

## TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

### Mehmet ŞİRİN (KGK Daire Başkanı)

Denetim Standartları Dairesi Başkanı olarak burada bulunuyorum. Türkiye denetim standartlarında adaptasyon sürecini gerçekleştirmekteyiz. Şimdi Türk Ticaret Kanunu 397. maddesi benim açımdan dairem açısından iki tane şey gösteriyor. Bir, Türkiye denetim standartlarını tanımlamıyor, nelerden oluştuğunu belirtmiyor. Ancak şöyle bir yol gösteriyor, Avrupa Birliği'nin yolunu izlediğini ifade ediyor. Uluslararası denetim standartlarına uyumlu.

Denetim alanında bir Amerikan yaklaşımı bir de işte Avrupa'da Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından çıkartılan standartları esas alan bir yaklaşım var. Bu iki standartlar giderek yakınlaştı ancak Amerikan Kamu Gözetimi Kurumu'nun kurulması ile birlikte, bu kurumda kendi denetim standartlarını belirliyor. Biraz yapı olarak değişmeye başladı. Şimdi dediğim gibi Ticaret Kanunu'nu tanımlamamıştı ancak 660 sayılı kanunda şöyle bir yol izlendiğini görüyoruz. Uluslararası denetim ve güvence standartları kurumuna yani doğrudan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun bir alt birimi olan kuruma atf yapıldığını görüyoruz. Diyor ki şu kurumla irtibata geçilecek telif anlaşması yönünde vesaire standardın kaynağını da burda göstermiş oluyor. Şimdi yine 660 sayılı kanunda Türkiye denetim standartlarının nelerden oluştuğunu göstermek için bilgi sistemine denetim de dahil diyor. Yani burada bilgi sistemine denetime de yönelik standartların oluşması gerektiğini biz 660 sayılı kanundan anlıyoruz. Yine bağımsız denetim yönetmeliği en net tanımlı veriyor. Standartı, yani Türkiye Denetim Standartları'nın nelerden oluştuğunu şöyle diyor. Daha önce bilgi sistemlerin denetim olduğunu bilmiştik. Eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartlarından ve bu alana ilişkin diğer düzenlemelerden oluşmaktadır. Netice itibari ile mevzuat bizim karşımıza Türkiye Denetim Standartları çatısı altında denetim standartları, eğitim standartları, etik kurallar, kalite kontrol standartları, bilgi sistemlerinin denetimine ilişkin standartlar ve diğer düzenlemeler olarak çıkmakta. Bu diğer düzenlemelerin şöyle bir önemi var örneğin Ticaret Kanunu'nda riskin erken saptanmasına ilişkin bir denetim öngörülüyor. Bu denetim sadece Almanya ve Türkiye'de mevcut. Dolayısıyla bu alana ilişkin düzenlemeyi bizim ülkemiz ve Almanya yapmış durumda. Yani uluslararası standartlar genele ilişkin düzenlemeler yapıyor. Örneğin faaliyet raporunun denetiminde de bizim kanundan gelen sorumluluk uluslararası uygulamadan biraz farklı. Bu noktada Almanya biraz daha kapsamlı, Türkiye biraz geniş, İngiltere ise biraz daha dar standartlarındaki yani Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu standartlarındaki düzenlemelere yakın olduğunu görüyoruz.

Şimdi burada standart oluşturmadaki en temel şey yani bahsettiğimiz şey 2000'den fazla bir külliyattan bahsediyoruz. Burada terimlerin aynı şekilde tutarlı bir şekilde kullanılması. Biz bu noktada 861 tane kelimenin teknik olarak çevrisini yaptık ve tüm standartlar boyunca yani 2000'den fazla olan, 2000 sayfadan fazla olan külliyatta aynı şekil kullanılmasını sağlıyoruz. Örnek vermek gerekirse, örneğin, 210 nolu bağımsız denetim standartlarında geçen bir precondition, premise kelimesi bir bakıyoruz 400 sayfa sonra BDS 700'lerde kullanılıyor. İşte okuyucunun BDS 700'den BDS 210'a, BDS 200'e gitmesini sağlamak için toplam 861 kelimenin karşılığını belirleyerek işe başladık. Bir de bazen vurguyu kaybetmemek de önemli. Örneğin herhangi bir sözlüğe gittiğimiz zaman, materail, significant, important ve major kelimelerine aynı şeyi verdiğini görürüz. Oysa standartta material, finansal tabloları etkileyen önemli hususlar, significant daha çok risklerle ilgili kullanıldığını görüyoruz, important genele ilişkin kullanılıyor, majör da böyle alanların bölümlerini ifade etmek için kullanılıyor. Biz bu vurguların da kaybolmaması için bunları farklı şekilde kullandık. Veya burda bir uygulamaya ilişkin yani denetçinin uygulamada yaptığı yaklaşıma ilişkin terimlendirmeler var. Bir sözlüğe girdiğimiz

