

KSGK

Kamu Gözetimi Kurumu

2021 Yılı Yıllık İnceleme Raporu



İÇİNDEKİLER

1.	GİRİŞ	1
2.	KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ İNCELEMELERİ.....	2
3.	2021 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR	4
4.	İNCELEMELERDE EN SIK TESPİT EDİLEN BULGULARIN YILLAR İTİBARIYLA YÜZDELİK DEĞİŞİMLERİ	6
5.	2020 VE 2021 YILI YILLIK İNCELEME RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	9
6.	2021 YILI İNCELEMELERİNİN SEKTÖR BAZINDA AĞIRLIKLANDIRILMASI.....	11
7.	2021 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	12
7.1	Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar.....	12
7.2	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	14
7.3	Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi Ve Değerlendirilmesi.....	17
7.4	Stoklar	19
7.5	Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	22
7.6	Ticari Alacak ve Ticari Borçlar	25
7.7	Hasılat.....	27
7.8	Diğer Bilgilerin Denetimine İlişkin Bulgular.....	30
7.9	İlişkili Taraflar	32
7.10	İşletmenin Sürekliliği	34
7.11	Bağımsız Denetimde Örneklem.....	37
7.12	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi.....	39
7.13	Önemlilik.....	41
7.14	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	43
8.	2021 YILI İNCELEMELERİNE KONU EDİLEN VE DENETİMLERDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN DİĞER HUSUSLAR.....	45
9.	SONUÇ.....	46

Grafik ve Tablolar

Grafik 1: 2021 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu Sayısı.....	2
Grafik 2: 2021 Yılında İncelenen Denetim Dosyalarının Dağılımı.....	3
Grafik 3: Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Dosya Bazında Ağırlıklandırılması.....	5
Grafik 4: Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Toplam Bulgular Bazında Ağırlıklandırılması.....	5
Grafik 5: En Sık Tespit Edilen Bulguların Dosya Bazında Yüzdelerik Değişimleri	6
Grafik 6: En Sık Tespit Edilen Bulguların Toplam Bulgular İçinde Yüzdelerik Değişimleri.....	7
Grafik 7: İncelenen Şirketlerin Sektör Bazında Yüzdelerik Dağılımları.....	11
Tablo 1: Yaygın Olarak Tespit Edilen Muhasebe Standartları Bulguları.....	4
Tablo 2: Yaygın Olarak Tespit Edilen Denetim Standartları Bulguları	4
Tablo 3: İncelemelerde Tespit Edilen Eksikliklerin İlgili Olduğu BDS Hükümleri	46

2021 YILI YILLIK İNCELEME RAPORU

1. GİRİŞ

Kurumumuz finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında düzenleyici ve denetleyici yetkili otorite olup yürütülen inceleme faaliyetleri; bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin gerçekleştirdiği denetim çalışmalarının 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda yer alan denetime ilişkin hükümlere, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye ve Kurum standart ve düzenlemelerine uygunluğunun değerlendirilmesini kapsamaktadır.

KHK'nin 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, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları (KAYİK) 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 2021 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 2020 ve 2021 Yıllık İnceleme Raporlarının karşılaştırılması, altıncı bölümde incelemelerin sektör bazında ağırlıklandırılması, yedinci bölümde 2021 yılı incelemelerinde tespit edilen bulgulara ilişkin değerlendirmeler, sekizinci bölümde 2021 yılı incelemelerine konu edilen ve denetimlerde dikkat edilmesi gereken diğer hususlar ve dokuzuncu bölümde ise sonuç yer almaktadır.

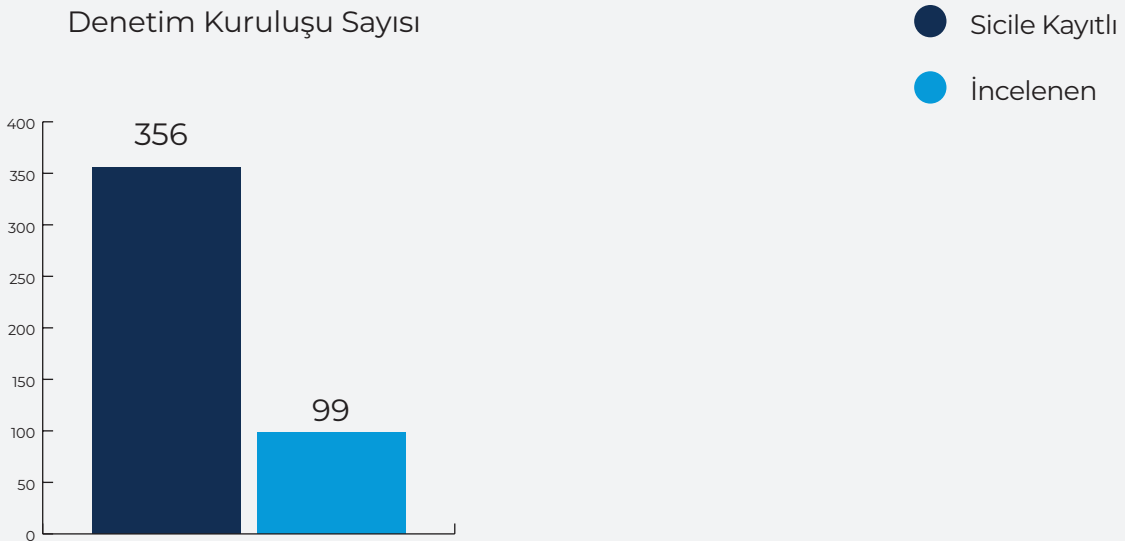
2. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ İNCELEMELERİ

Kamu Gözetimi Kurumu, bağımsız denetimin kalitesini korumak ve artırmak amacıyla, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız 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 2021 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.

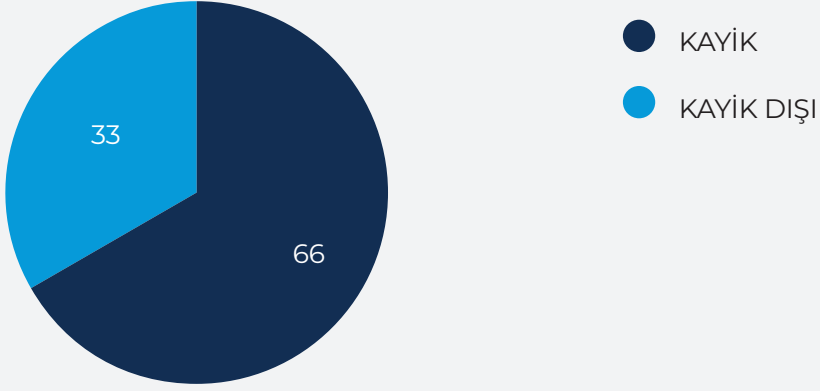
2021 yıl sonu itibarıyla yetkilendirilmiş 356 denetim kuruluşundan 99'u nezdinde toplam 108 inceleme yapılmış olup, yapılan incelemelerin 101'i dosya incelemelerinden 7'si ise diğer incelemelerden oluşmaktadır.

Grafik 1: 2021 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu Sayısı



Bununla birlikte 2021 yılında incelenen 99 denetim kuruluşundan 66'sının (%66,7) KAYİK dâhil denetim yetkisi bulunmaktadır.

Grafik 2: 2021 Yılında İncelenen Denetim Dosyalarının Dağılımı



3. 2021 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR

2021 yılında, ihbar ve şikâyet incelemeleri hariç olmak üzere, 101 denetim dosyasında yaygın olarak karşılaşılan bulgular Tablo-1'de yer almaktadır.

Tablo 1: Yaygın Olarak Tespit Edilen Muhasebe Standartları Bulguları



➤ Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar
➤ Stoklar
➤ Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar
➤ Hasılat

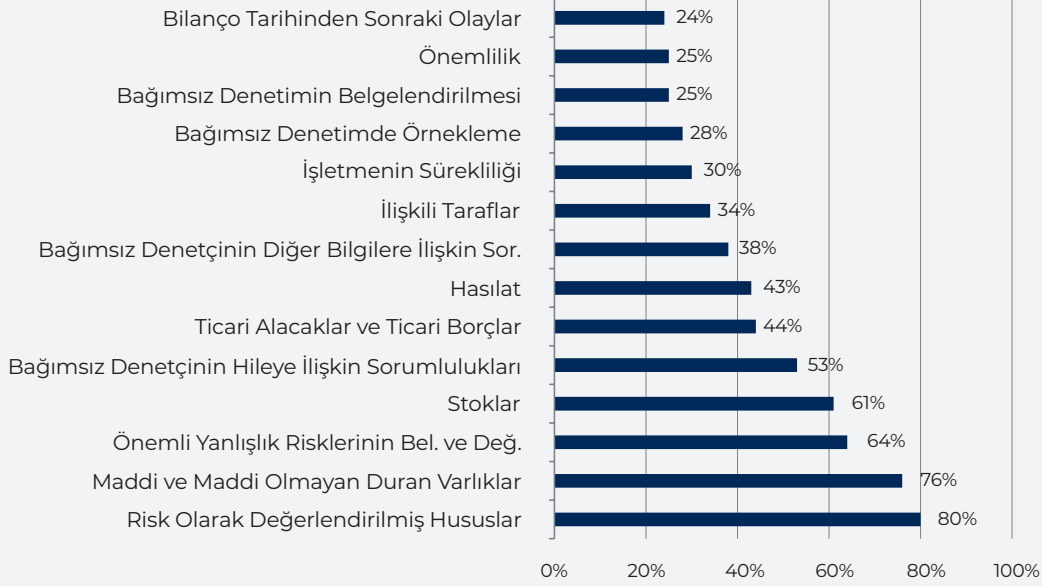
Tablo 2: Yaygın Olarak Tespit Edilen Denetim Standartları Bulguları



➤ Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar
➤ Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
➤ Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
➤ Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları
➤ İlişkili Taraflar
➤ İşletmenin Sürekliliği
➤ Bağımsız Denetimde Örneklem
➤ Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
➤ Önemlilik
➤ Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

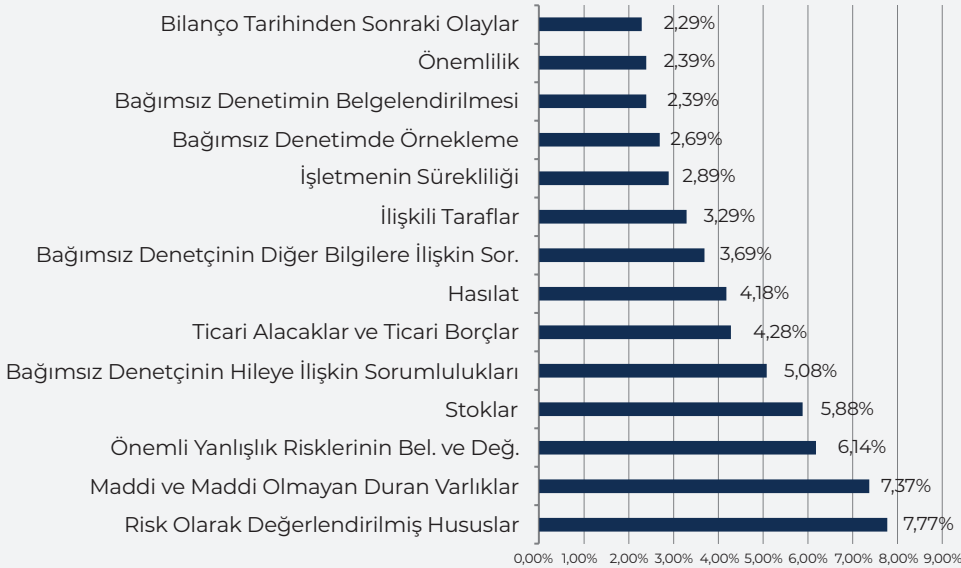
2021 yılı itibarıyla incelemelerde yaygın olarak tespit edilen bulguların her bir denetim dosyası bazında tespit edilme sıklığı Grafik 3'de gösterilmektedir.

