

2024 Yılı İnceleme Raporu

ÖNSÖZ

Kurumumuzun misyonu finansal raporların ve sürdürülebilirlik raporlarının uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmektir. Bu minvalde denetim kuruluşları ve denetçilerin ilgili mevzuat hükümlerine ve Kurumumuzca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu sağlamak suretiyle bağımsız denetimde kalitenin artırılması amacına hizmet eden en önemli faaliyetlerden biri inceleme faaliyetidir.

Denetimde kalite ve güvenilirliğin teminatı denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş standartlara uygun olarak gerçekleşmesidir. Bu bağlamda bu standartlara uyumun gözetimi, standartlara aykırı davranışlara ilişkin tedbirler alınması ve yaptırımlar uygulanması Kurumumuz tarafından gerçekleştirilen oldukça önemli bir görevdir.

Kurumumuz meslek personeli tarafından gerçekleştirilecek dosya incelemelerine ilişkin yıllık inceleme planı, ilgili kurum ve kuruluşların görüşleri de dikkate alınarak risk odaklı bir yaklaşım çerçevesinde risk faktörleri, risk faktörlerine tahsis edilen katsayılar ve her bir risk faktörüne verilen ağırlıklar kullanılmak suretiyle oluşturulan Risk Analiz Yöntemi (RAY Sistemi) baz alınarak hazırlanmaktadır. RAY Sistemi ile risk faktörleri tespit edilmekte ve tespit edilen bu risk faktörleri çerçevesinde yapılan analizler neticesinde, hangi denetim kuruluşlarının ve denetçilerin ya da hangi faaliyetlerin ve süreçlerin inceleneceği belirlenmektedir. Bununla birlikte planlanan inceleme faaliyetlerinin yanı sıra ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda da şikâyet konusu bağlamında incelemeler yapılmaktadır.

Kurumumuzca gerçekleştirilen inceleme faaliyetlerinin sonuçları ve yaygın olarak tespit edilen bulgular her yıl Yıllık İnceleme Raporları vasıtasıyla kamuoyu ile paylaşılmaktadır. 2024 Yılı Yıllık İnceleme Raporu da söz konusu yıl içerisinde gerçekleşen incelemelerin sonuçları ve tespit edilen bulgular hakkında ayrıntılı bilgiler ve analizler içermektedir.

Kurumumuzca gerçekleştirilen incelemelerin sonuçlarını içeren bu raporun tüm paydaşlarımıza faydalı olmasını diliyor, Kurumumuzun bağımsız denetimde kalitenin artırılması amacı ile yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturma vizyonuna hizmet eden en önemli görevlerden biri olan inceleme faaliyetlerinin icrasında emeği geçen tüm çalışma arkadaşlarıma teşekkür ediyorum.

Dr. Hasan ÖZÇELİK
Başkan

İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ.....	1
2. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ İNCELEMELERİ	2
3. 2024 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR	4
4. İNCELEMELERDE EN SIK TESPİT EDİLEN BULGULARIN YILLAR İTİBARIYLA YÜZDELİK DEĞİŞİMLERİ	6
5. 2023 VE 2024 YILLIK İNCELEME RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	13
6. 2024 YILI İNCELEMELERİNİN SEKTÖR BAZINDA AĞIRLIKLANDIRILMASI.....	15
7. 2024 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	17
7.1. Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar	17
7.2. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	20
7.3. Stoklar	23
7.4. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	26
7.5. Hasılat	29
7.6. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar	31
7.7. Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	34
7.8. Bağımsız Denetimde Örnekleme.....	37
7.9. İlişkili Taraflar.....	39
7.10. Kilit Denetim Konuları	42
7.11. Önemlilik.....	44
7.12. Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi.....	47
7.13. Diğer Bilgilerin Denetimi	50
7.14. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama.....	52
8. 2024 YILI İNCELEMELERİNE KONU EDİLEN VE DENETİMLERDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN DİĞER HUSUSLAR	54
9. YAPILAN BAĞIMSIZ DENETİMLERE İLİŞKİN OLARAK TESPİT EDİLEN EKSİKLİK VE YANLIŞLIKLARIN YOĞUNLAŞTIĞI STANDART HÜKÜMLERİ	56
10. İNCELEME RAPORLARI SONUCUNDA UYGULANAN YAPTIRIMLAR	59
11. SONUÇ	60

GRAFİKLER VE TABLOLAR

Grafik 1:	2024 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçi Sayısı.....	2
Grafik 2:	2024 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşlarının Yetki Dağılımı.....	3
Grafik 3:	Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Dosya Bazında Ağırlıklandırılması	5
Grafik 4:	Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Ağırlıklandırılması.....	5
Grafik 5:	En Sık Tespit Edilen Muhasebe Bulgularının Dosya Bazında Yüzdelik Değişimleri	6
Grafik 6:	En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında Yüzdelik Değişimleri (Önceki Yıla Göre Artış Gösteren)	7
Grafik 7:	En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında Yüzdelik Değişimleri (Önceki Yıla Göre Azalış Gösteren veya Sabit Kalan).....	8
Grafik 8:	En Sık Tespit Edilen Muhasebe Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelik Değişimleri.....	9
Grafik 9:	En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelik Değişimleri (Önceki Yıla Göre Artış Gösteren)	10
Grafik 10:	En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelik Değişimleri (Önceki Yıla Göre Azalış Gösteren veya Sabit Kalan).....	11
Grafik 11:	Yıllar İtibariyle Tespit Edilen Bulguların Muhasebe ve Denetim Standartları Bazında Ayırıştırılması.....	12
Grafik 12:	İncelenen Şirketlerin Sektör Bazında Yüzdelik Dağılımları	15
Tablo 1:	Yaygın Olarak Tespit Edilen Muhasebe Bulguları	4
Tablo 2:	Yaygın Olarak Tespit Edilen Denetim Standartları Bulguları.....	4
Tablo 3:	İncelemelerde Tespit Edilen Eksikliklerin İlgili Olduğu BDS Hükümleri.....	56
Tablo 4:	Yıllar İtibariyle Uygulanan Yaptırım Türleri.....	59

2024 YILI YILLIK İNCELEME RAPORU

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.

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, 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 2024 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 yüzdelik değişimleri, beşinci bölümünde 2023 ve 2024 Yıllık İnceleme Raporlarının karşılaştırılması, altıncı bölümde incelemelerin sektör bazında ağırlıklandırılması, yedinci bölümde 2024 yılı incelemelerinde tespit edilen bulgulara ilişkin değerlendirmeler, sekizinci bölümde 2024 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.

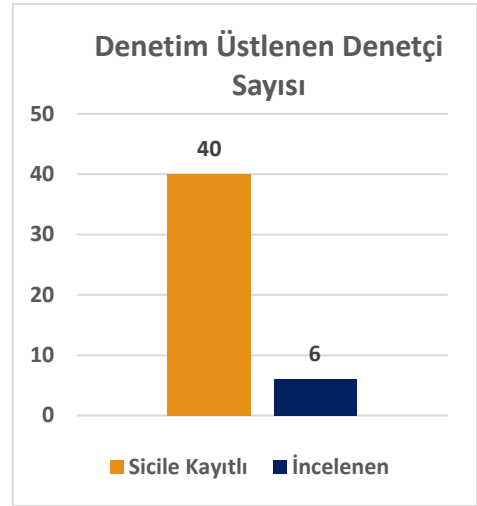
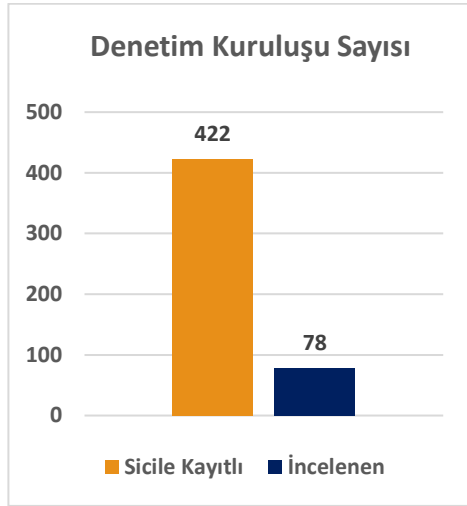
2. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ İNCELEMELERİ

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 2024 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.

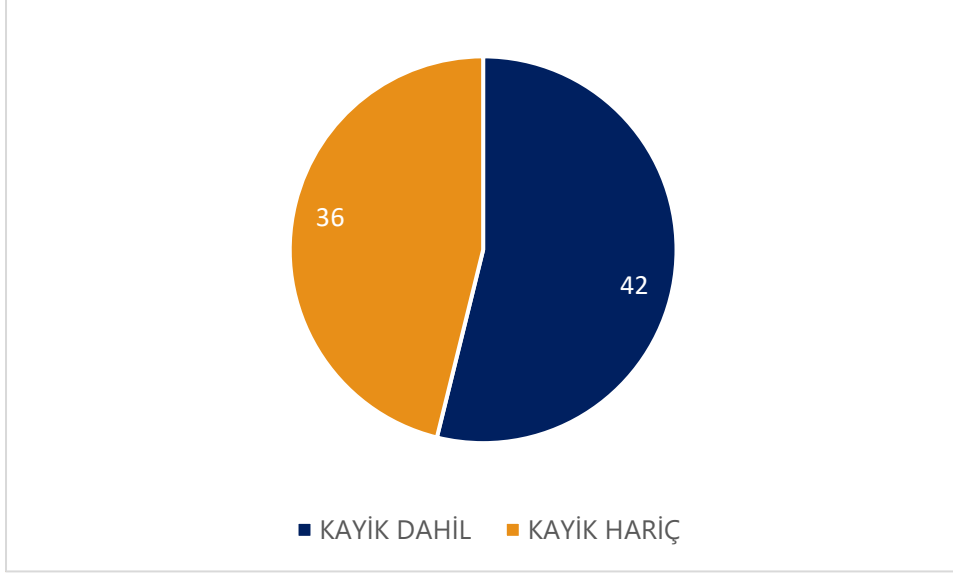
2024 yıl sonu itibarıyla yetkilendirilmiş 422 adet denetim kuruluşundan 78'i ve 40 adet denetim üstlenen bağımsız denetçiden 6'sı nezdinde toplam 90 inceleme yapılmış olup, yapılan incelemelerin 71'i dosya incelemelerinden, 19'u ise diğer incelemelerden oluşmaktadır.

Grafik 1: 2024 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçi Sayısı



Bununla birlikte, 2024 yılında incelenen 78 denetim kuruluşundan 42'sinin (%53,8) KAYİK dâhil denetim yetkisi bulunmaktadır.

Grafik 2: 2024 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşlarının Yetki Dağılımı



3. 2024 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR

2024 yılında, ihbar ve şikâyet incelemeleri hariç olmak üzere, 71 denetim dosyasında yaygın olarak tespit edilen bulgular Tablo 1 ve Tablo 2’de yer almaktadır.



Tablo 1: Yaygın Olarak Tespit Edilen Muhasebe Bulguları

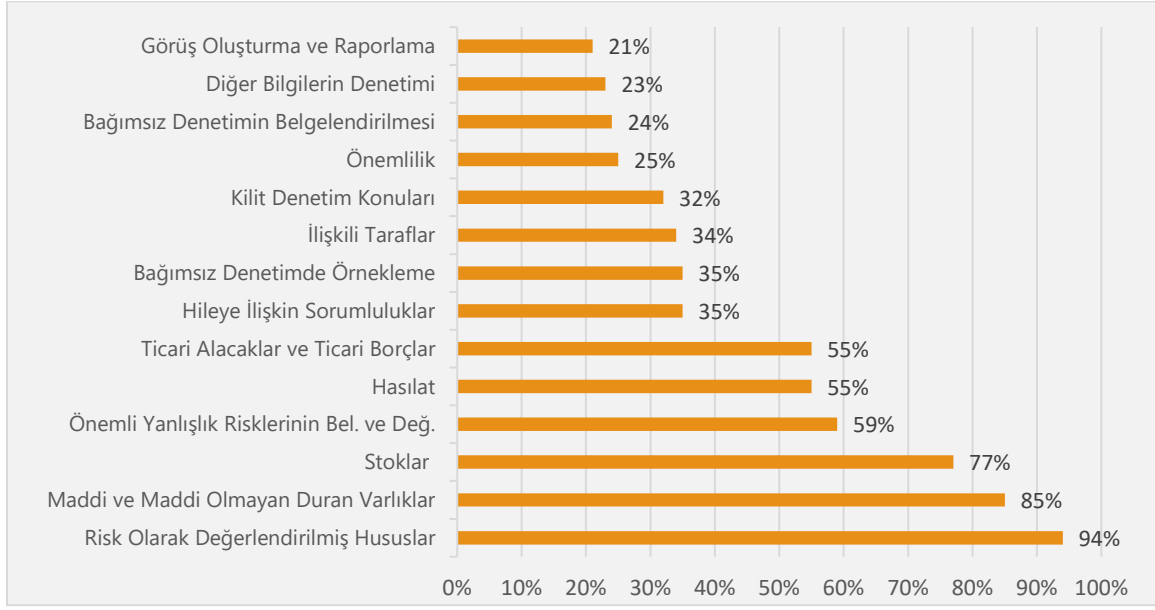
➤ Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
➤ Stoklar	
➤ Hasılat	
➤ Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar	

