

YANILTICI OLMAYAN FİNANSAL TABLO KAVRAMI İLE BAĞIMSIZ DENETİME BAKIŞ

*16 KASIM 2023
İSTANBUL Y.M.M.O.*

Sunan: Dr. Ercan İsmail ÜNAL

Yeminli Mali Müşavir – Bağımsız Denetçi



SUNUM PLANI

- 1- BDY' den alıntı ile amacımız nedir?*
- 2- Meslek profili ve meslek içi eğitim süreci.*
- 3- Yanıltıcı finansal tablo GİB ve KGK işlemleri karşılaştırma.*
- 4- BD mevzuatına kısa bakış ve uluslararası uyum.*
- 5- Dilek ve öneriler.*



AMAÇLANAN NEDİR ?

Denetimin Amacı ve Kapsamı

- ★ (1) Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır.
- (2) Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir.
- (3) Denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar.



BDY'den alınmıştır.



Finansal Tabloların Denetimi

- ★ Denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır.

BDS'ler, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda denetçinin, vereceği görüşe dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etmesini zorunlu kılar. Makul güvence yüksek bir güvence seviyesidir. Makul güvence mutlak bir güvence seviyesi değildir.

- ★ BDY'den alınmıştır.



İNSAN KAYNAĞIMIZ

3568 Kapsamında Dağılım (TÜRMOB)

<u>Ünvan</u>	<u>Serbest Sayısı</u>	<u>Bağımlı Sayısı</u>	<u>Toplam Sayı</u>
SM	2363	3959	6322
SMMM	54065	63407	117472
YMM	2985	2073	5058
TOPLAM	59413	69439	128852

Bağımsız Denetçi Sayıları (KGK)

<u>Meslek Mensubiyeti</u>	<u>Yetkilendirmeler</u>	<u>Tescil Edilenler</u>	<u>Tescil Edilmeyenler</u>
YMM	3147	2876	271
SMM	16216	14645	1571
TOPLAM	19363	17521	1842

31.12 2022 tarihi itibariyle KGK'na yapılan başvurularla birlikte toplam 19.363 meslek mensubu yetkilendirilmiş bunların 17.521'i bağımsız denetçi olarak sicile kaydedilmiştir.

2022 yılı için düzenlenmiş sözleşmeler asıl ve yedek görev alan denetçi sayısı 6672 kişi olarak gerçekleşmiştir.



YANILTICI FİNANSAL TABLO YAPTIRIM SÜRECİ

GİB

TTK

Düzenleme Görevi

Denetlenen İşletme

Denetlenen İşletme

Hatalı Finansal
Tablo Düzenleme

Usulsüzlük (Tek sayma)
Vergi Zıyaı Cezası

Md. 562 İdari ve Adli Para
Cezası 562/15 (Bir idari para cezası sayma)

Hileli Finansal
Tablo Düzenleme

3 kat Vergi Zıyaı Cezası
ve Hapis Cezası

İdari ve Adli Para Cezası
İlaveten Hapis Cezası

Düzenleyen İçin
Yaptırım

Düzenleyen İşletmeye
Ceza Kesiliyor

Uygulama Bulunmuyor
Md. 562 ?

Bağımsız Denetçi
3568 Meslek Mensubu

Vergi İncelemesi İle
Başlayan Disiplin Süreci
Odalar ve TÜRMOB
Kararı - YARGI

KGK İncelemesi ve KGK Kararı
ile İdari PC ve Meslekten Alı Koyma
- YARGI



DENETİME GENEL BAKIŞ

Ülkemizde Bağımsız Denetim Standartları ve Finansal Raporlama Standartları Türk Ticaret Kanunu 88. maddesi uyarınca KGK “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” tarafından yayınlanmakta, yürütülmekte ve denetlenmektedir. Türk Ticaret Kanunu söz konusu düzenlemelerin “Uluslararası Standartlar ile Uyumlu” olarak yayınlanması ve denetlenmesi görevini KGK’ ya vermiştir.

Esasen 1998 yılından bu yana Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğ düzenlemeleri ile Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA’s) ve Uluslararası Muhasebe standartları (IAS) kapsamında Türkiye’de “Bağımsız Denetim” uygulaması devam etmiştir.

660 sayılı KHK sonrası KGK tarafından standart ilkeler IFRS (eski adıyla IAS) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından çeviri suretiyle mevzuata kazandırılmış ve eş zamanlı olarak (ISA’s) Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Denetim Standartları (TDS) olarak dilimize çevrilmiştir.