Grafik 3: Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Dosya Bazında Ağırlıklandırılması



Bununla birlikte, 2021 yılı incelemelerinde toplamda 101 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 1004 bulgu tespit edilmiştir. Grafik 4'te her bir bulgunun toplam bulgular içerisindeki ağırlığı gösterilmiştir.

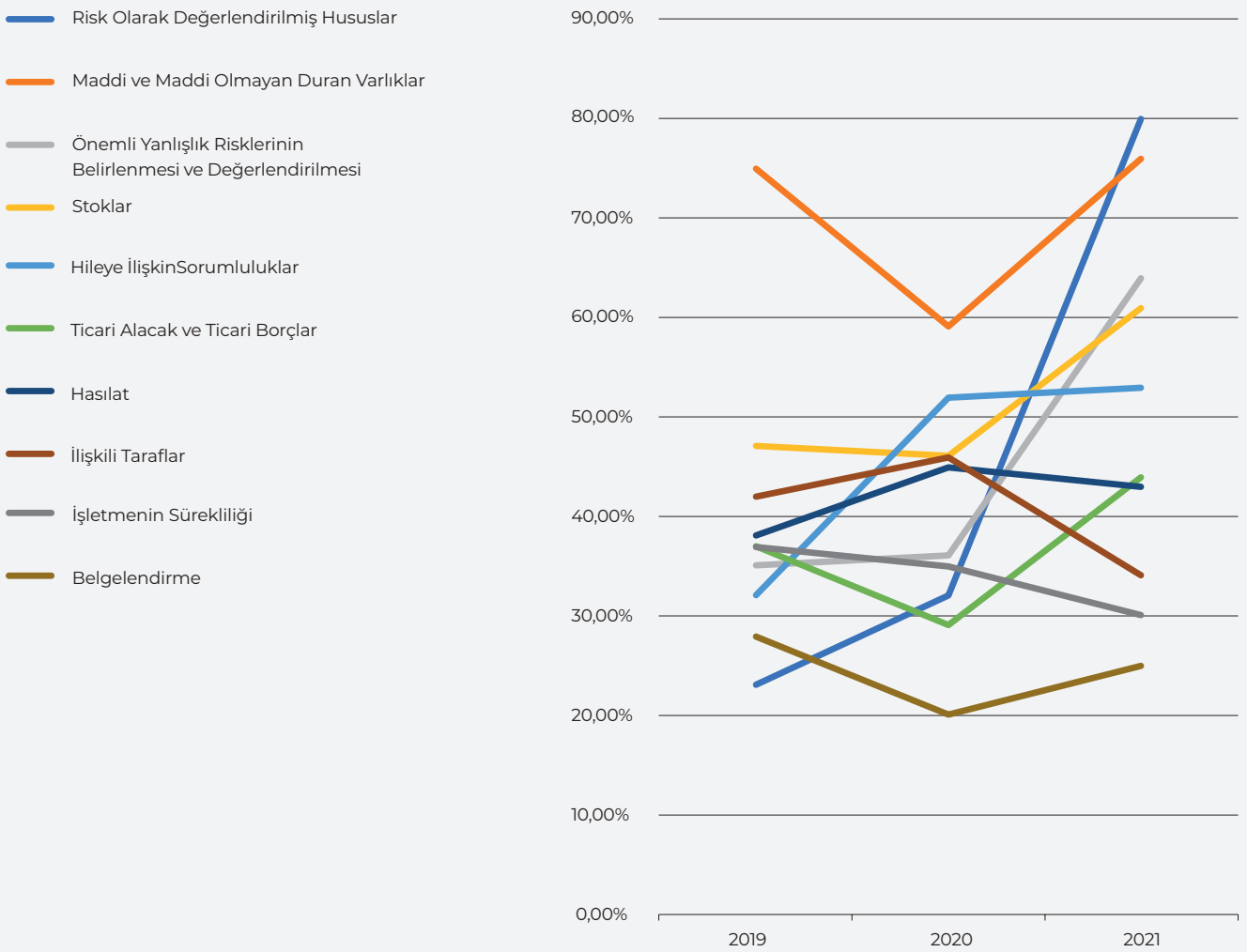
Grafik 4: Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Toplam Bulgular Bazında Ağırlıklandırılması



4. İNCELEMELERDE EN SIK TESPİT EDİLEN BULGULARIN YILLAR İTİBARI İLE YÜZDELİK DEĞİŞİMLERİ

İncelemelerde en sık tespit edilen bulguların son 3 yıl içerisinde dosya bazında ve toplam bulgular çerçevesinde yüzdelerle değişimleri sırasıyla Grafik 5 ve Grafik 6'da yer almaktadır.

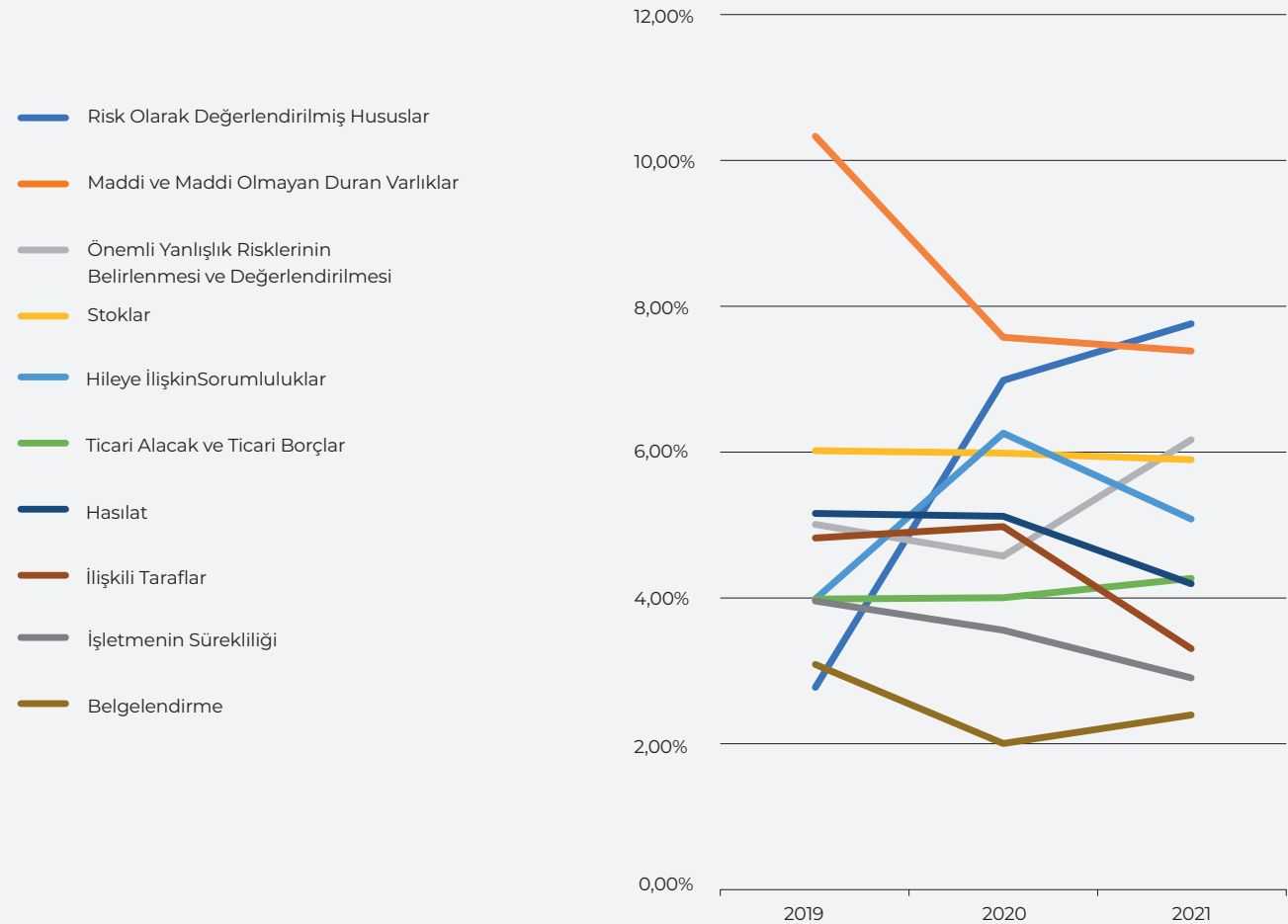
Grafik 5: En Sık Tespit Edilen Bulguların Dosya Bazında Yüzdelerle Değişimleri



Söz konusu grafik incelendiğinde toplam denetim dosyası bazında en büyük değişimin “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” kaleminde olduğu ve söz konusu kalemin ağırlığının 2019 yılında %23 olmasına karşın 2021 yılında %80’e ulaştığı görülmektedir. Benzer şekilde “Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” kalemi 2019 yılında %35’iken 2021 yılında %64’e, “Hileye İlişkin Sorumluluklar” kalemi ise 2019 yılında %32’iken 2021 yılında %53’e yükselmektedir. Ayrıca “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” kaleminde 2019 yılına göre 2020 yılında azalma olduysa da 2021 yılında tekrar benzer seviyelere yükseldiği anlaşılmaktadır.

Bununla birlikte “Stoklar” ve “Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar” kalemlerinde 2020 yılında bir önceki yıla göre azalma meydana gelse de 2021 yılında söz konusu 3 yıl içerisindeki en yüksek orana ulaştığı görülmektedir. “Hasılat” kaleminde ise söz konusu 3 yıllık periyotta büyük değişimler olmadığı anlaşılmaktadır. (2019: %38 2020: %45 2021:43) Bunların aksine “İlişkili Taraflar” ve “İşletmenin Sürekliliği” kalemlerinde 2019 yılı ile kıyaslandığında 2021 yılında düşüş olduğu gözlemlenmektedir.

Grafik 6: En Sık Tespit Edilen Bulguların Toplam Bulgular İçinde Yüzdelerdeki Değişimleri



Söz konusu grafik incelendiğinde bulgu bazında en büyük yükselişin *“Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar”* kaleminde olduğu ve 2019 yılında %2,76 iken 2021 yılında %7,77'ye yükseldiği görülmektedir. Toplam bulgu bazında en büyük düşüş eğilimi gösteren kalem ise *“Maddi ve Maddi Olamayan Duran Varlıklar”* olup 2019 yılında %10,34'iken 2021 yılında 7,37'ye gerilediği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte *“Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”* ile *“Hileye İlişkin Sorumluluklar”* kalemlerinde 2021 yılında 2019 yılına kıyasla yükseliş gösterdiği belirlenmektedir.













Yukarıda yer alan grafikte *“Stoklar”* kelemi söz konusu üç yıllık süreçte yatay bir seyir içerisinde olup ortalama %6 civarlarında gerçekleşmiştir. *“Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar”* kaleminin 3 yıllık süre zarfında yükseliş eğiliminde olduğu buna karşın diğer hesap kalemlerinin (*“Hasılat, İlişkili Taraflar, İşletmenin Sürekliliği ve Belgelendirme”*) 2019 yılına kıyasla 2021 yılında düşüş gösterdiği anlaşılmaktadır.

5. 2020 VE 2021 YILI YILLIK İNCELEME RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Yıllık İnceleme Planı kapsamında 2020 yılında gerçekleştirilen Kalite Güvence Sistemi incelemelerinde Kurumumuz tarafından yetkilendirilen 341 denetim kuruluşundan 79'u ve 51 denetim üstlenen bağımsız denetçiden 4'ü incelenmiş olup 2021 yılı incelemelerinde ise sicile kayıtlı 356 denetim kuruluşundan 99'u KHK'nin 25'inci maddesi uyarınca incelenmiştir.

Bununla birlikte, 2020 yılı incelemelerinde toplamda 71 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 701 bulgu tespit edilmişken 2021 yılı incelemelerinde ise 101 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 1004 bulgu tespit edilmiştir.

