

# 2020

## Yıllık İnceleme Raporu

## İÇİNDEKİLER

<b>1. GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>2. KALİTE GÜVENÇE SİSTEMİ İNCELEMELERİ.....</b>	<b>2</b>
<b>3. İNCELEMELERDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR .....</b>	<b>4</b>
<b>4. 2019 VE 2020 YILLIK İNCELEME RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI... 7</b>	<b>7</b>
<b>5. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>9</b>
5.1 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	9
5.2 Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar.....	12
5.3 Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları .....	14
5.4 Stoklar.....	16
5.5 Hasılat.....	18
5.6 İlişkili Taraflar .....	19
5.7 Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.....	21
5.8 Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar .....	23
5.9 Dış Teyitler .....	24
5.10 İşletmenin Sürekliliği .....	25
5.11 Kilit Denetim Konuları.....	27
5.12 Önemlilik.....	29
5.13 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar .....	30
5.14 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi .....	32
<b>6. SONUÇ.....</b>	<b>33</b>

## **Grafik ve Tablolar**

<b>Grafik 1:</b> 2020 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçi Sayısı .....	2
<b>Grafik 2:</b> 2020 Yılında İncelenen Denetim Dosyalarının Dağılımı .....	3
<b>Grafik 3:</b> Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Dosya Bazında Ağırlıklandırılması .....	5
<b>Grafik 4:</b> Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Ağırlıklandırılması .....	6
<b>Tablo 1:</b> Yaygın Olarak Tespit Edilen Muhasebe Bulguları .....	4
<b>Tablo 2:</b> Yaygın Olarak Tespit Edilen Denetim Standartları Bulguları .....	4
<b>Tablo 3:</b> İncelemelerde Tespit Edilen Eksikliklerin İlgili Olduğu BDS Hükümleri .....	33
<b>Tablo 4:</b> Yıllar İtibarıyla Uygulanan Yaptırım Türleri.....	35

# 2020 YILI YILLIK İNCELEME RAPORU

## 1. GİRİŞ

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

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

Kurumumuz tarafından yapılan inceleme sonuçları hakkında kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla hazırlanan bu Raporun ikinci bölümünde 2020 yılında yapılan seçilmiş dosya incelemeleri hakkında bilgi verilmekte, Raporun üçüncü bölümünde yapılan dosya incelemeleri neticesinde tespit edilen önemli bulgular, dördüncü bölümünde 2019 ve 2020 Yıllık İnceleme Raporlarının karşılaştırılması, beşinci bölümde söz konusu bulgulara ilişkin değerlendirmeler ve altıncı bölümde ise sonuç yer almaktadır.

## 2. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ İNCELEMELERİ

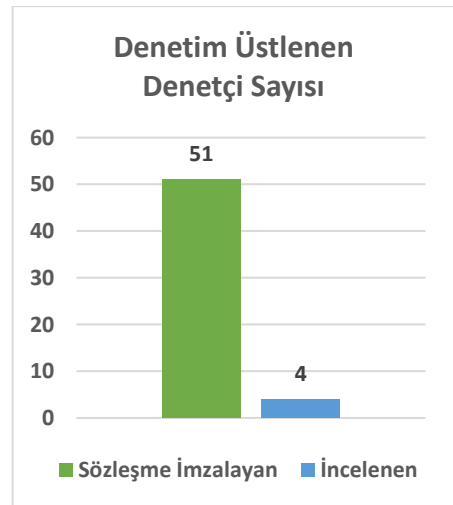
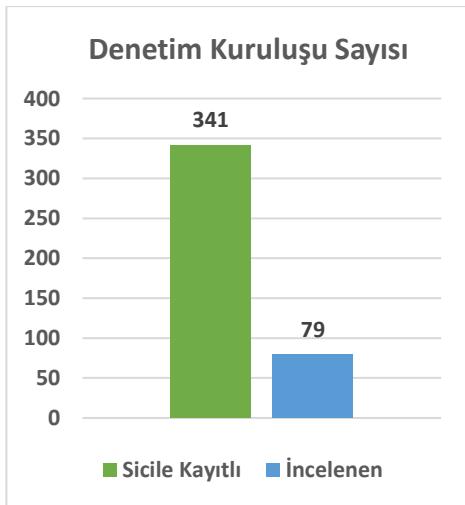
Kamu Gözetimi Kurumu, bağımsız denetimin kalitesini korumak ve artırmak amacıyla, denetim kuruluşları ve denetçiler nezdinde kalite kontrol sistemi ve seçilmiş dosya incelemeleri gerçekleştirmektedir. Bu çerçevede 2014 ve 2015 yıllarında gerçekleştirilen kalite kontrol sistemine yönelik incelemelerin 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 2020 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.

2020 yılı itibarıyla yetkilendirilmiş 341 denetim kuruluşundan 79'u nezdinde inceleme yapılmış olup, yapılan incelemelerin 67'si dosya incelemelerinden 12'si ise diğer incelemelerden oluşmaktadır.

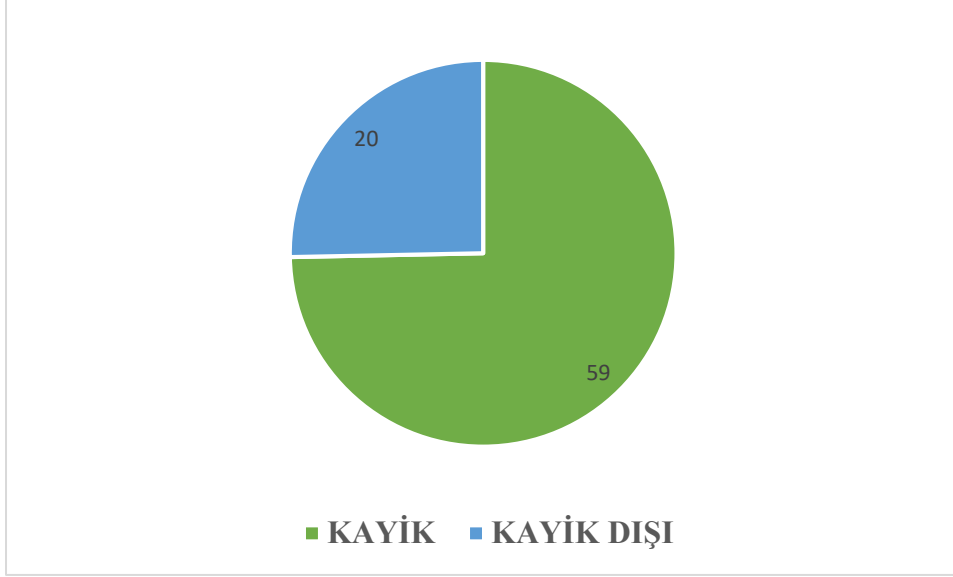
Bununla birlikte, 21/07/2017 tarihli 30130 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan düzenleme ile bağımsız denetçilerin kendi adlarına bağımsız denetim üstlenebilmeleri için belirli şartlar getirilmiştir. Bu kapsamda bu şartları karşılayan ve 2020 yılında sözleşme imzalayan 51 denetim üstlenen bağımsız denetçiden 4'ü incelenmiş olup, yapılan incelemelerin tamamı dosya incelemelerinden oluşmaktadır.

