

KGK

Kamu Gözetimi Kurumu

2025 Yılı İNCELEME RAPORU

KGK

T.C.
KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM
STANDARTLARI KURUMU

kgk.gov.tr

İletişim Bilgileri:

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
İnceleme Daire Başkanlığı

Söğütözü Mah. 2177 Cad. No: 4 Çankaya / Ankara

T: (312) 253 55 55 • F: (312) 253 55 58

www.kgk.gov.tr • inceleme@kgk.gov.tr

Rapor, tüm içeriği ile www.kgk.gov.tr adresinde yer almaktadır.



ÖNSÖZ

Kurumumuz; finansal raporlama ile sürdürülebilirlik raporlamasının uluslararası standartlarla tam uyumlu şekilde düzenlenmesini sağlamak, bu süreçlerin denetiminde yüksek kaliteyi tesis etmek ve etkin bir kamu gözetimi mekanizmasını işletmek misyonuyla faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu kapsamda, bağımsız denetim kuruluşları ile denetçilerin mevzuat hükümlerine, Kurumumuzca yayımlanan standartlara ve düzenlemelere uyumunu denetlemek amacıyla yürütülen inceleme faaliyetleri, denetim kalitesinin artırılmasında en temel yapı taşlarından birini oluşturmaktadır.

Bağımsız denetimde güvenilirliğin teminatı, tüm sürecin önceden belirlenmiş standartlara titizlikle uygun şekilde icra edilmesidir. Bu bağlamda, söz konusu standartlara uyumun gözetilmesi, tespit edilen aykırılıklara yönelik gerekli tedbirlerin alınması ve yaptırımların kararlılıkla uygulanması, finansal piyasaların şeffaflığı açısından Kurumumuzun üstlendiği kritik bir sorumluluktur.

Kurumumuz meslek personeli tarafından yürütülen inceleme faaliyetleri, risk odaklı bir yaklaşım çerçevesinde titizlikle planlanmaktadır. Yıllık inceleme planımız; ilgili kurum ve kuruluşların görüşleri de alınmak suretiyle risk faktörleri çerçevesinde Risk Analiz Yöntemi (RAY Sistemi) kullanılarak oluşturulmaktadır. Yıllık inceleme planı kapsamında incelenecek denetim kuruluşları, denetçiler ve süreçler objektif kriterlerle belirlenirken; Kurumumuza iletilen ihbar, şikâyet ve bildirimler de aynı hassasiyetle değerlendirilmektedir.

İnceleme faaliyetlerimizin sonuçları ve sektör genelinde yaygın olarak tespit edilen bulgular, şeffaflık ilkesi gereği her yıl hazırlanan raporlar aracılığıyla kamuoyuyla paylaşılmaktadır. Hazırlanan “2025 Yılı Yıllık İnceleme Raporu” ilgili dönemde gerçekleştirilen denetimlerin çıktılarını, sektörel analizleri ve kaliteyi artırmaya yönelik önemli bulguları kapsamlı bir şekilde sunmaktadır.

Bağımsız denetimde kalitenin yükseltilmesi, yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal raporlama ekosisteminin oluşturulması vizyonumuza hizmet eden bu raporun tüm paydaşlarımız için faydalı bir rehber olmasını temenni ediyorum. İnceleme faaliyetlerinin başarıyla icra edilmesinde ve raporun hazırlanmasında emeği geçen tüm çalışma arkadaşlarıma özverili katkılarından dolayı teşekkürlerimi sunuyorum.

Dr. İbrahim Ömer GÖNÜL
Başkan

İçindekiler

1. GİRİŞ.....	1
2. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ İNCELEMELERİ.....	1
3. 2025 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR.....	3
4. İNCELEMELERDE EN SIK TESPİT EDİLEN BULGULARIN YILLAR İTİBARIYLA AĞIRLIKLARI ve YÜZDELİK DEĞİŞİMLERİ.....	5
5. 2024 ve 2025 YILLIK İNCELEME RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	12
6. 2025 YILI İNCELEMELERİNİN SEKTÖR BAZINDA AĞIRLIKLANDIRILMASI.....	14
7. 2025 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	15
7.1. Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar.....	15
7.2. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	17
7.3. Stoklar.....	19
7.4. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar.....	21
7.5. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.....	23
7.6. Hasılat.....	25
7.7. İlişkili Taraflar.....	27
7.8. Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi.....	29
7.9. Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları.....	31
7.10. Enflasyon Muhasebesi Uygulaması.....	33
7.11. Bağımsız Denetimde Örnekleme.....	35
7.12. İşletmenin Sürekliliği.....	37
7.13. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi.....	39
7.14. Önemlilik.....	41
8. 2025 YILI İNCELEMELERİNE KONU EDİLEN VE DENETİMLERDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN DİĞER HUSUSLAR.....	43
9. YAPILAN BAĞIMSIZ DENETİMLERE İLİŞKİN OLARAK TESPİT EDİLEN EKSİKLİK VE YANLIŞLIKLARIN YOĞUNLAŞTIĞI STANDART HÜKÜMLERİ.....	44
10. İNCELEME RAPORLARI SONUCUNDA UYGULANAN YAPTIRIMLAR.....	45
11. SONUÇ.....	46

Grafikler

Grafik 1: 2025 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçi Sayısı	2
Grafik 2: 2025 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşlarının Yetki Dağılımı	2
Grafik 3: Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Dosya Bazında Ağırlıklandırılması.....	4
Grafik 4: Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Toplam Bulgular İçerisindeki Payları	4
Grafik 5: En Sık Tespit Edilen Muhasebe Bulgularının Dosya Bazında Ağırlıkları.....	5
Grafik 6: En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında Ağırlıkları (Önceki Yıla Göre Artış Gösteren).....	6
Grafik 7: En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında Ağırlıkları (Önceki Yıla Göre Azalış Gösteren veya Sabit Kalan)	7
Grafik 8: En Sık Tespit Edilen Muhasebe Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelerik Değişimleri	8
Grafik 9: En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelerik Değişimleri (Önceki Yıla Göre Artış Gösteren).....	9
Grafik 10: En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelerik Değişimleri (Önceki Yıla Göre Azalış Gösteren veya Sabit Kalan).....	10
Grafik 11: Yıllar İtibariyle Tespit Edilen Bulguların Muhasebe ve Denetim Standartları Bazında Ayrıştırılması. 11	
Grafik 12: İncelenen Şirketlerin Sektör Bazında Yüzdelerik Dağılımları	14

Tablolar

Tablo 1: Yaygın Olarak Tespit Edilen Muhasebe Bulguları.....	3
Tablo 2: Yaygın Olarak Tespit Edilen Denetim Standartları Bulguları.....	3
Tablo 3: İncelemelerde Tespit Edilen Eksikliklerin İlgili Olduğu BDS Hükümleri.....	44
Tablo 4: Yıllar İtibariyle Uygulanan Yaptırım Türleri	45

1. GİRİŞ

Kurumumuz finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında düzenleyici ve denetleyici yetkili otorite olup, Kurumumuz tarafından yürütülen inceleme faaliyetleri; bağımsız denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçilerce gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının Kurum standart ve düzenlemeleri çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin Kurum düzenlemelerine uygunluğunun denetimi ile harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve bağımsız denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmesini kapsamaktadır.

660 Sayılı KHK'nın 25'inci maddesi uyarınca Kurumumuz tarafından yapılan kalite güvence sistemi incelemeleri, ilgili kurumların görüşleri alınmak suretiyle her yıl hazırlanan yıllık inceleme planı kapsamında yürütülmekte ve mezkûr maddenin dördüncü fıkrası uyarınca, yapılan incelemelerin sonuçları kamuoyuna açıklanmaktadır. İncelemeler, ilk denetim sözleşmesinin imza tarihinden itibaren; kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapılmaktadır. Kurumumuzun; planlanmış bu incelemelerin yanı sıra ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde inceleme yapma ve yaptırma yetkisi saklıdır.

Kurumumuz tarafından yapılan inceleme sonuçları hakkında kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla hazırlanan bu Raporun ikinci bölümünde 2025 yılında yapılan seçilmiş dosya incelemeleri hakkında bilgi verilmekte, Raporun üçüncü bölümünde yapılan dosya incelemeleri neticesinde tespit edilen önemli bulgular, dördüncü bölümünde incelemelerde en sık tespit edilen bulguların yıllar itibariyle yüzdelerle değişimleri, beşinci bölümünde 2024 ve 2025 Yıllık İnceleme Raporlarının karşılaştırılması, altıncı bölümde incelemelerin sektör bazında ağırlıklandırılması, yedinci bölümde 2025 yılı incelemelerinde tespit edilen bulgulara ilişkin değerlendirmeler, sekizinci bölümde 2025 yılı incelemelerine konu edilen ve denetimlerde dikkat edilmesi gereken diğer hususlar, dokuzuncu bölümde yapılan bağımsız denetimlere ilişkin olarak tespit edilen eksiklik ve yanlışlıkların yoğunlaştığı standart hükümleri, onuncu bölümde inceleme raporları sonucunda uygulanan yaptırımlar ve on birinci bölümde sonuç yer almaktadır.

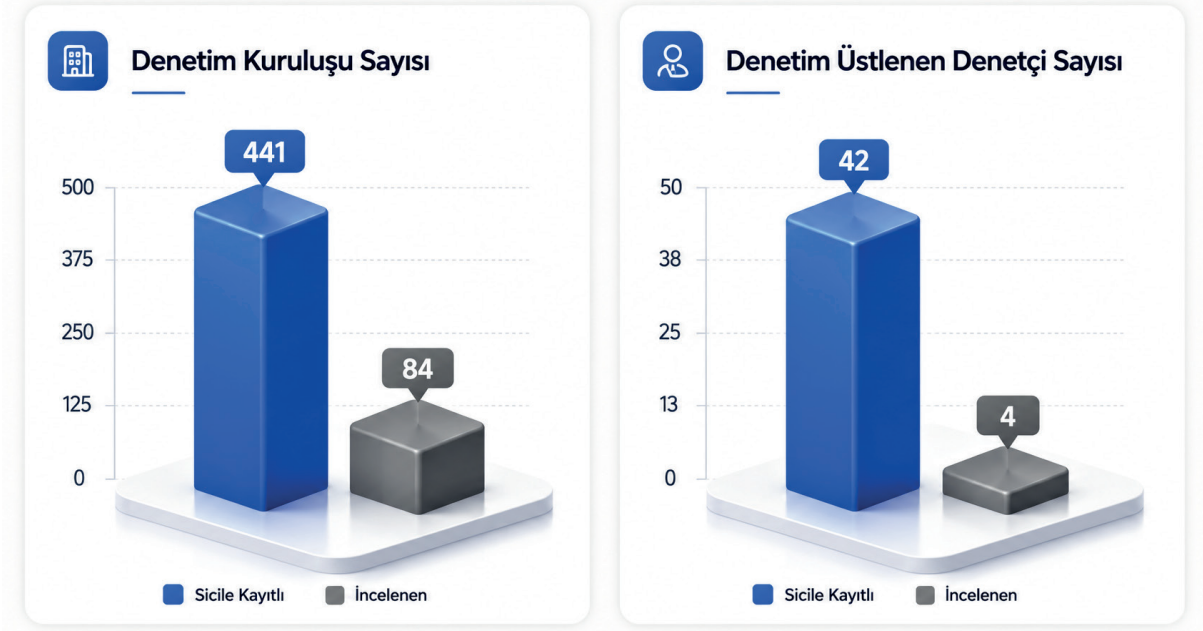
2. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ İNCELEMELERİ

Kamu Gözetimi Kurumu, bağımsız denetimin kalitesini korumak ve artırmak amacıyla, denetim kuruluşları ve denetçiler nezdinde kalite kontrol sistemi ve seçilmiş dosya incelemeleri gerçekleştirmektedir. Bu çerçevede 2014 ve 2015 yıllarında gerçekleştirilen kalite kontrol sistemine yönelik incelemelerin yanı sıra, 2016 yılında seçilmiş dosya incelemelerine de başlanmış olup, sonraki yıllarda da bu incelemelere devam edilmiştir.

Kurum meslek personeli tarafından yapılan dosya incelemelerinin bir program dâhilinde sistemli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla ilgili kurum ve kuruluşların görüşleri de alınarak Yıllık İnceleme Planı hazırlanmış olup, Kurumumuzun yetki alanı kapsamında 2025 yılı içinde hangi denetim kuruluşlarının ve denetçilerin ya da hangi faaliyetlerin ve süreçlerin inceleneceği, risk odaklı bir yaklaşım çerçevesinde yapılan analiz ve değerlendirmeler neticesinde belirlenmiştir.

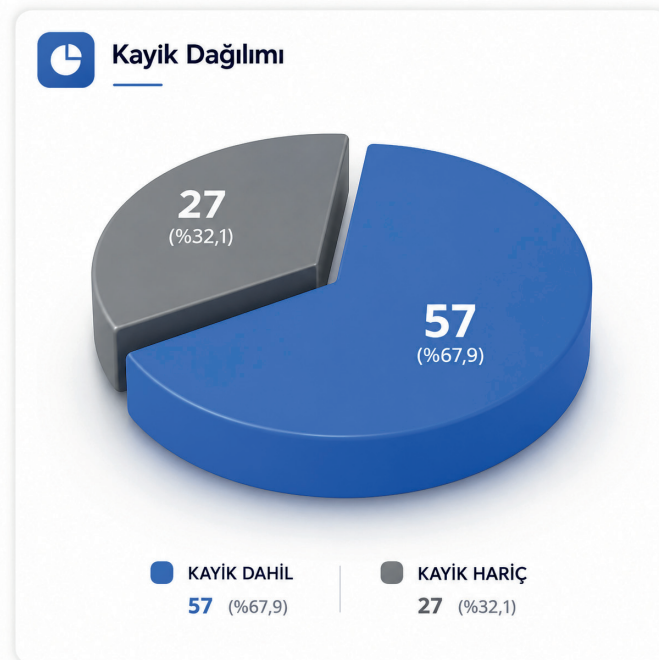
2025 yıl sonu itibarıyla yetkilendirilmiş 441 adet denetim kuruluşundan 84'ü ve 42 adet denetim üstlenen bağımsız denetçiden 4'ü nezdinde toplam 96 inceleme yapılmış olup, yapılan incelemelerin 72'si dosya incelemelerinden, 24'ü ise diğer incelemelerden oluşmaktadır.

Grafik 1: 2025 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçi Sayısı



Bununla birlikte, 2025 yılında incelenen 84 denetim kuruluşundan 57'sinin (%67,9) KAYİK dâhil denetim yetkisi bulunmaktadır.

Grafik 2: 2025 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşlarının Yetki Dağılımı



3. 2025 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR

2025 yılında, ihbar ve şikâyet incelemeleri hariç olmak üzere, 72 denetim dosyasında yaygın olarak tespit edilen bulgular Tablo 1 ve Tablo 2'de yer almaktadır.

Tablo 1: Yaygın Olarak Tespit Edilen Muhasebe Bulguları

» Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar
» Stoklar
» Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar
» Hasılat
» Enflasyon Muhasebesi Uygulaması



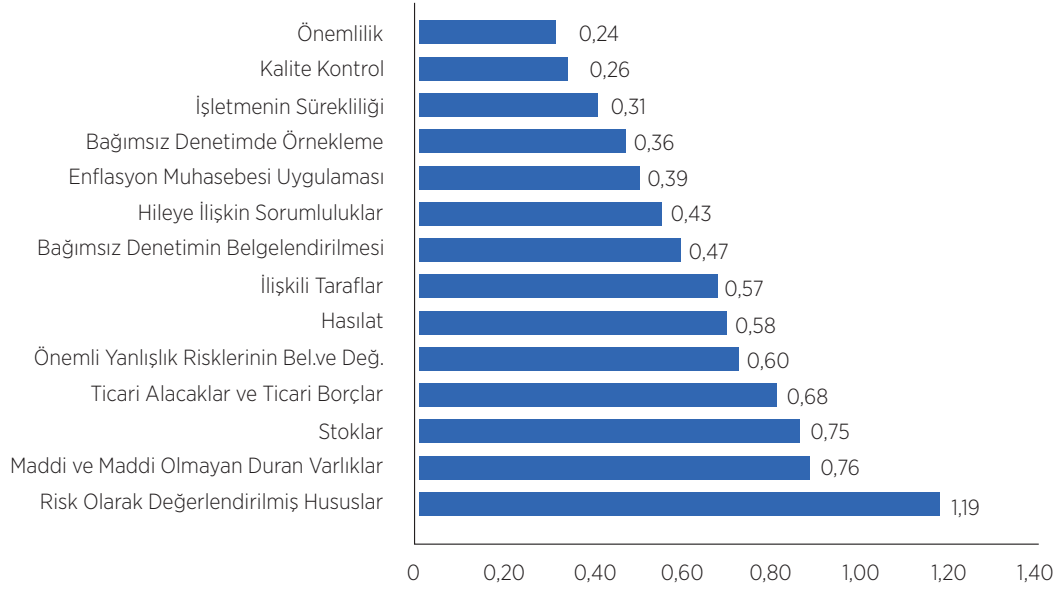
Tablo 2: Yaygın Olarak Tespit Edilen Denetim Standartları Bulguları

» Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar
» Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
» İlişkili Taraflar
» Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
» Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
» Bağımsız Denetimde Örneklem
» İşletmenin Sürekliliği
» Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
» Önemlilik



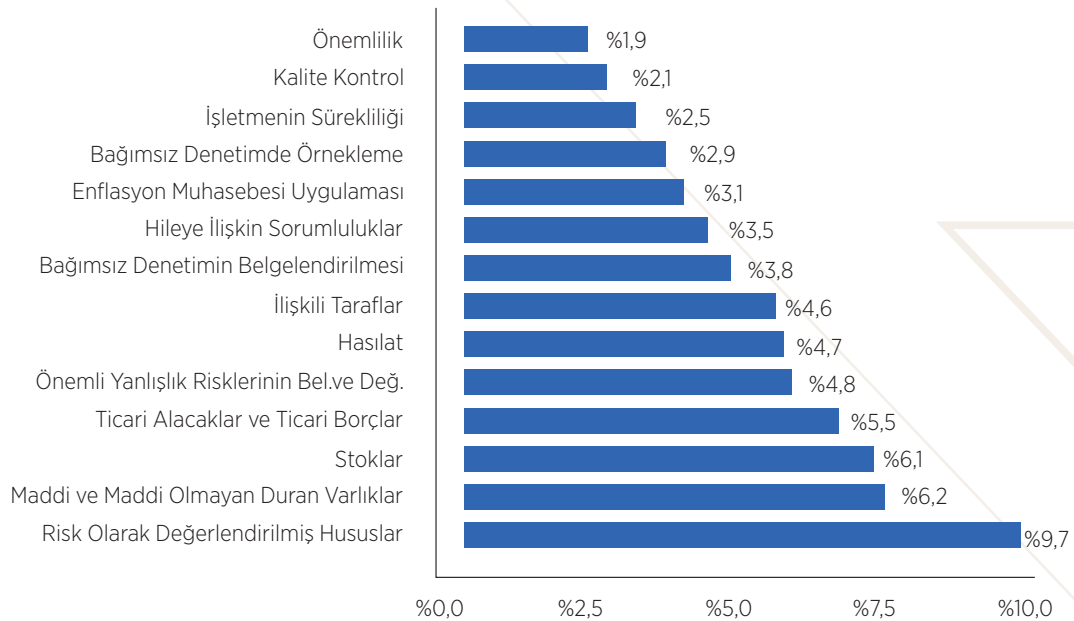
2025 yılı itibarıyla incelemelerde yaygın olarak tespit edilen bulguların her bir denetim dosyası bazında tespit edilme sıklığı Grafik 3'te gösterilmektedir.