Diğer taraftan, 2020 ve 2021 yılı incelemelerinde yaygın olarak tespit edilen ortak bulgular ve söz konusu bulguların 2020 yılına kıyasla 2021 yılında toplam bulgular içerisindeki değişimi şöyledir:

- Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 
- Stoklar, 
- Hasılat, 
- Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar, 
- İlişkili Taraflar, 
- İşletmenin Sürekliliği, 
- Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, 
- Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, 
- Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar, 
- Önemlilik, 
- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, 
- Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi, 

2020 incelemelerinde yaygın olarak rastlanan ancak 2021 yılı incelemelerinde yaygın olmayan bu sebeple 2021 Yıllık İnceleme Raporunda yer alamayan bulgular ise aşağıda belirtilmiştir.

- Dış Teyitler, ↓
- Kilit Denetim Konuları ↓

2021 Yıllık İnceleme Raporunda yukarıda belirtilen söz konusu bulguların yerine yaygın olarak rastlanan bulgular aşağıda yer almaktadır.

- Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları, ↑
- Bağımsız Denetimde Örneklemeye ↑

Bu kapsamda 2020 ve 2021 yılı incelemelerinde tespit edilen bulgular dosya bazında değerlendirildiğinde ise;

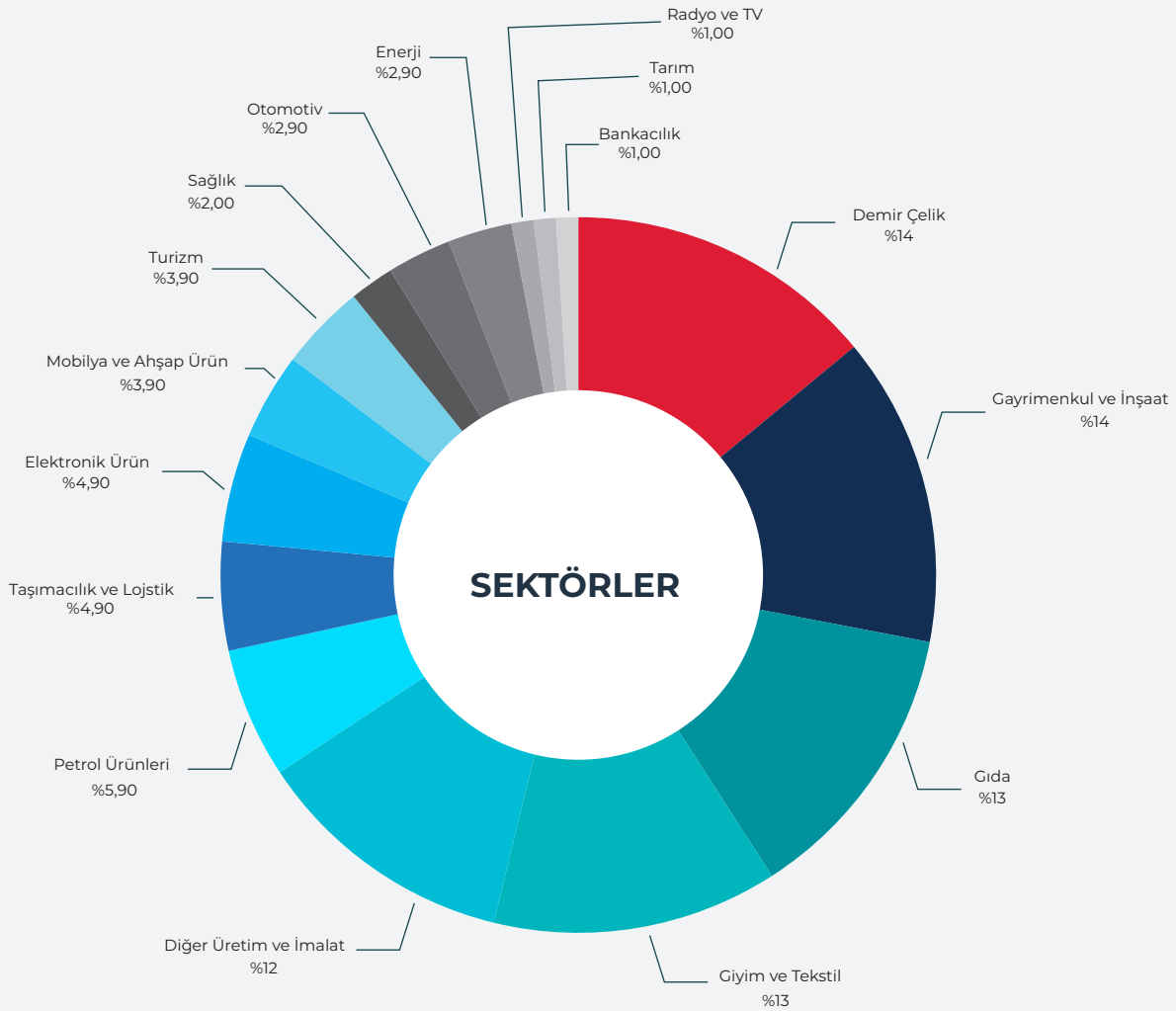
Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar kapsamında tespit edilen bulgular 2020 yılında %32'iken 2021 yılında %80 oranına yükselmiş, **Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine** ilişkin tespit edilen bulgular 2020 yılında %36'iken 2021 yılında %64 olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca **Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara** ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığı 2020 yılında %59'iken 2021 yılında söz konusu oran %76'ya, **Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar** kalemine yönelik tespit edilen bulgular 2020 yılında %29'iken 2021 yılında ise bu oran %44'e yükselmiştir.

Bunların aksine **İlişkili Taraflar** kapsamında tespit edilen bulgular 2020 yılında %46 iken 2021 yılında %34'e düştüğü, **İşletmenin Sürekliliğine** yönelik bulgular ise 2020 yılında %35 olarak gerçekleşmişken 2021 yılında ise bu oranın %30'a düştüğü göze çarpmaktadır.

6. 2021 YILI İNCELEMELERİNİN SEKTÖR BAZINDA AĞIRLIKLANDIRILMASI

2021 yılı incelemelerinde incelenen şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörlerle göre yüzdeler oranlarına aşağıdaki tabloda yer verilmektedir.

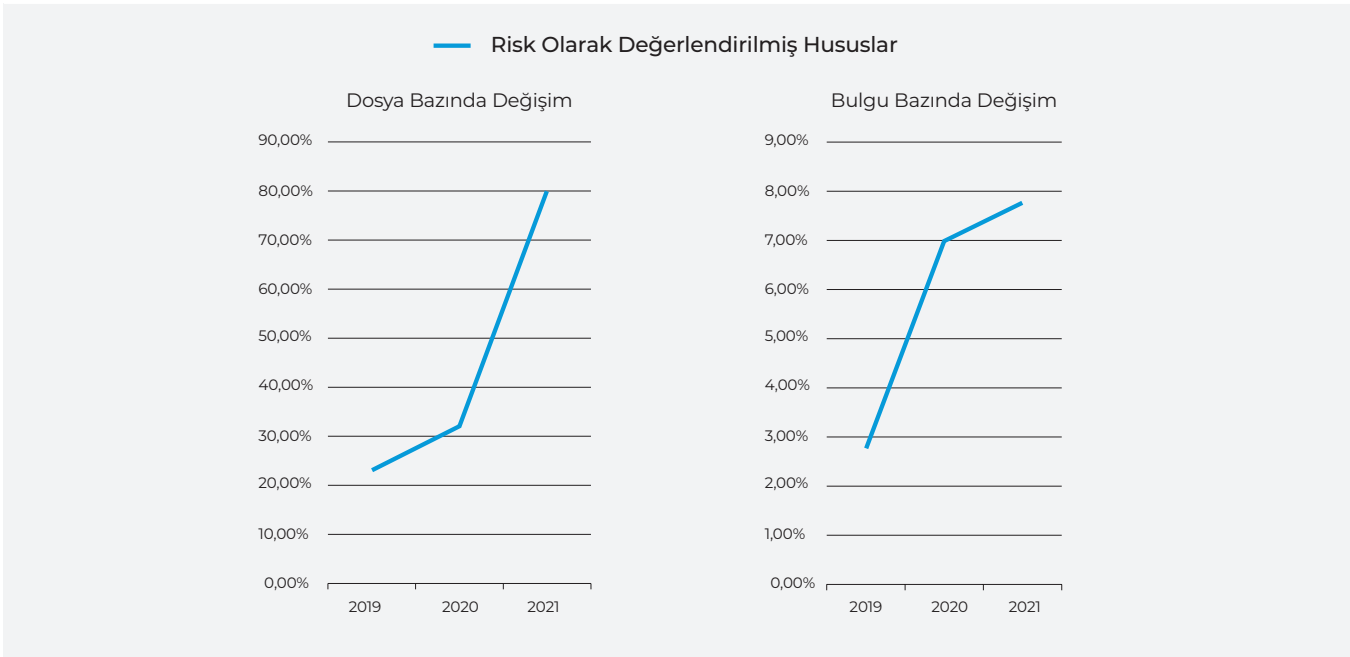
Grafik 7: İncelenen Şirketlerin Sektör Bazında Yüzdeler Dağılımları



7. 2021 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

7.1. Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar

Kurumumuz tarafından 2021 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %80'inde, bulgu bazında %7,77'sinde belirlenen ve değerlendirilen "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına ilişkin eksiklikler tespit edilmiştir.



BDS 330 "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler" Standardına göre denetçinin amacı, "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir. Bu kapsamda denetçinin öncelikle finansal tablo düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapacağı genel işleri tasarlaması ve uygulaması akabinde ise yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riskleri esas alan ve söz konusu risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulaması beklenmektedir.

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 beyanlarıdır. Denetçinin uygulanacak müteakip denetim prosedürlerini tasarlarken önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın yapısal risk içermesi veya "önemli yanlışlık" risklerini ele alan kontrollerin

etkin olup olmadığı gibi hususlar hakkında değerlendirmelerde bulunması ve söz konusu risk değerlendirmesi sonucunda belirlenen risk seviyesine göre müteakip denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulaması gerekmektedir.

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 tasarlanır ve uygulanır. Denetçi her bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamayla ilgili yönetim beyanlarına ilişkin kontrol testleri veya maddi doğrulama prosedürlerinden uygun olan(lar)ını müteakip denetim prosedürü olarak uygular. 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.

Bu minvalde denetçi finansal tabloların kapanış işlemleriyle ilgili maddi doğrulama prosedürleri uygularken finansal tabloların hazırlanması sırasında yapılan önemli yevmiye kayıtlarını ve yapılan diğer düzeltmeleri incelemeli ve finansal tablolarda yer alan bilgilerle bu tabloları oluşturan muhasebe kayıtları ve açıklamaların birbirleriyle uyumlu ve tutarlı olup olmadığını irdelemelidir.