Tablo 2: Yaygın Olarak Tespit Edilen Denetim Standartları Bulguları

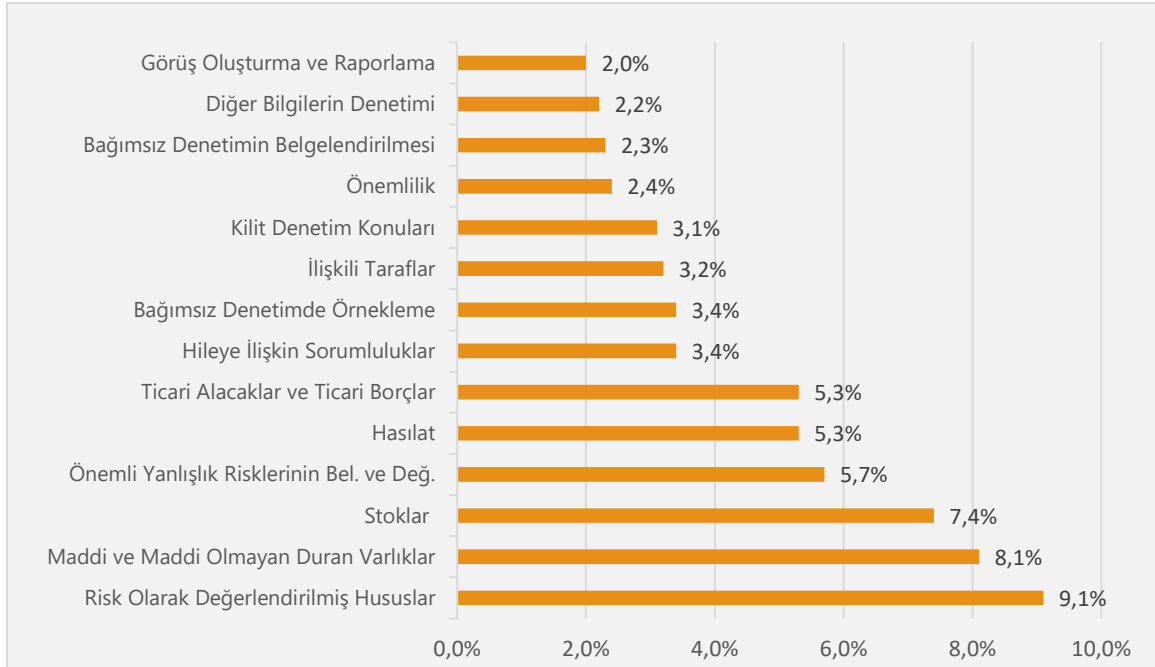


➤ Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar	
➤ Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	
➤ Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	
➤ Bağımsız Denetimde Örneklem	
➤ İlişkili Taraflar	
➤ Kilit Denetim Konuları	
➤ Önemlilik	
➤ Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	
➤ Diğer Bilgilerin Denetimi	
➤ Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama	

2024 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 Ağırlıklandırılması

2024 yılı incelemelerinde toplamda 71 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 739 bulgu tespit edilmiştir. Grafik 4'te her bir bulgunun toplam bulgular içerisindeki ağırlığı gösterilmektedir.

Grafik 4: Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Ağırlıklandırılması

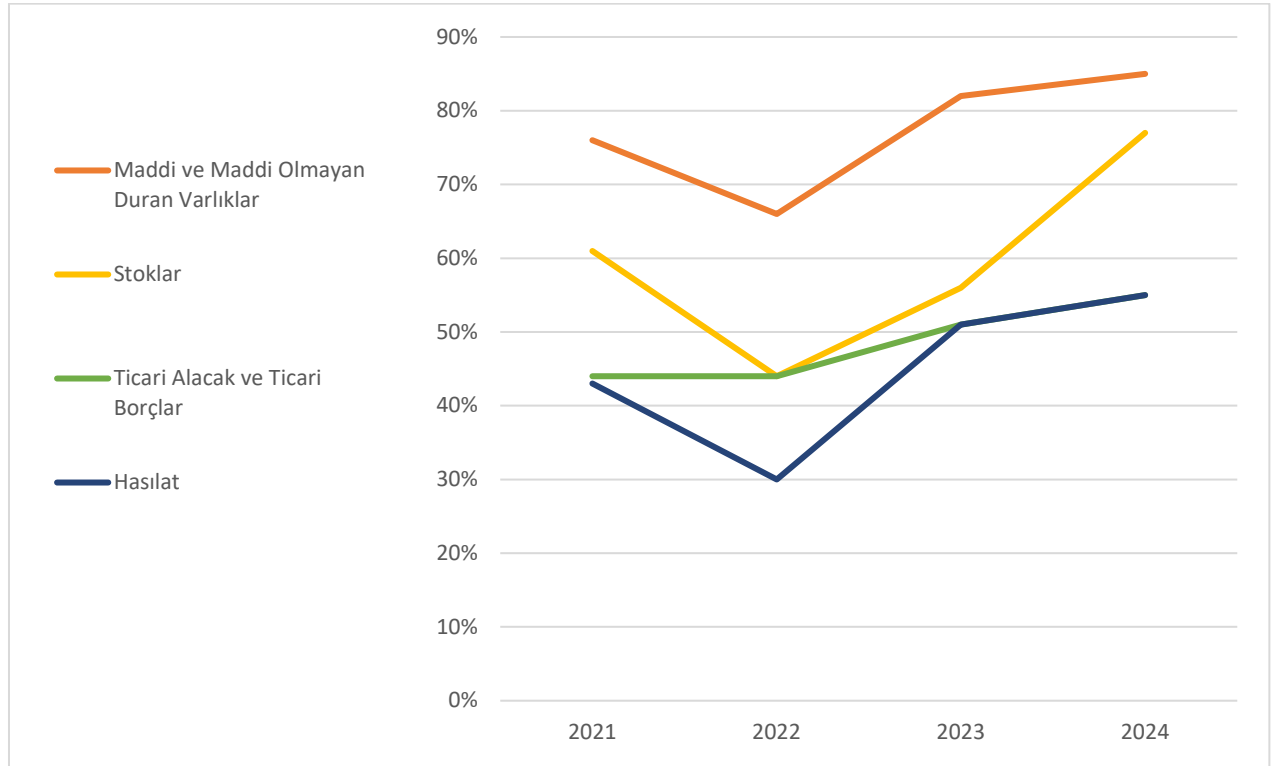
2024 yılı incelemelerinde yaygın olarak tespit edilen ilk iki bulgu olan "Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar" ve "Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar" kalemlerinin dosya bazında ağırlıkları sırasıyla %94 ve %85 olarak gerçekleşirken, bulgu bazında

ağırlıkları sırasıyla %9,1 ve %8,1 olarak gerçekleşmiştir. “Diğer Bilgilerin Denetimi” ile “Görüş Oluşturma ve Raporlama” kalemleri ise dosya bazında sırasıyla %23 ve %21, bulgu bazında sırasıyla %2,2 ve %2 ile yaygın olarak tespit edilen bulgular içerisinde son sıralarda yer almaktadırlar.

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

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

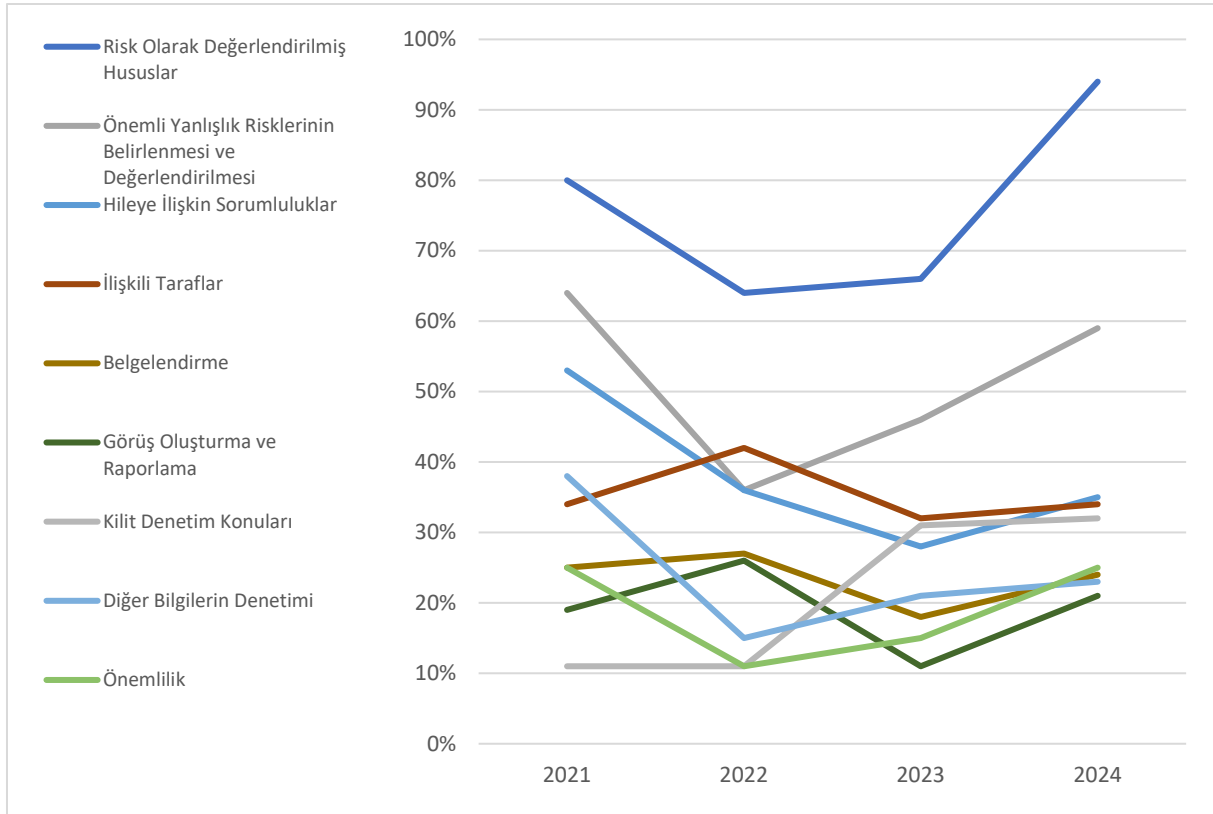
Grafik 5: En Sık Tespit Edilen Muhasebe Bulgularının Dosya Bazında Yüzdelik Değişimleri



Söz konusu grafik incelendiğinde, “*Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*” kaleminin 2021 yılında %76 iken 2022 yılında %66 seviyesine gerilediği, 2023 yılında %82’ye yükseldiği ve 2024 yılında tekrar artış göstererek %85 olarak gerçekleştiği görülmektedir. “*Stoklar*” kalemi 2021 yılında %61 iken 2022 yılında %44’e düşmüş, 2023 yılında artarak %56 olarak gerçekleşmiş, 2024 yılında ise tekrar artarak %77 seviyesine

ulaşmıştır. “*Ticari Alacak ve Ticari Borçlar*” kalemi 2021 ve 2022 yıllarında %44 iken 2023 yılında artarak %51 seviyesine, 2024 yılında da artmaya devam ederek %55 seviyesine gelmiştir. “*Hasulat*” kalemi 2021 yılında %43 iken 2022 yılında düşüş göstererek %30 seviyesine gelmiş, 2023 yılında artış göstererek %51 olarak gerçekleşmiş, 2024 yılında artış eğilimini sürdürerek %55 seviyesine ulaşmıştır.

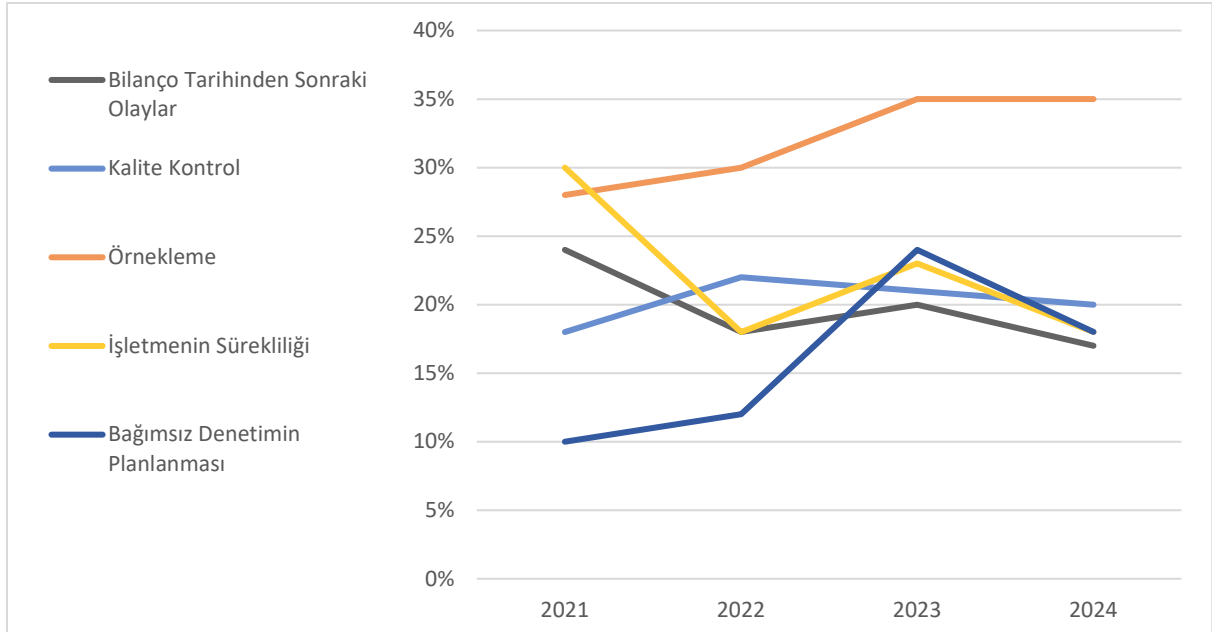
Grafik 6: En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında Yüzdelik Değişimleri (Önceki Yıla Göre Artış Gösteren)