Grafik 3: Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Dosya Bazında Ağırlıklandırılması¹



2025 yılı incelemelerinde toplamda 72 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 890 bulgu tespit edilmiştir. Grafik 4'te her bir bulgunun toplam bulgular içerisindeki payları gösterilmektedir.

Grafik 4: Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Toplam Bulgular İçerisindeki Payları



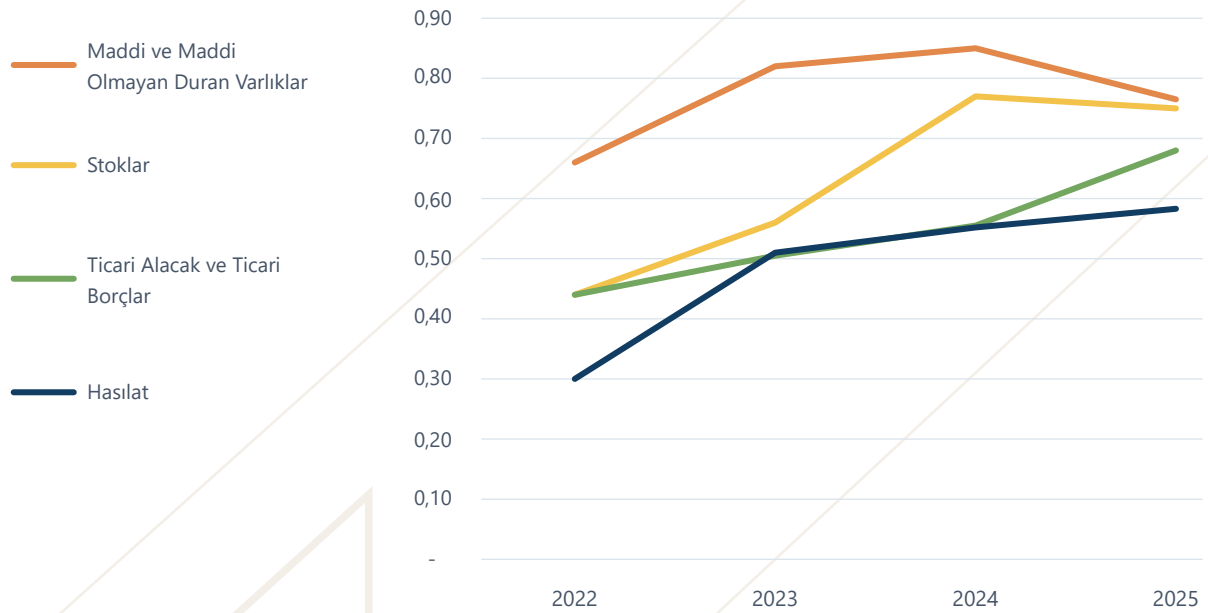
¹ "Tespit Edilen Bulguların Dosya Bazında Ağırlıklandırılması" önceki Yıllık İnceleme Raporlarında yüzde olarak ifade edilmiştir. Konunun daha kolay anlaşılabilmesi amacıyla bu yıldan itibaren "Tespit Edilen Bulguların Dosya Bazında Ağırlıklandırılması" dosya bazında bulgu adedi olarak ifade edilecektir.

2025 yılı incelemelerinde yaygın olarak tespit edilen ilk iki bulgu olan “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” ve “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” kalemlerinin dosya bazında ağırlıkları sırasıyla 1,19 ve 0,76 olarak gerçekleşirken, toplam bulgular içerisindeki payları sırasıyla %9,7 ve %6,2 olarak gerçekleşmiştir. “Kalite Kontrol” ile “Önemlilik” kalemlerinin ağırlıkları ise dosya bazında sırasıyla 0,26 ve 0,24 olarak gerçekleşirken, toplam bulgular içerisindeki payları sırasıyla %2,1 ve %1,9 ile yaygın olarak tespit edilen bulgular içerisinde son sıralarda yer almaktadırlar.

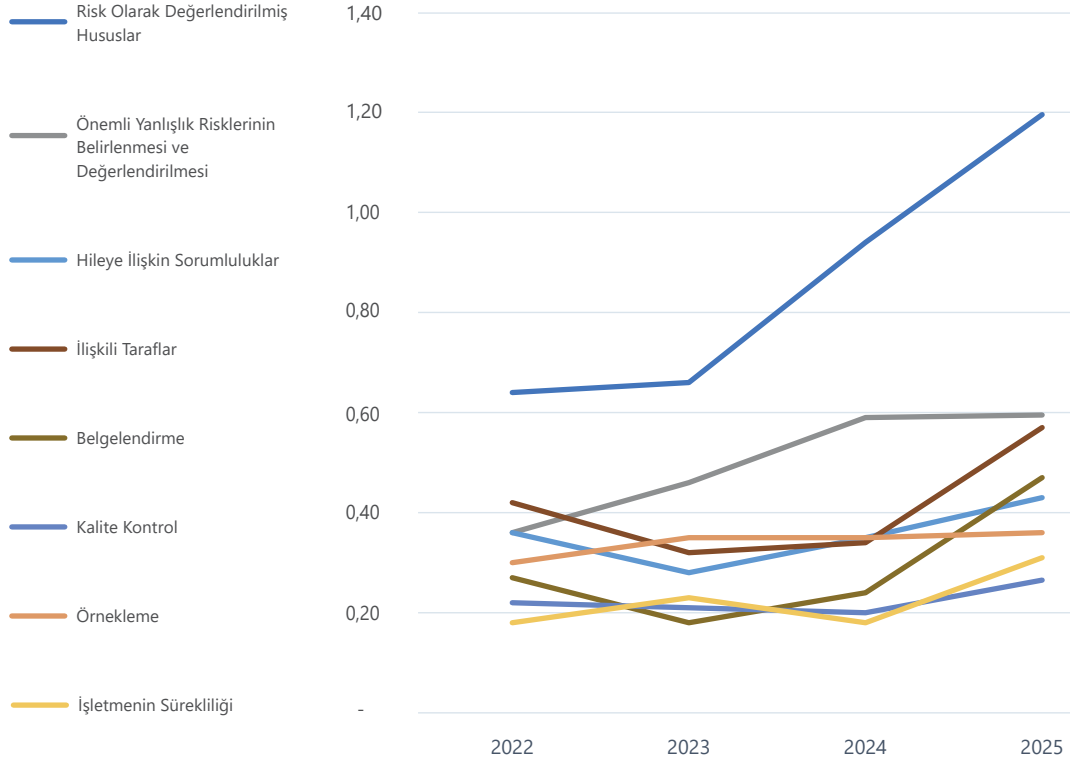
4. İNCELEMELERDE EN SIK TESPİT EDİLEN BULGULARIN YILLAR İTİBARIYLA AĞIRLIKLARI ve YÜZDELİK DEĞİŞİMLERİ

İncelemelerde en sık tespit edilen bulguların, muhasebe bulguları ve denetim standartları bulguları ayrı ayrı olmak üzere son 4 yıl içerisinde dosya bazında ağırlıkları ve toplam bulgular içindeki yüzdeleri aşağıdaki grafiklerde yer almaktadır.

Grafik 5: En Sık Tespit Edilen Muhasebe Bulgularının Dosya Bazında Ağırlıkları

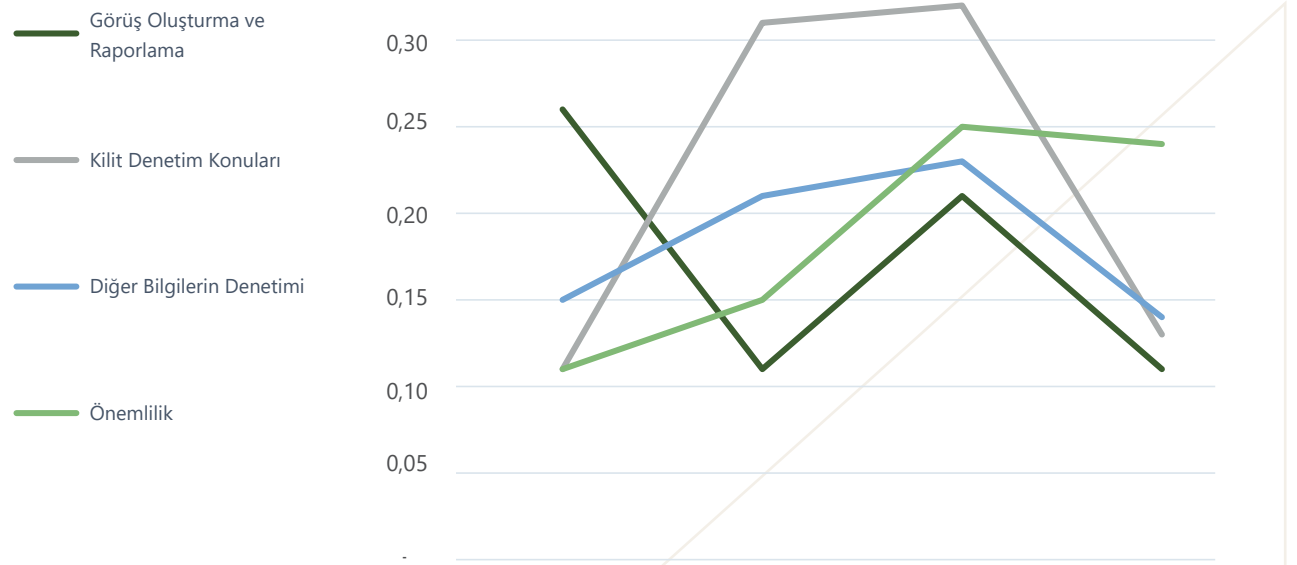


Söz konusu grafik incelendiğinde, “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” kaleminin 2022 yılından 2024 yılına kadar 0,85’e yükseldiği, 2025 yılında ise azalarak 0,76 olarak gerçekleştiği görülmektedir. “Stoklar” kalemi 2022, 2023 ve 2024 yıllarında artarak sırasıyla 0,44, 0,56 ve 0,77 seviyesine ulaştığı 2025 yılında ise 0,75 seviyesine gerilediği görülmüştür. “Ticari Alacak ve Ticari Borçlar” kalemi 2022 yılında 0,44 seviyesindeyken 2023, 2024 ve 2025 yıllarında artarak sırasıyla 0,51, 0,55 ve 0,68 olarak gerçekleşmiştir. “Hasılat” kalemi 2022 yılında 0,30 seviyesindeyken, 2023 yılında artarak 0,51 olarak gerçekleşmiş, 2024 ve 2025 yıllarında da artış eğilimine devam ederek 0,58 seviyesine ulaşmıştır. Ayrıca ilk kez 2025 yılı inceleme döneminde enflasyon muhasebesi uygulamalarına ilişkin süreçler kalite güvence sistemi incelemelerine konu edilmiş olup, bu kapsamda söz konusu uygulamalara yönelik bulgular dosya bazında 0,39 seviyesinde gerçekleşmiştir.

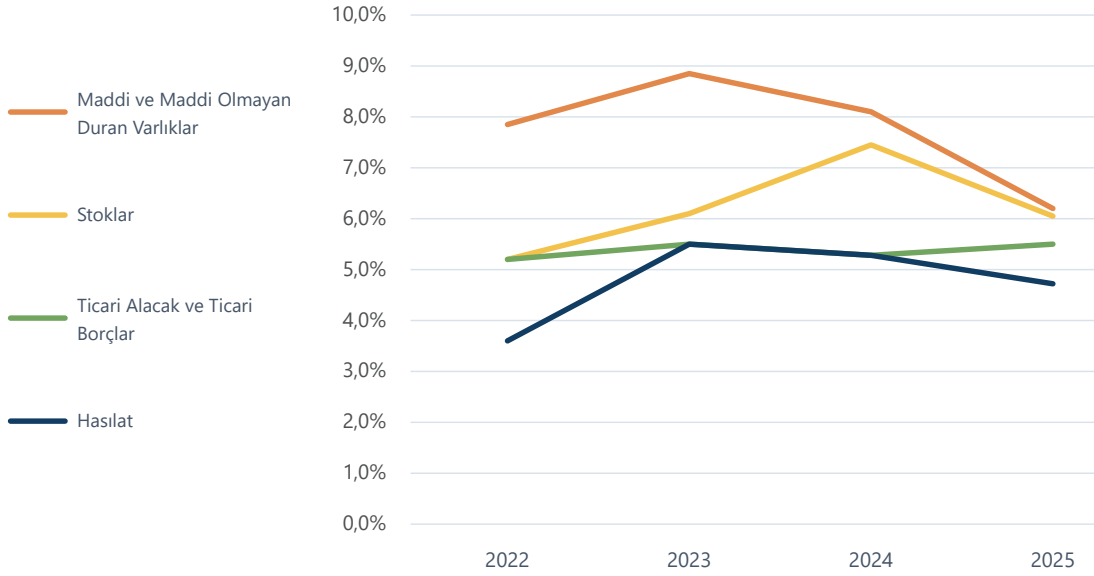
Grafik 6: En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında Ağırlıkları (Önceki Yıla Göre Artış Gösteren)

Söz konusu grafik incelendiğinde denetim dosyası bazında en büyük değişimin “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” kaleminde olduğu ve söz konusu kalemin ağırlığının 2022 yılında 0,64 iken, 2023 yılında 0,66 olarak gerçekleştiği, 2024 yılında büyük bir artış göstererek 0,94 seviyesine ulaştığı ve 2025 yılında tekrar artarak 1,19 seviyesine ulaştığı görülmektedir. Benzer şekilde “Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” kalemi 2022 yılında 0,36 seviyesindeyken 2023, 2024 ve 2025 yıllarında artış göstermiş ve 2025 yılında 0,60 seviyesine ulaşmıştır. “Hileye İlişkin Sorumluluklar” kaleminde 2022 yılından 2023 yılına geçerken bir azalma yaşandığı görülmekte ancak 2024 yılında artışa geçmiştir ve 2025 yılında 0,43 seviyesinde gerçekleştiği görülmektedir. “İlişkili Taraflar” kaleminde de benzer bir şekilde 2022 yılından 2023 yılına geçerken azalma gerçekleşmiş ancak 2024 yılında artmaya başlamış ve söz konusu kalem 2025 yılında 0,57 seviyesine ulaşmıştır. “Belgelendirme” kalemi yıllar itibarıyla genel olarak yatay bir seyir izlemiş 2024 yılında 0,24 2025 yılında ise 0,47 olarak gerçekleşmiştir. “Kalite Kontrol” kalemi de yıllar itibarıyla yatay bir seyir izleyerek 2024 yılında 0,20 seviyesinde, 2025 yılında ise 0,26 seviyesinde gerçekleşmiştir. “Örneklem” kalemi de yıllar itibarıyla nispeten yatay bir seyir izlemiş 2025 yılında ise küçük bir artışla 0,36 seviyesine ulaşmıştır. “İşletmenin Sürekliliği” kalemi 2022 yılında 0,18 iken, 2023 yılında artarak 0,23 seviyesine ulaşmış, 2024 yılında 2022 yılındaki seviyesine gerilemiş, 2025 yılında ise artış göstererek 0,31 seviyesinde gerçekleşmiştir.

