



# 2022

Yılı Yıllık İnceleme  
Raporu



# İÇİNDEKİLER

---

1. GİRİŞ.....	1
2. KALİTE GÜVENÇE SİSTEMİ İNCELEMELERİ.....	2
3. 2022 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR.....	4
4. İNCELEMELERDE EN SIK TESPİT EDİLEN BULGULARIN YILLAR İTİBARIYLA YÜZDELİK DEĞİŞİMLERİ.....	7
5. 2021 VE 2022 YILLIK İNCELEME RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	12
6. 2022 YILI İNCELEMELERİNİN SEKTÖR BAZINDA AĞIRLIKLANDIRILMASI.....	14
7. 2022 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	16
7.1. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	16
7.2. Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar .....	18
7.3. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar .....	20
7.4. Stoklar.....	22
7.5. İlişkili Taraflar .....	24
7.6. Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları .....	26
7.7. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.....	29
7.8. Hasılat.....	32
7.9. Bağımsız Denetimde Örneklem .....	35
7.10. Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi .....	38
7.11. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama .....	40
7.12. Nakit ve Nakit Benzerleri.....	42
7.13. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol.....	44
7.14. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar.....	47
8. 2022 YILI İNCELEMELERİNE KONU EDİLEN VE DENETİMLERDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN DİĞER HUSUSLAR.....	50
9. YAPILAN BAĞIMSIZ DENETİMLERE İLİŞKİN OLARAK TESPİT EDİLEN EKSİKLİK VE YANLIŞLIKLARIN YOĞUNLAŞTIĞI STANDART HÜKÜMLERİ .....	52
10. İNCELEME RAPORLARI SONUCUNDA UYGULANAN YAPTIRIMLAR .....	54
11. SONUÇ .....	55

## GRAFİKLER VE TABLOLAR

---

<b>Grafik 1:</b> 2022 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçi Sayısı .....	2
<b>Grafik 2:</b> 2022 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşlarının Yetki 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 .....	5
<b>Grafik 5:</b> En Sık Tespit Edilen Muhasebe Bulgularının Dosya Bazında Yüzdelerik Değişimleri.....	7
<b>Grafik 6:</b> En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında Yüzdelerik Değişimleri.....	8
<b>Grafik 7:</b> En Sık Tespit Edilen Muhasebe Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelerik Değişimleri.....	9
<b>Grafik 8:</b> En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelerik Değişimleri.....	10
<b>Grafik 9:</b> İncelenen Şirketlerin Sektör Bazında Yüzdelerik Dağılımları .....	14
<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	52
<b>Tablo 4:</b> Yıllar İtibarıyla Uygulanan Yaptırım Türleri.....	54

# 2022 YILI YILLIK İNCELEME RAPORU

## 1. GİRİŞ

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

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

Kurumumuz tarafından yapılan inceleme sonuçları hakkında kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla hazırlanan bu Raporun ikinci bölümünde 2022 yılında yapılan seçilmiş dosya incelemeleri hakkında bilgi verilmekte, Raporun üçüncü bölümünde yapılan dosya incelemeleri neticesinde tespit edilen önemli bulgular, dördüncü bölümünde incelemelerde en sık tespit edilen bulguların yıllar itibarıyla yüzdelerle değişimleri, beşinci bölümünde 2021 ve 2022 Yıllık İnceleme Raporlarının karşılaştırılması, altıncı bölümde incelemelerin sektör bazında ağırlıklandırılması, yedinci bölümde 2022 yılı incelemelerinde tespit edilen bulgulara ilişkin değerlendirmeler, sekizinci bölümde 2022 yılı incelemelerine konu edilen ve denetimlerde dikkat edilmesi gereken diğer hususlar, dokuzuncu bölümde yapılan bağımsız denetimlere ilişkin olarak tespit edilen eksiklik ve yanlışlıkların yoğunlaştığı standart hükümleri, onuncu bölümde inceleme raporları sonucunda uygulanan yaptırımlar ve on birinci bölümde ise sonuç yer almaktadır.



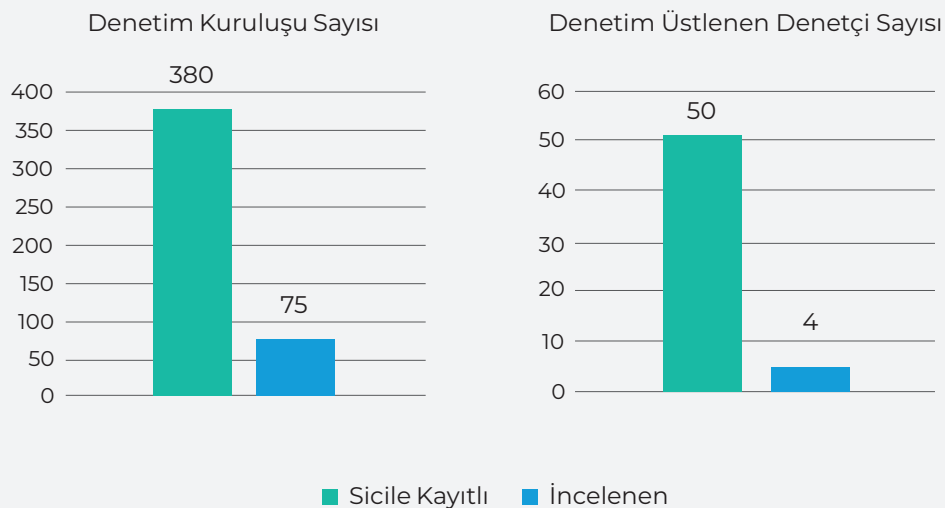
## 2. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ İNCELEMELERİ

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 2022 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.

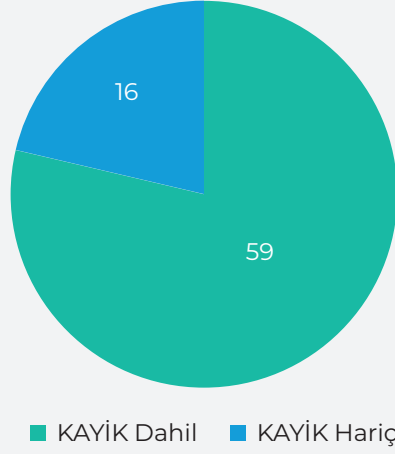
2022 yıl sonu itibarıyla yetkilendirilmiş 380 adet denetim kuruluşundan 75'i ve 50 adet denetim üstlenen bağımsız denetçiden 4'ü nezdinde toplam 89 inceleme yapılmış olup, yapılan incelemelerin 73'ü dosya incelemelerinden 16'sı ise diğer incelemelerden oluşmaktadır.

**Grafik 1** 2022 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçi Sayısı



Bununla birlikte 2022 yılında incelenen 75 denetim kuruluşundan 59'unun (%78,7) KAYİK dâhil denetim yetkisi bulunmaktadır.

**Grafik 2** 2022 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşlarının Yetki Dağılımı



### 3. 2022 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR

2022 yılında, ihbar ve şikâyet incelemeleri hariç olmak üzere, 73 denetim dosyasında yaygın olarak karşılaşılan bulgular Tablo 1 ve Tablo 2’de yer almaktadır.

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



» Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar
» Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar
» Stoklar
» Hasılat
» Nakit ve Nakit Benzerleri

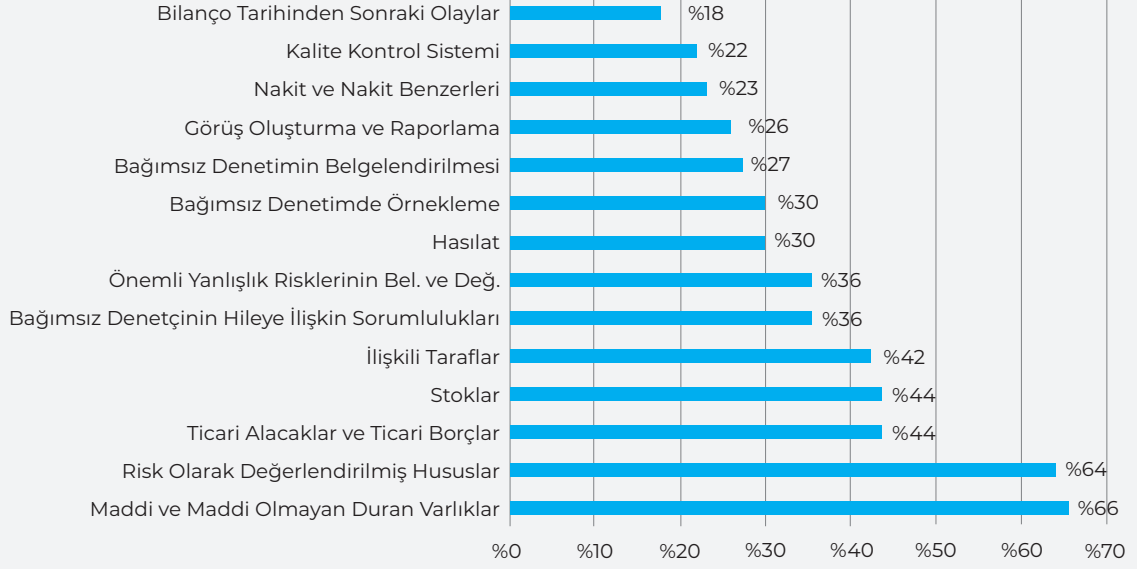
**Tablo 2:** Yaygın Olarak Tespit Edilen Denetim Standartları Bulguları



» Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar
» İlişkili Taraflar
» Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
» Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
» Bağımsız Denetimde Örnekleme
» Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
» Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
» Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
» Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

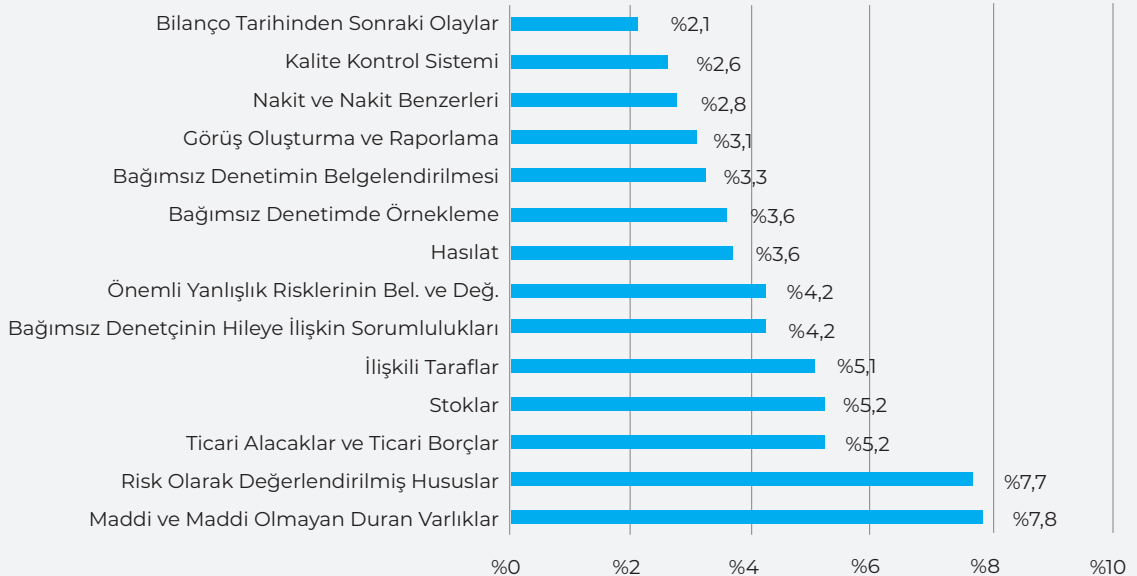
2022 yılı itibarıyla incelemelerde yaygın olarak tespit edilen bulguların her bir denetim dosyası bazında tespit edilme sıklığı Grafik 3'te gösterilmektedir.

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



2022 yılı incelemelerinde toplamda 73 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 613 bulgu tespit edilmiştir. Grafik 4'te her bir bulgunun toplam bulgular içerisindeki ağırlığı gösterilmiştir.

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

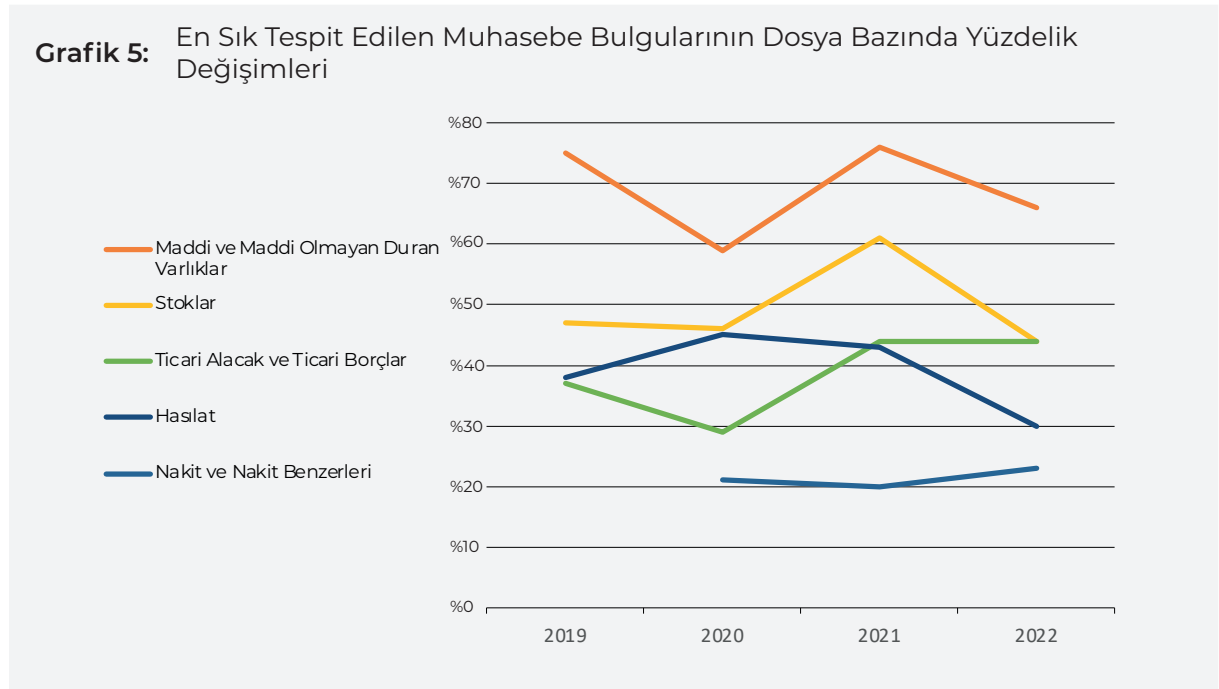


2022 yılı incelemelerinde yaygın olarak tespit edilen ilk iki bulgu olan “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” ve “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” kalemlerinin dosya bazında ağırlıkları sırasıyla %66 ve %64 olarak gerçekleşirken bulgu bazında ağırlıkları sırasıyla %7,8 ve %7,7 olarak gerçekleşmiştir. “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” kalemi ise dosya bazında %18 ve bulgu bazında %2,1 ile yaygın olarak tespit edilen bulgular içerisinde son sırada yer almaktadır.