**Grafik 1: 2020 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçi Sayısı**



2020 yılında incelenen 79 denetim kuruluşundan 59'unun KAYİK dâhil denetim yetkisi bulunmaktadır.

**Grafik 2: 2020 Yılında İncelenen Denetim Dosyalarının Dağılımı**



### 3. İNCELEMELERDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR

2020 yılında, ihbar ve şikâyet incelemeleri hariç olmak üzere, 67'si denetim kuruluşu nezdinde, 4'ü denetim üstlenen bağımsız denetçi nezdinde gerçekleştirilen toplam 71 denetim dosyasında yaygın olarak karşılaşılan bulgular Tablo-1'de yer almaktadır.

**Tablo 1: Yaygın Olarak Tespit Edilen Muhasebe Bulguları**

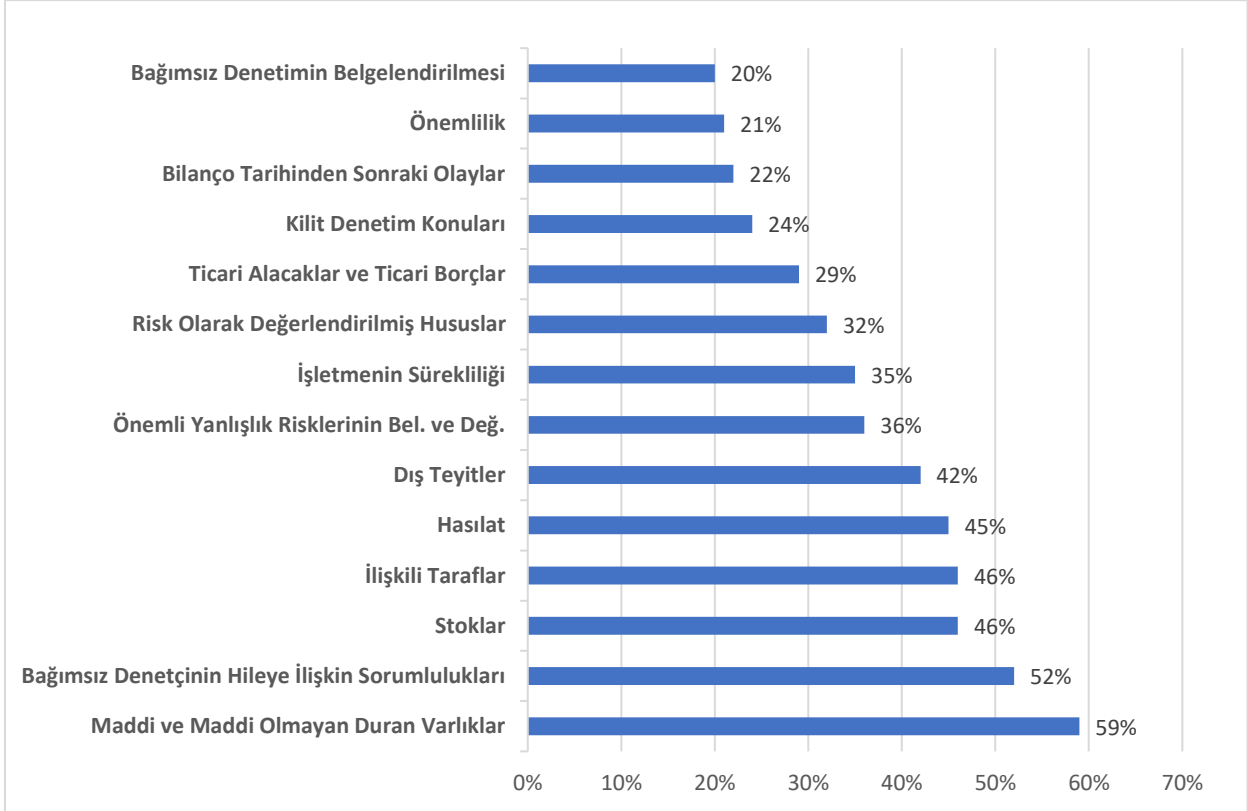
➤ Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar
➤ Stoklar
➤ Hasılat
➤ Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar

**Tablo 2: Yaygın Olarak Tespit Edilen Denetim Standartları Bulguları**

➤ Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
➤ İlişkili Taraflar
➤ Dış Teyitler
➤ Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
➤ İşletmenin Sürekliliği
➤ Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar
➤ Kilit Denetim Konuları
➤ Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
➤ Önemlilik
➤ Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi

2020 yılı itibarıyla incelemelerde yaygın olarak tespit edilen bulguların her bir denetim dosyası bazında tespit edilme sıklığı Grafik 3’de gösterilmektedir.

