



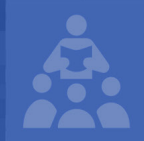
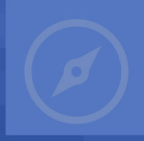
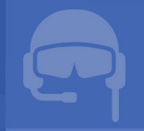
Yıl: 12 • Sayı : 51 • Şubat 2020

TÜRMOB INTERNATIONAL

ISA 315

yapılan değişiklikler ve etkileri





“ISA 315 yapılan değişikler ve etkileri” yayını Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından 19 Aralık 2019 tarihinde yayınlanmış olan “Introduction to: ISA 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement” yayınından yararlanılarak hazırlanmıştır.



GİRİŞ

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 315 (Revize) *“İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlıklık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”* ile ilgili olarak bağımsız denetim uygulamalarında dünya genelinde yaşanan sorunları araştırmak üzere 2016 yılının ilk çeyreğinde bir Çalışma Grubu kurmuş ve Mart 2016 tarihinde IAASB tarafından ISA’ların uygulama sonrası incelemelerinden ortaya çıkan sonuçları değerlendirerek çalışmalarına başlamıştır. Bu süreçte, TÜRMÖB dahil Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC) üyesi olan tüm meslek örgütleri, Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları Komitesi (SMPC), Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu’nun (IFIAR) Standartların Koordinasyonu Çalışma Grubu (SCWG) temsilcileri ile görüşmeler yapılarak IAASB tarafından ISA 315’in revize edilmesi hususundaki proje önerisi onaylanmıştı.

ISA 315 Revizyonu Projesinin hedefleri şu şekilde olmuştur:

- Denetlenecek işletmenin ölçeği ve faaliyetlerinin yapısıyla bağlantılı bir yaklaşım içerisinde, denetçilerin uygun risk değerlendirme prosedürlerinin

uygulanmasında kullanacağı daha esaslı kurallar ve detaylı rehberlik sağlayarak ISA 315'in revizyonunu tamamlamak. Bu revizyonlar, işletmeyi, işletmenin çevresini (iç kontrolü dahil) ve değişen çevrede risk değerlendirme faaliyetlerinin daha iyi anlaşılmasına yönelik denetçinin yaklaşımını geliştirmeye odaklanmıştır.

- ISA 315'in (Revize) daha etkin bir risk değerlendirmesi sürecini desteklemek amacıyla revize edilmesinin gerekliliğini veya revizyonun kapsamının netleştirilmesi.
- ISA 315'in revizyonunun bir sonucu olarak diğer standartlarda gerekebilecek olası değişikliklerin belirlenmesi (ISA 220, ISA 240, ISA 330, ISA 540 ve ISA 600).
- ISA 315'te yapılacak olası revizyonların daha iyi anlaşılmasını sağlamak için IAASB tarafından ilave rehber ve destekleyici araçların geliştirilmesi.

Ayrıca, proje kapsamında gerçekleştirilen revizyonların ve iyileştirmelerin aşağıdaki hususları içermesi hedeflendi:

- Sadece mevcut iş dünyası ve denetim ortamını yansıtmakla kalmayarak, aynı zamanda hızla değişen

iş dünyası ve denetim ortamıyla (özellikle teknolojinin artan kullanımı) başa çıkmak için yeterince uyumlu olması.

- Standardı farklı ölçekteki işletmelerin denetiminde uygulayan özel ve kamu sektörünün denetçileri tarafından daha etkin bir şekilde uygulanıyor olması
- Daha özel risk değerlendirme kurallarına sahip diğer standartlar için (örneğin ISA 540 ve ISA 600) geliştirilmiş bir temel oluşturulması.
- Risk değerlendirme prosedürlerini uygularken mesleki yargılarını kullanan denetçiler tarafından mesleki şüphecilğin uygulanmasının arttırılması

Yapılan görüşmeler ve tüm paydaşlardan alınan geri bildirimler, ISA 315’te bir revizyon ihtiyacı olduğunu gösterdi ve ayrıca alınan geri bildirimler, bu revizyonların istenen hedefe ulaşması için ilave bir rehber ihtiyacı olduğunu da ortaya koydu.

