



Kamu Gözetimi Kurumu

# 2019

## Yıllık İnceleme Raporu

## İÇİNDEKİLER

<b>1. GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>2. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ İNCELEMELERİ</b> .....	<b>2</b>
<b>3. İNCELEMELERDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR</b> .....	<b>4</b>
<b>4. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	<b>7</b>
4.1. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	7
4.2. Stoklar.....	8
4.3. Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Bulgular.....	9
4.4. Hasılat .....	10
4.5. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.....	11
4.6. İlişkili Taraflar .....	12
4.7. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma .....	13
4.8. Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları .....	14
4.9. İşletmenin Sürekliliği .....	15
4.10. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar.....	16
4.11. Dış Teyitler .....	17
4.12. Belgelendirme.....	18
4.13. Kalite Kontrol Sistemi .....	19
4.14. Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar.....	20
4.15. Finansal Varlıklar ve Yükümlülükler .....	21
<b>5. SONUÇ</b> .....	<b>22</b>

## **Grafik ve Tablolar**

<b>Grafik 1:</b> 2019 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçi Sayısı .....	2
<b>Grafik 2:</b> 2019 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 Bulgular .....	4
<b>Tablo 2:</b> İncelemelerde Tespit Edilen Eksikliklerin İlgili Olduğu BDS Hükümleri .....	22
<b>Tablo 3:</b> Yıllar İtibarıyla Uygulanan Yaptırım Türleri.....	24

## 2019 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 Kararname'ye 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 2019 yılında yapılan seçilmiş dosya incelemeleri hakkında bilgi verilmekte, Raporun üçüncü bölümünde yapılan dosya incelemeleri neticesinde tespit edilen önemli bulgular, dördüncü bölümde söz konusu bulgulara ilişkin değerlendirmeler ve beşinci bölümde sonuç yer almaktadır.

## 2. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ İNCELEMELERİ

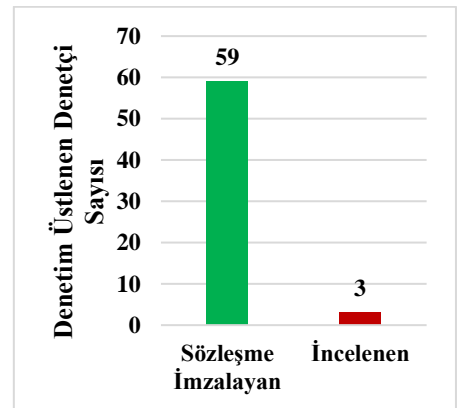
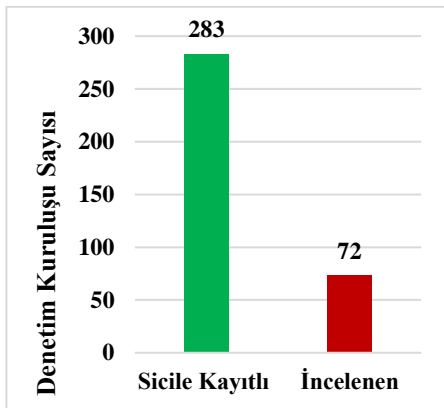
Kamu Gözetimi Kurumu, bağımsız denetimin kalitesini korumak ve artırmak amacıyla, denetim kuruluşları ve denetçiler nezdinde kalite kontrol sistemi ve seçilmiş dosya incelemeleri gerçekleştirmektedir. Bu çerçevede 2014 ve 2015 yıllarında gerçekleştirilen kalite kontrol sistemine yönelik incelemelerin yanı sıra, 2016 yılında seçilmiş dosya incelemelerine de başlanmış olup, sonraki yıllarda da bu incelemelere devam edilmiştir.

Kurum meslek personeli tarafından yapılan dosya incelemelerinin bir program dâhilinde sistemli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla ilgili kurum ve kuruluşların görüşleri de alınarak Yıllık İnceleme Planı hazırlanmış olup, Kurumumuzun yetki alanı kapsamında 2019 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.

2019 yılı itibarıyla yetkilendirilmiş 283 denetim kuruluşundan 72'si nezdinde inceleme yapılmış olup, yapılan incelemelerin 59'u dosya incelemelerinden 13'ü ise diğer incelemelerden oluşmaktadır.