zaman hepsi gözetim, gözetleme gibi kavramlarla aynı şekilde ifade edilebilir. Oysa monitör kelimesi bir süreç var ortada o süreci sürecin sahibi sürekli olarak izliyor, eksikliklerini kontrol ediyor. Review kelimesi genellikle daha sonra yapılan bir iş ve review kelimesi bizim mevzuatımızda inceleme diye geçmiş, SPK’nın mevzuatında. Ama aslında inceleme kamu denetiminde detaylı birşeydir. Review ise gözden geçirmedir, daha böyle dar daha az kanıtla başvurursunuz daha az teknik kullanırsınız. Supervise kelimesi biraz yönetsel olarak, hemen oversee hemen üst yönetim tarafından yapılan faaliyetleri ifade ediyor. Bunları dediğim gibi sözlük tek bir kelime vermiş. Bunların vurgusunu kaybetmeden çevirmek de önemli veya significant risk of material statement. Biz çevirmenden geldiği zaman biz şunu gördük. Ordaki significant kelimesini atarak önemli yanlış.....? diye çevirdi. Biz burdaki significant vurgusunu kaybetmemek için significant yine belki aynı ama ciddi önemli yanlış riskleri, diyerek çözüm buldu.

TDS oluşturma süreci, ben on iki tane yazdım ama bu daha detaylandırılabilir. On iki aşamadan geçiyor, öncelikle biz kilit terimleri belirledik. Bunun için bu komisyonu kurmuştuk. Hocalarımızdan, akademisyen uygulayıcılardan. Daha sonra terimleri belirledikten sonra çevirmeni gönderdik. Uzmanlarımız kendi kontrolünü yaptı, yine bir çapraz kontrolü yaptırarak uzmanlarımıza. Ve metni danışmanlara gönderdik. Yani hocalarımızın başkanlığında, akademisyenlerden, kamu kurumlarından ve uygulayıcılarımızdan oluşan ekipler standartları gruplar halinde çevirdi. Daha sonra bu metin tekrar geldi ve uzman kontrolüne girdi. Şöyle bir farkı da belirtmek istiyorum niçin biz tekrar uzman kontrolüne verdik. Çünkü danışma komisyonları bazen işte dediğim gibi hocamızın tarzını yansıtıyor veya o komisyon mesela örneğin zorunlu tutar diyor başka bir komisyon gerekir diyor veya kavramı beğenmiyorlar başka bir kavram yerine getiriyorlar. Onun için de sürekli olarak akabinde de uzman kontrolünü devam ettirdik. Metnin daha sonra başkan ve başkan yardımcımız ve benim kontrolümde tekrar kontrol ettikten sonra gözden geçirme komitesine gönderdik. Gözden geçirme komitemiz de bu 2000 sayfalık külliyatın tutarlılığı kaybolmasında diye oluşturduğumuz akademisyenlerden, yine hocalarımızdan, uygulayıcılarımızdan ve kamu kurumlarından, hazine, BDDK, SPK gibi oluşan bir komite sürekli olarak standartların çevirilerini kontrol etmekte ve kamuoyuna da duyurduk. Yaklaşık bir ay süre verdik ve 9-10 tane de ilgili kamu kuruluna yazı yazarak standartlar hakkında görüşünü aldık. Görüşlerden sonra kurul nihai kararını vererek Resmi Gazete’de yayınladı. Şimdi danışma komisyonlarından bahsettim beş adet kurduk. İşte kamu görevlilerinden oluşuyor, öğretim elemanlarından oluşuyor ve uygulayıcılardan oluşuyor. Beş adet kurduk, dediğim gibi şimdi denetim standartlarına gelince bilgi sistemleri denetimi dahil, burda tek bir referans geliyor karşımıza Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu dünyada iki yaklaşım var bir Amerikan yaklaşımı bir de Avrupa Birliği bu yaklaşımı almış. Yani İngiltere, Almanya Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu standartlarını, adaptasyonunu kullanıyor. Bu federasyon içerisinde üç tane temel kurul var. Bir tane daha kurul var ama bizim kanuna yetkimiz yok, o da kamu muhasebesini çıkartan bir kurum. Burda üç tane kurul var bunlardan İAS dediğimiz denetim kurulu, denetim standartlarıyla kalite kontrol standartlarını çıkartıyor, etik kuralları çıkartıyor ve eğitim standartlarında yine bir başka eğitim standartları kurulu-muhasebe eğitim standartları kurulu çıkartmakta.