KGK daha sonra BOBİ-FRS olarak kısaca belirtilen Büyük ve Orta Boy işletmeler Finansal Raporlama Standartlarını yayınlamış bulunmaktadır. Bu finansal raporlama standartlarına göre oluşturulan finansal raporlar TDS veya BDS'lere göre denetlenmektedir.

Bugün gelinen noktada KGK KÜMİ-FRS olarak kısaca adlandırılan Küçük ve Mikro İşletmeler Finansal Raporlama Standartlarını yayınlamış bulunmaktadır.

Yine KGK tarafından KYS 1 ve KYS 2 olarak kısaca belirtilen ve KKS 1 (Kalite Kontrol Standardı 1) yerine konulan Kalite Yönetim Standartları yayınlanmıştır.

Gerek KYS 1 ve KYS 2 ve gerek KÜMİ-FRS 16.01.2023 tarih ve 32075 1. Mükerrer Resmî Gazetede yayınlanmıştır.



Bilindiği üzere, Türkiye’imizde MSUGT kapsamında üretilen mali tablolar ise, 3568 sayılı meslek yasamızdan yetki almış meslek mensuplarınca (04 Ocak 1990 /20391 R.G.) çıkarılmış Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği (ÇUEY) ve (02 Ocak 1990 /20390 R.G.) Y.M.M. Tasdik Yönetmeliği (YTY) ilkelerine göre denetlenmekte ve değerlendirilmektedir.

Bu görev sırasında özellikle vergi tasdiklerinde VUK ve Vergi kanunlarının “Kural Bazlı” düzenlemeleri dikkate alınmıştır. 6102 sayılı yasa sonrasında KGK düzenlemeleri ile getirilen (TFRS, BOBİ-FRS) raporlama standartları ise “ilke bazlıdır”. Yine ilke bazlı BDS ve TDS’ler ile bu standartlara göre oluşan tablolar denetlenmektedir. Aşağıda tablo şeklinde MSUGT ve TMS ile TDS’ler benzerlikleri ile belirtmeye çalışılmaktadır. 3568 sayılı yasadan yetki almış “Bağımsız Denetçi” olabilme şartlarını sağlamış meslek mensupları “Değerleme veya Ölçüm Düzenlemeleri Farklı İki Ayrı Model’de üretilen finansal tablolar üzerinde mesleklerini sürdürmektedir. İki ayrı finansal tablo modelinin en önemli farkı budur.



FİNANSAL RAPORLAMA VE BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMASI

FİNANSAL RAPORLAMA STAND.

- 1- TMS=IAS=UFRS=IFRS=TFRS (ÇEVİRİ)
- 2- BOBİ - FRS
- 3- KÜMİ - TFRS (16.01.2023/32075 1.Mük. R.G.)

≈ MSUGT

↓
VERGİ MEVZUATI

BAĞIMSIZ DENETİM STAND.

↓
BD YÖNETMELİĞİ

↓
KKS 1-KYS 1-KYS 2-(ÇEVİRİ)
(16.01.2023/32075 1.Mük. R.G.)

↓
BD STANDARTLARI (ÇEVİRİ)
=TDS=UDS
ETİK HÜKÜMLER (ÇEVİRİ)

≈ ÇALIŞMA USUL VE ESASLARI
YMM TASDİK YÖNETMELİĞİ

Kamu Gözetimi ve Muhasebe Denetim Standartları Kurumu 660 sayılı KHK'nın 26'ncı maddesinde belirtilen yetkisini kullanarak düzenlemeler yapmaktadır. Söz konusu yetki Türk Ticaret Kanunu 88. Maddesinde yer almaktadır. Bu yetkinin kullanım şekli ile Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartları yayınlanmış bulunmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartlarını sadece KGK'nin yayınlama hakkı vardır. Ancak bu görev uluslararası standart ile uyumlu olacak şekilde yayınlamak suretiyle yerine getirilmektedir. Bu nedenle KGK, IFRS (TFRS) ve TMS (IAS) ilke standartlarını çevirerek dilimize kazandırmış ve yayınlamıştır.

Uluslararası alanda uygulanan KOBİ-TFRS (IFRS for SME's) ülkemizde yayınlamıştır fakat uygulamaya geçmemiş ve yerine KGK tarafından BOBİ FRS uygulanmaya koyulmuştur. Belirlenen ciro, aktif toplamı ve çalışan sayısı kıstaslarının ikisini iki yıl üst üste aşan Anonim ve Limited şirketlerin bu standartta belirtilen ilkelere göre finansal tablolarını hazırlamaları zorunludur. İsteğe bağlı olarak seçim her zaman mümkün kılınmıştır.