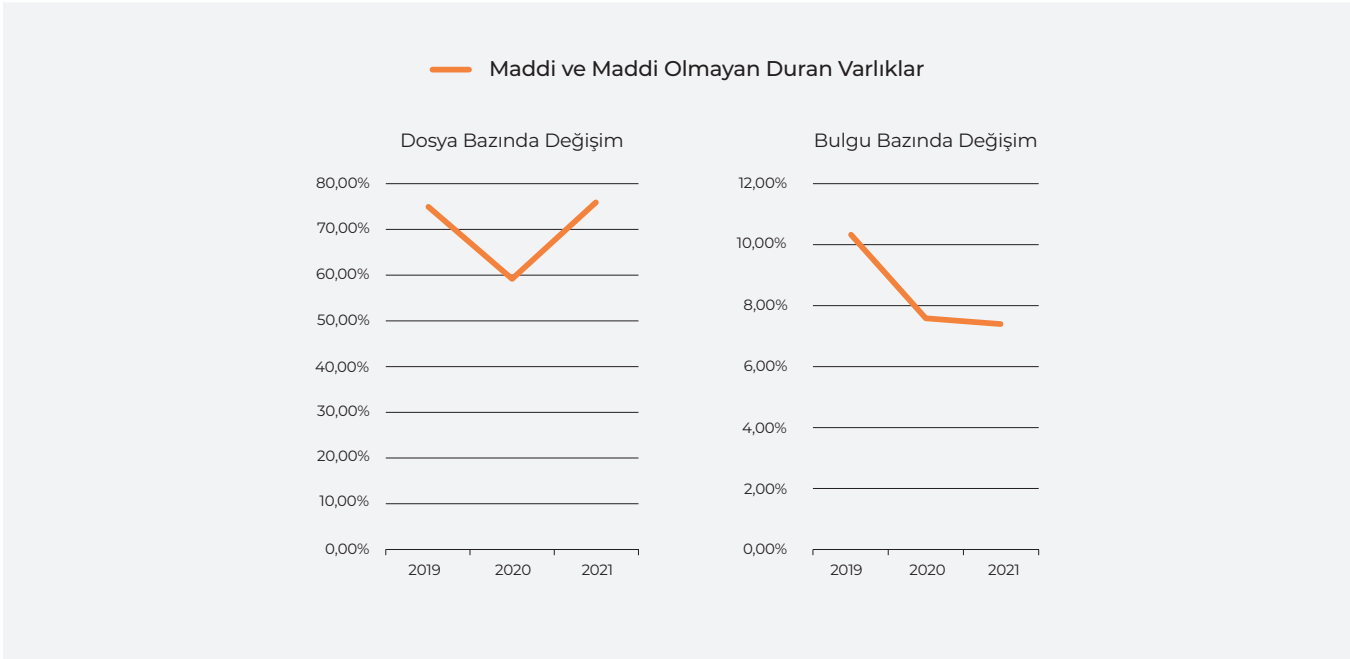
2021 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Denetçi tarafından önemli yanlışlık riski olarak belirlenmeyen ancak niteliği itibariyle önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için (örn. Kur farkları, Şerefiye, Karşılıklar vb.) maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanmaması ve/veya uygulanmaması
- Finansal tablo düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işlerin ve müteakip denetim prosedürlerinin uygun bir şekilde tasarlanmaması veya yeterli bir şekilde uygulanmaması
- Önemli yanlışlık risklerine ilişkin yapılan değerlendirme kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine dair beklenti içermesine rağmen kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmemesi
- Müteakip denetim prosedürleri kapsamında test edilen finansal tablo hesap kalemlerinin ve yönetim beyanlarının denetçinin mesleki muhakemesine göre yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilecek şekilde testinin gerçekleştirilmemesi

7.2. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Kurumumuz tarafından 2021 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %76'sında, bulgu bazında %7,37'sinde maddi ve maddi olmayan duran varlıkların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.



TMS 16 Maddi Duran Varlıklar'a göre; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemler maddi duran varlık olarak nitelendirilmektedir. Mezkûr Standarda göre maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar'a göre maddi olmayan duran varlık; fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır. Söz konusu Standart, işletmenin bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmakta ve maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğine ilişkin ilişkin özel açıklamalarda bulunmaktadır.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar'a 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 olduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilmektedir. Sonraki ölçümde ise maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli tercih edilmekte ve tercih edilen muhasebe politikası ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanmaktadır. Bu kapsamda bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlendirmeler, raporlama dönemi sonu itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır. Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır.

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar'a 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.

Maddi olmayan duran varlık tanımı, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirir. Bir varlığın belirlenebilirlik kriterini sağlaması için ayrılabilir olması, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya ilgili hakların sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması gerekir. Bu Standardın kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymaz ise, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir.

Standartta yer alan koşulların tamamının sağlanması halinde işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar, varlık olarak muhasebeleştirilir. Ancak işletme içi bir projenin araştırma safhasında işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün olmadığından araştırmadan kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.

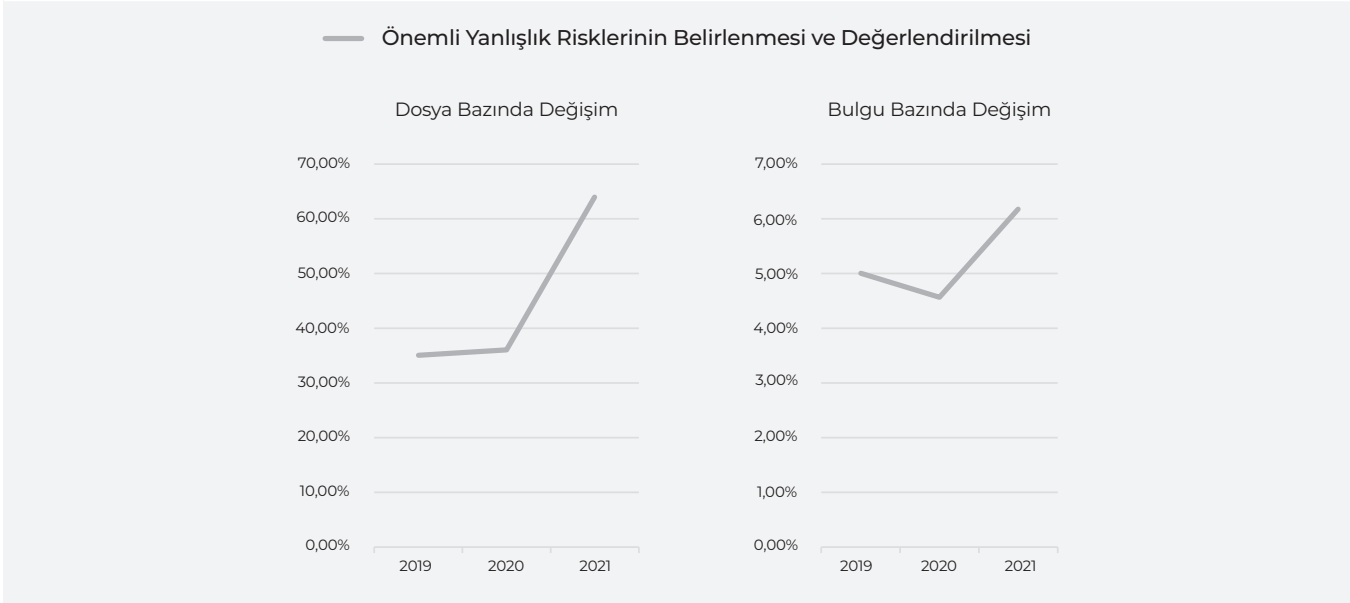
2021 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “*Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “*Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Amortisman ve itfa payı hesaplamalarının doğruluğunu test etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmaması
- Belirlenen faydalı ömür tahminlerinin ve seçilen amortisman yöntemlerinin uygunluğunun sorgulanmaması
- Amortisman hesaplamalarında kalıntı değerini hesaplama dahil edilmemesinin değerlendirilmemesi
- Maddi olmayan duran varlık hesap kalemlerinin aktifleştirilmesinde, ilgili kalemlerin maddi olmayan duran varlık tanımı ve muhasebeleştirme kriterlerini karşılayıp karşılamadığının değerlendirilmemesi ve ilgili maddi doğrulama prosedürlerinin yeterli düzeyde olmaması
- Ortaya çıkan yeniden değerlendirme artışlarının geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümleri uyarınca muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin kontrolüne yönelik denetim prosedürlerinin uygulanmaması

7.3. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Kurumumuz tarafından 2021 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %64'ünde, bulgu bazında %6,18'inde iç kontrol dahil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine yönelik denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.



BDS 315 “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” Standardına 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.

İşletme ve çevresi, geçerli finansal raporlama çerçevesi ve işletmenin iç kontrol sistemi hakkında kanaat edindikten sonra denetçi, müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına dayanak teşkil etmesi amacıyla:

- Finansal tablo düzeyinde ve
- İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde

önemli yanlışlık risklerini belirlemeli ve değerlendirmelidir. Ayrıca denetçi, ilgili yönetim beyanlarına ve ilgili önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara karar verir. Bu

kapsamda denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen herhangi bir riskin ciddi risk olup olmadığını değerlendirmelidir.

Risk değerlendirme prosedürleri; yönetimin ve -varsa- iç denetim fonksiyonundaki kişiler dâhil, işletme içindeki diğer uygun kişilerin sorgulanması, analitik prosedürler ile gözlem ve tetkik şeklinde sıralanabilir. Bununla birlikte risk değerlendirme prosedürleri uygulanırken sorumlu denetçi ve denetim ekibinin diğer kilit üyeleri, geçerli finansal raporlama çerçevesi ve işletmenin finansal tablolarının önemli yanlışlıklara olan açıklığı konularında müzakerede bulunur.

Denetçi, yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerinden herhangi biri için, maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamamasının söz konusu olup olmadığına karar verir. Maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamadığı risklere karar verilmesi durumunda denetçi kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmeyi planlıyorsa, kontrollerin etkin bir biçimde işlediğine dair beklentisini doğrulamak için kontrollerin bir kombinasyonunu test etmesi gerekebilir. Denetçi, risk değerlendirme prosedürlerinden elde edilen denetim kanıtlarının “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için uygun bir dayanak sağlayıp sağlamadığını değerlendirir.

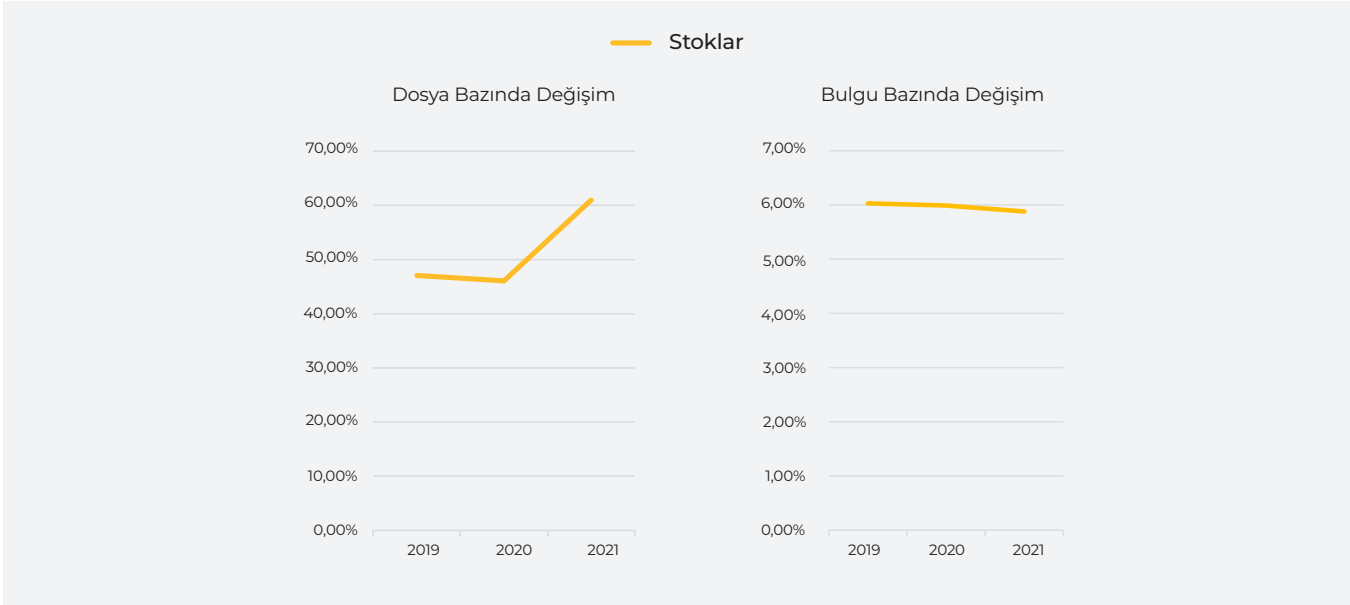
2021 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama süreci ve bilgi sistemleri hakkında yeterince kanaat elde edilmemesi
- Finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde, hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek amacıyla risk değerlendirme prosedürlerinin tasarlanmaması ve uygulanmaması
- İç kontrol bileşenlerinden olan, kontrol çevresi, işletmenin risk değerlendirme süreci, ilgili iş süreçleri dahil finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi ve iletişim, denetimle ilgili kontrol faaliyetleri ve kontrollerin izlenmesiyle ilgili kanaat edinilmemesi
- Denetim ekibi içinde yapılan müzakerelerin, denetçinin mesleki muhakemesine göre ciddi risk olarak belirlenen risklerin, “önemli yanlışlık” riski olarak belirlenen ve değerlendirilen riskler ve varılan önemli yargıların gerekçesinin uygun bir biçimde belgelendirilmemesi.