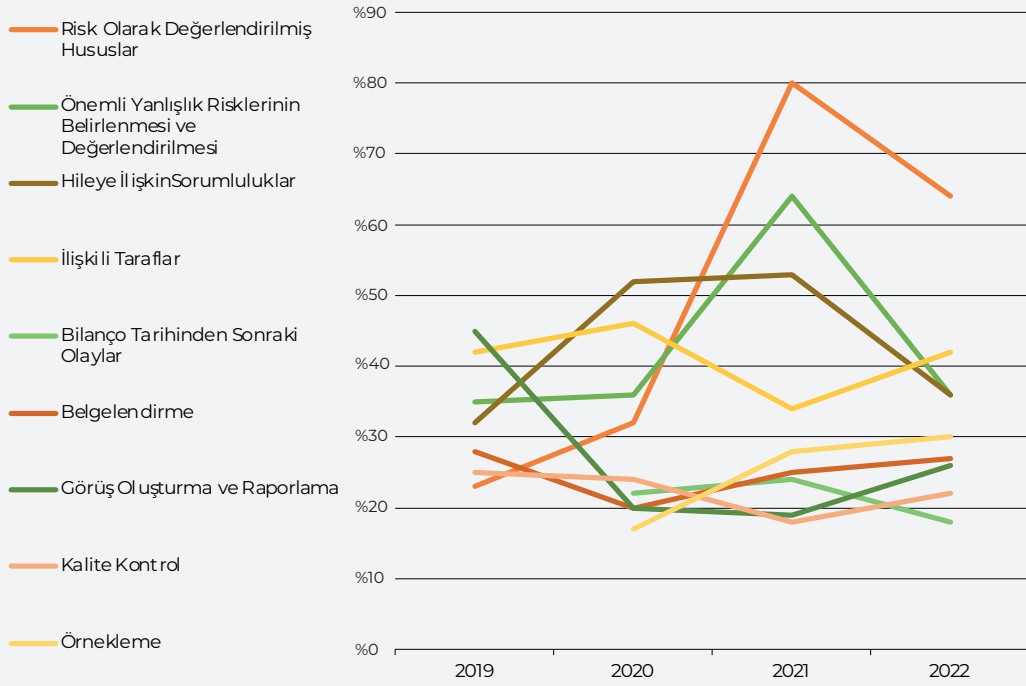
## 4. İNCELEMELERDE EN SIK TESPİT EDİLEN BULGULARIN YILLAR İTİBARIYLA YÜZDELİK DEĞİŞİMLERİ

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



Söz konusu grafik incelendiğinde, “*Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*” kaleminin 2019 yılında %75 iken, 2020 yılında %59 seviyesine gerilediği, 2021 yılında artarak %76’ya ulaştığı ve 2022 yılında %66 olarak gerçekleştiği görülmektedir. “*Stoklar*” kalemi 2019 ve 2020 yıllarında sırasıyla %47 ve %46 iken, 2021 yılında %61’e yükselmiş, 2022 yılında ise %44’e düşmüştür. “*Ticari Alacak ve Ticari Borçlar*” kalemi 2019 yılında %37, 2020 yılında %29 olarak gerçekleşmiş, 2021 yılında %44’e yükselmiş ve 2022 yılında değişmeyerek %44 seviyesinde sabit kalmıştır. “*Hasılat*” kalemi 2019 yılında %38 iken, 2020 ve 2021 yıllarında sırasıyla %45 ve %43 olarak gerçekleşmiş, 2022 yılında ise düşüş göstererek %30 seviyesine gelmiştir. “*Nakit ve Nakit Benzerleri*” kaleminde ise yıllar itibariyle değişimin nispeten daha az olduğu gözlemlenmektedir.

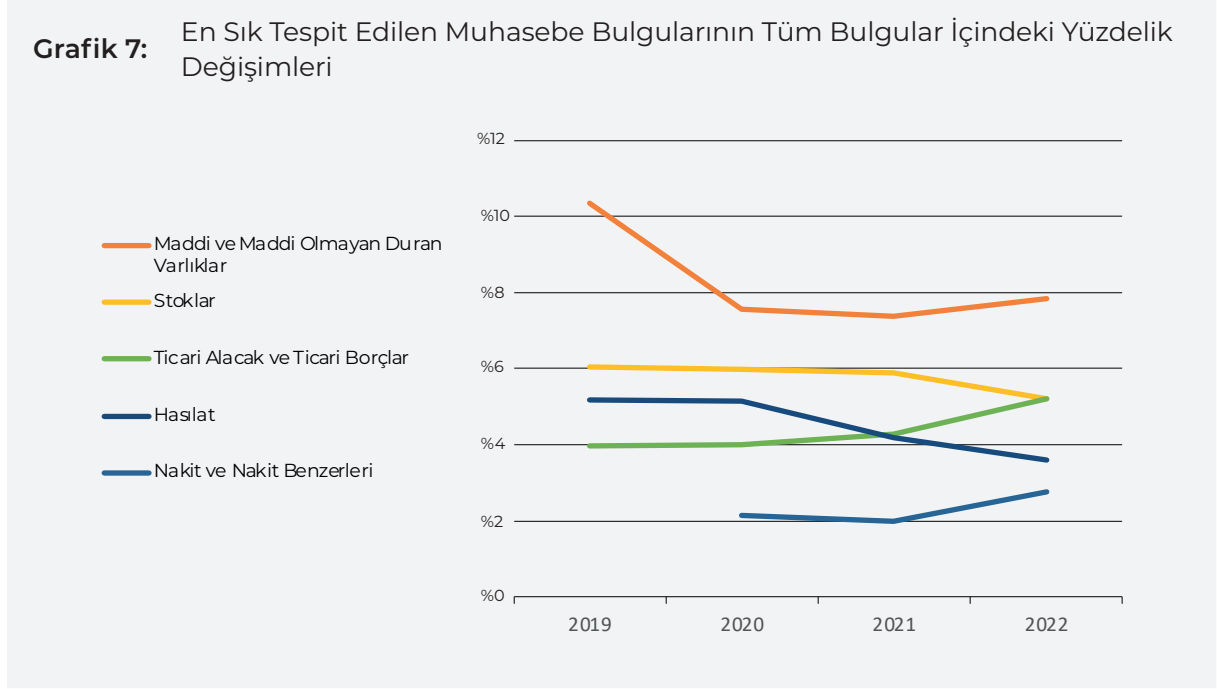
**Grafik 6:** En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında Yüzdelerle Değişimleri



Söz konusu grafik incelendiğinde denetim dosyası bazında en büyük değişimin “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” kaleminde olduğu ve söz konusu kalemin ağırlığının 2019 yılında %23 iken 2021 yılında %80’e ulaştığı, 2022 yılında ise düşüşe geçerek %64 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Benzer şekilde “Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” kaleminin 2019 yılında %35 iken 2021 yılında %64’e yükseldiği, 2022 yılında tekrar %36 seviyesine gerilediği görülmektedir. “Hileye İlişkin Sorumluluklar” kalemi ise 2019 yılında %32 iken 2020 yılında %52 seviyesine, 2021 yılında ise %53 seviyesine yükselmiş ve 2022 yılında düşüş göstererek %36 olarak gerçekleşmiştir. “Görüş Oluşturma ve Raporlama” kalemi 2019 yılında %45 seviyesinde iken 2021 yılında %19’a kadar gerilemekle birlikte tekrar artışa geçerek 2022 yılında %26 seviyesine gelmiştir. “Bilanço Tarihi Sonraki Olaylar”, “Belgelendirme” ve “Kalite Kontrol Sistemi” kalemlerinde ise yıllar itibarıyla değişimin nispeten daha az olduğu gözlemlenmektedir.

Ayrıca 2021 yılına kıyasla 2022 yılında birkaç kalem haricinde genel bir düşüş eğilimi dikkat çekmektedir.

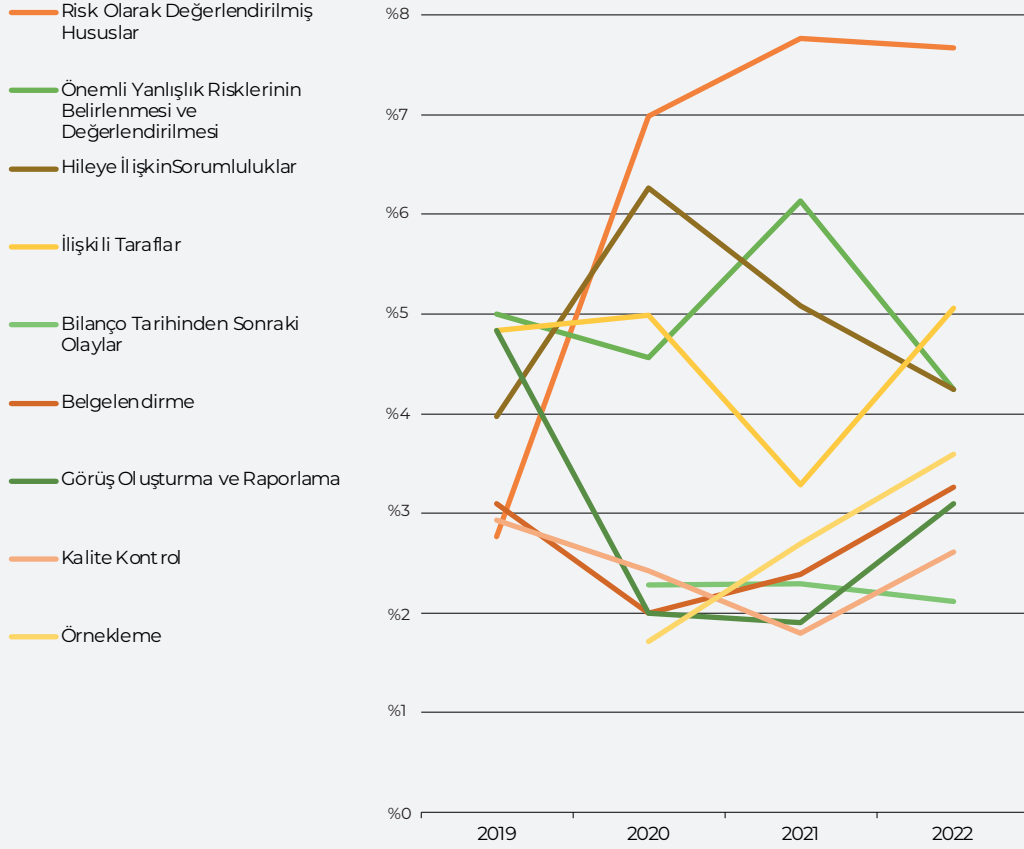
Aşağıda, tespit edilen bulguların toplam bulgular içindeki yüzdesi grafik olarak gösterilmiştir.



Söz konusu grafik incelendiğinde, “*Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*” kaleminin 2019 yılında %10,3 iken, 2020 yılında azalarak %7,6’ya düştüğü, 2021 ve 2022 yıllarında ise sırasıyla %7,4 ve %7,8 olarak gerçekleştiği görülmektedir. “*Ticari Alacak ve Ticari Borçlar*” kaleminin yükselme eğiliminde olduğu, 2019 yılında %4 iken 2022 yılında %5,2’ye yükseldiği gözlemlenmektedir. Toplam bulgu bazında en büyük düşüş eğilimi gösteren kalemin ise “*Hasılat*” kalemi olduğu, söz konusu kalemin 2019 yılında %5,2 iken 2022 yılında %3,6’ya gerilediği anlaşılmaktadır.

“*Stoklar*” kalemi yıllar içerisinde genel olarak yatay bir seyir izlemiş 2022 yılında ise %5,2’ye gerilemiştir. “*Nakit ve Nakit Benzerleri*” kaleminde ise söz konusu yıllarda büyük değişimler gözlemlenmemiştir.

**Grafik 8:** En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelerdeki Değişimleri



Söz konusu grafik incelendiğinde “Belgelendirme” kaleminin 2019 da %3,1’den 2020 yılında %2’ye gerilediği, sonrasında 2022 yılında tekrardan %3,3’e yükseldiği görülmektedir. “Hileye İlişkin Sorumluluklar” kaleminin 2019 yılında %4 iken 2020 yılında büyük bir yükseliş göstererek %6,3 seviyesine geldiği, 2021 yılında %5,1 ve 2022 yılında ise %4,2 seviyesine gerilediği görülmektedir.