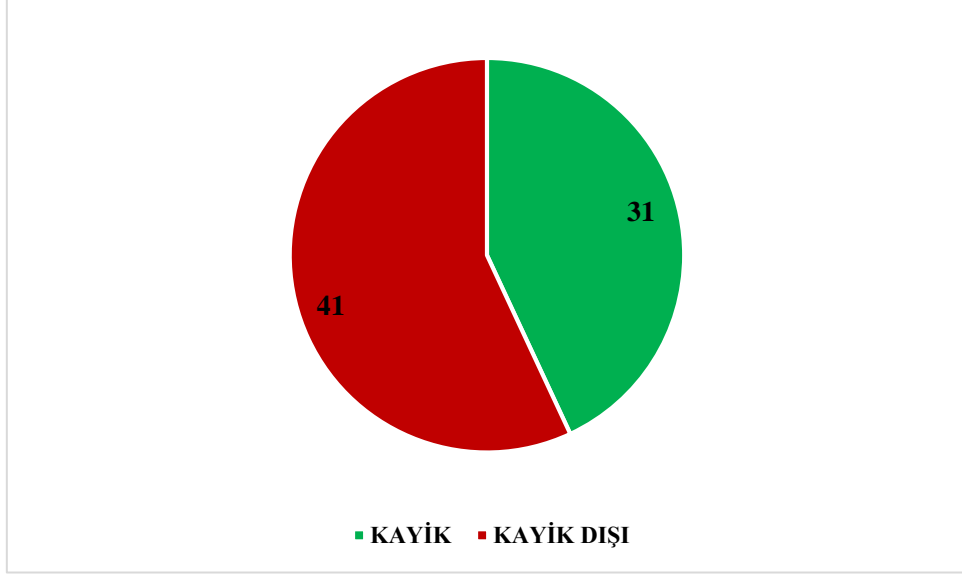
Bununla birlikte, 21/07/2017 tarihli 30130 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan düzenleme ile bağımsız denetçilerin kendi adlarına bağımsız denetim üstlenebilmeleri için belirli şartlar getirilmiştir. Bu kapsamda bu şartları karşılayan ve 2019 yılında sözleşme imzalayan 59 denetim üstlenen bağımsız denetçiden 3'ü incelenmiş olup, yapılan incelemelerin 1'i dosya incelemelerinden 2'si diğer incelemelerden oluşmaktadır.

**Grafik 1: 2019 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçi Sayısı**



2019 yılında incelenen 72 denetim kuruluşundan 31'inin KAYİK dâhil denetim yetkisi bulunmaktadır.

**Grafik 2: 2019 Yılında İncelenen Denetim Dosyalarının Dağılımı**



### 3. İNCELEMELERDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR

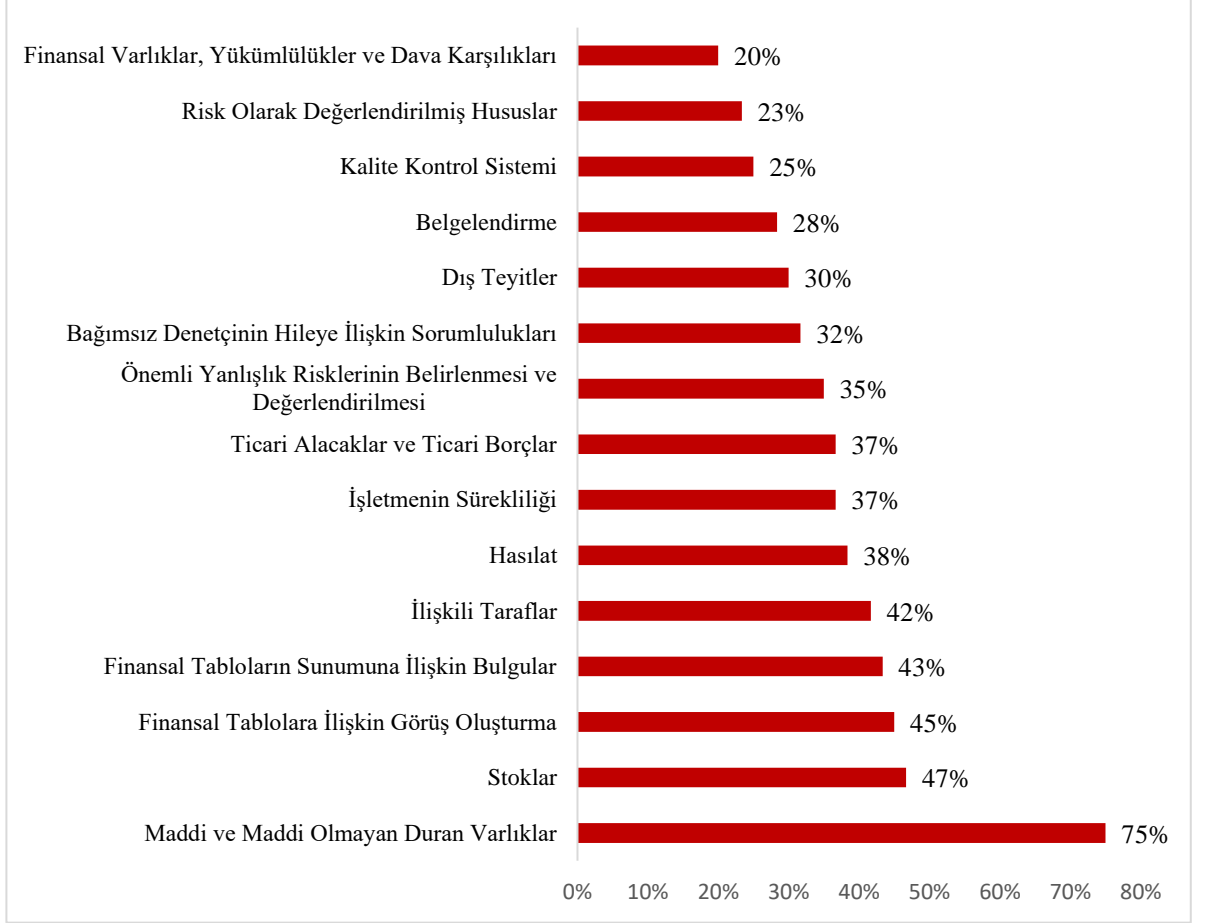
2019 yılında, ihbar ve şikâyet incelemeleri hariç olmak üzere, 59'u denetim kuruluşu nezdinde, 1'i denetim üstlenen bağımsız denetçi nezdinde gerçekleştirilen toplam 60 denetim dosyasında yaygın olarak karşılaşılan bulgular Tablo-1'de yer almaktadır.