7.4. Stoklar

Kurumumuz tarafından 2021 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %61'inde, bulgu bazında %5,88'inde stokların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığının tespitine yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.



TMS 2 Stoklar'a göre stoklar; olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan veya üretilmekte olan, üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıklardır. 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. İşletme stoklarını, vadeli ödeme koşullarıyla satın alması ve satın alma anlaşmasının etkin bir şekilde bir finansman bileşeni içermesi durumunda bu bileşen, finansman sağlanan dönem boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

Mezkûr Standart uyarınca stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer

maliyetleri içerir. Normal şartlarda birbiriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ya da ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığın kendi özel maliyeti belirlenerek tespit edilir. Bunun dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılarak belirlenir.

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, teknolojik gelişmeler nedeniyle kısmen veya tamamen değerini kaybetmesi ya da satış fiyatının düşmesi durumunda geri kazanılamayabilir. Stokların maliyeti ayrıca, tahmini tamamlanma maliyetlerinin veya satışı gerçekleştirmek için katlanılacak tahmini maliyetlerin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar satıldığında, bunların defter değeri, ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Stokları net gerçekleştirilebilir değere indirgeyen tutarlarla ile stoklarla ilgili tüm kayıplar, indirgemenin veya kayıpların meydana geldiği dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

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.

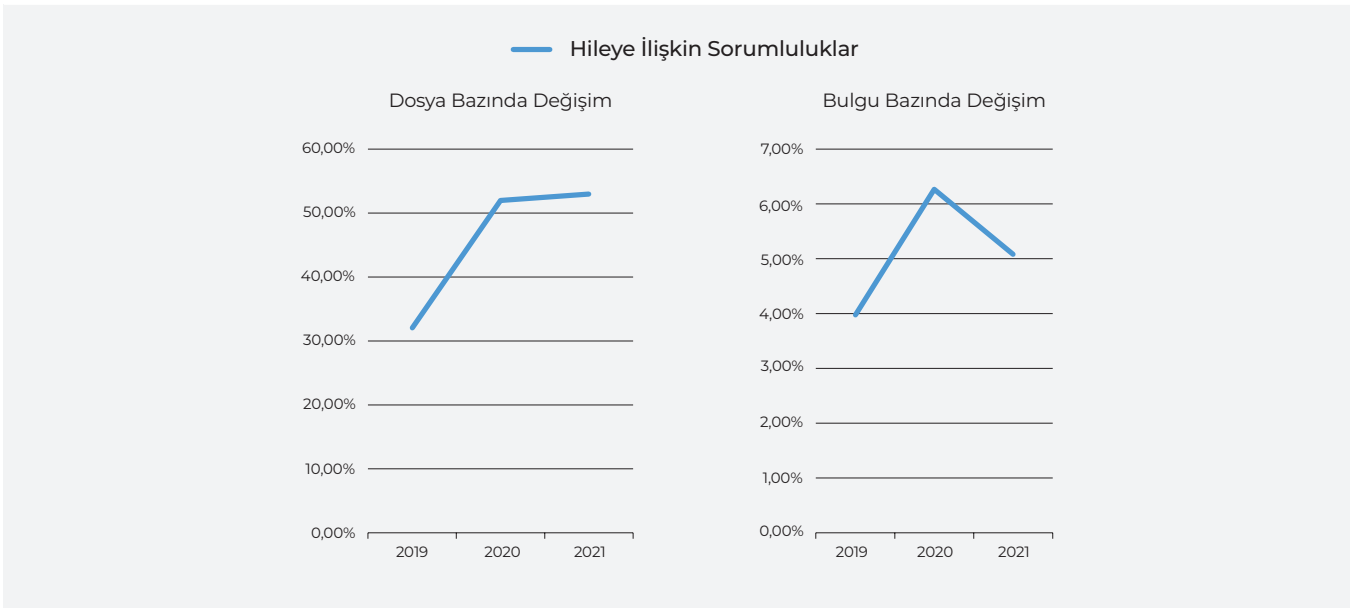
Fiziki stok sayımının, finansal tablo tarihinden farklı bir tarihte yapılması durumunda denetçi, sayım tarihi ile finansal tablo tarihi arasında stoklarda meydana gelen değişikliklerin uygun olarak kaydedilip kaydedilmediğine ilişkin denetim kanıtı elde etmek için ek prosedürler uygulamalıdır. Stok sayımına 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.

2021 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Stoklar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Stoklar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.

- Cari dönem stok alımlarının test edilmemesi, stokların dönemselliğine ilişkin gerekli çalışmaların yapılmaması
- Stok sayımına katılım sağlanmaması ve test sayımlarının yapılmaması
- Net gerçekleşebilir değer testlerinin yapılmaması dolayısıyla stoklarda değer düşüklüğü olup olmadığına yönelik denetim prosedürlerinin uygulanmaması
- Stok sayım tarihi ile finansal tablo tarihi arasında stoklarda meydana gelen değişikliklerin uygun olarak kaydedilip kaydedilmediğine ilişkin denetim prosedürü gerçekleştirilmemesi
- İşletme yönetiminin stok sayımına ilişkin talimat ve prosedürlerinin temin edilip değerlendirilmemesi

7.5.Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları

Kurumumuz tarafından 2021 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %53'ünde, bulgu bazında %5,08'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 eksiklikler tespit edilmiştir.



BDS 240 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” Standardına göre denetçinin amaçları Finansal tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek, söz konusu risklere karşı yapılacak uygun işlerin tasarlanması ve uygulanması ile denetim sırasında belirlenen veya şüphelenilen hilelere karşı uygun işleri yapmaktır.

Hile finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olarak yapılması durumunda ortaya çıkmaktadır. Denetçiyi ilgilendiren kasıtlı yanlışlıklar ise hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklardır. Bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde ederken denetçi, yönetim tarafından kontrollerin ihlal edilmesi ihtimalini ve hataların ortaya çıkarılmasında etkin olan denetim prosedürlerinin hilenin ortaya çıkarılmasında etkin olmayabileceğini göz önünde bulundurarak, tüm denetim boyunca mesleki şüphesizliğini sürdürmekle sorumludur.

Denetim ekibi üyelerinin; yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların doğru ve dürüst olduğuna ilişkin kanaatlerinden bağımsız olarak denetim ekibi üyeleri arasında hilenin nasıl meydana gelebileceği dâhil, finansal tabloların nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli yanlışlıklara açık olabileceği konusunda müzakere yapılması işletme içindeki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesine ve değerlendirmesine katkı sağlayacaktır.

Denetçi, 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 değerlendirir. Bununla birlikte denetçi aşağıdaki hususlara ilişkin olarak yönetimi sorgular:

- Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerebileceği riskine ilişkin olarak yönetim tarafından yapılan değerlendirmeler, bu değerlendirmelerin niteliği, kapsamı ve sıklığı,
- Yönetim tarafından belirlenen veya yönetimin dikkatine sunulan her türlü özel hile riskleri ya da hile riski içerebilecek işlem türleri, hesap bakiyeleri veya açıklamalar dâhil olmak üzere işletmedeki hile risklerinin belirlenmesi ve bu risklere karşılık verilmesine yönelik olarak yönetimin izlediği süreç,
- Yönetimin işletmedeki hile risklerinin belirlenmesine ve bu risklere karşılık verilmesine ilişkin süreçlerle ilgili olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla - varsa- kurduğu iletişim ve
- Yönetimin, işletme uygulamaları ve etik davranış konularındaki görüşleri hakkında çalışanlarla -varsa- kurduğu iletişim.

Denetçi, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği riskleri “ciddi riskler” olarak ele alır ve bu tür riskleri ele alan işletme kontrollerini belirler, bunların tasarımını değerlendirir ve uygulanıp uygulanmadıklarını belirler. 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) tasarlar ve uygular.

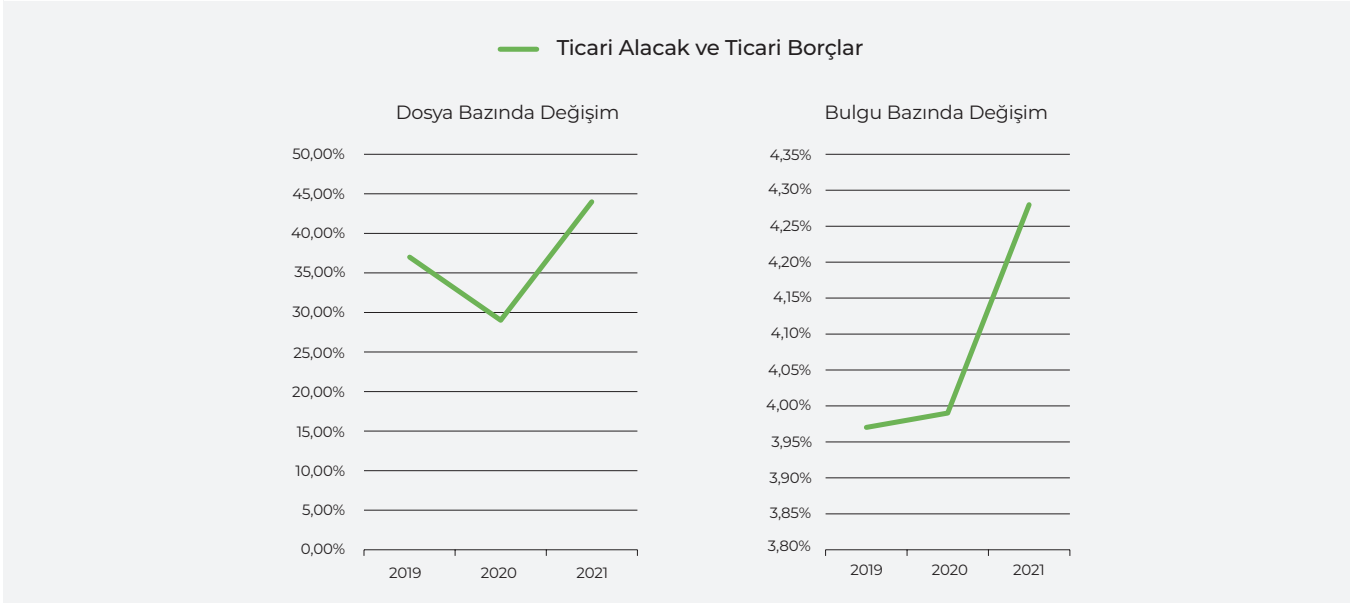
2021 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Defteri kebire aktarılan yevmiye kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasında yapılan diğer düzeltmelerin dayanaklarının irdelenmemesi
- 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,
- Denetim ekibi üyeleri arasında hilenin nasıl meydana gelebileceği dâhil, finansal tabloların nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli yanlışlıklara açık olabileceği konusunda müzakere yapılmaması,
- İşletmeyi etkileyen gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığını belirlemek amacıyla yönetimin sorgulanmaması
- Yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanmaması ve uygulanmaması

7.6. Ticari Alacak ve Ticari Borçlar

Kurumumuz tarafından 2021 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %44'ünde, bulgu bazında %4,28'inde ticari alacakların ve ticari borçların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.



TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat uyarınca ticari alacak, işletmenin müşterisinden tahsil etmeyi beklediği bedeli koşulsuz olarak alma hakkı ortaya çıktığında doğmaktadır. Bedeli alma hakkının koşulsuz olması ancak bedelin tahsilinin sadece bir vadeye bağlı olması halinde söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla bir alacağın ticari alacak olabilmesi için faturasının kesilmiş veya benzer şekillerde müşteriyle tarafları bağlayıcı şekilde mutabakata varılmış 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 borç ise, üçüncü kişilere tedarikçi sıfatları dolayısıyla oluşan borçlardır. Ticari borçların varsa vade farkları, faiz vb. karşılığında yapılan tahakkuklar da ticari borçlarda gösterilir ve bunlara ilişkin açıklamalar yapılır. Söz konusu faiz giderleri ve kur farkları Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda ise "Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler" içinde gösterilir.