Şimdi belki tahtada gözüküyor ama biraz önce geriye gidersem İAS dediğimiz yani denetim standartları kurulu denetimi yani ikiye ayırıyor öncelikle bir güvence verdiğimiz işler ve güvence vermediğimiz işler. Ve daha sonra da tarihi finansal bilgilerin denetimi ve tarihi finansal olmayan bilgilerin denetimi diye iki tane ayrıma gidiyor. Tarihi finansal bilgilerin denetimi bizim bildiğimiz finansal tabloların denetimi, ara dönem finansal tabloların denetimi, tek başına yayınlanan tabloların denetimi, geçmişe ilişkin ve bu noktada iki tane şey var bu da güvenceye

göre bu da makul güvence yani standartlara göre yüksek güvence düzeyini ifade ediyor. Bir de daha az çalışma yapılarak daha çok gözden geçirme, sorgulama ve daha az denetim kanıtı kullanılarak sınırlı güvence dediğimiz sınırlı denetim standartları mevcut. Şimdi denetim standartlarının yapısına baktığımız zaman çok okuyucuya yani yakın birşey olduğunu görüyoruz. Bir kapsam maddesi var; neyi düzenliyor, yürürlük tarihine ne zaman giriyor, amaç ya bu standartı denetçi yaptığı zaman neyi elde edecek, neye ulaşmış olacak. Tanımlar maddesi ile de ana terimleri o standartlarda kullanılan ana terimleri vererek yani bir yorum farkının giderilmeye çalışılıyor. Hükümler maddesi açık bir şekilde denetçiye yapılması gerekenleri söylüyor uygulama ve diğer açıklayıcı bilgiler bölümü ise örneğin Sayıştay denetçisisiniz işte bizim standartlarımızı uygulayacaksınız işte orda size yol gösteriyor işte örneğin Sayıştay denetçisinde sözleşme yok, sözleşme yok ise biz BDS 210'un ön şart dedikleri şeyleri nasıl yapacağız? İşte orda Sayıştay denetçisine ya da küçük denetçilere, küçük denetim şirketlerine yol gösteriyor. Bizim çıkardığımız ilk denetim standardı kalite kontrol standardı 1 diye bir standart. Normalde standart 1 ve 99 arası bunun boşluğu, çünkü başka standartlar çıkabilir diye onun için 1 numara ile verilmiş. Bu diyor ki denetim şirketine işte arkadaşım öyle bir sistem kur ki 20 rapor ürettin, 20 rapor asgari belli bir kaliteyi taşıyın. Yani bir denetim ekibinin ki çok kaliteli başka bir denetim ekibinin ki daha az kaliteli olmasın. Yani sen ürettiğin denetim raporunun asgari belli bir kalitede olmasını sağlayacak şekilde bir süreç bir sistem oluşturmanı istiyor. Ve biz bunu ilk yayınladığımız standart. Esas standart yani tüm Türk halkının da bildiği bağımsız denetim standartları finansal tabloların yıllık denetimi kapsamında TTK'nın da istediği standartlar oluşturuyor bu da risk bazlı bir yaklaşım yani ben standartlar çok uzun 36 tane standart var ama bunlar ne mantıkla kurulmuş bir standart yok önce riskleri değerle sonra risklere karşılık ver daha sonra karşılık verdiğin risklerin bulgularını yap raporunu üret diyor. Burda tabi BDS 200 nolu standartımızda yani hiç denetimi bilmeyen en azından denetçi açısından kesin yol gösteren ama diğer insanlar için bu bir şemsiye standart. Yani biz bağımsız denetimden ne anlıyoruz? Makul güvence nedir? Denetim riski nedir? Mutlak olarak bir güvence veriliyor mu verilmiyor mu? Bütün bunları bu standartta şemsiye standartımızda kişiler öğrenebilir. Standartlar aslında Amerikan formatıyla aynı şimdi dediğim gibi Amerikan Kamu Gözetim Kurumu kendi standartlarını oluşturmakta yani Amerikan Muhasebeciler Federasyonu standartlarıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu standartları çok yakınlaştı. Burdaki BDS 260 yerine a260 yazın aynı şey geliyor aynı metin birebir karşınıza çıkmakta. Bir yakınlaşma projesi sonucunda oldu. Ama dediğim gibi öncelikle genel ilke ve sorumlulukları belirtiyor daha sonra yani BDS 200'ler dediğimiz 200'lü gruplar daha sonra 300'ler 400'ler ve 500'ler de grupta bu işi nasıl yapacaksınız? Ama dediğim gibi bu iş bir denetim rehberi niteliğinde değil ilke bazlı yani denetçilerden bu ilkelerden denetim rehberi oluşturmasını istiyor. 300'ler 400'ler ve 500'ler bu uygulamaya yönelik 300'ler genel hakları belirtiyor örnek verirsek önce işi planla diyor, riskleri değerlendir diyor, bu risklere karşılık ver diyor, bulguların sonucunda elde ettiğin varsa yanlışlıkların, yanlışlıklarının sonucunu değerlendir diyor. Bu BDS 500 dediğimiz kesim ise 300'ün detayına girmiş durumda daha spesifik dış teyitler nasıl kullanılacak analitik prosedürler nasıl işleyecek bunları vermekte.