Söz konusu grafik incelendiğinde denetim dosyası bazında en büyük değişimin “*Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar*” kaleminde olduğu ve söz konusu kalemin ağırlığının 2021 yılında %80 iken 2022 yılında %64’e gerilediği, 2023 yılında %66 olarak gerçekleştiği, 2024 yılında ise büyük bir artış göstererek %94 seviyesine ulaştığı görülmektedir. Benzer şekilde “*Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi*” kaleminin 2021 yılında %64 iken 2022 yılında %36’ya gerilediği, 2023 yılında artarak %46 seviyesine geldiği, 2024 yılında ise tekrar artarak %59’a ulaştığı görülmektedir. “*Hileye İlişkin Sorumluluklar*” kalemi 2021 yılında %53 iken 2022 yılında

%36'ya, 2023 yılında %28'e gerilemiş, 2024 yılında ise artışa geçerek %35 olarak gerçekleşmiştir. "Belgelendirme" kalemi yıllar itibariyle yatay bir seyir izleyerek 2024 yılında %24 olarak gerçekleşmiştir. "Görüş Oluşturma ve Raporlama" kalemi 2021 yılında %19 ve 2022 yılında %26 iken 2021 yılında düşüş göstererek %11 seviyesine gerilemiş, 2024 yılında tekrar yükselerek %21'e ulaşmıştır. "Diğer Bilgilerin Denetimi" kalemi 2021 yılında %38 iken 2022 yılında düşerek %15 olarak gerçekleşmiş, 2023 ve 2024 yıllarında ise tekrar artarak sırasıyla %21 ve %23 seviyelerine ulaşmıştır. "Önemlilik" kalemi de benzer şekilde 2021 yılında %25 iken düşüş göstererek 2022 yılında %15 seviyesine gerilemiş, 2023 ve 2024 yıllarında artarak sırasıyla %15 ve %25 olarak gerçekleşmiştir. "Kilit Denetim Konuları" kalemi 2021 ve 2022 yıllarında %11 iken 2023 ve 2024 yıllarında sırasıyla %31 ve %32 olarak gerçekleşmiştir.

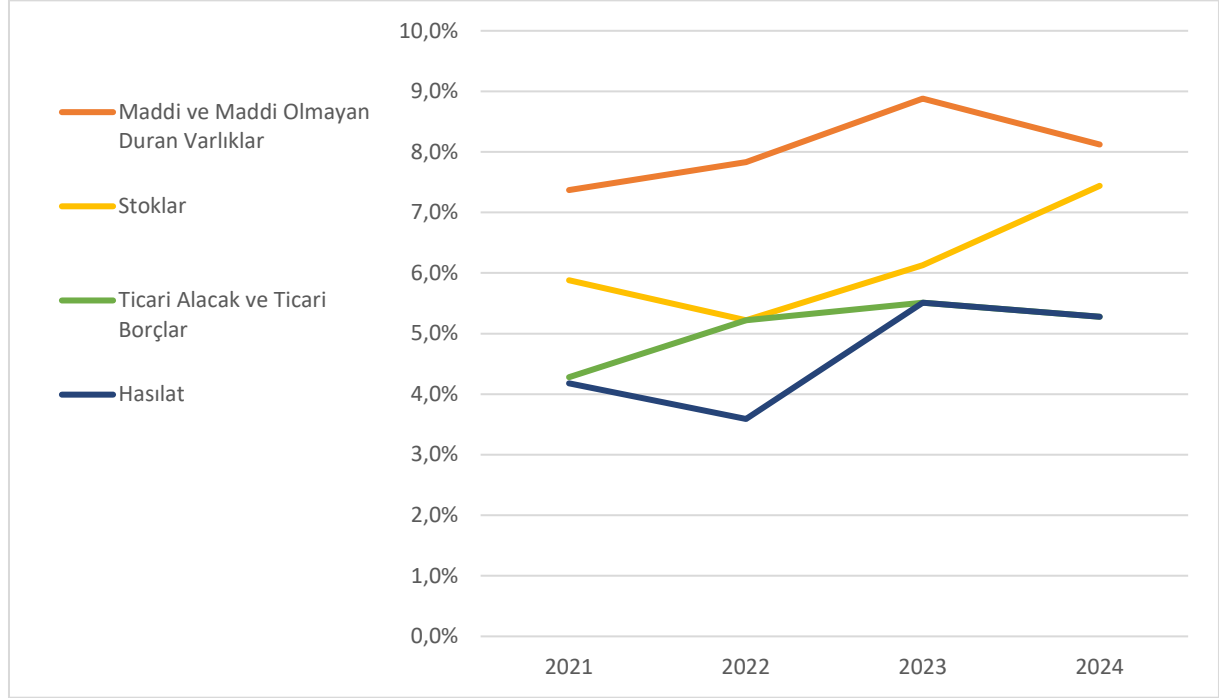
Grafik 7: En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında Yüzdelik Değişimleri (Önceki Yıla Göre Azalış Gösteren veya Sabit Kalan)



Söz konusu grafik incelendiğinde; "Örneklem" kaleminin 2021, 2022 ve 2023 yıllarında sırasıyla %28, %30 ve %35 seviyelerinde iken 2024 yılında değişmeyerek %35 olarak gerçekleştiği görülmektedir. "İşletmenin Sürekliliği" kalemi 2021 yılında %30 iken 2022 yılında düşerek %18 seviyesine gerilemiş, 2023 yılında tekrar artarak %23 seviyesine ulaşmış, 2024 yılında 2022 yılındaki seviyesine geri gelmiştir. "Kalite Kontrol Sistemi" ile

“Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” kalemlerinde ise yıllar itibariyle değişimin nispeten daha az olduğu gözlemlenmektedir.

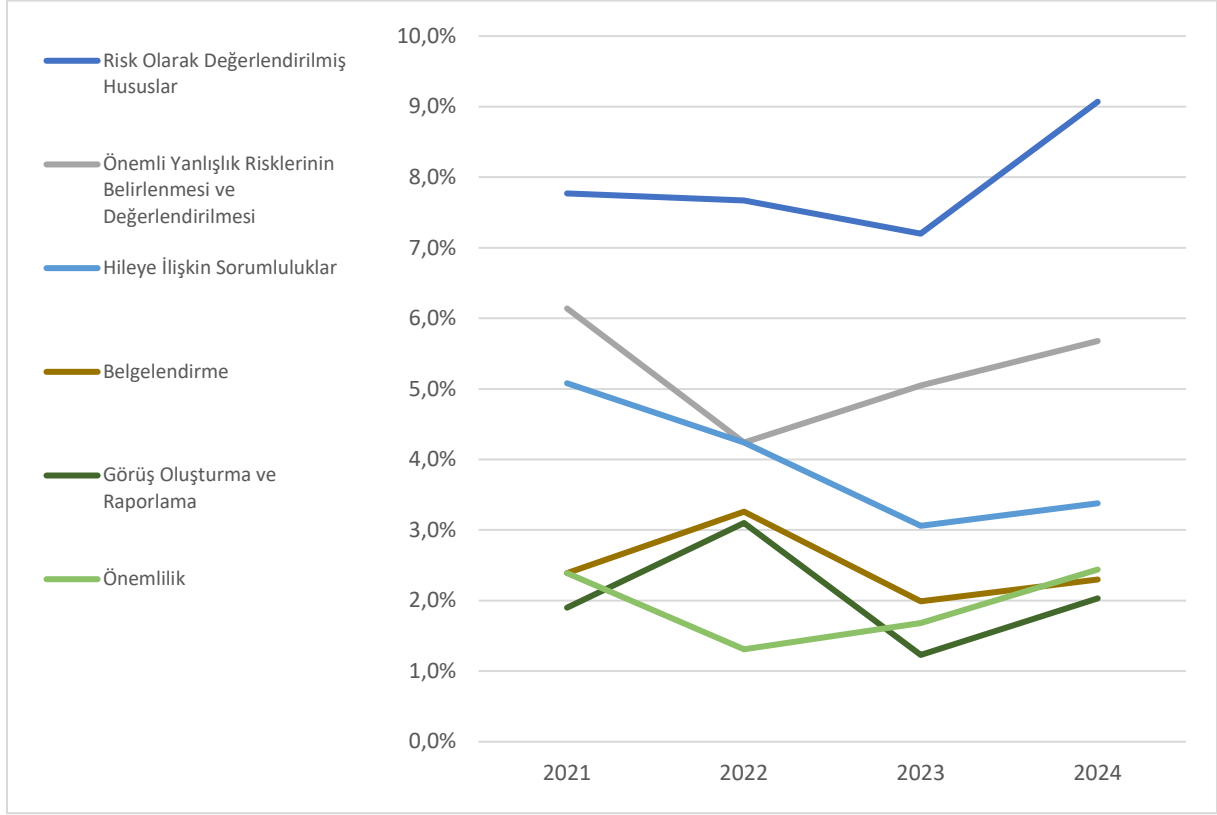
Grafik 8: En Sık Tespit Edilen Muhasebe Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelik Değişimleri



Söz konusu grafik incelendiğinde, “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” kaleminin 2021, 2022 ve 2023 yıllarında yükselerek sırasıyla %7,4, %7,8 ve %8,9 olarak gerçekleştiği, 2024 yılında ise azalarak %8,1 seviyesine gerilediği görülmektedir. “Stoklar” kalemi 2021 ve 2022 yıllarında sırasıyla %5,9 ve %5,2 olarak gerçekleşmiş, 2023 ve 2024 yıllarında artış göstererek sırasıyla %6,1 ve %7,4 seviyelerine yükselmiştir.

Bununla birlikte, “Ticari Alacak ve Ticari Borçlar” kaleminin genel olarak yatay seyrettiği, 2021 yılında %4,3 iken 2022 yılında %5,2’e, 2023 yılında ise %5,5’e yükseldiği, sonrasında %5,3 seviyesine gerilediği gözlemlenmektedir. “Hasılat” kaleminin ise 2022 yılından 2023 yılına ciddi bir artış gösterirken 2024 yılında %5,3 oranına ulaşarak yatay bir seyir izlediği görülmektedir.

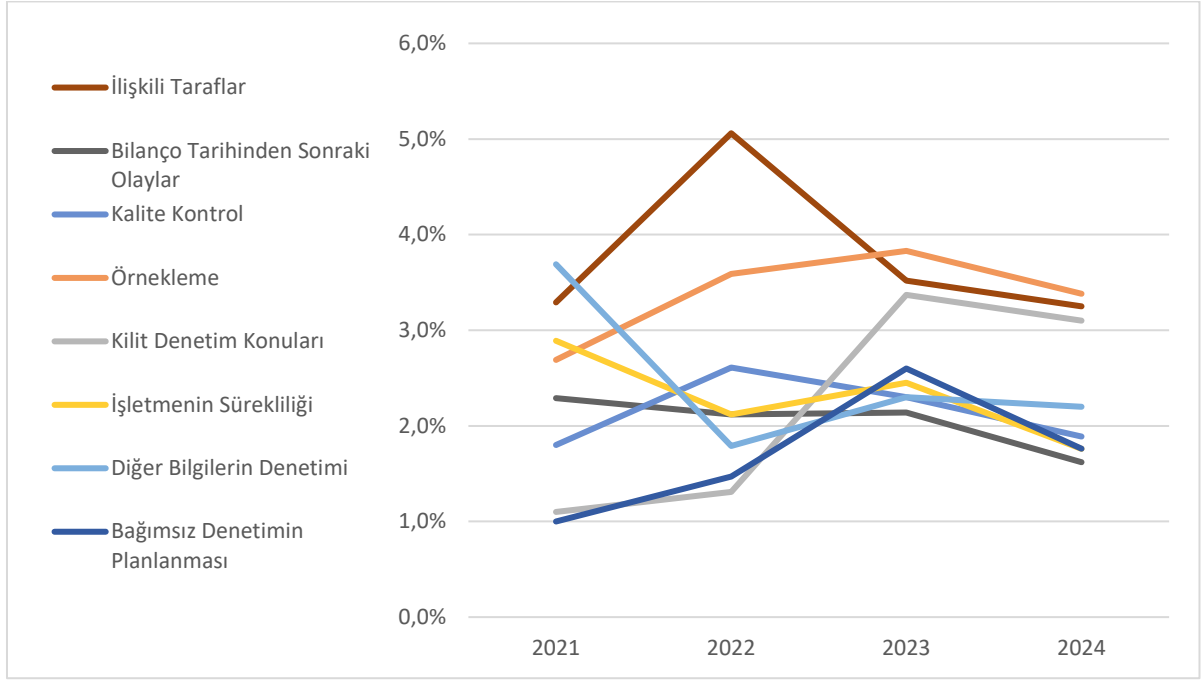
Grafik 9: En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelik Değişimleri (Önceki Yıla Göre Artış Gösteren)



Söz konusu grafik incelendiğinde *“Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar”* kaleminin 2021, 2022 ve 2023 yıllarında sırasıyla %7,8, %7,7 ve %7,2 ile nispeten yatay bir seyir izlerken 2024 yılında hızlı bir artış göstererek %9,1 seviyesine yükseldiği görülmektedir. *“Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”* kalemi 2021 yılında %6,1 iken 2022 azalış göstererek %4,2 seviyesine gerilemiş, 2023 ve 2024 yıllarında ise kademeli bir artışla sırasıyla %5,1 ve %5,7 olarak gerçekleşmiştir. *“Hileye İlişkin Sorumluluklar”* kalemi 2021 yılında %5,1 iken 2022 ve 2023 yıllarında düşüş göstererek %3,1 seviyesine kadar gerilemiş, 2024 yılında ise küçük bir artışla %3,4 seviyesine ulaşmıştır. *“Belgelendirme”* kalemi 2021 yılında %2,4 iken inişli çıkışlı bir seyir izleyerek 2024 yılında %2,3 olarak gerçekleşmiştir.