**Tablo 1:Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulgular**

➤ Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar
➤ Stoklar
➤ Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma
➤ Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Bulgular
➤ İlişkili Taraflar
➤ Hasılat
➤ İşletmenin Sürekliliği
➤ Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar
➤ Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
➤ Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
➤ Dış Teyitler
➤ Belgelendirme
➤ Kalite Kontrol Sistemi
➤ Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar
➤ Finansal Varlıklar, Yükümlülükler ve Dava Karşılıkları

2019 yılı itibarıyla incelemelerde yaygın olarak tespit edilen bulguların her bir denetim dosyası bazında tespit edilme sıklığı Grafik 3’de gösterilmektedir.

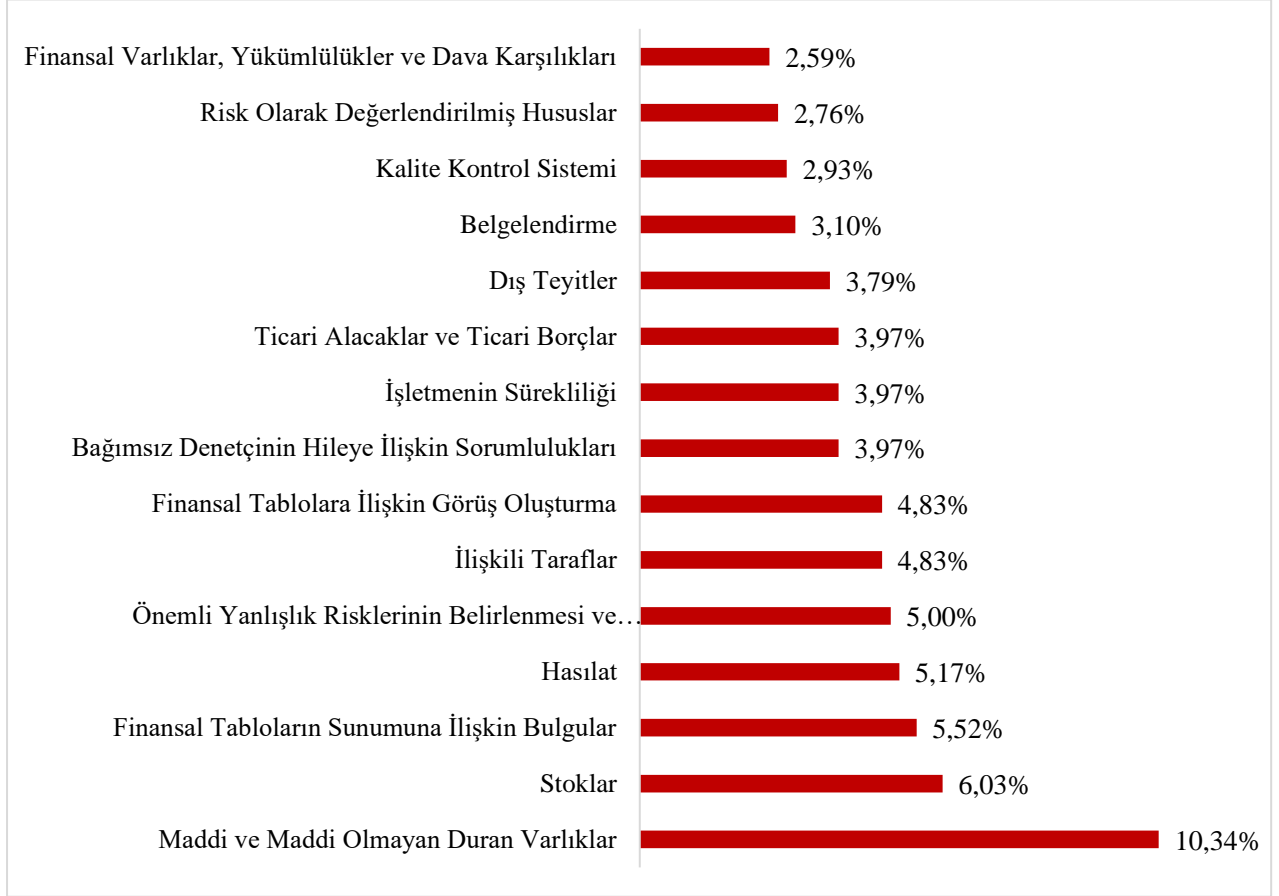
**Grafik 3:Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Dosya Bazında Ağırlıklandırılması**