Şimdi 600 nolu standart dese, denetçi bazen bir uzman kullanabilir, örneğin işte altın maden çıkartıyorsunuz o altının değerini bilmeniz gerekiyor bir uzmandan faydalanacaksınız. Veya bir denetime gittiniz orda bir iç denetçi var iç denetçinin çalışmalarını kullanmak istiyorsunuz veya o iç denetçiden bazı işçiler istiyorsunuz işte o size bu standartları ne zaman kullanabileceğinizi hangi şartlar altında nasıl kullanacağınızı gösteriyor.

700 nolu standartlar ise raporlamaya ilişkin tüm işlemleri yaptık bulguları bulduk ve raporu nasıl düzenleyeceğiz? Şimdi bağımsız denetim standartları bir kere default olarak başlangıçta

denetçinin olumlu görüş vereceğini düşünür. Yani siz işe başlamıyorsanız. Olumlu görüş vererek olur. Yani çok istisnalar dışında orda kanıt buldukça görüşünüz değişir. Onun için de standartların yapısında öyle birşey vardır önce olumlu görüş var daha sonra hemen olumlu görüşün dışındaki görüşlere ilişkin bilgiler verilmekte işte 720 de bazen bu bağımsız finansal tablolar yönetim faaliyet raporu gibi bir raporlar içerisinde yer almakta. O zaman denetçiye diyor ki o diğer bilgilere de bak. Yani diğer bilgiler yüzünden senin raporun da arada kaynamasın o bilgiler bu raporda bir yanlışlık varmış gibi bir algı yaratmasın.