Grafik 7: En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında Ağırlıkları (Önceki Yıla Göre Azalış Gösteren veya Sabit Kalan)

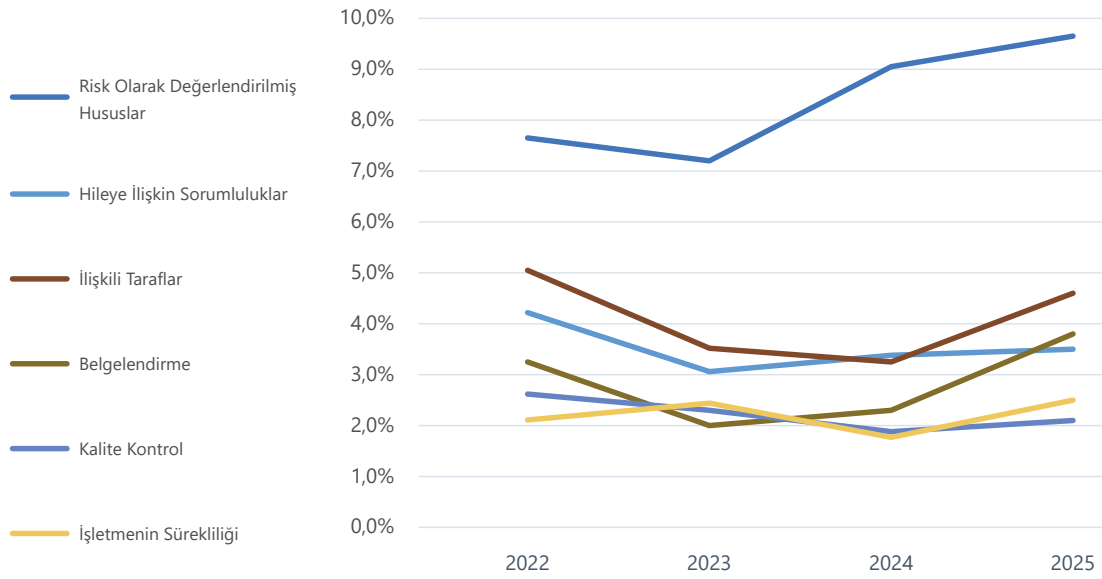


Söz konusu grafik incelendiğinde; “*Önemlilik*” kalemi 2022 yılından 2024 yılına kadar artan bir seyir izlemiş ve 0,11 seviyesinden 0,25 seviyesine ulaşmış ancak 2025 yılında 0,24 seviyesine gerilemiştir. “*Diğer Bilgilerin Denetimi*” kalemi 2022 yılında 0,15 seviyesinde gerçekleşmiş, 2023 ve 2024 yıllarında artarak sırasıyla 0,21 ve 0,23 seviyesine ulaşmış, 2025 yılında ise 0,14 seviyesine gerilemiştir. “*Kilit Denetim Konuları*” kalemi 2022 yılında 0,11 seviyesinde gerçekleşmiş, 2023 ve 2024 yıllarında artarak sırasıyla 0,31 ve 0,32 seviyesine ulaşmış, 2025 yılında ise azalarak 0,13 seviyesine gerilemiştir. “*Görüş Oluşturma ve Raporlama*” kalemi 2022 yılında 0,26 seviyesindeyken, 2023 yılında 0,11 seviyesine gerilemiş, 2024 yılında artış göstererek 0,21 seviyesine ulaşmış, 2025 yılında ise azalarak 0,11 seviyesine gerilemiştir.

Grafik 8: En Sık Tespit Edilen Muhasebe Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelerdeki Değişimleri

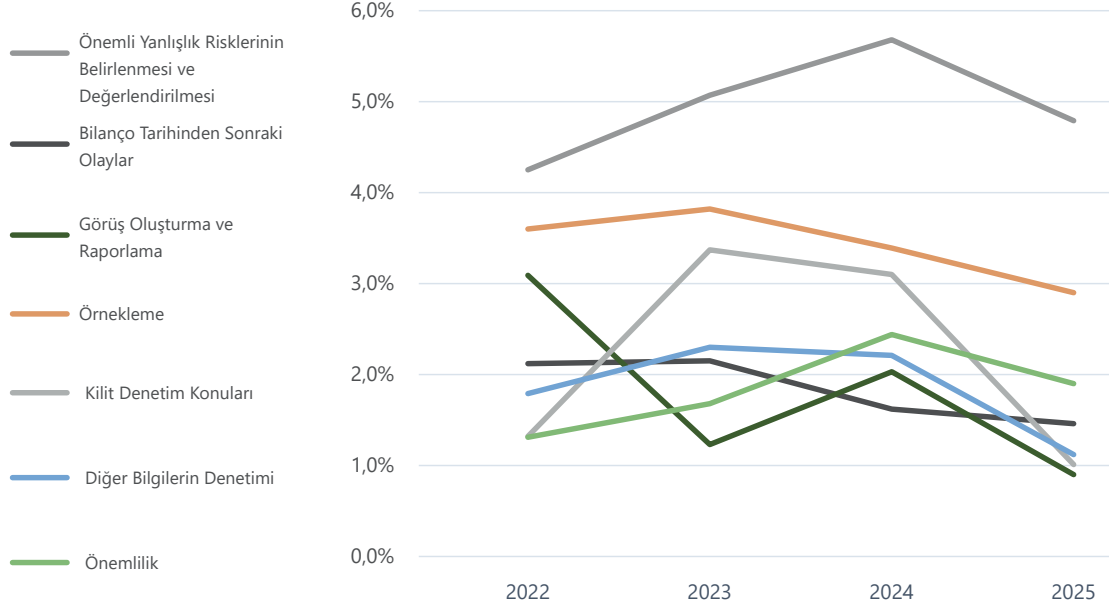
Söz konusu grafik incelendiğinde, “*Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*” kaleminin 2022 ve 2023 yıllarında sırasıyla, %7,8 ve %8,9 olarak gerçekleştiği, 2024 yılında ise azalarak %8,1 seviyesine gerilediği, 2025 yılında da azalmasını sürdürerek %6,2 oranında gerçekleştiği görülmektedir. “*Stoklar*” kalemi 2022 yılında %5,2 olarak gerçekleşmiş, 2023 ve 2024 yıllarında artış göstererek sırasıyla %6,1 ve %7,4 seviyelerine yükselmiş, 2025 yılında ise azalarak %6,1 oranında gerçekleşmiştir. Bununla birlikte, “*Ticari Alacak ve Ticari Borçlar*” kaleminde 2022 – 2025 yılları arasında çok düşük değişiklikler olmakla beraber genel olarak yatay seyrettiği gözlemlenmektedir. “*Hasılat*” kaleminin 2023 yılında 2022 yılına göre arttığı ancak 2025 yılına gelindiğinde %4,7’ye gerilediği görülmektedir. Ayrıca ilk kez 2025 yılı inceleme döneminde enflasyon muhasebesi uygulamalarına ilişkin süreçler kalite güvence sistemi incelemelerine konu edilmiş olup, bu kapsamda tüm bulgular içerisinde söz konusu uygulamalara yönelik bulgular %3,1 seviyesinde gerçekleşmiştir. Özetle en sık tespit edilen muhasebe bulgularının tüm bulgular içindeki yüzdelerdeki değişimleri incelendiğinde genel eğilimin azalma yönünde olduğu görülmektedir.

Grafik 9: En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelerdeki Değişimleri (Önceki Yıla Göre Artış Gösteren)



Söz konusu grafik incelendiğinde “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” kalemi 2022 yılında %7,7 seviyesindeyken, 2023 yılında düşüş göstererek %7,2 seviyesine kadar gerilemiş, 2024 yılında artışa geçerek %9,1 seviyesine ulaşmış, 2025 yılında da artışını sürdürerek %9,7 seviyesinde gerçekleşmiştir. “Hileye İlişkin Sorumluluklar” kalemi 2022 yılında %4,2 oranındayken 2023 yılında düşüş göstererek %3,1 seviyesine kadar gerilemiş, 2024 ve 2025 yıllarında ise sırasıyla %3,4 ve %3,5 seviyesinde gerçekleşmiştir. “İlişkili Taraflar” kalemi 2022 yılında %5,1 seviyesindeyken, sonrasında düşerek 2023 ve 2024 yıllarında sırasıyla %3,5 ve %3,3 olarak gerçekleşmiş, 2025 yılında ise yükselerek %4,6 seviyesine ulaşmıştır. “Belgelendirme” kalemi 2022 yılından 2024 yılına kadar dalgalı bir seyir izleyerek 2024 yılında %2,3 seviyesine, 2025 yılında ise %3,8 seviyesine ulaşmıştır. “Kalite Kontrol” kalemi 2022 yılında %2,6 seviyesindeyken, 2023 ve 2024 yıllarında azalarak sırasıyla %2,3 ve %1,9 oranına gerilemiş ancak 2025 yılında artarak %2,1 seviyesine ulaşmıştır. “İşletmenin Sürekliliği” kalemi 2022 yılında %2,1 seviyesindeyken dalgalı bir seyir izleyerek 2024 yılında %1,8 olarak gerçekleşmiş, 2025 yılında ise %2,5 seviyesine ulaşmıştır.

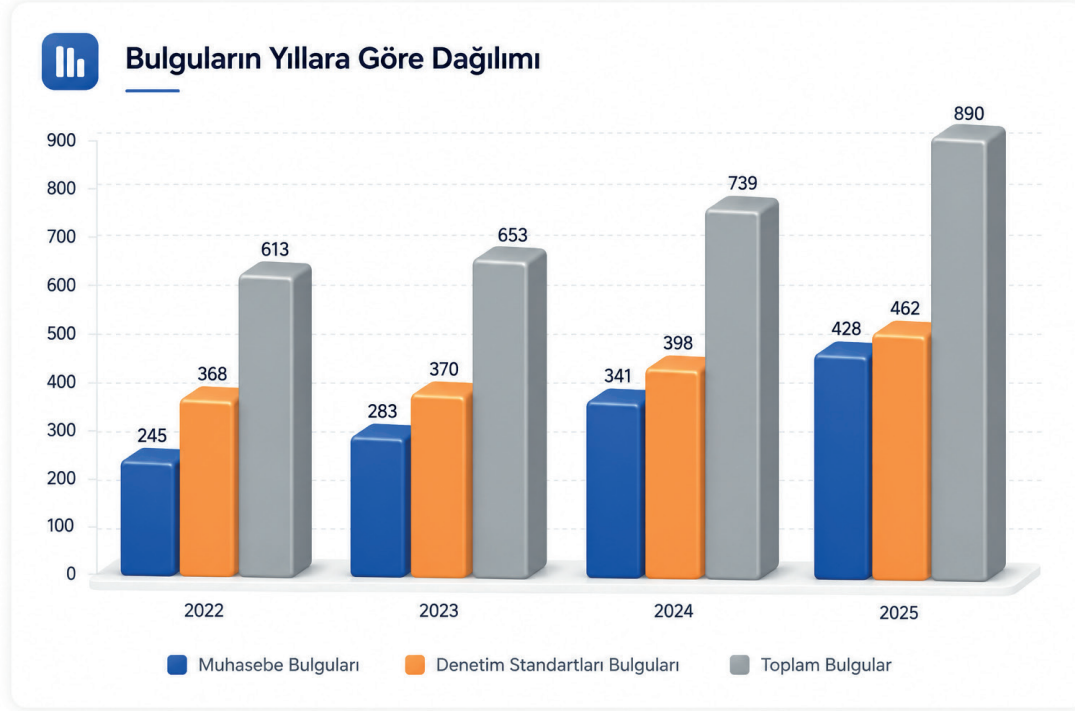
Grafik 10: En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelerdeki Değişimleri (Önceki Yıla Göre Azalış Gösteren veya Sabit Kalan)



Söz konusu grafik incelendiğinde; “*Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi*” kalemi 2022 yılından 2024 yılına kadar artan bir seyir izleyerek %5,7 seviyesine ulaşmış, söz konusu oranın 2025 yılında ise %4,8 seviyesine gerilediği görülmektedir. “*Bilanço Tarihiinden Sonraki Olaylar*” kalemi yıllar itibariyle nispeten yatay bir seyir izleyerek 2025 yılında %1,5 olarak gerçekleşmiştir. “*Görüş Oluşturma ve Raporlama*” ve “*Önemlilik*” kalemleri de yıllar itibariyle dalgalanmalar göstererek 2025 yılında sırasıyla %0,9 ve %1,9 olarak gerçekleşmiştir. “*Örnekleme*” kalemi 2023 yılında 2022 yılındaki seviyeye yakın bir seviyede gerçekleşerek %3,8 seviyesine yükselmiş, 2024 yılında ise düşmeye başlayarak 2025 yılına gelindiğinde %2,9’a gerilemiştir. “*Kilit Denetim Konuları*” kalemi 2022 yılında %1,3 seviyesindeyken 2023 yılında ciddi bir artışla %3,4 seviyesine kadar çıkmış ancak 2024 yılında %3,1 seviyesine gerilemiş, 2025 yılında da azalışını sürdürerek %1,0 oranında gerçekleşmiştir. “*Diğer Bilgilerin Denetimi*” kalemi 2022 yılında %1,8 seviyesindeyken, sonrasında artarak 2023 yılında %2,3’e ulaşmış, 2024 yılında ise %2,2 seviyesine gerilemiş, 2025 yılında da azalışını devam ettirerek %1,1 oranında gerçekleşmiştir.

Aşağıda yer alan grafikte yıllar itibariyle tespit edilen bulguların muhasebe ve denetim standartları bazında ayrıştırılması ve yüzdelerdeki değişimleri yer almaktadır.

Grafik 11: Yıllar İtibariyle Tespit Edilen Bulguların Muhasebe ve Denetim Standartları Bazında Ayrıştırılması



2022 yılında tespit edilen toplam 613 bulgunun 245'i (%40) muhasebe bulgularından, 368'i (%60) denetim standartları bulgularından; 2023 yılında tespit edilen toplam 653 bulgunun ise 283'ü (%43,3) muhasebe bulgularından, 370'i (%56,7) denetim standartları bulgularından, 2024 yılında tespit edilen toplam 739 bulgunun 341'i (%46,1) muhasebe bulgularından, 398'i (%53,9) denetim standartları bulgularından, 2025 yılında ise tespit edilen toplam 890 bulgunun 428'i (%48) muhasebe standartları bulgularından, 462'si (%52) denetim standartları bulgularından oluşmaktadır. Son dört yılın ortalamasına bakıldığında, toplam bulgular içerisindeki muhasebe bulgularının payı yaklaşık %44 seviyesindeyken, denetim standartları bulgularının payı yaklaşık %56 olarak gerçekleşmiştir.

5. 2024 ve 2025 YILLIK İNCELEME RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI




Kalite Güvence Sistemi kapsamında 2024 yılında gerçekleştirilen incelemelerde Kurumumuz tarafından yetkilendirilen 422 denetim kuruluşundan 78'i incelenmiş olup, 2025 yılı incelemelerinde ise sicile kayıtlı 441 denetim kuruluşundan 84'ü KHK'nin 25'inci maddesi uyarınca incelenmiştir.

Bununla birlikte, 2024 yılı incelemelerinde toplamda 71 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 739 bulgu tespit edilmişken, 2025 yılı incelemelerinde 96 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 890 bulgu tespit edilmiştir.



Diğer taraftan, 2024 ve 2025 yılı incelemelerinde yaygın olarak tespit edilen ortak bulgular ve söz konusu bulguların 2024 yılına kıyasla 2025 yılında toplam bulgular içerisindeki değişimi şöyledir:

- Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar 
- Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar 
- Stoklar 
- Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi 
- Hasılat 
- Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar 
- Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları 
- Bağımsız Denetimde Örnekleme 
- İlişkili Taraflar 
- Önemlilik 
- Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi 

2024 incelemelerinde yaygın olarak rastlanan ancak 2025 yılı incelemelerinde yaygın olmadığı belirlenen ve bu sebeple 2025 yılı Yıllık İnceleme Raporunda yer almayan bulgular ise aşağıda belirtilmiştir.

- Kilit Denetim Konuları 
- Diğer Bilgilerin Denetimi 
- Görüş Oluşturma ve Raporlama 

Yukarıda belirtilen bulgular yerine, 2025 yılı incelemelerinde yaygın olarak karşılaşılan ve bu sebeple 2025 yılı Yıllık İnceleme Raporunda yer alan bulgular aşağıda gösterilmektedir.

- Enflasyon Muhasebesi Uygulaması 
- İşletmenin Sürekliliği 
- Kalite Kontrol 

Bu kapsamda 2024 ve 2025 yılı incelemelerinde tespit edilen bulgular dosya bazında değerlendirildiğinde;

Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığının 2024 yılında 0,94 seviyesindeyken 2025 yılında 1,19'a yükseldiği, **Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar**'a ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığının 2024 yılında 0,55 seviyesindeyken 2025 yılında 0,68'e yükseldiği, **Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları**'na yönelik tespit edilen bulguların ağırlığının 2024 yılında 0,35 seviyesindeyken 2025 yılında 0,43'e yükseldiği, **İlişkili Taraflar**'a ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığının 2024 yılında 0,34 seviyesindeyken 2025 yılında 0,57'ye yükseldiği, **Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi**' ne ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığının 2024 yılında 0,24 seviyesindeyken 2025 yılında 0,47'ye yükseldiği, **Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrole** ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığının 2024 yılında 0,20 seviyesindeyken 2025 yılında 0,26'ya yükseldiği, **İşletmenin Sürekliliği** kapsamında tespit edilen bulguların ağırlığının 2024 yılında 0,18 seviyesindeyken 2025 yılında 0,31'e yükseldiği görülmektedir.

