



Kamu Gözetimi Kurumu

YILLIK İNCELEME RAPORU

2017



İÇİNDEKİLER

I. GİRİŞ	1
II. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ İNCELEMELERİ	3
III. İNCELEMELERDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR	6
A. Hile Kaynaklı Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesine ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular	7
B. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular....	8
C. Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapılacak İşlere İlişkin Bulgular	10
D. İlişkili Taraf İşlemlerinin Belirlenmesine ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular	11
E. İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular	11
F. Belgelendirme Hükümlerine İlişkin Bulgular	12
G. Bağımsızlık Hükümlerinin Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular	13
H. Önemlilik Kavramının Uygulanmasına İlişkin Bulgular	13
I. İlgili Mevzuata Uygunluğun Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular.....	14
J. Finansal Tablo Açıklamalarına İlişkin Bulgular	15
IV. İNCELEMELERDE TESPİT EDİLEN BULGULARIN YOĞUNLAŞTIĞI ÖNEMLİ MUHASEBE ALANLARI	17
A. Stoklar.....	17
B. Amortisman Hesaplamaları	19
C. Maddi Duran Varlıklar	20
D. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	21
E. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	23
V. SONUÇ.....	25

I. GİRİŞ

Toplumların gelişmesi ve ekonomik yapıların karmaşıklık derecesinin artması doğru ve güvenilir bilgi elde etmenin önemini büyük ölçüde artırmıştır. Doğru ve güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak alınacak kararlar, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde dağılımını engellemekte ve önemli etkinlik kayıplarına neden olabilmektedir. Bu nedenle etkin bir kaynak dağılımı için ekonomik karar alıcıların doğru ve güvenilir bilgiye ulaşması gerekmektedir. Günümüzde finansal tablolar bu bilgileri sağlayan en önemli araçtır. Ekonomik karar alıcılar ihtiyaç duydukları finansal bilginin çoğu için finansal tablolara güvenmek durumundadır.

Finansal raporların tam, doğru ve tarafsız olduğunun; gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi verdiğinin belirlenmesinde kabul görmüş en yaygın usul, bu raporların; (1) uygun bir muhasebe çerçevesine göre hazırlanmış olması, (2) bağımsız ve güvenilir kişi ve kurumlar tarafından denetlenmesi ve nihayet (3) denetimini yapanların üzerinde etkin bir kamu gözetimi olmasıdır.

2000’li yılların başından itibaren gelişmiş ülke ekonomilerinde karşılaşılan büyük şirketlerin iflasları ve yaşanan muhasebe skandalları, finansal tabloları hazırlayanların ve denetleyenlerin güvenilirliklerini büyük ölçüde aşındırmış, etkin bir denetim ve kamu gözetimi sistemine olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır.

Bu çerçevede, gelişmiş pek çok ülkede sermaye piyasalarına olan güveni yeniden tesis etmek, bireysel yatırımcıyı korumak ve finansal raporların güvenilirliğini sağlamak üzere meslekten bağımsız, düzenleme, denetleme ve yaptırım uygulama yetkilerini haiz kamu gözetimi kurumları oluşturulmuştur. Ülkemizde 2011 yılı sonunda 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında düzenleyici ve denetleyici kuruluş olarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

Kurumumuzun temel görev ve yetkileri ise aşağıdaki şekildedir:

- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak,
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.

660 sayılı KHK'nın 25 inci maddesi uyarınca, Kurumumuz tarafından yapılan kalite güvence sistemi incelemeleri, ilgili kurumların görüşleri alınmak suretiyle her yıl hazırlanan yıllık inceleme planı kapsamında yürütülmekte ve mezkûr maddenin dördüncü fıkrası uyarınca, yapılan incelemelerin sonuçları kamuoyuna açıklanmaktadır. İncelemeler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları (KAYİK) denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapılır. Kurumumuzun; planlanmış bu incelemeler yanında 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 2017 yılında yapılan seçilmiş dosya incelemeleri hakkında bilgi verilmekte, Raporun üçüncü bölümünde yapılan dosya incelemeleri neticesinde tespit edilen en önemli bulgular ve söz konusu bulgulara ilişkin değerlendirmeler yer almaktadır. Raporun dördüncü bölümünde ise, tespit edilen bulguların yoğunlaştığı önemli beş muhasebe alanına yer verilmiştir.

II. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ İNCELEMELERİ

Bağımsız denetim, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmayı amaçlayan, mesleki bilgi ve tecrübeye dayanan bir hizmettir. Bu amaca finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Bağımsız denetim standartlarına ve etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin gerçek durumu yansıtan bir görüş oluşturmasını sağlar. Bağımsız denetimin bu nihai amacını gerçekleştirebilmesi için hedef kullanıcıların bağımsız denetçilerin standartlara uygun olarak denetimi yürüttüklerine başka bir ifadeyle kaliteli bir denetim gerçekleştirdiklerine yönelik beklentilerinin karşılanması gerekmektedir. Bu açıdan bağımsız denetçiler; yürütülen her bir denetimle ilgili olarak kendisine denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olduğuna ve düzenlenen denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygunluğuna ilişkin makul güvence sağlayan kalite kontrol prosedürleri uygulamakla yükümlüdür.

Kalite Kontrol Standardı (KKS 1) uyarınca denetim kuruluşları ve (01/01/2019 tarihinden itibaren) denetim üstlenen bağımsız denetçiler,

- Denetim kuruluşu bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- İlgili etik hükümler,
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynakları,
- Denetimin yürütülmesi ve
- İzleme

unsurlarının her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurmakla ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür.

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 başlanmıştır. Kurum meslek personeli tarafından yapılan dosya incelemelerinin bir program dâhilinde sistemli bir biçimde yürütülmesini sağlamak amacıyla ilgili kurum ve kuruluşların görüşleri de alınarak Yıllık İnceleme Planı hazırlanmış olup, Kurumumuzun yetki alanı kapsamında 2017 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.

2016 yılı itibarıyla yetkilendirilmiş 235 denetim kuruluşundan 26'sı nezdinde inceleme yapılmış olup, bunların 25'i dosya incelemelerinden, 1'i ise denetim kuruluşu yetkilendirme şartlarının sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan incelemeden oluşmaktadır. 2016 yılında incelenen denetim kuruluşlarının tamamının KAYİK dâhil denetim yetkisi bulunmaktadır.

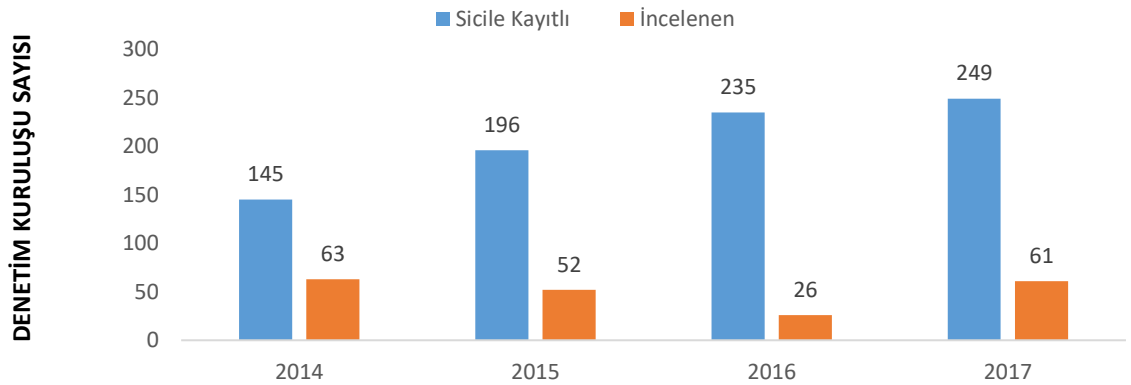
2017 yılı itibarıyla yetkilendirilmiş 249 denetim kuruluşundan 61'i nezdinde inceleme yapılmış olup, bunların 54'ü dosya incelemesinden, 7'si ise diğer incelemelerden oluşmaktadır. 2017 yılında incelenen denetim kuruluşlarının 48'inin KAYİK dâhil denetim yetkisi bulunmaktadır.

