


Pandemi krizi döneminde bağımsız denetim için yeni bir anlayış

A new mindset for the independent audit during the times of pandemic crisis

Seval Kardeş Selimoğlu¹ 

Gül Yeşilçelebi² 

Mehtap Altunel³ 

Öz

2019 yılı Aralık ayında Çin'in Wuhan kentinde ortaya çıkan COVID-19 salgını, birçok alanda değişimin yaşanmasına neden olmuştur. Uzaktan denetim konusu son yıllarda hem akademisyenler hem de uygulayıcılar tarafından konuşulan bir konu olmakla birlikte, bu konuya ilişkin birçok uygulama alternatifleri de sunulmaktadır. Bu alternatiflerin bir kısmı uygulamaya konulmakla birlikte, bir kısmı hakkında tartışmalar devam etmektedir. COVID-19 salgın döneminde uzaktan (evden) çalışma stratejisinin uygulanmaya başlanmasıyla birlikte, uzaktan denetim konusunun hızlıca hayata geçirilmesi ve gerekli düzenlemelerin yapılması zorunlu hale gelmiştir. Bu süreçte bağımsız denetim standartlarının, COVID-19 salgını bağlamında amacına uygun olmaya devam etmesi ve mevcut belirsizlik ortamında denetim kalitesinin salgın öncesindeki ölçüde sürdürülmesi önemlidir. Bu çalışmanın amacı, COVID-19 salgın döneminde, bağımsız denetim kapsamında denetim sürecinde hangi konuların dikkate alınması gerektiği, teknolojik fırsatlar ve bağımsız denetim standartları çerçevesinde hangi yönde düzenlemeler yapıldığı konusunda bir bakış açısı oluşturmaktır. Bu çalışma bir derleme makalesi olup, çalışmanın amacı doğrultusunda ilgili literatür taraması yapılarak oluşturulmuştur. Çalışma sonucunda, COVID-19 salgın döneminde BDS 315-330-540-560-570-600-700-720 kapsamında çeşitli düzenlemeler yapıldığına ulaşılmıştır. Bunun yanında teknolojinin kanıt toplama, sayım yapma, görüşmelerin yürütülmesi vb. alanlarda yardımcı olacağı ve çeşitli uygulamaların mevcut olduğuna ulaşılmıştır. Bu noktada, özellikle denetçilerin teknoloji kullanmalarından kaynaklı oluşabilecek yeni risklere karşı dikkat etmeleri gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: COVID-19, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Standartları (BDS)

İel Kodları: M14, M40

Abstract

The COVID-19 outbreak that occurred in Wuhan, China, in December 2019 caused changes in many areas. Although remote audit has been a topic that both academicians and practitioners have spoken about in recent years, many application alternatives are also offered regarding this issue. Although some of these alternatives have been put into practice, discussions continue about some of them. With the implementation of the remote (from home) working strategy during the COVID-19 pandemic period, it has become necessary to implement remote audit and make the necessary arrangements quickly. In this process, independent auditing standards must continue to be fit for purpose in the context of the COVID-19 pandemic and that audit quality is maintained to the extent before the outbreak in the current uncertain environment. The purpose of this study is to create a perspective on which issues should be considered in the audit process within the scope of independent audit during the COVID-19 pandemic, in which direction arrangements are made within the framework of technological opportunities and independent auditing standards. This study is a review article, and in line with the purpose of the study, it was created by scanning the relevant literature. As a result of the study, it was found that arrangements were made within the scope of ISA 315-330-540-560-570-600-700-720 during the COVID-19 pandemic. In addition, technology has been found to help in the fields such as evidence collecting, counting, conducting interviews, and various applications. At this point, auditors should pay attention to new risks that may arise from using technology.

Keywords: COVID-19, Independent Audit, International Standard on Auditing (ISA)

İel Codes: M14, M40

¹ Prof. Dr., Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye, sselimoglu@anadolu.edu.tr

ORCID: 0000-0003-1185-9980

² Dr. Öğr. Üyesi, Gümüşhane Üniversitesi, Gümüşhane, Türkiye, gyesilcelebi@hotmail.com

ORCID: 0000-0001-8558-4452

³ Doktora Öğrencisi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye, altunelmehtap@gmail.com

ORCID: 0000-0003-3149-7753

Sorumlu Yazar/Corresponding Author:

Seval Kardeş Selimoğlu,

Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye, sselimoglu@anadolu.edu.tr

Başvuru/Submitted: 6/01/2021

Revizyon/Revised: 14/03/2021

Kabul/Accepted: 20/04/2021

Yayın/Online Published: 25/06/2021

Atıf/Citation: Selimoğlu S.K., & Yeşilçelebi, G., & Altunel, M., Pandemi krizi döneminde bağımsız denetim için yeni bir anlayış, bmj (2021) 9 (2): 778-793, doi: <https://doi.org/10.15295/bmij.v9i2.1744>

Extended Abstract

A new mindset for the independent audit during the times of pandemic crisis

Literature

Although remote audit has been a topic that both academicians and practitioners have spoken about in recent years, many application alternatives are also offered regarding this issue. Although some of these alternatives have been put into practice, discussions continue about some of them. With the implementation of the remote (from home) working strategy during the COVID-19 pandemic period, it has become necessary to implement remote audit and make the necessary arrangements quickly. In this process, independent auditing standards must continue to be fit for purpose in the context of the COVID-19 pandemic and that audit quality is maintained to the extent before the outbreak in the current uncertain environment. The purpose of this study is to create a perspective on which issues should be considered in the audit process within the scope of independent audit during the COVID-19 pandemic, in which direction arrangements are made within the framework of technological opportunities and independent auditing standards. As a result of the effect of the COVID -19 epidemic on independent audit, revisions have been made in the standards. This study was created to cover all of these changes. In addition, the effect of COVID-19 on the audit process was also discussed.

Design and method

The study is a review article, and national and international literature has been scanned. The issue of conducting independent audits remotely was brought to the agenda. During this process, some audit standards were revised, and the COVID-19 pandemic affected the audit process. Detailed explanations have been made within the scope of these issues.

Findings and discussion

As a result of the study, it was found that arrangements were made within the scope of ISA 315-330-540-560-570-600-700-720 during the COVID-19 pandemic. During the COVID-19 pandemic period, some difficulties within the scope of Audit Planning and suggestions regarding these have been reached. In addition, it was found that there are many technologies to be used in the remote audit process.

Conclusion, recommendation, and limitations

As a result of the study, it was found that arrangements were made within the scope of ISA 315-330-540-560-570-600-700-720 during the COVID-19 pandemic. In addition, technology has been found to help in the fields such as evidence collecting, counting, conducting interviews, and various applications. At this point, auditors should pay attention to new risks that may arise from using technology. For future studies, the difficulties experienced by independent auditors as a result of remote audit can be discussed. The limitations of the study are that only the independent audit subject of the study was discussed.

Giriş

COVID-19 salgını, Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) Çin Ülke Ofisi'nin 31 Aralık 2019 tarihinde, Çin'in Hubei eyaletinin Wuhan kentinde, sebebi o tarihte bilinmeyen zatürre vakaları bildirmesiyle başlamıştır. 5 Ocak 2020 tarihine gelindiğinde ise, daha önce insanlarda tespit edilmemiş yeni bir Coronavirüs tanımlanmıştır. 11 Mart'ta Türkiye'de ilk COVID-19 vakası görülmüş ve aynı tarihte DSÖ bu yeni gelişen virüsün bir salgın olduğunu açıklamıştır.

COVID-19 ekonomik ve sosyal olmak üzere birçok alanda etkisini ilk vakalar ile göstermiş ve göstermeye devam etmektedir. COVID-19'un neden olduğu benzeri görülmemiş mevcut durum, muhasebe ve denetimin istisna olmadığı dünya çapında çoğu mesleği altüst etmiştir. Virüsün yayılmasını kontrol etmek için hükümetler tarafından uyulması zorunlu, tedbir amaçlı önlemler uygulanmış ve bireyler mümkün olduğunca evden çalışmak zorunda kalmıştır. Denetçiler için bu durum artık denetlenen işletmelere hatta kendi ofislerine gidemeyecekleri ve denetimlerin uzaktan tamamlanması gerekeceği anlamına gelmektedir (ACCA, 2020: 2).