Bunlardan, TFRS uluslararası standartlardan çeviri olarak mevzuatımıza kazandırılmıştır. BOBİ-FRS ve KÜMİ-FRS ise uluslararası standartlara uyum gözetilerek hazırlanmıştır. Aslında BOBİ-FRS biraz TFRS'ye yakındır, aynı mantıkla KÜMİ-FRS'de BOBİ-FRS'ye yakın tasarlanmıştır.

KÜMİ-FRS'nin uygulama kapsamı kararda belirtilmiş küçük ve mikro işletmelerin tanımları ve ciro, aktif toplamı ve çalışan sayıları ayırımı yapılmıştır. Kararın sunumu sırasında da yetkilerin belirttiği gibi daha anlaşılır bir dil kullanılmıştır. Bu arada TFRS veya BOBİ-FRS'nin zor dili de terkedilmelidir, bu husus net bir şekilde ortadadır.



Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların hazırlanma görevi şirketlere aittir. Bu husus eski haliyle Kalite Kontrol Standardı (KKS 1) yeni haliyle (KYS 1 ve KYS 2) Kalite Yönetim Standartları içinde mevcuttur. Ayrıca yine bilindiği gibi müşterilerin finansal okur yazarlığı ve tablolar hakkındaki bilgi seviyesi müşteri kabulü sırasında ele alınması gereken hususlar arasındadır. Özellikle BDS 580 ekinde her denetimde mutlaka alınması gereken yönetim beyanı ile işletmeler bu tabloların kendileri tarafından oluşturulduğunu kabul etmektedir.



660 sayılı KHK, KGK'nın görev ve yetkileri sonrası tanımlar maddesinde "Türkiye Denetim Standardı" tanımını Kurul tarafından onaylanarak Türkiye Denetim Standardı adıyla yayımlanan uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartları olarak düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere "uluslararası uyum" denetim standartları içinde geçerlidir. Bu amaçla KGK, IFAC tarafından yayınlanan KKS 1, KYS 1, KYS 2, BDS ve Etik Hükümleri çeviri suretiyle mevzuata kazandırmış bulunmaktadır.

Ancak bu noktada BDS ve Kobi BDS kavramları üzerinde durulması gerekmektedir. Uluslararası uygulamada çoğunlukla BDS veya TDS'ler sadece halka açık işletmelerin veya TFRS/IFRS uygulayan şirketlerin denetiminde uygulanmaktadır.

IFAC metinleri içerisinde yer alan ISA's for SME's küçük ve orta boy işletmeler bağımsız denetim standartları veya KOBİ-BDS Türkiye'de uygulama alanı bulamamıştır.



Kanıt toplamanın zor olduğu ve finansal tablolarını kendi hazırlama yeteneğini henüz kazanmamış işletmelerde BDS'lerin uygulama zorluğu bağımsız denetim sistemini zorlamaktadır. Bu nedenle BOBİ-FRS'ye göre finansal tablo hazırlayan işletmeler için daha basit olan KOBİ-BDS (ISA's for SME's) lerin uygulamaya geçmesinin yararına inanılmaktadır. Uluslararası standartlarla uyum kavramına uygun olacağını düşündüğümüz bu uygulama tavsiye edilmektedir. KÜMİ-FRSstandartları veya ilkelerine göre hazırlanan finansal tabloların ise daha basit örneğin KGK-41 sayılı karar ilave hususlar gibi denetlenmesi ve kanıtların bunlarla sınırlı toplanması önerilmektedir. Anlatılanların tablo şekli aşağıda sunulmuştur.



STANDARTLARA GENEL BAKIŞ

RAPORLAMA STANDARDI

IFRS / IAS / UFRS / TFRS / TMS →

SME's IFRS / KOBİ TFRS →

DENETİM STANDARDI

ISA's / BDS / UDS / TDS

ISA's For SME's KOBİ BDS

TÜRKİYE'DE UYGULAMA

RAPORLAMA STANDARDI

TFRS (TAM SET) →

BOBİ FRS →

KÜMİ – FRS →

DENETİM STANDARDI

BDS / TDS

BDS / TDS

?