Bununla birlikte, 2016 yılında sözleşme imzalayan 200 denetçiden 6'sı incelenmiş olup, yapılan incelemelerin 4'ü dosya incelemelerinden, 2'si ise diğer incelemelerden oluşmuştur. 2017 yılında ise sözleşme imzalayan 269 bağımsız denetçiden 8'i incelenmiş olup, yapılan incelemelerin 4'ü dosya incelemelerinden, 4'ü ise diğer incelemelerden oluşmuştur.

2017 yılında toplam 61 bağımsız denetim kuruluşu ve 8 bağımsız denetçi nezdinde inceleme yapılmıştır. Yapılan incelemelerin 58'i dosya incelemelerinden 11'i ise diğer incelemelerden oluşmaktadır.

Şekil 1'de yıllar itibarıyla Resmi Sicile kayıtlı ve incelenen denetim kuruluşlarının dağılımı gösterilmiştir.

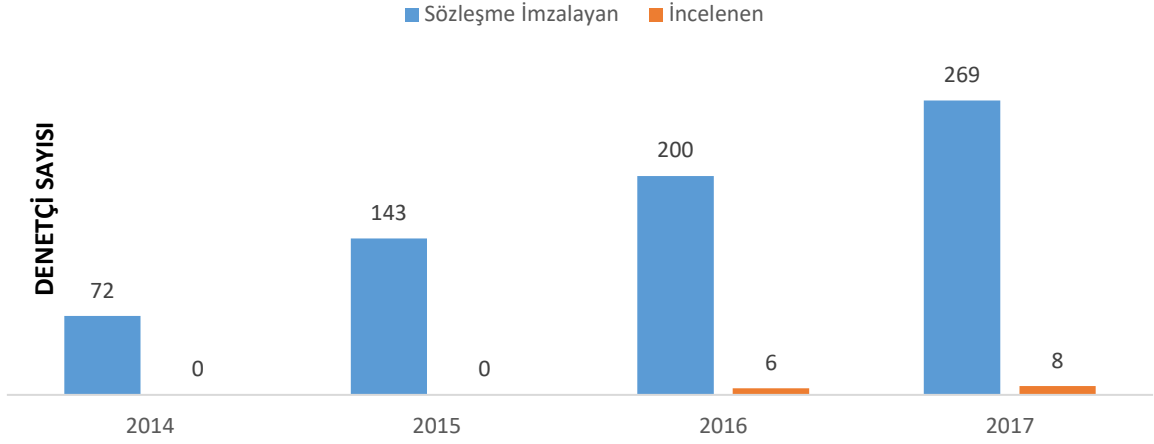
Şekil 1: Yıllar İtibarıyla İncelenen Denetim Kuruluşları



2014 ve 2015 yıllarında yürütülen incelemeler temel olarak kalite kontrol sistemi incelemeleri olduğu için bu yıllarda denetim sözleşmesi imzalayan denetçiler nezdinde herhangi bir inceleme yapılmamıştır.

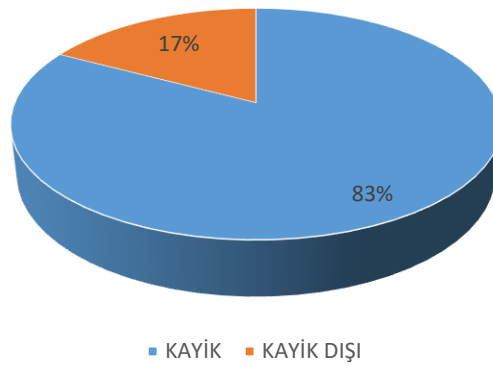
Şekil 2’de yıllar itibarıyla denetim sözleşmesi imzalayan ve incelenen denetçilerin dağılımı gösterilmiştir.

Şekil 2: Yıllar İtibarıyla Denetim Sözleşmesi İmzalayan ve İncelenen Denetçiler



2017 yılı inceleme faaliyetleri kapsamında 58 adet denetim dosyası incelenmiş olup, bunlardan 48 tanesi KAYİK kapsamında yer alan işletmelerin denetimlerinden oluşmaktadır.

Şekil 3: 2017 Yılında İncelenen Denetim Dosyalarının Dağılımı

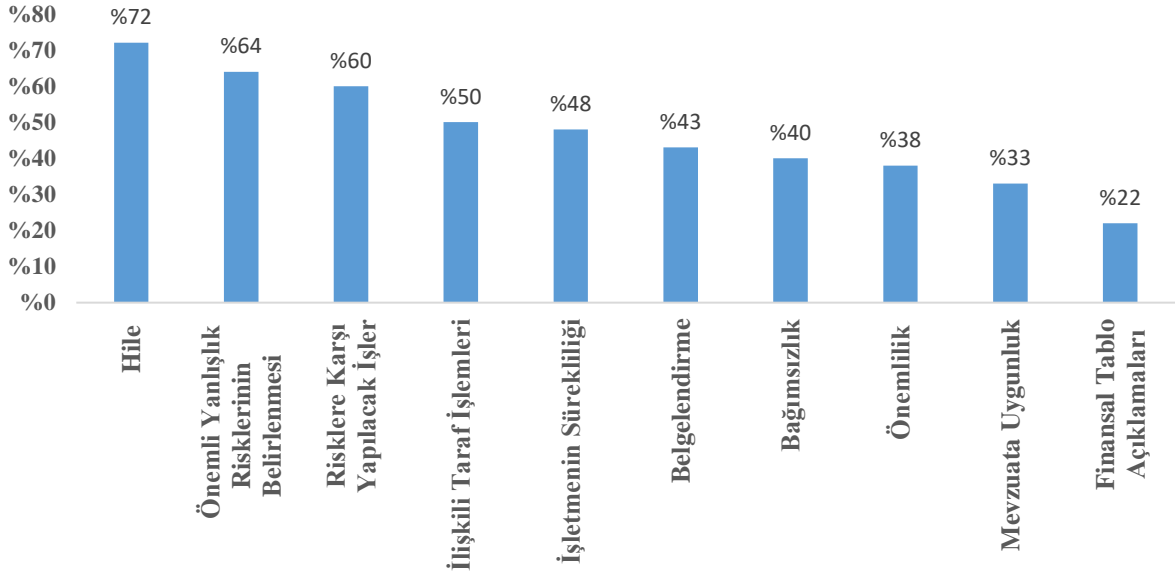


Gerçekleştirilen inceleme faaliyetleri temel olarak, yürütülen bağımsız denetim çalışmalarının ve finansal tablolar hakkında düzenlenen denetim raporlarının Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS) ve ilgili mevzuat hükümlerine uyumunun kontrolünü kapsamaktadır. Ayrıca Türk Ticaret Kanunu uyarınca yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu ile riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamaları da inceleme faaliyetleri kapsamında ele alınmıştır.

III. İNCELEMELERDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR

2017 yılında incelenen 58 denetim dosyasında yaygın olarak karşılaşılan en önemli 10 bulgu şunlardır:

- Hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin bulgular,
- Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin bulgular,
- Risk olarak değerlendirilmiş hususlara karşı yapılacak işlere ilişkin bulgular,
- İlişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin bulgular,
- İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesine ilişkin bulgular,
- Belgelendirme hükümlerine ilişkin bulgular,
- Bağımsızlık hükümlerinin değerlendirilmesine ilişkin bulgular,
- Önemlilik kavramının uygulanmasına ilişkin bulgular,
- İlgili mevzuata uygunluğun değerlendirilmesine ilişkin bulgular,
- Finansal tablo açıklamalarına ilişkin bulgular.