Denetlenen kuruluşlar, finansal raporlama süreçleri, finansal tablolardaki açıklamalar ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürme kabiliyetleri dahil olmak üzere işleri ve faaliyetleriyle ilgili değişen ortama uyum sağlamaktadır (IAASB, 2020a: 1). Benzer şekilde, denetçiler, diğer hususların yanı sıra kişilere veya bilgilere erişimle ilgili zorlukların ortasında, belirli önemli yanlışlık risklerinin tanımlanması ve değerlendirilmesinin gözden geçirilmesini ve planlanan denetim prosedürlerinin değiştirilmesini veya uygun olabilecek alternatif veya ek denetim prosedürlerinin uygulanmasını sağlamalıdır. Aynı zamanda denetçiler, yeni veya mevcut teknoloji kaynaklarının kullanımını esnek hale getirerek işleri farklı şekilde yapma fırsatları da sunduğunu görebilir (IAASB, 2020a: 1).

COVID-19'un ortaya çıkışıyla birlikte, birçok alanda olduğu gibi muhasebe ve denetim kapsamında da çalışmalar yürütülmüştür. COVID-19'un etkisini bağımsız denetim açısından ele alan çalışmalar literatürde mevcuttur.

Köse ve Ağdeniz (2020) tarafından yapılan çalışmada, COVID-19'un BDS 570 İşletmenin Sürekliliği'ne etkisi ele alınmıştır. Bu çalışmada, Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim raporlarında salgının işletmelerin sürekliliğine etkilerine yer verip vermediği içerik analizi ile incelenmiştir. Çalışma sonucunda incelenen işletmelerin denetim raporlarında, COVID-19'a ilişkin bilginin mevcut olmadığına ulaşılmıştır.

Adana ve Özbirecikli (2020) tarafından yürütülen çalışma ise, COVID-19'un bağımsız denetim süreci ve bağımsız denetim raporu üzerindeki etkileri üzerinedir. Çalışmada, dokümantasyon tarama metodu kullanılmış olup, bağımsız denetime tabi şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında COVID-19 salgınının etkilerine nasıl yer verildiği yönünde inceleme yapılmıştır. Bu çalışmanın sonucunda, 81 denetçi raporu arasından tespit edilen 10 adet denetçi raporunda COVID-19 ile ilgili olası veya potansiyel etkiler BDS'lerin gereklilikleri açısından değerlendirilmiştir. Değerlendirme sonucunda, COVID-19 etkilerini hangi başlık altında verildiği, denetçiler tarafından bildirilen görüşlerin ne yönde olduğu ve şirketlerin COVID-19 ile ilgili açıklamaları Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar başlığı altında yer verildiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Karakaya (2020) tarafından yürütülen çalışmada, salgın döneminde işletmelerin sürekliliğinde yaşanan aksaklıklar, bu aksaklıkların temel nedenleri ve bağımsız denetim ile işletmenin sürekliliği arasındaki karşılıklı etkileşim ele alınmıştır. Çalışma sonucunda, bağımsız denetimin işletme sürekliliğine pozitif yönde katkı sunduğuna ulaşılmıştır.

Bircan (2020)'in yürüttüğü çalışmada, COVID-19 sürecinden kaynaklı kriz ve belirsizlik durumunun denetim mesleğine yansımalarının neler olacağı ve bu noktada çevik denetim anlayışının rolü ve önemi değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda, işletmelerin kriz ve belirsizlik durumunda denetimin daha geçerli anlayışlara yönelmesi gerektiği, bu anlayışlardan birinin çevik denetim anlayışının olduğu ifade edilmiştir. Denetçilerin makul düzeyde güvence sağlama sorumluluğu nedeniyle her koşulda (kriz ve belirsizlik durumunda) süreci yönetebilme yetkinliğini çevik denetim anlayışıyla kazanacakları, böylece şeffaf ve güvenilir denetim ortamının oluşturulacağına ulaşılmıştır.

Başkan (2020) tarafından yürütülen çalışmada, BDS 570 İşletmenin Sürekliliği varsayımı incelenmiş, olağanüstü durumlarda işletmelerin denetim raporlarına nasıl yansıtılması gerektiği analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda, COVID-19 salgını göz önünde bulundurulduğunda, işletmelerin sürekliliği varsayımına etkisinin raporlarda yer verilmesi gerektiği ve bilgi kullanıcılarına makul güvence sağlanması için ayrıntılı olarak açıklamaların yapılması gerektiğine ulaşılmıştır.

Bu çalışmanın temel amacı, COVID-19 salgın sürecinde, bağımsız denetim kapsamında denetim sürecinde hangi konuların dikkate alınması gerektiği, teknolojik fırsatlar ve bağımsız denetim standartları çerçevesinde hangi yönde düzenlemeler yapıldığı konusunda bir bakış açısı oluşturmaktır. Çalışma, literatürdeki çalışmalardan farklı olarak, COVID-19 sürecinde düzenlemeye gidilen tüm bağımsız denetim standartlarını ele almıştır. Çalışma bir derleme makalesi olup, çalışmanın amacı doğrultusunda ilgili literatür taraması yapılarak oluşturulmuştur. Bu doğrultuda, öncelikle bağımsız denetim kapsamında COVID-19'un yarattığı yeni talep ve fırsatlar ele alınarak, ardından COVID-19 süreci koşullarının bağımsız denetim standartlarına ve denetim sürecine nasıl yansıtıldığı iki ayrı bölümde sunulmuştur. Son olarak ise sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

COVID-19'un yarattığı yeni talepler ve fırsatlar

COVID-19 salgının yayılmasını hafifletmek için alınan halk sağlığı önlemleri, iş operasyonlarını ve süreçlerini altüst etmiştir. Denetim de bu etkilenen alanlarda istisna değildir. Geleneksel denetimde denetçi bizzat kendisi tarafından kanıt toplama yöntemlerini uygularken, şimdi ve yakın gelecekte bu durum imkânsız hale gelmiştir. Fakat teknoloji, uzaktan (sanal) denetim için bir dizi olanak sağlamaktadır (Appelbaum, Budnik ve Vasarhelyi, 2020: 14). Denetçiler için denetimleri uzaktan tamamlamanın vermiş olduğu zorluğun olumlu bir yanı varsa, o da denetim mesleğinin halihazırda daha dijital hale gelme yolculuğuna çıkmış olması ve dijital yeteneklere yapılan yatırım, birçok firma ve uygulayıcının yeni koşullara nispeten daha hızlı adapte olmasına izin vermiş olmasıdır (ACCA, 2020: 2).

COVID-19 salgın sürecinde, etkin ve verimli bir denetim gerçekleştirmek adına kullanılması muhtemel yeni uygulamalar aşağıda sıralanmıştır (Appelbaum, Budnik ve Vasarhelyi, 2020: 14-19):

- Denetçi denetim görüşünü dayandıracığı denetim kanıtlarının toplanması aşamasında, birtakım teknolojilerden yararlanmayı tercih edebilir. Bu teknolojilere örnekler;

- ❖ Canlı video ve video kayıtları ile denetçi envanter gözlem süreçlerini gerçekleştirebilir. Örneğin; denetlenen müşterinin envanter sayımını yapan çalışanlar tarafından GoPro kamera takılabilir veya akıllı telefon aracılığıyla müşteri ile sürekli iletişimde olunabilir. Yine diğer bir seçenek, denetlenen müşteri işletme Google Glass kullanarak envanter sürecinde canlı video akışının sağlamanın yanında denetçinin isteklerini yerini getirebilir. Bu sayede denetim ekibi eş zamanlı olarak bu videoları kayıt altına alarak geleneksel olmayan güçlü denetim kanıtları elde edebilir. Bu şekilde elde edilmiş kanıtlar detaylı şekilde tekrar tekrar incelenebilir.

- ❖ COVID-19 döneminde denetim kanıtları elde etme aşamasında denetçi envanter öğelerinin fotoğraf veya video görüntülerini isteyebilir. Böylece denetçi tarafından bu envanter öğeleri "CountThings" uygulaması kullanılarak görüntülerden hızlı bir şekilde sayımı gerçekleştirebilir. Ayrıca bu yapay zekâ uygulaması sayılacak yeni öğeleri öğrenebilir. Bu yazılımla, hareketsiz resim veya videolarla çekilmiş kutular, haplar, kereste, ağaçlar, arabalar, yarı römorklar, ham elmas gibi öğeler, bu öğelere özel önceden öğrenilmiş şablonlar kullanılarak kolayca sayılabilir.

- ❖ Yukarıda önerilen uygulamaların gerçekleştirilmesi aşamasında müşteri işletmeden bir çalışana ihtiyaç duyulmaktadır. Fakat denetim kanıtı toplarken denetçi ilk görüş (auditor first view-AFV) gözlemine oluşturmak için drone kullanmak uygun olabilir. Çünkü birçok drone, denetçiyi dahil edecek şekilde yeniden yapılandırılabilen birinci şahıs görüşü (first-person-view-FPV) kamerası ile donatılmıştır.

