



T.C.

Kamu Gözetimi

Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

2018

YILLIK  
İNCELEME  
RAPORU



## İÇİNDEKİLER

<b>1. Giriş .....</b>	<b>1</b>
<b>2. İncelemelerimiz.....</b>	<b>1</b>
<b>3. İncelemelerde En Sık Tespit Edilen Bulgular.....</b>	<b>3</b>
3.1. Bulguların Değerlendirilmesi .....	5
3.1.1. Stoklara İlişkin Bulgular.....	5
3.1.2. Hile Kaynaklı Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular ..	7
3.1.3. İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle " <i>Önemli Yanlışlık</i> " Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular .....	9
3.1.4. Hasıllara İlişkin Bulgular .....	11
3.1.5. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Bulgular.....	13
3.1.6. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturmayla İlgili Bulgular .....	15
3.1.7. Dış Teyitlere İlişkin Bulgular .....	16
3.1.8. Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşlere İlişkin Bulgular .....	18
3.1.9. İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Bulgular .....	19
3.1.10. İlişkili Taraflara İlişkin Bulgular .....	21
<b>4. Önemli Düzenlemeler ve Güncellemeler.....</b>	<b>22</b>
4.1. TFRS'ler Kapsamındaki Düzenlemeler .....	22
4.1.1. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat.....	22
4.1.2. TFRS 17 Sigorta Sözleşmeleri .....	24
4.1.3. TFRS 16 Kiralamalar .....	25
4.2. TDS'ler Kapsamındaki Güncellemeler.....	27
4.2.1. Etik Hükümler Kapsamında Yapılan Değişiklikler.....	27
4.2.2. BDS 540 Kapsamında Yapılacak Değişiklikler .....	27
<b>5. Sonuç.....</b>	<b>27</b>

## 1. Giriş

Bilindiği üzere; 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında düzenleyici ve denetleyici kuruluş olarak kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kurumumuz) ülkemizde bağımsız denetim faaliyetlerinin düzenlenmesi konusunda yetkili otorite olup; gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilginin sağlanmasını teminen bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler nezdinde Kalite Güvence Sistemi İncelemeleri yaparak gözetim fonksiyonunu icra etmektedir.

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

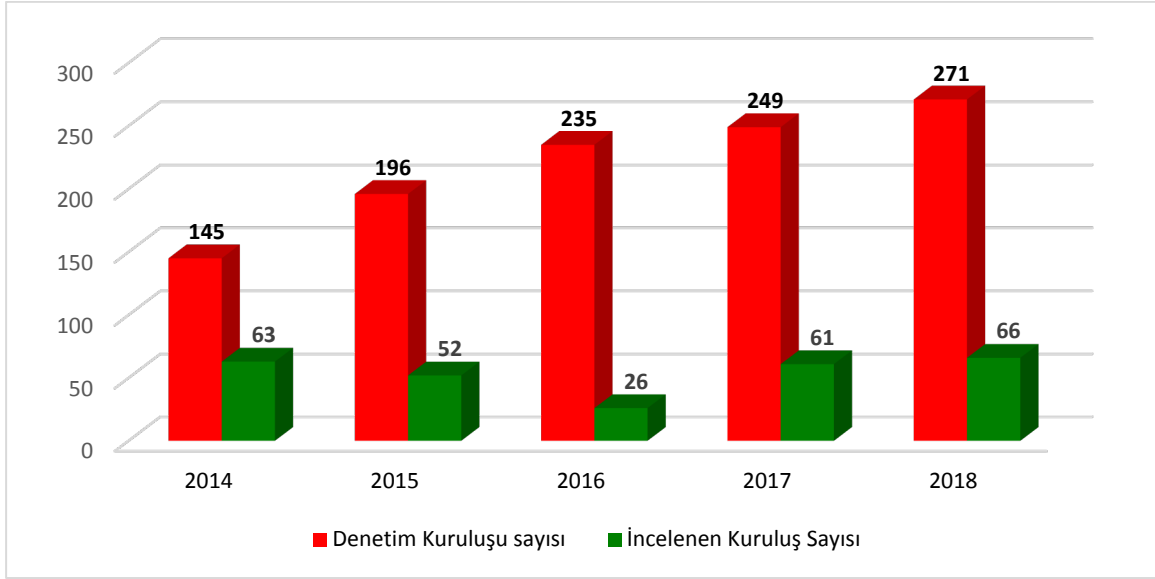
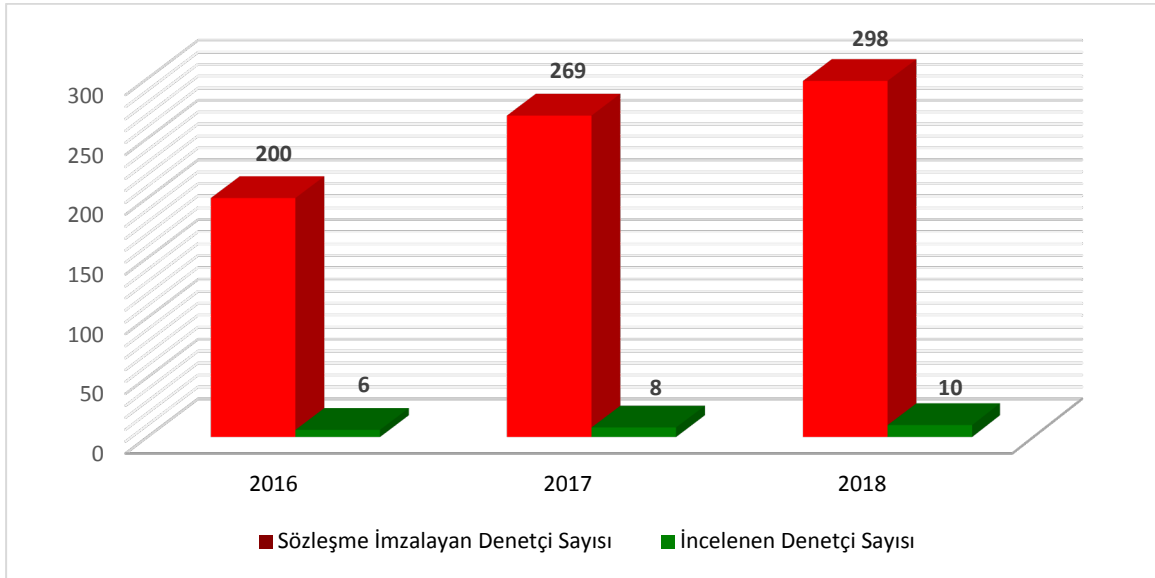
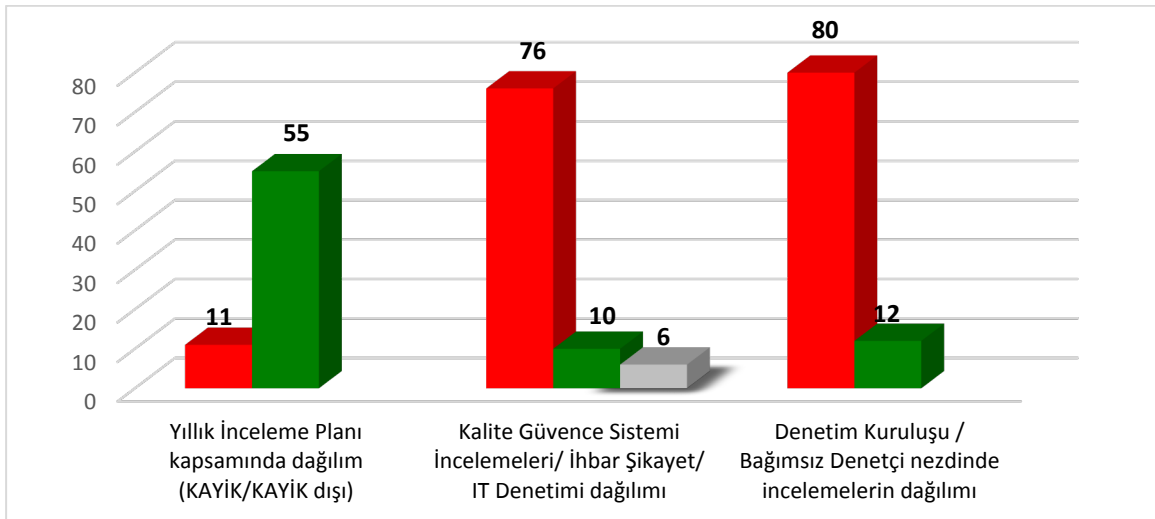
Kurumumuz tarafından yapılan inceleme sonuçları hakkında kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla hazırlanan bu raporun ikinci bölümünde 2018 yılında yapılan seçilmiş dosya incelemeleri hakkında bilgi verilmekte; üçüncü bölümünde yapılan dosya incelemeleri neticesinde en sık tespit edilen bulgular ve söz konusu bulgulara ilişkin değerlendirmeler yer almaktadır. Raporun dördüncü bölümünde uygulamaya konulan veya konulması planlanan Bağımsız Denetim Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları hakkındaki önemli düzenleme ve güncellemelere yer verilmiş olup son olarak beşinci bölümde ise sonuç bölümü bulunmaktadır.

## 2. İncelemelerimiz

Kamu Gözetimi Kurumu 2014 ve 2015 yıllarında, bağımsız denetim kuruluşlarınca Kalite Kontrol Standardı 1 uyarınca oluşturulması gereken kalite kontrol sistemine yönelik incelemelere ağırlık vermiştir. Bağımsız denetimin kalitesini korumak ve artırmak amacıyla, Kurumumuz 2016 yılından itibaren, denetim kuruluşları ve denetçiler nezdinde seçilmiş dosya incelemelerine yoğunlaşmış; 2017 ve 2018 yıllarında da bu incelemelere devam etmiştir.