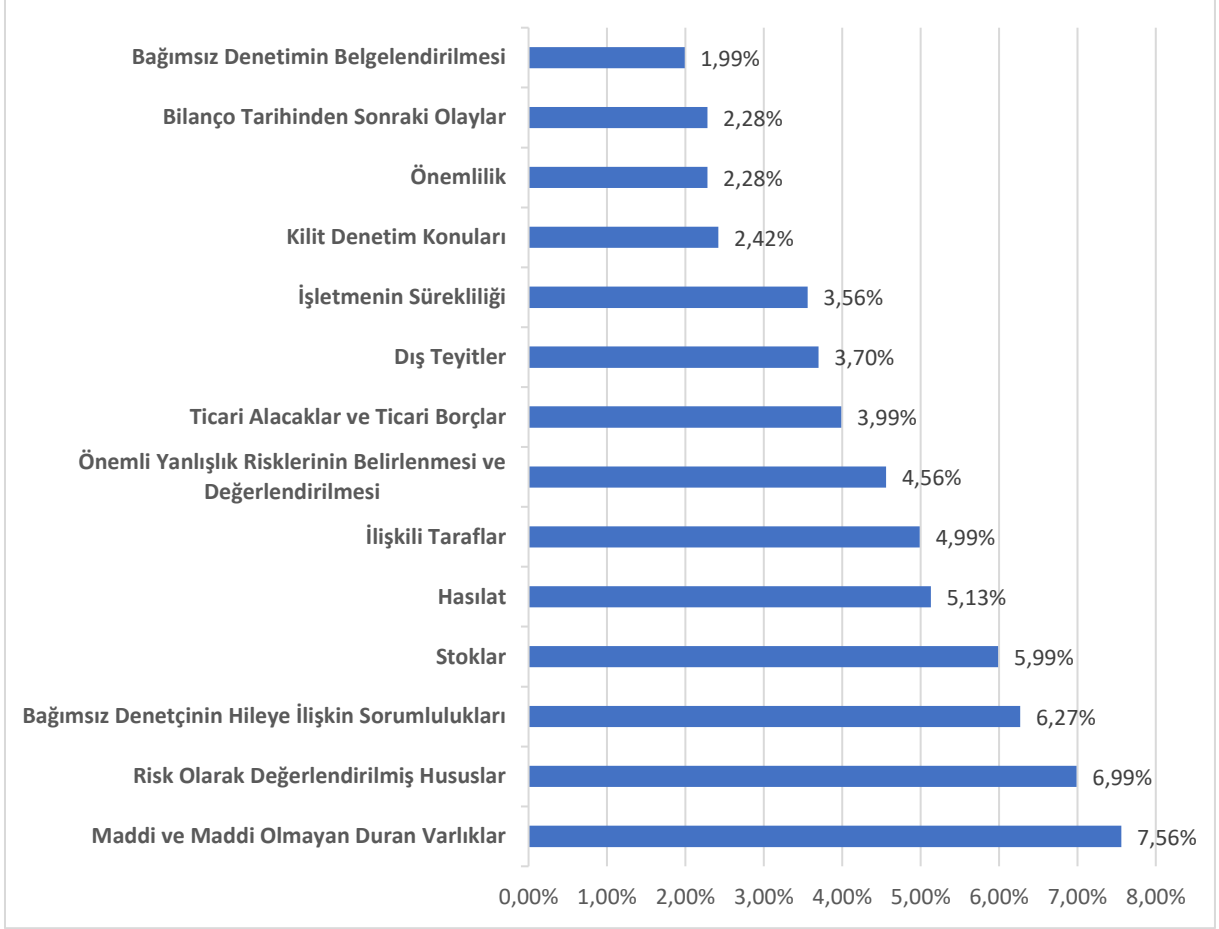
**Grafik 3: Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Dosya Bazında Ağırlıklandırılması**





Bununla birlikte, 2020 yılı incelemelerinde toplamda 71 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 701 bulgu tespit edilmiştir. Grafik 4’te her bir bulgunun toplam bulgular içerisindeki ağırlığı gösterilmiştir.

**Grafik 4: Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Ağırlıklandırılması**



#### 4. 2019 VE 2020 YILLIK İNCELEME RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Yıllık İnceleme Planı kapsamında 2019 yılında gerçekleştirilen Kalite Güvence Sistemi incelemelerinde Kurumumuz tarafından yetkilendirilen 283 denetim kuruluşundan 72'si ve 59 denetim üstlenen bağımsız denetçiden 3'ü incelenmiş olup 2020 yılı incelemelerinde ise sicile kayıtlı 341 denetim kuruluşundan 79'u ve 51 denetim üstlenen bağımsız denetçiden 4'ü KHK'nin 25'inci maddesi uyarınca incelenmiştir.

Diğer taraftan, 2019 ve 2020 yılı incelemelerinde yaygın olarak tespit edilen bulgular şunlardır:

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

2019 incelemelerinde yaygın olarak rastlanan ancak 2020 yılı incelemelerinde yaygın olmayan bu sebeple 2020 Yıllık İnceleme Raporunda yer alamayan bulgular ise aşağıda belirtilmiştir.

- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma,
- Finansal Tabloların Sunumu,
- Kalite Kontrol Sistemi,
- Finansal Varlıklar, Yükümlülükler ve Dava Karşılıkları.

2020 Yıllık İnceleme Raporunda yukarıda belirtilen söz konusu bulguların yerine yaygın olarak rastlanan bulgular aşağıda yer almaktadır.

- Kilit Denetim Konuları,
- Önemlilik ve
- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar.

Dosya bazında **Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara** ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığı 2019 yılında %75'iken 2020 yılında söz konusu oran %59 olarak gerçekleşmiştir. Bununla birlikte **Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları** kapsamında tespit edilen bulgular 2019 yılında %32 iken 2020 yılında %52'ye, **Hasılat** kalemine yönelik tespit edilen bulgular 2019 yılında %38'iken 2020 yılında %45'e **Dış Teyitlere** ilişkin tespit edilen bulgular 2019 yılında %30'iken 2020 yılında %42'ye, **Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar** kapsamında tespit edilen bulgular 2019 yılında %23'iken 2020 yılında %32 oranına yükseldiği göze çarpmaktadır.

## 5. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 5.1 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Kurumumuz tarafından 2020 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların %7,56'sında maddi ve maddi olmayan duran varlıkların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*'a göre maddi duran varlıklar;

(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.

TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*'a göre finansal tablolara alınma koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, ilk defa finansal tablolara alınırken maliyet bedeli ile ölçülmekte ve maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler olduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilmektedir. 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. Sonraki ölçümde ise maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli tercih edilir ve tercih edilen muhasebe politikası ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanır.

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter

değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değeri artışı adı altında toplanmalıdır.

TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*'a göre maddi olmayan duran varlıklar;

*“Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır.”* şeklinde tanımlanmaktadır.

TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*'a göre muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi 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. Yeniden değerlendirme yapmak için gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle ölçülür. Yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır.

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynakta biriktirilir.

### Tespit edilen eksikliklerin yoğunluk gösterdiği bulgular aşağıda yer almaktadır:

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların mevcudiyetinin tespit edilmemesi ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklara yönelik finansal tablo açıklamalarının yeterli olmaması
- Belirlenen faydalı ömür tahminlerinin ve seçilen amortisman yöntemlerinin uygunluğunun sorgulanmaması
- Binaların, üzerine inşa edildikleri arsalardan ayrı olarak finansal tablolara yansıtılmamasına ilişkin gerekli çalışmaların yapılmaması
- Amortisman ve itfa payı hesaplamalarının doğruluğunu test etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmaması
- Amortisman hesaplamalarında kalıntı değerin hesaplamaya dahil edilmemesinin değerlendirilmemesi
- Muhasebeleştirme sonrası yapılan ölçümlerde, seçilen muhasebe politikasının ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanmamasının belirlenmemesi ya da değerlendirilmemesi
- Marka, ticari başlıklar ve yayın hakları, lisans ve imtiyazlar gibi unsurların aktifleştirilmesinde, ilgili unsurların maddi olmayan duran varlık tanımı ve muhasebeleştirme kriterlerini karşılayıp karşılamadığının değerlendirilmemesi ve ilgili maddi doğrulama prosedürlerinin yeterli düzeyde olmaması
- Ortaya çıkan yeniden değerlendirme artışlarının geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümleri uyarınca muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin kontrolüne yönelik denetim prosedürlerinin uygulanmaması

## 5.2 Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar

Kurumumuz tarafından 2020 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların %6,99'unda belirlenen ve değerlendirilen "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına ilişkin eksiklikler tespit edilmiştir.