- ❖ Belge toplama aşamasında denetçiye ilgili belgelerin görüntüleri ulaştırılabilir. Ayrıca hesaplara ilişkin doğrulamaların yapılması için güvenli bir e-posta adresi kullanılabilir.

- COVID-19 sürecinde denetçinin gözlem çalışmasının gerçekleştirebilmesi için müşteri işletme, işletmenin tamamına kamera sistemi kurdurabilir veya mevcut kamera sistemini geliştirebilir.

- Denetim sürecinde müşteri işletmenin yönetimiyle mülakatlar veya görüşmeler gerçekleştirilebilir. Bu görüşmeler ve mülakatlar normal koşullarda şahsen gerçekleştirilirken COVID-19 salgını sürecinde Zoom, Skype ve GoToMeeting gibi video konferans aracılığıyla gerçekleştirilmesi mümkündür. Bu süreçte denetçi video konferansın bazı sınırlarını farkında olmalıdır. Bunlar:

- ❖ Video konferans ile sözlü olmayan ipuçlarını almak ve diğer kişiyi sezgisel olarak anlamak zor olabilir, ancak daha sonra video kayıtlarını incelemek bu zayıflığı hafifletebilir hatta geleneksel süreci iyileştirebilir.

- ❖ Göz-göze temas yüz yüze göre daha kolay fakat video görüşmelerde daha seyrek olur. Her iki taraf da en iyi uygulamaları öğrenmeli ve takip etmelidir (örneğin, doğrudan kameraya bakmak).

❖ Denetçiler kullanılacak araçlara aşına olmalı ve bir “bekleme odası” ya da toplantı parolaları olmalıdır. Bazı tartışmaların doğası gereği hassas olabileceği için bu tür sağlam güvenlik ve gizlilik kontrollerinin uygulanmadığı yerlerde görüntülü toplantıların saldırıya uğraması nedeniyle bu tür kontroller kesinlikle kritiktir.

- Denetimlerde beyin fırtınası çevrimiçi toplantılarla gerçekleştirilmesi gerekecektir.

Yukarıdaki sıralanan teknolojilerin kullanımıyla COVID-19 salgını süresince bağımsız denetim uygulamalarını devam ettirmenin mümkün olduğu görülmektedir. Bu anlamda bu süreçte mevcut teknolojisi var olan işletmelerin sürece erken adapte olma imkanına sahipken, işletmenin faaliyetlerinin ve uzaktan denetimin sürdürülmesi adına ilgili teknoloji ve yazılımları yetersiz olan işletmelerin ek maliyetlere katlanması gereceği söylenebilir. COVID-19 salgını ile birlikte uzaktan çalışma stratejisinin belirlenmesi sebebiyle Albitar, Gerged, Kikhia ve Hussainey (2020) tarafından yapay zekâ, blok zinciri, ağ güvenliği ve veri işlevi geliştirme dahil olmak üzere dijital programlara daha fazla yatırım yapılması tavsiye edilmektedir.

COVID-19'un bağımsız denetime eklediği yeni boyutlar

Belirsizlik ve öngörülemeslik, bu koşullarda yeni veya belirlenmiş önemli yanlışlık riskleri yaratabilir. Denetimi planlarken, denetçiler bu riskleri dikkate almamış olabilir veya belirlenen riskleri farklı şekilde değerlendirmiş olabilir (IAASB, 2020a: 1). COVID-19 süreci koşullarının bağımsız denetime eklediği yeni boyutlar iki ayrı bölümde sunulmuştur: standartlardaki değişim ve denetim sürecindeki değişim.

Standartlardaki değişim

ACCA (2020) raporuna göre, denetçilerin salgından işlerinin nasıl etkilendiğini veya etkileneceğini göz önünde bulundurmaları veya yeniden düşünmeleri gereken sekiz ana alan tanımlanmıştır. Bunlar:

- Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi
- Denetçinin değerlendirilen risklere vereceği yanıtlar
- Denetim kanıtları
- Muhasebe tahminlerinin denetimi
- Bilanço tarihinden sonraki olaylar
- İşletmenin sürekliliği
- Denetim raporu görüşünde yapılan değişiklikler
- Denetçi raporunda yer alan dikkat çekilen hususlar

ACCA (2020)'ya göre belirlenen bu sekiz ana alan, bu çalışmada BDS'lerle ilişkili olarak ele alınmıştır. Şekil 1'de, denetçilerin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve bu doğrultuda raporlama yapmak için denetim prosedürlerini tasarlarlarken ve uygularken daha fazla dikkate alınması gerekebilecek bazı önemli alanlar vurgulanmaktadır.

BDS 315 (Revize)- Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi	<ul style="list-style-type: none"> • COVID-19 nedeniyle ortaya çıkan yeni veya revize edilmiş risklerin planlanan denetim yaklaşımı üzerindeki etkisi • Halihazırda yapılmış risk değerlendirmelerinin olası revizyonu • Aşağıdakiler dahil olmak üzere, denetçinin işletmenin iç kontrol sistemine ilişkin anlayışındaki değişikliklerin etkisi: <ul style="list-style-type: none"> • Kontrol ortamı • Belirlenen önemli yanlışlık risklerine verilen yanıtların belirlenmesinde planlanan güvenlikte değişiklikler
BDS 330- Değerlendirilen risklere yanıt verme	<ul style="list-style-type: none"> • Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme becerisi gibi, çevresel gelişmelerin etkisinden kaynaklanan planlı yanıtlarda ihtiyaç duyulan değişiklikler (örneğin, erişim sorunları olabilir veya alternatif prosedürlerin gerekli olabileceği bir stok sayımına katılım mümkün olmayabilir.) • Daha fazla odaklanma: <ul style="list-style-type: none"> • Finansal tablo kapanış süreci (özellikle yevmiye kayıtları ve yapılan diğer düzeltmeler). • Yeterli açıklamaların yapıp yapılmadığını da içerecek şekilde denetçinin finansal tabloların genel sunumuna ilişkin değerlendirmesi. • Yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediğine ilişkin denetçinin vardığı sonuç.
BDS 540 (Revize)- Muhasebe tahminlerinin denetimi	<ul style="list-style-type: none"> • Daha fazla odaklanma: <ul style="list-style-type: none"> • Muhasebe tahminlerini etkileyebilecek düzenleyici faktörlerdeki değişiklikler (örneğin, salgın bağlamında geçici olarak sıkıntı yaşayan borçlular için sürdürülebilir çözümleri hedefleyen girişimler). • Varsayımların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında ve şartlara uygun olup olmadığı (örneğin, nakit akışı tahminleri, iskonto oranları vb.). • İşletme tarafından kullanılan verilerin ilgili ve güvenilir olup olmadığı. • Değişen doğal risk faktörlerinin, özellikle belirsizliğin etkisi.
BDS 560- Denetçinin bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili sorumlulukları	<ul style="list-style-type: none"> • Raporlama sürelerinin değiştirilmesinin finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında meydana gelen olayların süresini (ve dolayısıyla ilgili riskleri) uzattığı dikkate alınır. • COVID-19 ile ilgili sonraki önemli olayların ve bunların finansal raporlama çerçevesi uyarınca finansal tablolarda uygun şekilde ele alınıp alınmadığı veya açıklanıp açıklanmadığı.
BDS 570 (Revize)- Denetçinin işletmenin sürekliliğiyle ilgili sorumlulukları	<ul style="list-style-type: none"> • COVID-19'un, (yani önemli bir şekilde etkilenip etkilenmediği veya önemli bir etkisi olmasının beklendiği) denetçinin yönetim süreklilik konusundaki değerlendirmesine ilişkin değerlendirmesi üzerindeki etkisi. • Finansal tabloların hazırlanması için süreklilik esasının kullanımının uygunluğunun yeniden değerlendirilmesi veya gerektiğinde denetçi raporunda sonuç olarak değişiklik yapılması.
BDS 600-Grup denetimleri	<ul style="list-style-type: none"> • Mümkünse, birim denetçilerinin çalışmalarına ilişkin olarak grup denetçisinin planlanan prosedürlerinin yeniden değerlendirilmesi; örneğin, grup denetçisinin, birim denetçilerinin çalışmalarını uygun şekilde gözden geçirme (veya buna dahil olma) yeteneği, yani alternatif prosedürlerin gerekli olup olmadığı dikkate alınması ve grup denetim görüşünün dayandırılacağı denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu üzerindeki etkisi.
BDS 700 (Revize) ve BDS 701- Finansal tablolar hakkında görüş oluşturma ve raporlama (kilit denetim konuları dahil)	<ul style="list-style-type: none"> • Denetimin tüm temel yönlerinin uygun bir şekilde ele alınıp alınmadığı dahil olmak üzere, sonuçlandırılacak konulara odaklanmak, örneğin: <ul style="list-style-type: none"> • Bu sorunun hızla değişen doğası nedeniyle yönetimin daha fazla kanıt sağlamasını gerektirebilecek alanlar. • COVID-19'un bir sonucu olarak ortaya çıkan yeni belirsizlikler, örneğin, muhasebe tahminlerinin hesaplanmasında (değer düşüklüğü hesaplamaları dahil) artan belirsizliği muhasebeleştirme için uygun değişiklikler yapılmışsa; • Yeni veya değiştirilmiş yasa veya düzenlemelerin finansal tablolar üzerindeki etkisi. • Uygulanabildiği durumlarda, denetçi raporuna dahil edilecek yeni kilit denetim konuları (örneğin, COVID-19'un etkisi nedeniyle denetçinin önemli ölçüde dikkatini gerektiren seviyeye yükselen konular).
BDS 720 (Revize)- Diğer bilgiler	<ul style="list-style-type: none"> • İşletme tarafından yıllık raporunda sağlanan bilgiler ile finansal tablolarda COVID-19'dan kaynaklanan gelişmelerin etkisine ilişkin tutarsızlıklar.