Kurum meslek personeli tarafından yapılan dosya incelemelerinin bir program dâhilinde sistemli bir biçimde yürütülmesini sağlamak amacıyla ilgili kurum ve kuruluşların görüşleri de alınarak Yıllık İnceleme Planı hazırlanmış olup, Kurumumuzun yetki alanı kapsamında 2018 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.

Yıllar itibariyle Kurumuzca yapılan incelemelere ilişkin bilgiler; grafik 1, 2 ve 3'de gösterilmiştir:

**Grafik 1:** Yıllık İnceleme Planı Kapsamında Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin İncelemeler**Grafik 2:** Yıllık İnceleme Planı Kapsamında Bağımsız Denetçilere İlişkin İncelemeler**Grafik 3:** 2018 Yılı İncelemelerinin Dağılımı

2018 yılı incelemelerimize ilişkin hazırlanan toplam 92 inceleme raporundan 76'sı kalite güvence sistemi incelemeleri kapsamında yıllık inceleme planına dahil incelemelere; 10'u ihbar ve şikâyetlere; 6'sı ise bilişim teknolojileri (IT) denetimlerine ilişkin hazırlanmıştır.

Yıllık İnceleme Planı kapsamında yer alan 76 denetim dosyası incelemesinin ise 66'sı denetim kuruluşları nezdinde 10'u ise bağımsız denetçiler nezdinde gerçekleştirilmiştir.

Denetim kuruluşları nezdinde yapılan dosya incelemelerinin 11'i KAYİK incelemesi, 55'i ise KAYİK dışı şirketlere ilişkin olup ihbar ve şikâyetlere ilişkin hazırlanan inceleme raporlarının 2'si bağımsız denetçilere, 8'i ise denetim kuruluşlarına ilişkindir.

### 3. İncelemelerde En Sık Tespit Edilen Bulgular

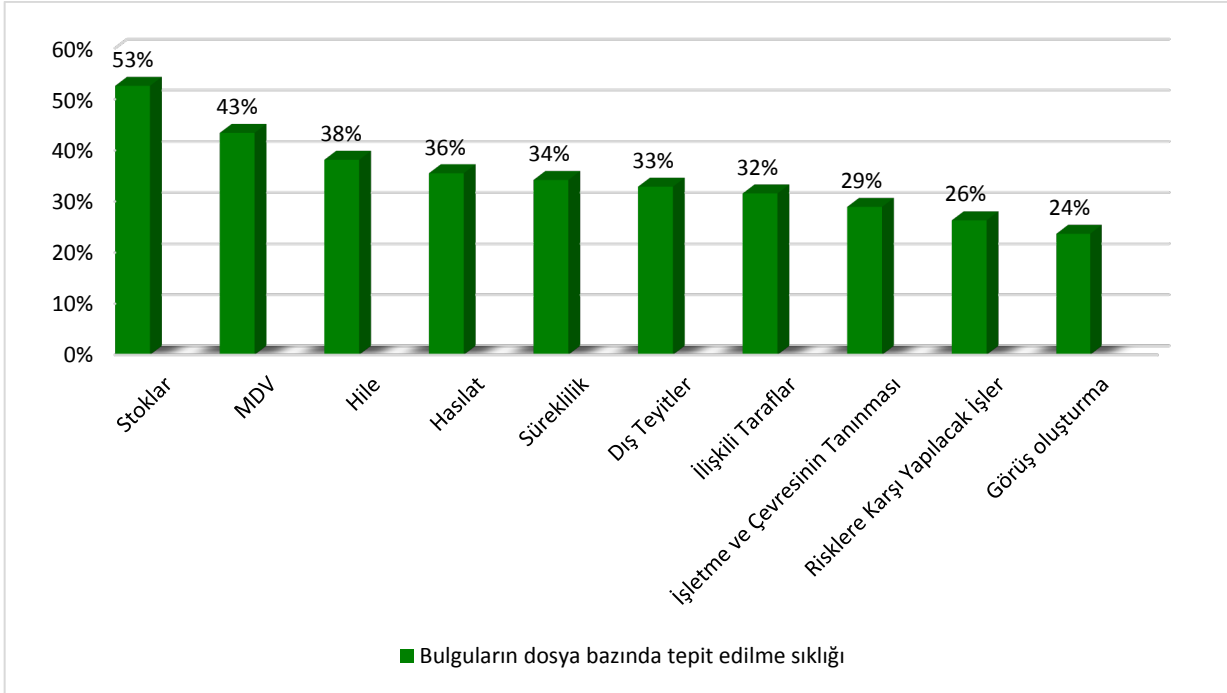
2018 yılında, ihbar ve şikâyet incelemeleri hariç olmak üzere, 66'sı denetim kuruluşu nezdinde, 10'u bağımsız denetçi nezdinde gerçekleştirilen toplamda 76 denetim dosyasında yaygın olarak karşılaşılan bulgular Tablo 1'de gösterilmiştir.

**Tablo 1:** En Sık Tespit Edilen Bulgular

Tespit Edilen Bulgular		Bulgu Sayısı
1.	Stoklara İlişkin Bulgular	45
2.	Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	42
3.	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlılık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular	38
4.	Hasıllata İlişkin Bulgular	37
5.	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Bulgular	36
6.	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma	29
7.	Dış Teyitlere İlişkin Bulgular	27
8.	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler	26
9.	İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Bulgular	26
10.	İlişkili Taraflara Dair Bulgular	25
<b>Toplam</b>		<b>331</b>

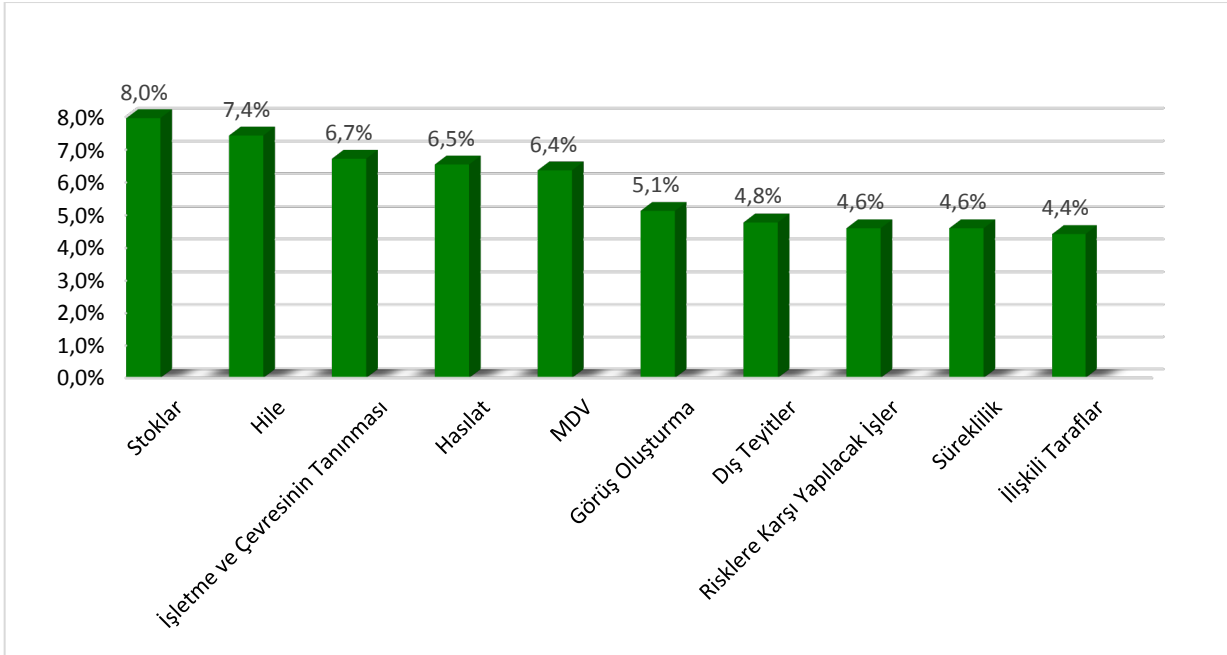
2018 yılı itibariyle incelemelerdeki en sık karşılaşılan 10 bulgunun her bir denetim dosyası bazında tespit edilme sıklığı Grafik 4'te verilmiştir:

**Grafik 4:** En Sık Tespit Edilen Bulguların Dosya Bazında Ağırlıklandırılması



Bunun yanında; 2018 yılı incelemelerinde toplamda 76 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 565 bulgu tespit edilmiştir. En sık tespit edilen 10 bulgunun tespit edilen toplam bulgular içindeki ağırlığı ise Grafik 5'te gösterilmiştir.

**Grafik 5:** En Sık Tespit Edilen 10 Bulgunun Ağırlıklandırılması



Grafik 5'te, yapılan incelemelerde en sık karşılaşılan 10 bulgu yer almaktadır. 2018 yılı incelemelerinde yaygın olarak karşılaşılan bu bulgulara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelere bölüm 3.1.'de yer verilmiştir.

### 3.1. Bulguların Değerlendirilmesi

#### 3.1.1. Stoklara İlişkin Bulgular

İncelenen denetim dosyalarının % 53'ünde stoklara ilişkin; gerçeğe uygun sunum dâhil olmak üzere, stokların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulup sunulmadığının tespitine yönelik eksiklikler tespit edilmiştir.

Bu eksiklikler genellikle; stok sayımına katılım gösterilmesine, stokların tetkik edilmesine, net gerçekleştirilebilir değer testlerine, stok alımlarında vade farkı ayrıştırılmasına yönelik denetim çalışmalarında yoğunlaşmaktadır.