BDS 330 "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler" Standardı, BDS 315'e uygun olarak belirlenen ve değerlendirilen "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına yönelik denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. BDS 330 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 sağlamıyorsa - denetimle ilgili kontrollere ilişkin edindiği anlayışa ilave olarak - ilgili kontrollerin işleyiş etkinliklerine ilişkin kontrol testlerini 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:

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

kaynaklanmaktadır.

Maddi doğrulama prosedürleri; detay testleri ve analitik doğrulama prosedürlerinden oluşmaktadır. 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, tamlik 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.

**Tespit edilen eksikliklerin yoğunluk gösterdiği bulgular aşağıda yer almaktadır:**

- Finansal tabloların kapanış işlemleriyle ilgili olarak uygulanması gereken maddi doğrulama prosedürlerin uygulanmaması
- “Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerden bağımsız olarak, her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanmaması ve uygulanmaması
- Finansal tablo düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işlerin ve müteakip denetim prosedürlerinin uygun bir şekilde tasarlanmaması veya yeterli bir şekilde uygulanmaması
- Kontrollerin işleyiş etkinliklerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla kontrol testlerinin uygulanmaması



### 5.3 Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları

Kurumumuz tarafından 2020 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların %6,27'sinde finansal tablolardaki hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde ve bu risklere karşılık verilerek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi ile ilgili yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

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 öncelikle 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. Bu sürecin sağlam bir şekilde gerçekleştirilmesi işletmedeki hile risklerinin belirlenmesi ve bu risklere karşılık verilmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından

izlenen süreçler ile bu risklerin azaltılması için yönetimin oluşturduğu iç kontrollerin yeterli bir şekilde anlaşılması ve denetçi tarafından değerlendirilmesini sağlayacaktır.

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.

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.

**Tespit edilen eksikliklerin yoğunluk gösterdiği bulgular aşağıda yer almaktadır:**

- İşletmeyi etkileyen gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığını belirlemek amacıyla yönetimin sorgulanmaması
- Finansal tablolar düzeyinde hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işlerin belirlenmemesi
- Hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlenmesi ve değerlendirilmesi aşamasında, hasılatın finansal tablolara alınmasında hile risklerinin bulunduğu varsayımıyla, hangi tür hasılatın, hasılat işlemlerinin veya yönetim beyanlarının bu tür risklere sebep olabileceğinin değerlendirilmemesi
- Yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerinin uygulanmaması
- Finansal tablolar düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmemesi ve değerlendirilmemesi
- Bir yanlışlığın belirlenmesi halinde söz konusu yanlışlığın hile göstergesi olup olmadığının değerlendirilmemesi

- Değerlendirilmiş hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin “önemli (ciddi) riskler” olarak ele alınmaması ve kontrol faaliyetleri dâhil, işletmenin bu tür risklere yönelik kontrolleri anlayıp anlamadığının değerlendirilmemesi

## 5.4 Stoklar

Kurumumuz tarafından 2020 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların %5,99’unda stokların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığının tespitine yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

Stoklar; olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan veya üretilmekte olan, üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıklardır.

TMS 2 *Stoklar*, Finansal tablolarını TFRS’lere uygun olarak hazırlayan ve sunan işletmeler için stoklarla ilgili muhasebe uygulamalarını belirlemektedir. BOBİ FRS uygulayan işletmeler için ise stoklara ilişkin muhasebe ilkeleri, BOBİ FRS Bölüm 6’da ele alınmaktadır. Stoklara ilişkin muhasebe uygulamalarında iki çerçeve arasındaki temel benzerlik ve farklılıklara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

	TFRS	BOBİ FRS
<b>Dönem Sonu Ölçümü</b>	Maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür.	✓ TFRS ile uyumlu
<b>Değer Düşüklüğünün Tespiti</b>	Net gerçekleşebilir değer in maliyetin altına düşmesi durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.	✓ TFRS ile uyumlu
<b>Stok Maliyetinin Belirlenmesi</b>	Normal maliyet yöntemi kullanılır	Tam maliyet ve normal maliyet yöntemleri kullanılır.
<b>Vade Farkı</b>	Bütün vade farkları ayrıştırılır.	1 yıl ve daha kısa vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırılmaksızın maliyete eklenir.
<b>Borçlanma Maliyetleri</b>	Özellikli varlık niteliğindeki stokların maliyetine dahil edilir.	Üretimi 1 yıldan uzun süren stokların maliyetine dahil edilir.

Stoklara yönelik denetim çalışmalarının amacı; 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 olmaktır.

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

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

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

**Tespit edilen eksikliklerin yoğunluk gösterdiği bulgular aşağıda yer almaktadır:**

- Stokların mevcudiyeti, tamlığı, doğruluğu, değerlemesi ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi
- Stok sayımına katılım sağlanmaması ve test sayımlarının yapılmaması
- Stokların net gerçekleştirilebilir değerinden sunulup sunulmadığına, dolayısıyla değer düşüklüğü olup olmadığına yönelik yeterli denetim prosedürlerinin uygulanmaması

- Stok sayım tarihi ile finansal tablo tarihi arasında stoklarda meydana gelen değişikliklerin uygun olarak kaydedilip kaydedilmediğine ilişkin denetim prosedürü uygulanmaması
- Nihai stok kayıtlarının, stok sayım sonuçlarını doğru bir şekilde yansıtır yansıtmadığına karar vermek için söz konusu kayıtlarla ilgili denetim prosedürü uygulanmaması

## 5.5 Hasılat

Kurumumuz tarafından 2020 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların %5,13'ünde hasılatın geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* 'a göre hasılat; "*İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir*" şeklinde tanımlanmaktadır.

Hasılat bir işletmede faaliyet kârı başta olmak üzere temel finansal rasyoları belirleyen ana kalem olup genellikle diğer kalemlerin çok ötesinde finansal büyüklüğe sahiptir. Bunun yanında yapılan çalışmalar, hileli finansal raporlama vakalarının büyük bir çoğunluğu hasılatın uygun olmayan bir şekilde finansal tablolara alınmasına dayanmaktadır. Bu açıdan Bağımsız Denetim Standartları çok istisnai durumlar hariç hasılatta hile riskinin varlığını kabul ile denetimin planlanması ve yürütülmesini öngörmektedir.

