

COVID-19 Salgınının Yürütülen Bağımsız Denetimlere Etkisi

Dünya Sağlık Örgütü (WHO) tarafından pandemi olarak ilan edilen “Covid-19” un insan sağlığının yanı sıra, üretim, ticaret ve ulaşım gibi birçok alanda kısıtlayıcı etkileri bulunmaktadır. Bu sebeple, salgının devam ettiği bu günlerde denetçilere yardımcı olması amacıyla bir takım yönlendirici açıklamaların kamuoyu ile paylaşılması gerekli görülmüştür. Aşağıda yer alan açıklamalar talimattan ziyade rehberlik mahiyetinde olup, olaydan olaya farklılık gösterebilmektedir.

Yeni Denetim Sözleşmesinin Kabulü

Seyahat etmenin ve ofis ortamında çalışmanın kısıtlanması durumunda, yeni denetçinin bir önceki denetçinin çalışmalarını gözden geçirmesi imkânsız hale gelebilir. Karar verme aşamasında denetçi, bu konuda değerlendirme yapmak için hangi işlerin (teknoloji tarafından desteklenen) uzaktan erişim yoluyla yapılabileceğini araştırır. Bu araştırma, gizlilik şartlarına uymak şartıyla, denetim dosyasına uzaktan ulaşımı da kapsayabilir.

İçinde bulunulan belirsizlik ortamının gelecek döneme yönelik tahmin yapılmasını güç hale getirmesi sebebiyle, denetçinin denetim sürecindeki bazı operasyonlar ile denetim raporunun gecikebileceği hususunda müşteriyi bilgilendirmesi faydalı olabilir.

Denetimin Planlanması ve Risk Değerlendirme Süreci

“Covid-19” etkisiyle birlikte, 31/12/2019 tarihinde sona eren dönemlere ilişkin tamamlanmayan denetimler için, denetçinin risk değerlendirmeleri ve müteakip denetim prosedürlerine yönelik planlarını yeniden ele alması gerekebilir. Bunun dışında, sürecin değişkenlik göstermesi sebebiyle, denetçinin işletme ve çevresine ilişkin elde ettiği anlayış ile önemli yanlışlık riski değerlendirmesini sürekli olarak gözden geçirmesi müteakip denetim prosedürlerinin ihtiyaca uygunluğu bakımından büyük önem arz etmektedir.

Savaş, doğal afet veya salgın hastalıkların yaşandığı dönemlerde iç kontrol sistemi planlandığı gibi etkin bir şekilde işlemeyebilir. Bu tür durumlarda denetçi, belirlemiş olduğu ve iç kontrol riskini de ihtiva eden hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin artıp artmadığına ve buna bağlı olarak ilave denetim prosedürlerinin uygulanması gerekmediğine karar vermelidir.

Önemlilik

Covid-19 salgınının etkisiyle beraber denetlenen işletmelerin finansal tablolarında standart olmayan (beklenmeyen veya alışagelmışin dışında) tutar ya da açıklamalar yer alabilir. Denetçi, önemlilik tutarını

belirlerken bu durumu ne şekilde ele alacağına ve kıyaslama noktası ile yüzdesel oranın belirlenmesinde genel kabul görmüş uygulamalar ile işletme içi oluşturulan kuralların dışına çıkıp çıkmayacağına karar vermelidir.

Denetçinin denetlenen işletmenin içinde bulunduğu özel şartlara göre ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara ilişkin ayrı bir önemlilik seviyesi belirleme gerekliliğini yeniden değerlendirilmesi bu aşamada faydalı olabilir. Ayrıca, denetçi niteliklileri itibarıyla önemli olabilecek yanlışlıklara ilişkin değerlendirmelerini revize etmeyi düşünebilir.

