

**2023** YILI  
YILLIK İNCELEME  
RAPORU

## ÖNSÖZ

Denetim kuruluşları ve denetçilerin ilgili mevzuat hükümlerine ve Kurumumuzca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu sağlamak suretiyle bağımsız denetimde kalitenin artırılması amacına hizmet eden en önemli faaliyetlerden biri Kurumumuz tarafından 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği çerçevesinde gerçekleştirilen inceleme faaliyetleridir.

Bağımsız denetimin kalitesini artırmak amacıyla, Kurumumuz meslek personeli tarafından yapılan dosya incelemelerinin bir program dâhilinde sistemli bir biçimde yürütülmesini teminen, ilgili kurum ve kuruluşların görüşleri de dikkate alınarak risk odaklı bir yaklaşım çerçevesinde risk faktörleri, risk faktörlerine tahsis edilen katsayılar ve her bir risk faktörüne verilen ağırlıklar kullanılmak suretiyle oluşturulan Risk Analiz Yöntemi (RAY Sistemi) baz alınarak yıllık inceleme planı hazırlanmaktadır. RAY Sistemi ile risk faktörleri tespit edilmekte ve tespit edilen bu risk faktörleri çerçevesinde yapılan analizler neticesinde, hangi denetim kuruluşlarının ve denetçilerin ya da hangi faaliyetlerin ve süreçlerin inceleneceği belirlenmektedir. Bununla birlikte planlanan inceleme faaliyetlerinin yanı sıra ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda da şikâyet konusu bağlamında incelemeler yapılmaktadır.

Kurumumuzca gerçekleştirilen inceleme faaliyetlerinin sonuçları ve yaygın olarak tespit edilen bulgular her yıl Yıllık İnceleme Raporları vasıtasıyla kamuoyu ile paylaşılmaktadır. 2023 Yılı Yıllık İnceleme Raporu da söz konusu yıl içerisinde gerçekleşen incelemelerin sonuçları ve tespit edilen bulgular hakkında ayrıntılı bilgiler ve analizler içermektedir.

Yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturma vizyonumuza hizmet eden en önemli faaliyetlerimizden biri olan inceleme faaliyetlerinin icrasında emeği geçen tüm çalışma arkadaşlarıma teşekkür ediyor, gerçekleştirilen incelemeler neticesinde hazırlanmış olan bu raporun tüm paydaşlarımıza faydalı olmasını diliyorum.

Dr. Hasan ÖZÇELİK  
Başkan

# İÇİNDEKİLER

---

1. GİRİŞ.....	1
2. KALİTE GÜVENÇE SİSTEMİ İNCELEMELERİ .....	2
3. 2023 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR .....	4
4. İNCELEMELERDE EN SIK TESPİT EDİLEN BULGULARIN YILLAR İTİBARIYLA YÜZDELİK DEĞİŞİMLERİ .....	7
5. 2022 VE 2023 YILLIK İNCELEME RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI .....	14
6. 2023 YILI İNCELEMELERİNİN SEKTÖR BAZINDA AĞIRLIKLANDIRILMASI.....	16
7. 2023 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ ...	18
7.1. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	18
7.2. Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar .....	21
7.3. Stoklar .....	24
7.4. Hasılat .....	27
7.5. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar .....	29
7.6. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.....	31
7.7. Bağımsız Denetimde Örneklem .....	34
7.8. İlişkili Taraflar .....	36
7.9. Kilit Denetim Konuları .....	38
7.10. Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları .....	40
7.11. Bağımsız Denetimin Planlanması .....	43
7.12. İşletmenin Sürekliliği .....	45
7.13. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol.....	48
7.14. Diğer Bilgilerin Denetimi.....	51
8. 2023 YILI İNCELEME RAPORLARINA KONU EDİLEN VE DENETİMLERDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN DİĞER HUSUSLAR .....	53
9. GÜVENÇE DENETİMİ ÇALIŞMALARININ İNCELENMESİ SONUCUNDA TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ EKSİKLİKLER .....	55
10. YAPILAN İNCELEMELER SONUCUNDA TESPİT EDİLEN EKSİKLİK VE YANLIŞLIKLARIN YOĞUNLAŞTIĞI STANDART HÜKÜMLERİ.....	57
11. İNCELEME RAPORLARI SONUCUNDA UYGULANAN YAPTIRIMLAR .....	59
12. SONUÇ .....	59