Denetçi 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 risklere karşılık vermek amacıyla kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürlerinden oluşan müteakip denetim prosedürlerinin tasarlamasını 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.

#### **Tespit edilen eksikliklerin yoğunluk gösterdiği bulgular aşağıda yer almaktadır:**

- Hasılatın muhasebeleştirilmesinin ve ölçümünün doğruluğuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin tasarlanmaması ve uygulanmaması
- İşletmeye özgü bir şekilde hasılatla yönelik önemli yanlışlık risklerinin belirlenmemesi veya hile riskinin ele alınmaması
- Özellikle satış faturalarının doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmemesi
- Dönemsellik testlerinin yeterli şekilde gerçekleştirilmemesi ve dönem boyunca kaydedilen hasılatla ilişkin yevmiye kayıtlarının ve düzeltmelerin test edilmemesi
- Finansman bileşeni içeren vadeli satışlarda; finansman bileşeninin hasılattan ayrı şekilde finansal tablolara alındığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmaması
- Uygun olmayan bir şekilde denetim örnekleme kullanımının kullanılması, yetersiz örneklem büyüklüğünün belirlenmesi
- İlişkili taraflarla gerçekleştirilen satışların piyasa şartlarında gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespitine yönelik herhangi bir çalışmanın yapılmaması
- Hasılatın muhasebeleştirilmesinde hile riskinin bulunduğu varsayımıyla hangi tür hasılatın, hasılat işlemlerinin veya yönetim beyanlarının hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine sebep olabileceğinin değerlendirilmemesi

## **5.6 İlişkili Taraflar**

Kurumumuz tarafından 2020 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların %4,99’unda ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak denetim prosedürlerinin uygulanmasında ve çalışma kâğıtlarının düzenlenmesinde eksiklikler tespit edilmiştir.

İlişkili taraf işlemleri olağan iş akışı içerisinde gerçekleştiğinde, ilişkili olmayan taraflarla gerçekleştirilen işlemler sonucunda finansal tabloların önemli yanlışlık içermesi riskinden daha fazla bir risk içermeyebilir. Ancak bazı durumlarda ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin niteliği, finansal tablolarda ilişkili olmayan taraflara kıyasla daha yüksek önemli yanlışlık riskine sebep olabilir. Örneğin:

- 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 gerçekleştirilebilir.

BDS 550 “İlişkili Taraflar” Standardı, bir finansal tablo denetiminde ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle ilgili denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. Bu Standarda göre denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraf ilişki ve işlemleriyle ilgili hükümler bulunması durumunda, işletmenin ilişkili taraf ilişkilerini, işlemlerini veya bakiyelerini bu çerçevenin hükümlerine uygun olarak gerektiği gibi muhasebeleştirmemesinden veya açıklamamasından kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini belirlemek, değerlendirmek ve bunlara karşılık vermek için denetim prosedürleri uygulamakla sorumludur. Eğer geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraflarla ilgili herhangi bir hüküm yoksa veya hükümler yetersiz olsa bile denetçi, finansal tabloların bu ilişki ve işlemlerden etkilendiği ölçüde, aşağıdaki hususlar hakkında bir sonuca ulaşabilmesine olanak sağlayacak kadar, bu ilişki ve işlemlerle ilgili bilgi elde etmelidir:

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

**Tespit edilen eksikliklerin yoğunluk gösterdiği bulgular aşağıda yer almaktadır:**

- Denetim dosyasında ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle ilgili herhangi bir çalışmanın yer almaması
- Finansal tabloların, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinden doğabilecek hile veya hata kaynaklı önemli yanlışlıklara açıklığının denetim ekibi içerisinde müzakere edilmemesi

- İlişkili tarafların kimliği, ilişkili taraflarla arasındaki ilişkinin niteliği ve dönem içerisinde ilişkili taraflarla herhangi bir işlem gerçekleştirip gerçekleştirmediği hususlarında yönetimin sorgulanmaması
- İlişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmemesi ve değerlendirilmemesi
- İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin piyasa koşullarında gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmamış olması

## 5.7 Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Kurumumuz tarafından 2020 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların %4,56'sında iç kontrol dahil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine yönelik denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

Önemli yanlışlık riski, finansal tabloların denetim öncesinde önemli bir yanlışlık içermesi riskidir. Bu risk, yapısal risk ve kontrol riski olmak üzere iki bileşenden oluşmaktadır. Yapısal risk, ilgili kontrol mekanizması dikkate alınmadan önce, bir yönetim beyanının tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlık içermeye açık olması durumudur. Kontrol riski ise, bir yönetim beyanında ortaya çıkabilecek ve tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrolü tarafından zamanın önlenememesi veya tespit edilerek düzeltilememesi riskidir.

BDS 315 “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” Standardına göre denetçinin amacı, işletmenin iç kontrolü dahil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır. Denetçi finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine bir dayanak oluşturmak amacıyla risk değerlendirme prosedürlerini uygulamalıdır. Bu prosedürler; yönetimin, iç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin veya işletme içindeki diğer kişilerin sorgulanmasını, analitik prosedürleri, gözlem ve tetkiki içerir.



İşletme ve çevresi ve denetimle ilgili iç kontrol hakkında kanaat edindikten sonra denetçi, müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına dayanak teşkil etmesi amacıyla:

(a) Finansal tablo düzeyinde ve

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

önemli yanlışlık risklerini belirlemeli ve değerlendirmelidir. Bu amaçla denetçi;

- 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 belirlemeli,
- Belirlenen riskleri değerlendirmeli; bu risklerin, bir bütün olarak finansal tablolarla daha yaygın bir şekilde ilgili olup olmadığını ve potansiyel olarak birçok yönetim beyanını etkileyip etkilemediğini değerlendirmeli,
- Test etmek istediği ilgili kontrolleri dikkate alarak, belirlenen riskleri yönetim beyanı düzeyinde yanlışlığa sebep olabilecek hususlarla ilişkilendirmeli ve
- Birden fazla yanlışlık bulunması ihtimâli dâhil yanlışlık ihtimâlini ve potansiyel bir yanlışlığın önemli bir yanlışlık olarak sonuçlanıp sonuçlanmayacağını mütalaa etmelidir.