Yukarıda yer alan şekilde de görüldüğü üzere, yapılan incelemelerde hile risklerine yönelik bulgular, önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilen risklere karşı yapılacak işler en sık karşılaşılan 3 bulgu olarak görülmektedir. 2017 yılı incelemelerinde yaygın olarak karşılaşılan en önemli 10 bulguya ilişkin ayrıntılı değerlendirmeler aşağıdaki şekildedir:

A. Hile Kaynaklı Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesine ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde; incelenen denetim dosyalarının % 72'sinde finansal tablolardaki hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili olarak yeterli çalışmanın yapılmadığı, denetim ekibi içinde hileyle ilgili müzakerelerin yapılması dahil olmak üzere denetim kuruluşları ve denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarını yerine getirme noktasında eksikliklerinin olduğu tespit edilmiştir.

Hile; yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemler şeklinde tanımlanmaktadır. Hata ile hileyi birbirinden ayıran unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır.

Finansal tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde ve bu risklere karşılık verilerek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinde aşağıdaki hususların vurgulanması önem arz etmektedir.

Denetçiden beklenen; yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlükleri hakkındaki geçmiş tecrübesine bakmaksızın, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceği ihtimalinin bilinciyle, denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmesidir.

Denetim ekibi üyeleri arasında özellikle hilenin nasıl meydana gelebileceği dâhil, finansal tabloların nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli yanlışlıklara açık olabileceği konusunda müzakere yapılması gerekmektedir. Denetim ekibi içinde müzakere yapılması; daha deneyimli denetim ekibi üyelerine, finansal tabloların nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli bir yanlışlığa açık olabileceği hakkındaki görüşlerini paylaşma fırsatı verirken denetçinin, hileye açık olma durumuna karşı yapılacak uygun işleri belirlemesine ve belirli denetim prosedürlerinin hangi denetim ekibi üyesi tarafından uygulanacağına karar vermesine imkân sağlar. Ayrıca denetçinin, denetim prosedürleri sonuçlarının denetim ekibi arasında nasıl paylaşılacağını ve dikkatini çeken her türlü hile iddiasını nasıl ele alacağını belirlemesine fırsat verir.

Yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar, varsa iç denetim fonksiyonunda yer alan uygun kişiler ile işletme içi diğer kişilerin başta BDS 240 “*Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları*” Standardında belirtilen hususlar hakkında sorgulanması, hile risklerinin belirlenmesi ve bu risklere etkili bir karşılık verilmesinde önem arz etmektedir.

Hilenin genellikle gizlenmiş olması, tespit edilmesini oldukça zorlaştırır. Bununla birlikte denetçi, hileye teşvikin veya bu yönde baskının olduğuna işaret eden veya hile yapma fırsatı sağlayan olay veya durumları belirleyebilir. Bu açıdan denetçinin diğer risk değerlendirme prosedürlerinden ve yürütülen ilgili çalışmalardan elde edilen bilgilerin bir veya daha fazla hile riski faktörünün varlığına işaret edip etmediğini değerlendirmesi gerekir.

Yönetim, normalde etkin şekilde işliyor görünen kontrolleri ihlal ederek muhasebe kayıtlarını manipüle etme ve hileli finansal tablolar hazırlama imkânına sahip olduğu için hile yapmaya elverişli, özel bir konumdadır. Yönetimin kontrolleri ihlal etme riskinin seviyesi işletmeden işletmeye farklılık göstermekle birlikte, bu risk tüm işletmelerde mevcuttur. Ayrıca kontrollerin yönetim tarafından nasıl ihlal edileceği öngörülebilir olmadığından, bu ihlaller, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riskidir ve bu sebeple ciddi bir risktir. Bu açıdan denetçinin, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskine ilişkin yaptığı değerlendirmeden bağımsız olarak, BDS 240'ta belirtilen ilgili amaçlara yönelik denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulaması gerekmektedir.

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 değerlendirmesi gerekir.

B. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde; incelenen denetim dosyalarının %64'ünde finansal tablo düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine veya iç kontrolün anlaşılmasına yönelik yapılan çalışmalarda eksiklikler tespit edilmiştir.

Finansal tablolarda yanlışlık, raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılığı ifade eder. Yanlışlıklar hata veya hileden kaynaklanabilir. “Önemli yanlışlık” riski ise, finansal tabloların; kullanıcıların bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları -tek başına veya toplu olarak- etkilemesi beklenen bir yanlışlık içermesi riskidir. Bu risk yönetim

beyanı düzeyinde yapısal risk ve kontrol riski bileşenlerinden oluşmaktadır. Yönetim beyanları ise; açık veya başka bir şekilde finansal tablolara dâhil edilen ve denetçinin meydana gelebilecek farklı türdeki muhtemel yanlışlıkları mütalaa etmek için kullandığı, yönetim tarafından sunulan beyanlardır.

BDS 315 “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” Standardı uyarınca denetçinin, müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına dayanak teşkil etmesi amacıyla:

(1) Finansal tablo düzeyinde ve

(2) İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde

“önemli yanlışlık” risklerini belirlemesi ve değerlendirmesi gerekmektedir.

Bu amaçla denetçi öncelikle;

- Risklerle ilgili kontroller hakkında kanaat edinilmesi dâhil, işletme ve çevresini tanıma süreci boyunca finansal tablolardaki işlem sınıflarını, hesap bakiyelerini ve açıklamaları (bu tür açıklamaların nicel veya nitel yönleri dâhil) dikkate alarak riskleri belirler,
- Belirlenen riskleri değerlendirir; bu risklerin, bir bütün olarak finansal tablolarla daha yaygın bir şekilde ilgili olup olmadığını ve potansiyel olarak birçok yönetim beyanını etkileyip etkilemediğini değerlendirir,
- Test etmek istediği ilgili kontrolleri dikkate alarak, belirlenen riskleri yönetim beyanı düzeyinde yanlışlığa sebep olabilecek hususlarla ilişkilendirir ve
- Birden fazla yanlışlık bulunması ihtimâli dâhil yanlışlık ihtimâlini ve potansiyel bir yanlışlığın önemli bir yanlışlık olarak sonuçlanıp sonuçlanmayacağını mütalaa eder.

Yürütülen bir denetimde; muhtemel yanlışlık türlerinin ve “önemli yanlışlık” risklerini etkileyen etkenlerin belirlenmesi ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının tasarlanması amacıyla iç kontrolün yeterli bir şekilde anlaşılması ayrı bir önem teşkil etmektedir. Denetimle ilgili iç kontrol hakkında yeterli bir anlayış edinilmesi bu kontrollerin tasarımının değerlendirilmesini ve bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verilmesini de içerir.

C. Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapılacak İşlere İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde; incelenen denetim dosyalarının % 60'ında finansal tablo düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasında eksiklikler tespit edilmiştir.

BDS 330 “Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler” Standardı uyarınca denetçi; finansal tablo düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riski olarak değerlendirdiği risklere karşılık veren genel işler ile kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürleri olarak ikiye ayrılan müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular. Finansal tablolardaki yanlışlık risklerine karşılık verilmesi amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanması finansal tabloların sunumunun yeterliliğinin değerlendirilmesini de içerir.