## GRAFİKLER VE TABLOLAR

---

<b>Grafik 1:</b> 2023 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçi Sayısı.....	2
<b>Grafik 2:</b> 2023 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşlarının Yetki Dağılımı.....	3
<b>Grafik 3:</b> Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Dosya Bazında Ağırlıklandırılması.....	5
<b>Grafik 4:</b> Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Ağırlıklandırılması.....	5
<b>Grafik 5:</b> En Sık Tespit Edilen Muhasebe Bulgularının Dosya Bazında Yüzdelerik Değişimleri. 7	7
<b>Grafik 6:</b> En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında Yüzdelerik Değişimleri (Önceki Yıla Göre Artış Gösteren).....	8
<b>Grafik 7:</b> En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında Yüzdelerik Değişimleri (Önceki Yıla Göre Azalış Gösteren).....	9
<b>Grafik 8:</b> En Sık Tespit Edilen Muhasebe Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelerik Değişimleri.....	10
<b>Grafik 9:</b> En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelerik Değişimleri (Önceki Yıla Göre Artış Gösteren).....	11
<b>Grafik 10:</b> En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelerik Değişimleri (Önceki Yıla Göre Azalış Gösteren).....	12
<b>Grafik 11:</b> Yıllar İtibarıyla Tespit Edilen Bulguların Muhasebe ve Denetim Standartları Bazında Ayrıştırılması.....	13
<b>Grafik 12:</b> İncelenen Şirketlerin Sektör Bazında Yüzdelerik Dağılımları.....	16
<b>Tablo 1:</b> Yaygın Olarak Tespit Edilen Muhasebe Bulguları.....	4
<b>Tablo 2:</b> Yaygın Olarak Tespit Edilen Denetim Standartları Bulguları.....	4
<b>Tablo 3:</b> İncelemelerde Tespit Edilen Eksikliklerin İlgili Olduğu BDS Hükümleri.....	57
<b>Tablo 4:</b> Yıllar İtibarıyla Uygulanan Yaptırım Türleri.....	59

# 2023 YILI YILLIK İNCELEME RAPORU

## 1. GİRİŞ

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

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

Kurumumuz tarafından yapılan inceleme sonuçları hakkında kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla hazırlanan bu Raporun ikinci bölümünde 2023 yılında yapılan seçilmiş dosya incelemeleri hakkında bilgi verilmekte, Raporun üçüncü bölümünde yapılan dosya incelemeleri neticesinde tespit edilen önemli bulgular, dördüncü bölümünde incelemelerde en sık tespit edilen bulguların yıllar itibariyle yüzdelerle değişimleri, beşinci bölümünde 2022 ve 2023 Yıllık İnceleme Raporlarının karşılaştırılması, altıncı bölümde incelemelerin sektör bazında ağırlıklandırılması, yedinci bölümde 2023 yılı incelemelerinde tespit edilen bulgulara ilişkin değerlendirmeler, sekizinci bölümde 2023 yılı incelemelerine konu edilen ve denetimlerde dikkat edilmesi gereken diğer hususlar, dokuzuncu bölümde bağımsız denetimler dışında incelenen güvence denetimi çalışmalarında tespit edilen önemli eksiklikler, onuncu bölümde yapılan bağımsız denetimlere ilişkin olarak tespit edilen eksiklik ve yanlışlıkların yoğunlaştığı standart hükümleri, on birinci bölümde inceleme raporları sonucunda uygulanan yaptırımlar ve on ikinci bölümde sonuç yer almaktadır.