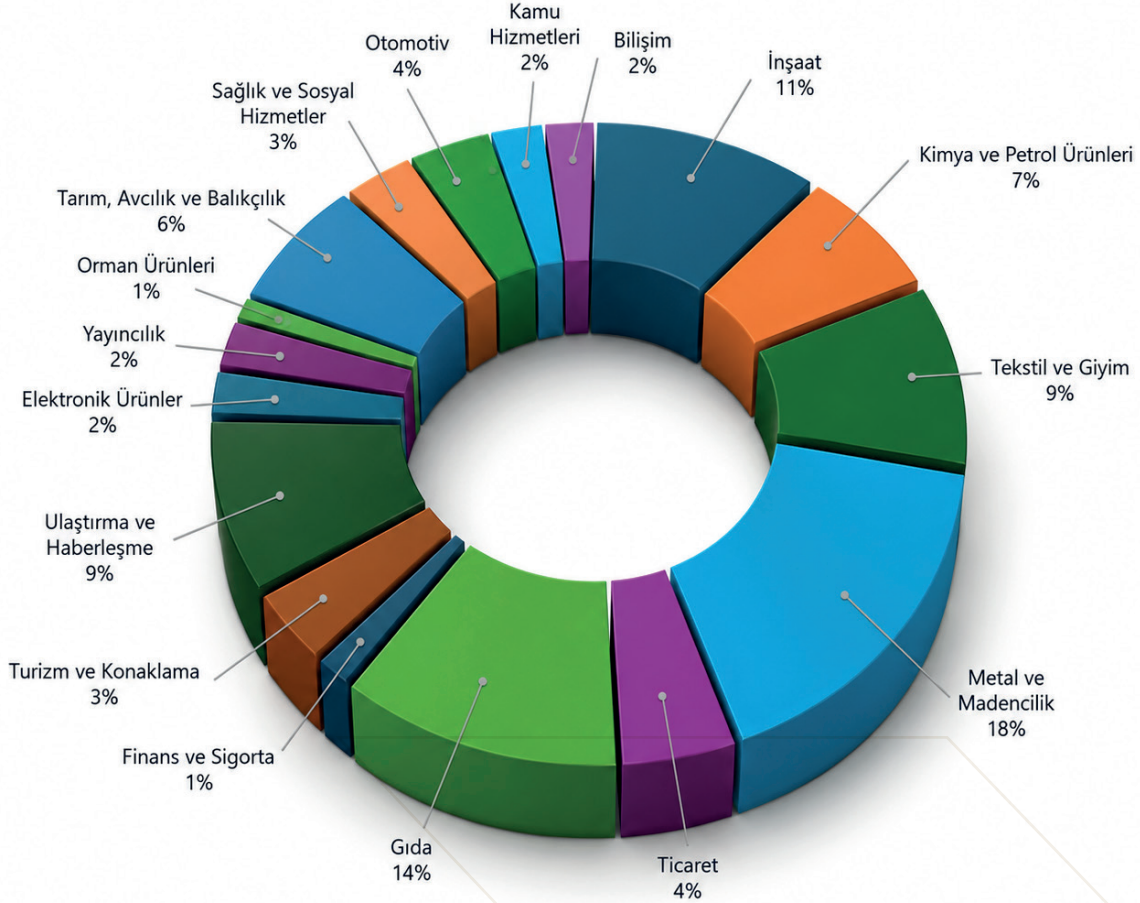
Diğer taraftan, **Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**' a ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığının 2024 yılında 0,85 seviyesindeyken 2025 yılında 0,76'ya düştüğü, **Stoklar**' a ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığının 2024 yılında 0,77 seviyesindeyken 2025 yılında 0,75'e düştüğü, **Kilit Denetim Konuları**'na ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığının 2024 yılında 0,32 seviyesindeyken 2025 yılında 0,13'e düştüğü, **Diğer Bilgilerin Denetimi**' ne ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığının 2024 yılında 0,23 seviyesindeyken 2025 yılında 0,14'e düştüğü, **Görüş Oluşturma ve Raporlama**' ya ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığının 2024 yılında 0,21 seviyesindeyken 2025 yılında 0,11'e düştüğü görülmektedir.

Hasılat, Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, Önemlilik ve Bağımsız Denetimde Örneklem kalemlerinde ise 2024 yılına göre değişimin oldukça az olduğu gözlemlenmektedir. Ayrıca ilk defa tespit edilen bulgular arasında yer alan **Enflasyon Muhasebesi Uygulaması** 2025 yılında dosya bazında 0,39 olarak gerçekleşmiştir.

6. 2025 YILI İNCELEMELERİNİN SEKTÖR BAZINDA AĞIRLIKLANDIRILMASI

2025 yılı incelemelerinde incelenen şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörler'e göre yüzd'elik oranlarına aşağıdaki grafikte yer verilmektedir.

Grafik 12: İncelenen Şirketlerin Sektör Bazında Yüzd'elik Dağılımları



Söz konusu grafik incelendiğinde; 2025 yılında incelenen şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörler arasında "Metal ve Madencilik" sektörünün %18 ile birinci sırada, "Gıda" sektörünün %14 ile ikinci sırada olduğu görülmektedir. "İnşaat" sektörü %11 ile üçüncü sırada, "Ulaştırma ve Haberleşme" ile "Tekstil" sektörleri ise %9 ile dördüncü sırayı paylaşmaktadırlar. İncelenen şirketlerin; %7'sinin "Kimya ve Petrol Ürünleri" sektöründe, %6'sının "Tarım, Avcılık ve Balıkçılık" sektöründe, "Ticaret" ve "Otomotiv" sektörlerinin ise %4 olduğu görülmektedir. "Turizm ve Konaklama" ile "Sağlık ve Sosyal Hizmetler" sektörlerinin ise incelenen şirketler içerisindeki payının %3'er olduğu görülmektedir. Bu sektörlerin yanı sıra "Bilişim", "Elektronik Ürünler" ve "Kamu Hizmetleri" sektörleri %2'ser, "Finans ve Sigorta", "Orman Ürünleri", "Yayınçılık" sektörleri ise %1'er paya sahiptir.

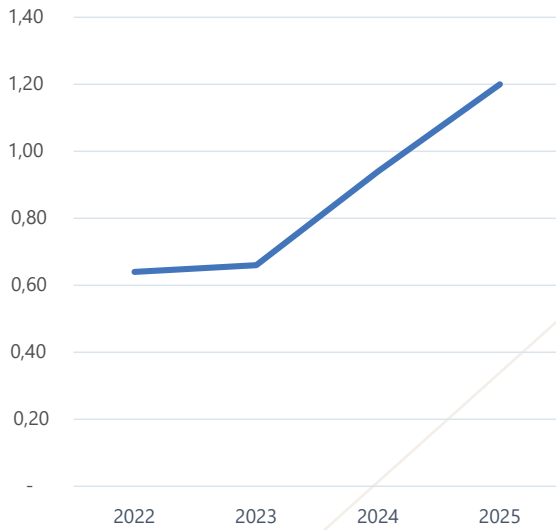
7. 2025 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

7.1. Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar

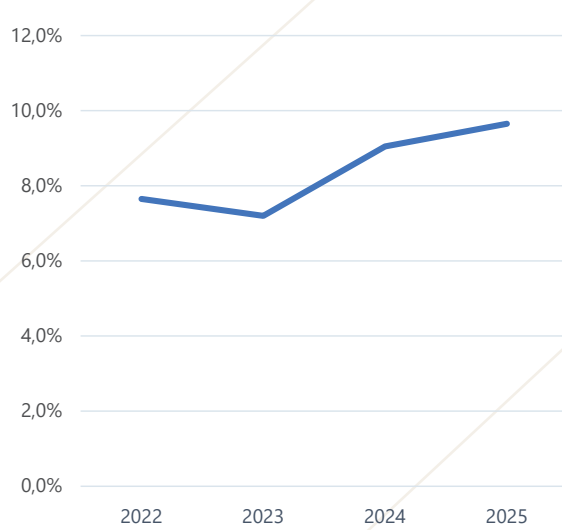
Kurumumuz tarafından 2025 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında 1,19'unda bulgu bazında %9,7'sinde; “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına ilişkin eksiklik tespit edilmiştir.



— Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar
(Dosya Bazında)



— Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar
(Bulgu Bazında)



BDS 330 “Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler” Standardı (BDS 330), belirlenen ve değerlendirilen “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına yönelik denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. Söz konusu Standarda göre denetçi, öncelikle finansal tablo düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapacağı genel işleri tasarlamalı ve uygulamalı akabinde ise yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri esas alan ve söz konusu risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini tasarlamalı ve uygulamalıdır. Yönetim beyanları, finansal tablolardaki bilgilerin finansal tablolara alınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanmasıyla ilgili olarak yönetimin; finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığına ilişkin beyanlardır.

Denetçi uygulanacak müteakip denetim prosedürlerini tasarlariken; önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın belirli özellikleri sebebiyle önemli yanlışlık bulunması ihtimalini ve yanlışlığın büyüklüğünü (yapısal risk), risk değerlendirmesinin “önemli yanlışlık” risklerini ele alan kontrolleri dikkate alıp almadığını (kontrol riski), dolayısıyla kontrollerin etkin biçimde işleyip işlemediğine karar vermek amacıyla denetçinin denetim kanıtı elde etmesinin gerekip gerekmediğini dikkate almalı, yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmelidir.

Bununla birlikte denetçinin mesleki muhakemesine göre önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilmese dahi yönetim beyanlarının niteliği ve önemi sebebiyle denetçi tarafından her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlanmalı ve uygulanmalıdır. Maddi doğrulama prosedürleri; detay testleri ve analitik doğrulama prosedürlerinden oluşmaktadır. Denetçi yalnızca analitik maddi doğrulama prosedürü uygulayabilir, sadece detay testlerinin yapılmasının uygun olacağına karar verebilir veya analitik maddi doğrulama prosedürleri ile detay testlerinin birlikte uygulanmasının, risk olarak değerlendirilen hususlara verilecek en iyi karşılık olduğuna karar verebilir. Detay testlerinin tasarımı, yönetim beyanı ve riskin niteliğiyle ilgilidir. Örneğin, var olma veya gerçekleşme konusundaki yönetim beyanına ilişkin detay testleri, finansal tablo tutarlarının içerdiği kalemlerden seçim yapılmasını ve ilgili denetim kanıtının elde edilmesini içerebilir. Diğer taraftan, tamlık konusundaki yönetim beyanına ilişkin detay testleri, ilgili finansal tablo tutarında yer alması beklenen kalemlerden seçim yapılmasını ve bu kalemlerin finansal tablolara dâhil edilip edilmediğinin araştırılmasını içerebilir. Analitik maddi doğrulama prosedürlerinin, zaman içerisinde tahmin edilebilir hâle gelen büyük hacimli işlemler için uygulanması genelde daha uygundur.

BDS 330, finansal tabloların kapanış işlemleriyle ilgili olarak denetçinin aşağıdaki maddi doğrulama prosedürlerini uygulamasını beklemektedir:

- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin, bu tabloların dayanağını oluşturan muhasebe kayıtları ve açıklamalarda yer alan bilgilerle -bu bilgilerin defteri kebir ve yardımcı defterlerden ya da bunlar dışındaki kaynaklardan elde edilip edilmediğine bakılmaksızın- uygunluğu veya mutabakatı ve
- Finansal tabloların hazırlanması sırasında yapılan önemli yevmiye kayıtlarının ve yapılan diğer düzeltmelerin incelenmesi.

2025 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



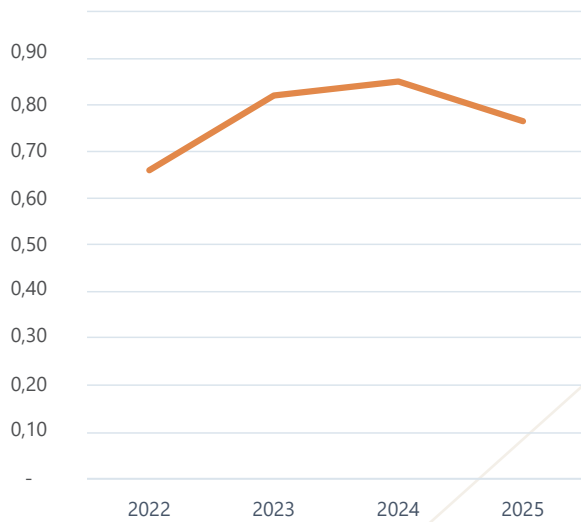
- Finansal tablo düzeyinde önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işlerin tasarlanıp uygulanmaması,
- Yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı müteakip denetim prosedürlerinin uygun bir şekilde tasarlanmaması veya yeterli bir şekilde uygulanmaması,
- Önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklerden bağımsız olarak, her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanmaması ve uygulanmaması,
- Finansal tabloların hazırlanması sırasında yapılan önemli yevmiye kayıtlarının ve yapılan diğer düzeltmelerin incelenmesini içeren maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanmaması.

7.2.Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

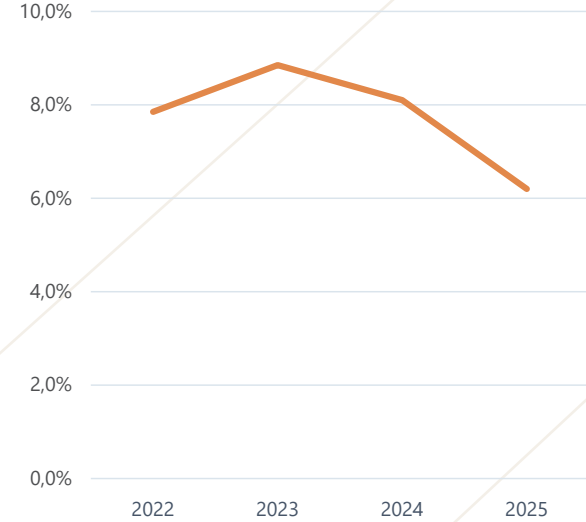
Kurumumuz tarafından 2025 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında 0,76'sında, bulgu bazında %6,2'sinde maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar
(Dosya Bazında)



Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar
(Bulgu Bazında)



Maddi duran varlıklar TMS 16 "Maddi Duran Varlıklar" Standardında; "(a) Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve (b) Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir." şeklinde tanımlanmaktadır. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti sadece, bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır.

TMS 16'ya göre finansal tablolara alınma koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, ilk defa finansal tablolara alınırken maliyet bedeli ile ölçülmekte ve maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilmektedir. Sonraki ölçümde ise işletmeler bir muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçmeli ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulamalıdır.

Maddi olmayan duran varlıklar ise fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir parasal olmayan varlıklardır. TMS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardına göre maddi olmayan duran varlıkların belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekteki ekonomik yarar beklentisi kriterlerini karşılaması gerekmektedir. Belirlenebilirlik kriteri, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini ifade eder. Kontrol kriteri ise işletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücünü yansıtmaktadır. Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir.

TMS 38'e göre muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi olmayan duran varlık kaleminin; ayrı olarak elde edilebilmesi, işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilebilmesi, işletme bünyesinde oluşturulabilmesi, devlet teşviki ile elde edilebilmesi ve varlıkların takası yoluyla elde edilebilmesi durumlarına göre farklı ölçüm esasları bulunmaktadır. Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir. Sonraki ölçümde yeniden değerlendirme modelinin seçilmesi durumunda ise; bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. Ayrıca söz konusu Standart işletme içi yaratılan şerhifiyenin varlık olarak muhasebeleştirilmesini yasaklamaktadır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların denetimiyle ilgili olarak denetçi, varlıkların sahipliğinin işletmede olup olmadığı, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği, amortisman, faydalı ömür ve kalıntı değer tahminlerinin uygunluğu, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca yapılması gereken açıklamaların yapılıp yapılmadığı hususlarında güvence elde etmelidir.

2025 yılında Kurumumuz tarafından yapılan incelemeler sonucunda "*Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*" ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin "*Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*" ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



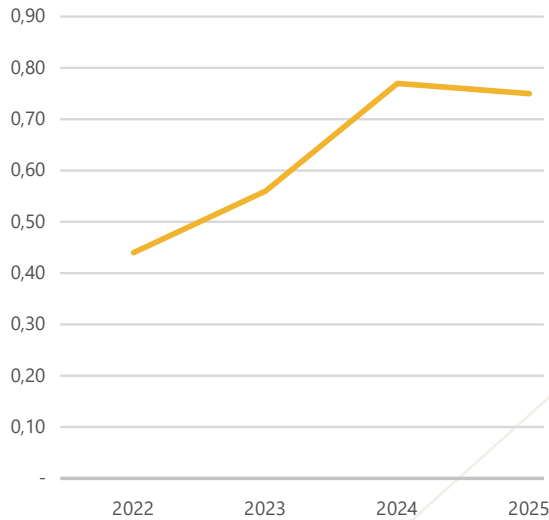
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların mevcudiyetine ilişkin herhangi bir çalışma yapılmamış olması,
- Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygunluk kapsamında, niteliğine uygun maddi olmayan duran varlık sınıfında sunulması gereken finansal tablo kaleminin "Diğer maddi olmayan duran varlıklar" olarak sunulmuş olması,
- Faydalı ömürleri sona ermesine rağmen işletme tarafından kullanılmaya devam eden ve işletmenin aktifinde izlemeye devam ettiği maddi duran varlık kaleminin olması ve maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerinin Vergi Usul Kanunları uyarınca gerçekçi tahminleri yansıtmaması,
- Arsa ve bina ayrıştırmasının yapılmaması sebebiyle arsalarla amortisman ayrılması, söz konusu yanlışlıkla ilgili düzeltme talep edilmemesi,
- Maddi duran varlıklara Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yeniden değerlendirme yapılması, söz konusu değerlemelerin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak yapılmamış olmasına rağmen denetçi tarafından bu yanlışlığın düzeltilmesine yönelik herhangi bir denetim prosedürü uygulanmamış olması.

7.3. Stoklar

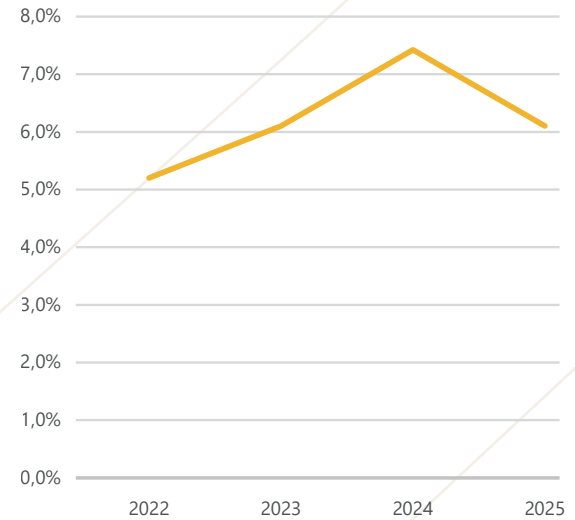
Kurumumuz tarafından 2025 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında 0,75'inde, bulgu bazında %6,1'inde stokların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığının tespitine yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



— Stoklar (Dosya Bazında)



— Stoklar (Bulgu Bazında)



Stoklar, TMS 2“Stoklar” Standardında; olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan, olağan iş akışı içinde satılmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıklar olarak tanımlanmaktadır. İşletmeler, faaliyetlerini düzenli bir şekilde sürdürebilmek ve müşterilerin ihtiyaçlarını zamanında karşılayabilmek için stok bulundurlar. İster üretim işletmesi olsun ister ticaret veya hizmet işletmesi olsun hemen hemen her işletmenin finansal durum tablosunda stok kalemi yer alır. Mezkûr Standart uyarınca stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanı üzerinden ölçülür. Net gerçekleşebilir değer; olağan iş akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin düşülmesiyle elde edilen tutardır. Stokların maliyeti ise; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Stoklar satıldığında, bunların defter değeri, ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Stoklar, işletmelerin esas faaliyetleri kapsamında satışı yapılan mal ve hizmetleri oluşturduğundan, stokların satışından elde edilen hasılat ve bunların maliyetleri işletmelerin esas faaliyet karının belirlenmesinde ana unsur olmaktadır. Stoklarla ilgili muhasebe ilkeleri ise söz konusu maliyetlerin nasıl belirleneceğini ve kapsamını düzenlemektedir. Bununla birlikte, işletmelerin esas faaliyetlerini düzenli bir şekilde yürütebilmesi için belirli ölçüde stok bulundurma gereklilikleri birlikte, fazla tutulan stoklar işletme sermayesinin etkinliğini azaltan en önemli kalemlerden birini oluşturmaktadır.