Stoklara yönelik denetim çalışmalarının amacı, bu varlık kaleminin muhasebe standartlarına uygun şekilde muhasebeleştirildiğinin ve finansal tablolarda doğru ve gerçeğe uygun raporlanmış olduğunun saptanmasıdır.

Stokların mevcudiyeti ve durumuna yönelik özel hükümler içeren BDS 501 "*Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar*" Standardı uyarınca, stoklar finansal tablolar açısından önemli olduğunda, denetçiden stok sayımına katılımı beklenir. Dolayısıyla finansal tablolar açısından önemli olmasına rağmen stok sayımına katılım gösterilmediğinde denetçiden, raporunda belirttiği görüşü sağlam bir şekilde desteklemesi ve gerekçelendirmesi istenir. Stok sayımına katılım sağlayamama sık karşılaşılan kapsam sınırlamalarından birisidir. Fiziki stok sayımına katılım aşağıdaki faaliyetleri içerir:

- Mevcudiyetinin tespit edilmesi ve durumunun değerlendirilmesi amacıyla stokların tetkik edilmesi ve test sayımlarının yapılması,
- Yönetimin, fiziki stok sayım sonuçlarının kayıt ve kontrol edilmesine yönelik talimatlarına uygunluğun ve prosedürlerinin uygulanmasının gözlemlenmesi,
- Yönetimin sayıma ilişkin prosedürlerinin güvenilirliğiyle ilgili denetim kanıtı elde edilmesi.

Bu prosedürler, denetçinin risk değerlendirmesine, planladığı yaklaşımına ve uyguladığı prosedürlere bağlı olarak, kontrol testleri veya maddi doğrulama prosedürleri işlevi görebilir. Fiziki stok sayımına katılımın planlanmasıyla ilgili olarak denetçinin aşağıdaki hususları dikkate alması öncelikle beklenmektedir:

- Stoklara ilişkin "*önemli yanlışlık*" riski,
- Stoklara ilişkin iç kontrolün niteliği,
- Stokların fiziki sayımıyla ilgili yeterli prosedürlerin oluşturulup oluşturulmadığı ve uygun talimatların yayımlanıp yayımlanmadığı,
- Fiziki stok sayımının zamanlaması,
- İşletmenin sürekli envanter sistemini kullanıp kullanmadığı,

- Stok sayımına katılımın uygun olacağı yerlere karar verilirken, stokların önemliliği ve farklı yerlerdeki “önemli yanlışlık” riskleri de dâhil, stokların bulunduğu yerler,
- Denetçinin faydalandığı uzmanın yardımına ihtiyaç duyulup duyulmadığı,

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

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

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

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

Bu çerçevede denetçi ilgili yönetim beyanları çerçevesinde riskleri değerlendirerek (örneğin teknolojik eskime veya yıpranma, bozulma önemli bir etken ise değerlendirilerek yüksek belirlen) müteakip denetim prosedürlerinin kapsamına, niteliğine ve zamanlamasına karar vermeli, bunları uygulayarak (örneğin gerektiğinde üçüncü kişilerin elinde bulunan işletmeye ait stoklar için teyit almak, bunlarla ilgili sözleşme ve belgeleri tetkik etmek gibi) stokların doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde finansal tablolarda gösterildiğine ve gerekli açıklamaların yapıldığına yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir.



### 3.1.2. Hile Kaynaklı Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

İncelenen denetim dosyalarının % 38'inde finansal tablolardaki hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili olarak yeterli çalışmanın yapılmadığı, denetim ekibi içinde hileyle ilgili müzakerelerin yapılması dahil olmak üzere denetim kuruluşları ve denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarını yerine getirme noktasında eksikliklerinin olduğu tespit edilmiştir.

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

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

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

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

Yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar, varsa iç denetim fonksiyonunda yer alan uygun kişiler ile işletme içi diğer kişilerin başta BDS 240 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” Standardında belirtilen hususlar hakkında sorgulanması, hile risklerinin belirlenmesi ve bu risklere etkili bir karşılık verilmesinde önem arz etmektedir. Bu sürecin sağlam bir şekilde gerçekleştirilmesi işletmedeki hile risklerinin belirlenmesi ve bu risklere karşılık verilmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından izlenen süreçler ile bu risklerin azaltılması için yönetimin oluşturduğu iç kontrollerin yeterli bir şekilde anlaşılması ve denetçi tarafından değerlendirilmesini sağlayacaktır.

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

Yönetim, normalde etkin şekilde işliyor görünen kontrolleri ihlal ederek muhasebe kayıtlarını manipüle etme ve hileli finansal tablolar hazırlama imkânına sahip olduğu için hile yapmaya elverişli, özel bir konumdadır. Yönetimin kontrolleri ihlal etme riskinin seviyesi işletmeden işletmeye farklılık göstermekle birlikte, bu risk tüm işletmelerde mevcuttur. Ayrıca kontrollerin yönetim tarafından nasıl ihlal edileceği öngörülebilir olmadığından, bu ihlaller, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riskidir ve bu sebeple ciddi bir risktir. Denetçi, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskine ilişkin yaptığı değerlendirmeden bağımsız olarak;

- (a) Defteri kebire aktarılan yevmiye kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasında yapılan diğer düzeltmelerin uygunluğunu test etmelidir. Bu tür testler için denetim prosedürlerini tasarlar ve uygularken denetçi:
  - (i) Yevmiye kayıtlarına ve diğer düzeltmelere ilişkin uygun olmayan veya olağan dışı işlemler hakkında finansal raporlama sürecinde yer alan kişileri sorgular;
  - (ii) Bir raporlama döneminin sonunda yapılan yevmiye kayıtlarını ve diğer düzeltmeleri seçer ve
  - (iii) Dönem boyunca yapılan yevmiye kayıtlarını ve diğer düzeltmeleri test etmenin gerekli olup olmadığını mütalaa eder.
- (b) Muhasebe tahminlerini tarafsızlık açısından gözden geçirmek ve -varsa- tarafsızlık oluşturan durumların, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riskini yansıtır yansıtmadığını değerlendirmelidir. Denetçi, bu gözden geçirme sırasında:
  - (i) Yönetimin finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminlerini oluştururken yaptığı muhakemelerin ve vardığı kararların, münferit olarak makul olsalar bile, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskini yansıtan, işletme yönetiminin muhtemel bir tarafsızlığına işaret edip etmediğini değerlendirir. Böyle bir ihtimalin bulunması durumunda denetçi, bir bütün olarak muhasebe tahminlerini yeniden değerlendirir ve
  - (ii) Yönetimin önceki yılın finansal tablolarına yansıtılmış olan önemli muhasebe tahminleriyle ilgili yargı ve varsayımlarını geriye dönük olarak gözden geçirir.
- (c) İşletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleştirilen veya denetçinin, gerek işletme ve çevresini tanımak için edindiği bilgiler gerekse denetim sırasında elde ettiği diğer bilgiler ışığında olağan dışı görünen işlemler söz konusu olduğunda denetçi, bu işlemlerdeki iş mantığının (veya iş mantığından yoksunluğun), bu işlemlerin hileli finansal raporlama yapılması veya varlıkların kötüye kullanımının gizlenmesi amacıyla yapılmış olabileceğine işaret edip etmediğini değerlendirir.

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.

### 3.1.3. İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

İncelenen denetim dosyalarının %29'unda finansal tablo düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ile değerlendirilmesine ve iç kontrol dahil işletme ve çevresinin anlaşılmasına yönelik yapılan çalışmalarda eksiklikler tespit edilmiştir.

Finansal tablolarda yanlışlık, raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılığı ifade eder. Yanlışlıklar hata veya hileden kaynaklanabilir. "Önemli yanlışlık" riski ise, finansal tabloların; kullanıcıların bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları -tek başına veya toplu olarak- etkilemesi beklenen bir yanlışlık içermesi riskidir. Bu risk yönetim beyanı düzeyinde yapısal risk ve kontrol riski bileşenlerinden oluşmaktadır. Yönetim beyanları ise; açık veya başka bir şekilde finansal tablolara dâhil edilen ve denetçinin meydana gelebilecek farklı türdeki muhtemel yanlışlıkları mütalaa etmek için kullandığı, yönetim tarafından sunulan beyanlardır.

Bağımsız denetim standartlarına göre yapılacak bir bağımsız denetim, risk esaslı bir yaklaşım içermektedir. Dolayısıyla denetimin etkinliği ve verilen görüşün uygunluğu büyük ölçüde önemli yanlışlık risklerinin doğru bir şekilde belirlenmesi ve değerlendirilmesine bağlıdır. Bu kapsamda denetçinin, işletme ve çevresinin tanınmasında aşağıdaki hususlar hakkında yeterli bir anlayış edinmesi gerekmektedir:

- (a) Geçerli finansal raporlama çerçevesi dâhil, ilgili sektör, mevzuat/düzenlemeler ve diğer dış etkenler;
- (b) Finansal tablolarda olması beklenen işlem sınıflarını, hesap bakiyelerini ve açıklamaları anlayabilmek için işletmenin faaliyetleri, işletmenin ortaklık ve üst yönetim yapısı ile özel amaçlı işletmelerdeki yatırımları dâhil, işletmenin yaptığı ve yapmayı planladığı yatırımların türleri ve işletmenin nasıl yapılandırıldığı ve finanse edildiği;
- (c) Muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin sebepleri dâhil, işletmenin muhasebe politikaları seçimi ve uygulaması. Bu muhasebe politikalarının, işletmenin faaliyetleri için uygun olup olmadığını ve bu politikaların ilgili sektördeki geçerli finansal raporlama çerçevesi ve muhasebe politikalarıyla tutarlı olup olmadığını;
- (ç) İşletmenin amaç ve stratejileri ile "önemli yanlışlık" riskine sebep olabilecek iş hayatına ilişkin riskler;
- (d) İşletmenin finansal performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi.