800’lerde denetçi her zaman tüm finansal tabloları denetlemeyi bilir. Olur ya sizden sadece bir gelir tablosunu denetlemenizi isteyebilir. Veya özet bir tablo denetlemenizi isteyebilir. Veya finansal tabloların tamamı değil de bana alacaklar kalemi ile ilgili bir denetim yap diyebilir. Orda BDS’leri nasıl kullanacağınız ile ilgili görüşler verilmekte. Dediğim gibi Türkiye’ye mahsus olmak üzere ve Almanya’da da var riskin erken saptanması için, Türk Ticaret Kanunu’nda da var. Bu uygulama da bir Almanya da bir Türkiye de var benim gördüğüm kadarıyla. Biz de bunlara ilişkin bir kurul kararı çıkardık denetçilere yol göstermek üzere. Bu da dediğim gibi bağımsız denetim standartları kapsamında bir düzenleme olmuş oldu. Şimdi bunun dışında dediğim gibi 2000 sayfalık bir külliyattan bahsediyoruz. Sınırlı bağımsız denetim standartları mevcut. Biraz önceki bağımsız denetim standartları ile verilen güvenceden daha az daha böyle az tekniklere başvuruyorsunuz ve daha az denetim kanıtı elde ederek bir görüş ortaya çıkartıyorsunuz. Ve okuyucuyu da bu şekilde uyarıyorsunuz yani diyorsunuz ki bu bağımsız denetim değil bu daha az teknik kullanılmasını gerektiriyor. Ben burada daha az bir güvence veriyorum sana riski daha fazla aldım. Farkında ol diye. İşte sınırlı denetim standartları da iki türlü denetim standardı olarak karşımıza çıkıyor 2400 nolu ve 2410 nolu standart. SPK döneminde 2410 nolu standart kullanılıyor ara dönem döneminde. Çünkü yıllık finansal tabloyu denetleyen denetçi aynı zamanda ara dönem finansal tablolarını denetliyor. 2400 nolu standart ise sizden sadece review istemiş olabilir yani adam bankadan kredi alacaktır bağımsız denetim bana çok maliyetli bankada kabul ediyor gel sen bana sınırlı bağımsız denetim yap ve benim tablolarımı denetle ordada eğer siz yıllık finansal tabloların denetçisi değilseniz 2400 nolu standartı uygulayacaksınız.

Bunun dışında standart güvence denetimleri var güvence denetimi dediğimiz sadece finansal bilgiler değil iş kontrolü denetimi olabilir, işte dediğim gibi sera gazının beyanının denetimi olabilir, hizmet kuruluşlarının kontrollerine ilişkin denetim olabilir, geleceğe yönelik finansal bilgilerin denetimi olabilir. Orda daha çok varsayım var, tahmin ve bir izahnamede yer alan bir proforma finansal bilgilerin denetimi olabilir. Siz bir şirketi alırsınız ama ben bu şirketi daha önce alsaydım ben finansal tablolarım nasıl olurdu? O da 3420 nolu standart sera gazının beyanına ilişkin standart 3410 veya siz mastercard bankalar visa kullanıyor mastercard kullanıyor banka denetçilerinin visayı ve mastercardı denetleme imkânı yok. O noktada 3402 nolu yani master ve visa card kendi denetimini yaptırıyor. Siz ordaki raporları kullanıyorsunuz. Aynı bunun muadili bağımsız denetim standartlarında 4200 nolu standart mevcut. İki standartımız daha var 4400 ve 4410. Aslında bunlar kamu açısından bunlar bir denetim ama dediğim gibi burada güvence verilmiyor. Denetçi bir usule uygun olarak işlem yapıyor ve işlem sonucunda diyor ki ben alacaklara şu hususu buldum. Şu prosedür gerçekleşti bulguları bu 4410 nolu standarta denetçinin muhasebe ve denetim bilgisinden yararlanarak oradan bir finansal tablo oluşturmasında yardımcı olması isteniyor. Ona ilişkin de yayınlayacağımız standartlar. Bu son iki grup için dediğim gibi kamu görüşüne açılmamıştır ve standart isimleri de nihai değildir. Kurumumuzun vereceği kararlara bağlıdır. Bütün bu işlemleri denetçi hangi çatı altında yapacak? Etik kuralları bizim çıkartacağımız bağımsız denetçi içi etik kurallarına uyarak yapacak.

Çok teşekkür ediyorum.