak, şirket yönetimince denetçi tarafından bildirilen iç kontrol eksikliklerine ilişkin gerekli aksiyonların alınması halinde denetim için harcanacak sürede de tasarruf sağlanmış olacaktır.

Şirketin yapısı mikro düzeyden makro düzeye çıktıkça denetim yaklaşımı değişkenlik göstermelidir. Mikro düzeyde bir işletmede işlem karmaşıklığı, makro düzeydeki bir işletmeyle kıyaslanamayacak düzeyde sade ve basittir. Bu yaklaşım ile hareket edildiğinde risk tabanlı denetim yaklaşımı her tür ve boyuttaki işletmeye uygulanabilecek düzeyde ele alınmalıdır. Bu durumda denetçinin mesleki yargısı ön planda olacaktır. Denetçi küçük işletmeyi denetlerken iç kontrol testlerinin üzerine çok fazla yoğunlaşmayacak, bunun yerine şirketin finansal durumu ve performansının doğru yansıtılıp yansıtılmadığı üzerine yoğunlaşacaktır.

KOBİ'ler açısından bakıldığında bağımsız denetim bir ihtiyaç mıdır yoksa bir zorunluluk mudur? Küçük veya büyük işletmeyle ilişki içerisinde olan taraf için finansal bilgi önemlidir ve her şeyden önce doğru ve güvenilir bilgi olmak zorundadır. Şirket ile paydaşlar arasındaki etkileşimin büyüklüğü kamunun yatırımcıyı yani taraf olanı korumasına sebep olmuştur ve bu nedenle bağımsız denetim bu şirketler için ihtiyaçtan öte bir zorunluluktur. Bu nedenle işletmeden yansıyan bilgilerin yayınlanmadan önce güvenilir bir kişi ya da kurum tarafından onaylanması gerekmektedir.

İç kontrollerin olmadığı veya etkin işlemediği şirketlerde denetçi aşağıdaki örnek olarak verilen doğrulama testlerini kullanarak denetim kanıtı oluşturabilir;

- Aynı amaca hizmet eden farklı kaynaklardan elde edilen verilerin mukayese edilmesi. Örneğin fiziki stok kayıtlarındaki çıkışlar ile satılan stok kayıtlarının karşılaştırılması gibi.
- Alınan ve satılan mal miktarlarının mutabakatının yapılması.
- Analitik prosedürlerin uygulanması:
 - Cari yıl mali tablolarının önceki yıllar ile karşılaştırması,
 - Mali tabloların bütçe, tahmin ve yönetim beklentileri ile mukayese edilmesi,
 - Önemli rasyolara ilişkin trendlerin analizi,
 - Denetçinin tespit ettiği işletme faaliyetlerindeki değişikliklerin mali tablolarda uygun ve yeterli olarak yansıtıldığına değerlendirilmesi,
 - Mali tablolara ilişkin açıklanmayan ve beklenmedik durumların soruşturulması.
- Şirket dışı kaynaklardan mutabakat temini (alıcı, satıcı, banka mutabakatları gibi).
- Bilanço sonrası işlemlerin incelenmesi.

ISA 545, denetlenen şirket yönetiminin mali tablolara ilişkin makul değer tahminlerinin yapılması ve buna ilişkin raporlama sisteminin kurulması konusundaki sorumluluğunu tanımlamaktadır. Ancak KOBİ grubundaki şirketlerde sözkonusu varsayım ve tahminlerin oluşturulmasına yönelik bilgi ve deneyim olmama olasılığı yüksektir. Bu durumda, denetçi, bağımsız bir uzmandan gerekli değerlendirme ve tahminler konusunda hazırlayacağı bir rapor alınmasını tavsiye edebilir. Yönetim, tahminler konusunda Yönetim Teyit Mektubu vermeyi reddediyorsa bu hususa denetim raporunda bir sınırlama olarak şerh düşülmelidir.

KOBİ'lerde dikkate alınması gereken risk faktörlerine karşılık, büyük ölçekli şirketlerin denetiminde daha fazla karşılaşılan ve denetim stratejisini yönlendiren hususlara aşağıdaki örnekler verilebilir;

- Muhasebe prensiplerine ve uygulamalarına hakim yönetici ve finansal raporlamadan sorumlu kişilerin istihdam edilmesi dolayısıyla, muhasebe hilelerinin olma riski,
- Denetçinin risk belirleme ve denetim yaklaşımı konusunda bilgi sahibi olmaları nedeniyle, yönetici ve mali raporlamadan sorumlu kişilerin denetçiyi yanlış yönlendirme riski,
- Birçok farklı finansal enstrümanların kullanılıyor olması nedeniyle, karışık muhasebe işlemleri yapılıyor olması.

➤

Sonuç olarak gerek yeni T.T.K., gerekse uluslar arası standartlar KOBİ'ler için ayrı bir standartlar seti önermemektedir. Esasen denetim olgusu geniş ölçüde denetçinin yargısına bağlıdır ve nasıl bir denetim yöntemi uygulayacağına kendisi karar verecektir.

Ancak bu küçük ve orta ölçekli bir şirketin denetiminin büyük şirket denetiminden farklı yaklaşımlar gerektirdiği gerçeğini değiştirmeyecektir.

Bu bakımdan denetçinin KOBİ'lere yönelik çalışmasında, yukarıda sözünü ettiğimiz rehberdeki önerileri ve 1005 no.lu denetim uygulamasının dikkate almasında fayda görmekteyiz.