Şekil 1. COVID-19'un Standartlar Üzerindeki Etkisi (IAASB, 2020a: 2-4)

BDS 315 (revize), işletme ve çevresini tanımak suretiyle önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

Bu standart, denetçilerin hile veya hata kaynaklı önemli yanlışlık risklerini finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde belirleyip değerlendirmesini gerektirir. İşletmenin iç kontrolü de dahil olmak üzere, işletmenin ve çevresinin anlaşılması, böylece değerlendirilen önemli yanlışlık risklerine yönelik yanıtların tasarlanması ve uygulanması için bir temel sağlar (ACCA, 2020: 2).

31 Aralık 2019'dan sonra sona eren dönemlerle ilgili olarak devam eden denetimler için COVID-19'un etkisi büyük olasılıkla denetçinin risk değerlendirmelerini ve belirlenen risklere karşılık gelen yanıtları yeniden gözden geçirilmesini gerektirecektir. Aynı zamanda, salgın muhtemelen daha sık değer düşüklüğü testleri ve daha fazla mesleki şüphecilik gerektiren "tetikleyici" bir olay olarak nitelendirilmektedir.

Denetçinin kuruluş ve çevresine ilişkin anlayışı, COVID-19'un etkileri nedeniyle muhtemelen önceki dönemlere göre değişmiştir. İşletmenin hedeflerinde, stratejisinde, organizasyon yapısında, yönetim düzenlemelerinde ve iş modelinde değişiklikler olabilir ve denetçinin bu değişikliklerin denetimi nasıl etkilediğini dikkate alması önemlidir. Denetçi COVID-19 salgının başlangıcından önce planlama ve risk değerlendirmesini zaten tamamlamışsa değişikliklere ihtiyaç duyulabilir ve ortam değişmeye devam ettikçe denetim sırasında da gerekli olabilir (Arnold, 2020).

Ayrıca, denetçiler, COVID-19 nedeniyle kurumun iç kontrol sistemindeki herhangi bir değişikliği de dikkate almalı ve tanımlanan önemli yanlışlık risklerine verilen yanıtların belirlenmesinde kontrollerin yeniden değerlendirilmesi gerekip gerekmediğini de dikkate almalıdır (ACCA, 2020: 3). Bu anlamda işletmeler yeni iç kontroller uygulamaları gerekebilir veya mevcut iç kontrollerini değiştirmeye gidebilirler. Ayrıca kişilerin karantina, izolasyon sürecinde olması veya uzaktan çalışmasından kaynaklı ilgili kişilerin yokluğundan kaynaklı kontrollerin etkin çalışıp çalışmadığı değerlendirilmelidir (Patwa, 2020: 26).

BDS 330, bağımsız denetçinin risk olarak değerlendirilmiş hususlara karşı yapacağı işler

COVID-19 birçok durumda denetçilerin belirlenen risklere verdikleri yanıtların tasarımının ve uygulamasının hala geçerli olup olmadığını veya revize edilmeleri gerekip gerekmediğini değerlendirmelerini gerektirecektir (ACCA, 2020: 3). Özellikle bu yeni dönemde işletmelerin uzaktan çalışması yeni riskleri de beraberinde getirmektedir. İşletmelerin birçok işlemi elektronik ortamda gerçekleştirmesi ve işletmeler için önemli belgeleri bu ortamda paylaşmaları sonucunda ortaya çıkacak risklere karşı önlemlerini alması bunlara cevap vermek adına aksiyon planlamaları gerekmektedir.

BDS 500, bağımsız denetim kanıtları

COVID-19 nedeniyle yürürlükte olan mevcut kısıtlamalardan dolayı, tüm durumlarda olmasa da çoğu denetçi artık denetlenen kuruluşları ziyaret edemeyecektir. Bu, fiziksel kanıt toplamaya ihtiyaç duyan denetçiler için açık şekilde uygulamada zorluklar yaratmaktadır. Teknolojinin kullanımı, denetçilerin bu zorlukların üstesinden gelmesine yardımcı olabilir (ACCA, 2020: 4).

Örneğin denetçiler, süreci gözlemek için planlanan envanter sayımlarına fiziksel olarak katılamayabilir. Bununla birlikte, denetçiler envanter sayımlarını sanal olarak görüntülü görüşmeler yoluyla veya drone teknolojilerinden yararlanarak gözlemleyebilirler. Denetçiler, kullanmayı planladıkları teknolojiye güvenebilmelerini ve süreci gözlemlerken şüpheli kalmalarını sağlamalıdır. Örneğin, şirket personelinden envanter sayımı başlamadan önce tüm deponun net bir görüntüsünü göstermelerini istemeyi düşünmeleri gerekebilir, bu da yalnızca görüntülü görüşme sırasında görülebilen öğeleri test etmeyi seçerken kendilerini sınırlamalarını önler. İzlenen sürecin iyi bir şekilde belgelendirilmesi de çok önemlidir (ACCA, 2020: 4).

Bazı durumlarda dönem sonunda envanter sayımlarının yapılması mümkün olmayabilir (ACCA, 2020: 4). Alternatif denetim prosedürleri uygulayarak envanterin mevcudiyeti ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmenin mümkün olmadığı durumlarda, denetçilerin denetim görüşlerinin sonuçlarını dikkate almaları gerekecektir (ACCA, 2020: 5).

Denetçi, denetim kanıtlarının güvenilirliğini göz önünde bulundurmalıdır ve müşterinin hazırlığı sırasında yürürlükte olan süreçleri ve kontrolleri anlamak önemlidir. Ayrıca denetçilerin kanıtların nasıl doğrulanabileceğini, iç veya dış kaynaklardan daha fazla destekleyici kanıt gerekip gerekmediğini de düşünmeleri gerekebilir. Denetçinin uzaktan yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda, denetim raporunun geciktirilip geciktirilemeyeceğini veya yapamayacağı durumlarda, değiştirilmiş bir görüşe ihtiyaç olup olmadığı da dahil olmak üzere denetçi raporu üzerindeki etkiyi değerlendirmesi gerekebilir. Yeni bir müşterinin denetimini yapmak, denetçilerin müşteri personeline

aşına olmadığı ve işletme ve çevresini önceden anlamadığı durumlarda daha zor olabilir. Önceki denetçilerden alınan bilgilere erişim, bu durumlarda yardımcı olmak için yararlı olabilir, ancak erişimin kolay olmadığı veya hatta bazı durumlarda izin verildiği bazı yargı bölgelerinde elde edilmesi zor olabilir (IFAC, 2020b: 2).

Denetçinin görüşünü oluştururken yeterli ve uygun kanıtların toplanması büyük öneme sahip olup COVID-19 sürecinde denetçilerin zorlanma ihtimalinin en yüksek olduğu alan olduğu söylenebilir. Bu anlamda denetçi COVID-19 öncesinde topladığı kanıttan daha fazla kanıt toplamayı tercih ederek görüşünü oluşturmak için ekstra çaba sarf etmesi gerekebilir.