Denetçi stoklarla ilgili olarak, kayıtlı stokların mevcudiyetinden ve durumundan, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak değerlendirildiğinden, işletme mülkiyetindeki tüm stokların kayıtlı olduğundan, yıl içinde tükenen veya satılan stok kalemlerinin uygun hesaplara doğru tutarlarla aktarıldığından, alınan veya satılan tüm stokların doğru döneme kaydedildiğinden emin olmak için denetim prosedürleri tasarlayıp uygulamalıdır.

Ayrıca, BDS 501 “Bağımsız Denetim Kanıtları-Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar” Standardı, stokların mevcudiyeti ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesiyle ilgili özel hükümler içermektedir. Standarda göre, stokların finansal tablolar açısından önemli olması durumunda denetçi, mümkün olan hallerde fiziki stok sayımına katılmak ve işletmenin nihai stok kayıtlarının stok sayım sonuçlarını doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığına karar vermek için söz konusu kayıtlarla ilgili denetim prosedürleri uygulamak suretiyle stokların mevcudiyeti ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Fiziki stok sayımına katılım ise aşağıdaki faaliyetleri içerir:

- Yönetimin, işletmenin fiziki stok sayımı sonuçlarının kayıt ve kontrol edilmesine yönelik talimat ve prosedürlerini değerlendirmek,
- Yönetimin sayıma ilişkin prosedürlerinin uygulanmasını gözlemlemek,
- Stokları tetkik etmek,
- Test sayımlarını yapmak.

Fiziki stok sayımının, finansal tablo tarihinden farklı bir tarihte yapılması durumunda denetçi, sayım tarihi ile finansal tablo tarihi arasında stoklarda meydana gelen değişikliklerin uygun olarak kaydedilip kaydedilmediğine ilişkin denetim kanıtı elde etmek için ek prosedürler uygulamalıdır. Stok sayımına katılım mümkün değilse, stokların mevcudiyeti ve durumuyla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetçi alternatif denetim prosedürleri uygulamalı, bunun da mümkün olmaması durumunda ise olumlu görüş dışında bir görüş vermelidir.

2025 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Stoklar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Stoklar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



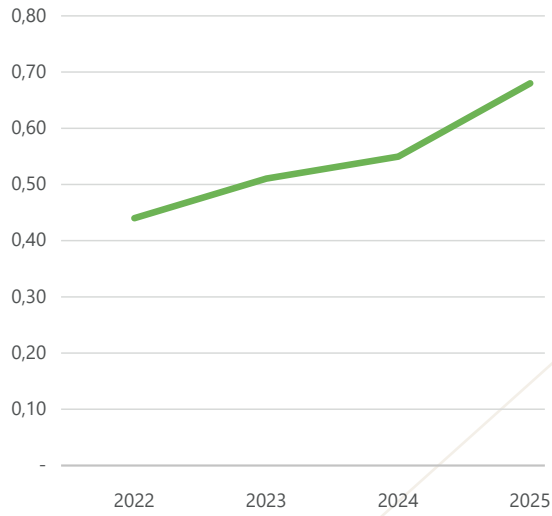
- Stokların mevcudiyeti, tamlığı, doğruluğu, değerlemesi ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi,
- Verilen Sipariş Avansları hesap bakiyesine ilişkin olarak örneklem yoluyla verilen sipariş avanslarının gerçekten mal/hizmet tedarikine yönelik ön ödemeler olup olmadığının doğrulanmayıp sadece kayıtlar üzerinden bir değerlendirme yapılması,
- Stok sayımına katılım sağlanmaması, işletmenin fiziki stok sayımı sonuçlarının kayıt ve kontrol edilmesine yönelik talimat ve prosedürlerinin değerlendirilmemesi, test sayımlarının yapılmaması,
- Stokların değerlemesine ilişkin denetim prosedürlerinin tasarlanmadığı ve uygulanmadığı, değer düşüklüğü göstergeleri ve tahmini satış bedellerinin dikkate alınmadığı, dolayısıyla stokların maliyet ile net gerçekleştirilebilir değerinden düşük olmaları ölçülmemesi,
- Stokların değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığının tespitine ilişkin olarak herhangi bir çalışmanın yapılmaması,

7.4. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar

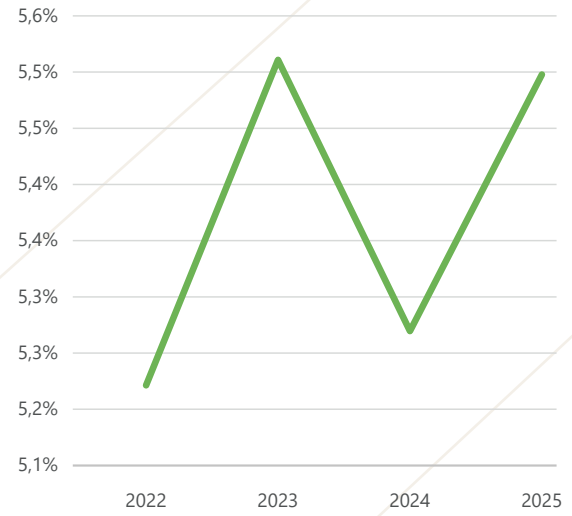
Kurumumuz tarafından 2025 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında 0,68'inde, bulgu bazında %5,5'inde ticari alacakların ve ticari borçların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



**Ticari Alacak ve Ticari Borçlar
(Dosya Bazında)**



**Ticari Alacak ve Ticari Borçlar
(Bulgu Bazında)**



Ticari alacaklar, işletmelerin esas faaliyetleri kapsamında müşterilerinden senetli ve senetsiz alacaklarını içerir. Alacak kavramı ise işletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkı olarak tanımlanmıştır. Bedeli alma hakkı, bedelin tahsilinin sadece bir vadeye bağlı olması halinde koşulsuz olur. Örneğin, işletme gelecekte iadeye konu olabilecek olsa da, mevcut bir tahsil hakkını alacak olarak finansal tablolara yansıtacaktır. Dolayısıyla, bir alacağın finansal tablolara alınabilmesi için faturasının kesilmiş veya benzer şekillerde müşteriyle tarafları bağlayıcı şekilde mutabakata varılmış olması, vade dışında herhangi bir koşula bağlanmamış olması gerekir. İşletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkı ortaya çıkmadan mal veya hizmetlerini müşteriye devrederek edimini yerine getirdiği durumlarda ticari alacak ortaya çıkmaz, ilgili varlık "Sözleşme Varlıkları" kaleminde gösterilir.

Ticari alacakların varsa vade farkları, faiz vb. tutarlar hasılat karşılığı değil faiz geliri, kur farkları vb. karşılığı finansal tablolara alınmakla birlikte, bu tutarlar da ticari alacaklarda gösterilir ve ilgili açıklamalar dipnotlarda yapılır. Söz konusu faiz gelirleri, kur farkları vb. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda ise Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler içinde gösterilir.

- Ticari borçlar ise üçüncü kişilere tedarikçi sıfatları dolayısıyla oluşan, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyile resmi olarak anlaşılan borçlardır.
- Ticari alacaklar ve ticari borçlarla ilgili denetimde karşılaşılabilecek risklere aşağıdaki durumlar örnek olarak gösterilebilir:
- Ticari alacaklar ve ticari borçlar olduğundan daha düşük veya daha yüksek şekilde finansal tablolarda gösteriliyor olabilir.

- Şüpheli ticari alacaklara ilişkin finansal tablolarda yeterli karşılık ayrılmamış olabilir.
- Ticari alacaklar ve ticari borçlar için yapılan reeskont hesaplamasında hatalar mevcut olabilir.
- İlişkili taraflardan olan alacak veya borçlar doğru sınıflandırılmamış olabilir.
- Yabancı para cinsinden alacaklar veya borçlar doğru değerler üzerinden finansal tablolara yansıtılmamış olabilir.

Ticari alacak ve ticari borç kalemlerinin denetimiyle ilgili olarak denetçi; hesap bakiyelerinin varlığı, tamlığı ve doğruluğu hakkında denetim kanıtı elde etmeli, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak değerlendirdiğinden, sunulduğundan ve açıklandığından emin olmalıdır.

2025 yılında Kurumumuz tarafından yapılan incelemeler sonucunda *“Ticari Alacak ve Ticari Borçlar”* ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin *“Ticari Alacak ve Ticari Borçlar”* ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



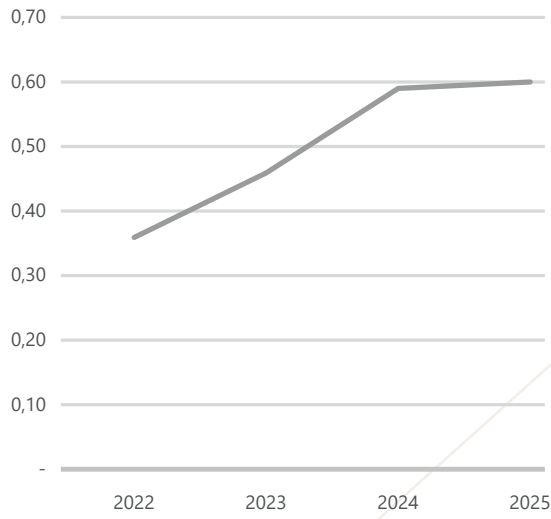
- Ticari alacak ve ticari borçların varlığı ve tamlığı hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla dış teyit veya alternatif herhangi bir denetim prosedürünün uygulanmaması,
- Şüpheli hale gelmiş ticari alacak olup olmadığını belirlemeye yönelik herhangi bir çalışmanın yapılmaması,
- Alacak Senetleri ve Borç Senetleri hesaplarına ilişkin reeskont hesaplamasının tamlığına, doğruluğuna ve sınıflanmasına ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmaması,
- Ticari alacak ve ticari borç hesap kalemlerine ilişkin yaşlandırma çalışmalarının mevcut olmaması ve şüpheli hale gelen ticari alacaklar ve borçlara ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmaması,
- Alacak ve borç senetlerinin fiziki varlığını tevsik edici denetim kanıtlarının elde edilmemiş olması.

7.5.Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

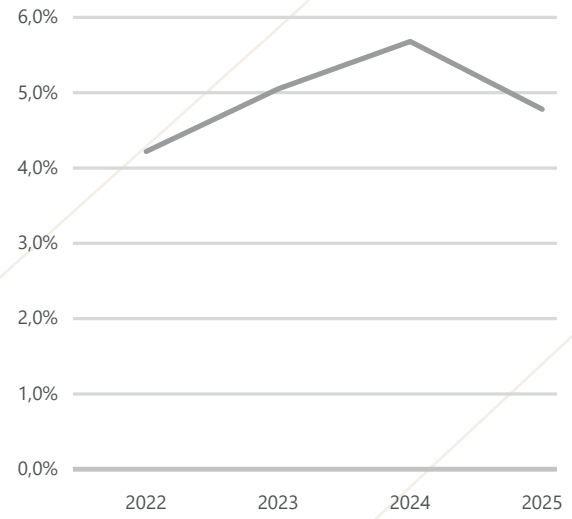
Kurumumuz tarafından 2025 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında 0,60'ında, bulgu bazında %4,8'inde iç kontrol dahil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine yönelik denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



— Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Dosya Bazında)



— Önemli Yanlışlık Risklerinin Belgelendirilmesi ve Değerlendirilmesi (Bulgu Bazında)



Denetçinin işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğu BDS 315 “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” Standardında düzenlenmiştir. Mezkûr Standarda göre denetçinin amacı, işletmenin iç kontrolü dahil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır. Denetçi, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanmasına uygun bir dayanak oluşturacak denetim kanıtlarını elde etmek amacıyla risk değerlendirme prosedürlerini tasarlamalı ve uygulamalıdır. Denetçi risk değerlendirme prosedürlerini, doğrulayıcı olabilecek denetim kanıtları elde etme veya çelişkili olabilecek denetim kanıtlarını hariç tutma eğiliminde olmayacak şekilde (diğer bir ifadeyle, taraflı olmayan şekilde) tasarlar ve uygular. Risk değerlendirme prosedürleri; yönetimin ve -varsa- iç denetim fonksiyonundaki kişiler dâhil, işletme içindeki diğer uygun kişilerin sorgulanmasını, analitik prosedürleri, gözlem ve tetkiki içerir.

Ayrıca denetçi işletme ve çevresi ile geçerli finansal raporlama çerçevesi hakkında kanaat edinmek amacıyla da risk değerlendirme prosedürlerini uygulamalı, işletmenin muhasebe politikalarının uygun olup olmadığını ve geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını değerlendirmelidir.

Denetçi uygulamış olduğu risk değerlendirme prosedürleri neticesinde elde ettiği denetim kanıtlarına dayanarak önemli yanlışlık risklerini belirlemeli ve söz konusu risklerin finansal tablo düzeyinde veya işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde var olup olmadığına karar vermelidir. Önemli yanlışlık risklerinin ilk belirlenmesini veya değerlendirilmesini dayandırdığı denetim kanıtlarıyla tutarsız olan yeni bir bilgi edinmesi hâlinde denetçi, söz konusu belirlemeyi veya değerlendirmeyi revize etmelidir.

2025 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “*Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi*” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “*Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi*” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



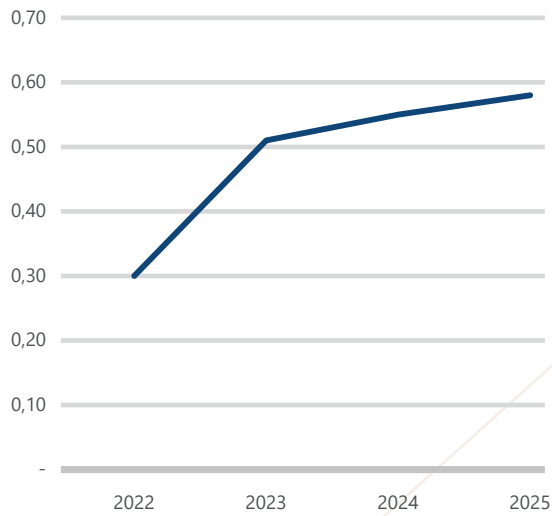
- Sorumlu denetçi ve denetim ekibinin diğer kilit üyelerinin, işletmenin finansal tablolarının önemli yanlışlıklara olan açıklığı ve geçerli finansal raporlama çerçevesinin işletmenin durum ve gerçeklerine uygulanması konularında müzakerede bulunduğu dair bir belgelendirme yapılmaması,
- Finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine dayanak oluşturmak amacıyla ilgili risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanmaması ve önemli yanlışlık risklerinin belirlenmemesi,
- Denetimle ilgili kontroller hakkında kanaat edinirken bu kontrollerin tasarımının değerlendirilmemesi ve işletme personelinin sorgulanmasına ek prosedürler uygulayarak bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verilmemesi,
- İşletmenin iç kontrol sisteminin bileşenleri hakkında kanaat edinilmesine yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi.

7.6. Hasılat

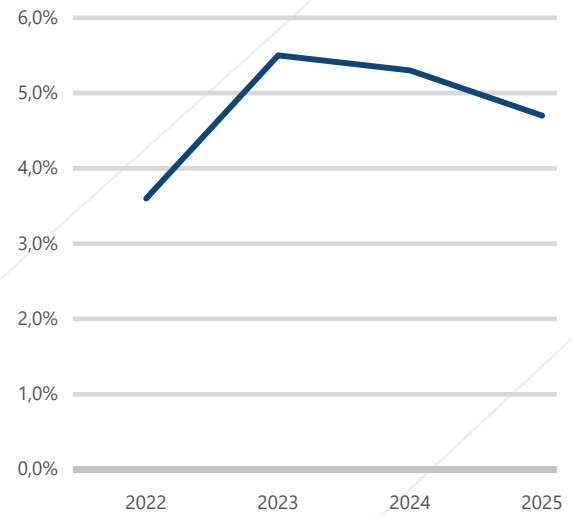
Kurumumuz tarafından 2025 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında 0,58’inde, bulgu bazında %4,7’sinde hasılatın geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



— Hasılat (Dosya Bazında)



— Hasılat (Bulgu Bazında)



Hasılat TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardında, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir olarak tanımlanmıştır. Mezkûr Standarda göre hasılat, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden finansal tablolara yansıtılmalıdır. Müşteriyle yapılan bir sözleşme ancak aşağıdaki şartların tamamı karşılandığında bu Standart kapsamında muhasebeleştirilir:

- Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi (yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüllere uygun olarak) onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir,
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarını tanımlayabilmektedir,
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir,
- Sözleşme özü itibarıyla ticari niteliktedir (başka bir ifadeyle, sözleşmenin bir sonucu olarak işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarında, zamanlamasında ve riskinde değişiklik beklenmektedir),
- İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir. İşletme bir bedelin tahsil edilebilirliğinin muhtemel olup olmadığını değerlendirirken, sadece müşterinin bu bedeli vadesinde ödeme kabiliyetini ve niyetini dikkate alır. İşletmenin tahsiline hak kazanacağı bedel, müşterisine bir fiyat avantajı teklif etmesi nedeniyle, sözleşmede belirtilen fiyattan düşük olabilir.
- İşletmenin müşteriden mal ve hizmetlerin bedelini tahsil etmesi durumunda, müşteriyle yapılan sözleşme yukarıdaki şartları sağlamasa dahi, aşağıdaki hallerden biri gerçekleştiğinde tahsil ettiği tutarı hasılat olarak finansal tablolarına alır:

- İşletmenin müşteriye mal veya hizmet devrine ilişkin hiçbir yükümlülüğünün kalmaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu bedelin iadesinin mümkün olmaması veya,
- Sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması.