Bununla birlikte, *“Görüş Oluşturma ve Raporlama”* ve *“Önemlilik”* kalemleri de yıllar itibariyle dalgalanmalar göstererek 2024 yılında sırasıyla %2 ve %2,4 olarak gerçekleşmiştir.

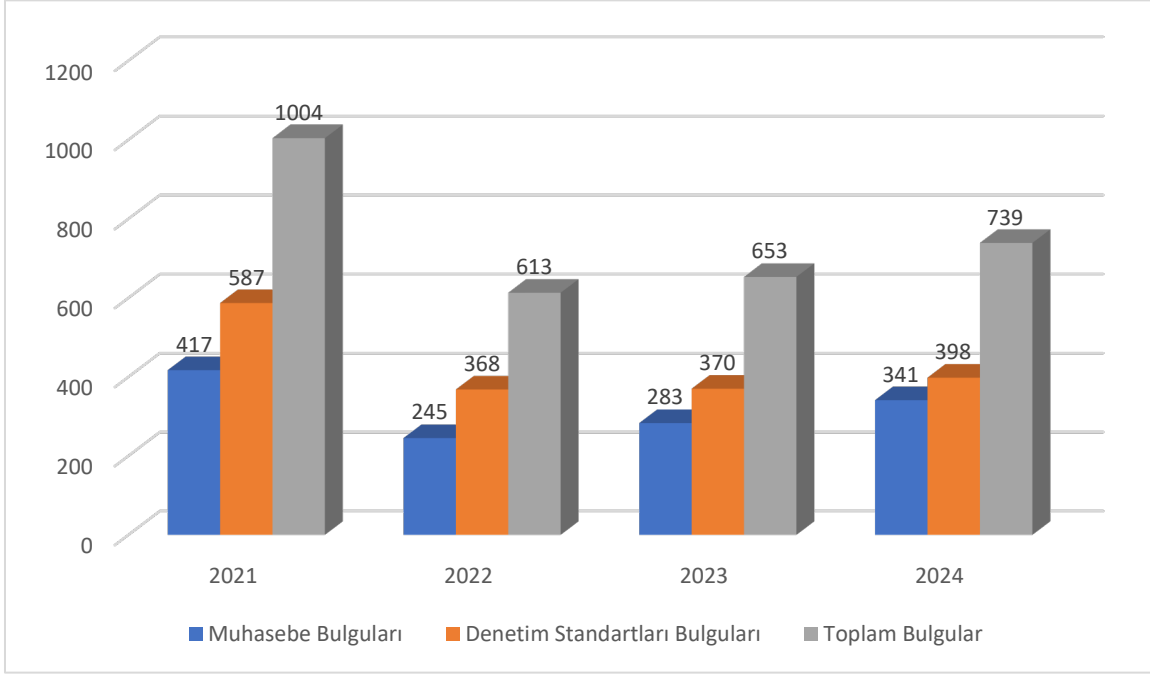
Grafik 10: En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelik Değişimleri (Önceki Yıla Göre Azalış Gösteren veya Sabit Kalan)



Söz konusu grafik incelendiğinde; *“İlişkili Taraflar”* kalemi 2021 yılında %3,3 iken 2022 yılında yükselerek %5,1 seviyesine ulaşmış, sonrasında tekrar düşerek 2023 ve 2024 yıllarında sırasıyla %3,5 ve %3,3 olarak gerçekleşmiştir. *“Örneklem”* kalemi 2021 yılında %2,7 iken 2022 ve 2023 yıllarında yükselerek %3,8 seviyesine gelmiş, 2024 yılında ise düşerek %3,4 seviyesine gerilemiştir. *“Diğer Bilgilerin Denetimi”* kalemi 2021 yılında %3,7 iken 2022 yılında ciddi bir düşüş ile %1,8 seviyesine kadar gerilemiş, sonrasında artarak 2023 yılında %2,3’e ulaşmış, 2024 yılında ise %2,2 seviyesine gelmiştir. *“İşletmenin Sürekliliği”* kalemi 2021 yılında %2,9 iken inişli çıkışlı bir seyir izleyerek 2024 yılında %1,8 olarak gerçekleşmiştir. *“Kilit Denetim Konuları”* kalemi 2021 yılında %1,1 iken 2023 yılında ciddi bir artışla %3,4 seviyesine kadar çıkmış, ancak 2024 yılında ufak bir düşüşle %3,1 seviyesine gelmiştir. *“Bağımsız Denetimin Planlanması”* kalemi 2021 yılında %1 iken 2023 yılına kadar yükselerek %2,6 seviyesine kadar ulaşmış, 2024 yılında ise düşerek %1,8 seviyesine gerilemiştir. *“Kalite Kontrol”* ve *“Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”* kalemleri yıllar itibariyle nispeten yatay bir seyir izleyerek 2024 yılında sırasıyla %1,9 ve %1,6 olarak gerçekleşmiştir.

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

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



2021 yılında tespit edilen toplam 1004 bulgunun 417'si (%41,5) muhasebe bulgularından, 587'si (%58,5) denetim standartları bulgularından; 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 ise 341'i (%46,1) muhasebe bulgularından, 398'i (%53,9) denetim standartları bulgularından oluşmaktadır. Son dört yılın ortalamasına bakıldığında, toplam bulgular içerisindeki muhasebe bulgularının payı yaklaşık %43 iken, denetim standartları bulgularının payı yaklaşık %57 olarak gerçekleşmiştir.

5. 2023 VE 2024 YILLIK İNCELEME RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Kalite Güvence Sistemi kapsamında 2023 yılında gerçekleştirilen incelemelerde Kurumumuz tarafından yetkilendirilen 416 denetim kuruluşundan 71'i incelenmiş olup, 2024 yılı incelemelerinde ise sicile kayıtlı 422 denetim kuruluşundan 78'i KHK'nin 25'inci maddesi uyarınca incelenmiştir.

Bununla birlikte, 2023 yılı incelemelerinde toplamda 71 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 653 bulgu tespit edilmişken, 2024 yılı incelemelerinde 71 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 739 bulgu tespit edilmiştir.

Diğer taraftan, 2023 ve 2024 yılı incelemelerinde yaygın olarak tespit edilen ortak bulgular ve söz konusu bulguların 2023 yılına kıyasla 2024 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 Örneklem 
- İlişkili Taraflar 
- Kilit Denetim Konuları 
- Diğer Bilgilerin Denetimi 

2023 incelemelerinde yaygın olarak rastlanan ancak 2024 yılı incelemelerinde yaygın olmadığı belirlenen ve bu sebeple 2024 Yıllık İnceleme Raporunda yer alamayan bulgular ise aşağıda belirtilmiştir.

- Bağımsız Denetimin Planlanması 
- İşletmenin Sürekliliği 
- Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol 

Yukarıda belirtilen bulgular yerine, 2024 yılı incelemelerinde yaygın olarak karşılaşılan ve bu sebeple 2024 Yıllık İnceleme Raporunda yer alan bulgular aşağıda gösterilmektedir.

- Önemlilik 
- Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi 
- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama 

Bu kapsamda 2023 ve 2024 yılı incelemelerinde tespit edilen bulgular dosya bazında değerlendirildiğinde;

Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar kapsamında tespit edilen bulguların ağırlığının 2023 yılında %20 iken 2024 yılında %17'ye düştüğü, **Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrole** ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığının 2023 yılında %21 iken 2024 yılında %20'ye düştüğü, **İşletmenin Sürekliliği** kapsamında tespit edilen bulguların ağırlığının 2023 yılında %23 iken 2024 yılında %18'e düştüğü, **Bağımsız Denetimin Planlanması** kalemine ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığının 2023 yılında %24 iken 2024 yılında %18'e düştüğü görülmektedir.

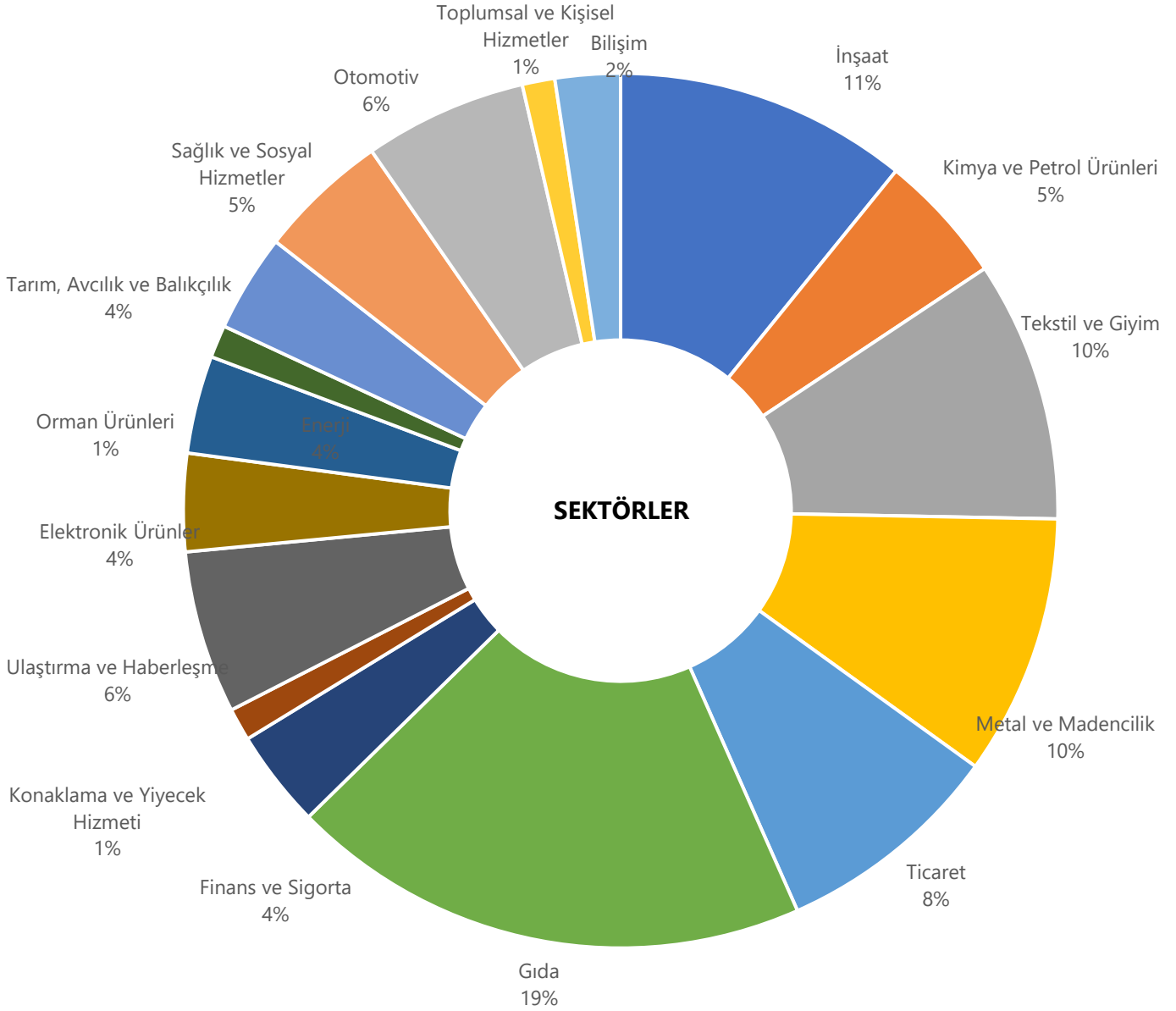
Diğer taraftan, **Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara** ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığının 2023 yılında %66 iken 2023 yılında %94'e yükseldiği, **Stoklar** kalemine yönelik bulguların ağırlığının 2023 yılında %56 olarak gerçekleşmişken 2024 yılında %77'ye yükseldiği, **Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi** kalemine ilişkin bulguların ağırlığının 2023 yılında %46 iken 2024 yılında %59'a yükseldiği, **Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama** kapsamında tespit edilen bulguların ağırlığının ise 2023 yılında %11 iken 2024 yılında %21'e yükseldiği görülmektedir.

Bağımsız Denetimde Örneklem kaleminin ağırlığının değişmeyerek sabit kaldığı, **Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar, Hasılat, İlişkili Taraflar, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol ve Kilit Denetim Konuları** kalemlerinde ise 2023 yılına göre değişimin oldukça az olduğu gözlemlenmektedir.

6. 2024 YILI İNCELEMELERİNİN SEKTÖR BAZINDA AĞIRLIKLANDIRILMASI

2024 yılı incelemelerinde incelenen şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörlerle göre yüzdelik oranlarına aşağıdaki grafikte yer verilmektedir.