BDS 540 (revize), muhasebesi tahminlerinin ve ilgili açıklamaların bağımsız denetimi

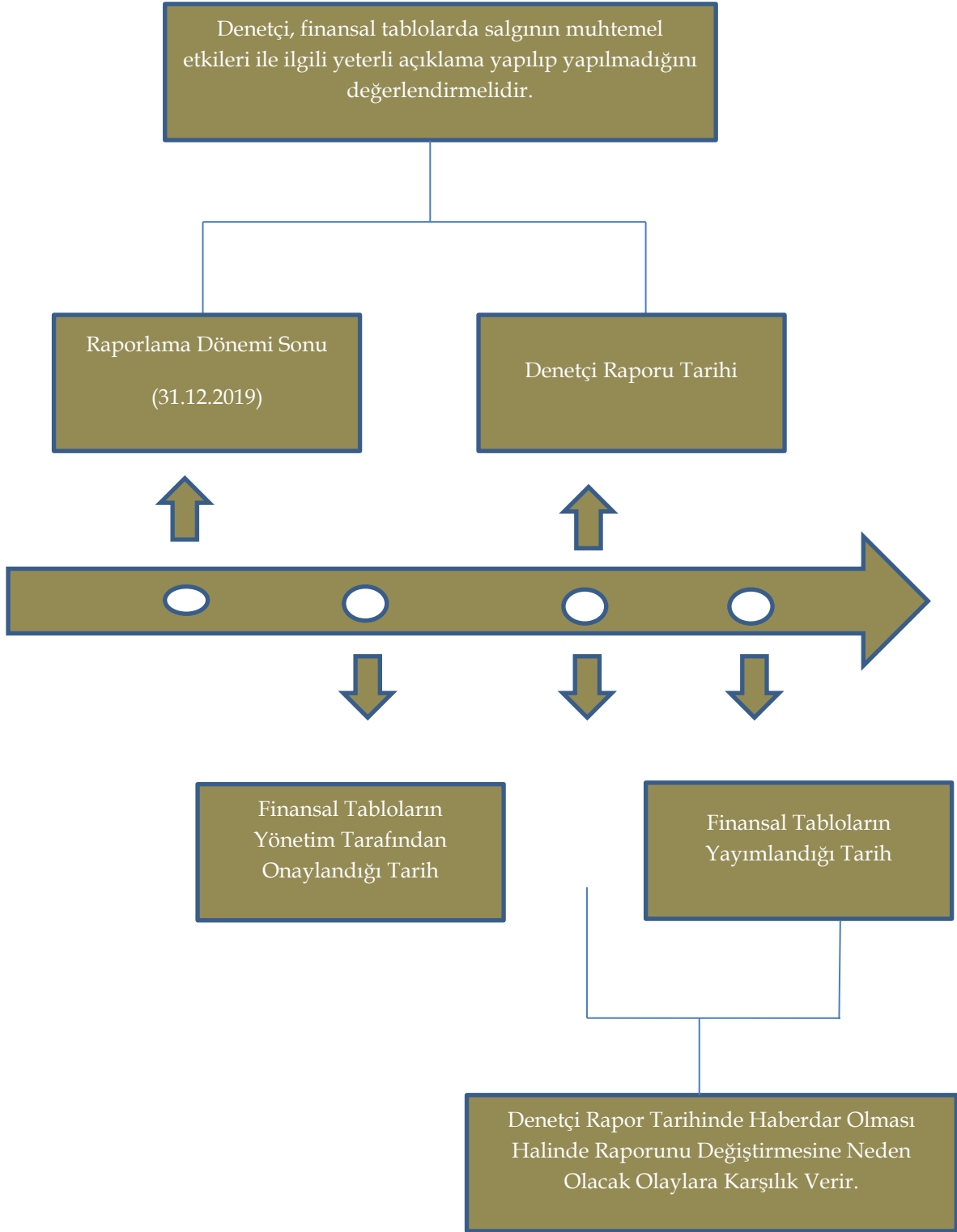
COVID-19 ışığında belirsizlik, yönetim için çeşitlik zorluklar yaratmakta ve denetçilere, yönetimin beyanlarını değerlendirirken şüpheli kalmaları gerektiği hatırlatılmaktadır (ACCA, 2020: 5).

COVID-19 salgını döneminde denetçilerin muhasebe tahminleri konusunda önemli konular aşağıda sıralanmıştır (Arnold, 2020; IAASB, 2020c: 3- 4):

- Önceki dönemlerde odaklanmaya ihtiyaç duyulmayan tüm muhasebe tahminlerine odaklanmak (örneğin, istikrarlı bir borç tahsilat geçmişi olsa bile borçların nasıl geri kazanılabilir olduğu).
- COVID-19 salgını ile birlikte değişen çevreden kaynaklı metot, varsayımların ve verilerin bu koşullarda ve geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olup olmadığı (örneğin nakit akışı tahminleri, iskonto oranları vb.) incelenmelidir. Geçmiş deneyimin, mevcut ve gelecekteki ortamı temsil etmesi muhtemel değildir. Sokağa çıkma önlemlerinin süresine ilişkin varsayımlar, tahminler geliştirilirken (örneğin değer düşüklüğü testi) kritik ve belirsiz girdileri temsil etmelidir.
- Muhasebe tahminlerini etkileyebilecek düzenleyici faktörlerdeki (iç kontrollerdeki) değişiklikler.
- COVID-19 salgını nedeniyle önceki kullanılan veriler uygun olmayabilir bu nedenle işletme tarafından kullanılan verilerin ilgili ve güvenilir olup olmadığı.
- COVID-19 salgını döneminde denetçiler uzmanlık ve yetenek gereken sözleşme takımını belirlemelidir. Çünkü bu dönemde sektör ortalamalarını, tarihi sonuçların uygun olmaması, diğer bilgileri artırma ihtiyacı, değerlendirme modellerinde kullanılan yönetim tahminlerini değerlendirmek için değerlendirme uzmanlarına ihtiyaç duyulabilir.

BDS 560, bilanço tarihinden sonraki olaylar

COVID-19 salgını, çoğu kuruluş tarafından Aralık 2019 yıl sonunda düzeltme gerektirmeyen bilanço sonrası olay olarak değerlendirilmiştir, ancak Ocak veya Şubat raporlama tarihlerinin, COVID-19'un sonuçlarının düzeltme gerektiren veya gerektirmeyen olaylar olduğu konusunda daha fazla şüphe mevcuttur. Sonuç, kuruluşu etkileyen özel koşullara ve dünyanın farklı yerlerinde büyük etkilerin ne zaman meydana geldiğine bağlı olacaktır. Mart ve daha sonraki raporlama tarihleri için, genellikle düzeltme yapacaklardır (ACCA, 2020: 6).



Şekil 2: Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların İncelenmesi (İSMMM 2020, 16)

BDS 570 (revize), işletmenin sürekliliği

İşletmenin sürekliliği, COVID-19'un neden olduğu belirsizlik nedeniyle muhtemelen hem yönetim hem de denetçiler için en zorlu alanı oluşturmaktadır. Muhasebenin sürekliliğine ilişkin esasların uygun olup olmadığını değerlendirmek ve denetçilerin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi ve finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin muhasebenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğuna ilişkin sonuca varması yönetimin sorumluluğundadır (ACCA, 2020: 7). Ancak bu, önemli bir belirsizliğin otomatik olarak var olduğu anlamına gelmemektedir bir işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin artan ciddi şüphe riski, faaliyet gösterdiği sektör de dahil olmak üzere işletmenin niteliğine ve koşullarına bağlı olacaktır (IAASB, 2020b: 4).

COVID-19 salgını sürecinin bir yılı aşkın süredir devam ettiği ve gelecek zaman diliminde de devam etme ihtimal görünmektedir. Bu noktada işletmenin sürekliliği kapsamında uygulanan genel işlerin yanı sıra, BDS 570'in 16'ncı paragrafında yer verilen ilave denetim prosedürlerinin de uygulanması ihtiyacı doğmuştur. Bu ilave denetim prosedürleri aşağıda sıralanmıştır (KGK, 2021).

- 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 olmadığını, 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.

KGK tarafından yukarıda sıralanan konuların yanı sıra belirsizliğin devam ettiği bu günlerde işletmelerin nakit akışlarının yeterli olup olmadığına ilişkin değerlendirmelerin yapılması önerilmektedir.