Bununla birlikte “İlişkili Taraflar” kalemi 2019 yılında %4,8 iken 2021 yılında ciddi bir azalma ile %3,3’e gerilese de 2022 yılında %5,1 seviyesine yükselmiştir. “Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” kalemi ise 2019 yılında %5 iken 2021 yılında %6,1’e yükselmiş, 2022 yılında ise azalarak %4,2 olarak gerçekleşmiştir. “Görüş Oluşturma ve Raporlama” kalemi 2019 yılında %4,8 seviyesindeyken 2021 yılında %1,9’a gerilemiş ve 2022 yılında %3,1 seviyesine ulaşmıştır.

Grafikte yer alan *“Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”* kalemi son  yıllık süreçte yatay bir seyir izleyerek en az değişim gösteren kalem olmuştur. *“Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar”* kaleminde de son  yılda büyük değişimler gözlemlenmemiştir.









## 5. 2021 VE 2022 YILLIK İNCELEME RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Yıllık İnceleme Planı kapsamında 2021 yılında gerçekleştirilen Kalite Güvence Sistemi incelemelerinde Kurumumuz tarafından yetkilendirilen 356 denetim kuruluşundan 99'u incelenmiş olup 2022 yılı incelemelerinde ise sicile kayıtlı 380 denetim kuruluşundan 75'i KHK'nin 25'inci maddesi uyarınca incelenmiştir.

Bununla birlikte, 2021 yılı incelemelerinde toplamda 101 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 1004 bulgu tespit edilmişken 2022 yılı incelemelerinde ise 73 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 613 bulgu tespit edilmiştir.




Diğer taraftan, 2021 ve 2022 yılı incelemelerinde yaygın olarak tespit edilen ortak bulgular ve söz konusu bulguların 2021 yılına kıyasla 2022 yılında toplam bulgular içerisindeki değişimi şöyledir:

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

2021 incelemelerinde yaygın olarak rastlanan ancak 2022 yılı incelemelerinde yaygın olmayan bu sebeple 2022 Yıllık İnceleme Raporunda yer alamayan bulgular ise aşağıda belirtilmiştir.

- Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları 
- Önemlilik 
- İşletmenin Sürekliliği 

Yukarıda belirtilen bulgular yerine, 2022 yılı incelemelerinde yaygın olarak karşılaşılan ve bu sebeple 2022 Yıllık İnceleme Raporunda yer alan bulgular aşağıda gösterilmektedir.

- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama 
- Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol 
- Nakit ve Nakit Benzerleri 

Bu kapsamda 2021 ve 2022 yılı incelemelerinde tespit edilen bulgular dosya bazında değerlendirildiğinde ise;

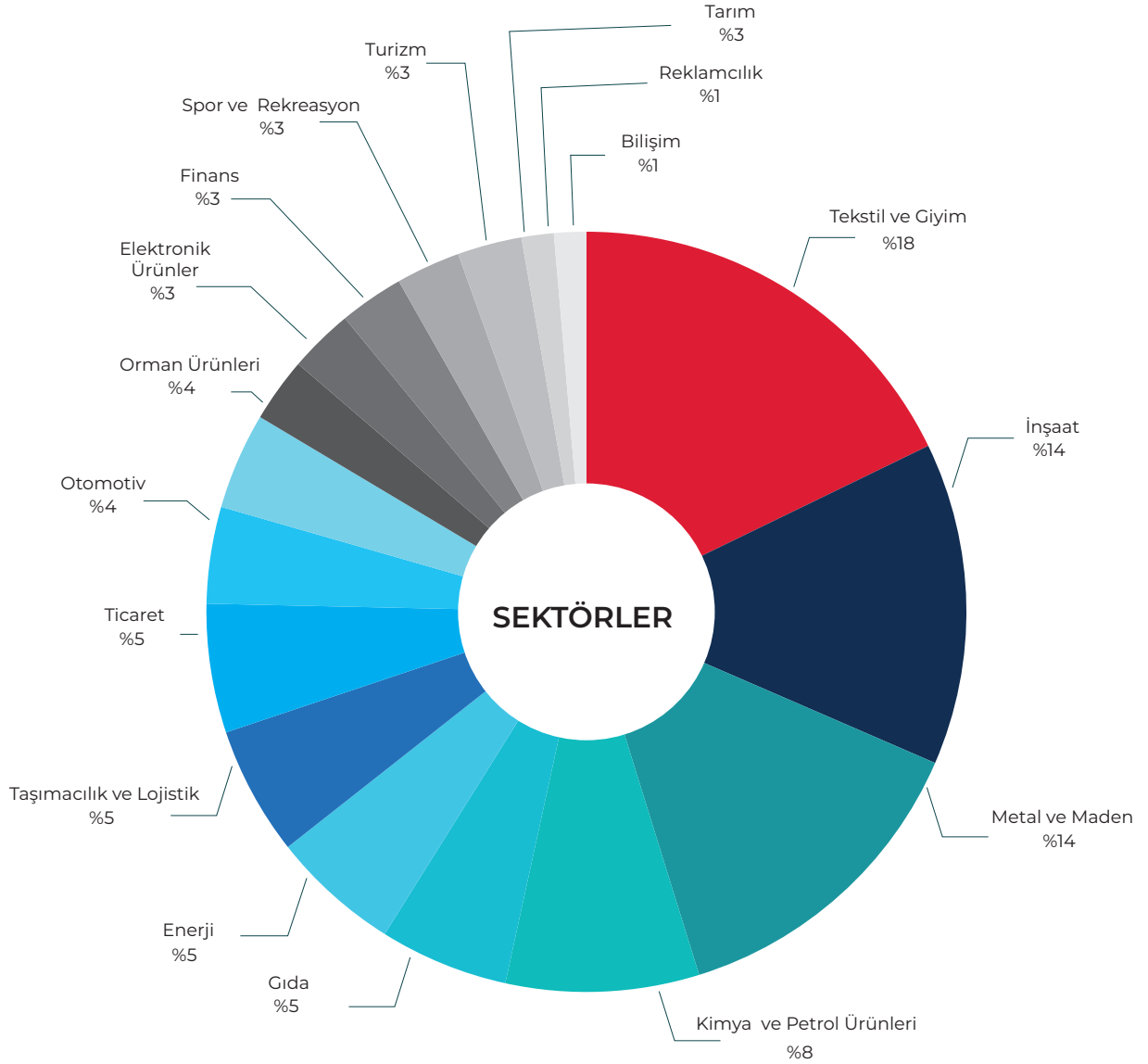
**Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi** kapsamında tespit edilen bulguların 2021 yılında %64'iken 2022 yılında %36'ya, **Stoklara** ilişkin tespit edilen bulguların 2021 yılında %61'iken 2022 yılında %44'e düştüğü görülmektedir. Ayrıca **Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumluluklarına** ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığı 2021 yılında %53'iken 2022 yılında söz konusu oran %36'ya, **Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar** kalemine yönelik tespit edilen bulgular 2021 yılında %80'iken 2022 yılında ise bu oran %64'e düşmüştür.

Diğer taraftan, **İlişkili Taraflar** kapsamında tespit edilen bulguların 2021 yılında %34'iken 2022 yılında %42'ye yükseldiği; **Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesine** yönelik bulguların ise 2021 yılında %25 olarak gerçekleşmişken 2022 yılında %27'ye yükseldiği görülmektedir. Ayrıca **Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar** kalemini ise değişmeyerek %44 oranında sabit kalmıştır.

## 6.2022 YILI İNCELEMELERİNİN SEKTÖR BAZINDA AĞIRLIKLANDIRILMASI

2022 yılı incelemelerinde incelenen şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörlerle göre yüzdelik oranlarına aşağıdaki grafikte yer verilmektedir.

**Grafik 9** İncelenen Şirketlerin Sektör Bazında Yüzdelik Dağılımları

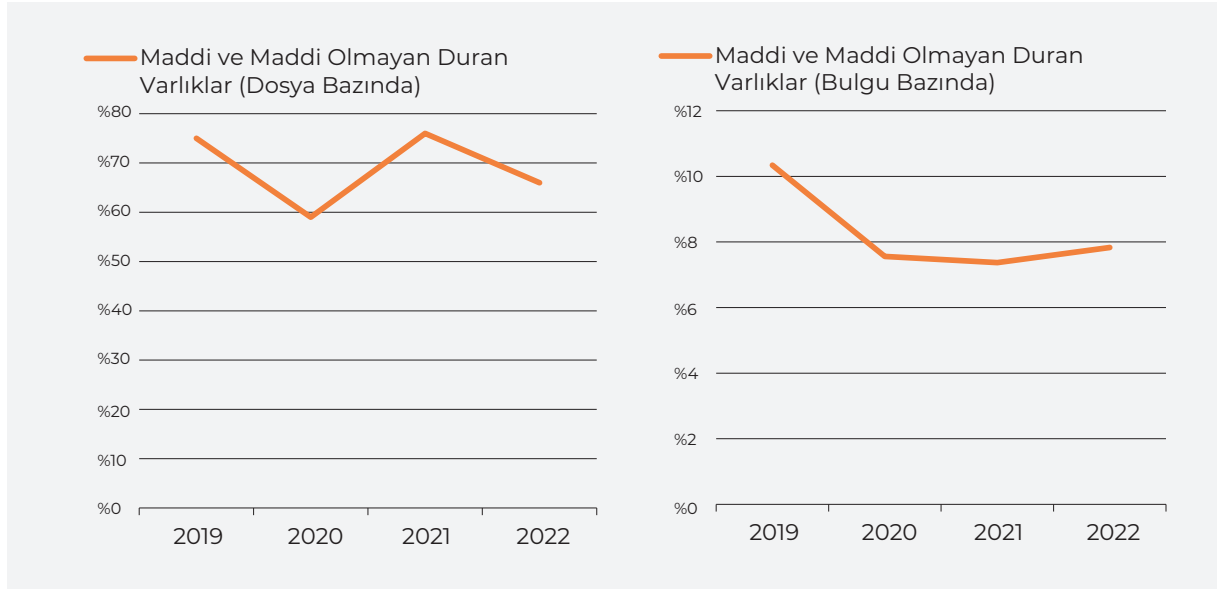


Söz konusu grafik incelendiğinde; 2022 yılında incelenen şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörler arasında “Tekstil ve Giyim” sektörünün %18 ile birinci sırada olduğu görülmektedir. “İnşaat” sektörü ile “Metal ve Maden” sektörü ise %14 ile “Tekstil ve Giyim” sektörünün ardından ikinci sırayı paylaşmaktadır. İncelenen şirketlerin %8’inin “Kimya ve Petrol Ürünleri” sektöründe faaliyet gösterdiği, “Gıda”, “Enerji”, “Taşımacılık ve Lojistik” ve “Ticaret” sektörlerinin ise incelenen şirketler içerisindeki payının %5’er olduğu görülmektedir. Bu sektörlerin yanı sıra “Otomotiv” sektörü ile “Orman Ürünleri” sektörü %4’er, “Elektronik Ürünler”, “Finans”, “Spor ve Rekreasyon”, “Turizm” ve “Tarım” sektörleri %3’er; “Reklamcılık” ve “Bilişim” sektörleri ise %1’er paya sahiptir.

## 7. 2022 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 7.1. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Kurumumuz tarafından 2022 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %66'sında, bulgu bazında %7,8'inde maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir. TMS 16 "Maddi Duran Varlıklar" Standardına göre maddi duran varlıklar ilk defa finansal tablolara alınırken maliyet bedeli ile ölçülmekte, sonraki ölçümde ise maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modellerinden biri tercih edilmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklar ise TMS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardında fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıklar olarak nitelendirilmiştir. Tanımı gereği bir maddi olmayan duran varlık şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilir olmalıdır. Bir varlığın belirlenebilirlik kriterini sağlaması için ayrılabilir olması, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya ilgili hakların sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması gerekir.



TMS 38 maddi olmayan duran varlıkların; ayrı olarak elde edilmesi, işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilmesi, işletme bünyesinde oluşturulması, devlet teşviki ile elde edilmesi ve varlıkların takası yoluyla elde edilmesi durumlarına göre farklı ölçüm esasları belirlemiştir. 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.