Yürütülen bir denetimde; muhtemel yanlışlık türlerinin ve "önemli yanlışlık" risklerini etkileyen unsurların belirlenmesi ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının tasarlanması amacıyla iç kontrolün yeterli bir şekilde anlaşılması, ayrı bir önem teşkil etmektedir. Denetimle ilgili iç kontrol hakkında yeterli bir anlayış edinilmesi bu kontrollerin

tasarımının değerlendirilmesini ve bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verilmesini de içerir.

İç kontrol, işletmenin;

- (a) Finansal raporlamasının güvenilirliği,
- (b) Faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği ve
- (c) İşletmenin mevzuata uygunluğu amaçlarına ulaşmasını tehdit eden iş hayatına ilişkin belirlenmiş risklere karşılık verecek şekilde tasarlanır, uygulanır ve sürdürülür. İç kontrol sistemini tasarlama, uygulama ve sürdürme şekli işletmenin büyüklük ve karmaşıklığına göre farklılık gösterir.

İç Kontrol 5 bileşenden oluşur. Denetçiler açısından böyle bir ayırım, iç kontrolün farklı yönlerinin denetimi nasıl etkileyebileceğinin anlaşılması yönünde faydalı bir çerçeve sağlar. Bu bileşenler;

- (a) Kontrol çevresi,
- (b) İşletmenin risk değerlendirme süreci,
- (c) Finansal raporlamaya ilişkin ilgili iş süreçleri dâhil, bilgi sistemi ve iletişim,
- (ç) Kontrol faaliyetleri,
- (d) Kontrollerin izlenmesidir.

Denetçi, bu beş bileşen çerçevesinde denetimle ilgili kontroller hakkında kanaat edinmeli; kontrollerin tasarımını değerlendirmeli ve işletme personelinin sorgulanmasına ek prosedürler uygulayarak kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar vermelidir.

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

- (1) Finansal tablo düzeyinde ve
- (2) İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde

“önemli yanlılık” risklerini belirlemesi ve değerlendirmesi gerekmektedir.

Bu amaçla denetçi öncelikle;

- Risklerle ilgili kontroller hakkında kanaat edinilmesi dâhil, işletme ve çevresini tanıma süreci boyunca finansal tablolardaki işlem sınıflarını, hesap bakiyelerini ve açıklamaları (bu tür açıklamaların nicel veya nitel yönleri dâhil) dikkate alarak riskleri belirler,
- Belirlenen riskleri değerlendirir; bu risklerin, bir bütün olarak finansal tablolarla daha yaygın bir şekilde ilgili olup olmadığını ve potansiyel olarak birçok yönetim beyanını etkileyip etkilemediğini değerlendirir,

- Test etmek istediği ilgili kontrolleri dikkate alarak, belirlenen riskleri yönetim beyanı düzeyinde yanlışığa sebep olabilecek hususlarla ilişkilendirir ve
- Birden fazla yanlışıklık bulunması ihtimâli dâhil yanlışıklık ihtimâlini ve potansiyel bir yanlışığın önemli bir yanlışıklık olarak sonuçlanıp sonuçlanmayacağını mütalaa eder.

İncelenen bağımsız denetim dosyalarında özellikle; yukarıda vurgulanan, BDS 315 uyarınca yapılması öngörülen;

- İşletme ve çevresiyle ilgili olarak 11 inci paragrafta belirtilen her bir husus ile 14 – 24’üncü paragraflarda belirtilen iç kontrol bileşenlerinin her biri hakkında edinilen kanaate ilişkin temel unsurların; bu kanaatin elde edildiği bilgi kaynaklarının ve uygulanan risk değerlendirme prosedürlerinin
- 25’inci paragraf uyarınca finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde, belirlenen ve “önemli yanlışıklık” riski olarak değerlendirilen risklerin

çalışma kağıtlarına dahil edilmediği görülmektedir.

### 3.1.4. Hasılatla İlişkin Bulgular

İncelenen denetim dosyalarının % 36’sında hasılat ve tahsilat döngüsüne ilişkin risklerin değerlendirmesine ilişkin çalışmalarda ve satışların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak kayıtlara doğru şekilde yansıtılıp yansıtılmadığıyla ilgili denetim prosedürlerinin uygulanmasında eksiklikler tespit edilmiştir.

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

Hasılat finansal tablolar açısından önemli bir hesap kalemi olup denetçinin uygun bir şekilde mesleki şüpheciliği kullanmasını gerektiren özel bir denetim alanıdır. Kurumca yapılan dosya incelemelerinde; çalışma kâğıtlarında başlıca aşağıda belirtilen eksikliklerin olduğu görülmektedir:

- Hasılatın geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin yeterli bir şekilde test edilmemesi veya yapıldığı belirtilen testlerin belgelendirilmemesi,
- İşletmeye özgü bir şekilde hasılatla yönelik önemli yanlışıklık risklerinin belirlenmemesi veya hile riskinin ele alınmaması,
- Özellikle satış faturalarının doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğine yoğunlaşılması hasılatla ilgili belirlenen diğer risklerin denetimde yeterli bir şekilde ele alınmaması,

- Hasılatı oluşturan belirli bir alt gruba yoğunlaşılması, diğer önemli alt grupların yeterince test edilmemesi,
- İlgili kontroller hakkında yeterli bir anlayışın elde edilmemesi veya söz konusu kontrollerin etkinliğini test etmeden iç kontrollere güven yaklaşımının benimsenerek denetimin yürütülmesi,
- Dönemsellik testlerinin yeterli şekilde gerçekleştirilmemesi veya vade farkı ayrıştırmasının yapıp yapılmadığının test edilmemesi,
- Uygun olmayan bir şekilde denetim örneklemesinin kullanılması, yetersiz örneklem büyüklüğünün belirlenmesi.

TFRS'leri finansal raporlama çerçevesi olarak belirleyen işletmeler, 01.01.2018 tarihi itibarıyla başlayan hesap dönemlerinden itibaren geçerli olmak üzere -TMS 18 *Hasılat* Standardı ve TMS 11 *İnşaat Sözleşmeleri* Standardı yerine- TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* Standardını uygulamaktadır. Denetçilerin; 2018 yılı faaliyet dönemi ve sonrası için hasılatın geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulup sunulmadığını test ederken dikkate alacakları standart olan TFRS 15 için detaylı açıklamalarımız 4.1.1'nci bölümde yer almaktadır. 2017 yılı incelemelerimizde denetlenen işletmelerce uygulanan muhasebe standardı TMS 18 *Hasılat* Standardı olduğundan bu bölümde TMS 18 esas alınarak açıklamalar yapılmıştır.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ayrıca denetçinin, hasılatın muhasebeleştirilmesinde hile kaynaklı "*önemli yanlışlık*" riskinin bulunduğu varsayımıyla hareket etmesi ve söz konusu varsayımın yürütülen denetimde geçerli olmadığı sonucuna ulaşması hâlinde bunun gerekçelerini çalışma kâğıtlarına dâhil etmesi beklenmektedir.

### 3.1.5. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Bulgular

İncelenen denetim dosyalarının % 43'ünde maddi duran varlıkların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklikler tespit edilmiştir.

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

- Maddi duran varlıkların mevcudiyetine;
- Finansal tablolarda binaların üzerine inşa edilen arsalandan ayrı olarak muhasebeleştirilmesine;
- Maddi duran varlıklara yönelik finansal tablo açıklamalarının yeterliliğine;

- Amortisman hesaplamalarında faydalı ömür ve kalıntı değerlerin test edilmesine;

ilişkin denetim çalışmalarında yoğunlaşmaktadır.

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

Maddi duran varlıklar bir dönemden fazla işletme aktifinde yer alıp dolaylı kaynak girişine neden olan fiziki varlıklar olup, faydalı ömürleri boyunca amortisman yoluyla giderleştirilirler. VUK'a göre boş arsa ve arazilere amortisman ayrılmamakta, TMS 16'ya göre ise arsalar sınırsız yararlı ömre sahip olduklarından amortisman tabii tutulmamaktadırlar. VUK'a göre arsalar, üzerine inşa edilen bina gibi varlıkların maliyetine dâhil edilerek muhasebeleştirilirken, TMS uyarınca arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak kabul edilirler ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler.

TMS uyarınca hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetiminde maddi duran varlıklara ilişkin olarak;

- Değer düşüklüğü zararlarının muhasebeleştirilmesi ve bunların iptalinin finansal tablolara alınması ile
- Yeniden değerlendirme modelini tercih eden işletmelerin denetiminde ilgili varlık kaleminin yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden finansal tablolara alınması ve sonraki dönemlerde bu muhasebe politikasına ilişkin yapılacak muhasebe işlemlerinin test edilmesi de önem arz etmektedir.