BDS 600, özel hususlar – topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimi (topluluğa bağlı birim denetçilerinin çalışmaları dahil)

BDS 600, Özel Hususlar- Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil), grup denetim görüşüne temel oluşturabilmek için birim denetçileri tarafından üstlenilen işin dokümantasyonu da dahil olmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme gerekliliklerini içermektedir. COVID-19 seyahat kısıtlamaları mevcutken, topluluğa bağlı birim denetçileri, önemli denetim çalışma kağıtlarını değerlendirmek ve incelemek amacıyla başlangıçta yapmayı planladıkları birim denetim ekibini ziyaret edemeyebilir ve bu durum, önemli bir gecikmeye sebep olabilir veya yeterli uygun kanıt elde etmek için denetçinin yeteneğini etkileyebilir. Bazı ülkelerde, yasal kısıtlamalar da verilerin (denetim çalışma kağıtları dahil) yetki alanı dışına aktarılması konusunda sınırlamalar olabilir. Gerekli birim denetim çalışma kağıtlarının (şahsen veya elektronik olarak) gözden geçirilmesi mümkün değilse, grup denetçisinin, muhtemelen ek çalışma gerektirecek başka önlemler alması gereklidir. Bu durumda denetçi aşağıdakilerden birini seçebilir:

- Grup denetim görev ekibinin erişim sağladığı dosyaları (örneğin; Bulut'a) yüklemek
- Birim denetçisinin çalışmasını veya uzaktan erişim kullanımını incelemek için video görüşmeleri veya ekran paylaşımı,
- Birim denetçisine sağlanan ve grup denetim ekibiyle daha ayrıntılı tartışmalarla desteklenen detaylı bir not veya anket çalışmaları,
- Müşteriden doğrudan grup denetim ekibine sağlanan bilgiler böylece finansal bilgileri üzerinde kendi prosedürlerini gerçekleştirebilirler.

COVID-19'dan kaynaklı mevcut koşullar grup denetim ekiplerinin, birçok denetim ekibinin müşterilerle etkileşim kurma şeklini değiştirmesi gibi, birim denetim ekipleriyle iletişim kurma ve

etkileşim kurma yöntemlerini yeniden değerlendirme ve potansiyel olarak yeniden tasarlama fırsatı da sağlayabilir.

Denetçinin sonuca varmasını sağlayacak yeterli ve uygun kanıt elde edilemiyorsa, denetçinin kapsam sınırlamasından kaynaklanan denetçi raporu üzerindeki etkisini dikkate alması gereklidir (Arnold, 2020).

BDS 700 (revize), finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama

Denetim faaliyetlerinin uzaktan yürütülmesi ayrıca işletmelerin evden (uzaktan) çalışmayı tercih etmesi iki yönlü bir zorluk yaşanmasına neden olmaktadır. Bu noktada denetçiler denetim kanıtlarına yeterli ölçüde ulaşmakta zorlanırken diğer taraftan işletmelerinde uzaktan çalışmasından kaynaklı denetçilerin isteklerine yeterli ölçüde cevap vermesi konusunda zorluk yaşamasına sebebiyet vermektedir. Örneğin, yönetimin stok sayımlarını gözlemleyememe veya yıl sonunda maddi duran varlıkları fiziksel olarak doğrulayamaması gibi.

Bu zorluklar, denetçi raporunda aşağıdakileri kapsayan belirli sonuçlara yol açabilir:

- COVID-19 salgını nedeniyle gerekli olan ilave denetim çalışmalarına karşılık olarak yeni bir Kilit Denetim Konusunun belirlenmesi veya mevcut olan kilit denetim konularına ait açıklamaların genişletilmesi gerekebilir.
- İşletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlik tespit edilmesi ve finansal tablolarda açıklanması durumunda denetçi raporunda "İşletmenin sürekliliğine ilişkin önemli belirsizlik" başlığı altında ayrı bir bölüm eklenmesine ihtiyaç duyulabilir.
- Salgından kaynaklanan önemli bir belirsizlikle ilgili dikkat çekilen husus paragrafının eklenmesi gerekebilir.
- Finansal tablolardaki yeterli olmayan açıklamalar veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememe (alternatif prosedürlerle de doğrulanamadığı durumlar) sebebiyle sınırlı olumlu (şartlı) görüş, olumsuz görüş verilebilir veya görüş vermektan kaçınılabilir (Atılğan, 2020: 32).



Şekil 3. Denetçi raporuna yönelik muhtemel etkiler (Atılğan, 2020: 32)

BDS 701, kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi

BDS 701, Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi, denetçinin, halka açık işletmelerin veya kanun veya düzenlemenin kilit denetim konularının iletilmesini gerektirdiği diğer kuruluşların finansal tablolarının denetiminde en çok önem taşıyan konuları bildirme sorumluluğunu ele almaktadır. Bunun yanında diğer durumlarda denetçiler, kilit denetim konularını bildirmeyi tercih edebilir. BDS 701 uygulandığında, COVID-19 nedeniyle değişen koşullar nedeniyle denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konularına daha fazla odaklanılması gerekebilir. Önceki yıllarda kilit denetim konularında önemli olan alanlar, COVID-19 için o alandaki cari yıl denetim yanıtının yanı sıra COVID-19 etkilerinden kaynaklanan diğer kilit denetim konularını dikkate alınmasını da içerecek şekilde

genişletmeyi gerektirebilir. Bu duruma değerlendirme raporları, önemlilik hesaplamaları, devlet desteği gibi konular örnek gösterilebilir. Belirsizlikler göz önüne alındığında denetçiler, özellikle önemli tahminler ve sürekliliğin değerlendirilmesiyle ilgili olanlar olmak üzere belirli açıklamaları değerlendirmekte zorluk yaşayacaklardır. Ek kilit denetim konuları (örneğin, sürdürülebilirlikle ilgili yakın görüşmeler) garanti edilebilir (Arnold, 2020). Ancak, işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizlik, denetçi raporunun Kilit Denetim Konuları bölümünde açıklanmayacaktır. Bunun yerine denetçi, sırasıyla BDS 705 (Revize) veya BDS 570 (Revize) uyarınca süreklilik hakkında rapor verecek ve Kilit Denetim Konuları bölümüne uygun olarak denetçi raporunda yer alan ilgili bölümlere atıfta bulunacaktır (Arnold, 2020).

BDS 705 (revize), bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi

COVID-19'un neden olduğu belirsizlik ve özellikle denetçilerin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmede şu anda karşılaştıkları zorluklar, denetçi görüşünde değişikliklere neden olabilir (ACCA, 2020: 8). Bu standarda göre, olumlu görüş dışında bir görüş verileceği zaman, üç farklı görüş türü vardır:

- Sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş),
- Olumsuz görüş ve
- Görüş vermekten kaçınma.

Örneğin, denetçiler, COVID-19'un getirdiği mevcut kısıtlamalar nedeniyle envanterin mevcudiyeti ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemiyorlarsa, bunun bir bütün olarak finansal tablolardaki önemliliğine ve yaygınlığına bağlı olarak, denetçilerin görüşlerinde hangi değişikliğin daha uygun olduğuna karar vermeleri gerekecektir (ACCA, 2020: 9).

COVID-19 salgınının etkisi, denetçi raporunda veya görüşünde değişikliklere neden olan olayları veya koşulları artırabilirken, bu kendi başına bir değişikliğin kaçınılmaz olduğu anlamına gelmez fakat bu durum her bir kuruluşun gerçeklerine ve koşullarına bağlı olacaktır (IAASB, 2020b: 11).

BDS 706 (revize), bağımsız denetçi raporunda yer alan dikkat çekilen hususlar ve diğer hususlar paragrafları

COVID-19'un neden olduğu belirsizlik, birçok denetçinin raporlarına COVID-19'un neden olduğu belirsizliği vurgulamasına veya diğer hususlar paragrafına eklemek zorunda kalmasına neden olabilir. Kuşkusuz denetçilerin, işletmenin bireysel koşullarına bağlı olarak bir vurgu veya diğer hususlar paragrafı eklemenin gerekli olup olmadığını dikkatlice düşünmeleri önemlidir (ACCA, 2020: 10).

BDS 720 (revize), bağımsız denetçinin diğer bilgilere ilişkin sorumlulukları

İşletme tarafından yıllık raporunda sağlanan bilgiler ile finansal tablolarda COVID-19'dan kaynaklanan gelişmelerin etkisine ilişkin tutarsızlıklara dair açıklamaları, denetçinin diğer bilgilere ilişkin sorumlulukları kapsamında değerlendirilmelidir.

Denetim sürecindeki değişim

Son olarak, çevre ve finansal raporlama zincirindeki diğer değişiklikler de geçerli finansal raporlama standartlarındaki değişiklikler, kanun veya yönetmeliklerdeki değişiklikler veya sübvansiyonların alınması gibi işletme için yeni işlemler gibi denetimi etkileyebilir (IAASB, 2020a: 1).

Denetçilerin işlerini nasıl ve nerede üstlendiklerine dair meydana gelen değişiklikler, firmaların değişen ortama yanıt vermesini gerektirebilir. Örneğin, denetim ekiplerinin yönlendirilmesi ve denetim ile ilgili kalite kontrol politikaları ve prosedürleri ve çalışmalarının gözden geçirilmesi gibi. Görev düzeyinde, denetçiler, denetim prosedürlerini uygularken mesleki şüpheciliğin uygulanmasının önemi ile birlikte, hileli finansal raporlama da dahil olmak üzere, hile veya hata olasılığına ilişkin farkındalığı artırmış olmalıdır (IAASB, 2020a: 1).