Grafik 12: İncelenen Şirketlerin Sektör Bazında Yüzdelik Dağılımları



Söz konusu grafik incelendiğinde; 2024 yılında incelenen şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörler arasında "Gıda" sektörünün %19 ile birinci sırada, "İnşaat" sektörünün %11 ile ikinci sırada olduğu görülmektedir. "Tekstil ve Giyim" ile "Metal ve Madencilik" sektörleri ise %10 ile üçüncü sırayı paylaşmaktadır. İncelenen şirketlerin; %8'inin "Ticaret" sektöründe, %6'sının "Ulaştırma ve Haberleşme" sektöründe, %6'sının

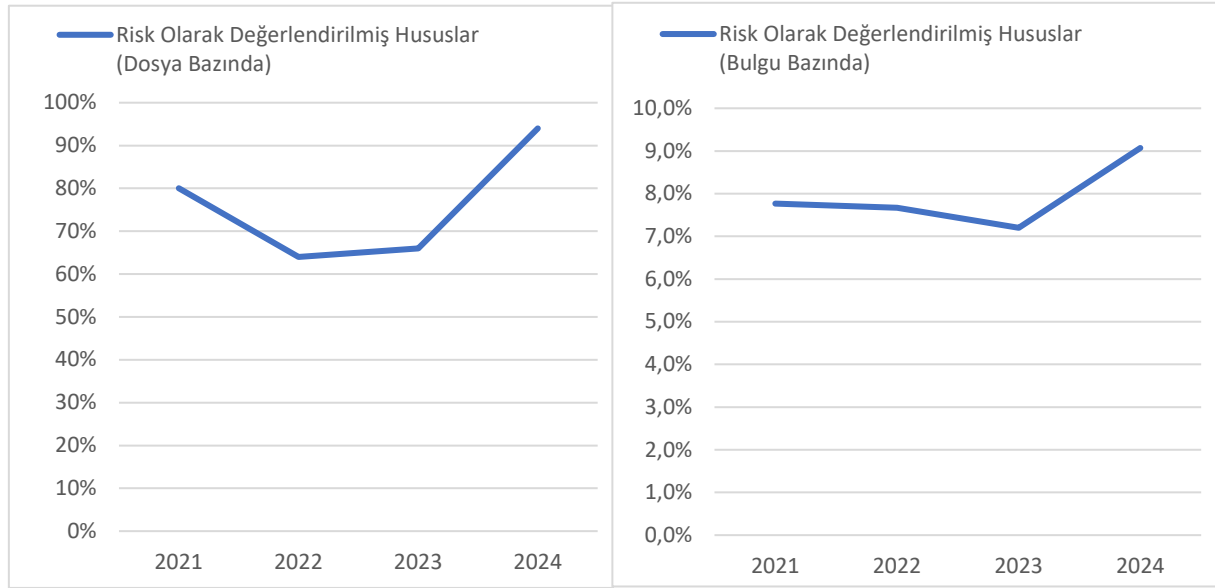
"Otomotiv" sektöründe faaliyet gösterdiği görülmektedir. "Kimya ve Petrol Ürünleri" ve "Sağlık ve Sosyal Hizmetler" sektörlerinin ise incelenen şirketler içerisindeki payının %5'er olduğu görülmektedir.

Bu sektörlerin yanı sıra "Enerji", "Elektronik Ürünler", "Finans ve Sigorta" sektörleri ile "Tarım, Avcılık ve Balıkçılık" sektörü %4'er, "Bilişim" sektörü %2, "Orman Ürünleri", "Toplumsal ve Kişisel Hizmetler" ve "Konaklama ve Yiyecek Hizmetleri" sektörleri ise %1'er paya sahiptir.

7. 2024 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

7.1. Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar

Kurumumuz tarafından 2024 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %94'ünde, bulgu bazında %9,1'inde; "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına ilişkin eksiklik tespit edilmiştir.



Bir finansal tablonun denetiminde, denetçi tarafından belirlenen ve değerlendirilen önemli yanlışlık risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına yönelik denetçinin sorumlulukları BDS 330 "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler" Standardında düzenlenmiştir. 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 beyanlarıdır.

Denetçi uygulanacak müteakip denetim prosedürlerini tasarlarken; 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:

- (a) 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
- (b) Finansal tabloların hazırlanması sırasında yapılan önemli yevmiye kayıtlarının ve yapılan diğer düzeltmelerin incelenmesi.

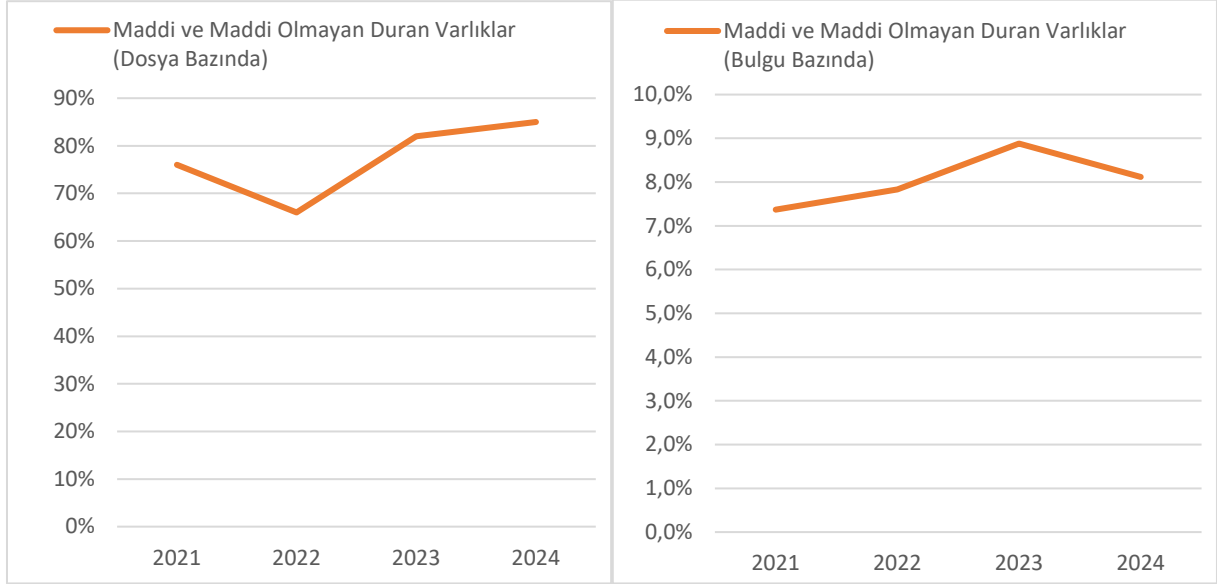
2024 yılında Kurumumuz tarafından yapılan incelemeler sonucunda "*Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar*" ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin "*Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar*" ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha 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,
- Denetçi tarafından 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 2024 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %85'inde, bulgu bazında %8,1'inde maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



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 olduğu 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 şerefiyenin 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.

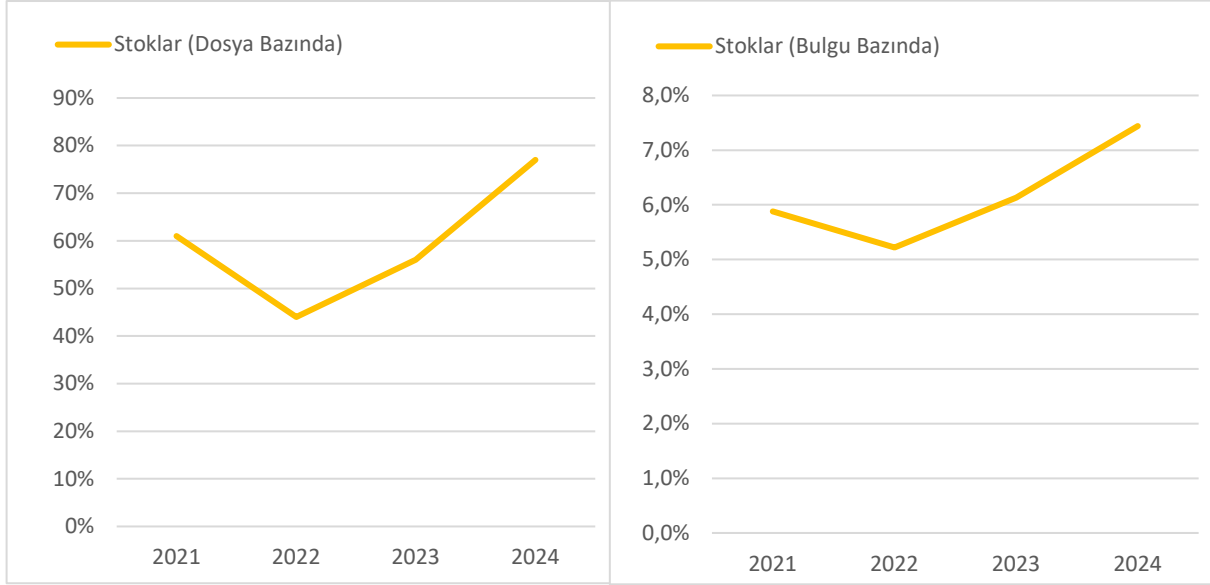
2024 yılında Kurumumuz tarafından yapılan incelemeler sonucunda “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların mevcudiyetine ilişkin herhangi bir çalışma yapılmamış olması,
- Maddi veya maddi olmayan duran varlıklar hesaplarındaki dönem içerisinde meydana gelen alış ve satışlara yönelik herhangi bir denetim prosedürü uygulanmamış olması,
- Tamamen itfa edilmiş ancak halen kullanılmakta olan maddi duran varlıklar bulunmasına rağmen faydalı ömür tahminlerine ilişkin herhangi bir çalışma yapılmaması,
- Aktifleştirilmemesi gereken kur farklarının ve faiz giderlerinin maddi veya maddi olmayan duran varlıklar içerisinde aktifleştirilmesi ve denetçi tarafından bu yanlışlığın düzeltilmesine yönelik herhangi bir denetim prosedürü uygulanmamış olması,
- Arsa ve bina ayrıştırmasının yapılmaması sebebiyle arsalarla amortisman ayrılması, söz konusu yanlışlıkla ilgili düzeltme talep edilmemesi,
- Finansal tablolarda aktifleştirilmiş olan araştırma ve geliştirme harcamalarının aktifleştirilme şartlarını sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmemesi.
- Maddi duran varlıklara Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yeniden değerlendirilmesi, 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 2024 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %77'sinde, bulgu bazında %7,4'ünde stokların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığının tespitine yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



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. 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 bulundurması gerekli olmakla 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. Standartta 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 yansıtip 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.

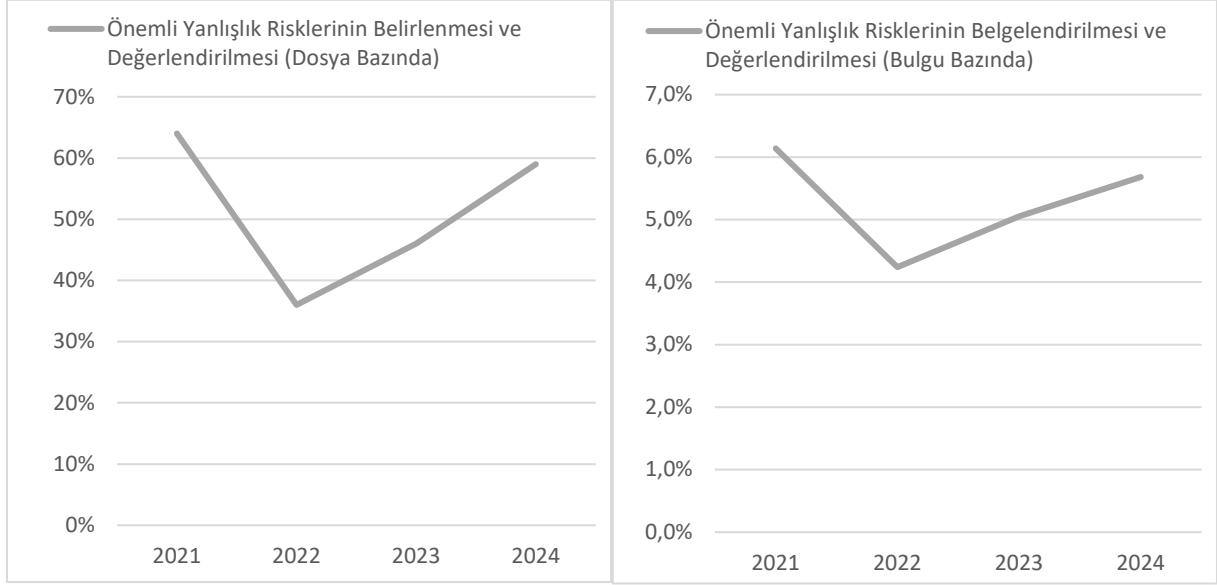
2024 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Stoklar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Stoklar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Stokların mevcudiyeti, tamlığı, doğruluğu, değerlemesi ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi,
- Dönem içinde stoklar hesabına ilişkin giriş ve çıkışlara yönelik herhangi bir denetim çalışması yapılmaması,
- Stok sayımına katılım sağlanmaması, işletmenin fiziki stok sayımı sonuçlarının kayıt ve kontrol edilmesine yönelik talimat ve prosedürlerinin değerlendirilmemesi, test sayımlarının yapılmaması,
- Stok sayımı finansal tablo tarihinden farklı bir tarihte yapılmasına rağmen iki tarih arasında stoklarda meydana gelen değişikliklerin uygun bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğine ilişkin denetim prosedürü uygulanmaması,
- Stokların değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığının tespitine ilişkin olarak herhangi bir çalışmanın yapılmaması,

7.4. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Kurumumuz tarafından 2024 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %59'unda, bulgu bazında %5,7'sinde iç kontrol dahil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine yönelik denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



Denetçinin finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğu BDS 315 "Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi" Standardında düzenlenmiştir. Mezkûr Standarda göre denetçinin amacı, 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.