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

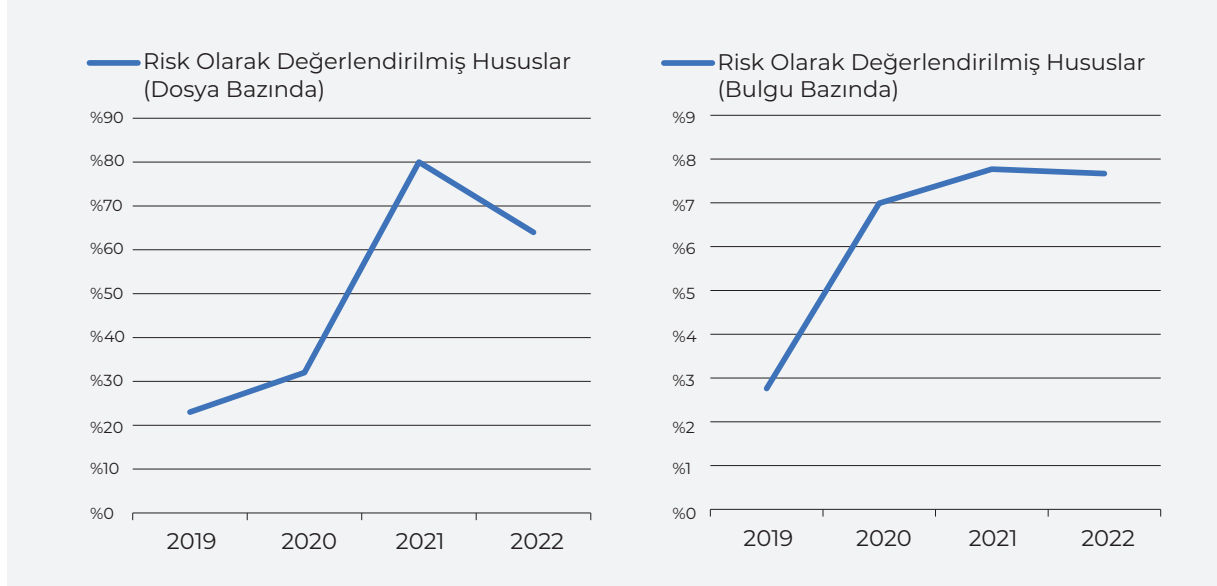
2022 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- » Amortisman ve itfa payı hesaplamalarının doğruluğunu test etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmaması, faydalı ömür tahminlerinin ve seçilen amortisman yöntemlerinin uygunluğunun sorgulanmaması
- » Tamamen itfa edilmiş ancak halen kullanılmakta olan maddi duran varlıkların bulunmasına rağmen faydalı ömür tahminlerine ilişkin herhangi bir çalışma yapılmaması
- » Binaların üzerinde bulunduğu arsadan ayrı olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin değerlendirilmemesi
- » Amortisman hesaplamalarında kalıntı değer dikkate alınmaması
- » Maddi olmayan duran varlık hesap kalemlerinin aktifleştirilmesinde, ilgili kalemlerin maddi olmayan duran varlık tanımı ve muhasebeleştirme kriterlerini karşılayıp karşılamadığının değerlendirilmemesi
- » Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların dönem içi giriş ve çıkışlarına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi

## 7.2. Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar

Kurumumuz tarafından 2022 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %64'ünde, bulgu bazında %7,7'sinde belirlenen ve değerlendirilen "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına ilişkin eksiklik tespit edilmiştir.



Bir finansal tablonun denetiminde, denetçi tarafından belirlenen ve değerlendirilen önemli yanlışlık risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına yönelik denetçinin sorumlulukları BDS 330 "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler" Standardında düzenlenmiştir. Söz konusu standarda göre denetçinin öncelikle finansal tablo düzeyinde önemli yanlışlık riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapacağı genel işleri tasarlaması ve uygulaması, akabinde ise yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen riskleri esas alan ve söz konusu risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulaması beklenmektedir.

Yönetim beyanları, finansal tablolardaki bilgilerin finansal tablolara alınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanmasıyla ilgili olarak yönetimin; finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığına ilişkin beyanlarıdır. Denetçinin uygulanacak müteakip denetim prosedürlerini tasarlarken önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın yapısal risk içermesi veya önemli yanlışlık risklerini ele alan kontrollerin etkin olup olmadığı gibi hususlar hakkında değerlendirmelerde bulunması ve söz konusu risk değerlendirmesi sonucunda belirlenen risk seviyesine göre müteakip denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulaması gerekmektedir.

BDS 330 denetçinin, mesleki muhakemesine göre önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilmese dahi, her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlanmasını ve uygulanmasını zorunlu kılar. 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, tamlık konusundaki yönetim beyanına ilişkin detay testleri, ilgili finansal tablo tutarında yer alması beklenen kalemlerden seçim yapılmasını ve bu kalemlerin finansal tablolara dâhil edilip edilmediğinin araştırılmasını içerebilir. Analitik maddi doğrulama prosedürlerinin, zaman içerisinde tahmin edilebilir hâle gelen büyük hacimli işlemler için uygulanması genelde daha uygundur.

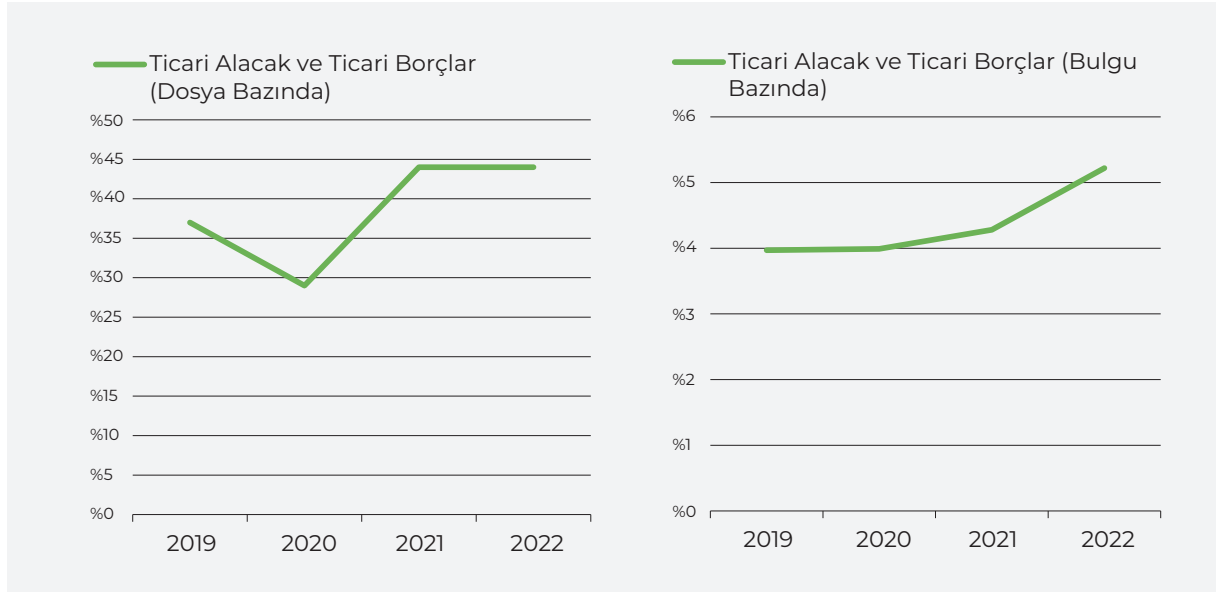
2022 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- » Denetçi tarafından önemli yanlışlık riski olarak belirlenenler dışında niteliği itibarıyla önemli olan bazı işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için (örn. Hasılat, Kur farkları, Şerefiye, Karşılıklar vb.) maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanmaması ve/veya uygulanmaması
- » Finansal tablo düzeyinde önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işlerin ve müteakip denetim prosedürlerinin uygun bir şekilde tasarlanmaması veya yeterli bir şekilde uygulanmaması
- » Önemli yanlışlık risklerine ilişkin yapılan değerlendirme kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine dair beklenti içermesine rağmen kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmemesi
- » Finansal tabloların kapanış işlemleriyle ilgili olarak uygulanması gereken maddi doğrulama prosedürlerin uygulanmaması

### 7.3. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar

Kurumumuz tarafından 2022 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %44'ünde, bulgu bazında %5,2'sinde ticari alacakların ve ticari borçların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



Alacak kavramı TFRS15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" Standardında, işletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkı olarak tanımlanmıştır. Bedeli alma hakkı, bedelin tahsilinin sadece bir vadeye bağlı olması halinde koşulsuz olur. Örneğin, işletme gelecekte iadeye konu olabilecek olsa da, mevcut bir tahsil hakkını alacak olarak finansal tablolara yansıtacaktır. Bir alacağın finansal tablolara alınabilmesi için faturasının kesilmiş veya benzer şekillerde müşteriyle tarafları bağlayıcı şekilde mutabakata varılmış olması, vade dışında herhangi bir koşula bağlanmamış olması gerekir.

Ticari alacakların varsa vade farkları, faiz vb. tutarlar hasılat karşılığı değil faiz geliri, kur farkları vb. karşılığı finansal tablolara alınmakla birlikte, bu tutarlar da ticari alacaklarda gösterilir ve ilgili açıklamalar dipnotlarda yapılır. Söz konusu faiz gelirleri, kur farkları vb. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda ise Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler içinde gösterilir. Ticari borç ise, üçüncü kişilere tedarikçi sıfatları dolayısıyla oluşan borçlardır. Ticari borçların varsa vade farkları, faiz vb. karşılığında yapılan tahakkuklar da ticari borçlarda gösterilir ve bunlara ilişkin açıklamalar yapılır. Söz konusu faiz giderleri ve kur farkları Kâr veya Zarar ve Diğer

Kapsamlı Gelir Tablosunda ise Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler içinde gösterilir.

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

2022 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “*Ticari Alacak ve Ticari Borçlar*” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “*Ticari Alacak ve Ticari Borçlar*” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.

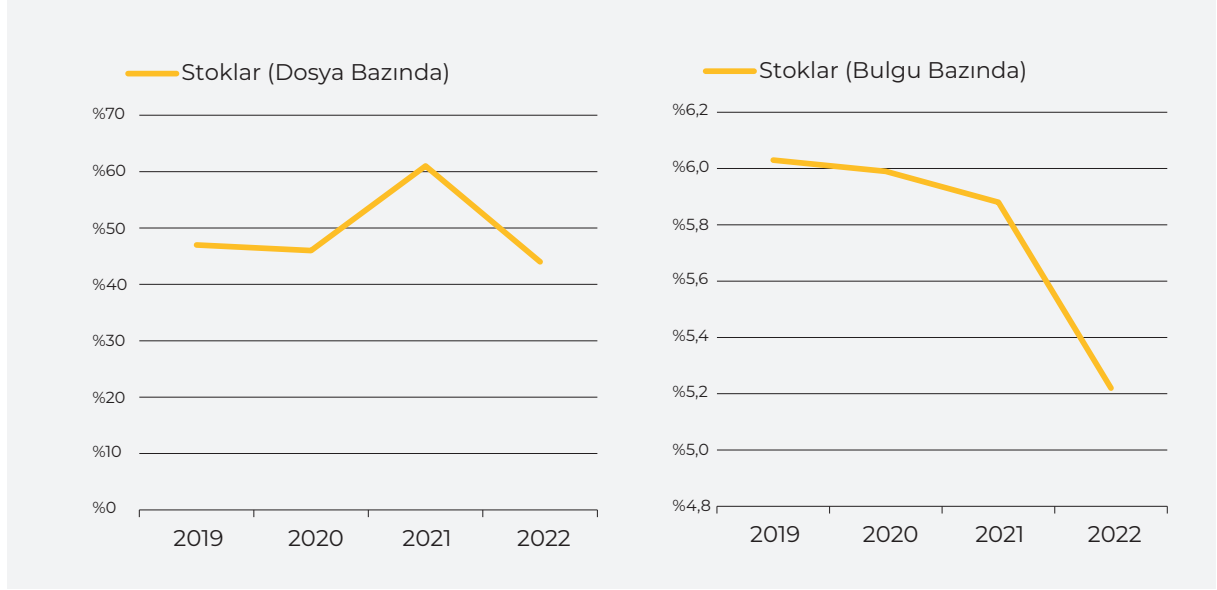


- » Ticari alacak ve ticari borçların varlığı ve tamlığı hakkında kanıt elde etmek amacıyla dış teyit veya alternatif başka herhangi bir denetim prosedürünün uygulanmaması,
- » Ticari alacak ve ticari borç hesap kalemlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesinde yer alan hükümlere uygun şekilde değerlendirilip değerlendirilmediğinin tespitine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmamış olması
- » Ticari alacak ve ticari borç hesap kalemlerine ilişkin yaşlandırma çalışmalarının mevcut olmaması ve şüpheli hale gelen ticari alacakların ve borçların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirildiğinin tespitine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmaması
- » Vadeli ticari alacak ve ticari borç hesap kalemlerinin itfa edilmiş maliyetinin hatalı hesaplanması (vade tarihlerinin hatalı girilmesi gibi) sonucu ticari alacak veya borçların geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gerekenden farklı tutarlarla finansal tablolarda yer alması



## 7.4. Stoklar

Kurumumuz tarafından 2022 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %44'ünde, bulgu bazında %5,2'sinde stokların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığının tespitine yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



Stoklar, TMS 2 "Stoklar" Standardında olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan, olağan iş akışı içinde satılmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıklar olarak tanımlanmaktadır. Mezkûr Standart uyarınca stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanı üzerinden ölçülür. Net gerçekleşebilir değer; olağan iş akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin düşülmesiyle elde edilen tutardır. Stokların maliyeti ise; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir. Stoklar satıldığında, bunların defter değeri, ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

BDS 501 "Bağımsız Denetim Kanıtları-Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar" Standardı, stokların mevcudiyeti ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesiyle ilgili özel hükümler içermektedir. Standarda göre, stokların finansal tablolar açısından önemli olması durumunda denetçi, mümkün olan hallerde fiziki stok sayımına katılmak ve işletmenin nihai

stok kayıtlarının stok sayım sonuçlarını doğru bir şekilde yansıtip yansıtmadığına karar vermek için söz konusu kayıtlarla ilgili denetim prosedürleri uygulamak suretiyle stokların mevcudiyeti ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Fiziki stok sayımına katılım ise aşağıdaki faaliyetleri içerir:

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

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

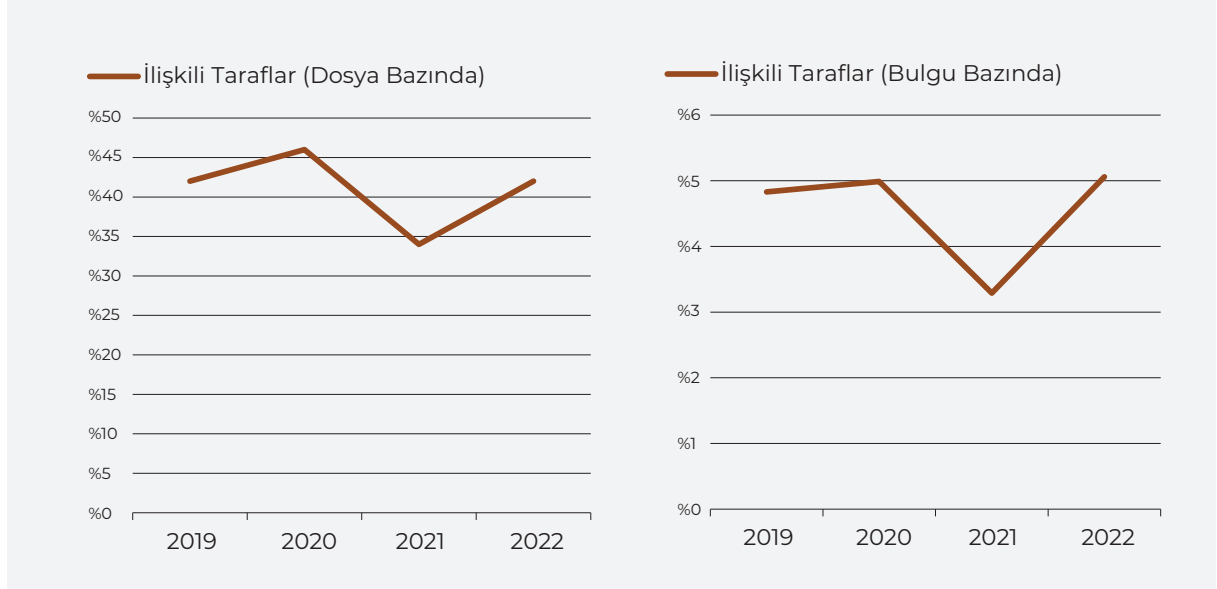
2022 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Stoklar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Stoklar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- » Stok sayımına katılım sağlanmaması, test sayımlarının yapılmaması ve yönetiminin stok sayımına ilişkin talimat ve prosedürlerinin temin edilip değerlendirilmemesi
- » Stokların mevcudiyeti, tamlığı, doğruluğu, değerlemesi ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi
- » Cari dönem stok giriş ve çıkışlarının test edilmemesi
- » Stokların net gerçekleşebilir değerlerinin belirlenmesine ve değer düşüklüğüne uğramış stok olup olmadığının tespitine ilişkin olarak herhangi bir çalışmanın yapılmaması
- » Stok sayımının finansal tablo tarihinden farklı bir tarihte yapılmasına rağmen iki tarih arasında stoklarda meydana gelen değişikliklerin uygun olarak kaydedilip kaydedilmediğine ilişkin denetim prosedürü gerçekleştirilmemesi

## 7.5. İlişkili Taraflar

Kurumumuz tarafından 2022 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %42'sinde, bulgu bazında %5,1'inde ilişkili taraf işlemleriyle ilgili olarak denetim prosedürlerinin uygulanmasında ve çalışma kağıtlarının düzenlenmesinde eksiklik tespit edilmiştir.



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

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

İlişkili tarafların birbirlerinden bağımsız olmaması sebebiyle çoğu finansal raporlama çerçevesi, finansal tablo kullanıcılarının, bu ilişkilerin niteliğini ve finansal tablolar üzerindeki gerçek veya potansiyel etkilerini anlayabilmelerini sağlamak amacıyla ilişkili taraf ilişkileri, işlemleri ve bakiyelerine yönelik özel muhasebe ve açıklama hükümleri içerir. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin bu tür hükümler belirlemesi durumunda denetçi, işletmenin ilişkili taraf ilişkilerini,

işlemlerini veya bakiyelerini bu çerçevenin hükümlerine uygun olarak gerektiği gibi muhasebeleştirmemesinden veya açıklamamasından kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini belirlemek, değerlendirmek ve bunlara karşılık vermek için denetim prosedürlerini uygulamakla sorumludur.

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

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

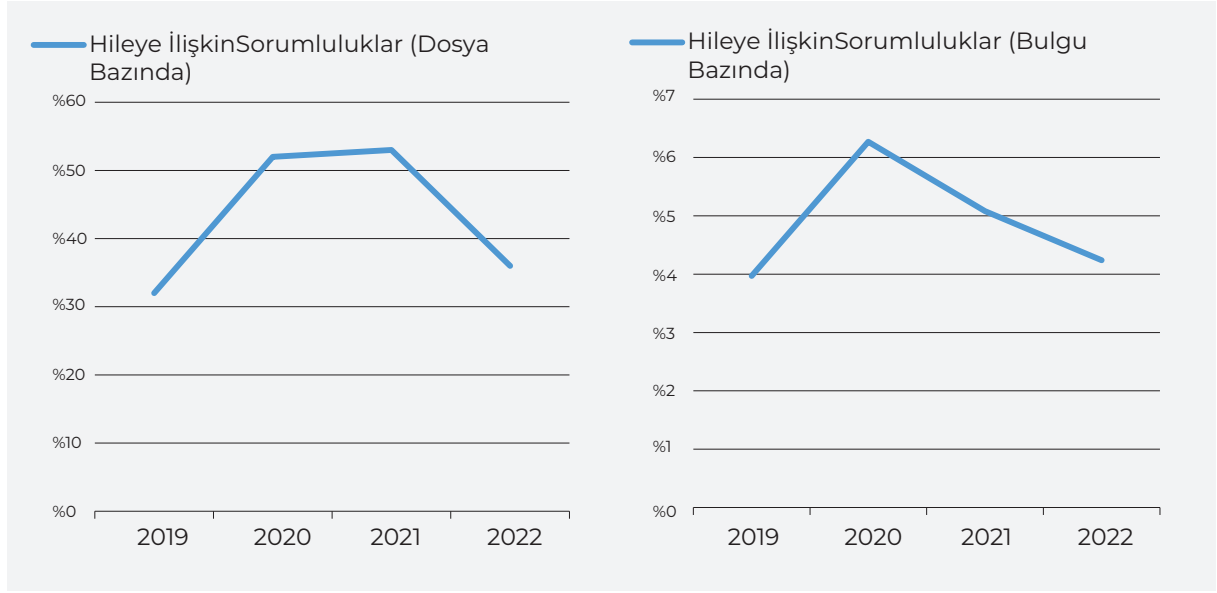
2022 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “İlişkili Taraflar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “İlişkili Taraflar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- » Denetim dosyasında ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle ilgili herhangi bir çalışmanın yer almaması
- » İlişkili tarafların kimliği, işletmenin ilişkili taraflarla arasındaki ilişkinin niteliği ve dönem içerisinde ilişkili taraflarla herhangi bir işlem gerçekleştirip gerçekleştirmediği hususlarında yönetimin sorgulanmaması
- » Finansal tabloların, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinden doğabilecek hile veya hata kaynaklı önemli yanlışlıklara açıklığının değerlendirilmemesi
- » İlişkili taraf ilişki ve işlemlerinin muhasebeleştirilmesinin ve açıklanmasının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygunluğu ve piyasa şartlarında gerçekleşip gerçekleşmediği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi

## 7.6. Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları

Kurumumuz tarafından 2022 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %36'sında, bulgu bazında %4,2'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 eksiklik tespit edilmiştir.



Finansal tabloların denetiminde denetçinin hileye ilişkin sorumluluklarını BDS 240 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” Standardında düzenlenmektedir.

Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir. Denetçinin sorumluluğu ise bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmektir. Hata ile hileyi birbirinden ayıran unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır.

Hile çok geniş bir hukuki kavram olmakla birlikte, bağımsız denetim standartlarının amaçları açısından denetçi, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olan hileyle ilgilenir. Denetçiyi ilgilendiren iki tür kasıtlı yanlışlık bulunmaktadır: hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar. Her ne kadar denetçi hilenin varlığından şüphelenebilir veya ender durumlarda hilenin varlığını tespit edebilirse de, hilenin gerçekten olup olmadığına dair yasal bir hüküm veremez.

Denetçi hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceği ihtimalinin bilinciyle denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmelidir. Denetim ekibi üyeleri arasında özellikle hilenin nasıl meydana gelebileceği dâhil, finansal tabloların nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli yanlışlıklara açık olabileceği konusunda müzakere yapılmalı, yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar, varsa iç denetim fonksiyonunda yer alan uygun kişiler ile işletme içi diğer kişiler sorgulanmalıdır.

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

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

2022 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.

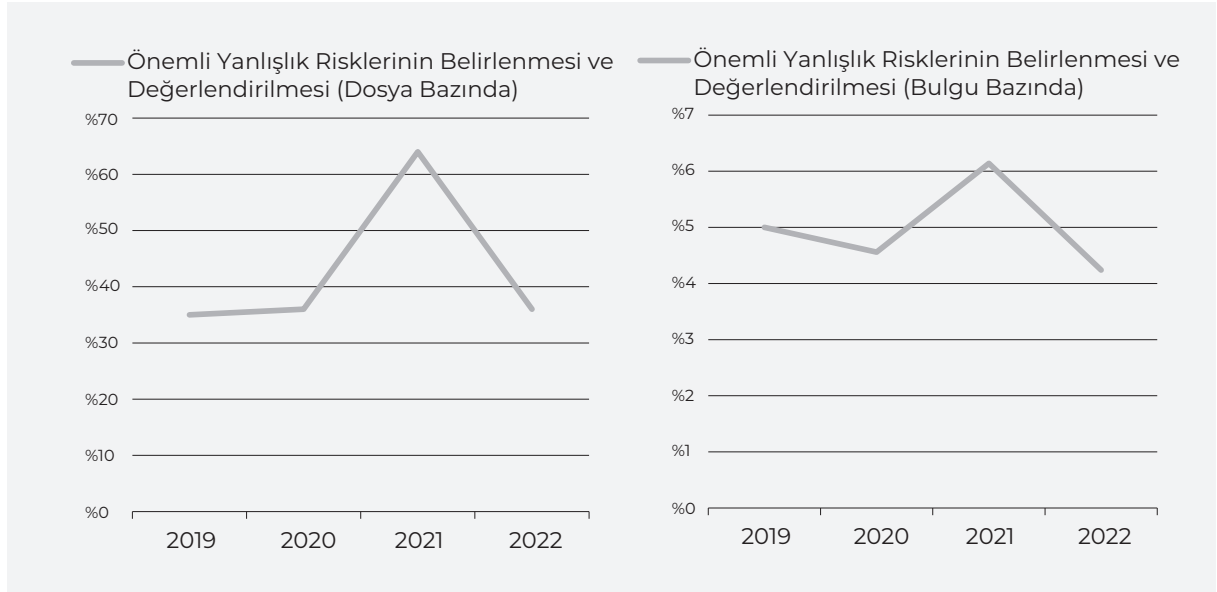


- » Finansal tablolar düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmemesi ve değerlendirilmemesi,
- » Finansal tabloların nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli yanlışlıklara açık olabileceği konusunda denetim ekibi üyeleri arasında müzakere yapılmaması,
- » İşletmeyi etkileyen gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığını belirlemek amacıyla yönetimin sorgulanmaması

- 
- » Hasılatın finansal tablolara alınmasında hile risklerinin bulunduğu varsayımıyla, hangi tür hasılatın, hasılat işlemlerinin veya yönetim beyanlarının bu tür risklere sebep olabileceğinin değerlendirilmemesi
- 
- » Defteri kebire aktarılan yevmiye kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasında yapılan diğer düzeltmelerin uygunluğunun değerlendirilmemesi
- 
- » Yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanmaması ve uygulanmaması

## 7.7. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Kurumumuz tarafından 2022 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %36'sında, bulgu bazında %4,2'sinde iç kontrol dahil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine yönelik denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



Denetçinin işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğu BDS 315 "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi" Standardında düzenlenmiştir. Mezkûr Standarda göre denetçinin amacı, işletmenin iç kontrolü dahil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır.

Denetçi finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde 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.

Ayrıca denetçi, denetimle ilgili iç kontrol hakkında kanaat edinmelidir. Denetimle ilgili kontrollerin çoğunun finansal raporlamayla ilişkili olması muhtemeldir ancak finansal raporlamayla ilişkili kontrollerin hepsi denetimle ilgili değildir. Bir kontrolün



tek başına veya diğer kontrollerle birlikte denetimle ilgili olup olmadığı, denetçinin mesleki muhakemesinin konusudur. İşletme ve çevresi ve denetimle ilgili iç kontrol hakkında kanaat edindikten sonra denetçi, müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına dayanak teşkil etmesi amacıyla finansal tablo düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık risklerini belirlemeli ve değerlendirmelidir. Denetçi bu amaçla;

- Risklerle ilgili kontroller hakkında kanaat edinilmesi dâhil, işletme ve çevresini tanıma süreci boyunca finansal tablolardaki işlem sınıflarını, hesap bakiyelerini ve açıklamaları (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,
- Birden fazla yanlışlık bulunması ihtimâli dâhil yanlışlık ihtimâlini ve potansiyel bir yanlışlığın önemli bir yanlışlık olarak sonuçlanıp sonuçlanmayacağını mütalaa etmelidir.

Risk değerlendirmesinin bir parçası olarak denetçi, kendi yargısına dayanarak belirlediği risklerden herhangi birinin ciddi bir risk olup olmadığına karar vermelidir. Ancak bu yargıda bulunurken, söz konusu riskle ilgili belirlenen kontrollerin etkilerini dikkate almamalıdır. Hangi risklerin ciddi risk olduğu konusunda yargıda bulunurken, asgari olarak aşağıdaki hususların mütalaa edilmesi gerekmektedir:

- Riskin hile kaynaklı olup olmadığı,
- Riskin ekonomi, muhasebe ve diğer alanlardaki önemli güncel gelişmelerle ilgisinin bulunup bulunmadığı ve dolayısıyla özel bir dikkat gerektirip gerektirmediği,
- İşlemlerin karmaşıklığı,
- Riskin ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemleri içerip içermediği,
- Riskle ilgili finansal bilgilerin ölçümündeki subjektiflik derecesi ve
- Riskin, işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan veya olağan dışı görünen önemli işlemler içerip içermediği.