Bununla birlikte, 2019 yılı incelemelerinde toplamda 60 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 580 bulgu tespit edilmiştir. Grafik 4’te her bir bulgunun toplam bulgular içerisindeki ağırlığı gösterilmiştir.

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



## 4. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 4.1. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Kurumumuz tarafından 2019 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların %10,34'ünde maddi ve maddi olmayan duran varlıkların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

Tespit edilen eksikliklerin yoğunluk gösterdiği bulgular aşağıda yer almaktadır:
• Belirlenen faydalı ömür tahminlerinin ve seçilen amortisman yöntemlerinin uygunluğunun sorgulanmaması
• Amortisman/itfa hesaplamalarının doğruluğunu test etmek amacıyla denetim prosedürü uygulanmaması
• Kıst amortisman yönteminin uygulanıp uygulanmadığının değerlendirilmemesi ve buna ilişkin varsa tespitlere yönelik yönetimden düzeltme talep edilmemesi
• Amortisman hesaplamalarında kalıntı değerini hesaplamaya dahil edilmemesinin değerlendirilmemesi
• Binaların, üzerine inşa edildikleri arsalardan ayrı olarak finansal tablolara yansıtılmamasına ilişkin gerekli çalışmaların ve düzeltme taleplerinin yapılmaması
• Muhasebeleştirme sonrası ölçümlerde seçilen politikanın ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanmamasının değerlendirilmemesi
• Yeniden değerlendirme artışlarının geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümleri uyarınca muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin kontrolüne yönelik denetim prosedürü uygulanmaması
• 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
• Geri alım opsiyonu içeren sözleşmeler kapsamında yasal olarak sahipliğinin devredilmesine rağmen beklenen yararın işletmenin kontrolünde olduğu varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılması durumunun değerlendirilmemesi

Bu hususlara ilişkin olarak Kurumumuz tarafından yayımlanan **BOBİ FRS Modül 12 Maddi Duran Varlıklar<sup>1</sup>** ve **BOBİ FRS Modül 14<sup>2</sup> Maddi Olmayan Duran Varlıklar** daha detaylı bilgi sunarak rehberlik sağlamaktadır.

<sup>1</sup><https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/EFRS/BOB%C4%B0/BOB%C4%B0%20FRS%20MOD%C3%9CL%2012%20-%20MADD%C4%B0%20DURAN%20VARLIKLAR.pdf>

<sup>2</sup><https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS%20Sunumlar/BOB%C4%B0%20FRS%20MOD%C3%9CL%2014%20-%20MADD%C4%B0%20OLMAYAN%20DURAN%20VARLIKLAR.pdf>

## 4.2. Stoklar

Kurumumuz tarafından 2019 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların %6,03'ünde stokların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

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

- Stokların mevcudiyetine ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla stokların tetkik edilmemesi ve test sayımlarının yapılmaması
- Stok sayımı sonucu ulaşılan sonuçların ve kanaatlerin belgelendirilmemesi
- Stoklara ilişkin iç kontrolün anlaşılması ve kontrol testlerinin uygulanmaması
- Stoklara ilişkin muhasebe kayıtlarının doğruluğuna yönelik denetim prosedürlerinin uygulanmaması ve işletmenin nihai stok kayıtlarının stok sayım sonuçlarını doğru bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığına karar vermek için söz konusu kayıtlarla ilgili denetim prosedürlerinin uygulanmaması
- Stokların net gerçekleşebilir değerinden sunulup sunulmadığına yönelik yeterli denetim prosedürlerinin uygulanmaması
- Stokların sınıflandırılması ve sunumuna ilişkin belirlenen yanlışlıklara yönelik düzeltme taleplerinin bildirilmemesi

Bu hususlara ilişkin olarak Kurumumuz tarafından yayımlanan **BOBİ FRS Modül 6 Stoklar**<sup>3</sup> daha detaylı bilgi sunarak rehberlik sağlamaktadır.