IFAC (2020a: 2-4) tarafından salgın süresince denetimin planlanması konusunda bir çevrimiçi toplantı düzenlenmiştir. Bu kapsamda denetimin planlanması aşamasında yaşanacak zorluklar ve bu zorluklara ilişkin pratik hususlar aşağıdaki şekilde özetlemiştir:

Tablo 1. COVID-19 Salgını Döneminde Denetim Planlamasına İlişkin Zorluklar ve Pratik Hususlar

YENİ ÇALIŞMA ŞEKİLLERİ	
ZORLUKLAR	PRATİK HUSUSLAR-ÖNERİLER
COVID-19 hem denetim ekibi hem de denetim müşterileri için uzaktan operasyonlara hızlı geçişe neden oldu, bilgi ve denetim kanıtı elde etme yerleri/lojistiği değişti.	Denetimin düzgün bir şekilde planlanması, özellikle işletmelerin operasyonları ve süreçleri önceki yıldan bu yana önemli ölçüde değişmiş olabileceğinden, çok daha önemli hale gelmiştir. Denetçilerin, planlama sürecinin bir parçası olarak denetim kanıtı elde etmenin alternatif yollarını düşünmesi gerektiği bir sürece girdiler. Dokümantasyonda bir artış olması olasıdır. Örneğin; önemli yargı alanlarında düşünce süreçleri için daha fazla dokümantasyon. Daha fazla ve çok sayıda kanıt gerekli olabilir. Ekran görüntüleri gibi elektronik kanıtlar, daha fazla doğrulama veya doğrulayıcı kanıt olmadan yeterli olmayabilir. Müşteriler, ihtiyaç duyulan belge ve bilgi türleri konusunda denetçilerden rehberlik isteyebilir.
Denetim müşterisi ile yüz yüze görüşmenin olmadığı durumlarda mesleki şüphencilik daha zor hale gelebilir.	Sorulara yanıt olarak tepkileri ve beden dilini gözlemlemek, profesyonel şüphencilik uygulamanın etkili bir yolu olabilir. Yüz yüze etkileşimler, yalnızca e-posta yazışmalarıyla değiştirilemez. Bir e-postaya yanıt verirken, müşterilerin sorulara yanıtlarını düşünmek ve ifade etmek için daha fazla zamanları olacağından e-postaların, gerektiğinde videonun kullanılması da dahil olmak üzere canlı görüşmelerle takip edilmesi gerekebilir. Bu durum özellikle zorlu veya tartışmalı konular için önemlidir. Örneğin, hile soruşturmaları.
RISK DEĞERLENDİRME VE İÇ KONTROL	
ZORLUKLAR	PRATİK HUSUSLAR-ÖNERİLER
Daha sık risk değerlendirmesi gereklidir.	Risk tespiti ve değerlendirmeleri yinelemelidir, ancak böylesine hızlı değişen ve karmaşık bir ortamda riskin yeniden değerlendirilmesi hayati önem taşımaktadır. Yönetim ve denetim komitesiyle erken ve sık iletişim kurulması önemlidir. Denetim ne kadar uzun sürerse, yeni risklerin ortaya çıkma şansı o kadar artar ve gerçekler ve koşullar değişir, bu da ek denetim çalışması yaratır. Grupların veya yan kuruluşların denetimlerini aynı anda planlamak daha verimli olacaktır.
Kişisel ve / veya kurumsal finansal baskıların yanı sıra değişen müşteri çalışma uygulamaları ve protokolleri, hile için hem fırsat hem de teşvik yaratabilir.	Denetçiler, denetim prosedürlerini uygularken mesleki şüphencilik uygulamasının önemi ile birlikte, hile veya hata olasılığı konusunda farkındalıklarını artırmış olmalıdır. Denetçilerin, sanal bir çalışma ortamında zayıflatılabilecek görev ayrımı veya sistem erişimi gibi temel kontroller dahil olmak üzere değişen kontrol ortamını değerlendirmeleri gerekir. Devletin COVID-19 destek paketlerini, teşviklerini veya sübvansiyonlarını dikkatlice incelemek önemlidir. Genellikle bunların, gelirdeki düşüşün kanıtı gibi uygunluk gereksinimleri vardır.
COVID- 19 sürecinde önemli belirsizlik alanları nedeniyle denetim yönetiminin sürekliliğe ilişkin değerlendirmesi daha zor olabilir.	Denetçilerin, süreklilik analizini test etmenin tüm farklı yolları hakkında bütüncül düşünceleri gerekir. Yönetim tarafından kullanılan yargılara ve varsayımlara mesleki şüphencilik uygulamak, aynı zamanda denetçinin yönetimin değerlendirmesine ilişkin sonucunu desteklemek için yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesini sağlamak çok önemlidir.
ÖNEMLİLİK	
ZORLUKLAR	PRATİK HUSUSLAR-ÖNERİLER
Önemliliği belirlemek için kullanılan önceki kıyaslamalar, özellikle operasyonların ve / veya gelirlerin COVID-19 öncesi ve sonrası önemli ölçüde değiştiği durumlarda uygun olmayabilir.	Denetçinin, salgının getirdiği herhangi bir değişikliğin önemlilik üzerindeki etkisini, BDS 320 Bir Denetimin Planlanmasında ve Gerçekleştirilmesinde Önemlilik standardına göre önemliliğin belirlenme esası dahil olmak üzere, dikkate alması gerekebilir (Arnold, 2020). Önemlilik değerlendirmelerinin, denetim ilerledikçe revize edilmesi gerekebilir. Sadece planlama aşamasında değil. Önemliliğin belirlenmesine ilişkin hususlar şunları içerebilir: <ul style="list-style-type: none"> • Temel işin aynı kalıp kalmadığı, önemli bir yeniden yapılanma, iş kollarının sonu veya ofisin kapanması vb. durumların var olup olmadığı araştırılır. • Geriye dönük veya tarihsel ölçütlerin uygun olup olmadığı incelenir. • Kâr - gelir - varlık karşılaştırması. Karşılaştırmalı ölçüdeki bir değişiklik daha yüksek bir önemlilikle sonuçlanırsa, bu ekonomik gerileme döneminde bunun uygun olup olmadığı göz önünde bulundurulmalıdır. Önemliliğin belirlenmesi, profesyonel muhakeme gerektirir ve gerçeğin iyi bir şekilde belgelendirilmesi önemlidir.
ETİK ve BAĞIMSIZLIK	
ZORLUKLAR	PRATİK HUSUSLAR-ÖNERİLER
Evden/uzaktan çalışan ekiplerle gizliliği korumak.	Denetim ekiplerinin müşteri sitelerinde çalışmaması nedeniyle, gizli bilgiler genellikle e-posta yoluyla evden denetimsiz olarak çalışan denetçilere gönderilir. Uygulayıcılar, uzaktan denetim sırasında gizliliğin korunmasına ilişkin bir kılavuz yayınlamayı düşünmelidir.
Mali baskı altındaki, denetim ücreti ödemeyen veya indirimli bir ücret talep eden müşteriler.	Denetçiler, denetim ücretleri konusunda müşterilerle zor görüşmeler yapmak zorunda kalabilir. Denetim ücretlerinde beklenen bu düşüş, COVID-19 salgını sırasında denetim kalitesini büyük ölçüde etkileyeceği beklenmektedir (Albitar vd., 2020: 5).
Müşteriler rehberlik için denetçilerine baktıkça kendi kendini teftiş tehdidi.	Bağımsızlığa yönelik tehditlerin sürekli olarak yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bağımsızlığın tehlikeye atıldığına veya tehlikeye atılabileceğine dair endişeler varsa, diğer firma ortaklarıyla ortaya çıkan etik ikilemler üzerinden konuşmak yardımcı olabilir.

Kaynak: IFAC, 2020a

COVID-19 salgını ile birlikte denetimin planlaması aşamasında, kanıt toplamak için alternatif yöntemlerin dikkate alınması, mesleki şüphecilik, risk değerlendirme, hata ve hile ihtimaline karşılık farkındalık seviyesinin artırılması gerektiği, işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirmeler, değişen süreçle birlikte önemlilik seviyesinde de değişikliklerin yapılması gerektiği, ayrıca deneticilerin etik kurallar ve bağımsızlık konularını dikkate almaları gerektiği konularının önemi artmıştır.