Ayrıca yönetimin muhasebe tahminlerini geliştirmedeki muhtemel taraflılığı da değerlendirilmektedir. Amortisman uygulamaları da dahil olmak üzere bu tür muhasebe tahminlerinin denetiminde; denetçinin denetlenen işletmenin bu tahminleri geliştirmek için, kullandığı veri ve varsayımlarla birlikte varsa dışardan aldığı hizmetler dahil uyguladığı süreç hakkında yeterli bilgi edinmesi gerekmektedir. Bu anlayış aynı zamanda önemli yanlışlık risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayacak denetim prosedürlerine karar verilmesini sağlayacaktır. Edindiği bilgiler ile tahminin niteliğine bağlı olarak denetçi örneğin, işletmenin uyguladığı tahmin sürecini test etmeye, kendi bağımsız tahmin beklentisini oluşturmaya veya dışarıdan hizmet almaya veya bu prosedürlerden birkaçının birlikte yapılmasının gerekliliğine karar verebilir. Ayrıca raporlama dönemi sonrası gerçekleşen olay ve işlemler, test edilen tahminlere ilişkin ilave kanıt sağlayabilir. BDS 540 *Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi* Standardı denetçinin, finansal tabloların denetiminde gerçeğe uygun değere ilişkin olanlar dâhil muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara yönelik sorumluluklarını düzenlemektedir.



Sonuç olarak denetçi, maddi duran varlıklara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri esas alan ve söz konusu risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular. Ayrıca, finansal tabloların genel sunumunun geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla denetim prosedürleri uygular. Söz konusu değerlendirmeyi yaparken denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığını veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığını mütalaa eder.

### 3.1.6. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturmayla İlgili Bulgular

İncelenen denetim dosyalarının %24’ünde, genel olarak bağımsız denetim raporunun, BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama’nın” ekinde yer alan biçime uygun olarak düzenlenmesi hakkında şekil ve içerik açısından eksikliklerin bulunduğu; finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda gerekli değerlendirmelerin yeterli düzeyde yapılmadığı tespit edilmiştir.

BDS 700 uyarınca denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturmalı; bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde edip etmediği konusunda bir sonuca varmalıdır. Denetçi ayrıca finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirmelidir.

Denetçi özellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında;

- Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda uygun bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını,
- Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını,
- Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını;
- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını,
- Kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapılıp yapılmadığını,
- Her bir finansal tablonun başlığı dâhil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığını;

değerlendirmelidir.

Ayrıca finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlandığı durumlarda, yapılan bu değerlendirmeler;

- Finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği ile
- Finansal tabloların, bu tabloların temelini oluşturan işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı hususunda gerçeğe uygun sunumun sağlanıp sağlanmadığını da içerir.

Denetçi raporu, yazılı ve BDS 700'ün ekinde yer alan denetçi raporu örneklerine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

### 3.1.7. Dış Teyitlere İlişkin Bulgular

İncelenen denetim dosyalarının %33'ünde, denetim kanıtı elde etmek amacıyla dış teyit prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasında eksikler tespit edilmiştir.

Dosya incelemelerimizde dış teyitlerle ilgili eksiklikler genellikle;

- Seçilen örneklemin anakitleyi temsil etmemesine;
- Teyitlerin denetim kuruluşu yerine denetlenen işletmeye gönderilmesine veya teyitlerin tasarımındaki kontrolün denetlenen işletmelere bırakılmasına,
- Cevap alınamayan teyitler için alternatif denetim prosedürlerin tasarlanıp uygulanmamasına ilişkindir.

Dış teyit, denetçi tarafından üçüncü bir kişiden (teyit eden taraf) fiziki, elektronik veya başka bir ortamda doğrudan yazılı yanıt şeklinde elde edilen denetim kanıtıdır. Denetim kanıtının güvenilirliğinin, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilendiği ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlı olduğu dikkate alındığında; dış teyidin işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilmesi, doğrudan denetçi tarafından elde edilen bir denetim kanıtı olması ve belge niteliği taşıması, dış teyit prosedürlerini daha güvenilir bir denetim kanıtı elde etme yöntemi olarak karşımıza çıkarmaktadır.

Dış teyit prosedürleri, çoğunlukla hesap bakiyeleri ve bunların unsurlarıyla ilgili yönetim beyanlarına verilecek karşılıklarla ilgilidir, ancak yalnızca bu kalemlerle sınırlandırılmaması gerekir. Örneğin denetçi, işletme ile diğer taraflar arasındaki anlaşma ve sözleşme şartları veya işlemlere ilişkin dış teyit talebinde bulunabilir. Ayrıca dış teyit prosedürleri, belirli şartların mevcut olmadığına ilişkin denetim kanıtı elde etmek için de uygulanabilir. Örneğin, işletmenin hâsılatına yönelik yönetimin hesap kesimi beyanı ile ilgili olabilecek hiçbir "*yan sözleşmenin*" bulunmadığına dair teyit özellikle istenebilir. Dış teyit prosedürlerinin, "*önemli yanlışlık*" riski olarak değerlendirilen risklere karşı denetim kanıtı sağlayabileceği diğer durumlar şunlardır:

- Banka hesap bakiyeleri ve bankacılık ilişkilerine ilişkin diğer bilgiler;
- Alacak hesaplarının bakiyeleri ve alacaklara ilişkin şartlar;
- İşleme tabi tutulmak üzere veya konsinye amaçlı olarak üçüncü taraflarca umumi mağazalar veya antrepolarda tutulan stoklar;

- Emanet veya teminat olarak avukatlar veya kredi verenler tarafından tutulan gayrimenkul tapuları;
- Üçüncü taraflarca emanet olarak tutulan veya borsa aracı kurumlarından satın alınan fakat bilanço tarihinde teslim edilmemiş yatırımlar;
- İlgili geri ödeme vadeleri ve kısıtlayıcı şartlar dâhil, kredi verenlere olan borçlar;
- Borç hesaplarının bakiyeleri ve borçlara ilişkin şartlardır.

Dış teyitlerin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamadığı bazı yönetim beyanları da mevcuttur. Örneğin dış teyitler, alacak hesap bakiyelerinin var olduğundan ziyade, tahsil edilebilir olduğuna ilişkin daha az ihtiyaca uygun denetim kanıtı sağlar.

Denetçi dış teyit prosedürlerini uygularken, dış teyit talepleri üzerinde, aşağıdakiler dâhil olmak üzere kontrol sahibi olmak ve bu kontrolü muhafaza etmek zorundadır:

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

Yönetimin denetçinin teyit talebi göndermesine izin vermemesi durumunda, denetçi:

- (1) İzin vermeme kararıyla ilgili olarak yönetimin gerekçelerine ilişkin sorgulama yapar ve bu gerekçelerin geçerliliği ve uygunluğu konusunda denetim kanıtı elde etmeye çalışır.
- (2) Yönetimin izin vermemesinin, hile riski dâhil ilgili “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirme ve diğer denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkilerini değerlendirir.
- (3) İhtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için tasarlanan alternatif denetim prosedürlerini uygular.

Bir teyit talebine verilen sözlü yanıt tek başına dış teyit tanımını karşılamaz. Çünkü bu denetçiye verilmiş doğrudan yazılı bir yanıt değildir. Yazılı yanıtın alınmaması durumunda, denetçi BDS 505 *Dış Teyitler* Standardının 12 nci paragrafı uyarınca, sözlü yanıtta verilen bilgilerin desteklenmesi için başka bir denetim kanıtı elde etmeye çalışır. Bunun yanında elektronik yollarla alınan yanıtlar, örneğin faks veya elektronik posta yoluyla alınanlar, güvenilirlikle ilgili riskler içerir; çünkü kaynağın doğrulanması ve yanıt veren tarafın yetkisinin belirlenmesi ve değişikliklerin tespit edilmesi zor olabilir. Ancak denetçi ve yanıt veren tarafından kullanılan ve elektronik olarak alınan yanıtlar için güvenli bir ortam oluşturan bir süreçle bu riskler azaltılabilir.

Yönetim, teyit talebi gönderilmesine izin vermiyorsa ve denetçi yönetimin bu kararını makul bulmuyorsa veya denetçinin alternatif denetim prosedürleri sonucunda ihtiyaca uygun ve güvenilir

denetim kanıtı elde etmesi mümkün değilse, denetçi BDS 260 “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim” Standardı uyarınca üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmalı; aynı zamanda BDS 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” Standardı uyarınca bu hususun denetim ve denetçi görüşü üzerindeki etkilerini de değerlendirmelidir.

### 3.1.8. Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşlere İlişkin Bulgular

İncelenen denetim dosyalarının %26’sında; finansal tablo düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasında eksiklikler tespit edilmiştir.

BDS 330 “Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler” Standardı, BDS 315’e uygun olarak belirlenen ve değerlendirilen “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına yönelik denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. Başta denetim kanıtları grubu başlığında yer alan BDS 500 – 580 no’lu standartlar olmak üzere diğer standartlar BDS 330’da genel olarak ele alınan denetim prosedürlerine ilişkin özel hükümler içermektedir. Örneğin; BDS 501 stoklara yönelik uygulanacak denetim prosedürlerini ele alırken BDS 505 dış teyitlere, BDS 520 analitik maddi doğrulama prosedürlerine ve BDS 540 ise muhasebe tahminlerine yönelik uygulanacak denetim prosedürlerine ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

BDS 330 uyarınca denetçi; finansal tablo düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riski olarak değerlendirdiği risklere karşılık veren genel işler ile kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürleri olarak ikiye ayrılan müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular. Finansal tablolardaki yanlışlık risklerine karşılık verilmesi amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanması finansal tabloların sunumunun yeterliliğinin değerlendirilmesini de içerir. Aşağıdaki bölümde, incelemelerde tespit edilen eksiklerin değerlendirilmesi çerçevesinde BDS 330’un bazı önemli hükümlerine dikkat çekilmiştir.

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

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

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

kaynaklanmaktadır.

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.