<sup>3</sup><https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS%20Sunumlar/BOB%C4%B0%20FRS%20MOD%C3%9CL%206%20-%20STOKLAR.pdf>

### 4.3. Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2019 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların %5,52'sinde finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin değerlendirilmesine yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

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

- Döviz kurlarındaki değişimlerden kaynaklanan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların nakit akışı sayılmamasına rağmen nakit akış tablosunda finansman faaliyetinden kaynaklanan nakit akışı olarak raporlanmasına karşılık herhangi bir düzeltme talep edilmemesi ve gerekli değerlendirmelerin yapılmaması
- Finansal tabloların düzenlenmesi gereken geçerli finansal raporlama çerçevesinin aradığı sunum ve açıklamalara uygun hazırlanmamasına karşılık herhangi bir değerlendirmenin yapılmaması (Örneğin finansal tabloların BOBİ FRS ekinde yer alan örneklerle uygun hazırlanmaması)
- Finansal tabloların BOBİ FRS'nin geçiş hükümlerine uygun olarak düzenlenmemesine karşılık herhangi bir değerlendirmenin yapılmaması
- Finansal tablolarda ve dipnotlarda yer alan finansal bilgiler arasında uyumsuzluklar olmasına rağmen herhangi bir düzeltme talep edilmeden ya da değerlendirme yapılmadan finansal tabloların finansal raporlama çerçevesine uygun olduğuna dair görüş verilmesi
- Finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken hususların açıklanmamasına karşılık herhangi bir denetim prosedürü uygulanmaması
- Nakit akım tablosunun ve özkaynak değişim tablosunun gerçeğe uygun sunumuyla ilgili uyumsuzlukların giderilmesi amacıyla herhangi bir denetim prosedürü uygulanmaması
- Tam set finansal tablolarda olması gereken tablo ve/veya eklerine bağımsız denetim raporunda yer verilmemesi

Nakit Akış tablosuyla ilgili hususlara yönelik Kurumumuz tarafından yayımlanan **BOBİ FRS Modül 2 Nakit Akış Tablosu**<sup>4</sup> daha detaylı bilgi sunarak rehberlik sağlamaktadır.

<sup>4</sup><https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS%20Sunumlar/BOB%C4%B0%20FRS%20MOD%C3%9CL%20%20-%20NAK%C4%B0T%20AKI%C5%9E%20TABLOSU.pdf>

#### 4.4. Hasılat

Kurumumuz tarafından 2019 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların %5,17'sinde hasılatın geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

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

- Hasılat kalemlerinin doğruluğunu ve tamlığını teyit etmek amacıyla denetim prosedürü uygulanmaması
- 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
- Hasılatın muhasebeleştirilmesinin ve ölçümünün doğruluğuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürü uygulanmaması
- Finansal tablolar için önemli hesap kalemi olan hasılat tutarının doğru dönemlere kaydedilip kaydedilmediğinin tespit edilmesi için denetim prosedürü uygulanmaması
- Hasılatın muhasebeleştirilmesinde hile riskinin bulunduğu varsayımıyla hangi tür hâsılatın, hâsılat işlemlerinin veya yönetim beyanlarının hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine sebep olabileceğinin değerlendirilmemesi
- İlişkili taraflarla gerçekleştirilen satışların piyasa şartlarında gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespitine yönelik herhangi bir çalışmanın yapılmaması

#### 4.5. Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Kurumumuz tarafından 2019 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların %5,00'ünde iç kontrol dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki “önemli yanlılık” risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

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

- Finansal tablo ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeylerinde “önemli yanlılık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanmaması
- Sorumlu denetçinin ve denetim ekibinin diğer kilit üyelerinin, işletmenin finansal tablolarının önemli yanlılıklara olan açıklığı ve geçerli finansal raporlama çerçevesinin işletmenin durum ve gerçeklerine uygulanması konularında müzakerede bulunmamaları
- İç kontrol dahil işletme ve çevresini tanımak amacıyla herhangi bir denetim prosedürü uygulanmaması ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi
- İşletmenin, risk değerlendirme sürecinin bulunup bulunmadığına yönelik kanaat edinilmemesi ve böyle bir sürecin var olması/olmaması durumunun önemli yanlılık risklerine olan etkisinin değerlendirilmemesi
- Finansal tablo düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlılık” riskleriyle ilgili olarak belirlenen risk seviyelerinin nasıl belirlendiğine ilişkin yeterli denetim kanıtı oluşturulmaması
- İlgili iş süreçleri dâhil finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi hakkında bilgi edinilmemesi