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 değerlendirildiğinden, sunulduğundan ve açıklandığından emin olmalıdır.

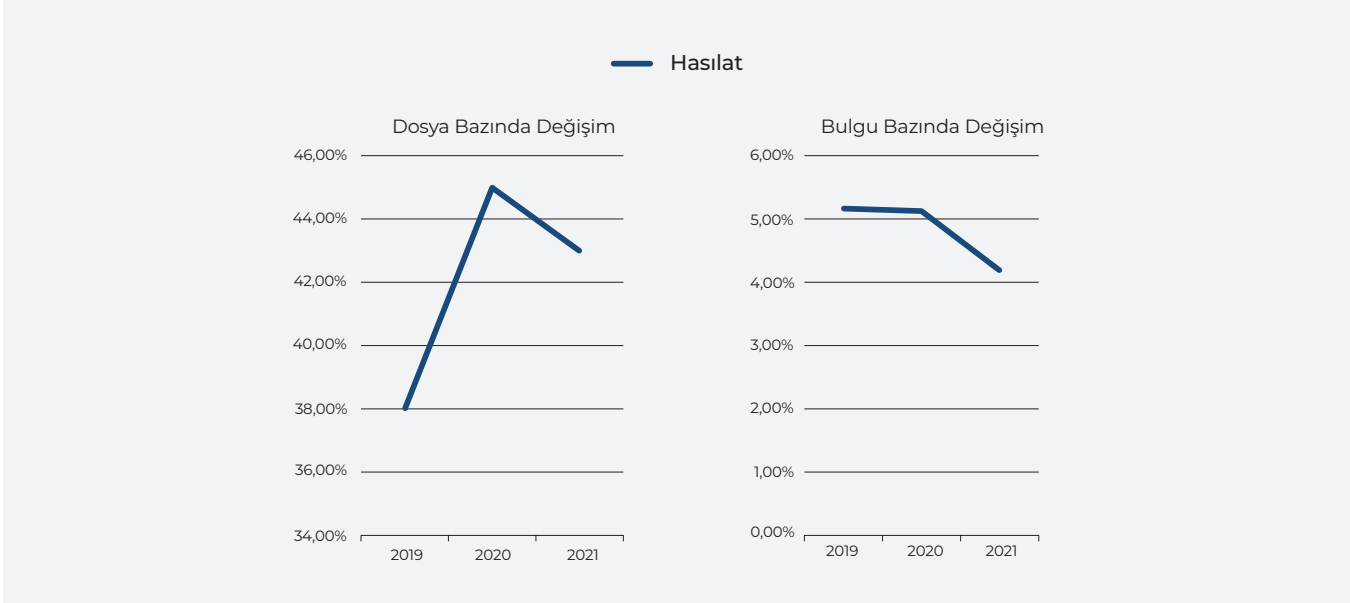
2021 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “*Ticari Alacak ve Ticari Borçlar*” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “*Ticari Alacak ve Ticari Borçlar*” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Ticari alacak ve ticari borçların varlığı ve tamlığı hakkında kanıt elde etmek maksadıyla dış teyit veya alternatif başka herhangi bir denetim prosedürünün uygulanmaması,
- Ticari alacak ve ticari borç hesap kalemlerine yönelik reeskont hesaplamasının yapılmaması,
- Ticari alacak ve ticari borç hesap kalemlerine ilişkin yaşlandırma çalışmalarının mevcut olmaması ve şüpheli hale gelen ticari alacakların ve borçların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirildiğinin tespitine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmaması
- İlişkili taraflardan alacak ve ilişkili taraflara borçlar hesaplarına yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi
- Ticari alacak ve ticari borç hesaplarının geçerli finansal raporlama çerçevesinde yer alan hükümlere uygun değerlendirilip değerlendirmediğinin tespitine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmaması

7.7. Hasılat

Kurumumuz tarafından 2021 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %43'ünde, bulgu bazında %4,18'inde hasılatın geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.



TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat'a göre hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir. Hasılat, üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç olmak üzere işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedel üzerinden ölçülür. Hasılat, işletmenin müşterilerine yaptığı esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumları dolayısıyla ortaya çıkan brüt hasılat tutarından; iskontolar, iadeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler gibi nedenlerle yapılan indirimlerin düşülmesi sonucu bulunan net tutar üzerinden finansal tablolarda gösterilir.

TFRS 15'te İşletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın finansal tablolara yansıtılacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte İşletmenin müşteriyle yapılan bir sözleşmeyi bu Standart kapsamında muhasebeleştirilebilmesi için aşağıda yer alan şartların tamamının karşılanması gerekir:

- 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 itibariyle 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.

Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin yukarıda yer alan şartları karşılamaması ve işletmenin müşteriden mal ve hizmetlerin bedelini tahsil etmesi durumunda, işletme tahsil ettiği bu tutarı ancak aşağıdaki hallerden herhangi biri gerçekleştiğinde hasılat olarak finansal tablolara 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.

2021 yılında Kurumumuz tarafından yapılan incelemeler sonucunda “Hasılat” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Hasılat” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Hasılatın geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına ilişkin denetim prosedürlerinin uygulanmaması,
- Hasılatın doğru hesap döneminde kayda alınmasına yönelik testlerin (dönemsellik testi) yapılmaması,
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat’a ilişkin açıklamaların denetim raporunda yeterince yapılmaması,
- Hasılatın varlığı ve tamlığı hakkında yeterli oranda fatura testlerinin yapılmaması,
- Hasılatın finansal tablolara alınmasında hile riskinin bulunduğu varsayımıyla ilgili hangi tür hasılatın, hasılat işlemlerinin veya yönetim beyanlarının hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine sebep olabileceğinin değerlendirilmemesi,
- Finansman bileşeni içeren vadeli satışlarda; finansman bileşeninin hasılattan ayrı şekilde finansal tablolara alınıp alınmadığının tespitine ilişkin denetim prosedürlerinin uygulanmaması

7.8. Diğer Bilgilerin Denetimine İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2021 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %38'inde, bulgu bazında %3,69'unda diğer bilgilerin elde edilmesi, denetlenmesi ve diğer bilgilere ilişkin bağımsız denetim raporu düzenlenmesine yönelik eksiklikler tespit edilmiştir.



BDS 720 “Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları” Standardına göre diğer bilgiler, işletmenin durumu hakkındaki yönetim kurulunun irdelemeleri dahil, bir işletmenin yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgiler ile finansal olmayan (finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin denetçi raporu dışındaki) bilgilerdir.

Denetçi öncelikle yönetimle müzakere ederek hangi belgelerin yıllık faaliyet raporunu oluşturduğunu belirlemeli ve bu belgelerin nihai halini vakitlice ve mümkünse denetçi raporu tarihinden önce elde etmek amacıyla yönetimle birlikte uygun bir program yapmalıdır. Bu belgeleri elde ettikten sonra denetçi diğer bilgileri denetlerken; diğer bilgilere uygulanan mevzuat hakkında ve işletmenin bu mevzuata nasıl uyduğu hakkında kanaat edinmeli, diğer bilgilerden seçilen tutar veya diğer kalemleri finansal tablolardaki tutar veya diğer kalemlerle karşılaştırarak bunlar arasında önemli bir tutarsızlık olup olmadığı hakkında denetim kanıtı elde etmeli, diğer bilgiler ile finansal tabloların denetimi sırasında elde ettiği bilgiler arasında önemli bir tutarsızlık olup olmadığını mütalaa etmeli ve diğer bilgilerin gerçeği yansıtip yansıtmadığı hakkında denetim kanıtı elde etmelidir.

Diğer bilgilerin denetimi sonucunda denetçi, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin BDS 720'de belirtilen unsur ve açıklamaları içerecek şekilde ayrı bir bağımsız denetim raporu düzenlemelidir. Finansal tablolar hakkında verilen görüşe bağlı olarak içinde bulunan şartlara göre diğer bilgilere ilişkin aşağıdaki tabloda öngörülen görüşlerden biri verilebilir.

Finansal Tablolar Hakkında Verilen Görüş	Diğer Bilgiler Hakkında Verilen Görüş			
	Olumlu Görüş	Sınırlı Olumlu Görüş	Olumsuz Görüş	Görüş Vermekten Kaçınma
Olumlu Görüş	✓	✓	✓	✓
Sınırlı Olumlu Görüş		✓	✓	✓
Olumsuz Görüş			✓	✓
Görüş Vermekten Kaçınma				✓

✓ simgesi; denetçinin finansal tablolara verdiği görüş türü için, içinde bulunulan şartlara göre, diğer bilgilere ilişkin verebileceği görüşü ifade eder.

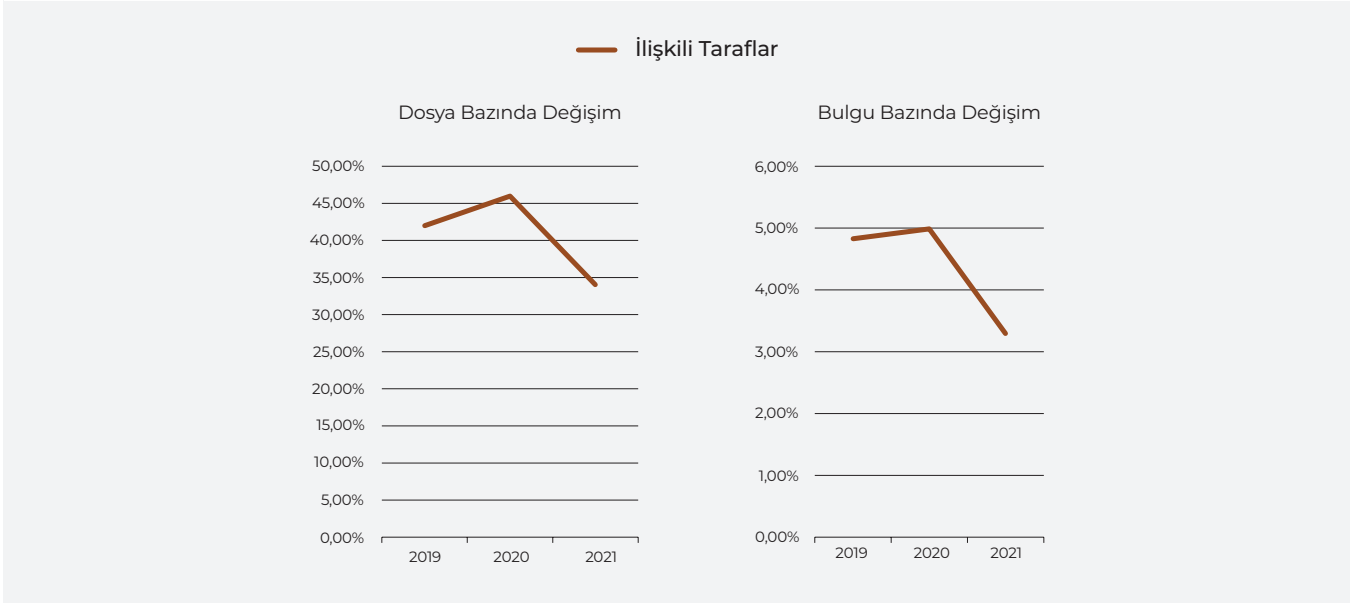
2021 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Diğer Bilgilerin Denetimi” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Diğer Bilgilerin Denetimi” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Yıllık faaliyet raporuna ilişkin görüşe dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun elde edilmemesi, denetlenmemesi ve ayrı bir bağımsız denetim raporu düzenlenmemesi
- Finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim raporunda sınırlı olumlu görüş verilmesine rağmen, yıllık faaliyet raporuna ilişkin bağımsız denetim raporunda olumlu görüş verilmesi
- Yıllık faaliyet raporunda finansal tablolarla tutarsız bilgilerin yer almasına rağmen yıllık faaliyet raporuna ilişkin bağımsız denetim raporunda olumlu görüş verilmesi
- Yıllık faaliyet raporuna ilişkin düzenlenmiş olan bağımsız denetim raporunun BDS 720’de belirtilen biçim ve içeriğe uygun şekilde hazırlanmamış olması
- Finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin farklı finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanmış olması ve birbirleriyle tutarlı olmaması

7.9. İlişkili Taraflar

Kurumumuz tarafından 2021 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %34'ünde, bulgu bazında %3,29'unda ilişkili taraf işlemleriyle ilgili olarak denetim prosedürlerinin uygulanmasında ve çalışma kağıtlarının düzenlenmesinde eksiklikler tespit edilmiştir.