Denetçinin yönetim beyanı düzeyinde ortaya çıkan “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin yaptığı değerlendirme, kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine dair bir beklenti içeriyorsa veya maddi doğrulama prosedürleri, tek başına, yönetim beyanına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamıyorsa - denetimle ilgili kontrollere ilişkin edindiği anlayışa ilave olarak - ilgili kontrollerin işleyiş etkinliklerine ilişkin kontrol testleri tasarlaması ve uygulaması gerekir.

Denetçinin, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerden bağımsız olarak, her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlaması ve uygulaması gerekmektedir. Söz konusu gereklilik:

- (1) Denetçinin yapacağı risk değerlendirmesinin denetçinin muhakemesine dayanmasından ve bu sebeple de denetçinin tüm “önemli yanlışlık” risklerini tespit edemeyebileceğinden ve
- (2) Yönetimin iç kontrolü ihlal etmesi dâhil olmak üzere, iç kontrole ilişkin yapısal kısıtlamalardan

kaynaklanmaktadır.

D. İlişkili Taraf İşlemlerinin Belirlenmesine ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde; incelenen denetim dosyalarının %50'sinde ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak uygulanan denetim prosedürlerinin ve çalışma kâğıtlarının yeterli nitelikte olmadığı tespit edilmiştir.

İlişkili taraflar birbirlerinden bağımsız değildir. Bu nedenle çoğu finansal raporlama çerçeveleri, 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. Ayrıca ilişkili taraf işlemleri normal piyasa yapısı ve şartlarında gerçekleşmeyebileceğinden ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin niteliği, ilişkili olmayan taraflarla gerçekleştirilen benzer işlemlere göre finansal tablolarda daha yüksek “önemli yanlışlık” riskine sebep olabilir.

BDS 550 “İlişkili Taraflar” Standardı denetçiden ilişkili taraf ilişkilerinden ve işlemlerinden kaynaklanan -varsa- hile riski faktörlerini teşhis etmesini, ilişkili taraf ilişki ve işlemleri çerçevesinde finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde sunulup sunulmadığını belirlemesini, doğru muhasebeleştirme ile finansal tablolarda yeterli açıklamaların yapıp yapılmadığını değerlendirmesini beklemektedir.

Bu bağlamda uygulanacak prosedürler; mesleki şüphecilik içinde ilişkili taraf ilişki ve işlemlerinin tanınmasını, yönetimin sorgulanmasını, ilgili kontrollerin anlaşılmasını, ilişkili taraf ilişki ve işlemlerine yönelik önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ile bunlara karşılık verilmesi, varsa işletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen belirlenmiş önemli ilişkili taraf işlemlerinin incelenmesi, yazılı açıklama alınması gibi hususları içerir.

E. İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde, incelenen denetim dosyalarının % 48'inde işletmenin sürekliliğiyle ilgili yapılan sorgulamalar, değerlendirmeler ve diğer çalışmalarda eksiklikler tespit edilmiştir

İşletmenin sürekliliği esası uyarınca finansal tablolar, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanır. Yönetim işletmeyi tasfiye etmeyi veya faaliyetleri durdurmayı planlamadıkça ya da yönetimin başkaca gerçekçi bir alternatifi bulunmadıkça, genel amaçlı finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımı kullanılarak hazırlanır. Bazı finansal raporlama çerçeveleri, işletmenin sürekliliğini

devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin özel bir değerlendirme yapmasını gerektiren açık bir hüküm içerir. Ancak ilgili finansal raporlama çerçevesinde böyle bir hüküm yer almasa da finansal tabloların hazırlanması, yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin değerlendirme yapmasını gerektirir.

BDS 570 “İşletmenin Sürekliliği” Standardına göre denetçinin; denetimi planlarken ve uygularken, denetim sonucunda elde ettiği denetim kanıtlarını değerlendirirken işletmenin sürekliliği varsayımının doğru şekilde uygulanıp uygulanmadığı ve işletmenin sürekliliğiyle ilgili önemli belirsizliklerin olup olmadığı hakkında sonuca varmasını gerektirmektedir. Bu sonuçlara varabilmek için denetçinin başta yönetimin yaptığı değerlendirmeyi incelemesi olmak üzere ilgili diğer prosedürleri uygulaması gerekmektedir.

İşletmenin sürekliliğiyle ilgili durumların finansal tablo okuyucuları açısından taşıdığı önem dolayısıyla BDS 570 denetçiden, finansal tablolarda önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklama yapılmış ve olumlu görüş verilmiş olsa bile, denetçi raporunda “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” başlığı altında ilgili duruma yer vermesini istemektedir.

F. Belgelendirme Hükümlerine İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde, incelenen denetim dosyalarının % 43’ünde çalışma kâğıtlarının söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin, uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını, denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve elde edilen denetim kanıtlarını anlamasına imkân verecek şekilde hazırlanmaması başta olmak üzere belgelendirmeye ilişkin çeşitli eksiklikler tespit edilmiştir.

Çalışma kâğıtları, uygulanan denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili denetim kanıtlarına ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtlardır ve yürütülen denetimin BDS’lere uygun olduğuna dair kanıt sağlar. Denetçi çalışma kâğıtlarını, söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını, denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve elde edilen denetim kanıtlarını anlamasına imkân verecek şekilde zamanında hazırlamalıdır.

BDS 230 “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi” Standardına göre denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belgelendirirken denetçinin; test edilen kalemlerin ve hususların belirleyici özelliklerine, denetim çalışmasını kimin yürüttüğüne, ilgili çalışmanın tamamlandığı tarih ve yürütülen denetim çalışmasının kim tarafından hangi tarihte gözden geçirildiğine yer vermesi gerekmektedir. Hazırlanan çalışma kâğıtları, denetçinin

denetimi yeterli şekilde planlayıp planlamadığı, denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususların ve bu sonuçlara ulaşırken varılan önemli mesleki yargıların neler olduğuyla ilgili bilgi edinilmesini sağlar.

G. Bağımsızlık Hükümlerinin Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde, incelenen denetim dosyalarının % 40'ında genel olarak denetim ekibinde yer alan asıl ve yedek ekip üyelerinden incelemeye konu denetimden önce ve her halükarda her yıl alınması gereken bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamaya ilişkin kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıkları ve davranacakları hususunda yazılı taahhüt alınmadığı tespit edilmiştir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 21 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler, denetçiler ve denetime katılanlardan, her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluşun veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alır. Denetçiler ve denetime katılanlar, denetime başladıktan sonra birinci fıkrada belirtilen hususları olumsuz yönde etkileyebilecek hususların ortaya çıkması halinde ise, bu durumu denetim kuruluşuna veya denetim üstlenen bağımsız denetçiye yazılı olarak bildirir.

Ayrıca “*Kalite Kontrol Standardı 1*” uyarınca denetim şirketinin, etik hükümler uyarınca bağımsız olması gereken tüm personelinden her bir denetimden önce ve her hâlükârda yılda en az bir kez, bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarını ve uyacaklarını bildiren yazılı bir taahhüt alması gerekmektedir.

H. Önemlilik Kavramının Uygulanmasına İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde, incelenen denetim dosyalarının % 38'inde genel olarak önemlilik ve performans önemliliğinin belirlenmesi, önemliliğin belirlenmesinde uygun kıyaslama noktalarının kullanılması konularında eksiklikler olduğu saptanmıştır.