#### 4.6. İlişkili Taraflar

Kurumumuz tarafından 2019 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların %4,83'ünde ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak denetim prosedürlerinin uygulanması ve çalışma kâğıtlarının düzenlenmesine yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

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

- İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerle bağlantılı olarak hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi amacıyla işletmenin ilişkili taraflarının kimliği, ilişkili taraflarla olan ilişkilerin niteliği, ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ile bunların niteliği ve varsa ilişkili taraflarla gerçekleştirilen olağan iş akışı dışındaki işlemlerin mevcudiyetinin belirlenmesine yönelik denetim prosedürlerinin uygulanmaması
- İlişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına yönelik denetim prosedürlerinin uygulanmaması
- İşletmenin ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinden doğabilecek hata veya hile kaynaklı hususların önemli yanlışlıklara açıklığının finansal tablolara etkisinin değerlendirilmemesi
- İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin, ilişkili taraf kapsamında olmayan diğer üçüncü kişilerle aynı şartlarda gerçekleşip gerçekleşmediği hakkında güvence elde edilmemesi

#### 4.7. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma

Kurumumuz tarafından 2019 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların % 4,83'ünde genel olarak bağımsız denetim raporunun BDS 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama" ekinde yer alan biçime uygun olarak düzenlenmesi hakkında şekil ve içerik açısından eksikliklerin bulunduğu; bununla birlikte finansal tabloların geçerli finansal raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda gerekli değerlendirmelerin yeterli düzeyde yapılmadığına yönelik eksiklikler tespit edilmiştir.

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

- Denetim dosyasıyla ilgili olarak bir bütün olarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmeden görüş oluşturulması
- Bağımsız denetçi raporunun düzenlenmesine ilişkin revize edilen bağımsız denetim standartlarının gereği olarak; Görüşün Dayanağı başlıklı bölüme ve Kilit Denetim Konuları başlıklı bölüme yer verilmemesi
- Bağımsız denetçi raporlarının, revize edilen bağımsız denetim standartlarında öngörülen biçime ve içeriğe yönelik BDS 700'de belirtilen diğer şartlara uygun düzenlenmemesi
- Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmeden görüş oluşturulması

Muhasebe politika ve tahminlerine ilişkin, Kurumumuz tarafından yayımlanan **BOBİ FRS Modül 3 - Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar**<sup>5</sup> daha detaylı bilgi sunarak rehberlik sağlamaktadır.

<sup>5</sup><https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS%20Sunumlar/BOB%4%B0%20FRS%20MOD%3%9CL%203%20-%20MUHASEBE%20POL%4%B0T%4%BOKALARI%2C%20TAHM%4%BONLER%20VE%20YANLI%5%9ELIKLAR.pdf>



#### 4.8. Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları

Kurumumuz tarafından 2019 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların % 3,97'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.

##### 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 ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmemesi ve 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
- Finansal tablolar düzeyinde hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işlerin belirlenmemesi
- Yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerinin uygulanmaması
- Bir yanlışlığın belirlenmesi halinde söz konusu yanlışlığın hile göstergesi olup olmadığının değerlendirilmemesi

#### 4.9. İşletmenin Sürekliliği

Kurumumuz tarafından 2019 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların % 3,97'sinde finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi ve bu esasın kullanılmasının uygunluğuna ilişkin bir sonuca ulaşarak raporlama yapılmasıyla ilgili denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

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

- İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığının değerlendirilmesine yönelik risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanmaması
- Denetlenen işletmenin cari ve önceki dönem finansal tabloları arasındaki ciddi farkların, finansal oranlarda görülen önemli bozulmaların işletmenin sürekliliğini etkileyip etkilemediğinin değerlendirilmemesi
- İşletme yönetiminin işletmenin sürekliliğine yönelik olarak finansal tablo tarihinden itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde ayrı bir değerlendirme yapmamasına karşılık işletmenin sürekliliği esasının amaçlanan kullanımı hakkında yönetimle müzakere yapılmaması ve işletme yönetiminden böyle bir değerlendirme yapılmasının talep edilmemesi
- İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların varlığına rağmen bu olay ve şartların finansal tablolarda yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı ile bir bütün olarak finansal tablolara etkisine yönelik yeterli değerlendirmenin yapılmaması

#### 4.10. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar

Kurumumuz tarafından 2019 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların % 3,97'sinde ticari alacakların ve ticari borçların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