BDS 330 finansal tabloların kapanış işlemleriyle ilgili olarak denetçinin aşağıdaki maddi doğrulama prosedürlerini uygulamasını beklemektedir:

- (a) Finansal tablolarda yer alan bilgilerin, bu tabloların dayanağını oluşturan muhasebe kayıtları ve açıklamalarda yer alan bilgilerle -bu bilgilerin defteri kebir ve yardımcı defterlerden ya da bunlar dışındaki kaynaklardan elde edilip edilmediğine bakılmaksızın- uygunluğu veya mutabakatı ve
- (b) Finansal tabloların hazırlanması sırasında yapılan önemli yevmiye kayıtlarının ve yapılan diğer düzeltmelerin incelenmesi.

Bu hususlara ilaveten BDS 330, denetçinin, finansal tabloların genel sunumunun geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla denetim prosedürleri uygulamasını zorunlu tutmaktadır. Söz konusu değerlendirmeyi yaparken denetçi, finansal tabloların aşağıdakileri uygun bir şekilde yansıtacak biçimde sunulup sunulmadığını mütalaa eder:

- Finansal bilgilerin ve bu bilgilerin dayanağını oluşturan işlem, olay ve şartların sınıflandırılması ile açıklanması ve
- Finansal tabloların sunumu, yapısı ve içeriği.

Finansal tabloların sunumunun, düzeninin ve içeriğinin uygun olup olmadığının değerlendirilmesi; geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca kullanılan terminoloji, verilen ayrıntı düzeyi, bir araya getirilen ve parçalara (alt bölümlere) ayrılan tutarlar ve bu tutarların esasları gibi hususların dikkate alınmasını içerir.

### 3.1.9. İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Bulgular

İncelenen denetim dosyalarının % 34'ünde, işletmenin sürekliliğiyle ilgili yapılan sorgulamalar, değerlendirmeler ve diğer çalışmalarda eksiklikler tespit edilmiştir.

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

kullanılarak hazırlanır. Bazı finansal raporlama çerçeveleri, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin özel bir değerlendirme yapmasını gerektiren açık bir hüküm içerir. Örneğin TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu* Standardının 25 ve 26 ncı paragraflarında işletmenin sürekliliği varsayımıyla ilgili aşağıdaki hükümler yer almaktadır:

*“Yönetim finansal tabloları hazırlarken, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme gücünü değerlendirir. Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya işletmenin ticari faaliyetine son verme niyeti bulunmadığı ya da bunları yapmak dışında gerçekçi bir alternatifi olduğu sürece işletme, finansal tablolarını işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlar. Yönetimin, değerlendirme yaparken, işletmenin sürekli olarak faaliyetlerini devam ettirebilmesini ciddi şekilde şüpheli hale getirebilecek olay veya koşullarla ilgili önemli belirsizliklerin farkına varması durumunda, bu belirsizlikler işletme tarafından açıklanır. Finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaması durumunda işletme, bu durum ile birlikte finansal tablolarını hangi esasa göre hazırladığını ve neden işletmenin sürekliliği esasının geçerli olmadığını açıklar.*

*Yönetim, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığının değerlendirirken, bununla sınırlı olmamakla birlikte, raporlama döneminin sona erdiği tarihten itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde gelecek hakkında elde edilebilen bütün bilgileri dikkate alır. Dikkate alınacak hususların kapsamı, her durumun şartlarına bağlıdır. Kârlı faaliyetler yürüttüğü ve finansal kaynaklara kolay ulaştığı bir geçmişinin olması durumunda işletme, ayrıntılı analizler yapmadan süreklilik esasının geçerli olduğu sonucuna ulaşabilir. Diğer durumlarda, işletmenin sürekliliği esasının geçerli olduğuna karar vermeden önce yönetimin, mevcut ve beklenen kârlılık, borç ödeme planları ve yenilenecek finansmanlara ilişkin potansiyel kaynaklarla ilgili pek çok faktörü dikkate alması gerekebilir.”*

Bununla birlikte *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'nin 3.9 uncu paragrafında;

*“Finansal tablolar genellikle işletmenin sürekliliği ve öngörülebilir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanır. Böylece, işletmenin tasfiyeye girme veya faaliyetlerini durdurma niyetinin veya ihtiyacının olmadığı varsayılır. Böyle bir niyet veya ihtiyaç olduğu takdirde finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı, kullanılan esas da finansal tablolarda tanımlanmalıdır.”* denilmektedir.

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

BDS 570 *“İşletmenin Sürekliliği”* Standardına göre denetçinin sorumlulukları:

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

Bu sorumluluklar, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesi, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin özel bir değerlendirme yapmasını gerektirecek açık bir hüküm içermese dahi, mevcuttur.

BDS 570 “İşletmenin Sürekliliği” öncelikle risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması sırasında işletmenin sürekliliğine yönelik denetim çalışmalarının yapılmasını gerektirmekte ve başta yönetimin yaptığı değerlendirmenin incelenmesi olmak üzere ilgili diğer prosedürlerin uygulanmasını gerektirmektedir. Denetçi, denetim boyunca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili denetim kanıtlarına karşı dikkatli olmalıdır.

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

### 3.1.10. İlişkili Taraflara İlişkin Bulgular

İncelenen denetim dosyalarının %32’sinde ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak uygulanan denetim prosedürlerinin ve çalışma kâğıtlarının yeterli nitelikte olmadığı tespit edilmiştir.

İlişkili taraflar birbirlerinden bağımsız değildir. Bu nedenle çoğu finansal raporlama 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 belirlenmesi 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.

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, aşağıdaki konular hakkında bir sonuca ulaşabilmesine yetecek kadar, bu ilişki ve işlemler hakkında bilgi elde eder:

- (a) Finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde sunulup sunulmadığı (gerçeğe uygun sunum çerçeveleri açısından),
- (b) Finansal tabloların yanıltıcı olup olmadığı (uygunluk çerçeveleri açısından).

Ayrıca, ilişkili taraflar aracılığıyla daha kolay hile yapılabildiğinden, işletmenin ilişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin anlaşılması önemli yanlışlık risklerini belirlenmesi için büyük önem arz etmektedir. İlişkili taraf ilişkileri ve işlemleri hakkında yeterli bilgi elde etmek, denetçiye hile riski faktörlerini belirleme imkanı verecektir.

BDS 550 “İlişkili Taraflar” Standardı asgari bir ilişkili taraf tanımı yapmaktadır. Denetçiler geçerli finansal raporlama çerçevesinde bulunan hükümlerin yetersiz olması durumunda bu tanımı esas alacaklardır. Bu bağlamda uygulanacak prosedürler; mesleki şüphecilik içinde ilişkili taraf ilişki ve işlemlerinin tanınması, yönetimin sorgulanması, ilgili kontrollerin anlaşılması, ilişkili taraf ilişki ve işlemlerine yönelik önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ile bunlara karşılık verilmesi, varsa işletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen belirlenmiş önemli ilişkili taraf işlemlerinin incelenmesi ve yazılı açıklama alınması gibi hususları içerir.

#### 4. Önemli Düzenlemeler ve Güncellemeler

Denetçiler; bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve BDS’lerin zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmak şeklindeki genel amaçlarına ulaşabilmek için uygulama, mevzuat ve denetim tekniklerindeki güncel gelişmeler ışığında, mesleki bilgi ve becerilerini, denetlenen işletmelerin yeterli denetim hizmeti almalarını temin edecek bir seviyede tutmakla yükümlüdür. Bu hususlar; Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 21’inci maddesinde, Etik Kuralların 113’üncü paragrafında mesleki yeterlik ve özen ilkesi altında ifade edilmiştir.

Böylelikle; denetçilerin hem Türkiye Finansal Raporlama Standartları hem de Türkiye Denetim Standartlarına ilişkin yapılan güncellemeler ve düzenlemeleri takip etmesi ve denetimlerinde uygulaması gerekmektedir.

Bu kapsamda; Kurumumuzca yapılan veya yapılması planlanan bazı önemli düzenlemeler ve güncellemeler iki ana başlık altında sınıflandırılmıştır.

##### 4.1. TFRS’ler Kapsamındaki Düzenlemeler

###### 4.1.1. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Uluslararası Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) yeni hasılat standardının oluşturulması kapsamında TMS 18 - *Hasılat* ve TMS 11- *İnşaat Sözleşmeleri* Standartları ile hasılatın kaydına ilişkin ilgili yorumları (TFRS Yorum 13- *Müşteri Sadakat Programları*, TFRS Yorum 15- *Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları*, TFRS Yorum 18- *Müşterilerden Varlık Transferleri*, TFRS Yorum 31- *Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri*) yürürlükten kaldırmayı amaçlamıştır. Bu kapsamda hasılatın kayda alınması için tek ve kapsamlı bir çerçeve tesis etmek üzere *TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* Standardını yayımlamıştır.

Erken uygulamaya izin verilmekle birlikte, 1 Ocak 2018 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren bu standart, diğer standartlar kapsamına giren kira sözleşmeleri, sigorta sözleşmeleri ile finansal araçlar dışında kalan tüm müşteri sözleşmelerine uygulanmak amacıyla oluşturulmuştur.

TFRS 15 hasılatın finansal tablolara alınması, ölçümü ve açıklanması için kapsamlı ve sağlıklı bir çerçeve belirleyerek bilhassa;



- Müşteri sözleşmelerinden elde edilen hasılatın karşılaştırılabilme gücünü arttırmak;
- Ortaya çıkan hasılat kaydı sorunlarını ele almak için olay bazında geliştirilen açıklayıcı-yorumlayıcı- rehberlik ihtiyacını azaltmak;
- Açıklamalara ilişkin hükümler aracılığıyla daha yararlı bilgi sağlamak

amaçlanmıştır.