Kurul, Temmuz 2018 tarihinde, ISA 315 “Önemli Yanlıklık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” Nihai Taslağını görüşe açtı. Görüş alma sürecinde, Standardın karışıklığı ve denetlenen işletmelerin büyüklüklerini dikkate

almak üzere ölçeklendirilebilirliği konusunda kaygıların olduğu, özellikle de Standarttaki doğrusal yaklaşımın (iş akış diyagramları dahil) Standardın tekrarlı yapısını desteklemediği dile getirildi. Ölçeklendirilebilirliđin nasıl daha iyi sunulabileceği ve özellikle de “küçük ve daha az karmaşık” ifadesinin bu yönleri vurgulamak için nasıl kullanılabileceği tartışıldı. ISA 315’te yapılması hedeflenen revizyonlar sebebiyle ISA 540 (Revize) “Muhasebe Tahminleri ve İlgili Açıklamaların Denetimi” yapılması gereken değişiklikler Temmuz 2018 tarihinde onaylandı.

ISA 315’teki değişiklikleri uygulayacaklar için başlangıçta bir destek gerektiği ve sürecin izlenmesinin uygun olacağı kabul edildi.

Tüm bu süreçlerin ardından, IAASB revize edilmiş ISA 315’i Aralık 2019’da yayımlamıştır. Yenilenen ISA 315; 15 Aralık 2021 tarihinde ve daha sonrasında başlayan dönemlerden itibaren işletmelerin finansal tablo denetimlerinde uygulanmaya başlayacaktır.

TÜRMÖB ISA 315 (Revize 2019) konusunda IAASB tarafından hazırlanacak Uygulama Rehberleri ve diğer Destekleyici Dokümanlarını da yayımlandıkça meslek mensuplarımız ile paylaşmaya devam edecektir.





ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER NELERDİR?

BİR ANLAYIŞ ELDE ETME



- Mesleki şüpheciliğin uygulanmasına ilişkin şartların iyileştirilmesi
- Risk değerlendirme sürecinin önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ayrıca denetim prosedürlerinin tasarlanması için esas oluşturduğunun açıklığa kavuşturulması
- Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinin anlaşılmasına ilave odaklanması



İşletmenin İç Kontrol Sistemi

- İç kontrol sistemindeki doğrudan ve dolaylı kontroller için ihtiyaç duyulan çalışmanın niteliğinin ayırt edilmesi ve içeriğinin açıklığa kavuşturulması
- Bir kontrolün tasarımını değerlendirmek ve kontrolün uygulanıp uygulanmadığını belirlemek için hangi kontrollerin tanımlanması gerektiğini açıklığa kavuşturmak (D&I)

DİĞER GELİŞMELER



Ölçeklendirilebilirlik

- Yapılması gerekenin ne olduğuna odaklanan ilke esaslı şartlar
- Uygulama dokümanı daha karmaşık durumlar için ölçeklendirmeyi ve daha az karmaşık durumlar için ölçeklendirmeyi gösteren ayrı bir başlık altında orantısallık ve ölçeklenebilirlik konularını vurgular



Denetimde Teknolojinin Kullanımı

- Uygulama dokümanında yer alan otomatik araçlar ve tekniklerin kullanım hususları
- IAASB Teknoloji Çalışma Grubu'nun Soru & Cevap ile destek sağlaması



Denetim risk modeli değişmez. Ancak, gelişmeler ve açıklığa kavuşturulan hususlar, önemli yanlışlık riskini belirleme ve değerlendirmesinde denetim risk modelini uygularken denetçilere yardımcı olur.



ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER NELERDİR?

ÖNEMLİ YANLIŞLIK RİSKİNİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Yeni Kavramlar ve Tanımlar

‘Önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar’ ve ‘ilgili yönetim beyanları’

Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine yardımcı olmak

‘Yapısal risk spektrumu’

Önemli yanlışlık risklerini değerlendirirken, olası bir yanlışlık ihtimaline ve büyüklüğüne bağlı olarak, yukarıdan aşağıya doğru bir yargıda bulunmasına yardımcı olmak

‘Yapısal risk faktörleri’

Denetçinin yanlış beyan iddialarına odaklanması. Bunlar: yönetimin taraf tutması veya diğer hile riski faktörleri sebebiyle karmaşıklık, öznellik, değişim, belirsizlik veya yanlışlığa yatkınlık

RİSKİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

DiĞER DEĞİŞİKLİKLER

- Yapısal risk ve kontrol riskinin ayrı değerlendirilmesi
- *Risk spektrumunun en sonuna yakın bu riskler için “önemli risk” tanımı revize edildi*
- Denetçi, kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmeyi düşünmezse, önemli yanlışlık riski, yapısal risk değerlendirmesi ile aynı olur

- Risk değerlendirme sürecinin sonunda önemli işlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin ve açıklamaların eksiksizliğini değerlendirmek için yeni bir ‘destek’
- Bilgi Teknolojileri (IT) ve IT genel kontrollerinin daha iyi anlaşılması için yeni ve güncellenmiş ekler dahil, denetçi değerlendirmelerini içerecek şekilde çağa uydurulmuş ve genişletilmiş bir standart.



Belgelendirme - Mesleki şüphencilğin uygulanmasına ilişkin belgelerin güçlendirilmesi



ISA 220’de “olası” yanlışlık risklerinin belirlenmesi için “eşiklerin” açıklığa kavuşturulması



ARAÇLAR

Uygulamayı destekleyecek araçlar 2020 yılı içerisinde yayınlanacaktır
<https://www.iaasb.org/consultations-projects/isa-315-revised>.

SONUÇ

Finansal piyasalarda ve enstrümanlardaki değişiklikler de dahil olmak üzere, iş dünyasındaki baş döndüren hızda yaşanan gelişmelerin etkisiyle finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan muhasebe standartları da (örneğin; son dönemde yeni yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 16 Kiralamalar vb.) daha karmaşık hale gelmektedir. İşletmeler tarafından teknoloji daha fazla kullanılmaya başlamış ve varlık yönetim yapıları daha karmaşık bir hal almıştır. Tüm bu gelişmeler, esasında işletmelerin karşı karşıya kaldığı risklerin de mahiyetini değiştirmiş olmakla birlikte, mevcut denetim standartları, günümüzde işletmeler tarafından büyük ölçüde otomatikleştirilmiş sistemler ve tekniklerin kullanılmasının potansiyel fayda ve etkilerini ele almamaktadır. Dolayısıyla, denetlenecek işletmelerin risklerini tanımlama ve değerlendirme mekanizmasının acil olarak revize edilmesine ihtiyaç duyulmuştur.

15 Aralık 2021 tarihinde ve daha sonrasında başlayan dönemler için geçerli olacak olan ISA 315 (Revize 2019) *“Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”* bu sorunları ele almaktadır. Denetçinin bir işletmenin Bilgi Teknolojisi (IT) kullanımıyla ilişkisi ve denetim üzerindeki etkisinin risk sürecinde ele alınması ve dokümantasyonunda ayrıntılı düzenlemeler getirilmiştir. Ayrıca, ISA 315 (Revize 2019) işletmenin kontrol ortamının denetçi tarafından anlaşılmasına ve kontrol ortamının işletmenin iç kontrol sisteminin diğer bileşenleri için nasıl bir temel oluşturmasına açıklık getirmektedir. Ayrıca, yürürlüğe girme süreci içerisinde IAASB, ilave açıklayıcı dokümanlar ve uygulama rehberi yayımlayacaktır.

TÜRMÖB, IFAC üyesi olarak ISA 315'in (Revize 2019) revize edilme sürecinde, görüşe açık taslağa yanıt göndererek ve IFAC Yönetim Kurulu toplantılarında görüşlerini sözlü olarak sunarak aktif katılım sağlamıştır. ISA 315'te yapılan değişikliklerin diğer ISA'larda yarattığı değişiklikler üzerine de 2018 ve 2019 dönemlerinde aktif olarak çalışmalara katılmıştır.

Türkiye adaptasyonu yayımlanmadan önce IAASB tarafından yayınlanan bilgilendirme dokümanını meslek mensuplarımızın bilgisine sunarız.

[ISA 315 \(Revize 2019\) tam metnine ulaşmak için tıklayınız.](#)



T Ü R M Ö B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

İncek Kızılcaşar Mahallesi 2669 Sokak No: 19 Gölbaşı - ANKARA
Tel: 0 (312) 586 00 00 pbx Faks: 0 (312) 586 00 11 - 586 00 18
www.turmob.org.tr



<https://twitter.com/turmob>



<https://www.facebook.com/turmobweb/>



@turmob1989



turmob@turmob.org.tr