BOBİ FRS uygulayan işletmeler için ise Hasılat başlıklı beşinci bölümde; hasılat tanımı yapılmakta ve hangi işlemlerden ortaya çıkan hasılatların bu bölüm kapsamında olduğu açıklanmakta, hasılatın kayda alınmasına ve ölçülmesine ilişkin genel ilkeler belirlenmekte, mal satışı, hizmet sunumu, inşa sözleşmeleri ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kar payı gelirleri için hasılatın kayda alınması ve ölçümüne ilişkin genel ilkelerin ne şekilde uygulanacağı düzenlenmektedir.

Hasılatın denetimiyle ilgili olarak denetçi, hasılatın muhasebeleştirilme kriterlerini karşılayıp karşılamadığını, hasılat tutarının geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca doğru ölçülüp ölçülmediğini, doğru döneme kaydedilip kaydedilmediğini ve hasılatla ilişkin açıklamaların yeterli olup olmadığını kontrol etmelidir. Ayrıca denetçinin, hasılatın muhasebeleştirilmesinde hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskinin bulunduğu varsayımıyla hareket etmesi ve söz konusu varsayımın yürütülen denetimde geçerli olmadığı sonucuna ulaşması hâlinde bunun gerekçelerini çalışma kâğıtlarına dâhil etmesi beklenmektedir.

2025 yılında Kurumumuz tarafından yapılan incelemeler sonucunda “Hasılat” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Hasılat” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



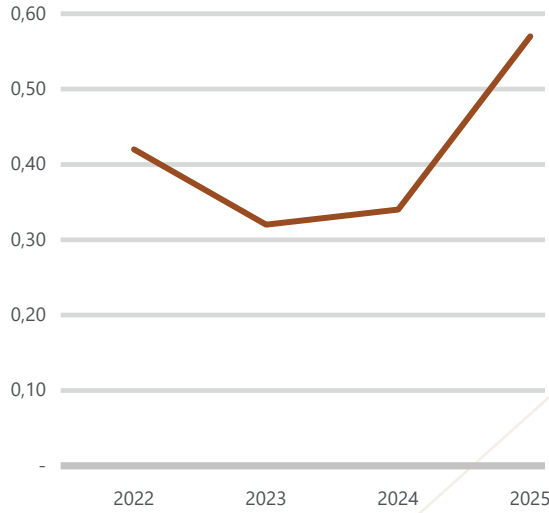
- Hasılat tutarının doğruluğuna ilişkin çok düşük oranda ve/veya örneklem tasarlamadan doğrulama yapılmış olması,
- Hasılatın geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğine ilişkin denetim prosedürlerinin uygulanmaması,
- Hasılatın doğru hesap dönemine kaydedilip kaydedilmediğinin tespitine yönelik dönemsellik testinin yapılmaması,
- Satış iadeleri ve satış iskontolarıyla ilgili herhangi bir denetim çalışmasının yapılmamış olması.

7.7. İlişkili Taraflar

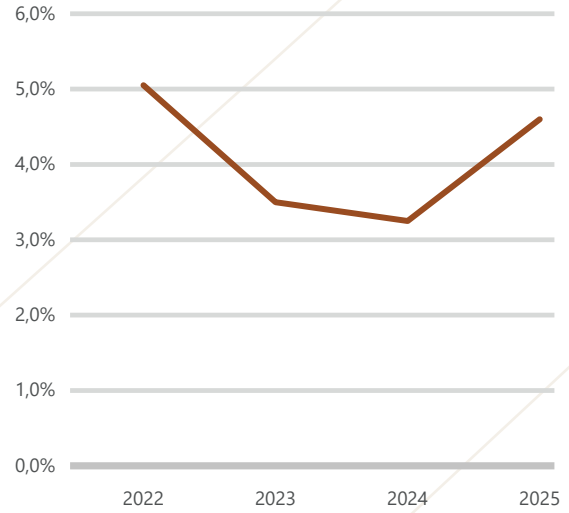
Kurumumuz tarafından 2025 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında 0,57'sinde, bulgu bazında %4,6'sında ilişkili taraf işlemleriyle ilgili olarak denetim prosedürlerinin uygulanmasında ve çalışma kağıtlarının düzenlenmesinde eksiklik tespit edilmiştir.



— İlişkili Taraflar (Dosya Bazında)



— İlişkili Taraflar (Bulgu Bazında)



İlişkili taraf işlemleri olağan iş akışı içerisinde gerçekleştiğinde, diğer işlemlerden daha fazla bir risk içermeyebilir. Ancak aşağıdaki gibi bazı durumlarda ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerin niteliği, finansal tablolarda ilişkili olmayan taraflara kıyasla daha yüksek önemli yanlışlık riskine sebep olabilir:

- İlişkili taraflar, oldukça kapsamlı ve karmaşık ilişki ve yapılar aracılığıyla faaliyet gösterebilirler ve bu durum ilişkili taraf işlemlerinin karmaşıklığını artırır.
- Bilgi sistemleri, işletme ile ilişkili tarafları arasındaki işlemlerin ve hesap bakiyelerinin belirlenmesi veya bunların özetlenmesinde etkin olmayabilir.
- İlişkili taraf işlemleri normal piyasa yapısı ve şartlarında gerçekleşmeyebilir; örneğin, bazı ilişkili taraf işlemleri bedelsiz olarak gerçekleşebilir.

İlişkili tarafların birbirlerinden bağımsız olmaması sebebiyle çoğu finansal raporlama çerçevesi, finansal tablo kullanıcılarının, bu ilişkilerin niteliğini ve finansal tablolar üzerindeki gerçek veya potansiyel etkilerini anlayabilmelerini sağlamak amacıyla ilişkili taraf ilişkileri, işlemleri ve bakiyelerine yönelik özel muhasebe ve açıklama hükümleri içerir. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin bu tür hükümler belirlemesi durumunda denetçi, işletmenin ilişkili taraf ilişkilerini, işlemlerini veya bakiyelerini bu çerçevenin hükümlerine uygun olarak gerektiği gibi muhasebeleştirmemesinden veya açıklamamasından kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini belirlemek, değerlendirmek ve bunlara karşılık vermek için denetim prosedürlerini uygulamakla sorumludur.

Bununla birlikte, geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraflarla ilgili herhangi bir hüküm bulunmasa veya bulunan hükümler yetersiz olsa dahi denetçi, finansal tabloların bu ilişki ve işlemlerden etkilendiği ölçüde finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde sunulup sunulmadığı ve yanıltıcı olup olmadığı hakkında bir sonuca ulaşabilmesine yetecek kadar, bu ilişki ve işlemler hakkında bilgi elde etmelidir.

Ayrıca, ilişkili taraflar aracılığıyla daha kolay hile yapılabildiğinden, işletmenin ilişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin anlaşılması, denetçinin hile riski faktörlerine ilişkin yaptığı değerlendirmeye ilgilidir. Açıklanmamış ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin bulunma ihtimali dikkate alındığında, denetimin mesleki şüphecilik içerisinde planlanması ve yürütülmesi özellikle önem taşır.

2025 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “İlişkili Taraflar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “İlişkili Taraflar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



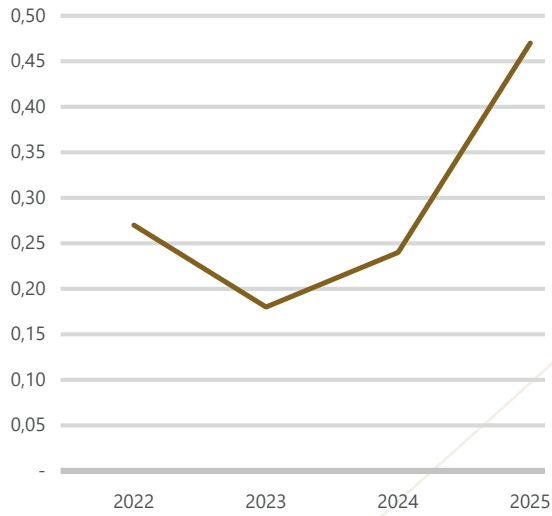
- İlişkili tarafların kimliği, işletme ile ilişkili taraflar arasındaki ilişkinin niteliği ve işletmenin dönem içinde ilişkili taraflarla herhangi bir işlem gerçekleştirip gerçekleştirmediği ve gerçekleşmiş olması durumunda bu işlemlerin türü ve amacı hususlarında yönetimin sorgulanmaması,
- İlişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinden doğabilecek hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmemesi ve değerlendirilmemesi,
- İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin piyasa şartlarında gerçekleşip gerçekleşmediği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi,
- İşletmenin olağan iş akışı dışında ilişkili taraflardan gerçekleştirdiği yatırım amaçlı gayrimenkul alımının olağan iş akışı dışında bir ilişkili taraf işlemi olarak belirlenmemesi ve dolayısıyla da uygulanması gereken denetim prosedürlerinin uygulanıp belgelendirilmemesi.

7.8. Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi

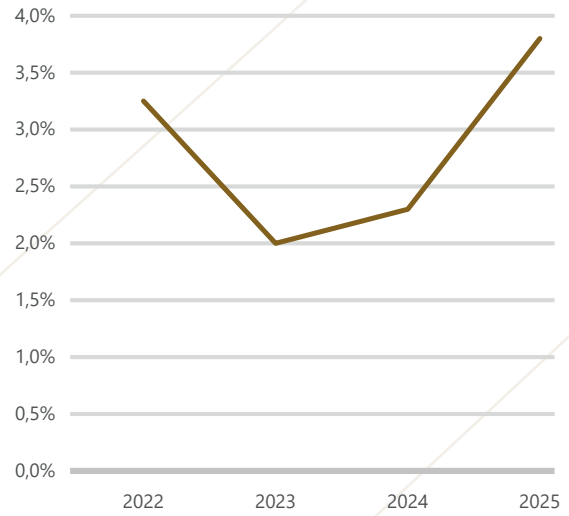
Kurumumuz tarafından 2025 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında 0,47'sinde, bulgu bazında %3,8'inde çalışma kağıtlarının denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlanması hususlarında eksiklik tespit edilmiştir.



— Belgelendirme (Dosya Bazında)



— Belgelendirme (Bulgu Bazında)



BDS 230 “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi” Standardı finansal tabloların denetiminin belgelendirilmesine (çalışma kâğıtlarının hazırlanmasına) ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. Mezkûr Standartta çalışma kâğıtları, uygulanan denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili denetim kanıtlarına ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtlar olarak tanımlanmaktadır. Bağımsız denetimin belgelendirilmesinde denetçinin amacı, denetçi raporunun dayanağına ilişkin yeterli ve uygun bir kayıt ve denetimin, bağımsız denetim standartlarına ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıt sağlamaktır. Çalışma kâğıtları zamanında ve söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin aşağıdaki hususları anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlanmalıdır:

- Uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,
- Uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları ve elde edilen denetim kanıtları ve
- Denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlar, bunlarla ilgili varılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşırken yaptığı önemli mesleki muhakemeler.

Ayrıca uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı belgelendirilirken, test edilen kalemlerin ve hususların belirleyici özellikleri, denetim çalışmasını kimin yürüttüğü ve çalışmanın tamamlandığı tarih, denetim çalışmasını kimin gözden geçirdiği, gözden geçirmenin tarihi ve kapsamı da kayıt altına alınmalıdır.

Denetçi, çalışma kağıtlarını bir denetim dosyasında birleştirmeli ve denetçi raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari süreci zamanında tamamlamalıdır. Bu süreç yeni denetim prosedürlerinin uygulanmasını veya yeni sonuçlara ulaşılmasını içermez. Yalnızca çalışma kağıtlarının sınıflandırılması, düzenlenmesi, çapraz referanslar verilmesi, yenilenmiş olan çalışma kağıtlarının eski taslaklarının silinmesi gibi değişiklikler yapılabilir. Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için uygun süre genellikle, denetçi raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür.

2025 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



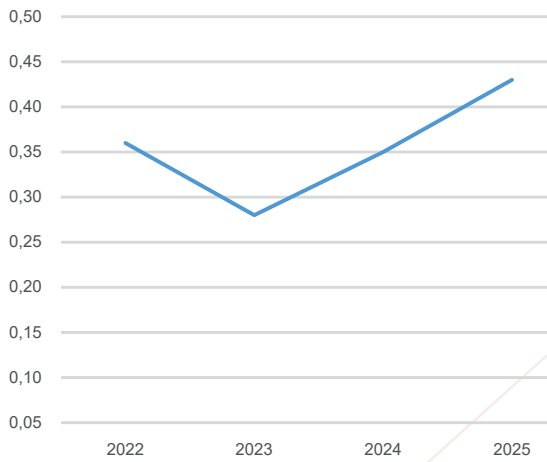
- Uygulanan bazı denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının, kapsamının ve sonuçlarının anlaşılabilir şekilde belgelendirilmemesi,
- Çalışma kağıtlarının evet/hayır şekilde cevap verilen matbu formlardan oluşması ve verilen cevaplara dayanak teşkil edecek referans bir çalışmanın bulunmaması,
- Çalışmayı kimin yürüttüğünün, çalışmanın tamamlandığı tarihin, gözden geçiren kişinin, gözden geçirme tarihi ve kapsamının çalışma kağıtlarında yer almaması,
- Çalışma kâğıtlarının, söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlanmaması,
- Denetçi raporu tarihinden itibaren başlayan idari sürecin tamamlanması sonrasında hazırlanan çalışma kağıtlarının nihai denetim dosyasına eklenmesi.

7.9. Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları

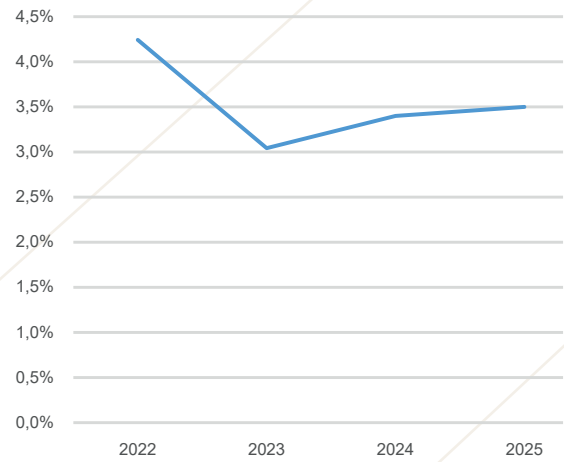
Kurumumuz tarafından 2025 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında 0,43'ünde, bulgu bazında %3,5'inde finansal tablolardaki hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde ve bu risklere karşılık verilerek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi ile ilgili yapılan denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



Hileye İlişkin Sorumluluklar
(Dosya Bazında)



Hileye İlişkin Sorumluluklar
(Bulgu Bazında)



Finansal tabloların denetiminde denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları BDS 240 Finansal tabloların denetiminde denetçinin hileye ilişkin sorumluluklarını BDS 240 "*Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları*" Standardında düzenlenmektedir.

Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir. Yönetim, hileye imkân veren fırsatları azaltarak hileyi önleme ve kişileri hileye teşebbüsten caydırma konusunda güçlü bir tutum sergilemelidir. Üst yönetimden sorumlu olanlar ise, kontrollerin işletme yönetimi tarafından ihlal edilebileceği veya finansal raporlama sürecine uygun olmayan şekilde müdahale edilebileceği hususlarının dikkate alınarak gözetim faaliyetlerini yürütmelidir. Denetçinin sorumluluğu ise bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmektir. Denetimin BDS'lere uygun olarak planlanmasına ve yürütülmesine rağmen, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle kaçınılmaz olarak finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski mevcuttur.

Hile çok geniş bir hukuki kavram olmakla birlikte, bağımsız denetim standartlarının amaçları açısından denetçi, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olan hileyle ilgilenir. Denetçiyi ilgilendiren iki tür kasıtlı yanlışlık bulunmaktadır: hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar. Her ne kadar denetçi hilenin varlığından şüphelenebilir veya ender durumlarda hilenin varlığını tespit edebilirse de hilenin gerçekten olup olmadığına dair yasal bir hüküm veremez. Denetçi hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceği ihtimalinin bilinciyle denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmelidir. Denetim ekibi üyeleri arasında özellikle hilenin nasıl meydana gelebileceği dâhil, finansal tabloların nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli yanlışlıklara açık olabileceği konusunda müzakere yapılmalı, yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar, varsa iç denetim fonksiyonunda yer alan uygun kişiler ile işletme içi diğer kişiler sorgulanmalıdır.

Hileli finansal raporlamalar çoğunlukla hasılat işlemlerinin ve kalemlerinin kasıtlı olarak gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde finansal tablolara alınmamasından kaynaklanmaktadır. Bu sebeple; denetçinin, hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirler ve değerlendirirken, hasılatın finansal tablolara alınmasında hile risklerinin bulunduğu varsayımıyla, hangi tür hasılatın, hasılat işlemlerinin veya yönetim beyanlarının bu tür risklere sebep olabileceğini de değerlendirmesi gereklidir.

Denetçi, hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirdiği riskleri “*ciddi riskler*” olarak ele almalı ve bu tür riskleri ele alan işletme kontrollerini belirlemeli, bunların tasarımını değerlendirmeli ve uygulanıp uygulanmadıklarını belirlemelidir. Bu minvalde BDS 330’a uygun olarak denetçi, yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirdiği risklere; niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini (risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürlerini) tasarlamalı ve uygulamalıdır.