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

- Ticari alacaklar ve ticari borçlar için yönetim beyanı düzeyinde (sınıflandırma, varlık, doğruluk, değerlendirme ve tamlik vb.) risklerinin belirlenmesi amacıyla uygulanması gerekli görülen denetim prosedürlerinin uygulanmaması veya yeterli olmaması
- Değersiz ve şüpheli hale gelen ticari alacaklar için geçerli finansal tablo çerçevesine uygun olarak yeterli karşılığın ayrılıp ayrılmadığının tespit edilmesine yönelik gerekli denetim çalışmalarının yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilecek şekilde yapılmaması
- Ticari alacaklara ilişkin kur farklarının ve faiz gelirlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun şekilde finansal tablolara alınıp alınmadığının değerlendirilmemesi
- Ticari alacaklar ve ticari borçlar hesap kalemleri için yönetim beyanı düzeyinden belirlenen risklere karşılık vermek amacıyla uygulanan müteakip denetim prosedürlerinin yeterli olmaması
- Ticari alacaklar ve ticari borçlar finansal tablo kalemlerinin finansal tablolarda sınıflandırılması, sunumu veya açıklamasına yönelik denetim prosedürlerinde ve değerlendirmelerde eksikliklerin bulunması

#### 4.11. Dış Teyitler

Kurumumuz tarafından 2019 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların % 3,79'unda ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için dış teyit prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması ile ilgili yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

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

- Ticari alacak, ticari borç ve banka hesap kalemlerinin bakiyelerinin doğrulanmasına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi amacıyla dış teyit prosedürlerinin uygulanmaması
- Dış teyit prosedürlerinin bağımsız denetim standartlarına uygun şekilde tasarlanmaması
- Teyit taleplerine verilen yanıtların dolaylı olarak alınmış olmasına rağmen mutabakat cevaplarının güvenilirliğine ilişkin ilave denetim kanıtı elde edilmemesi
- Teyit mektuplarına yanıt verilmeyen durumlar için alternatif denetim prosedürlerinin uygulanmaması
- Teyit edilmesi talep edilen veya işletmenin kayıtlarında bulunan bilgiler ile teyit eden tarafın sunduğu bilgiler arasında bir farklılık olması halinde söz konusu farklılıkların yanlışlık göstergesi olup olmadığının incelenmemesi

#### 4.12. Belgelendirme

Kurumumuz tarafından 2019 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların % 3,10'unda finansal tabloların denetimine ilişkin çalışma kağıtlarının ve denetim dosyasının hazırlanması ile ilgili yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

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

- Çalışma kağıtları hazırlanırken denetim çalışmasını kimin yürüttüğü, ilgili çalışmanın ne zaman tamamlandığı, yürütülen çalışmayı kimin gözden geçirdiği, ilgili gözden geçirmenin tarih ve kapsamı bilgilerinin yer almaması
- Denetim dosyasının ve çalışma kağıtlarının hazırlanmasında genellikle matbu formların kullanılması ve işletme özelinde bilgilere ve çalışmalara yer verilmemesi
- Çalışma kâğıtlarının, söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlanmaması
- Çalışma kâğıtlarının denetim dosyasında birleştirilmemesi ve denetçi raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari sürecin zamanında (azami 60 gün) tamamlanmaması

#### 4.13. Kalite Kontrol Sistemi

Kurumumuz tarafından 2019 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların % 2,93'ünde bağımsızlık, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi ve denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme olmak üzere kalite kontrol sistemine ilişkin eksiklikler tespit edilmiştir.

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

- Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeye ilişkin prosedürlerin uygulanmaması
- Müşteri ilişkisinin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgili prosedürlerin uygulanmaması
- Denetim kuruluşları, denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile bunların yanında ve denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler için rotasyon hükümlerine uyumun değerlendirilmesiyle ilgili çalışma yapılmaması
- Bağımsız olmaları gereken tüm personelinden her bir denetimden önce ve her hâlükârda yılda en az bir kez, bağımsızlık politika ve prosedürlerine uydıklarını ve uyacaklarını bildiren bağımsızlık taahhütlerinin alınmaması

#### 4.14. Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar

Kurumumuz tarafından 2019 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların % 2,76'sında belirlenen ve değerlendirilen "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına ilişkin eksiklikler tespit edilmiştir.