İlişkili taraf işlemleri olağan iş akışı içerisinde gerçekleştiğinde, ilişkili olmayan taraflarla gerçekleştirilen işlemler sonucunda finansal tabloların önemli yanlışlık içermesi riskinden daha fazla bir risk içermeyebilir. Ancak kapsamlı ve karmaşık ilişki ve işlemlerin varlığı, ilişkili taraf işlem ve hesap bakiyelerinin belirlenmesinde bilgi sistemlerinin yeterince etkin olmaması, ilişkili taraf işlemlerinin normal piyasa yapısı ve şartlarında gerçekleşmemesi gibi bazı durumlarda ilişkili taraf ilişki ve işlemlerinin niteliği daha yüksek önemli yanlışlık riskine sebep olabilir.

BDS 550 “İlişkili Taraflar” Standardı, bir finansal tablo denetiminde ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle ilgili denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. Bu Standarda göre denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraf ilişki ve işlemleriyle ilgili hükümler bulunması durumunda, 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 prosedürleri uygulamakla sorumludur. Eğer geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraflarla ilgili herhangi bir hüküm yoksa veya hükümler yetersiz olsa bile denetçi, finansal tabloların bu ilişki ve işlemlerden etkilendiği

ölçüde, aşağıdaki hususlar hakkında bir sonuca ulaşabilmesine olanak sağlayacak kadar, bu ilişki ve işlemlerle ilgili bilgi elde etmelidir:

- Gerçeğe uygun sunum çerçeveleri açısından, finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde sunulup sunulmadığı,
- Uygunluk çerçeveleri açısından, finansal tabloların yanıltıcı olup olmadığı.

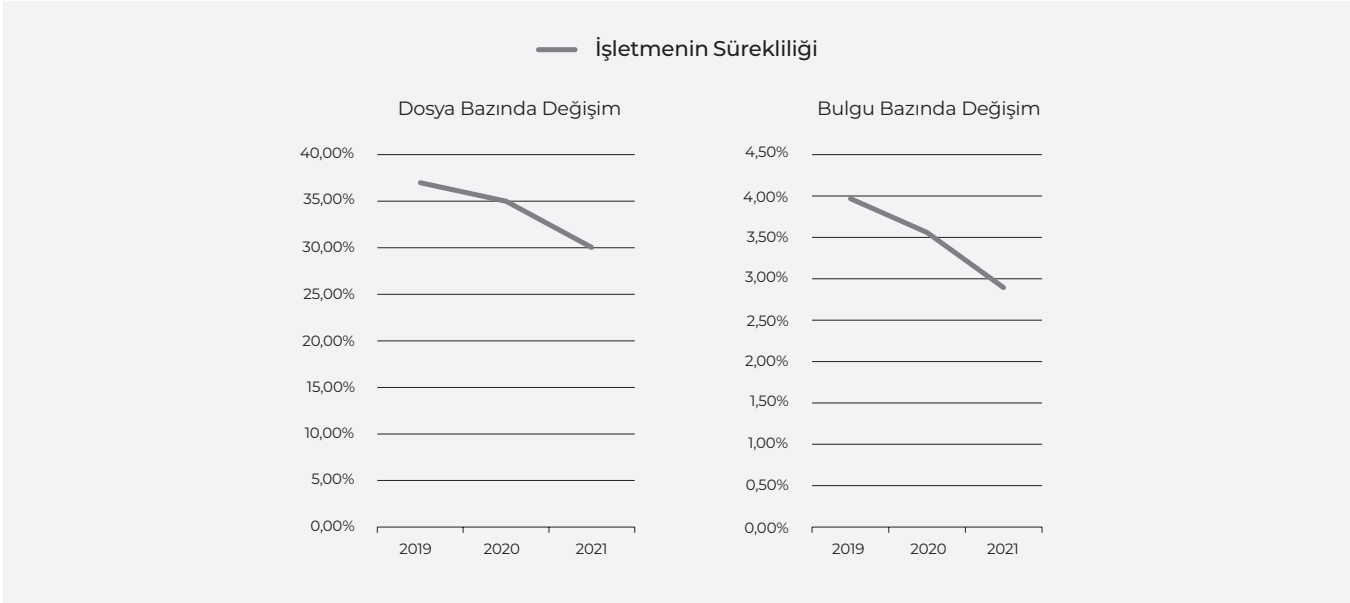
2021 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “İlişkili Taraflar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “İlişkili Taraflar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- İlişkili tarafların belirlenmesine yönelik herhangi bir denetim prosedürü uygulanmaması ve ilişkili taraf ilişki ve işlemlerinin niteliğinin finansal tablolarda açıklanmamış olması
- Finansal tabloların, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinden doğabilecek hile veya hata kaynaklı önemli yanlışlıklara açıklığının değerlendirilmemesi
- İlişkili tarafların kimliği, İşletmenin ilişkili taraflarla arasındaki ilişkinin niteliği ve dönem içerisinde ilişkili taraflarla herhangi bir işlem gerçekleştirip gerçekleştirmediği hususlarında yönetimin sorgulanmaması
- İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin piyasa koşullarında gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmamış olması
- İlişkili taraflarla gerçekleşen iş ve işlemlerin anlaşılmasına ve finansal tablolarda yer alan ilişkili taraf açıklamalarının doğruluğunun, tamlığının ve yeterliliğinin değerlendirilmesine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi

7.10. İşletmenin Sürekliliği

Kurumumuz tarafından 2021 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların dosya bazında %30'unda, bulgu bazında %2,89'unda işletmenin sürekliliğiyle ilgili yapılması gereken sorgulama, değerlendirme ve diğer denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.



İşletmenin sürekliliği esası uyarınca, finansal tablolar hazırlanırken işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayılır. İşletme yönetimi, işletmeyi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur. TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardına göre yönetim finansal tabloları hazırlarken, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme gücünü değerlendirmelidir. İşletmeyi tasfiye etme veya faaliyetlerini sonlandırma niyeti bulunmadığı ya da bunlar dışında gerçekçi bir alternatifi olduğu sürece finansal tablolar hazırlanırken işletmenin sürekliliği esası kullanılmalıdır. Yönetim işletmenin sürekliliğiyle ilgili değerlendirme yaparken, faaliyetlerini sürekli devam ettirebilmesini ciddi şekilde şüpheli hale getirebilecek olay veya koşullarla ilgili önemli bir belirsizliğin farkına varırsa, bu belirsizliklerin işletme tarafından açıklanması gerekir.

İşletmenin sürekliliği kapsamında denetçinin sorumlulukları ise; finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve uygun olup olmadığı hakkında bir sonuca varmak ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin bulunup bulunmadığı konusunda bir sonuca varmaktır.

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 eder. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetim tarafından bir ön değerlendirme yapılmış olması durumunda denetçi, değerlendirmeyi yönetimle müzakere eder ve yönetimin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin -tek başına veya toplu olarak- ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirleyip belirlemediğine ve -belirlemesi hâlinde- yönetimin bu olay veya şartları ele almaya yönelik planlarının olup olmadığına karar verir. Bu değerlendirmenin henüz yapılmamış olması durumunda denetçi, işletmenin sürekliliği esasının amaçlanan kullanımı hakkında yönetimle müzakerede bulunur ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin -tek başına veya toplu olarak- ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların mevcut olup olmadığı konusunda yönetimi sorgular.

İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin, BDS 560'ta 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 eder. Denetçi, yönetimin değerlendirdiği dönemden sonrası için, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili sahip olduğu bilgiler hakkında yönetimi sorgular.

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 eder. 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 varır.

2021 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda "İşletmenin Sürekliliği" ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin "İşletmenin Sürekliliği" ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- İşletme yönetimi tarafından işletmenin sürekliliğine ilişkin bir değerlendirme yapılmamış olması ve denetçi tarafından yönetimden böyle bir değerlendirme yapılmasının talep edilmemesi,
- İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili sahip olduğu bilgiler hakkında yönetimin sorgulanmaması
- Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmemesi ve yönetimin bu esası kullanmasının uygunluğuna ilişkin bir sonuca varmaması
- 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

7.11. Bağımsız Denetimde Örneklem

Kurumumuz tarafından 2021 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların dosya bazında %28'inde, bulgu bazında %2,69'unda örneklem tasarımı, örneklem büyüklüğü, test edilecek kalemlerin seçilmesi ve diğer denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.



BDS 500 “Bağımsız Denetim Kanıtları” Standardına göre denetçi kontrol testlerini ve detay testlerini tasarlarken, ilgili denetim prosedürünün amacına ulaşılmasında etkin olan, test edilecek kalemleri seçme yöntemlerine karar vermelidir. Bu yöntemler; tüm kalemlerin seçilmesi, belirli kalemlerin seçilmesi ve denetim örneklemesidir. BDS 530 “Bağımsız Denetimde Örneklem” Standardında denetim örnekleme, denetçinin, anakitlenin tamamı hakkında sonuçlara varması için makul bir dayanak oluşturmak üzere, tüm örnekleme birimlerine seçilme şansı sağlayacak şekilde, denetimle ilgili anakitle 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 anakitlenin özelliklerini mütalaa etmeli,
- Örneklem riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar vermeli ve
- Örneklemde yer alacak kalemleri, anakitledeki her bir örneklem biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçmelidir.

Test edilecek kalemler seçildikten sonra denetçi, seçilen her bir kaleme amacına uygun olan denetim prosedürlerini uygulamalıdır. Denetim prosedürünün seçilen kaleme uygulanmadığı durumlarda denetim prosedürü bu kalemin yerini alan başka kalem üzerinde 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 bulduğunu yanlışlıkları kullanarak anakitlenin geneli için bir öngöründe bulunmalıdır.

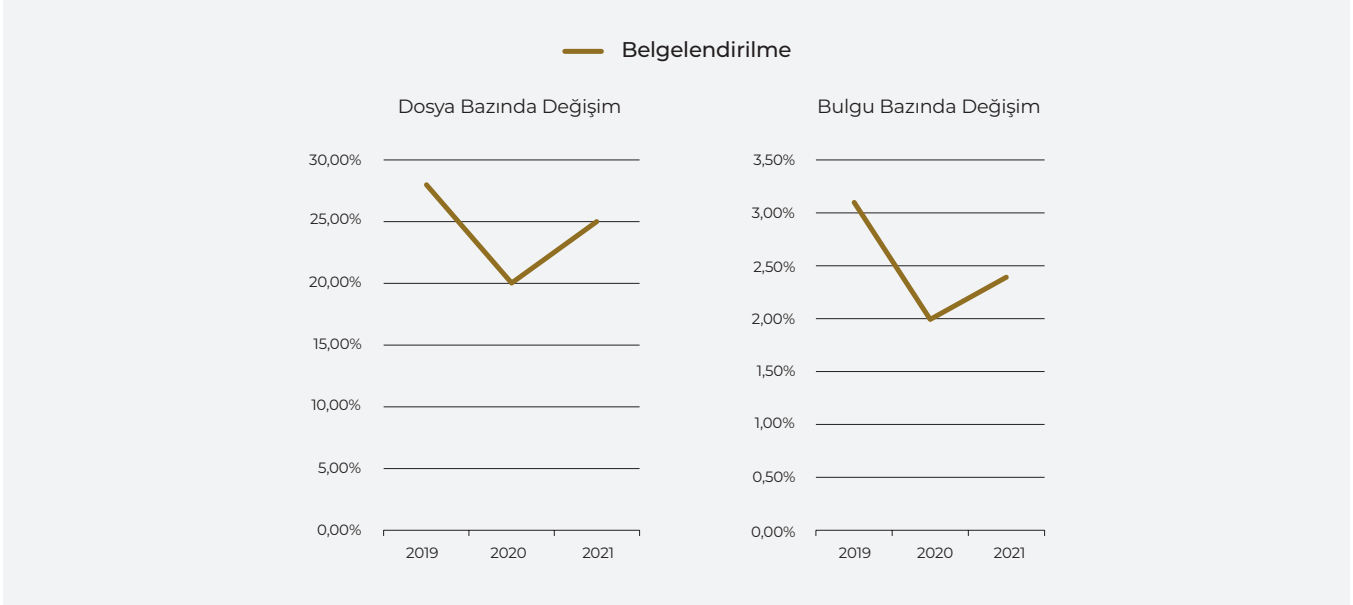
2021 yılında Kurumumuz tarafından yapılan incelemeler sonucunda “Bağımsız Denetimde Örneklem” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Bağımsız Denetimde Örneklem” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Örneklem büyüklüğü, örneklem tasarımı ve test edilecek kalemlerin seçilmesine yönelik herhangi bir denetim çalışmasının yapılmaması
- Denetim örneklemini tasarlarken, denetim prosedürünün amacının ve anakitlenin özelliklerinin mütalaa edilmemesi
- Örneklem riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar verilmemesi
- Örneklemde yer alacak kalemlerin, anakitledeki her bir örneklem biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçilmemesi

7.12. Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi

Kurumumuz tarafından 2021 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların dosya bazında %25'inde, bulgu bazında %2,39'unda çalışma kağıtlarının denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlanması hususlarında eksiklikler tespit edilmiştir.