Sonuç

COVID-19 salgınının birçok alanda etkisi olmakla birlikte değişen koşullar, bireylerin hem özel yaşamlarına hem de iş/profesyonel yaşamlarına büyük etkisi olmuştur. İşletmelerin faaliyetlerinin bir kısmını, uzaktan devam ettirme kararı alması, finansal raporlama aşamasında belirsizliklerin ve karmaşıkların yaşanması şeklinde zorlukların yaşanmasına neden olmuştur. COVID-19 salgını etkisiyle muhtemel zorluklardan kaynaklı bağımsız denetçilerin bu zorlu süreçte uygun önlemleri en hızlı şekilde ve dikkatlice almaları gerekmektedir. Dolayısıyla bu süreç göz önünde bulundurulduğunda denetim standartlarının amaca uygun olmaya devam etmesi ve mevcut belirsiz ortamda denetim kalitesinin sağlanması her zamankinden daha önemli hale gelmiştir.

Salgın dönemi öncesinde, denetim görüşünün makul ölçüde bildirebilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanması gerekliliği salgın dönemi içinde de devam etmektedir. Salgın dönemindeki çalışma şeklindeki değişiklikten kaynaklı bu gerekliliği yerine getirirken denetçi birçok zorluklarla karşılaşabilecektir.

COVID-19'dan en çok etkilenecek sektörler göz önünde bulundurularak denetçi görüşlerinde belki bu hususa dikkat çekilmesi, kanıt toplamada yaşanan güçlükler nedeniyle yeterli ve uygun kanıta ulaşamadığında sınırlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma, dipnotlarda bu hususa ilişkin yeterli açıklama yapılmaması veya sürekliliği tamamen riske sokması durumunda da görüş bildirmekten kaçınma ve yahut olumsuz görüşe kadar gidebileceği de göz önüne alınması gereken bir diğer önemli konulardır.

COVID-19 salgınının finansal tablo raporlaması ve denetim hizmetleri üzerindeki sonuçları oldukça karmaşıktır (Arnold, 2020) ve yönetimden sorumlu olanlar ve denetçiler için çeşitli zorluklara neden olmuştur.

Mevcut ortamdan kaynaklanan belirsizlik, yönetimin tahmin ve yargılarının makul olup olmadığı konusunda bağımsız bir görüş oluşturmak için gereken yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesindeki zorluğu artırabilir. Daha önce karşılaşmamış ve şimdi dikkate alınması gerekebilecek sorunlar olması muhtemel olduğundan, hazırlayıcılar ve denetçiler için hazırlık zaman çizelgesi ve denetim sürecinin erken aşamalarında etkiyi değerlendiren tartışmalara katılmaları önemlidir (Arnold 2020).

Tüm bu zorlu şartlar altında uzaktan denetimin gerçekleştirilmesi kapsamında denetçilerin teknolojiyi kullanmaları yaşanan zorlukların üstesinden gelmeleri adına yardımcı olacağına ulaşılmıştır. Bunun yanında uzaktan denetim aşamasında sanal ortamda belgelerin paylaşımı ve video ortamında toplantıların yapılmasından kaynaklı herhangi bir siber saldırıya karşı güvenlik ve gizlilik önlemlerinin önemi artmaktadır. Dolayısıyla denetçinin hem denetimi etkin şekilde yürütmesi hem de denetlenen işletmelerin bilgilerinin güvenliğini sağlayacak şekilde bir yol çizmesi önemlidir. Denetçilerin COVID-19 salgını süresince olabildiğince yeterli ölçüde kanıta ulaşmaları ve bu aşamada teknolojiden faydalanmaları kaçınılmaz olup teknolojiden faydalanırken olumsuz etkilerini gözden kaçırmamalıdır.

Hakem Değerlendirmesi / Peer-review:

Dış bağımsız

Externally peer-reviewed

Çıkar Çatışması / Conflict of interests:

Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

The author(s) has (have) no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Grant Support:

Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

The author declared that this study has received no financial support.

Yazar Katkıları / Author Contributions:

Fikir/Kavram/Tasarım - *Idea/Concept/ Design*: S.K.S. Veri Toplama ve/veya İşleme - *Data Collection and/or Processing*: S.K.S.,G.Y,M.A. Analiz ve/veya Yorum - *Analysis and/or Interpretation*: S.K.S.,G.Y.,M.A. Kaynak Taraması - *Literature Review*: S.K.S.,G.Y,M.A., Makalenin Yazımı - *Writing the Article*: S.K.S.,G.Y,M.A. Eleştirel İnceleme - *Critical Review*: S.K.S.,G.Y,M.A. Onay - *Approval*: S.K.S.,G.Y,M.A.

Kaynakça / References

- ACCA (2020). The impact of Covid-19 on audit and assurance – challenges and considerations.
- Adana, B. A., Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız denetim sürecinin COVID-19 salgınının etkileri açısından değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (2), 2080-2093.
- Albitar, K., Gerged, A. M., Kikhia, H., ve Hussainey, K. (2020). Auditing in times of social distancing: The effect of COVID-19 on auditing quality. *International Journal of Accounting and Information Management*, In Press.
- Appelbaum, D., Budnik, S., Vasarhelyi, M. (2020). Auditing and accounting during and after the COVID-19 crisis, *The CPA Journal*, 14-19. Erişim adresi <https://www.cpajournal.com/2020/07/08/auditing-and-accounting-during-and-after-the-covid-19-crisis/> (Erişim Tarihi: 5.12.2020)
- Arnold, C. (2020). Summary of Covid-19 audit considerations. Erişim adresi <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-audit-considerations> (Erişim Tarihi: 10.12.2020).
- Atılğan, Ç. (2020). Covid-19'un finansal raporlama ve denetim üzerindeki muhtemel etkileri. Erişim adresi <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2020/07/covid-19-gundemi.pdf> (Erişim Tarihi: 10.12.2020).
- Baskan, T. D. (2020). Analyzing the going concern uncertainty during the period of Covid-19 pandemic in terms of independent auditor's reports. *Ispes International Journal of Social Sciences & Humanities*, 4 (2), 28-42.
- Bircan, N. G. (2020). Belirsizlik ve kriz durumlarında çevik denetim anlayışı ve denetim mesleği üzerine etkileri: Covid-19 vakası üzerine bir değerlendirme. *Mali Çözüm Dergisi*, 30 (161), 245-258.
- IAASB (2020a). Highlighting areas of focus in an evolving audit environment due to the impact of COVID-19. Erişim adresi <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Staff%20Alert%20-%20Audit%20Considerations%20Arising%20from%20Changes%20Due%20to%20Coronavirus.pdf> (Erişim Tarihi: 15.11.2020).
- IAASB (2020b). Going concern in the current evolving environment – audit considerations for the impact of COVID-19. Erişim adresi <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Going-Concern-April-2020.pdf> (Erişim Tarihi: 16.11.2020).
- IAASB (2020c). Auditing accounting estimates in the current evolving environment due to COVID-19. Erişim adresi <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Staff-Alert-Auditing-Accounting-Estimates-final.pdf> (Erişim Tarihi: 17.12.2020)
- IFAC (2020a). Webinar 1: Planning the audit in the pandemic environment summary of key takeaways. Erişim adresi https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Webinar-1_Audit-Planning_Summary-of-Key-Takeaways_Final_0.pdf (Erişim Tarihi: 12.12.2020)

- IFAC (2020b). Webinar 2: Performing the audit in the pandemic environment summary of key takeaways. Erişim adresi https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Webinar-2_Audit-Execution-Summary_FINAL.pdf (Erişim Tarihi: 12.12.2020)
- İSMMMO (2020). Koronavirüsün (COVID-19) finansal tablolar ve bağımsız denetim çalışmaları üzerine muhtemel etkileri. Erişim adresi https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e_kitap/31032020_bulten.pdf (Erişim Tarihi: 11.12.2020)
- Karakaya, G. (2020). Covid-19 gündeminde işletme sürekliliği ve bağımsız denetim ilişkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19 (37), 14-29.
- KGK (2021). COVID-19 salgınının yürütülen bağımsız denetimlere etkisi. Erişim adresi <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4657/COVID-19-Salg%C4%B1n%C4%B1n%C4%B1n-Yu%CC%88ru%CC%88tu%CC%88len-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetimlere-Etkisi> (Erişim Tarihi: 22.03.2021)
- Köse, T. ve Ağdeniz, ř. (2020). Covid-19 salgınının BDS 570 işletmenin sürekliliği standardının uygulama sürecine etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, 30 (161), 69-94.
- Patwa H. (2020). Auditing in Covid-19-Global pandemic. Erişim adresi <https://www.wirc-icai.org/student/downloads-materials/auditing-in-covid-19>, (Erişim Tarihi: 22.03.2021)