BDS 320 “*Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik*” Standardına göre önemlilik; finansal tablolarda yer alan tek tek veya topluca yanlışlıkların finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme olasılığı olup, denetçi tarafından yapılacak işlerin kapsamını belirleyen en temel faktördür ve denetçi tarafından denetim planlanırken genel denetim stratejisi içerisinde belirlenir. Denetçi gerektiğinde özel işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara uygulanmak üzere ayrıca daha düşük tutarda önemlilik düzeyi veya

düzeyleri belirler. Bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliğin belirlenmesinde genellikle başlangıç noktası olarak seçilen bir kıyaslama noktasına, yüzdesel bir oran uygulanır. İşletmenin içinde bulunduğu durumlara bağlı olarak uygun olabilecek kıyaslama noktalarına; vergi öncesi kâr, toplam hasılat, brüt kâr ve toplam giderler, toplam özkaynak veya net varlık değeri gibi raporlanan gelir türleri örnek verilebilir. Sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kâr genellikle kâr amaçlı işletmeler için kullanılır. Sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kârın değişken olması durumunda; brüt kâr veya toplam hâsılat gibi diğer kıyaslama noktaları daha uygun olabilir.

Denetçi, “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına karar vermek amacıyla performans önemliliğini belirler. Performans önemliliği ise; bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenmiş önemlilikten daha düşük olarak belirlenen tutar veya tutarları ifade etmektedir. Performans önemliliğinin belirlenmesi basit bir mekanik hesaplama değildir (Önemliliğin % 75’i gibi). Denetlenen işletmenin durumuna uygun olarak bir bütün olarak finansal tablolar için bir tutar belirlenebileceği gibi işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için özel tutarlar belirlenebilir. Performans önemliliğinin belirlenme amacı, düzeltilmemiş yanlışlıklar ile tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir seviyeye indirmektir.

I. İlgili Mevzuata Uygunluğun Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde, incelenen denetim dosyalarının % 33’ünde ilgili mevzuata uygunluğa yönelik yapılan çalışmalarda eksiklikler tespit edilmiştir.

Mevzuatın finansal tablolar üzerindeki etkisi oldukça farklılık gösterir ve işletmenin tabii olduğu mevzuat, yasal ve düzenleyici çerçeveyi oluşturur. Bazı mevzuat hükümleri, işletmenin finansal tablolarında raporlanan tutar ve açıklamaları belirlediği için finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkiye sahipken, bazı mevzuat hükümleri yönetimin uyması gereken veya işletmenin faaliyetlerini yürütmesi sırasında uymak zorunda olduğu kuralları düzenler; ancak bunların işletmenin finansal tabloları üzerinde doğrudan bir etkisi yoktur.

Denetçinin; vergi mevzuatı, sosyal güvenlik mevzuatı ve ticaret kanunu, ilgili ise sermaye ve bankacılık piyasası mevzuatı gibi finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olan mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına ilişkin sorgulama, belge tetkiki, işlem ve hesap sınıfları bazında detay testleri

uygulanması gibi denetim prosedürleri uygulayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gerekir.

Denetçinin; finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olmayan diğer mevzuata ilişkin aykırılıkların tespit edilmesini sağlayacak denetim prosedürlerini uygulaması gerekir. Ancak bu tür mevzuata uygunluk sağlanması (örneğin, faaliyet lisansı şartlarına, borç ödeme gücüne ilişkin düzenleyici hükümlere veya çevreyle ilgili düzenlemelere uygunluk sağlanması), işletmenin faaliyetleri, faaliyetlerini sürdürebilme kabiliyeti veya önemli cezalardan kaçınması açısından önemli olabilir ve bu sebeple bu tür bir mevzuata aykırılığın finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi bulunabilir. Bu tür mevzuata yönelik olarak uygulanacak prosedürler; yönetimin sorgulanmasını, lisans veren veya düzenleyici kurumlarla yapılan yazışmaların tetkik edilmesini içerir.

Ancak mevzuata uygunluğun yeterli bir şekilde değerlendirilmesi öncelikle; işletme ve çevresinin tanınması aşamasında işletme ve sektörü için geçerli olan mevzuat hakkında tam olarak bilgi edinilmesi, işletmenin bu mevzuata nasıl uygunluk sağladığının, buna ilişkin uygulanan süreçlerinin ve geliştirilen politika ve prosedürlerinin anlaşılmasını, herhangi bir mevzuata aykırılığın olup olmadığının belirlenmesi için sorgulama yapılmasını ve ilgili dokümanların tetkikini gerektirir.

J. Finansal Tablo Açıklamalarına İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde, incelenen denetim dosyalarının % 22'sinde, finansal tablo açıklamalarının yeterliliği, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığı ile ilgili yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

Finansal tablo açıklamaları; geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu kıldığı veya açıkça ya da başka bir biçimde izin verdiği şekilde, finansal tabloların içinde veya dipnotlarında yer alan ya da çapraz-referans yoluyla dâhil edilen açıklayıcı veya tanımlayıcı bilgilerden oluşur. Açıklamalar finansal tabloların bir parçasıdır ve denetçinin açıklamaların gerçeğe uygun şekilde sunulup sunulmadığına yönelik makul güvence elde etmesi gerekir.

Açıklamaların denetimin başlangıcında değerlendirilmesi, denetçiye, söz konusu açıklamaların işlem sınıfları, olaylar ve hesap bakiyeleriyle aynı şekilde ele alınması için gereken dikkatin gösterilmesi ve ayrılacak yeterli zamanın planlanması bakımından yardımcı olur. Bununla birlikte BDS 315 tarafından zorunlu kılınan müzakereler kapsamında denetim ekibi tarafından geçerli finansal raporlama çerçevesindeki açıklama hükümlerinin dikkate

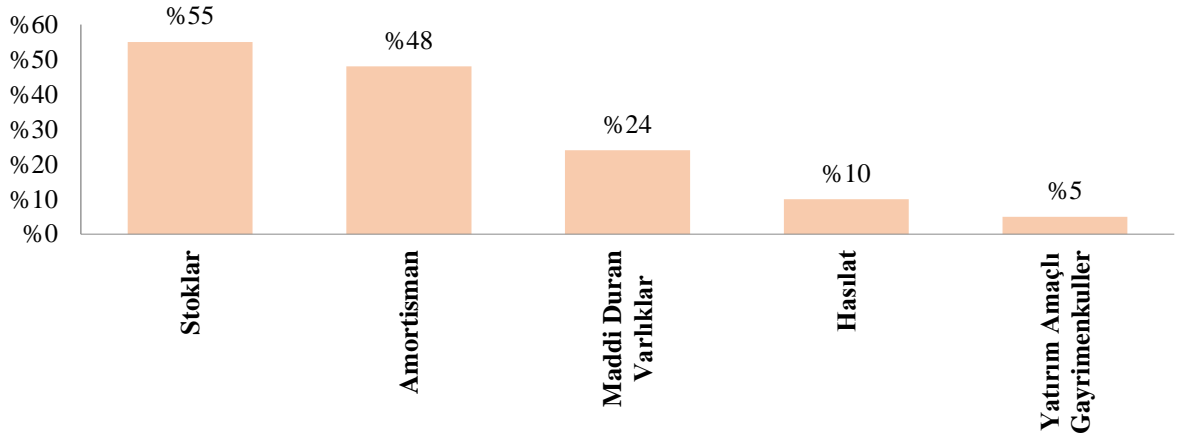
alınması, açıklamalarla bağlantılı “önemli yanlışlık” riski içerebilecek alanların denetimin başlangıç aşamasında belirlenmesine yardımcı olur. Ayrıca geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu kılınan veya gerçeğe uygun sunumun sağlanması için gereken açıklamaları kasıtlı olarak ihmal etmek, yanlış sunmak veya bunların anlaşılmasını zorlaştırmak bir hileli finansal raporlama türüdür. Bu açıdan işletmenin hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine açıklığının denetim ekibi içinde müzakere edilmesi açıklamalara yönelik hile riskinin değerlendirilmesini de içerebilir.

Risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili çalışmalar sonucunda açıklamalara yönelik müteakip denetim prosedürlerinin türü, zamanlaması ve kapsamı belirlenir. Denetçinin çalışma kâğıtlarının; açıklamalarda yer alan bilgilerin -bu bilgilerin defteri kebir ve yardımcı defterlerden ya da bunlar dışındaki kaynaklardan elde edilip edilmediğine bakılmaksızın- muhasebe kayıtları ile uygunluğunu veya mutabakatını göstermesi gerekir.

IV. İNCELEMELERDE TESPİT EDİLEN BULGULARIN YOĞUNLAŞTIĞI ÖNEMLİ MUHASEBE ALANLARI

2017 yılında incelenen 58 denetim dosyasında yaygın olarak karşılaşılan bulguların yoğunlaştığı 5 önemli muhasebe alanı şunlardır:

- Stokların finansal tablolara alınması,
- Amortisman hesaplamaları,
- Maddi duran varlıkların finansal tablolara alınması,
- Hasılatın muhasebeleştirilmesi,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi



Yukarıda yer alan şekilde de görüldüğü üzere 2017 yılı incelemelerinde yaygın olarak karşılaşılan tespitlerin yoğunlaştığı 5 önemli muhasebe alanına ilişkin ayrıntılı değerlendirmeler aşağıdaki şekildedir:

A. Stoklar

Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde, incelenen denetim dosyalarının % 55'inde stoklara yönelik denetim çalışmalarında eksikliklerin bulunduğu tespit edilmiştir.

Stoklara yönelik denetim çalışmalarının amacı, bu varlık kaleminin muhasebe standartlarına uygun şekilde muhasebeleştirildiğinin ve finansal tablolarda gerçek ve doğru olarak raporlanmış olduğunun saptanmasıdır. Stokların mevcudiyeti ve durumuna yönelik olarak BDS'ler özel hükümler içermektedir.

BDS 501 "Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar" Standardı uyarınca denetçiden fiziki stok sayımına katılımı; bu

çerçevede yönetimin işletmenin fiziki stok sayımı sonuçlarının kayıt ve kontrol edilmesine yönelik talimat ve prosedürlerini değerlendirmesi, sayıma ilişkin prosedürlerin uygulanmasını gözlemlemesi, stokları tetkik etmesi ve test sayımlarını yapması beklenmektedir.

Stokların tetkik edilmesi, stokların mevcudiyetinin tespit edilmesine ve değeri düşmüş, zarar görmüş veya eskiyen stokların belirlenmesine yardımcı olur. Test sayımlarının yapılması (örneğin, seçilen kalemlerin kayıtlardan fiziki stoklara ve fiziki stoklardan da kayıtlara gidilerek test edilmesi), stoklara ilişkin kayıtların tamlığı ve doğruluğu hakkında denetim kanıtı sağlar. Test sayımları ile birlikte yönetimin tamamlanmış fiziki stok sayım kayıtlarının kopyalarının elde edilmesi; denetçinin işletmenin nihai stok kayıtlarının gerçek stok sayım sonuçlarını doğru bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığını belirlemek amacıyla sonraki denetim prosedürlerini uygulamasına yardımcı olur.

Diğer yandan denetçinin finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturma sorumluluğu kapsamında, önemli ise, stokların finansal raporlama çerçevesine uygun olarak ölçüldüğüne ve muhasebeleştirildiğine yönelik güvence elde etmesi gereklidir. Bu doğrultuda aşağıda yer alan stoklarla ilgili standart hükümlerine göre işlem ve olayların finansal tablolara alınıp alınmadığının kontrolü önem kazanmaktadır.

TMS 2 *Stoklar* Standardına göre, TMS 23 *Borçlanma Maliyetleri* Standardı kapsamına girebilecek sınırlı durumlar hariç; stoklar vadeli olarak satın alındığı takdirde, peşin alım fiyatı ile vadeli ödeme tutarı arasında oluşan finansman unsuru TMS 2 uyarınca stokların maliyetine dâhil edilmeyip, faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

TMS 2 *Stoklar* Standardına göre stoklar, maliyet değeri ya da net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Stokları net gerçekleşebilir değere indirgeyen tutarlar ile stoklarla ilgili tüm kayıplar, indirgemenin veya kayıpların meydana geldiği dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen indirgeme tutarı, bu işlemin gerçekleştiği dönemde, gider olarak finansal tablolara yansıtılan stok tutarını azaltacak şekilde finansal tablolara yansıtılır.

Bu çerçevede denetçi ilgili yönetim beyanları çerçevesinde riskleri değerlendirerek (örneğin teknolojik eskime veya yıpranma, bozulma önemli bir etken ise değerlendirme riskini yüksek belirler) müteakip denetim prosedürlerinin kapsamına, niteliğine ve zamanlamasına karar vermeli, bunları uygulayarak (örneğin gerektiğinde üçüncü kişilerin elinde bulunan işletmeye ait stoklar için teyit almak, bunlarla ilgili sözleşme ve belgeleri tetkik etmek gibi)

stokların gerçeğe uygun bir şekilde finansal tablolarda gösterildiğine ve gerekli açıklamaların yapıldığına yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir.

B. Amortisman Hesaplamaları

Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde, incelenen denetim dosyalarının % 48'inde duran varlıkların amortisman hesaplamalarıyla ilgili yapılan çalışmalarda eksiklikler olduğu tespit edilmiştir.

Finansal tablolarda yer alan duran varlıkların amortisman yolu ile gidere dönüştürülmesi finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu açısından önem arz etmektedir. Amortisman ayrılması konusunda TMS'de yer alan hükümler ile mevcut vergi mevzuatında yer alan hükümler karşılaştırıldığında; aşağıda yer alan hususlarda farklılıkların olduğu gözlemlenmektedir:

- Varlığın maliyetine giren unsurlar
- Faydalı ömrün belirlenmesi
- Amortisman yöntemleri
- Kıst amortisman
- İlk muhasebeleştirme sonrası ölçüm
- Amortisman dönemi ve amortisman ayırma işleminin durdurulması
- Amortismanla ilgili tahminlerde değişiklikler
- Finansal tablo açıklamaları

Örneğin Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre amortisman uygulaması kamu otoritesinin yayımladığı faydalı ömürler üzerinden gerçekleştirilirken, TMS'lerde ise işletme tarafından tahminî kullanılması beklenen süre veya üretim miktarlarına göre belirlenen yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması suretiyle gerçekleştirilir. VUK'a göre amortisman tabi değer, varlığın maliyet bedeli iken TMS'lerde söz konusu değer varlığın maliyetinden kalıntı değer düşülmesiyle bulunan tutarı ifade etmesi bir başka farklılık olarak ön plana çıkmaktadır. Söz konusu farklılıklardan bir diğeri de; VUK'a göre sadece binek otomobiller için zorunlu kılınan kıst amortisman uygulamasının, TMS'lerde tüm amortisman tabi varlıklar için zorunlu tutulmasıdır.

Amortisman hesaplamalarının önem arz ettiği finansal tablolara yönelik gerçekleştirilen dosya incelemelerinde genellikle;

- Finansal tablolarda, maliyet modelinden yeniden değerlendirme modeline geçilmesine karşılık amortismanın tarihi maliyetler üzerinden ayrıldığı,
- Finansal tablo dipnotlarında açıklanan amortisman yöntemi ile uygulanmakta olan amortisman yöntemi arasında tutarsızlıkların bulunduğu,
- Faydalı ömür belirlemesinin uygun şekilde yapılmamasından dolayı faydalı ömürleri tükenmesine rağmen finansal tablolarda yer alan varlıkların bulunduğu,

ancak bu hususların kontrolüne ve kullanılan amortisman yöntemlerinin uygunluğuna yönelik yeterli denetim kanıtının elde edilmediği yönünde eksiklikler tespit edilmiştir.