Eğer denetçi ciddi bir riskin bulunduğuna karar verirse, kontrol faaliyetleri dâhil riskle ilgili işletmenin söz konusu riskle ilgili kontrolleri hakkında kanaat edinmelidir.

Bazı risklere ilişkin olarak denetçi, sadece maddi doğrulama prosedürleri uygulayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmenin mümkün veya uygulanabilir olmadığına karar verebilir. Bu tür riskler, özellikleri bakımından hiçbir manuel müdahale içermeyen veya az bir müdahale içeren otomatik işlem süreçlerinin yoğun kullanımına izin veren rutin ve önemli işlem sınıfları veya hesap bakiyelerinin yanlış veya eksik kaydedilmesiyle ilgili olabilir. Bu tür durumlarda, işletmenin söz konusu risklere ilişkin kontrolleri denetimle ilgilidir ve denetçi bu kontroller hakkında kanaat edinmelidir.

Denetimin yürütülmesi sırasında ilâve denetim kanıtı elde edildikçe denetçinin yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlık risklerine ilişkin değerlendirmesi değişebilir. Denetçi, yeni bir bilgi edindiğinde veya müteakip denetim prosedürlerini uygulayarak denetim kanıtı elde ettiğinde, bu bilgi veya kanıtların denetçinin ilk değerlendirmesini dayandırdığı denetim kanıtlarıyla tutarsız olması hâlinde değerlendirmesini revize etmeli ve planlanmış müteakip denetim prosedürlerini buna göre uyarlamalıdır.

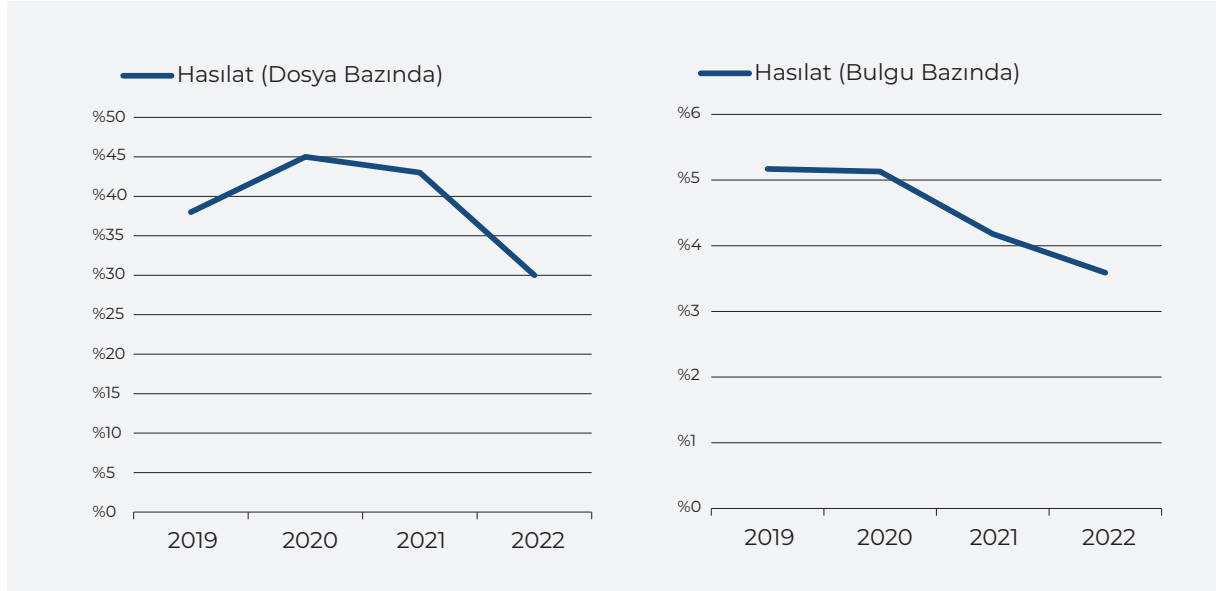
2022 yılında Kurumumuz tarafından yapılan incelemeler sonucunda “*Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi*” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “*Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi*” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- » Finansal tablo ve yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık risklerinin belirlenmemesi ve değerlendirilmemesi
- » Finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmek amacıyla risk değerlendirme prosedürlerinin tasarlanmaması ve uygulanmaması
- » Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama süreci ve bilgi sistemleri hakkında yeterince kanaat elde edilmemesi
- » 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
- » İşletmenin finansal tablolarının önemli yanlışlıklara olan açıklığı ve geçerli finansal raporlama çerçevesinin işletmenin durum ve gerçeklerine uygulanması konularında müzakerede bulunulmaması

## 7.8. Hasılat

Kurumumuz tarafından 2022 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %30'unda, bulgu bazında %3,6'sında hasılatın geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



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

- Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi (yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüllere uygun olarak) onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir,
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarını tanımlayabilmektedir,
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir,
- Sözleşme özü itibarıyla ticari niteliktedir (başka bir ifadeyle, sözleşmenin bir sonucu olarak işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarında, zamanlamasında ve riskinde değişiklik beklenmektedir),

- İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir. İşletme bir bedelin tahsil edilebilirliğinin muhtemel olup olmadığını değerlendirirken, sadece müşterinin bu bedeli vadesinde ödeme kabiliyetini ve niyetini dikkate alır. İşletmenin tahsiline hak kazanacağı bedel, müşterisine bir fiyat avantajı teklif etmesi nedeniyle, sözleşmede belirtilen fiyattan düşük olabilir.

İşletmenin müşteriden mal ve hizmetlerin bedelini tahsil etmesi durumunda, müşteriyle yapılan sözleşme yukarıdaki şartları sağlamasa dahi, aşağıdaki hallerden biri gerçekleştiğinde tahsil ettiği tutarı hasılat olarak finansal tablolarına alır:

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

TFRS 15 hasılatın nasıl finansal tablolara alınacağıyla ilgili beş aşamalı bir model ortaya koymaktadır. Birinci aşamada sözleşme tanımlanmakta, ikinci aşamada müşteriye devri gerçekleştirilecek farklı mal veya hizmetler yani edim yükümlülükleri tanımlanmakta, üçüncü aşamada işlem bedeli belirlenmekte, dördüncü aşamada işlem bedeli her bir edim yükümlülüğüne dağıtılmakta, beşinci ve son aşamada ise edim yükümlülükleri yerine getirildikçe edim yükümlülüğüne denk gelen hasılat tutarının finansal tablolara alınması işlemi gerçekleşmektedir.

Hasılatın denetimiyle ilgili olarak denetçi, hasılatın muhasebeleştirilme kriterlerini karşılayıp karşılamadığını, hasılat tutarının doğru ölçülüp ölçülmediğini, doğru döneme kaydedilip kaydedilmediğini ve hasılatla ilişkin açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca yeterli olup olmadığını kontrol etmelidir.

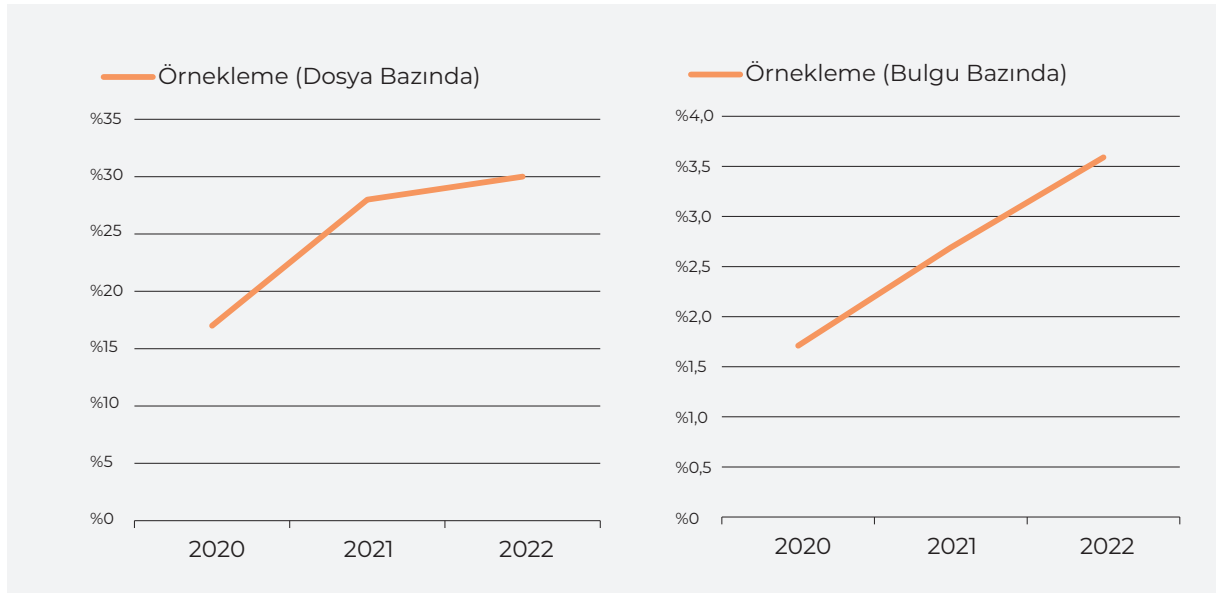
2022 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Hasılat” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Hasılat” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- » Hasılatın geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğine ilişkin denetim prosedürlerinin uygulanmaması,
- » Hasılatın doğru hesap dönemine kaydedilip kaydedilmediğinin tespitine yönelik dönemsellik testinin yapılmaması,
- » Hasılatın vadeli satışlar sebebiyle finansman bileşeni içermesi, ancak finansman bileşeninin hasılatтан ayrı şekilde finansal tablolara alınıp alınmadığının tespitine ilişkin denetim prosedürlerinin uygulanmaması
- » Hasılatın varlığı ve tamlığı hakkında yeterli oranda fatura testlerinin yapılmaması, seçilen faturalarla ilgili örneklem çalışmasının bulunmaması,
- » Satıştan iadelerle ilgili herhangi bir denetim prosedürünün uygulanmaması.

## 7.9. Bağımsız Denetimde Örneklem

Kurumumuz tarafından 2022 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %30'unda, bulgu bazında %3,6'sında örneklem tasarımı, örneklem büyüklüğü, test edilecek kalemlerin seçilmesi ve diğer denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



BDS 500 “Bağımsız Denetim Kanıtları” Standardı denetçinin kontrol testlerini ve detay testlerini tasarlarken, ilgili denetim prosedürünün amacına ulaşılmasında etkin olan, test edilecek kalemleri seçme yöntemlerine karar vermesini zorunlu kılmakta ve denetçinin kullanabileceği, test edilecek kalemleri seçme yöntemlerine yönelik rehberlik sağlamaktadır. Bu yöntemlerden biri de denetim örneklemesidir. BDS 530 “Bağımsız Denetimde Örneklem” Standardı BDS 500’ü tamamlayıcı niteliktedir ve denetçinin, denetim örneklemini tasarlarken ve seçerken, kontrol testlerini ve detay testlerini uygularken ve örneklemden çıkarılan sonuçları değerlendirirken, istatistiki ve istatistiki olmayan örnekleme yöntemlerini kullanmasını düzenler.

Denetim örnekleme, denetçinin, anakitlenin tamamı hakkında sonuçlara varması için makul bir dayanak oluşturmak üzere, tüm örnekleme birimlerine seçilme şansı sağlayacak şekilde, denetimle ilgili anakitle içindeki kalemlerin %100’ünden daha azına denetim prosedürlerinin uygulanmasıdır. Denetçi test edilecek kalemlerin seçilmesinde denetim örnekleme yöntemini kullanmayı seçtiğinde; örnekleme tasarlarken denetim prosedürünün amacını ve anakitlenin özelliklerini mütalaa etmeli, örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek

bir örneklem büyüklüğüne karar vermeli ve örnekleme yer alacak kalemleri, anakitledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçmelidir.

Örnekleme birimleri seçildikten sonra ise denetçi tarafından; seçilen her bir kaleme, ilgili amaca uygun olan denetim prosedürleri uygulanmalı, belirlenen her bir sapma veya yanlışlığın nitelik ve sebebi araştırılmalı ve bunların, denetim prosedürünün amacı ve denetimin diğer alanları üzerindeki muhtemel etkileri değerlendirilmelidir. Ayrıca denetçi detay testleri için, örnekleme bulduğu yanlışlıkları kullanarak anakitlenin geneli için bir öngöründe bulunmalıdır. Denetçinin, yanlışlığın büyüklüğüne ilişkin genel bir fikir elde etmek için anakitledeki yanlışlıklara ilişkin öngöründe bulunması gerekir; ancak bu öngörü, kaydedilecek tutara karar vermek için yeterli olmayabilir. Bir yanlışlığın anomali oluşturması durumunda, anakitleye ilişkin yanlışlıklar öngörülürken, bu aykırılık dikkate alınmayabilir. Ancak, düzeltilmemesi durumunda bu tür bir yanlışlığın etkisinin, anomali olmayan öngörülen yanlışlıklara ek olarak dikkate alınması gerekir. Anomali, bir anakitlede bulunan yanlışlıkları veya sapmaları açıkça temsil etmeyen bir yanlışlık veya sapmadır.

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

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

2022 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Bağımsız Denetimde Örneklem” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Bağımsız Denetimde Örneklem” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.