TFRS 15 hasılatın ne zaman ve ne kadarının finansal tablolara alınacağına yönelik kapsamlı bir çerçeve oluşturmaktadır. Bu çerçevedeki temel ilke; işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığı tahsil etmeyi beklediği tutardaki hasılatın finansal tablolara alınmasıdır.

TFRS 15 uyarınca, hasılatın finansal tablolara alınması beş aşamalı bir süreçtir:

#### **i. Müşteri sözleşmelerinin tanımlanması**

Sözleşme birden çok taraf arasında bağlayıcı hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır. İşletme ticari nitelikli ve belirtilen diğer koşulları karşılayan her bir müşteri sözleşmesine TFRS 15'i uygulayacaktır.

#### **ii. Sözleşmede yer alan edim yükümlülüklerinin tanımlanması**

Edim yükümlülükleri, müşteriye devri gerçekleştirilecek farklı mal veya hizmetlere ilişkin sözleşmede yer alan taahhütlerdir.

Mal veya hizmetin farklı olup olmadığının belirlenmesinde, işletme müşteri mal veya hizmetten tek başına veya müşterinin kullanımına hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilmesi hususunu değerlendirmektedir.

#### **iii. İşlem bedelinin belirlenmesi**

İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (örneğin bazı satış vergileri), taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. Genellikle işlem bedeli sabit tutarlı bir bedeldir. Bazı durumlarda ise işlem bedeli değişken veya nakit haricindeki bir bedeli içeren bedel tahminlerini de bünyesinde barındırabilir.

#### **iv. İşlem bedelinin dağıtılması**

İşlem bedelinin dağıtımında amaç, işletme açısından, işlem bedelinin, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devri karşılığı hak etmeyi beklediği bedeli gösteren bir tutarda, her bir edim yükümlülüğüne dağıtılmasıdır.

Dağıtımın amacına ulaşmak için; işlem bedeli, genellikle sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüğüne nispi tek başına satış fiyatları esas alınarak dağıtılır. Tek başına satış fiyatının gözlemlenebilir olmaması halinde, işletme söz konusu fiyatı tahmin eder.

#### **v. Edim yükümlülükleri yerine getirildiğinde hasılatın finansal tablolara alınması**

İşletme taahhüt edilmiş bir mal veya hizmeti (başka bir ifadeyle, bir varlığı) müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur.

Edim yükümlülüğü, “belirli bir anda” (müşteriye malı devretmeyi amaçlayan taahhüt gibi) veya “zamana yayılı olarak” (müşteriye hizmet transferi gibi) yerine getirilir. İşletme bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirmiyorsa, edim yükümlülüğünün belirli bir anda yerine getirildiği kabul edilir.

#### 4.1.2. TFRS 17 Sigorta Sözleşmeleri

TFRS 17 *Sigorta Sözleşmeleri*, Standart kapsamına giren sigorta sözleşmelerinin finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasına ilişkin esasları belirler. TFRS 17'nin amacı, işletmelerin söz konusu sözleşmeleri gerçeğe uygun bir biçimde gösteren ihtiyaca uygun bilgiler sunmasını sağlamaktır. Standart, 1 Ocak 2021 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girecektir.

TFRS 17'de yer alan hükümlere kısaca aşağıda yer verilmiştir:

##### i. Sözleşmelerinin Bileşenlerine Ayrılması, Portföylerin Belirlenmesi ve Sözleşmelerin Gruplandırılması

Bir sigorta sözleşmesi ayrı sözleşmelerden oluşuyorsa, başka bir Standardın kapsamına giren bir veya daha fazla bileşen içerebilir. Örneğin bu bileşen ayrı mal veya hizmetlerin devredilmesi taahhüdü ise nakit akışları, TFRS 15 uygulanarak sigorta bileşeni ve taahhüt edilen mal ve hizmetler arasında dağıtılır. Bununla birlikte sözleşme, yatırım bileşeni veya saklı türev ürün içeriyorsa bu bileşenlere TFRS 9 uygulanır. Esas sözleşmenin kalan tüm bileşenlerine ise TFRS 17 uygulanır.

TFRS 17'nin uygulanacağı bileşenler belirlendikten sonra işletme tarafından sigorta sözleşmesi portföyleri belirlenir. Sigorta sözleşmesi portföyleri belirlendikten sonra her bir portföy asgari olarak aşağıdaki gruplara ayrılır:

- Varsa, ilk defa finansal tablolara alma sırasında ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerden oluşan bir grup,
- Varsa, ilk defa finansal tablolara alma sırasında, daha sonra ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelmesine ilişkin önemli bir olasılığa sahip olmayan sözleşmelerden oluşan bir grup ve
- Varsa, portföyde geri kalan sözleşmelerden oluşan bir grup.

##### Ölçüm

TFRS 17'nin getirmiş olduğu temel ölçüm modeli “blok yapı yaklaşımı” olarak ifade edilmektedir. Bu ölçüm modeline göre işletme, yeni bir sigorta sözleşmesi düzenlediğinde ilk olarak almayı beklediği ve teminat dönemi boyunca ödemeyi beklediği bütün nakit akışlarını tahmin eder. İlk adımda sigorta primleri gibi beklenen tüm nakit girişleri kaydedilir ve bunlardan, hasarlar için ödemeler ile yönetim ve edinim giderleri gibi beklenen tüm nakit çıkışları çıkarılır. Daha sonra bu nakit akışları belirlenen iskonto oranı kullanılarak bugünkü değerine indirgenir ve sigortalıdan devralınan riski tanzim etmek için risk düzeltmesi yapılır. Buraya kadarki tüm adımlar sonucunda oluşan tutara, müşteriye olan yükümlülüğü temsil eden “sözleşmenin ifasına ilişkin nakit akışları” adı verilmektedir.

Geriye kalan pay ise “sözleşmeye dayalı hizmet marjı” olarak ifade edilmekte olup, sözleşmenin süresi boyunca kazanılması beklenen kârı temsil eder. Sözleşmeye dayalı hizmet marjı, sözleşme süresi boyunca sigortalıya olan yükümlülükler yerine getirildikçe muhasebeleştirilir. Her raporlama döneminde gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminler güncellenir ve güncellemeler neticesinde sözleşme süresi boyunca kazanılması beklenen kârın tutarı değişir. Bununla birlikte, işletme sözleşme grubundan zarar etmeyi bekliyorsa, söz konusu zarar, sözleşmenin başlangıcında kâr veya zarar tablosuna yansıtılır.

Blok yapı yaklaşımı adı verilen bu genel yaklaşım dışında, doğrudan katılım özelliği bulunan sözleşmeler için değişken ücret yaklaşımı ve teminat dönemi bir yıldan kısa süreli sözleşmeler için prim dağıtım yaklaşımı geliştirilmiştir.

## ii. Sunum ve Açıklamalar

TFRS 17 uyarınca; düzenlenen sigorta sözleşmelerine ilişkin varlık ve yükümlülükler ile elde tutulan reasürans sözleşmelerine ilişkin varlık ve yükümlülükler finansal durum tablosunda ayrı olarak sunulur. Benzer şekilde, düzenlenen sigorta sözleşmelerinden gelir ve giderler ile elde tutulan reasürans sözleşmelerinden gelir ve giderler kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulur. Ayrıca kapsamlı gelir tablosuna alınan tutarlar, sigorta hasılatından ve sigorta hizmeti giderlerinden oluşan “sigorta hizmeti sonucu” ile “sigorta finansmanı gelir veya gideri” arasında dağıtılır.

Standartta yer alan açıklama hükümlerinin amacı; finansal tablo kullanıcılarının, finansal durum tablosu, finansal performans tablosu/tablolari ve nakit akış tablosunda sağlanan bilgilerle birlikte, TFRS 17 kapsamındaki sözleşmelerin işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkisini değerlendirmesine dayanak sağlayan bilgilerin dipnotlarda açıklanmasıdır. Bu amacı gerçekleştirmek üzere işletme, aşağıdakiler hakkında nitel ve nicel bilgileri açıklar:

- TFRS 17 kapsamındaki sözleşmeler için finansal tablolarına aldığı tutarlar,
- TFRS 17 uygulanırken kullanılan önemli yargılar ve bu yargılardaki değişiklikler ve
- TFRS 17 kapsamındaki sözleşmelerden kaynaklanan risklerin niteliği ve derecesi.

### 4.1.3. TFRS 16 Kiralamalar

TFRS 16 *Kiralamalar*, standart kapsamına giren kiralamaların finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasına ilişkin ilkeleri belirler. Standartın amacı, kiracılar ve kiraya verenlerin bu işlemleri gerçeğe uygun biçimde göstererek, ihtiyaca uygun bilgiler sunmasını sağlamaktır. Standart, 1 Ocak 2019 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TFRS 16’yı erken uygulayan işletmeler, TFRS 16’nın diğer standartlarda yaptığı değişiklikleri de erken uygular.