Bu çerçevede denetçinin kullanılan amortisman yönteminin kabul edilebilir nitelikte olup olmadığına veya faydalı ömrün doğru hesaplanıp hesaplanmadığına karar vermesi için kullanılan amortisman yöntemine ve varlığın faydalı ömrüne ilişkin muhasebe tahminlerine yönelik “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmesi ve sonrasında müteakip denetim prosedürlerinin kapsamına, niteliğine ve zamanlamasına karar vermesi suretiyle söz konusu tahminlerin ve ilgili diğer hususların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gerekmektedir.

C. Maddi Duran Varlıklar

Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde, incelenen denetim dosyalarının % 24’ünde maddi duran varlıkların geçerli finansal raporlama sistemine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülmekte ve maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler olduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilmektedir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içermektedir. Muhasebeleştirme sonrası ölçümde ise maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli tercih edilir ve tercih edilen muhasebe politikası ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanır.

Maddi duran varlıklar bir dönemden fazla işletme aktifinde yer alıp dolaylı kaynak girişine neden olan fiziki varlıklar olup, faydalı ömürleri boyunca amortisman yoluyla giderleştirilirler. VUK’a göre boş arsa ve arazilere amortisman ayrılmamakta, TMS 16’ya

göre ise arsalar sınırsız yararlı ömre sahip olduklarından amortismanına tabi tutulmamaktadırlar. VUK'a göre arsalar, üzerine inşa edilen bina gibi varlıkların maliyetine dâhil edilerek muhasebeleştirilirken, TMS uyarınca arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak kabul edilirler ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler.

Maddi duran varlıkların önemli olduğu finansal tablolara yönelik gerçekleştirilen dosya incelemelerinde genellikle;

- Finansal tablolarda binaların üzerine inşa edilen arsalarından ayrı olarak muhasebeleştirilmediği,
- Maddi duran varlıklara yönelik finansal tablo açıklamalarının yetersiz olduğu,

ancak bu hususların kontrolüne ve maddi duran varlıkların mevcudiyetine ilişkin yönetim beyanına yönelik yeterli denetim kanıtının elde edilmediği yönünde eksiklikler tespit edilmiştir.

Bu doğrultuda denetçi, BDS 330 “*Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler*” Standardı uyarınca; niteliği, zamanlaması ve kapsamı, yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri esas alan ve söz konusu risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular. Ayrıca, finansal tabloların genel sunumunun geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla denetim prosedürleri uygular. Söz konusu değerlendirmeyi yaparken denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığını mütalaa eder.

D. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde, incelenen denetim dosyalarının % 10’unda hasılat ve tahsilat döngüsüne ilişkin risklerin değerlendirmesine ilişkin çalışmalarda ve satışların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak kayıtlara doğru şekilde yansıtılıp yansıtılmadığıyla ilgili denetim prosedürlerinin uygulanmasında eksiklikler tespit edilmiştir.

Hasılat; ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır. TMS 18 *Hasılat* Standardı¹ kapsamında hasılat aşağıdaki üç başlık altında sınıflandırılabilir:

1. Mal satışları,
2. Hizmet sunumları,
3. İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.

Denetçi, işletmelerin hasılat olarak raporladığı tutarlara (mal satışı, hizmet sunumu veya işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından doğan getiriler) ilişkin geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümleri (TMS 18) kapsamında aşağıdaki muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanıp sağlanmadığı hususunda güvence elde etmek zorundadır:

- Gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin muhtemel olması,
- Hasılatın güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi,
- Maliyetlerin tanımlanabilmesi ve güvenilir bir biçimde ölçülmesi.

Denetçi yukarıdaki muhasebeleştirme kriterlerine ek olarak mal satışları ile ilgili; sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilip devredilmediği hususu ile işletmenin satmış olduğu mallar üzerinde etkin bir kontrol veya sahipliğin gerektirdiği düzeyde bir yönetim etkinliği sürdürüp sürdürmediği hususunda da güvence elde etmelidir.

Bu noktada işletme yönetiminin, hasılatın finansal tablolara alınmasını engelleyen şartlar içeren satış sözleşmeleri yapmak veya satışları teslimattan önce fatura etmek suretiyle satışları olduğundan fazla göstermesi riski bulunabilir. Bu tür durumlarda denetçi, örneğin sadece mevcut tutarların doğrulanması amacıyla değil; aynı zamanda satış sözleşmelerinin, tarih, iade etme hakkı ve teslimat şartları gibi ayrıntılarını doğrulamaya yönelik dış teyit yöntemleri tasarlaması gerekebilir.

Denetçinin finansal tablolara alınan hasılat tutarının doğruluğuna ilişkin de güvence elde etmesi gerekmektedir. Bu kapsamda denetçinin TMS 18 hükümleri uyarınca hasılatın alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülüp ölçülmediği hususu ile hasılat olarak muhasebeleştirilen tutarın bir finansman unsuru içerip içermediği hususuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gereklidir.

¹ [TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı* 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere TMS 18'in yerini almıştır.]

Denetçi işletmenin geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümleri kapsamında açıklanması zorunlu olan hususlara finansal tablo dipnotlarında yer verip vermediği konusunda da kendisine makul güvence sağlamalıdır.

Denetçi yukarıda bahsi geçen geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerini de göz önünde bulundurarak BDS'ler uyarınca hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirler ve değerlendirir. Ayrıca, hasılatın muhasebeleştirilmesinde hile risklerinin bulunduğu varsayımıyla, hangi tür hâsılatın, hasılat işlemlerinin veya yönetim beyanlarının bu tür risklere sebep olabileceğinin değerlendirilmesi gereklidir. Bu bağlamda BDS 330 "*Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler*" Standardı, denetçinin yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklerin niteliğini zamanlamasını ve kapsamını belirlemek ve söz konusu risklere karşılık vermek amacıyla kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürlerinden oluşan müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanmasını ve uygulamasını öngörmektedir.

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.

E. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde, incelenen denetim dosyalarının % 5'inde, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk ve sonraki ölçümleri ile sınıflandırmasına ilişkin yürütülen denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

Yatırım amaçlı gayrimenkul, mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak amacından ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkullerdir. Söz konusu gayrimenkuller, işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yarattığından TMS 16 kapsamında sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayrı olarak sınıflandırılmaktadır. TMS uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkullerin nasıl sınıflandırılacağı kullanım amacına göre değişmektedir. Örneğin; işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satılan gayrimenkuller, olağan faaliyet akışı çerçevesinde satılmak amacıyla elde tutulan gayrimenkullerdir ve TMS 2 *Stoklar* Standardı kapsamında stok olarak değerlendirilir. Buna karşılık normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan

gayrimenkuller ise TMS 40 kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına girmektedir. TMS 40 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller* Standardında; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ilk muhasebeleştirme ve muhasebeleştirme sonrası ölçüm olmak üzere iki ayrı başlık halinde değerlendirilmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması durumunda varlık olarak muhasebeleştirilir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller başlangıçta maliyeti ile ölçülürken, muhasebeleştirme sonrası ölçümde gerçeğe uygun değer yönteminin veya maliyet yönteminin tercih edilmesi ve tercih edilen yöntemin tüm yatırım amaçlı gayrimenkullere uygulanması gerekmektedir.