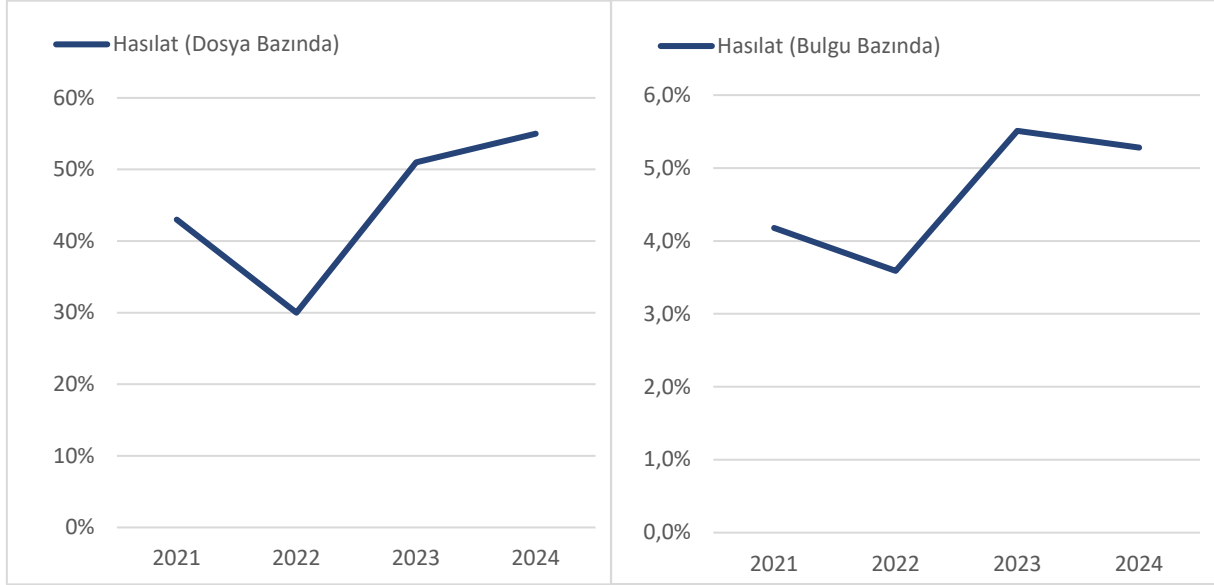
2024 yılında Kurumumuz tarafından yapılan incelemeler sonucunda “Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” ile 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.

7.5. Hasılat

Kurumumuz tarafından 2024 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %55'inde, bulgu bazında %5,3'ünde hasılatın geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir. Hasılat, finansal tablolarda yer alan unsurlar arasında işletmenin performansı hakkında en çok bilgi veren ve finansal tablo kullanıcılarının kararlarını en çok etkileyen kalemlerden birisidir.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre hasılat, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden finansal tablolara yansıtılmalıdır. Mezkur Standart hasılatın nasıl finansal tablolara alınacağıyla ilgili beş aşamalı bir model ortaya koymaktadır. Birinci aşamada sözleşme tanımlanmakta, ikinci aşamada müşteriye devri gerçekleştirilecek farklı mal veya hizmetler yani edim yükümlülükleri tanımlanmakta, üçüncü aşamada işlem bedeli belirlenmekte, dördüncü aşamada işlem bedeli her bir edim yükümlülüğüne dağıtılmakta, beşinci ve son aşamada ise edim yükümlülükleri yerine getirildikçe edim yükümlülüğüne denk gelen hasılat tutarının finansal tablolara alınması işlemi gerçekleşmektedir.

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.

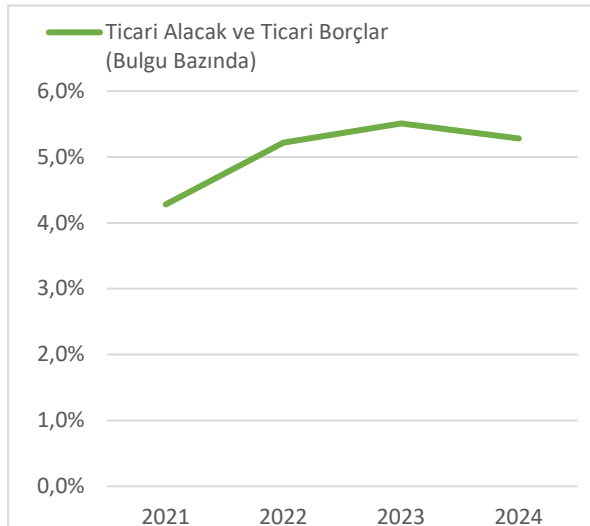
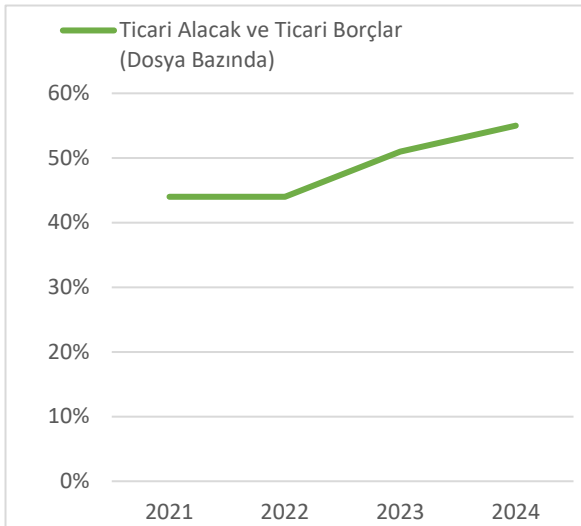
2024 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Hasılat” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Hasılat” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- 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,
- Hasılatın içerisinde yer alan vade farklarının ayrıştırılmamasına rağmen denetçi tarafından herhangi bir düzeltme talebinde bulunulmaması.

7.6. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar

Kurumumuz tarafından 2024 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %55’inde, bulgu bazında %5,3’ünde ticari alacakların ve ticari borçların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



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 tedarikçiyle 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 değerlendirildiğinden, sunulduğundan ve açıklandığından emin olmalıdır.

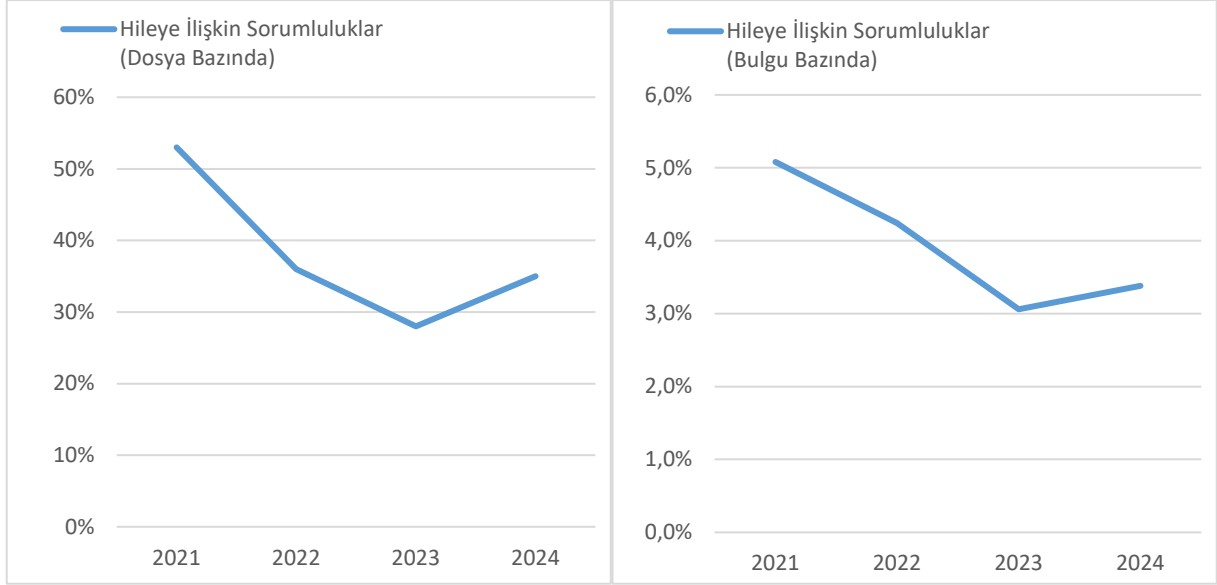
2024 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda "*Ticari Alacak ve Ticari Borçlar*" ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin "*Ticari Alacak ve Ticari Borçlar*" ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Ticari alacak ve ticari borçların varlığı ve tamlığı hakkında denetim kanıtı elde etmek maksadıyla dış teyit veya alternatif herhangi bir denetim prosedürünün uygulanmaması,
- Ticari alacak ve ticari borç hesap kalemlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesinde yer alan hükümlere uygun şekilde değerlendirilip değerlendirilmediğinin tespitine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmamış olması,
- İşletmenin esas faaliyetiyle ilgili olmayan alacak veya borçların ticari alacak veya ticari borç olarak sınıflandırılmış olması,
- 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.

7.7. Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları

Kurumumuz tarafından 2024 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %35'inde, bulgu bazında %3,4'ünde 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.



Finansal tabloların denetiminde denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları 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.

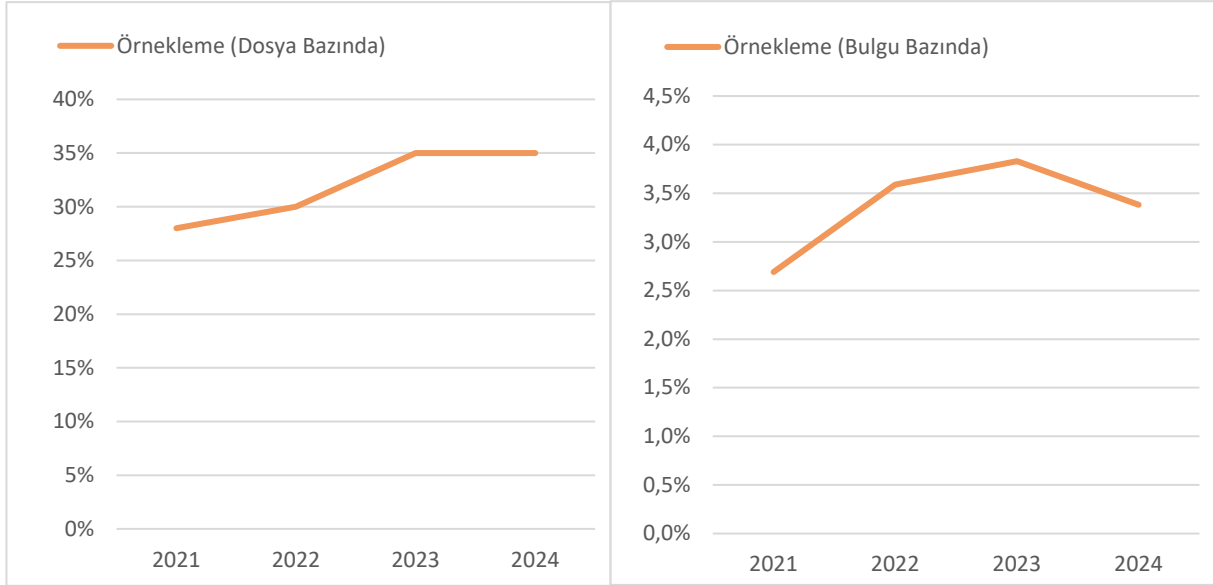
2024 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda *"Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları"* ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin *"Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları"* ile ilgili aşağıda yer 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,

7.8. Bağımsız Denetimde Örneklem

Kurumumuz tarafından 2024 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %35'inde, bulgu bazında %3,4'ünde örneklem tasarımı, örneklem büyüklüğü, test edilecek kalemlerin seçilmesi ve diğer denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



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 örneklemesidir. 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, 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 tasarlarırken, denetim prosedürünün amacını ve örneklemin seçileceği anakitlenin özelliklerini mütalaa etmeli,
- Örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar vermeli ve
- Örnekleimde yer alacak kalemleri, anakitledeki 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, örnekleimde bulduğu yanlışlıkları kullanarak anakitlenin geneli için bir öngöründe bulunmalıdır.

Son olarak denetçi, örneklem sonuçlarını ve örnekleme kullanmanın, test edilen anakitle hakkında bir sonuca varmak için makul bir dayanak sağlayıp sağlamadığını değerlendirmelidir. Denetim örneklemesinin test edilen anakitle 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.