#### **Tespit edilen eksikliklerin yoğunluk gösterdiği bulgular aşağıda yer almaktadır:**

- İç kontrol dahil işletme ve çevresi hakkında kanaat edinmek için gerekli olan denetim prosedürlerinin uygulanmaması
- Müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına dayanak teşkil etmesi amacıyla finansal tablo düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık risklerinin belirlenmemesi ve değerlendirilmemesi
- İşletmenin finansal tablolarının önemli yanlışlıklara olan açıklığı ve geçerli finansal raporlama çerçevesinin işletmenin durum ve gerçeklerine uygulanması konularında müzakerede bulunulmaması
- İç kontrol bileşenlerinden olan, kontrol çevresi, işletmenin risk değerlendirme süreci, ilgili iş süreçleri dahil finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi ve iletişim, denetimle ilgili kontrol faaliyetleri ve kontrollerin izlenmesiyle ilgili kanaat edinilmemesi

## 5.8 Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar

Kurumumuz tarafından 2020 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların %3,99'unda ticari alacakların ve ticari borçların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* uyarınca ticari alacak, işletmenin müşterisinden tahsil etmeyi beklediği bedeli koşulsuz olarak alma hakkıdır. Bedeli alma hakkının koşulsuz olması ancak bedelin tahsilinin sadece bir vadeye bağlı olması halinde söz konusu olmaktadır. TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* uyarınca ticari borçlar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılan borçlardır.

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.

### Tespit edilen eksikliklerin yoğunluk gösterdiği bulgular aşağıda yer almaktadır:

- Önemlilik seviyesinin üzerinde olmasına rağmen ticari alacak ve ticari borç bakiyelerinin doğruluğuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi
- Ticari alacak ve ticari borç hesaplarının geçerli finansal raporlama çerçevesinde yer alan hükümlere uygun değerlendirilmediğinin tespitine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmamış olması
- Şüpheli hale gelen veya değer düşüklüğüne uğrayan ticari alacakların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirildiğinin tespitine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmamış olması
- İlişkili taraflarla ilgili olan ticari alacak ve ticari borç bakiyelerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemiş olması

## 5.9 Dış Teyitler

Kurumumuz tarafından 2020 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların %3,70'inde ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek amacıyla dış teyit prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması ile ilgili yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

BDS 505 “*Dış Teyitler*” Standardı uyarınca denetçi tarafından üçüncü bir kişiden (teyit eden taraf) fiziki, elektronik veya başka bir ortamda doğrudan yazılı yanıt şeklinde elde edilen dış teyit prosedürleri ile ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde edilmesi amaçlanmaktadır. Dış teyit prosedürlerini uygularken denetçi, dış teyit talepleri üzerinde, aşağıdakiler dâhil olmak üzere kontrol sahibi olmak ve bu kontrolü muhafaza etmek zorundadır:

- Teyit veya talep edilecek bilgilere karar verilmesi
- Teyit edecek uygun tarafın seçilmesi
- Teyit taleplerinin tasarlanması (taleplerin doğru bir şekilde gönderildiğine ve doğrudan denetçiye gönderilecek olan yanıtların, gerekli iletişim bilgilerini içerdiğine karar verilmesini de içerir)
- Taleplerin, uygun hâllerde tekitler (üsteleme) dâhil olmak üzere, teyit edecek tarafa gönderilmesi

Denetçinin teyit talebine verilen yanıtın güvenilirliği konusunda şüphe duyulmasına sebep olan faktörleri tespit etmesi durumunda, söz konusu şüpheleri gidermek için ilave denetim kanıtı elde etmesi beklenir. Yanıtın denetçi tarafından dolaylı olarak alınmış olması veya yanıtın başlangıçta teyit etmesi hedeflenen taraftan alınmamış olması bir yanıtın güvenilirliğiyle ilgili şüpheler olduğuna işaret edebilecek faktörler arasındadır. Elektronik bir teyit işlemi, bilgileri elektronik ortamda gönderen kişinin kimliğinin doğrulanması için şifreleme, elektronik imza ve internet sitesi güvenilirliğini onaylama prosedürleri gibi çeşitli tekniklerin uygulanmasını gerektirir. Bir teyit talebine verilen yanıtın güvenilir olmadığına denetçi tarafından karar verilmesi durumunda, bu durumun diğer denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi gerekir.

Teyit talebine yanıt verilmemesi durumunda ise ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için alternatif denetim prosedürleri uygulanır. Alacak hesap bakiyeleri için daha sonra yapılan belirli nakit tahsilatların, sevk irsaliyelerinin ve dönem sonuna yakın

tarihlerde gerçekleştirilen satışların incelenmesi, borç hesap bakiyeleri için daha sonra yapılan nakit ödemelerin veya üçüncü taraflarla mutabakatların ve ambar tesellüm fişi gibi diğer kayıtların incelenmesi uygulanabilecek alternatif denetim prosedürlerine örnek verilebilir.

Teyit edilmesi talep edilen bilgiler ile teyit eden tarafın sunduğu bilgiler arasında farklılık olması durumunda, finansal tablolardaki mevcut ya da muhtemel yanlışlıkların göstergesi olabileceğinden istisnaların sebeplerinin araştırılması gerekir.

#### **Tespit edilen eksikliklerin yoğunluk gösterdiği bulgular aşağıda yer almaktadır:**

- Dış teyit prosedürlerinin uygulanacağı hesap bakiyelerine ilişkin olarak, alt hesap kalemlerinden seçilen örneklem birimlerinin ana kitleyi temsil edecek şekilde belirlenmemesi ve örneklem seviyesinin yeterli düzeyde olmaması
- Dış teyit taleplerinin denetçiler yerine işletmeler tarafından tasarlanması ve teyit taleplerine verilen yanıtların Kuruluşun adresine değil işletmenin adresine gönderilmesi
- Teyit edilmesi talep edilen veya işletmenin kayıtlarında bulunan bilgiler ile teyit eden tarafın sunduğu bilgiler arasında farklılık olmasına rağmen söz konusu farklılıkların yanlışlık göstergesi olup olmadığının irdelenmemesi
- Teyit mektubuna yanıt verilmeyen durumlarda, ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için alternatif denetim prosedürlerinin uygulanmaması
- Üçüncü taraflardan gönderilen mutabakat mektuplarında teyit eden tarafa ait kaşe, imza, paraf vb. bulunmaması, elektronik ortamda gönderilen yanıtların güvenilirliğine yönelik gerekli kontrollerin sağlanmaması

### **5.10 İşletmenin Sürekliliği**

Kurumumuz tarafından 2020 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların %3,56'sında finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi, İşletme yönetimi tarafından işletmenin sürekliliği esasına ilişkin bir değerlendirme yapılması ve bu esasın kullanılmasının uygunluğuna ilişkin bir sonuca ulaşarak raporlama yapılmasıyla ilgili denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

BDS 570 “İşletmenin Sürekliliği” Standardında 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. İşletmenin sürekliliği kapsamında denetçinin sorumlulukları aşağıda yer almaktadır:

- Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve yönetimin bu esas kullanmasının uygunluğuna ilişkin bir sonuca varmak ve
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda değerlendirme yapmak.