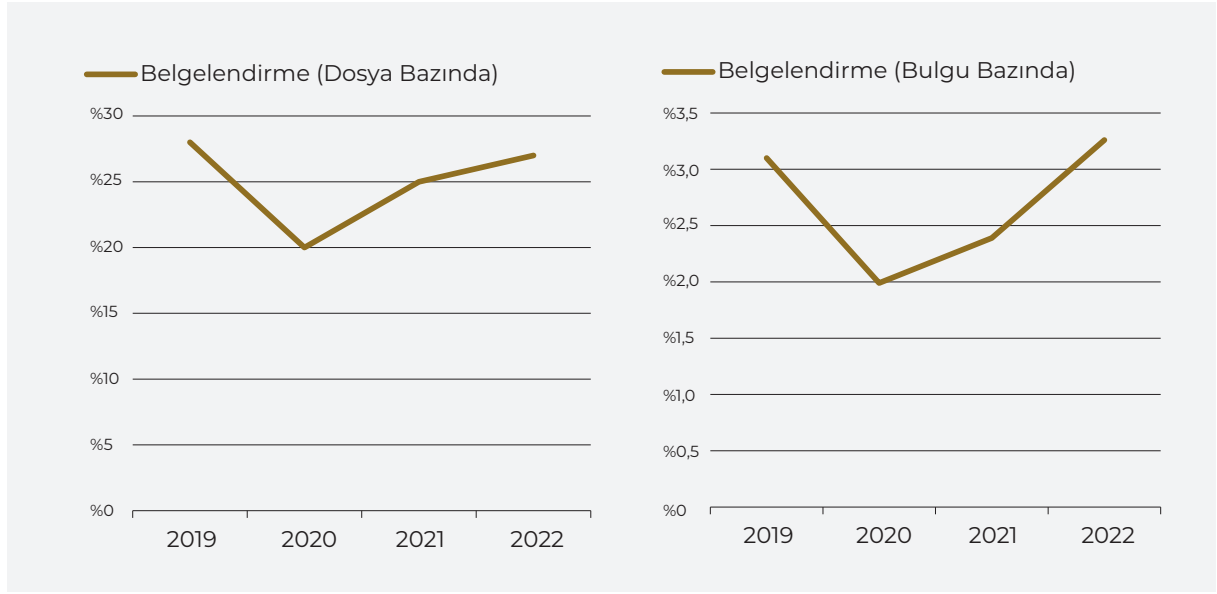


- » Örneklem büyüklüğü, örneklem tasarımı ve test edilecek kalemlerin seçilmesine yönelik herhangi bir denetim çalışmasının yapılmaması
- » Denetim örneklemini tasarlarken, denetim prosedürünün amacının ve anakitlenin özelliklerinin mütalaa edilmemesi
- » Örneklemde yer alacak kalemlerin, anakitledeki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



## 7.10. Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi

Kurumumuz tarafından 2022 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %27'sinde, bulgu bazında %3,3'ünde çalışma kağıtlarının denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlanması hususlarında eksiklik tespit edilmiştir.



BDS 230 “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi” Standardı finansal tabloların denetiminin belgelendirilmesine (çalışma kâğıtlarının hazırlamasına) ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. Mezkûr Standartta çalışma kağıtları, uygulanan denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili denetim kanıtlarına ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtlar olarak tanımlanmaktadır.

Bağımsız denetimin belgelendirilmesinde denetçinin amacı, denetçi raporunun dayanağına ilişkin yeterli ve uygun bir kayıt ve denetimin, bağımsız denetim standartlarına ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıt sağlamaktır. Çalışma kağıtları zamanında ve söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin aşağıdaki hususları anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlanmalıdır:

- Uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,
- Uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları ve elde edilen denetim kanıtları ve

- Denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlar, bunlarla ilgili varılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşırken yaptığı önemli mesleki muhakemeler.

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

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

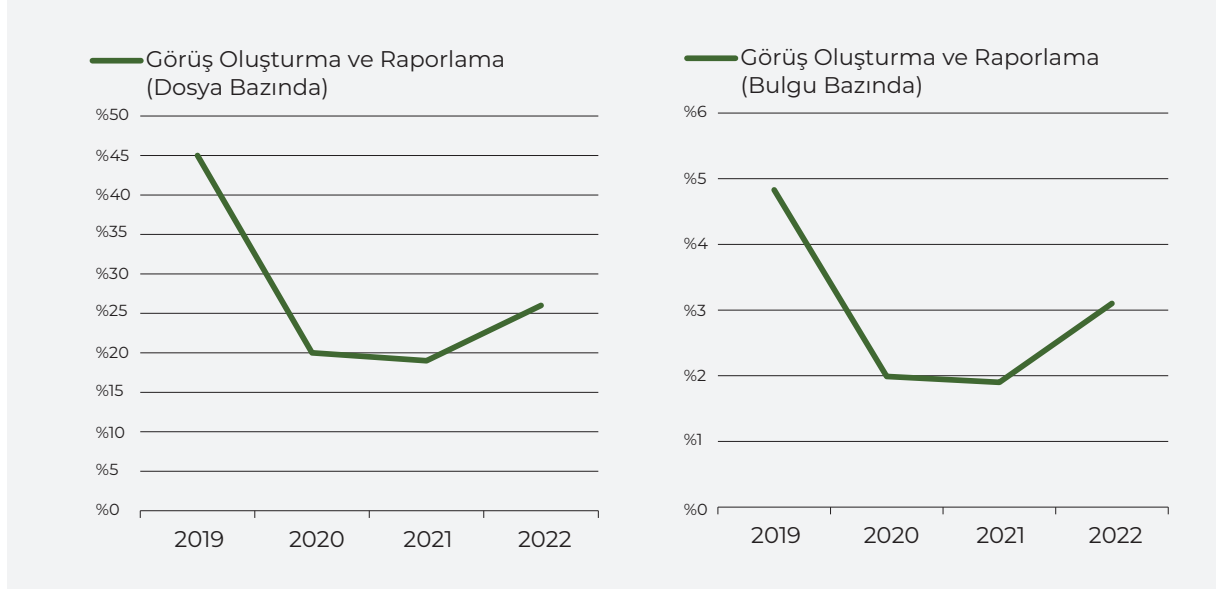
2022 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



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

## 7.11. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

Kurumumuz tarafından 2022 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %26'sında, bulgu bazında %3,1'inde finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla ilgili eksiklik tespit edilmiştir.



Denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluğunu BDS 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama" Standardı düzenlemektedir. Bu Standart denetçi raporlamasının dünya genelinde karşılaştırılabilir ve tutarlı olması ihtiyacı ile denetçi raporunda sunulan bilgilerin kullanıcılar açısından ihtiyaca daha uygun hâle getirilerek denetçi raporlamasının değerinin artırılması ihtiyacı arasında uygun bir dengenin kurulmasını amaçlar. Bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yapılan bir denetim için denetçi raporunda tutarlılık, uluslararası kabul görmüş standartlar uyarınca yürütülmüş olan bu denetimleri daha kolay belirlenebilir hâle getirerek, küresel piyasalardaki güvenilirliği artırır. Ayrıca bu tutarlılık, kullanıcının kavrayışını artırmaya ve olağandışı durumlar ortaya çıktığında bunların belirlenmesine yardımcı olur.

BDS 700'e göre denetçinin amacı, elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmak ve yazılı bir rapor aracılığıyla açık bir biçimde bu görüşü ifade etmektir. Denetçi raporunun yazılı olarak düzenlenmesi ve BDS 700'ün ekindeki biçime uygun olması oldukça önemlidir.

Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturmalıdır. Olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, görüş vermekten kaçınma ve olumsuz görüş olmak üzere dört çeşit görüş türü bulunmaktadır. Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varmalıdır. Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş vermelidir. Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse raporunda olumlu görüş dışında bir görüş vermelidir. Finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi gerektiği sonucuna varılması durumunda, içinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenleme sorumluluğu ve denetçi raporunun şeklinin ve içeriğinin nasıl etkileneceği hususları ise BDS 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” Standardında ele alınmaktadır.

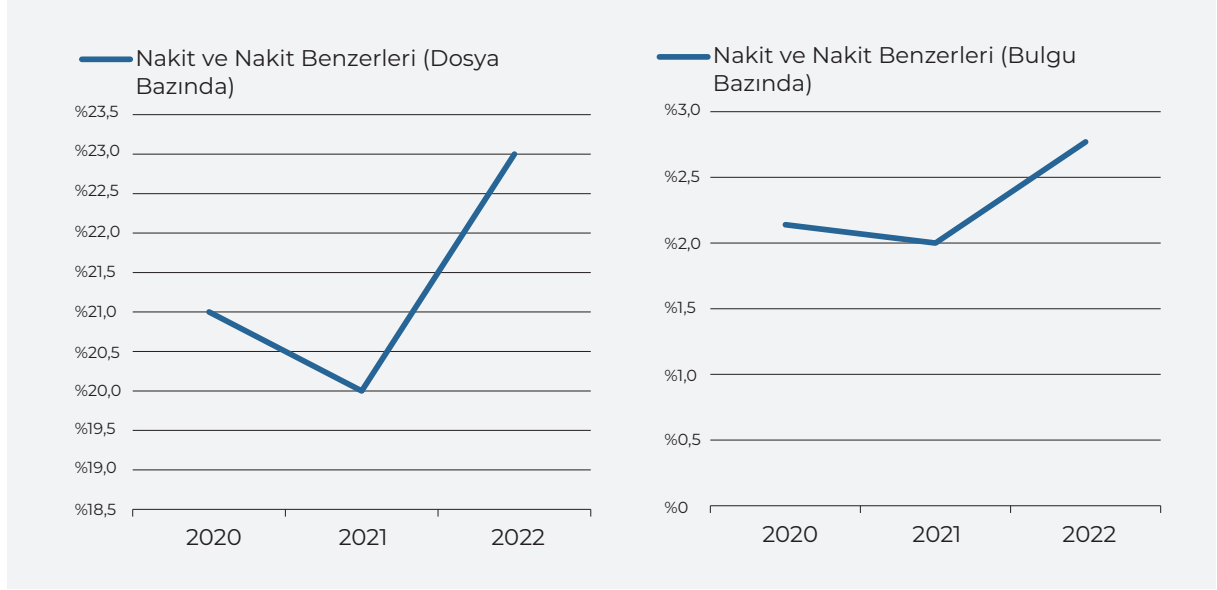
2022 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- » Denetçi raporunun bazı kısımlarının BDS 700'ün ekindeki biçime uygun olmaması,
- » Görüş oluştururken finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının değerlendirilmemesi,
- » Denetçi raporunda sınırlı olumlu görüş verilmesi ancak görüşün dayanaklarında yer alan hususlara ilişkin denetim kanıtı elde etmek amacıyla gerekli prosedürlerin uygulanmamış olması,
- » Sınırlı olumlu görüş verilmekle birlikte görüşün dayanaklarında yer alan hususların önemliliğinin ve yaygınlığının değerlendirilmemesi.

## 7.12. Nakit ve Nakit Benzerleri

Kurumumuz tarafından 2022 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %23'ünde, bulgu bazında %2,8'inde nakit ve nakit benzerlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



TMS 7 "Nakit Akış Tablosu" Standardına göre nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı ifade eder. Vadesiz mevduat ise işletmenin talep etmesi halinde hemen ödenecek ve ödenmesi halinde herhangi bir kayba veya cezaya uğramayacak olan mevduat türüdür. Ancak vadesiz mevduat kullanımının banka tarafından kısıtlanmış olması durumunda, söz konusu mevduat nakit olarak ele alınamayacaktır.

Nakit benzerleri ise tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yüksek likiditeye sahip kısa vadeli yatırımlardır. "Belirli bir nakde çevrilme" kavramı, ilk yatırım yapıldığı sırada yapılan yatırımdan elde edilecek nakit tutarının bilinebiliyor olmasını ifade eder. Dolayısıyla bir yatırımın bir piyasada belli bir fiyat üzerinden her zaman nakde dönüşebiliyor olması, o yatırımın nakit benzeri olduğunu göstermez. Nakit benzerleri, yatırım veya diğer amaçlardan ziyade kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla elde tutulur. Bir yatırım kısa vadeye (örneğin edinim tarihinden itibaren üç ay veya daha kısa bir vadeye) sahip olduğunda genellikle nakit benzeri olarak nitelendirilir. Bununla birlikte özkaynak araçları genellikle nakit benzeri olarak değerlendirilmez.

Nakit ve nakit benzerlerinin denetimiyle ilgili olarak denetçi, nakit ve nakit benzerlerinin var olduğundan, finansal tablolarda doğru tutarda gösterildiğinden, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak değerlendirildiğinden ve açıklamaların yeterli olduğundan emin olmalıdır.