#### TFRS 16 Uyarınca Kiracı ve Kiraya Veren Tarafından Kiralama İşlemlerinin Finansal Tablolara Alınmasına İlişkin Genel Hususlar

##### Kiracı Açısından:

- (a) **Finansal Tablolara Alma:** Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte finansal tablolarına bir kullanım hakkı varlığı ve bir kira yükümlülüğü yansıtır.
- (b) **İlk Ölçüm:** Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte, kullanım hakkı varlığını maliyeti üzerinden, kira yükümlülüğünü ise o tarihte ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçer.
- (c) **Sonraki Ölçüm:** Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, kullanım hakkı varlığını maliyet yöntemini kullanarak, kira yükümlülüğünü ise aşağıdaki şekilde ölçer:
- (i) Kira yükümlülüğünün defter değerini, kira yükümlülüğündeki faizi yansıtacak şekilde artırır,
- (ii) Kira yükümlülüğünün defter değerini, yapılmış olan kira ödemelerini yansıtacak şekilde azaltır ve
- (iii) Kira yükümlülüğünün defter değerini, tüm yeniden değerlendirmeleri ve kiralama yapılan değişiklikleri ya da revize edilmiş özü itibarıyla sabit olan kira ödemelerini yansıtacak şekilde yeniden ölçer.
- (ç) **İstisna:** Kiracı, söz konusu hükümleri 12 ay veya daha kısa vadeli kiralamalara ve varlığın düşük değerli olduğu kiralamalara uygulamamayı tercih edebilir. Bu durumda kiracı, bu kiralamalara ilişkin kira ödemelerini, kiralama süresi boyunca doğrusal olarak ya da sağladığı fayda akışını daha iyi temsil etmesi durumunda başka bir sistematik esasa göre gider olarak finansal tablolara yansıtır.
- (d) **Sunum:** Kiracı kullanım hakkı varlıklarını ve kira yükümlülüklerini finansal durum tablosunda, diğer varlık ve yükümlülüklerinden ayrı olarak sunar ya da ayrı olarak sunmaması durumunda dipnotlarda gerekli açıklamaları yapar.

#### **Kiraya Veren Açısından:**

- (a) **Kiralamaların Sınıflandırılması:** Kiraya veren, kiralamaların her birini faaliyet kiralaması ya da finansal kiralama olarak sınıflandırır. Bir kiralama, varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmesi halinde finansal kiralama, varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmemesi halinde ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

#### **(b) Finansal Tablolara Alma ve Ölçme:**

- (i) **Finansal Kiralama:** Kiraya veren, kiralamanın fiilen başladığı tarihte, finansal kiralama kapsamında elde tutulan varlıkları finansal durum tablosuna alır ve bunları net kiralama yatırımına eşit tutarda bir alacak olarak sunar. Kiraya veren, kiralama süresi boyunca finansman gelirini net kiralama yatırımına ilişkin sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre finansal tablolarına alır.
- (ii) **Faaliyet Kiralaması:** Kiraya veren, faaliyet kiralamasından elde ettiği kira ödemelerini doğrusal bir yöntemle ya da varlığın kullanımından sağlanan faydadaki azalma

şeklini daha iyi temsil etmesi halinde başka bir sistematik esasa göre finansal tablolarına yansıtır.

- (c) **Sunum:** Kiraya veren, faaliyet kiralmasına konu dayanak varlıkları, söz konusu dayanak varlığın niteliğine göre finansal durum tablosunda sunar.

## 4.2. TDS'ler Kapsamındaki Güncellemeler

### 4.2.1. Etik Hükümler Kapsamında Yapılan Değişiklikler

Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA), denetçilerin kamu yararına hareket etme sorumluluğunu yerine getirebilmelerini sağlamak amacıyla Etik Kuralları yayımlamakta ve zaman içerisinde söz konusu standartta çeşitli değişikliklere gitmektedirler. IESBA tarafından yapılan son değişiklikle birlikte Etik Kurallar yeni bir kodlandırma sistemine tabi tutulmak suretiyle yeniden yayımlanmıştır. Söz konusu kodlandırma sisteminin hedefi Etik Kuralların, kullanıcılarının ana hükümleri ve uygulama hükümlerini daha rahat ayırt edebilmelerini, ihtiyaç duyulan hükümlere daha kolay ulaşabilmelerini sağlayacak bir kodlandırma sistemi kullanarak kullanıcı dostu bir yapı oluşturmaktır. Bu kapsamda Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) 22.09.2019 tarihli ve 30896 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

### 4.2.2. BDS 540 Kapsamında Yapılacak Değişiklikler

Denetçinin, finansal tabloların denetiminde muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara yönelik sorumluluklarını düzenleyen ve muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara ilişkin yanlışlıkların değerlendirilmesine yönelik hüküm ve açıklamalar ile yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeleri de içeren BDS 540'ın yeni sürümünün, erken uygulamaya izin verilmekle birlikte 01.01.2020 tarihinde veya sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi hedeflenmektedir.

BDS 540, denetçinin; muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların yanlışlık içerip içermediğinin veya geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığının değerlendirmesini gerektirir. Bu kapsamda denetçinin sorumluluğu bu hususa ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde etmektir.

Gerçeğe uygun sunumu sağlamak amacıyla muhasebe tahminleri gibi subjektif bir alana yönelik olarak denetçinin sorumluluklarının kapsamını genişleten ve söz konusu sorumlulukların yerine getirilmesine ilişkin daha detay açıklamalara sahip olan BDS 540 Standardının yeni sürümü çerçevesinde, sekiz standartta güncelleme yapılması öngörülmektedir. Bu standartlar BDS 200, BDS 230, BDS 240, BDS 260, BDS 500, BDS 580, BDS 700 ve BDS 701'dir. BDS 540'ın yeni sürümünün yayımlanmasının ardından diğer standartlara yönelik güncellemelerin de kısa sürede tamamlanarak mevzuata kazandırılması hedeflenmektedir.

## 5. Sonuç

Kurumumuz tarafından, 2014 ve 2015 yıllarında denetim kuruluşlarının kalite kontrol sistemlerine yönelik incelemeler, 2016 ve 2017 yıllarında ise seçilmiş dosya incelemeleri yapılmıştır.

Bu kapsamda; 2014 yılında 63, 2015 yılında 48 olmak üzere toplam 111 bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemi; 2016 yılında ise 26 bağımsız denetim kuruluşu ve 6 bağımsız denetçi; 2017 yılında 54 bağımsız denetim kuruluşu ve 4 bağımsız denetçi incelenmiştir.

2018 yılında seçilmiş dosya incelemelerine devam edilmiş olup, toplam 66 bağımsız denetim kuruluşu ve 10 bağımsız denetçi nezdinde inceleme yapılmıştır. Yapılan dosya incelemeleri neticesinde en sık tespit edilen bulgulara yönelik analiz ve değerlendirmeler raporun önceki bölümlerinde yer almaktadır. Ayrıca 2018 yılında bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin Kurumumuza yapılan ihbar ve şikayetler kapsamında 10 başvuru incelenmiştir.

Kurumumuzca gerçekleştirilen seçilmiş dosya incelemeleri sonucu tespit edilen eksik ve yanlışlıkların, özellikle belirli alanlarda yoğunlaştığı görülmektedir. Bu alanlar yıllar itibariyle aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

**Tablo 2:** Yıllar İtibariyle En Sık Tespit Edilen 10 Bulgu

Sıra	2016	Sıklık Oranı	2017	Sıklık Oranı	2018	Sıklık Oranı
	29 denetim dosyasında;		58 denetim dosyasında;		76 denetim dosyasında;	
1	İç Kontrol Sisteminin Anlaşılması	%84	Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	%72	Stoklar	%53
2	Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	%80	Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	%64	Maddi Duran Varlıklar	%43
3	Kalite Kontrol Sistemi	%68	Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapılacak İşler	%60	Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	%38
4	Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapılacak İşler	%60	İlişkili Taraflar	%50	Hasılat	%36
5	Belgelendirme	%52	İşletmenin Sürekliliği	%48	İşletmenin Sürekliliği	%34
6	Önemlilik	%40	Belgelendirme	%43	Dış Teyitler	%33
7	Örnekleme	%32	Bağımsızlık	%40	İlişkili Taraflar	%32
8	Dış Teyitler	%28	Önemlilik	%38	Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	%29
9	Stoklar	%24	İlgili Mevzuata Uygunluğun Değerlendirilmesi	%33	Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapılacak İşler	%26
10	Topluluk Denetimleri	%16	Finansal Tablo Açıklamaları	%22	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma	%24

İncelenecek dosya seçimlerinin risk analizlerine dayanması ve denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilerin asgari belirli süreler dahilinde incelenme zorunluluğu gibi hususlardan dolayı

dosya incelemelerinde tespit edilen eksiklikler, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin tamamına genellenemez. Bu kapsamda ilgili bulgular inceleme kapsamına alınan bağımsız denetçilerin ilgili denetimlerdeki eksiklik veya yanlışlıklarının bir göstergesi olarak görülmektedir.

Bulguların dosyalarda görülme sıklığına bakıldığında 2018 yılında diğer iki yıla nazaran incelenen her bir denetim dosyası başına tespit edilen en çok karşılaşılan 10 bulgunun sıklığında azalma olduğu göze çarpmaktadır. Bunun yanında hile, iç kontrol dahil önemli yanlışlıkların belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile risk olarak değerlendirilmiş hususlara karşı yapılacak işlere ilişkin denetçi çalışmalarındaki eksikliklerin her üç dönemde de sık karşılaşılan bulgu olarak karşımıza çıktığı görülmektedir. Burada vurgulanması gereken ayrı bir husus da, bu belirleme ve değerlendirmelerin denetlenen işletmeye özgü olmasıdır. Özellikle standart formların kullanıldığı denetim programlarında işletmeye özgü denetim yaklaşımının yeterli bir şekilde oluşturulmadığı anlaşılmaktadır.

İnceleme dosyalarında tespit edilen eksiklikler bir bütün olarak değerlendirilmekte ve bağımsız denetimin sonucunu veya kalitesini etkileyen bulguları içeren dosyalar için bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere bulguların mahiyetine bağlı olarak mevzuatta öngörülen uyarı, idari para cezası ve faaliyet izninin askıya alınması şeklinde idari yaptırımlar da uygulanmaktadır.