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

- 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
- "Önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklerden bağımsız olarak, her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanmaması ve uygulanmaması

#### 4.15. Finansal Varlıklar, Yükümlülükler<sup>6</sup> ve Dava Karşılıkları

Kurumumuz tarafından 2019 yılında yapılan incelemelerde, tespit edilen bulguların % 2,59'unda finansal varlıkların, yükümlülüklerin ve dava karşılıklarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

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

- Finansal varlıklar ve yükümlülükler için yönetim beyanı düzeyinde risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla uygun denetim prosedürlerinin uygulanmaması
- Finansal varlıkların ve yükümlülüklerin etkin faiz yöntemi kullanılarak itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülüp ölçülmediğinin kontrolü amacıyla herhangi bir denetim prosedürünün uygulanmaması
- Finansal varlıklar ve yükümlülükler için belirlenen sınıflandırma, varlık, doğruluk ve tamlık risklerine karşılık vermek amacıyla uygulanan mutabakat prosedürlerinin uygulanmaması
- İşletmenin dâhil olduğu ve “önemli yanlışlık” riskine sebep olabilecek dava ve iddiaları belirlemek için denetim prosedürü tasarlamaması ve karşılık ayrılmışsa ayrılığın karşılığın finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığının yeterli düzeyde değerlendirilmemesi
- İşletmenin dahil olduğu dava ve iddiaların belirlenmesi amacıyla yönetimin ve işletmenin iç hukuk müşaviri de dâhil işletmedeki diğer kişilerin sorgulanmaması

<sup>6</sup> Ticari alacak ve borçlar dışındaki finansal varlık ve yükümlülüklerle ilişkin bulguları ele almaktadır.



## 5. SONUÇ

Kurumumuz 2014 yılından itibaren düzenli olarak kalite güvence incelemeleri gerçekleştirmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetimin kalitesini artırmak amacıyla 2019 yılında seçilmiş dosya incelemelerine devam edilmiş olup 59 bağımsız denetim kuruluşu ve 1 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 2: İncelemelerde Tespit Edilen Eksikliklerin İlgili Olduğu BDS Hükümleri**

BDS Hükümleri		
	BDS	İLGİLİ PARAGRAF
<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>21,24,26,28</b>
<b>BDS 210</b>	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması	<b>6</b>
<b>BDS 220</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol	<b>11,12,13,24</b>
<b>BDS 230</b>	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	<b>2,7,8,9,10,14</b>
<b>BDS 240</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	<b>10,12,15,16,17,18,19,21,22,24,25, 26,27,28,30,32,33,34,35,44(a),45 (b),48</b>
<b>BDS 250</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması	<b>13,14,15</b>
<b>BDS 300</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması	<b>8,9,10</b>
<b>BDS 315</b>	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	<b>5,10,11,12,13,14,15,18,19,20,21,2 5,26,32 (b)</b>
<b>BDS 320</b>	Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik	<b>10,11,14</b>
<b>BDS 330</b>	“Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler	<b>6,8,9,10,18,24</b>
<b>BDS 450</b>	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi	<b>5,8,9,11,15</b>
<b>BDS 500</b>	Bağımsız Denetim Kanıtları	<b>6,7,8,9</b>

<b>BDS 501</b>	Bağımsız Denetim Kanıtları–Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar”	<b>4,5,6,9,10,11,12</b>
<b>BDS 505</b>	Dış Teyitler	<b>7,12,14,15,16</b>
<b>BDS 510</b>	İlk Bağımsız Denetimler-Açılış Bakiyeleri	<b>6,8</b>
<b>BDS 520</b>	Analitik Prosedürler	<b>6</b>
<b>BDS 530</b>	Bağımsız Denetimde Örnekleme	<b>6,7,8,15</b>
<b>BDS 540</b>	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetim	<b>8,12,13,18</b>
<b>BDS 550</b>	İlişkili Taraflar	<b>11,12,13,17,18,23,24,25,28</b>
<b>BDS 560</b>	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	<b>6,7</b>
<b>BDS 570</b>	İşletmenin Sürekliliği	<b>6,9,10,11,12,13,15,17,23</b>
<b>BDS 580</b>	Yazılı Beyanlar	<b>9,10,14,19</b>
<b>BDS 600</b>	Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi	<b>21,26,27,</b>
<b>BDS 700</b>	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama	<b>10,11,12,13,14,20,20T,28</b>
<b>BDS 701</b>	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi	<b>9,10,11,14,17,18</b>
<b>BDS 705</b>	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi	<b>6,7,16,17,30</b>
<b>BDS 710</b>	Karşılaştırmalı Bilgiler–Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar	<b>5,7</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, 11</b>
<b>GDS 3000</b>	Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri	<b>64,65,66</b>
<b>GDS 3400</b>	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi	<b>2,21,26,30</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 3:Yıllar İtibarıyla Uygulanan Yaptırım Türleri**

Yıllar	2017		2018		2019	
	BDK	BD	BDK	BD	BDK	BD
<b>İkaz</b>	3	-	25	-	22	3
<b>Uyarı</b>	23	4	24	3	38	1
<b>Faaliyet İzni Askıya Alma</b>	1	1	1	2	-	9
<b>Faaliyet İznini İptal Etme</b>	-	-	-	-	-	-
<b>İdari Para Cezası</b>	832.173	-	1.406.269	-	2.117.695	-