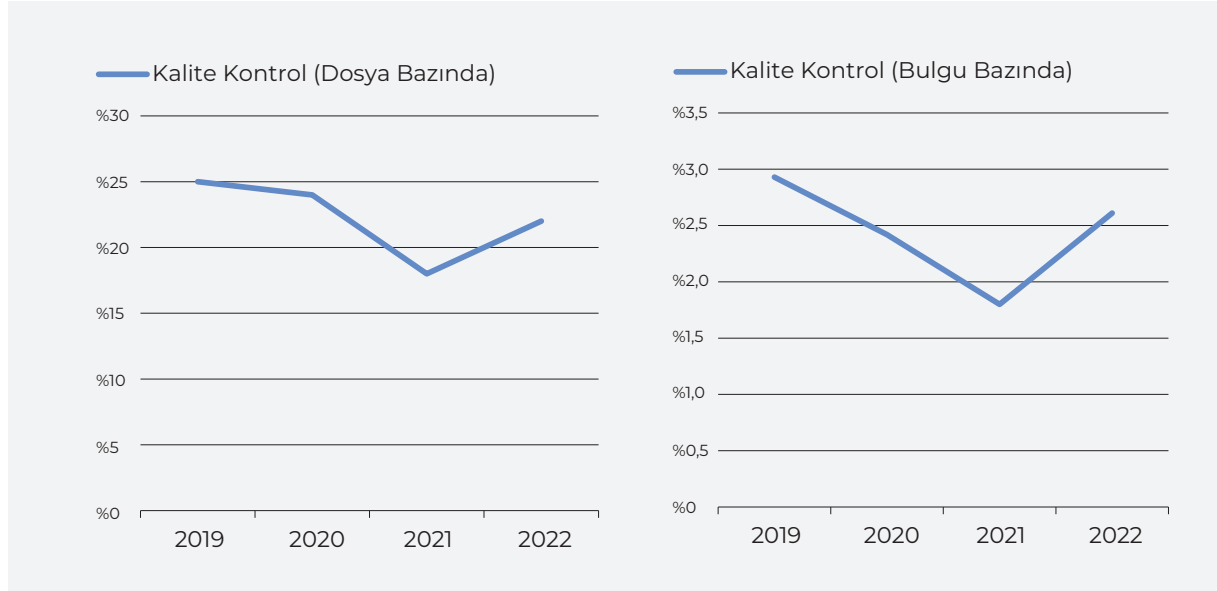
2022 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Nakit ve Nakit Benzerleri” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Nakit ve Nakit Benzerleri” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- » Döviz hesaplarının değerlemesinde 31 Aralık kurunun kullanılması gerekirken 30 Aralık kurunun kullanılması,
- » Önemlilik seviyesinin üzerinde olmasına rağmen nakit ve nakit benzerlerinin denetimine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi
- » İşletme tarafından nakit ve nakit benzerleri tanımını karşılamayan tutarların nakit ve nakit benzeri kaleminde sınıflandırılmasına karşın denetçi tarafından bu hususun geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığının değerlendirilmemesi

### 7.13. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol

Kurumumuz tarafından 2022 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %22'sinde, bulgu bazında %2,6'sında finansal tabloların denetiminde kalite kontrole ilişkin eksiklik tespit edilmiştir.



Kalite kontrol sistemiyle ilgili olarak denetim şirketi ve denetçilerin sorumlulukları KKS1 "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" ve BDS 220 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol" Standartlarında düzenlenmektedir.

KKS 1'e göre denetim şirketinin amacı, denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uyduğuna ve denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygun olduğuna ilişkin kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır. Denetim şirketi, aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurmalı ve bu sistemin devamlılığını sağlamalıdır:

- Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları.
- Etik hükümler.
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
- İnsan kaynakları.

- Denetimin yürütülmesi.
- İzleme.

Denetim şirketi kaliteyi, denetimlerin yürütülmesinde vazgeçilmez bir unsur olarak kabul eden bir kurumsal kültürü teşvik etmek için politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Söz konusu politika ve prosedürler, denetim şirketinin genel müdürünün (veya eş değerinin) veya -uygun hâllerde- yönetim kurulunun (veya eş değerinin), kalite kontrol sistemine ilişkin nihai sorumluluğu üstlenmesini zorunlu kılar.

Denetim şirketi; kendisinin ve personelinin etik hükümlere uyumu hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmalı, 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 almalıdır.

Denetim şirketi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik olarak ancak aşağıdaki hususları yerine getirdiği sürece denetimi üstleneceğine veya ilişkiyi devam ettireceğine ilişkin kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmalıdır;

- Denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olmak, zaman ve kaynaklar dâhil denetimi yürütmek için gerekli beceri ve kabiliyete sahip olmak,
- Etik hükümlere uygunluk sağlayabilmek,
- Müşterinin dürüstlüğüne değerlendirmiş olmak ve dürüst olmadığı sonucuna varılmasına sebep olacak herhangi bir bilgiye sahip olmamak.

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

Denetçi aşağıda yer alan hususlara çalışma kağıtlarında yer vermelidir:

- Etik hükümlere uyulması konusunda tespit edilen sorunlara ve bu sorunların nasıl çözüldüğüne,
- Yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uyulup



uyulmadığı konusunda ulaşılan sonuçlar ile denetim şirketiyle yapılan ve bu sonuçları destekleyen müzakerelere,

- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ulaşılan sonuçlara,
- Denetim sırasında yapılan istişarelerin içeriği ve kapsamı ile bu istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçlara.

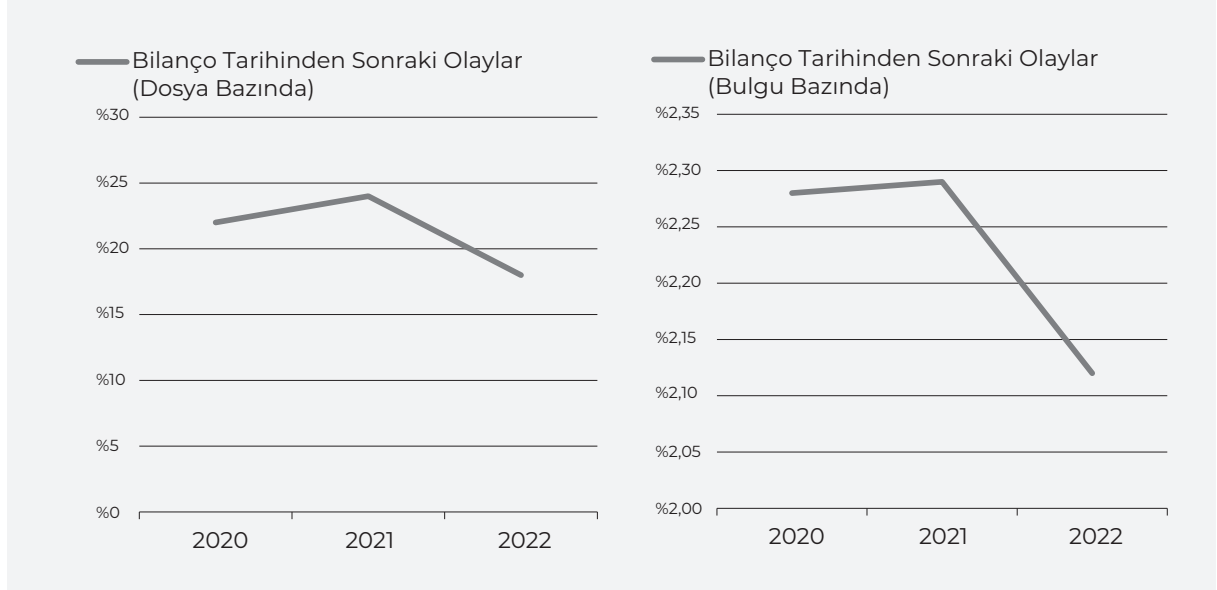
2022 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- » Denetim ekibi üyelerinin tamamından veya yedek denetim ekibinden, her bir denetimden önce ve her hâlükârda yılda en az bir kez alınması gereken, bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarını ve uyacaklarını bildiren yazılı taahhüdün alınmaması,
- » Kalite kontrolden sorumlu denetçi olarak denetim ekibi içerisinde yer alan bir denetçinin atanmış olması,
- » Denetimin kalitesini gözden geçirecek kişinin atanmasına ve denetimin kalitesinin gözden geçirilmesine yönelik prosedürlerin uygulanmasına ilişkin herhangi bir belgelendirmenin yapılmaması
- » Müşteri kabul sürecine ilişkin denetim kuruluşunun kendi zaman, kaynaklar, yetkinlik ve kabiliyetlerini değerlendirmemesi

## 7.14. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Kurumumuz tarafından 2022 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %18'inde, bulgu bazında %2,1'inde bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olayların geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığı hususlarında eksiklik tespit edilmiştir.



Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar ile denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu durumlar BDS 560 "*Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar*" Standardında bilanço tarihinden sonraki olaylar olarak tanımlanmıştır. Finansal tablolar, finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen bazı olaylardan etkilenebilir. Birçok finansal raporlama çerçevesi bu tür olayları özel olarak ele alır. Finansal raporlama çerçeveleri bilanço tarihinden sonraki olayları genellikle ikiye ayırır:

- Finansal tabloların tarihi itibarıyla mevcut olan durumları teyit eden olaylar,
- Finansal tabloların tarihinden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylar.

Denetçi raporunun tarihi, bu tarihe kadar gerçekleşen ve denetçinin haberdar olduğu işlem ve olayların etkisinin denetçi tarafından dikkate alındığı hususunda rapor kullanıcılarını bilgilendirmelidir. 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 tasarlanan denetim prosedürlerini uygulamalıdır. Bu prosedürler; 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 uygulanmalıdır. 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.

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

2022 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- » Bilanço tarihinden sonraki olayların değerlendirilmesine ilişkin herhangi bir denetim prosedürünün uygulanmaması
- » Bilanço tarihinden sonraki olayların belirlenmesini sağlamak üzere yönetimin oluşturduğu prosedürlerin anlaşılmasına yönelik herhangi bir denetim prosedürü uygulanmamış olması
- » Bilanço tarihinden sonra finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda, yönetimin ve uygun hâllerde üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanmaması
- » Bilanço tarihinden rapor tarihine kadar olan sürede gerçekleşen genel kurul ve yönetim kurulu toplantı tutanaklarının edinilmemesi ve incelenmemesi

## 8.2022 YILI İNCELEMELERİNE KONU EDİLEN VE DENETİMLERDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN DİĞER HUSUSLAR

2022 yılı incelemelerinde tespit edilen ve 7. bölümde açıklanan incelemelerde en çok tespit edilen bulgulara ilave olarak yaygın olmamakla birlikte dikkate değer olduğu değerlendirilen diğer hususlar aşağıda yer almaktadır:

- Canlı varlıkların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun şekilde muhasebeleştirilmemesi,
- Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların geçerli finansal raporlama çerçevesinde yer alan kıstasları karşılamaması.

Kurumumuzca yapılan incelemelerde canlı varlıklar hesabında yer alan tarımsal ürünlerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir biçimde muhasebeleştirilmemesine rağmen, denetçi tarafından söz konusu yanlışlıkla ilgili herhangi bir çalışmanın yapılmadığı ve düzeltme talep edilmediği, dolayısıyla canlı varlıklara yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmediği tespit edilmiştir.

TMS 41 “*Tarımsal Faaliyetler*” Standardında canlı varlık yaşayan hayvan veya bitki topluluğu olarak tanımlanmıştır. Söz konusu standarda göre bir canlı varlık sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda muhasebeleştirilir:

- İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması;
- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

TMS 41’e göre canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmelidir. Canlı varlıkların geçerli finansal raporlama hükümlerine uygun şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin denetlenmesi ve canlı varlıklara ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi büyük önem arz etmektedir.

Bununla birlikte Kurumumuzca yapılan incelemeler sonucunda finansal tablolarda muhasebeleştirilen satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygunluğunun denetimine yönelik çalışmalarda eksiklikler tespit edilmiştir. TFRS 5 “*Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*” Standardına göre bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme, söz konusu duran varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırmalıdır. Bu durumun geçerli olabilmesi için; ilgili varlığın bu tür varlıkların satışında sıkça rastlanan ve alışılmış koşullar çerçevesinde derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir. Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlık, defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülür, söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur ve finansal durum tablosunda ayrı olarak sunulur.

Bu kapsamda, satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin denetlenmesi bir diğer önemli husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

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

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

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

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

BDS		İlgili Paragraflar
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örneklem	6,7,8,9,15
BDS 540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi	8,9,12,13,14,16,18,19,22,23,24,25,32,35
BDS 550	İlişkili Taraflar	3,4,9,11,12,13,14,15,16,17,18,19,20,23,24,25,26,28
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	4,6,7,8
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği	9,10,11,12,14,15,16,17,18,19,20,21,22,23
BDS 580	Yazılı Beyanlar	6,9,10,11,12,13,14,19,20
BDS 600	Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi	8,10,11,15,16,17,18,21,22,23,24,25,26,27,29,32,33,34,35,38,41,42,44,46,50,A46
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama	10,11,12,13,14,20T,30T,49
BDS 701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi	9,10,11,13,14,16,17,18
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi	6,7,8,9,10,13,20,21,22,23,24,27,29T
BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları	12,A7
BDS 710	Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar	7,13,14
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları	8T,14,14T,15,21T,22T,23T,25
BDS 805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi	7
GDS 3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi	2



## 10. İNCELEME RAPORLARI SONUCUNDA UYGULANAN YAPTIRIMLAR

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

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

Yıllar	2020		2021		2022	
	BDK	BD	BDK	BD	BDK	BD
İkaz	13	11	47	30	23	9
Uyarı	49	28	55	64	48	53
Faaliyet İzni Askıya Alma	4	30	1	9	-	12
Faaliyet İznini İptali	-	-	-	-	-	-
İdari Para Cezası (TL)	3.157.718	-	3.993.273	-	4.838.945	-

## 11.SONUÇ

Kurumumuz 2014 yılından itibaren düzenli olarak kalite güvence incelemeleri gerçekleştirmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetimin kalitesini artırmak amacıyla 2022 yılında seçilmiş dosya incelemelerine devam edilmiş ve 75 bağımsız denetim kuruluşu ile 4 denetim üstlenen bağımsız denetçi nezdinde 73'ü seçilmiş dosya incelemesi olmak üzere toplamda 89 inceleme gerçekleştirilmiştir. 2023 yılında da hem denetim kuruluşları hem de denetim üstlenen bağımsız denetçiler nezdinde risk odaklı bir yaklaşım çerçevesinde seçilmiş dosya incelemelerine devam edilmektedir. Ayrıca hem yapılan bağımsız denetimlerin hem de kurumumuzun gerçekleştirdiği kalite güvence sistemi incelemelerinin daha etkin ve daha faydalı olması amacıyla çalışmalar yapılmaktadır.

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

**kgk.gov.tr**