2025 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “*Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları*” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “*Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları*” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Finansal tabloların nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli yanlışlıklara açık olabileceği konusunda denetim ekibi üyeleri arasında müzakere yapılmaması,
- İşletme yönetiminin gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığının sorgulanmaması,
- Hasılatın finansal tablolara alınmasında hile risklerinin bulunduğu varsayımıyla, hangi tür hasılatın, hasılat işlemlerinin veya yönetim beyanlarının bu tür risklere sebep olabileceğinin değerlendirilmemesi,
- Finansal tablolar düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmemesi ve değerlendirilmemesi,
- Yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanmaması ve uygulanmaması,
- Defteri kebire aktarılan yevmiye kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasında yapılan diğer düzeltmelerin uygunluğunun değerlendirilmemesi.

7.10. Enflasyon Muhasebesi Uygulaması

Kurumumuz tarafından 2025 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında 0,39'unda, bulgu bazında %3,1'inde finansal tabloların ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu için Enflasyon Muhasebesi Uygulamasına ilişkin çalışmaların yapılıp yapılmadığına yönelik denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



Finansal tablolar, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmak amacıyla hazırlanmaktadır. Bu açıdan finansal tablolarda yer alan bilgilerin ihtiyaca uygun olması, bir başka ifadeyle finansal bilginin finansal tablo kullanıcılarının geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak, geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak veya düzeltmek suretiyle kullanıcıların kararlarını etkileme gücüne sahip olması gerekmektedir. Ancak yüksek enflasyonlu bir ekonominin söz konusu olması durumunda, finansal tablolarda sunulan kalemlere ilişkin tutarlar, raporlama dönemi sonundaki cari fiyat seviyelerinden ifade edilmedikçe sunulan finansal bilgilerin finansal tablo kullanıcıları açısından ihtiyaca uygun olma özelliği zedeleneyecektir.

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun düzeltme yapılmaksızın yerel para biriminde raporlanması anlamlı ve faydalı değildir. Para satın alma gücünü öyle bir oranda kaybeder ki, farklı zamanlarda meydana gelen işlemlerin veya diğer olayların tutarlarının karşılaştırılması, aynı hesap döneminde bile yanıltıcı olur.

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı, yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlamaz. Finansal tabloların bu Standarda göre düzeltilmesinin ne zaman gerekli hale geleceği konusu bir takdir meselesidir. Yüksek enflasyon, bir ülkenin, bunlarla sınırlı kalmamak üzere, aşağıdakileri de içeren ekonomik özelliklerince belirlenir:

- Nüfusun çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da nispeten istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih eder. Elde tutulan yerel para, satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürme vb. suretiyle değerlendirilir;
- Nüfusun çoğunluğu parasal tutarları yerel para biriminden değil, nispeten istikrarlı bir döviz cinsinden dikkate alır. Fiyatlar da bu döviz cinsinden belirlenebilir;
- Kredili satış ve satın almalarındaki fiyatlar; süre kısa bile olsa, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen zararları karşılayacak şekilde belirlenir;
- Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir fiyat endeksine bağlıdır ve
- Son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100'e yaklaşmakta ya da aşmaktadır.

Bu kapsamda, enflasyonist ortamda finansal tablo kullanıcılarına daha ihtiyaca uygun bilgi sunmak amacıyla para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin finansal tablolarında sunulan tutarlar raporlama dönemi sonundaki cari değeri üzerinden ifade edilecek şekilde düzeltilir. Bu düzeltme işlemi işletmelerin tâbi olduğu finansal raporlama çerçeveleri uyarınca sunmaları zorunlu olan konsolide finansal tablolar da dâhil, bütün finansal tabloları için gerçekleştirilir.

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, finansal tablolar ancak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine (paranın satın alma gücüne) göre raporlanmaları halinde faydalı olurlar. Dolayısıyla TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama ve BOBİ FRS Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan işletmelerin finansal tablolarının enflasyona göre düzeltilmesini sağlayarak faydalı finansal bilginin kullanıcılara sunulmasını amaçlamaktadır. Bu kapsamda yüksek enflasyonlu ekonomilerde raporlama yapan işletmelerin sunacakları finansal tablolar enflasyona göre düzeltilmiş tablolar olacaktır. Dolayısıyla, zorunlu veya ihtiyari olarak TFRS veya BOBİ FRS uygulayan işletmelerin, finansal tablolarını TMS 29 veya BOBİ FRS Bölüm 25 uyarınca enflasyonun etkisine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide ister tarihi maliyet ister cari maliyet yaklaşımına göre hazırlanmış olsun, finansal tablolar ancak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine (paranın satın alma gücüne) göre raporlanmaları halinde faydalı olurlar. Sonuç olarak bu Standart, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan işletmelerin finansal tablolarına uygulanır. Bu Standart tarafından istenen bilgilerin, enflasyona göre düzeltilmenin yapılmadığı finansal tablolara ek olarak sunulması mümkün değildir. Ayrıca, düzeltme öncesi finansal tabloların ayrıca sunulması uygun değildir.

2025 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



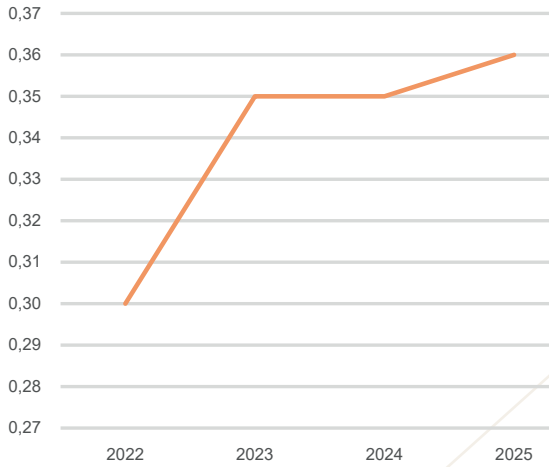
- Net parasal pozisyon kazanç ve kalemlerinin finansal durum tablosu dikkate alınmadan yalnızca kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yer alan enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkan farkların toplanması sonucu hesaplanması,
- Verilen sipariş avansları hesabının parasal kalem olup olmadığının dikkate alınmaması ve dolayısıyla enflasyon muhasebesinin uygulanmaması,
- Arazi ve Arsalar hesabı ile Yapılmakta Olan Yatırımlar hesaplarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaması,
- Karşılaştırmalı döneme enflasyon muhasebesi uygulanırken parasal olmayan kalemlerin envantere giriş tarihlerinin esas alınmadan ortalama katsayıların kullanılması,
- Parasal/parasal olmayan kalemlerin ayırımına ve fiyat değişikliklerine bağlı kalemlere ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmaması,
- Özkaynaklar ve Kar/Zarar Tablosu kalemlerinde enflasyon muhasebesinin uygulanıp uygulanmadığı ile taşıma katsayısının doğruluğunun denetlenmemiş olması,
- Enflasyon muhasebesi uygulamasının yalnızca cari dönem finansal durum tablosuna uygulanması ve karşılaştırmalı dönemin finansal durum tablosunun enflasyonun etkisine göre düzeltilmeden sunulması.

7.11. Bağımsız Denetimde Örneklem

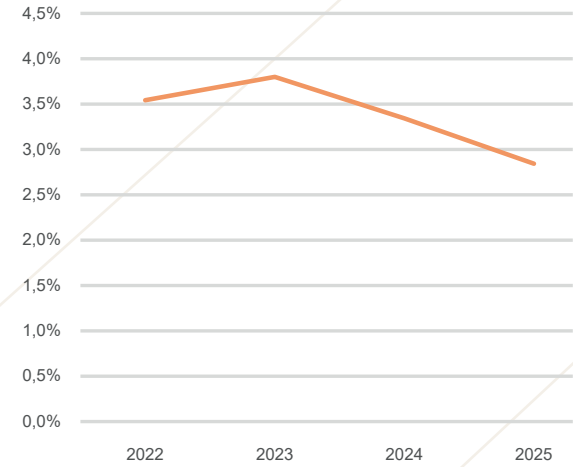
Kurumumuz tarafından 2025 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında 0,36'sında, bulgu bazında %2,9'unda örneklem tasarımı, örneklem büyüklüğü, test edilecek kalemlerin seçilmesi ve diğer denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



Örneklem (Dosya Bazında)



Örneklem (Bulgu Bazında)



BDS 500 "Bağımsız Denetim Kanıtları" Standardı uyarınca denetçi kontrol testlerini ve detay testlerini tasarlarken, öncelikle ilgili denetim prosedürünün amacına ulaşılmasında etkin olan, test edilecek kalemleri seçme yöntemlerine karar vermelidir. Bu yöntemler; tüm kalemlerin seçilmesi, belirli kalemlerin seçilmesi ve denetim örneklemedir. BDS 530 "Bağımsız Denetimde Örneklem" Standardı denetçinin, denetim örneklemini tasarlarken ve seçerken, kontrol testlerini ve detay testlerini uygularken ve örneklemden çıkarılan sonuçları değerlendirirken, istatistiki ve istatistiki olmayan örnekleme yöntemlerini kullanmasını düzenler. Söz konusu Standartta denetim örnekleme, denetçinin, ana kitlenin tamamı hakkında sonuçlara varması için makul bir dayanak oluşturmak üzere, tüm örnekleme birimlerine seçilme şansı sağlayacak şekilde, denetimle ilgili ana kitle içindeki kalemlerin %100'ünden daha azına denetim prosedürlerinin uygulanması olarak tanımlanmıştır.

Denetçi, denetim prosedürlerinin uygulanmasında denetim örnekleme kullanmaya karar verdiğinde;

- Denetim örneklemini tasarlarken, denetim prosedürünün amacını ve örneklemin seçileceği ana kitlenin özelliklerini mütalaa etmeli,
- Örneklem riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar vermeli ve
- Örneklemde yer alacak kalemleri, ana kitledeki her bir örneklem biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçmelidir.

Test edilecek kalemlerin seçilmesinden sonra, seçilen her bir kaleme amacına uygun olan denetim prosedürleri uygulanmalıdır. Seçilen kaleme denetim prosedürü uygulanmadığı durumlarda bu kalemin yerini alan başka

kalem üzerinde denetim prosedürü uygulanmalıdır. Denetçinin tasarlanmış denetim prosedürlerini veya uygun olan alternatif prosedürleri seçilen bir kalem üzerinde uygulayamaması durumunda, söz konusu kalem, kontrol testleri açısından, öngörülen kontrolden bir sapma, detay testleri açısından ise bir yanlışlık olarak kabul edilir. Denetçi, belirlediği her bir sapma veya yanlışlığın nitelik ve sebebini araştırmalı ve bunların, denetim prosedürünün amacı ve denetimin diğer alanları üzerindeki muhtemel etkilerini değerlendirmelidir. Ayrıca denetçi detay testleri için, örnekleme bulduğu yanlışlıkları kullanarak ana kitlenin geneli için bir öngörude bulunmalıdır.

Son olarak denetçi, örneklem sonuçlarını ve örnekleme kullanmanın, test edilen ana kitle hakkında bir sonuca varmak için makul bir dayanak sağlayıp sağlamadığını değerlendirmelidir. Denetim örneklemesinin test edilen ana kitle hakkındaki sonuçlar açısından makul bir dayanak sağlamadığı sonucuna varması durumunda ise:

- Yönetimden belirlenmiş yanlışlıkları ve daha fazla yanlışlık olması ihtimalini araştırmasını ve gerekli düzeltmeleri yapmasını talep edebilir.
- Daha sonra uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını, gerekli güvenceyi en iyi biçimde sağlayacak şekilde uyarlayabilir. Örneğin, kontrol testleri sırasında, denetçi örneklem büyüklüğünü genişletebilir, alternatif bir kontrolü test edebilir veya ilgili maddi doğrulama prosedürlerini değiştirebilir.

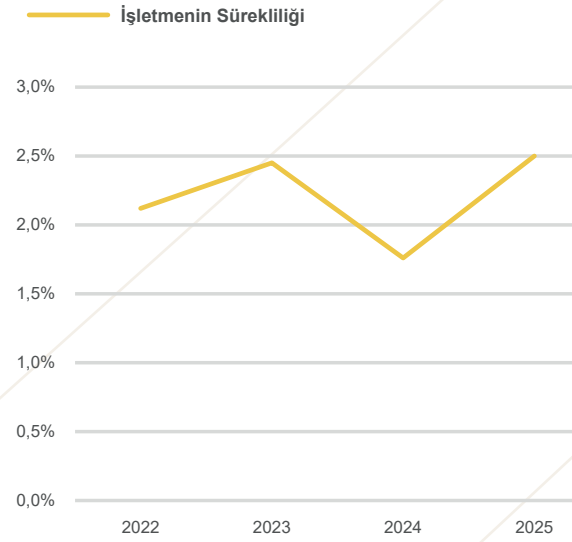
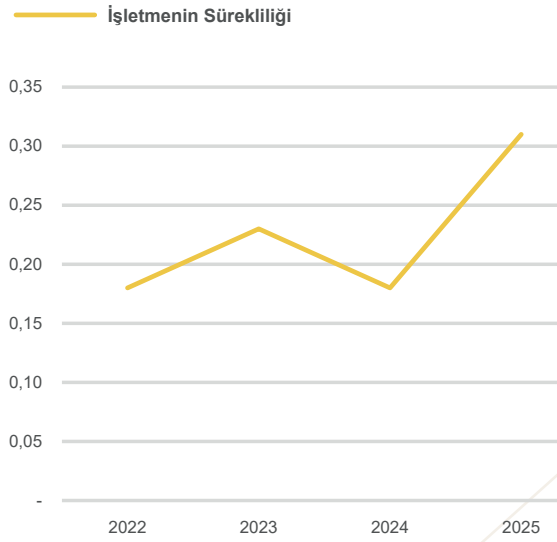
2025 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Bağımsız Denetimde Örnekleme” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Bağımsız Denetimde Örnekleme” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Denetim örnekleme tasarlanırken; örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar verilmemesi, denetim prosedürünün amacının ve ana kitlenin özelliklerinin mütalaa edilmemesi,
- Örneklem tasarımına, büyüklüğüne ve test edilecek kalemlerin seçilmesine yönelik herhangi bir belirleme yapılmaması, seçilen örnekleme uygulanan prosedürler sonucunda yapılan tespitlerin belgelendirilmemesi ve örneklemin seçildiği ana kitlenin geneli için herhangi bir öngörude bulunulmaması,
- Her bir finansal tablo kalemi itibarıyla seçilecek örneklem sayılarının hesaplandığı ancak herhangi bir örneklem seçilmemesi.

7.12. İşletmenin Sürekliliği

Kurumumuz tarafından 2025 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında 0,31'inde, bulgu bazında %2,5'inde işletmenin sürekliliğiyle ilgili yapılması gereken sorgulama, değerlendirme ve diğer denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



İşletmenin sürekliliği esası uyarınca, finansal tablolar, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanır. Yönetim, işletmeyi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Denetçinin amaçları aşağıda yer almaktadır:

- Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve yönetimin bu esası kullanmasının uygunluğuna ilişkin bir sonuca varmak.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak.

Denetçi, risk değerlendirme prosedürlerini uygularken, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını mütalaa etmelidir. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetim tarafından bir ön değerlendirme yapılmış olması durumunda denetçi, değerlendirmeyi yönetimle müzakere etmeli ve yönetimin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirleyip belirlemediğine ve -belirlenmesi hâlinde- yönetimin bu olay veya şartları ele almaya yönelik planlarının olup olmadığına karar vermelidir. Bu değerlendirmenin henüz yapılmamış olması durumunda denetçi, işletmenin sürekliliği esasının amaçlanan kullanımı hakkında yönetimle müzakerede bulunmalı ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların mevcut olup olmadığı konusunda yönetimi sorgulamalıdır.

İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin, BDS 570 “İşletmenin Sürekliliği” Standardında tanımlanan finansal tabloların tarihinden itibaren on iki aydan daha kısa bir süreyi kapsamaması durumunda denetçi, yönetimden yaptığı değerlendirmeyi finansal tablo tarihinden itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde genişletmesini talep etmelidir. Denetçi, yönetimin değerlendirdiği dönemden sonrası için, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili sahip olduğu bilgiler hakkında yönetimi sorgulamalıdır.

Denetçi işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirlemesi durumunda, söz konusu olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığına karar vermek için ilâve denetim prosedürlerini uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Elde ettiği bu denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, mesleki muhakemesine göre işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında bir sonuca varmalıdır.