Denetim Kanıtları

Bilindiği üzere denetçinin amacı denetim raporunda yer alan görüşüne dayanak sağlayan yeterli uygun denetim kanıtı elde etmektir. Bununla birlikte, seyahat, hareket ve müşteri ziyaretlerine ilişkin kısıtlamalar, bu kanıtların planlan nitelikte ve zamanda elde edilememesine sebep olabilir. Bu durumda denetçilerin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için alternatiflerinin olup olmadığını değerlendirmeleri gerekecektir. Elde edilecek kanıtların yeterli ve uygun nitelikte olması ve dosyada açıkça belgelendirilmesi şartıyla, denetçinin daha fazla teknoloji destekli prosedürlere yönelmesi, bu alternatifler arasında sayılabilir. Bu kanıtlara ilişkin belgelendirme, denetçinin bu tür kanıtların kalitesinin ve güvenilirliğinin daha düşük olabileceği riskini nasıl ele aldığını da içermelidir.

Ayrıca denetçi, hangi kalemlerin fiziki olarak test edilmesinin hayati öneme sahip olduğunu, bu durumu nasıl yönetmesi gerektiğini ve alacağı muhtelif kararların denetim görüşü üzerindeki muhtemel etkilerini değerlendirmelidir. Denetçilerin bazı denetim prosedürlerinin zamanlamasının kritik öneme sahip olup olmadığını ve kritik öneme sahip prosedürlerin yaşanan kısıtlamalar sebebiyle zamanında icra edilememesinin görüş üzerindeki etkilerini değerlendirmesi gerekebilir.

Covid-19 salgını sebebiyle oluşan fiziki kısıtlamaların, dış teyit prosedürlerinin sağlıklı bir şekilde uygulanmasını zorlaştıracığı muhtemeldir. Bu durumlarda dış teyit prosedürleri basılı belgeler yerine elektronik ortamda hazırlanan şifreli ve üst düzey gizliliğe sahip belgeler marifetiyle uygulanabilir. Ayrıca denetçi, güvenli entegre sistemlere giriş izni olarak denetim kanıtı elde etmenin mümkün olup olmadığını da araştırabilir.

İşletmenin Sürekliliği

Şüphesiz, küresel ekonomi ve birçok şirket için önümüzdeki 12 aylık süreç eşi görülmemiş bir belirsizliğe işaret etmektedir. Bu denli bir belirsizlik ortamında işletmelerin sürekliliği hususunda değerlendirme de bulunmakta son derece güç olacaktır. Bu noktada BDS 570 "İşletmenin Sürekliliği" denetçilere kılavuzluk sağlamaktadır.

BDS 570'in 6'ncı paragrafı uyarınca denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak durumundadır.

İçinde bulunulan şartlar altında şirketler açısından gelecek 12 ayda önemli bir belirsizliğin mevcut olma ihtimali kuvvetle muhtemeldir. Bu noktada işletmenin sürekliliği kapsamında uygulanan genel işlerin yanı sıra, 16'ncı paragrafta yer verilen ilave denetim prosedürlerinin de uygulanması ihtiyacı hâsıl olacaktır. İlave denetim prosedürleri aşağıdaki hususları içerecektir.

Yönetimce işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin bir değerlendirme yapılmamış olması durumunda, yönetimden bu değerlendirmenin yapılmasının talep edilmesi.

Yönetimin, işletmenin sürekliliği hakkındaki değerlendirmesiyle ilgili gelecekte atacağı adımlara ilişkin planlarının,

- Bu planların uygulanması sonucunda mevcut durumun iyileşme ihtimalinin olup olmadığının ve
- Söz konusu planların, içinde bulunulan şartlar altında uygulanabilir olup olmadığının, değerlendirilmesi.

İşletmenin nakit akış tahmini hazırlamış olması hâlinde, bu planı etkileyebilecek olay ve şartların gelecekteki sonuçları açısından önemli bir unsur olması durumunda;

Bu tahminin hazırlanması için üretilen temel verilerin güvenilirliğinin değerlendirilmesi ve Bu tahminin temelini oluşturan varsayımlar için yeterli dayanak (destek) olup olmadığına karar verilmesi.

Yönetimin değerlendirme yaptığı tarihten itibaren herhangi bir ilâve bilgi veya durumun ortaya çıkıp çıkmadığının değerlendirilmesi.

Yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan, gelecekte atacakları adımlara ilişkin planlar ve bu planların uygulanabilirliği konusunda yazılı beyan talep edilmesi.