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

İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin, BDS 560’ta tanımlanan finansal tabloların tarihinden itibaren on iki aydan daha kısa bir süreyi kapsaması durumunda denetçi, yönetimden yaptığı değerlendirmeyi finansal tablo tarihinden itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde genişletmesini talep eder. Denetçi, yönetimin değerlendirdiği dönemden sonrası için, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili sahip olduğu bilgiler hakkında yönetimi sorgular.

### Tespit edilen eksikliklerin yoğunluk gösterdiği bulgular aşağıda yer almaktadır:

- Finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği esasının amaçlanan kullanımı hakkında yönetimle müzakerede bulunulmaması ve yönetimin bu esas kullanmasının uygunluğuna ilişkin değerlendirme yapılmaması
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varılmaması
- İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığının tespiti amacıyla İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin bir ön değerlendirme yapıp yapmadığının sorgulanmaması
- İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek temel olay veya şartlar ile yönetimin bu olay veya şartları ele almaya ilişkin planlarının denetçi raporunda yeterince açıklanmaması

### 5.11 Kilit Denetim Konuları

Kurumumuz tarafından 2020 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların %2,42'sinde 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 eksiklikler tespit edilmiştir.

Kilit denetim konuları denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir. Kilit denetim konularını belirlenirken aşağıda yer alan kriterler dikkate alınır:

- 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

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 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.

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.

**Tespit edilen eksikliklerin yoğunluk gösterdiği bulgular aşağıda yer almaktadır:**

- Kilit denetim konularının belirlenmemesi ve denetçi raporunda bildirilmemesi
- Üst yönetimden sorumlu olanlara kilit denetim konularına yönelik gerekli bildirimlerde bulunulmaması
- Kilit denetim konularının nasıl ve ne şekilde belirlendiğine ilişkin çalışmaların mevcut olmaması
- Kilit denetim konularının üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilmemesi

## 5.12 Önemlilik

Kurumumuz tarafından 2020 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların %2,28'inde önemlilik seviyesi ile performans önemliliğinin belirlenmesi noktasında eksiklikler tespit edilmiştir.

BDS 320 “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” Standardına göre genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir. Denetçinin önemliliği belirlemesi ise mesleki muhakemesini kullanmasını gerektiren bir konudur. Denetçi önemlilik kavramını;

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

kullanır.

Bazı yanlışlıklarla ilgili durumlar denetçinin söz konusu yanlışlıkları önemliliğin altında olsalar bile önemli olarak değerlendirmesine sebep olabilir. Bu hususa ilâve olarak, düzeltilmemiş yanlışlıkların tamamının finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirirken denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkların sadece büyüklüklerini değil aynı zamanda niteliklerini ve ortaya çıkmalarına ilişkin belirli şartları da dikkate alır.

Denetimin sadece, münferit olarak önemli yanlışlıkları tespit edecek şekilde planlanması, münferit olarak önemli olmayan yanlışlıkların toplu olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermesine sebep olabileceği gerçeğinin göz ardı edilmesine yol açar ve tespit edilmemiş muhtemel yanlışlıklar için hiçbir marj bırakmaz. Performans önemliliğinin belirlenme amacı ise, düzeltilmemiş yanlışlıklar ile tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir seviyeye indirmektir. Dolayısıyla performans önemliliği, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenmiş önemlilikten daha düşük olarak belirlenen tutar veya tutarları ifade eder.



Denetçi, genel denetim stratejisini oluştururken, bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliği belirler. İşletmenin içinde bulunduğu özel şartlara göre, kullanıcıların finansal tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkileyeceği makul şekilde beklenen, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilikten daha düşük tutarlardaki yanlışlıkları içerebilecek bir veya daha fazla işlem sınıfının, hesap bakiyesinin veya açıklamanın bulunduğu durumda, denetçi bu özel işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara uygulanmak üzere ayrıca önemlilik düzeyi veya düzeyleri belirler.

#### Tespit edilen eksikliklerin yoğunluk gösterdiği bulgular aşağıda yer almaktadır:

- Bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliğin ve performans önemliliğinin belirlenmemesi
- Uygun hâllerde belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için ayrıca önemlilik düzeyi veya düzeylerine karar verilmemesi
- Altında kalan yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılacağı tutarın belirlenmemesi
- Topluluk finansal tablolarının denetiminde yalnızca ana ortak için önemlilik seviyelerinin belirlenmesi, topluluk finansal tablolarının geneli ve ilgili birimler için söz konusu eşik tutarların belirlenmemesi
- Önemlilik seviyelerinin nasıl ve ne şekilde belirlendiğine yönelik hesaplamaların çalışma kağıtları arasında yer almaması, önemlilik seviyelerinin tespitinde kullanılan kıyaslama noktalarının ve hesap bakiyelerinin seçiminde hatalar yapılması

### 5.13 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Kurumumuz tarafından 2020 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların %2,28'inde bilanço tarihinden sonraki olayların belirlenmesine yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

BDS 560 “*Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar*” Standardına göre denetçi, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürlerini tasarlamalı ve uygulamalıdır. Denetçi söz konusu denetim prosedürlerini; finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemi

veya finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihine olabildiğince en yakın tarih arasındaki dönemi kapsayacak şekilde uygular. Söz konusu prosedürler aşağıdakileri içerir:

- Bilanço tarihinden sonraki olayların belirlenmesini sağlamak üzere yönetimin oluşturduğu prosedürlerin anlaşılması
- Bilanço tarihinden sonra finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması
- Varsa- işletme ortaklarının, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tabloların tarihinden sonra yaptığı toplantılara ait tutanakların okunması ve bu kişilerin söz konusu toplantılarda müzakere edilen ancak henüz tutanağı hazırlanmamış konular hakkında sorgulanması
- Varsa, işletmenin bilanço tarihinden sonraki en son ara dönem finansal tablolarının okunması

Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürünü uygulama yükümlülüğü bulunmaz. Bununla birlikte, denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olması hâlinde raporunu değiştirmesine sebep olabilecek bir durumun mevcut olması halinde, denetçi:

- Konuyu yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder,
- Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olup olmadığına karar verir,
- Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olması durumunda, yönetimin finansal tablolarda bu hususu nasıl ele almayı planladığı hakkında sorgulama yapar.