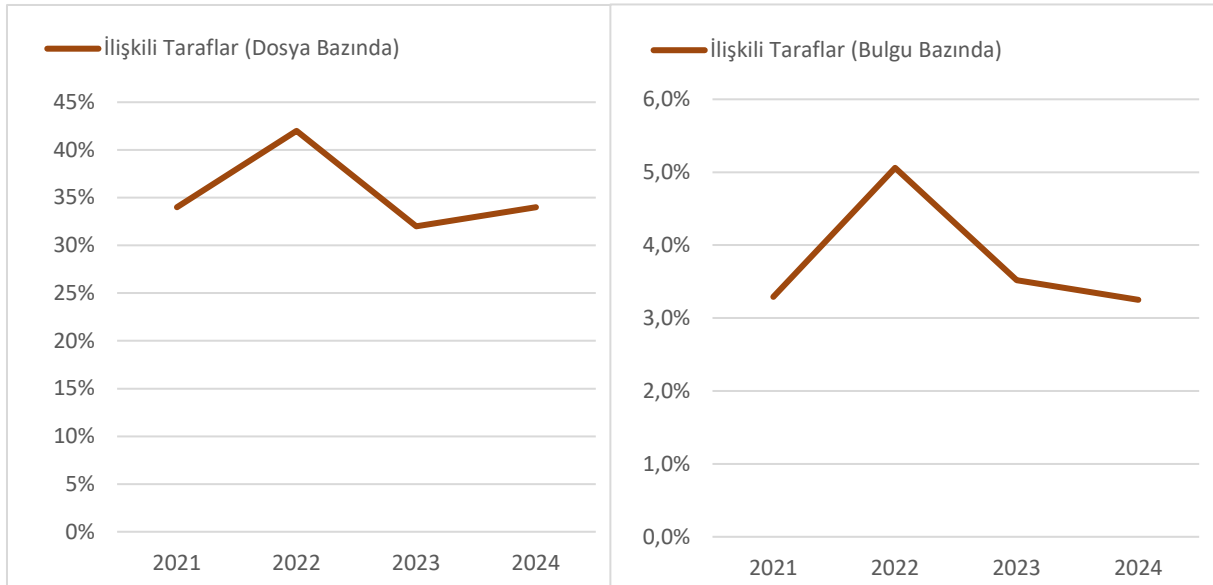
2024 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Bağımsız Denetimde Örneklem” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Bağımsız Denetimde Örneklem” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Denetim örnekleme tasarlanırken; örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar verilmemesi, denetim prosedürünün amacının ve anakitlenin özelliklerinin mütalaa edilmemesi,
- Örneklem tasarımı, örneklem büyüklüğü ve test edilecek kalemlerin seçilmesine yönelik herhangi bir belgelendirmenin yapılmaması,
- Örneklemde yer alacak kalemlerin, anakitledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçilmemesi,
- Örneklemde tespit edilen yanlışlıklar kullanılarak anakitlenin geneli için bir öngöründe bulunulmaması.

7.9. İlişkili Taraflar

Kurumumuz tarafından 2024 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %34’ünde, bulgu bazında %3,2’sinde ilişkili taraf işlemleriyle ilgili olarak denetim prosedürlerinin uygulanmasında ve çalışma kağıtlarının düzenlenmesinde eksiklik tespit edilmiştir.



BDS 550 "İlişkili Taraflar" Standardı bir finansal tablo denetiminde ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle ilgili denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir.

Birçok ilişkili taraf işlemi işletmenin olağan iş akışı içinde gerçekleşir. Bu tür durumlarda, bunlar ilişkili olmayan taraflarla gerçekleştirilen benzer işlemler sonucunda finansal tabloların önemli yanlışlık içermesi riskinden daha fazla bir risk içermeyebilir. Ancak aşağıdaki gibi bazı durumlarda ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin 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 yapılabilirdiğinden, 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.

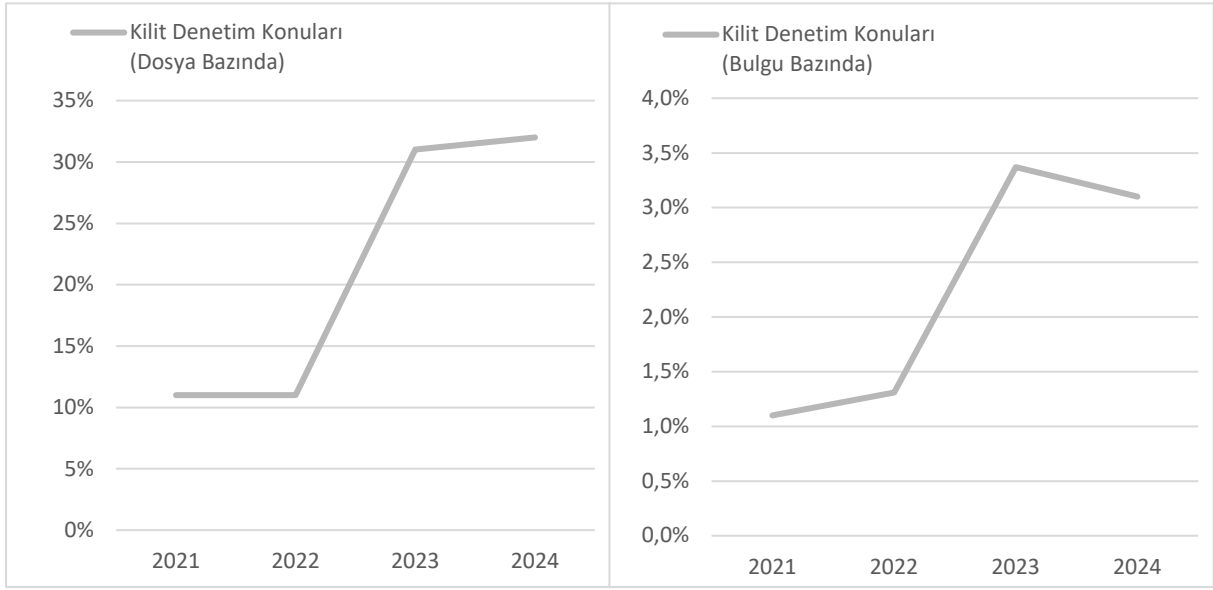
2024 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “İlişkili Taraflar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “İlişkili Taraflar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- İlişkili tarafların kimliği, İşletme ile ilişkili taraflar arasındaki ilişkinin niteliği ve İşletmenin 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,
- İlişkili taraf işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve ölçümünün geçerli finansal raporlama çerçevesiyle uygunluğu konusunda herhangi bir denetim kanıtı elde edilmemesi.

7.10. Kilit Denetim Konuları

Kurumumuz tarafından 2024 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %32'sinde, bulgu bazında %3,1'inde cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olan kilit denetim konularının belirlenmesi ve denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



BDS 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" Standardı, borsada işlem gören işletmelerin tam set genel amaçlı finansal tablolarının denetiminde ve denetçinin raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine karar verdiği diğer denetimlerde uygulanır. Bu BDS ayrıca, denetçinin, raporunda kilit denetim konularını bildirmesinin mevzuatla zorunlu kılınması durumunda da uygulanır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde ise, yalnızca borsada işlem gören işletmeler değil denetime tabi tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde söz konusu Standart uygulanmalıdır.

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirler. Denetçi bu belirlemeyi yaparken, aşağıdakileri göz önünde bulundurur:

- BDS 315 uyarınca “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olarak belirlenen alanlar.
- Yüksek derece bir tahmin belirsizliğine maruz kalan muhasebe tahminleri dâhil, yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları.
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Denetçi raporunda, “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında denetçi raporunun ayrı bir bölümünde uygun bir alt başlık kullanarak, konunun denetimde en çok önem arz eden konu olarak değerlendirilmesinin yani kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin sebebi ve denetimde konunun nasıl ele alındığı hususu ayrıca açıklanmalıdır. Bununla birlikte Kilit denetim konusu olarak belirlenen hususlar veya uygun olması durumunda; işletmenin ve denetimin durum ve gerçeklerine bağlı olarak, denetim raporunda bildirilecek kilit denetim konusu bulunmadığına ilişkin karar üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmelidir.

Kilit denetim konularının bildirilmesinin amacı, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılmasıdır. Kilit denetim konularının bildirilmesi, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedef kullanıcılarına ilâve bilgiler sağlar. Kilit denetim konularının bildirilmesi ayrıca, hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanları anlamalarına da yardımcı olabilir.

Denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konular, her bir konunun kilit denetim konusu olup olmadığına ilişkin denetçi kararının gerekçesi, mümkün olması durumunda denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konularının olmadığına ve - varsa- kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine ilişkin denetçi kararının gerekçesine çalışma kağıtlarında yer verilmelidir.

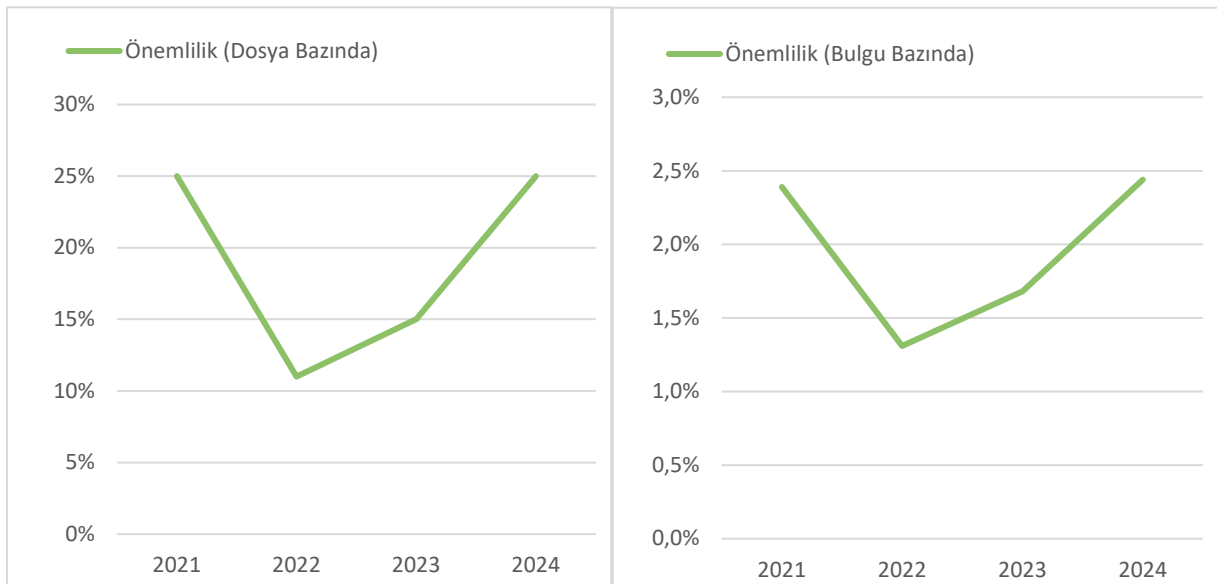
2024 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Kilit Denetim Konuları” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Kilit Denetim Konuları” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Kilit denetim konularının nasıl belirlendiğine ve üst yönetime bildirilip bildirilmediğine yönelik herhangi bir çalışmanın denetim dosyasında yer almaması,
- Kilit denetim konularının üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilmemesi,
- Üst yönetimden sorumlu olanlara kilit denetim konularına yönelik gerekli bildirimlerde bulunulmaması,
- Denetçi raporunun “Kilit Denetim Konusunun denetimde nasıl ele alındığı” bölümünde yapıldığı belirtilen çalışmaların denetim dosyasında yer almaması.

7.11. Önemlilik

Kurumumuz tarafından 2024 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %25’inde, bulgu bazında %2,4’ünde 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.

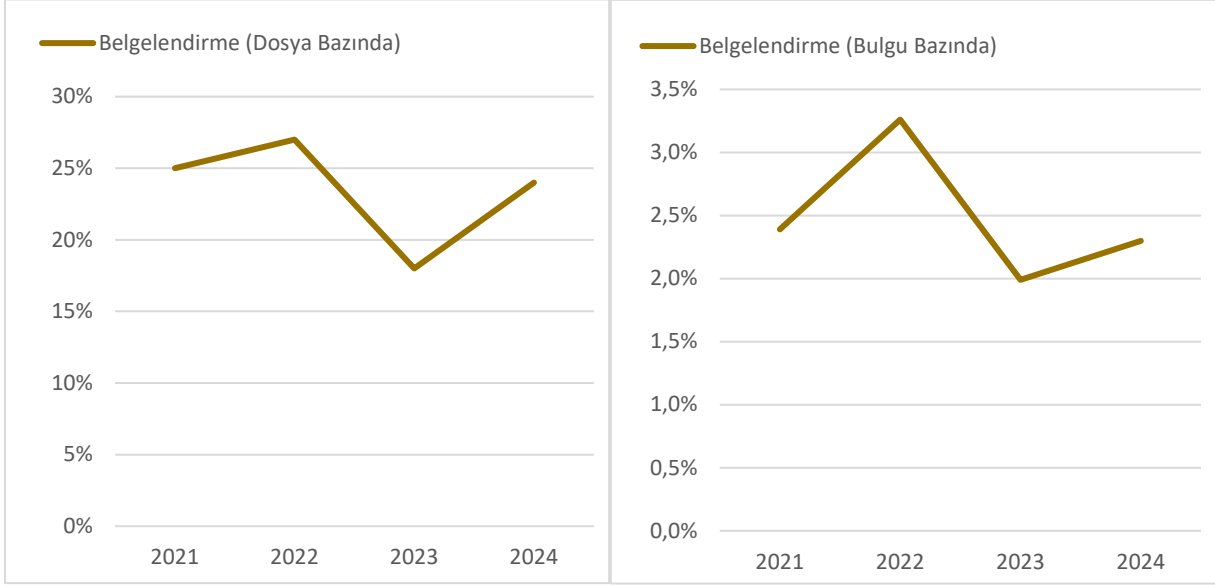
2024 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda "Önemlilik" ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin "Önemlilik" ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- 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,
- Denetim boyunca biriktirilen yanlışlıklar toplamının genel önemlilik düzeyini aşmasına rağmen denetçi tarafından belirlenen önemliliğin, işletmenin fiili finansal sonuçları kapsamında hâlâ geçerli olup olmadığını doğrulamak amacıyla önemlilik seviyelerinin yeniden değerlendirilmemesi.