- ★ HILDE BLOMME – (*Deputy CEO Accountancy Europe*)
Evolution Of Sme Audit In Europe From The
Perspective Of Legislation And Auditing Standards
- ★ MONICA FOERSTER – (Chair, IFAC SMP Committee)
IFAC's *Guide to Using International Standards on Auditing in the
Audits of Small- and Medium-Sized Entities.*

KYS ve KÜÇÜK İŞLETMELER

Öte yandan KYS 1 ve KYS 2 bağımsız denetimin bütün şekilleri için tavsiyeler içermektedir. Bu kararda;

- Politika ve Prosedür kavramları açıklanmıştır. Kalite Güvence Sorumlusunun kanıt toplama görevi olmadığı vurgulanmıştır.
- Kalite Güvence Sorumlusunun çalışmalarını çalışma kağıdında belirtmesi
- Kamu yararı kavramının işlenmesi
- Proaktif tutumla denetim sorumlusu, denetim ekibi ve kalite güvence sorumlusunun görev yapması üzerinde durulmuştur.
- Ayrıca “küçük şirketlere özgü hususlar” kavramı yerine “karmaşıklık düzeyi düşük denetim şirketlerinin” tek sayfalık açıklama ve belgeleme yapabilecekleri belirtilmiştir. KYS 1 içinde yer alan A.39 ve A.203 bölümleri örnek verilebilir.
- Daha önceki uygulamada KKS1 konuyu Küçük Şirketlere Özgü Hususlar olarak düzenlemiş bulunmaktadır. KKS1’ de yer alan açıklamalara göre;
- Kalite kontrol standardı (KKS1) bütün BDS’leri kapsamaktadır. Bu standart Küçük Şirketlere Özgü Hususlar başlığı altında uygulama alanını belirten 4. maddesi A.1. ve devamında A3, A29, A50, A68, A72, A75 maddelerinde küçük şirketlere özgü hususlar içermektedir.
- KKS1 A.1 ve A3 maddeleri KKS1 denetim şirketinin, durumuyla ilgili olmayan ana hükümlere uygunluk sağlanmasını şart koşmaz. Büyük denetim şirketlerine kıyasla, küçük denetim şirketlerinin politika ve prosedürlerinin belgelendirilmesi ve bildirilmesi daha basit ve dar kapsamlı olabilir.

Görüldüğü üzere aynı mantık KYS 1 içinde de yer bulmuştur.



DİLEK ve ÖNERİLER

KKS 1 in uygulandığı yıllarda KGK bulgularında önemli bir değişiklik olmadığı görülmektedir. KYS 1 ve KYS 2 standartlarında benzer sonuçlarla karşılaşmamak adına bu durumun nedenlerinin üzerinde düşünmek gereklidir.

KGK faaliyet raporlarında eksiklik bulguları aynen devam etmektedir. TFRS uygulaması dışındaki şirketlerde karmaşık BDS'ler yerine daha kolay KOBİ-BDS uygulanması bu kapsamda ifade edilmiş ve uluslararası standartlara uyum açısından konunun ele alınması gereği vurgulanmıştır.

Ayrıca ceza verme şeklinin finansal tabloların yanıtılma derecesine göre olması önerilmektedir. KGK tarafından hangi hesabın hangi teknikle ve nasıl denetlenmesi gerektiğini gösteren örnek çalışma dosyası yayınlanmasının yararlı olacağı belirtilmiştir. Bağımsız Denetim mesleğinde “Denetçinin Takdir Hakkı” kavramının anlamı üzerinde önemle durulmuştur.



Kanıt toplama tekniklerini serbestçe kullanması tavsiye edilen denetçi hangi hesap kalemi için hangi kanıtı toplamalıdır. Sorumluluğunun ne zaman başlayıp bittiğini bilmesi ve uzun emeklerle elde ettiği mesleğini güven içinde yapması için Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından örnek çalışma dosyası hazırlanmalı ve meslek ölçülebilir hale gelmelidir.

Bağımsız Denetim Standartları ve Finansal Raporlama Standartları uygulamaları” Bağımsız Denetçilik “mesleğini hukuk güvenliği içinde yapan meslek mensupları ile daha ileri seviyelere taşınabilir. Bu hususta TÜRMOB ve 3568 sayılı yasanın disiplin süreçlerinin çalıştırılması önerilmektedir. Disiplin hukuku Bağımsız Denetim ve Kalite Yönetim Sistemi uygulaması için kendilerinden yeni görevler beklenen meslek mensupları için önemli bir gelişme olacaktır.

Bu kapsamda kaliteyi arttırmak ve rekabeti normalleştirmek adına BDY 32. maddesinde KGK’ya verilen yetkinin kullanılması beklenmektedir. İşletme büyüklüğüne göre asgari çalışma saati ve saat ücretinin belirlenmesi mümkündür.

İlgili maddeye göre « Denetim hizmetleri için kurum tarafından ilgili yıl için ücret tarifeleri belirlenebilir. » Bunun yapılması kaliteli bir denetim için kaynak oluşturmaya ve yeni kuşakların mesleğe ilgisini arttırmaya yardımcı olacaktır.



Katılımınız için teşekkür ederiz.

Slaytları Hazırlayan: Metin ERYÜKSEL