#### **Tespit edilen eksikliklerin yoğunluk gösterdiği bulgular aşağıda yer almaktadır:**

- Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların veya durumların belirlenmemesi
- Bilanço tarihinden sonraki olayların belirlenmesini sağlamak üzere; yönetimin oluşturduğu prosedürlerin anlaşılmasına, yönetimin sorgulanmasına veya diğer denetim prosedürlerinin uygulanmasına ilişkin gerekli çalışmaların yapılmaması
- Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen genel kurul ve yönetim kurulu toplantılarına ilişkin tutanakların incelenmemesi, toplantılarda müzakere edilen konular hakkında

yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanmaması ve ilgili diğer denetim prosedürlerinin uygulanmaması

#### 5.14 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi

Kurumumuz tarafından 2020 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların % 1,99’unda finansal tabloların denetimine ilişkin çalışma kağıtlarının ve denetim dosyasının hazırlanması ile ilgili eksiklikler tespit edilmiştir.

Bağımsız denetimin belgelendirilmesinde denetçinin amacı, denetçi raporunun dayanağına ilişkin yeterli ve uygun bir kayıt ve denetimin, BDS’lere ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıt sağlamaktır.

BDS 230 “*Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi*” Standardında çalışma kağıtları, uygulanan denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili denetim kanıtlarına ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtlar olarak tanımlanmaktadır. Standarda göre 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.

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. Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için uygun süre genellikle, denetçi raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür.

### Tespit edilen eksikliklerin yoğunluk gösterdiği bulgular aşağıda yer almaktadır:

- Çalışma kâğıtlarının, söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlanmaması
- Denetçi raporu tarihinden sonra, çalışma kâğıtlarının birleştirilerek nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik azami 60 günlük idari sürece riayet edilmemesi
- Çalışma kâğıtlarında çalışmayı kimin yürüttüğü ve gözden geçirdiğinin, çalışmanın tamamlandığı ve gözden geçirildiği tarihlerin, gözden geçirmenin kapsamının yer almaması

## 6. SONUÇ

Kurumumuz 2014 yılından itibaren düzenli olarak kalite güvence incelemeleri gerçekleştirmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetimin kalitesini artırmak amacıyla 2020 yılında seçilmiş dosya incelemelerine devam edilmiş olup 67 bağımsız denetim kuruluşu ve 4 bağımsız denetçi nezdinde dosya incelemesi gerçekleştirilmiştir. Kurumumuz tarafından gerçekleştirilen seçilmiş dosya incelemeleri sonucu tespit edilen eksik ve yanlışlıkların belirli alanlarda yoğunlaştığı görülmekte olup, bu alanların ilgili olduğu BDS hükümleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 3: İncelemelerde Tespit Edilen Eksikliklerin İlgili Olduğu BDS Hükümleri**

	<b>BDS</b>	<b>İlgili Paragraflar</b>
<b>KKS-1</b>	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	<b>24,45,A54</b>
<b>BDS 200</b>	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi	<b>11,17,18,19,20</b>
<b>BDS 210</b>	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması	<b>6,8</b>
<b>BDS 220</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol	<b>6,11,12,24</b>
<b>BDS 230</b>	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	<b>5,8,9,10,14,15,16,A21</b>
<b>BDS 240</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	<b>5,10,11,15,16,17,18,19,20,21,23,24,25,26,27,28,29,30,31,32,33,40,44,45,46,48</b>
<b>BDS 250</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması	<b>8,11,13,14,15,16,17</b>

<b>BDS 260</b>	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim	<b>9</b>
<b>BDS 300</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması	<b>4,7,8,9,11,12</b>
<b>BDS 315</b>	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlılık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	<b>3,5,6,10,11,12,13,14,15,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,32</b>
<b>BDS 320</b>	Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik	<b>5,8,10,11,14</b>
<b>BDS 330</b>	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler	<b>5,6,7,10,18,20,24,25,28,30</b>
<b>BDS 450</b>	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi	<b>5,8,15</b>
<b>BDS 500</b>	Bağımsız Denetim Kanıtları	<b>6,7,9,10</b>
<b>BDS 501</b>	Bağımsız Denetim Kanıtları–Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	<b>4,9,10,12,A2</b>
<b>BDS 505</b>	Dış Teyitler	<b>7,12,13,14,16</b>
<b>BDS 510</b>	İlk Bağımsız Denetimler-Açılış Bakiyeleri	<b>5,6,8</b>
<b>BDS 520</b>	Analitik Prosedürler	<b>3,5,6,7</b>
<b>BDS 530</b>	Bağımsız Denetimde Örneklem	<b>6,7,8,15</b>
<b>BDS 540</b>	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi	<b>8,12,13,14,18,22</b>
<b>BDS 550</b>	İlişkili Taraflar	<b>3,4,9,11,12,13,15,16,17,18,20,24,25,26</b>
<b>BDS 560</b>	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	<b>4,6,7,8</b>
<b>BDS 570</b>	İşletmenin Sürekliliği	<b>9,10,11,12,15,16,17,18,19,20,22,23</b>
<b>BDS 580</b>	Yazılı Beyanlar	<b>6,9,10,11,14</b>
<b>BDS 600</b>	Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi	<b>8,10,17,18,21,22,23,26,27,29,32,33,34,38</b>
<b>BDS 700</b>	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama	<b>10,11,12,13,14,20T,30T,49</b>
<b>BDS 701</b>	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi	<b>9,10,11,13,14,16,17,18</b>
<b>BDS 705</b>	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi	<b>7,9,13,20,21,22,23,24,27,29T</b>
<b>BDS 706</b>	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları	<b>12</b>
<b>BDS 710</b>	Karşılaştırmalı Bilgiler–Önceki Dönemlere Ait Karşılıklı Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar	<b>7,13,14</b>
<b>BDS 720</b>	Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları	<b>8T,14,14T,15,21T,23T</b>
<b>BDS 805</b>	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi	<b>7</b>
<b>GDS 3400</b>	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi	<b>2</b>

Yürütülen incelemeler sonucunda tespit edilen eksiklikler bir bütün olarak değerlendirildiğinde Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 39'uncu maddesine göre kurul kararıyla; uyarı, faaliyet iznini askıya alma, faaliyet iznini iptal etme, idari para cezası yaptırımları uygulanmaktadır. Bu bağlamda yıllar itibarıyla bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi nezdinde uygulanan yaptırımlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 4: Yıllar İtibarıyla Uygulanan Yaptırım Türleri**

Yıllar	2018		2019		2020	
	BDK	BD	BDK	BD	BDK	BD
<b>İkaz</b>	25	-	22	22	13	11
<b>Uyarı</b>	24	3	38	21	49	28
<b>Faaliyet İzni Askıya Alma</b>	1	2	-	30	4	30
<b>Faaliyet İznini İptal Etme</b>	-	-	-	-	-	-
<b>İdari Para Cezası</b>	1.406.269	-	2.117.695	-	3.157.718	-