7.12. Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi

Kurumumuz tarafından 2024 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %24'ünde, bulgu bazında %2,3'ünde çalışma kağıtlarının denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlanması hususlarında eksiklik tespit edilmiştir.



BDS 230 "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi" Standardı finansal tabloların denetiminin belgelendirilmesine (çalışma kâğıtlarının hazırlamasına) ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. Mezkûr Standartta çalışma kağıtları, 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 kağıtları 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.

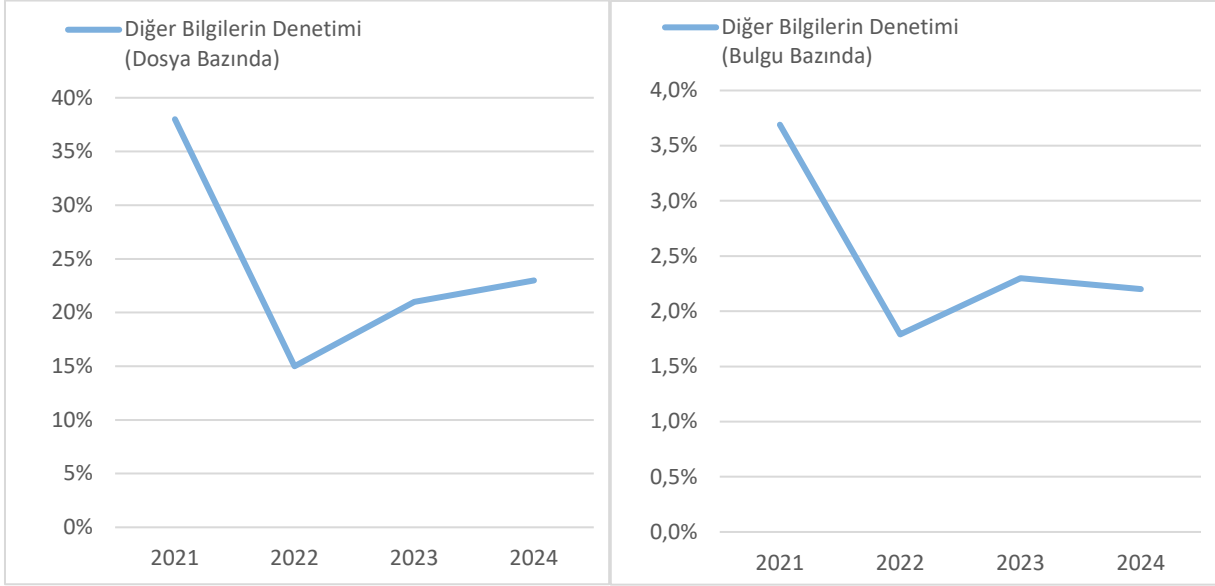
2024 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- 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.

7.13. Diğer Bilgilerin Denetimi

Kurumumuz tarafından 2024 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %23'ünde, bulgu bazında %2,2'sinde 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 finansal tabloların ve diğer bilgilerin denetimi sırasında edindiği bilgilere dayanarak; ilâve bilgi ya da kanaat edinilmesinin gerekli olup olmadığını mütalaa etmeli, 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 yansıtıp yansıtmadığı hakkında denetim kanıtı elde etmelidir. Denetçi, diğer bilgileri denetlerken, finansal tablolarla veya denetim sırasında elde ettiği bilgilerle ilişkili olmayan diğer bilgilerin önemli yanlışlık içerdiğine işaret eden durumlara karşı dikkatli olmalıdır.

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 bulunulan 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	✗	✗	✗	✓

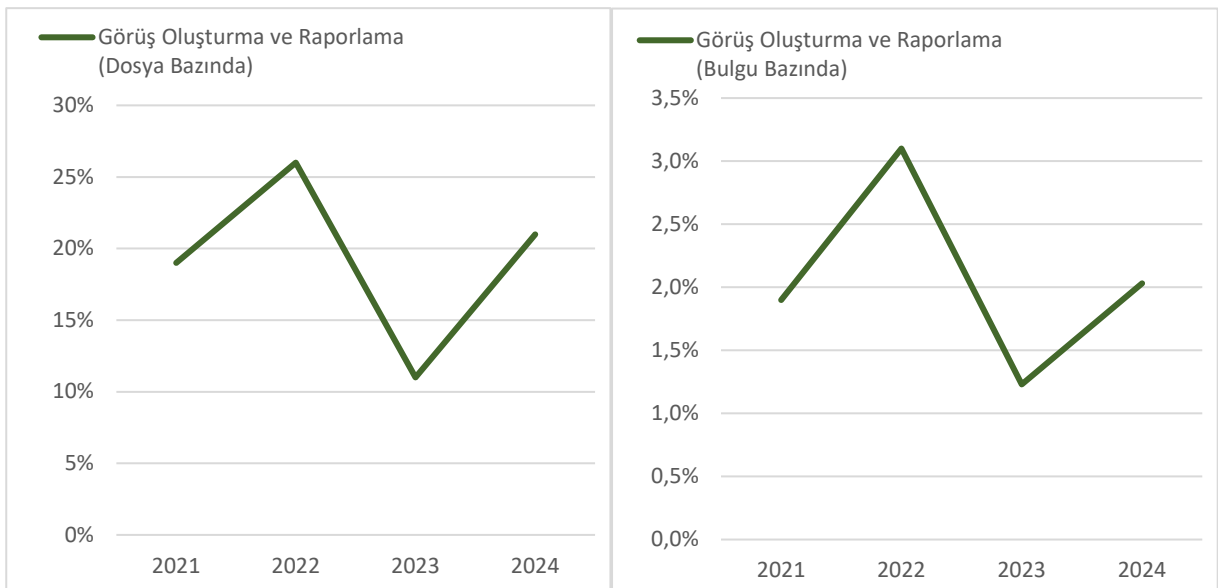
2024 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Diğer Bilgilerin Denetimi” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Diğer Bilgilerin Denetimi” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun temin edilmemesi, denetlenmemesi ve faaliyet raporuna ilişkin ayrı bir bağımsız denetçi raporu düzenlenmemesi,
- Yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetçi görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi,
- Finansal tablolara ilişkin bağımsız denetçi raporunda sınırlı olumlu görüş verilmesine rağmen, yıllık faaliyet raporuna ilişkin bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş verilmesi,
- Yıllık faaliyet raporuna ilişkin düzenlenmiş olan bağımsız denetçi raporunun BDS 720’de belirtilen biçim ve içeriğe uygun şekilde hazırlanmamış olması.

7.14. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

Kurumumuz tarafından 2024 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %21’inde, bulgu bazında %2’sinde finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla ilgili eksiklik tespit edilmiştir.



BDS 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama" Standardı denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluğunu düzenlemektedir. Bu Standart denetçi raporlamasının dünya genelinde karşılaştırılabilir ve tutarlı olması ihtiyacı ile denetçi raporunda sunulan bilgilerin kullanıcılar açısından ihtiyaca daha uygun hâle getirilerek denetçi raporlamasının değerinin arttırılması ihtiyacı arasında uygun bir dengenin kurulmasını amaçlar. Bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yapılan bir denetim için denetçi raporunda tutarlılık, uluslararası kabul görmüş standartlar uyarınca yürütülmüş olan bu denetimleri daha kolay belirlenebilir hâle getirerek, küresel piyasalardaki güvenilirliği artırır. Ayrıca bu tutarlılık, kullanıcının kavrayışını artırmaya ve olağandışı durumlar ortaya çıktığında bunların belirlenmesine yardımcı olur. BDS 700'e göre denetçinin amacı, elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmak ve yazılı bir rapor aracılığıyla açık bir biçimde bu görüşü ifade etmektir. Denetçi raporunun yazılı olarak düzenlenmesi ve BDS 700'ün ekindeki biçime uygun olması oldukça önemlidir.

Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturmalıdır. Olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, görüş vermekten kaçınma ve olumsuz görüş olmak üzere dört çeşit görüş türü bulunmaktadır. Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varmalıdır. Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş vermelidir. Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse raporunda olumlu görüş dışında bir görüş vermelidir.

Denetçi tarafından finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi gerektiği sonucuna varılması durumunda, içinde bulunulan şartlara uygun bir rapor

düzenleme sorumluluğu ve denetçi raporunun şeklinin ve içeriğinin nasıl etkileneceği hususları ise BDS 705 "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi" Standardında ele alınmaktadır.

2024 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama" ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama" ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Görüş oluştururken finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının değerlendirilmemesi,
- Finansal tablolarda veya dipnotlarında geçerli finansal raporlama çerçevesine aykırılıklar bulunmasına rağmen olumlu görüş verilmesi,
- Denetçi raporunun BDS 700'ün ekindeki biçime uygun şekilde düzenlenmemesi,
- Denetçi raporunda sınırlı olumlu görüş verilmesi ancak görüşün dayanaklarında yer alan hususlara ilişkin denetim kanıtı elde etmek amacıyla gerekli prosedürlerin uygulanmamış olması,
- Sınırlı olumlu görüş verilmekle birlikte görüşün dayanaklarında yer alan hususların önemliliğinin ve yaygınlığının değerlendirilmemesi.

8. 2024 YILI İNCELEMELERİNE KONU EDİLEN VE DENETİMLERDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN DİĞER HUSUSLAR

7. bölümde açıklandığı üzere 2024 yılı incelemelerinde yaygın olarak tespit edilen bulgulara ilave olarak yaygın olmamakla birlikte dikkate değer olduğu değerlendirilen diğer hususlar aşağıda yer almaktadır:

- Nakit akış tablosunda yer alan hatalara ilişkin çalışma yapılmaması ve
- Kiralama işlemlerinin geçerli finansal raporlama standardına uygunluğu hakkında denetim kanıtı elde edilmemesi.

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

TMS 7 "Nakit Akış Tablosu" Standardına göre nakit benzerleri, yatırım veya diğer amaçlardan ziyade, kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla elde tutulur. Bir yatırımın nakit benzeri olarak nitelendirilmesi için, belirli tutarda bir nakde kolayca çevrilebilmesi ve değerindeki değişim riskinin önemsiz olması gerekir. Bu nedenle bir yatırım kısa vadeye, örneğin edinim tarihinden itibaren 3 ay veya daha kısa bir vadeye, sahip olduğunda genellikle nakit benzeri olarak nitelendirilir. Özkaynak yatırımları, özü itibarıyla nakit benzerleri tanımını karşılamadıkça (nakit benzerleri tanımını karşılayan özkaynak yatırımlarına örnek olarak, vadesine kısa bir süre kala edinilen ve belirli bir itfa tarihi olan imtiyazlı paylar gösterilebilir) nakit benzerleri olarak değerlendirilmez. Mezkur Standart uyarınca nakit akış tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları; esas, yatırım ve finansman faaliyetleri şeklinde sınıflandırılarak raporlanmalıdır.

Ayrıca Kurumumuzca yapılan incelemelerde tespit edilen ve dikkat edilmesi gereken bir diğer konu ise işletme tarafından yapılan kiralama işlemlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin denetimine yönelik eksikliklerdir. TFRS 16 Kiralamalar Standardı ile BOBİ FRS'nin Kiralamalar başlıklı 15'inci bölümünde kiralamaların finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklamalarına ilişkin hükümler yer almaktadır.

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		İlgili Paragraflar
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	4,9,10,11,12,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 Örneklem	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 550	İlişkili Taraflar	3,4,9,11,12,13,14,15,16,17,18,19,20,21,23,24,25,26,28
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	4,6,7,8,9
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği	9,10,11,12,14,15,16,17,18,19,20,21,22,23
BDS 580	Yazılı Beyanlar	6,9,10,11,12,13,14,19,20
BDS 600	Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi	8,10,11,15,16,17,18,21,22,23,24,25,26,27,28,29,32,33,34,35,38,39,40,41,42,44,46,49,50,A46
BDS 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması	7
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		İlgili Paragraflar
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi	2,6,7,8,9,10,13,20,21,22,23,24,27,29T
BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları	12,A7
BDS 710	Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar	7,9,13,14
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları	2T,8T,11,13,14,14T,15,21T,22T,23,23T,25
BDS 805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi	7
GDS 3000	Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri	10, 22, 24, 40, 41, 44, 45, 46S, 47S, 48S, 49S, 51, 56, 61, 64, 65, 69
GDS 3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi	2

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	2022		2023		2024 ¹	
Yaptırım Türü	BDK	BD	BDK	BD	BDK	BD
İkaz	30	16	27	17	9	6
Uyarı	54	57	45	34	55	30
Faaliyet İzni Askıya Alma	-	15	-	25	-	33
Faaliyet İznini İptal Etme	1	-	1	-	1	1
İdari Para Cezası (TL)	6.234.136		7.285.597		52.818.348	

¹ 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, şikayet 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 2024 yılında 78 bağımsız denetim kuruluşu ile 6 denetim üstlenen bağımsız denetçi nezdinde 71'i seçilmiş dosya incelemesi olmak üzere toplamda 90 inceleme gerçekleştirilmiş, seçilmiş dosya incelemelerinde toplam 739 bulgu tespit edilmiştir.

2025 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.