Maliyet yöntemine göre ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. Gerçeğe uygun değeri ile ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller için ise amortisman ayrılmasına gerek yoktur. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin TMS hükümlerinin işletmelerce yasal defterlerinin tutulmasında esas alınan VUK hükümlerinden önemli ölçüde farklılaşması başta sınıflandırma olmak üzere değerlendirme, gerçekleştirme yönetim beyanlarına ilişkin önemli yanlışlık riskini artırmaktadır. Bu çerçevede denetçinin başta yukarıda bahsedilen geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerinden kaynaklananlar olmak üzere önemli yanlışlık risklerini değerlendirmesi, belirlenen risklere karşılık veren denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulaması gerekir.

V. SONUÇ

Kurumumuz tarafından, 2014 ve 2015 yıllarında denetim kuruluşlarının kalite kontrol sistemlerine yönelik incelemeler, 2016 yılında ise seçilmiş dosya incelemeleri yapılmıştır. Bu kapsamda; 2014 yılında 63, 2015 yılında 48 olmak üzere toplam 111 denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemi, 2016 yılında ise 26 denetim kuruluşu ve 6 bağımsız denetçi incelenmiştir.

2017 yılında seçilmiş dosya incelemelerine devam edilmiş olup, toplam 54 bağımsız denetim kuruluşu ve 4 bağımsız denetçi nezdinde inceleme yapılmıştır. Yapılan dosya incelemeleri neticesinde tespit edilen önemli bulgulara yönelik analiz ve değerlendirmeler raporun önceki bölümlerinde yer almaktadır.

Denetçiler yürürlükte olan BDS'lerin hükümlerine uymak zorundadır. Bununla birlikte Kurumumuzca gerçekleştirilen dosya incelemeleri sonucu tespit edilen eksikliklerin özellikle belirli alanlarda yoğunlaştığı görülmektedir. Bu çerçevede denetim kuruluşu ve denetçilerin yürütecekleri denetimlerde özellikle aşağıda belirtilen yükümlülük veya sorumluluklara ilişkin gerekli dikkat ve özeni göstermeleri denetim kalitesinin artırılması açısından önem arz etmektedir:

- Yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemler olarak tarif edilen hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir. Ancak, denetçi bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Denetçi bu güvenceyi planlanmış prosedürlerin yanı sıra, hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine özgülenmiş denetim prosedürlerini uygulayarak elde eder. Mezkûr prosedürleri tasarlamak ve uygulamak için denetçi, bunlara mesnet teşkil eden hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmek zorundadır.
- Bağımsız denetim faaliyeti risk odaklı yürütülen ve sonuçlandırılan bir süreçtir. Denetçi, makul güvence sağlamak için önemli yanlışlık riskinin bir fonksiyonu olan denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. Bu bağlamda, önemli yanlışlık risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için dayanak oluşturan finansal tablo

ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi işlemleri ise bağımsız denetimin doğru ve dengeli bir eksende seyretmesi için büyük önem arz etmektedir.

- Bağımsız denetim mekanizması dâhilinde, iç kontrol dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesinden ve değerlendirilmesinden sonraki adım, gerekli denetim prosedürlerini uygulayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir. Denetçi hangi denetim prosedürlerini (müteakip denetim prosedürleri) uygulayacağına denetlenen işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklamanın niteliğine ve kendi mesleki muhakemesine göre karar verir. Tüm bunların dışında, önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilmese dahi, her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlamak ve uygulamak denetçinin sorumlulukları arasındadır.
- Birçok ilişkili taraf işlemi işletmenin olağan iş akışı içinde gerçekleşir ve ilişkili olmayan taraflarla gerçekleştirilen benzer işlemler sonucunda finansal tabloların önemli yanlışlık içermesi riskinden daha fazla bir risk içermeyebilir. Ancak bazı durumlarda ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin niteliği, ilişkili olmayan taraflarla gerçekleştirilen benzer işlemlere göre finansal tablolarda daha yüksek önemli yanlışlık riskine sebep olabilir. Bu tür durumlarda denetçi, denetimin genel işleyişinden farklı olarak ilave denetim prosedürleri uygulayarak ilişkili taraf işlemlerine dair makul güvence elde etmelidir.
- İşletmenin sürekliliği esası uyarınca finansal tablolar, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanır. Yönetim, işletmeyi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur. Yönetimin bu sorumluluğunun yanı sıra denetçinin görevi, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve yönetimin bu esası kullanmasının uygunluğuna ilişkin bir sonuca varmaktır. Ayrıca denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca ulaşmalıdır.

- Denetimin yürütülmesi sürecinde hazırlanan veya edinilen çalışma kâğıtları, genel amaçlara ulaşıldığına yönelik denetçi tarafından varılan sonucun dayanağına ve denetimin, BDS'lere ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıt sağlamaktadır. Bu bağlamda çalışma kâğıtlarının, söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin, uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını, uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve elde edilen denetim kanıtlarını ve denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususları, bunlarla ilgili varılan sonuçları ve bu sonuçlara ulaşırken yapılan önemli mesleki muhakemeleri anlayacağı şekilde ve zamanında hazırlanması gerekmektedir. Ayrıca, denetçi çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesinden ve üzerinde bir değişiklik yapılmasına izin verilmeyecek şekilde muhafaza edilmesinden de sorumludur.
- Denetçinin denetlenen işletmeden bağımsız olması, görüşünü herhangi bir etki altında kalmadan oluşturabilmesinin teminatıdır. Bağımsızlık ayrıca, denetçinin dürüst davranabilmesini, tarafsız olmasını ve mesleki şüpheciliğini sürdürmesini sağlar. Bu amaçla, yerel mevzuat ve Etik Hükümler'de yer alan bağımsızlık hükümlerine eksiksiz uyum sağlanmasının yanı sıra, denetçinin KKS 1 uyarınca bağımsız olması gereken her bir personelden her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarını ve uyacaklarını bildiren bir taahhütname alması gerekmektedir.
- Denetçinin önemliliği belirlemesi mesleki muhakemesini kullanmasını gerektiren bir konudur ve bu belirleme denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından etkilenir. Denetimin planlanması sırasında belirlenen önemlilik, bu tutarın altında kalan düzeltilmemiş yanlışlıkların her zaman önemsiz olarak değerlendirileceği bir tutar oluşturmayabilir. Bazı yanlışlıklarla ilgili durumlar denetçinin söz konusu yanlışlıkları önemliliğin altında olsalar bile önemli olarak değerlendirmesine sebep olabilir. Ayrıca denetçinin, düzeltilmemiş yanlışlıkların tamamının finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirirken, sadece büyüklüklerini değil aynı zamanda niteliklerini ve ortaya çıkmalarına ilişkin belirli şartları da dikkate alması gerekmektedir.

- İşletmenin finansal tablolarında raporlanan tutar ve açıklamaları belirleyen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanması dâhil, işletme faaliyetlerinin mevzuata uygun şekilde gerçekleştirilmesini sağlama sorumluluğu, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetime aittir. Mevzuata uyum kapsamında denetçinin sorumlulukları ise, finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata ilişkin aykırılıkların tespit edilmesine yardımcı olması için belirli denetim prosedürlerini uygulamaktır.
- Denetçi riskleri belirleme, belirlenen risklere karşılık verme ve nihayetinde görüş oluşturma aşamalarında, finansal raporlama çerçevesinin zorunlu tuttuğu açıklamaların tam, tarafsız ve hatasız bir şekilde sunulmadığını göz önünde bulundurmalıdır. Finansal tablo kalemlerinin dönem içinde gerçekleşen işlemlerin sonuçlarını yansıttığı dikkate alındığında, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu diğer bilgilere ulaşmasını sağlayan açıklamaların, gerçeğe uygun bir şekilde sunulması, finansal tabloların gerekli tüm bilgileri ihtiva etmesi açısından büyük önem arz etmektedir.