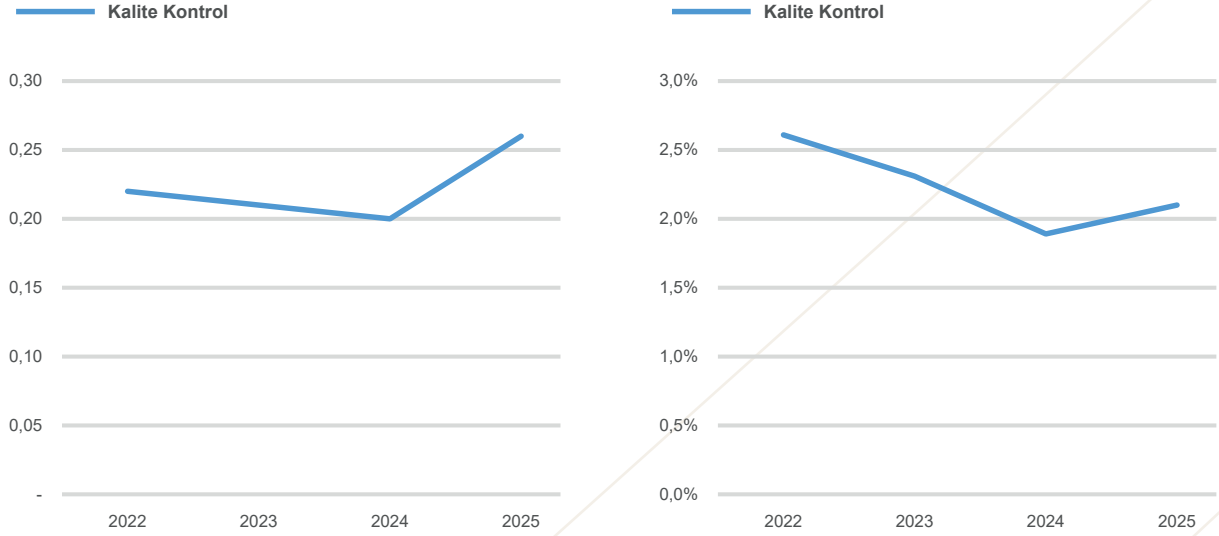
2025 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “İşletmenin Sürekliliği” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “İşletmenin Sürekliliği” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirleyip belirlemediğinin tespitine yönelik belgelendirilmiş herhangi bir çalışmanın bulunmaması,
- Yönetimin bir ön değerlendirme yapmamış olması durumunda denetçinin, işletmenin sürekliliği esasının amaçlanan kullanımı hakkında yönetimle müzakerede bulunduğunu ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin -tek başına veya toplu olarak- ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların mevcut olup olmadığı konusunda yönetimi sorguladığını gösterir çalışmaların bulunmaması,
- İşletmenin Türk Ticaret Kanunu'nun 376'ncı maddesine göre borca batık durumda olmasına rağmen işletmenin sürekliliğiyle ilgili denetçi tarafından herhangi bir çalışmanın veya değerlendirmenin yapılmamış olması.

7.13. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi

Kurumumuz tarafından 2025 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında 0,26'sında, bulgu bazında %2,1'inde finansal tabloların denetiminde kalite yönetimine ilişkin eksiklik tespit edilmiştir



Kalite yönetim sistemiyle ilgili olarak denetim şirketi ve denetçilerin sorumlulukları KYS 1 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri Veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi" ve BDS 220 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi" Standartlarında düzenlenmektedir.

Denetim şirketinin amacı, yürüttüğü finansal tabloların bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetlere ilişkin olarak; denetim şirketi ve personelinin, sorumluluklarını mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirdiği ve denetimi söz konusu standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun yürüttüğü ve denetim şirketi (sorumlu denetçi) tarafından düzenlenen raporların içinde bulunan şartlara uygun olduğu hususlarında kendisine makul güvence sağlayan bir kalite yönetim sistemi tasarlamak, uygulamak ve sistemin işleyişini sağlamaktır.

Denetim şirketi, aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite yönetim sistemi kurmalı ve bu sistemin devamlılığını sağlamalıdır:

- Denetim şirketinin risk değerlendirme süreci.
- Üst yönetim ve liderlik yapısı.
- Etik hükümler.
- Müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi.
- Denetimin yürütülmesi.
- Kaynaklar.
- Bilgi ve iletişim.
- İzleme ve düzeltme süreci.

KYS 1, denetim şirketinin, kalite yönetim sistemi unsurlarının tasarımı, uygulanması ve işleyişinde birbiriyle bağlantılı ve koordineli olacak şekilde risk esaslı bir yaklaşım uygulamasını gerektirir. Bu sayede denetim şirketi, yürüttüğü denetimin kalitesini proaktif bir şekilde yönetebilir.

Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğünü, denetim şirketinin icra kurulu başkanına ya da yönetici ortağına (veya eşdeğerine) veya -uygun hâllerde- yönetim kuruluna (veya eş değerine) verir.

Denetim şirketi; kendisinin ve personelinin etik hükümlere uyumu hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmali, etik hükümler uyarınca bağımsız olması gereken tüm personelinin her bir denetimden önce ve her hâlükârda yılda en az bir kez, bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarını ve uyacaklarını bildiren yazılı bir taahhüt almalıdır.

Sorumlu denetçinin liderliğinde denetim ekibi, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamında ve BDS 220 hükümlerine uymak suretiyle aşağıdaki hususlardan sorumludur;

- Denetim şirketi tarafından bildirilen veya denetim şirketinden elde edilen bilgileri kullanarak, ilgili denetim için geçerli olan kalite risklerine karşı denetim şirketinin yapacağı işlerin (diğer bir ifadeyle, denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin) uygulanması,
- Denetimin niteliği ve şartlarını dikkate alarak, denetim düzeyindeki risklere karşı denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin dışında yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına gerek olup olmadığına karar verilmesi ve,
- İlgili denetimden elde edilen ve denetim şirketinin politika veya prosedürleri uyarınca kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişini desteklemek amacıyla bildirilmesi gereken bilgilerin denetim şirketine bildirilmesi.

Denetim şirketi; kalite yönetim sistemi, bağımsızlık hükümlerine uygunluk ve izleme ve düzeltme süreci açısından operasyonel sorumluluğun verildiği kişi veya kişilerin, kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişilerle doğrudan iletişim kurabileceği bir ortam oluşturur.

Denetim şirketi; kalite hedeflerini oluşturmak, kalite risklerini belirlemek ve değerlendirmek, kalite risklerine karşı yapılacak işleri tasarlamak ve uygulamak üzere bir risk değerlendirme süreci tasarlar ve uygular.

Sorumlu denetçi, görevlendirildiği her bir denetimin genel kalitesinden sorumludur. Sorumlu denetçi, denetim boyunca gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olmalıdır.

Denetim şirketi, çalışma kâğıtlarını hazırlarken aşağıdaki hususları çalışma kâğıtlarına dâhil eder:

- Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişilerin ve kalite yönetim sisteminin işleyişinden sorumlu olarak görevlendirilen kişi veya kişilerin belirtilmesi,
- Denetim şirketinin kalite hedefleri ve kalite riskleri,
- Risklere karşı yapılacak işlerin açıklanması ve denetim şirketinin bu işlerle kalite risklerini nasıl ele aldığı,
- İzleme ve düzeltme süreciyle ilgili olarak; yürütülen izleme faaliyetlerine ilişkin kanıtlar, bulguların, tespit edilen eksikliklerin ve bu eksikliklerin kök neden veya nedenlerinin değerlendirilmesi, tespit edilen eksiklikleri ele alan düzeltici adımlar ve bu tür düzeltici adımların tasarım ve uygulanmasının değerlendirilmesi ve izleme ve düzeltmeyle ilgili iletişim.

2025 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “*Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol*” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “*Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol*” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



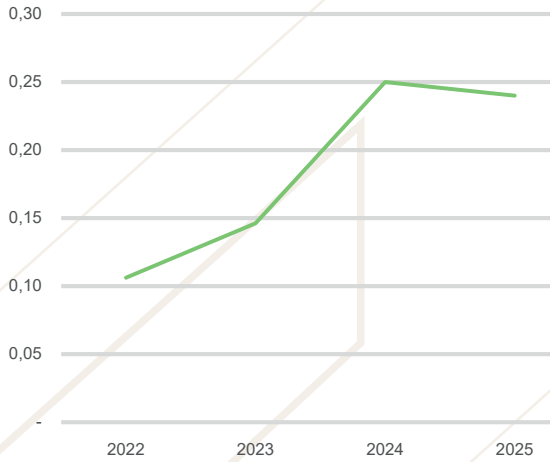
- Kuruluşun denetim ekibi üyelerinin denetimden önce alınması gereken bağımsızlık taahhütlerinin bağımsız denetim sözleşmesi imzalandıktan sonra alınması,
- Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin aynı zamanda denetim ekibi içerisinde yer alması,
- Denetim ekibi üyelerinin tamamından veya yedek denetim ekibinden, her bir denetimden önce ve her hâlükârda yılda en az bir kez alınması gereken, bağımsızlık politika ve prosedürlerine uydıklarını ve uyacaklarını bildiren yazılı taahhüdün alınmaması.

7.14. Önemlilik

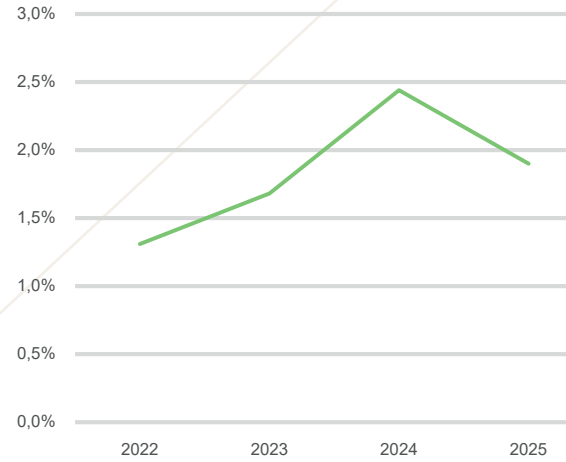
Kurumumuz tarafından 2025 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında 0,24’ünde, bulgu bazında %1’9’unda denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde önemlilik kavramının uygulanmasıyla ilgili çalışmalarda eksiklikler tespit edilmiştir.



Önemlilik (Dosya Bazında)



Önemlilik (Bulgu Bazında)



Finansal tabloların denetiminde denetçinin amacı, finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş bildirmektir. Dolayısıyla önemlilik kavramı, denetçinin denetim sürecinde yapacağı çalışmaların kapsamını belirleyen en önemli faktörlerden biridir. Önemliliğin belirlenmesi denetçinin mesleki muhakemesini kullanmasını gerektiren bir konudur ve finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından etkilenir. Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir. Denetçi tarafından önemlilik kavramı,

- Denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde,
- Belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesinde ve
- Varsa, düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulmasındaki etkilerinin değerlendirilmesinde, kullanılır.

Genel denetim stratejisini oluştururken denetçi, bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliği belirlemelidir. Söz konusu önemlilik belirlenirken genellikle başlangıç noktası olarak seçilen bir kıyaslama noktasına yüzdesel bir oran uygulanır. Uygun kıyaslama noktası belirlenirken işletmenin niteliği, faaliyet gösterdiği sektör, ortaklık yapısı ve nasıl finanse edildiği, finansal tablo kullanıcıların özellikle odaklandığı kalemlerin bulunup bulunmadığı gibi etkenler göz önünde bulundurulur.

Ayrıca denetçi, önemli yanlışlık risklerini değerlendirmek ve bu risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına karar vermek amacıyla performans önemliliğini belirlemelidir. Tek başına önemli olmayan yanlışlıklar, toplu olarak değerlendirildiğinde finansal tabloların önemli yanlışlık içermesine sebep olabilir. Ayrıca tespit edilememiş muhtemel yanlışlıkların da bulunabileceği göz ardı edilmemelidir. Dolayısıyla, düzeltilmemiş yanlışlıklar ile tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir seviyeye indirmek amacıyla performans önemliliğinin belirlenmesi gerekir. BDS 320 “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” Standardına göre denetçi, aşağıdaki tutarlar ile bu tutarların belirlenmesinde dikkate alınan etkenleri çalışma kağıtlarına dahil etmelidir:

- Bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilik,
- Uygun hâllerde belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlediği önemlilik düzeyi veya düzeyleri,
- Performans önemliliği,
- Denetim yürütülürken yukarıdaki tutarlara ilişkin olarak yapılan tüm değişiklikler.

2025 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Önemlilik” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Önemlilik” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Bir bütün olarak finansal tablolar için genel önemlilik seviyesinin belirlenmemesi,
- Performans önemliliğinin belirlenmemesi,
- Genel önemlilik seviyesinin hatalı tutarlar üzerinden belirlenmesi,
- Önemlilik seviyelerinin belirlenmesinde kullanılan kıyaslama noktası ve oranların neye göre belirlendiğine ilişkin muhakemenin belgelendirilmemesi.

8. 2025 YILI İNCELEMELERİNE KONU EDİLEN VE DENETİMLERDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN DİĞER HUSUSLAR

7. bölümde açıklandığı üzere 2025 yılı incelemelerinde yaygın olarak tespit edilen bulgulara ilave olarak yaygın olmamakla birlikte dikkate değer olduğu değerlendirilen diğer hususlar aşağıda yer almaktadır:

Diğer alacak ve borçlara ilişkin çalışma yapılmaması ve

Ertelenmiş vergi işlemlerinin geçerli finansal raporlama standardına uygunluğu hakkında denetim kanıtı elde edilmemesi.

Kurumumuzca yapılan incelemelerde diğer alacak ve borçlarda yer alan tutarların hatalı olmasına veya hatalı sunulmasına rağmen, denetçi tarafından söz konusu yanlışlıklarla ilgili herhangi bir çalışmanın yapılmadığı ve düzeltme talep edilmediği, dolayısıyla diğer alacak ve borçlar kaleminde yer alan tutarların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun şekilde sunulduğuna yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmediği tespit edilmiştir.

Ayrıca Kurumumuzca yapılan incelemelerde tespit edilen ve dikkat edilmesi gereken bir diğer konu ise Ertelenmiş vergi işlemlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin denetimine yönelik eksikliklerdir. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ile BOBİ FRS'nin Gelir Üzerinden Alınan Vergiler başlıklı 23'üncü bölümünde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde işletmelerin gelirleri üzerinden alınan vergilere ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

9. YAPILAN BAĞIMSIZ DENETİMLERE İLİŞKİN OLARAK TESPİT EDİLEN EKSİKLİK VE YANLIŞLIKLARIN YOĞUNLAŞTIĞI STANDART HÜKÜMLERİ

Kurumumuz tarafından gerçekleştirilen seçilmiş dosya incelemeleri sonucu tespit edilen eksiklik ve yanlışlıkların belirli alanlarda yoğunlaştığı görülmekte olup, bu alanların ilgili olduğu BDS hükümleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 3: İncelemelerde Tespit Edilen Eksikliklerin İlgili Olduğu BDS Hükümleri

BDS		İlgili Paragraflar
KKS-1	Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol	12,24,33,37,39,40,41,45,A54
BDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi	11,14,16,17,18,19,20
BDS 210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması	6,8
BDS 220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol	6,11,12,14,19,20,21,24,25,A12
BDS 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	5,7,8,9,10,11,14,15,16,A21
BDS 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	5,10,11,15,16,17,18,19,20,21,23,24,25, 26,27,28,29,30,31,32,33,35,40,44,45,46,48
BDS 250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması	8,11,13,14,15,16,17
BDS 260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim	9,15,16
BDS 265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi	9,10,11
BDS 300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması	4,7,8,9,11,12,13
BDS 315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	3,5,6,7,10,11,12,13,14,15,17,18,19, 20,21,22,23,24,25,26, 27,28,29,30,31,32,33,34,35,36,38
BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik	5,8,10,11,12,13,14
BDS 330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler	5,6,7,8,10,11,16,17,18,20,24,25,26,27,28,30
BDS 450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi	5,8,9,11,12,15
BDS 500	Bağımsız Denetim Kanıtları	6,7,9,10,11
BDS 501	Bağımsız Denetim Kanıtları-Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	4,6,7,9,10,11,12,A2
BDS 505	Dış Teyitler	4,7,10,12,13,14,16
BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler-Açılış Bakiyeleri	5,6,8,10,11,13
BDS 520	Analitik Prosedürler	3,5,6,7
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örnekleme	6,7,8,9,15
BDS 540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi	8,9,12,13,14,15,16,17,18,19,22,23,24,25,26,32,33,35,37

BDS	İlgili Paragraflar
BDS 550	İlişkili Taraflar
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği
BDS 580	Yazılı Beyanlar
BDS 600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi
BDS 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
BDS 701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
BDS 710	Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları
BDS 805	Özel Hususlar - Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
GDS 3000	Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri
GDS 3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi

10. İNCELEME RAPORLARI SONUCUNDA UYGULANAN YAPTIRIMLAR

Yürütülen incelemeler sonucunda tespit edilen eksikliklerin değerlendirilmesi sonucunda yıllar itibarıyla bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler hakkında uygulanan yaptırımlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 4: Yıllar İtibarıyla Uygulanan Yaptırım Türleri

Yıllar	2023		2024		2025 ²	
	BDK	BD	BDK	BD	BDK	BD
İkaz	27	17	13	10	23	15
Uyarı	45	34	61	32	45	28
Faaliyetin kısıtlanması	-	-	-	-	1	-
Faaliyet İzni Askıya Alma	-	25	2	39	7	37
Faaliyet İznini İptal Etme	1	-	6	7	10	10
İdari Tedbir	-	-	-	-	2	-
İdari Para Cezası (TL)	7.285.597		57.664.703		74.306.390	

² Rapor tarihi itibarıyla karara bağlanmış olan yaptırımlar esas alınmıştır.

11. SONUÇ

Kalite güvence sistemi incelemeleri, bağımsız denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, bu amaçla oluşturulan kalite yönetim sisteminin belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek üzere Kurum tarafından oluşturulan sistem kapsamında yapılan incelemelerdir.

Kalite güvence sistemi incelemeleri; seçilmiş dosya incelemelerini, kalite yönetim sistemi incelemelerini ve ihbar, şikâyet ve bildirim kapsamında yapılan incelemeleri içermektedir. Bu çerçevede 2014 ve 2015 yıllarında gerçekleştirilen kalite kontrol sistemine yönelik incelemelerin yanı sıra, 2016 yılında seçilmiş dosya incelemelerine de başlanmış olup, sonraki yıllarda da bu incelemelere devam edilmiştir. Bu bağlamda 2025 yılında 84 bağımsız denetim kuruluşu ile 4 denetim üstlenen bağımsız denetçi nezdinde 72'si seçilmiş dosya incelemesi olmak üzere toplamda 96 inceleme gerçekleştirilmiş, seçilmiş dosya incelemelerinde toplam 890 bulgu tespit edilmiştir.

2026 yılında da hem denetim kuruluşları hem de denetim üstlenen bağımsız denetçiler nezdinde risk odaklı bir yaklaşım çerçevesinde seçilmiş dosya incelemelerine devam edilmektedir. Ayrıca hem yapılan bağımsız denetimlerin hem de Kurumumuzun gerçekleştirdiği kalite güvence sistemi incelemelerinin daha etkin ve faydalı olması maksadıyla çalışmalar yapılmaktadır.