Çalışma kağıtları denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerini, elde edilen denetim kanıtlarını ve denetçinin ulaştığı sonuçları gösteren kayıtlardır. Çalışma kağıtlarının hazırlanması, denetçi raporunun dayanağına ilişkin yeterli ve uygun bir kayıt ve denetimin bağımsız denetim standartlarına ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne dair kanıt sağlar.

Denetçi çalışma kağıtlarını, uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını, kapsamını ve sonuçlarını, elde edilen denetim kanıtlarını ve denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususları, bunlarla ilgili varılan sonuçları ve önemli mesleki muhakemeleri söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlamalıdır. Uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belgelendirilirken aşağıdaki hususlar çalışma kağıtlarında kayıt altına alınmalıdır:

- 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.

Denetçi ilgili denetime ilişkin çalışma kağıtlarını zamanında hazırlamalı ve bu çalışma kağıtlarını bir denetim dosyasında birleştirmelidir. Denetim dosyası BDS 230 “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi” standardında, belirli bir denetime ait çalışma kağıtlarını oluşturan kayıtların yer aldığı fiziki veya elektronik, manyetik ve benzeri ortamlardaki bir veya daha fazla dosya veya başka bir depolama aracı olarak tanımlanmaktadır. Denetçi raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulması için idari bir süreç bulunmaktadır. 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. Ayrıca çalışma kağıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi için uygun süre genellikle denetçi raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür. Çalışma kağıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra denetçi, ne şekilde olursa olsun çalışma kağıtlarını saklama süresi sona ermeden silemez, atamaz veya yok edemez.

2021 yılında Kurumumuz tarafından yapılan incelemeler sonucunda “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Denetçi raporu tarihinden itibaren idari süreç tamamlanmasına rağmen sonrasında hazırlanan çalışma kağıtlarının nihai denetim dosyasında yer alması
- Denetim dosyasında yer alan çalışma kağıtlarında çalışmayı kimin yürüttüğünün, çalışmanın tamamlandığı tarihin, gözden geçiren kişinin, gözden geçirme tarihi ve kapsamının yer almaması
- Çalışma kağıtlarında uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının, kapsamının ve sonuçlarının anlaşılması
- Çalışma kağıtlarının evet/hayır şekilde cevap verilen matbu formlardan oluşması ve verilen cevaplara dayanak teşkil edecek referans bir çalışmanın bulunmaması

7.13. Önemlilik

Kurumumuz tarafından 2021 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların dosya bazında %25'inde, bulgu bazında %2,39'unda denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde önemlilik kavramının uygulanmasıyla ilgili çalışmalarda eksiklikler tespit edilmiştir.



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

2021 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Önemlilik” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Önemlilik” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Önemliliğin belirlenmesi sırasında dikkate alınan etkenlerin belgelendirilmemesi
- Performans önemliliğinin belirlenmemiş olması
- İşletmenin topluluğa bağlı birimleri için birim önemliliklerinin belirlenmemesi
- Önemlilik seviyesi belirlenirken seçilen kıyaslama noktasına uygulanan yüzdesel oranın uygun olmaması ve önemlilik seviyesinin olması gerekenden yüksek belirlenmiş olması

7.14. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Kurumumuz tarafından 2021 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların dosya bazında %24'ünde, bulgu bazında %2,29'unda bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olayların geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığı hususlarında eksiklikler tespit edilmiştir.



Bilanço tarihinden sonraki olaylar, BDS 560 "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar" Standardında finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar ile denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu durumlar olarak tanımlanmıştır. Söz konusu standarda göre denetçinin amaçları:

- Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve
- Denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olmuş olması durumunda raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık vermektir.

Bilanço tarihinden sonraki olaylar ilgili olarak denetçi aşağıdaki denetim prosedürlerini finansal tablo tarihi ile denetçi raporu tarihi veya bu tarihe en yakın tarih arasındaki dönemi kapsayacak şekilde uygulamalıdır:

- Bilanço tarihinden sonraki olayların belirlenmesini sağlamak üzere yönetimin oluşturduğu prosedürlerin anlaşılması,
- Bilanço tarihinden sonra finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması,

- Varsa- işletme ortaklarının, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tabloların tarihinden sonra yaptığı toplantılara ait tutanakların okunması ve bu kişilerin söz konusu toplantılarda müzakere edilen ancak henüz tutanağı hazırlanmamış konular hakkında sorgulanması,
- Varsa, işletmenin bilanço tarihinden sonraki en son ara dönem finansal tablolarının okunması.

Yukarıda belirtilen prosedürleri uygulayan denetçi, finansal tablolarda düzeltme veya açıklama gerektiren olayları belirlemesi durumunda, bu olayların her birinin, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığına karar vermelidir. Ayrıca denetçi tarafından, finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen ve geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların düzeltildiğine veya açıklandığına ilişkin, yönetimden ve- uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı bir beyan talep edilmesi gerekir.

2021 yılında Kurumumuz tarafından yapılan incelemeler sonucunda “*Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar*” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “*Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar*” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren bilanço tarihinden sonraki olayların, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda gerekli prosedürlerin uygulanmaması
- Bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili yönetimin sorgulanmaması
- Bilanço tarihinden rapor tarihine kadar olan sürede gerçekleşen genel kurul ve yönetim kurulu toplantı tutanaklarının edinilmemesi ve incelenmemesi
- Bilanço tarihinden sonraki olayların belirlenmesini sağlamak üzere yönetimin oluşturduğu prosedürlerin anlaşılmasına yönelik herhangi bir denetim prosedürü uygulanmamış olması

8. 2021 YILI İNCELEMELERİNE KONU EDİLEN VE DENETİMLERDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN DİĞER HUSUSLAR

2021 yılı incelemelerinde tespit edilen ve 7. bölümde açıklanan İncelemelerde en çok tespit edilen bulgulara ilave olarak söz konusu yılda incelenen denetim dosyalarında tespit edilen ve dikkate değer olduğu değerlendirilen diğer hususlar aşağıda yer almaktadır:

- Topluluk finansal tablolarının denetimine ilişkin denetçinin yükümlülüklerini yerine getirmemesi ve
- Finansal tablolarda muhasebeleştirilen kıdem tazminatı hesaplamalarında kullanılan aktüeryal hesaplamaların yapılmaması

Kurumumuzca yapılan incelemelerde topluluk finansal tablolarının denetiminde denetçi tarafından topluluk finansal tablolarının, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş vermek amacıyla birimlerin finansal bilgileri ve konsolidasyon sürecine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmediği tespit edilmiştir. BDS 600 “Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi” topluluk finansal tablolarının denetiminde topluluk sorumlu denetçisinin topluluk finansal tabloları hakkında verilen denetim görüşüne dayanak oluşturan çalışmaları ve birimlerle ve birim denetçileri ile kurulacak iletişimleri kapsamlı bir şekilde açıklamaktadır.

Bu minvalde topluluk sorumlu denetçisi tarafından; topluluğun genel denetim stratejisinin oluşturulması, topluluk denetim planının geliştirilmesi, topluluğa bağlı birimlerin tanınması, topluluk finansal tabloları için önemlilik seviyelerinin belirlenmesi, belirlenen risklere karşı yapılacak çalışmanın türüne karar verilmesi ile konsolidasyon sürecine ilişkin olarak BDS 600’de yer alan hükümlerin titizlikle uygulanması ve değerlendirilmesi büyük önem arz etmektedir.

Bununla birlikte Kurumumuzca yapılan incelemeler sonucunda finansal tablolarda muhasebeleştirilen kıdem tazminatı hesaplamalarına yönelik aktüeryal hesaplamalar, kullanılan varsayım ve hesaplamaların doğruluğu ile İşletme açısından makullüğüne yönelik çalışmalarda eksiklikler tespit edilmiştir. Bu kapsamda TMS 19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar”da, çalışanlara sağlanan kısa ve uzun vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar ile iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar hakkında kapsamlı açıklama ve değerlendirmeler yer almaktadır.

9. SONUÇ

Kurumumuz 2014 yılından itibaren düzenli olarak kalite güvence incelemeleri gerçekleştirmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetimin kalitesini artırmak amacıyla 2021 yılında seçilmiş dosya incelemelerine devam edilmiş olup 99 bağımsız denetim kuruluşu nezdinde 101 seçilmiş dosya incelemesi gerçekleştirilmiştir. Kurumumuz tarafından gerçekleştirilen seçilmiş dosya incelemeleri sonucu tespit edilen eksik 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

Standartlar	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	24,45,A54
BDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi	11,17,18,19,20
BDS 210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması	6,8
BDS 220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol	6,11,12,24
BDS 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	5,8,9,10,14,15,16,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, 26,27,28,29,30,31,32,33,40,44,45,46,48
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
BDS 300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması	4,7,8,9,11,12
BDS 315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	3,5,6,10,11,12,13,14,15,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,32
BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik	5,8,10,11,14
BDS 330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler	5,6,7,10,18,20,24,25,28,30
BDS 450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi	5,8,15
BDS 500	Bağımsız Denetim Kanıtları	6,7,9,10
BDS 501	Bağımsız Denetim Kanıtları–Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	4,9,10,12,A2
BDS 505	Dış Teyitler	7,12,13,14,16

BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler-Açılış Bakiyeleri	5,6,8
BDS 520	Analitik Prosedürler	3,5,6,7
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örneklem	6,7,8,15
BDS 540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi	8,12,13,14,18,22
BDS 550	İlişkili Taraflar	3,4,9,11,12,13,15,16,17,18,20,24,25,26
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	4,6,7,8
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği	9,10,11,12,15,16,17,18,19,20,22,23
BDS 580	Yazılı Beyanlar	6,9,10,11,14
BDS 600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi	8,10,17,18,21,22,23,26,27,29,32,33,34,38
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama	10,11,12,13,14,20T,30T,49
BDS 701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi	9,10,11,13,14,16,17,18
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi	7,9,13,20,21,22,23,24,27,29T
BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları	12
BDS 710	Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar	7,13,14
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları	8T,14,14T,15,21T,23T
BDS 805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi	7
GDS 3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi	2

Yürütülen incelemeler sonucunda tespit edilen eksiklikler bir bütün olarak değerlendirildiğinde Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 39'uncu maddesine göre kurul kararıyla; uyarı, faaliyet iznini askıya alma, faaliyet iznini iptal etme, idari para cezası yaptırımları uygulanmaktadır.

Söğütözü Mah. 2177. Sk. No: 4 Çankaya / Ankara
T: 0312 253 55 55 F: 0312 253 55 58

kgk.gov.tr