Bu belirsizlik ortamında işletmelerin yeterli likiditeye sahip olup olmadığı, salgın sürecinin ve doğal olarak alınan önlemlerin uzaması durumunda nakit akışlarının ne denli etkileneceği, söz konusu nakit akışının gelecekteki ödemelerine yetecek düzeyde olup olmadığı ve işletmenin yeni kaynak bulma olanaklarının göz önünde bulundurulması hususları da yapılacak değerlendirmelere konu edilmesi gereken başlıklara örnek olarak verilebilir.

Grup Denetimleri

BDS 600 “Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi” standardı topluluk denetimlerinde, denetçinin topluluk finansal tablolarının denetçisi sıfatıyla hareket ettiği durumlara ilişkin uygulanacak denetim prosedürlerini düzenlemektedir. BDS 600’ün 11’inci paragrafı uyarınca Topluluk Sorumlu Denetçisi; topluluk denetiminin mesleki standartlara ve mevzuata uygun olarak yönlendirilmesi, gözetimi ve yürütülmesinden ve düzenlenen denetçi raporunun, içinde bulunan şartlara uygun olup olmadığından sorumludur.

Ancak topluluk denetçisinin Covid-19 kaynaklı sebeplerden (seyahat engelleri, bilgiye erişim engelleri veya birim denetçisinin çalışma kâğıdına erişimdeki engeller) kaynaklı olarak, topluluğa bağlı birimler için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi ihtimali söz konusu olabilir. Böyle bir durumda topluluk denetçisi alternatif denetim teknikleri uygulayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edip edemeyeceğini değerlendirmek durumundadır. Topluluk Denetçisi mümkün olduğu durumlarda uzaktan yapılan çalışmalara daha fazla başvurarak denetim kanıtı elde edebilir. Uygulanan alternatif denetim prosedürleri ile birlikte yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemeyen denetçi söz konusu durumun görüşüne olan etkilerini değerlendirir.

Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları BDS 701’de; “Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır” şeklinde tanımlanmıştır. Denetçi mesleki muhakemesini de göz önünde tutarak; Covid-19’un etkisini kilit denetim konusu olarak belirleyerek, bu kapsamda yapılan işlere denetçi raporunda yer vermesi gerekebilir.

Denetçi Raporu Üzerindeki Potansiyel Etkileri

Denetçiler tarafından Covid-19 salgının denetçi raporu üzerindeki etkileri örnekler ile sınırlı olmamak üzere aşağıdaki başlıkları içerebilir;

- Kilit denetim konusu olarak belirlenmesi gerekebilir,
- Salgının etkileri kapsamında şirket tarafından yapılan açıklamalara dikkat çekmek adına Denetçi raporuna “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafının eklenmesi gerekebilir,
- İşletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olduğu ancak önemli bir belirsizliğin olduğu durumlarda denetçi raporuna “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” paragrafının eklenmesi gerekebilir,
- Covid-19 salgınının etkileri kapsamında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği durumlar ile söz konusu etkilerin önemli ve yaygın olup olmadığı hususundaki değerlendirmeleri doğrultusunda denetçi raporunda olumlu görüş dışında başka bir görüş vermesi gerekebilir.

Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Denetçi Bilanço tarihinden sonraki olayla ilgili BDS 560'ın 6'ncı paragrafında yer verilen "Denetçi, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için tasarlanan denetim prosedürlerini uygular" hükmü uyarınca denetim kanıtı elde etmelidir.

Covid-19 salgınının 31.12.2019 tarihinden sonra (özel hesap dönemleri hariç olmak üzere) Çin Halk Cumhuriyeti dışında görüldüğü ve etkilerinin hissedilmeye başlandığı göz önünde bulundurulduğunda; söz konusu durum, finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilanço tarihinden sonraki bir olay olarak değerlendirilebilir. Bu durumda denetçinin, görüşünde söz konusu hususa dikkat çekip çekmeyeceğini ve yapılan açıklamanın doğru ve yeterli olup olmadığını değerlendirmesi gerekecektir.

KGK/31.03.2020