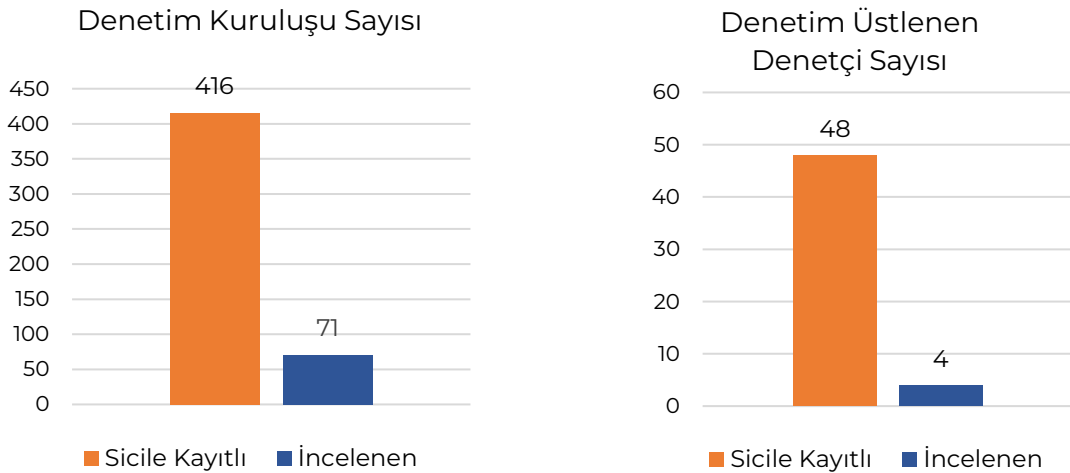
## 2. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ İNCELEMELERİ

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 2023 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.

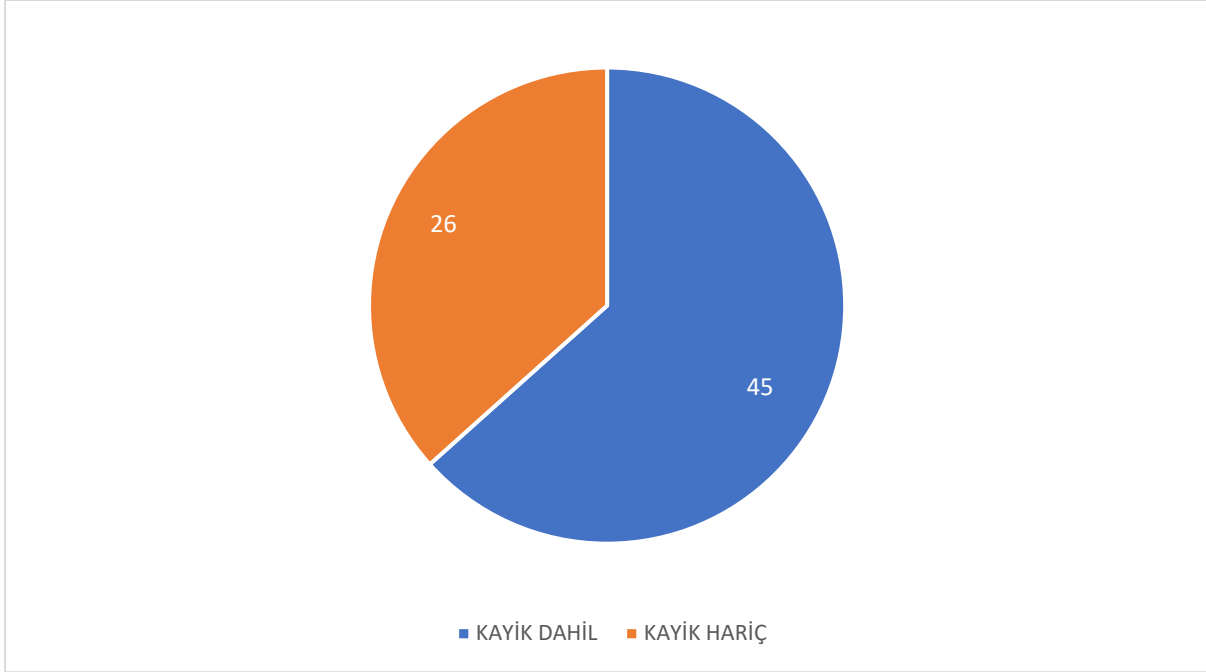
2023 yıl sonu itibarıyla yetkilendirilmiş 416 adet denetim kuruluşundan 71'i ve 48 adet denetim üstlenen bağımsız denetçiden 4'ü nezdinde toplam 80 inceleme yapılmış olup, yapılan incelemelerin 71'i yıllık inceleme planı kapsamında gerçekleştirilen incelemelerden 9'u ise diğer (ihbar, şikayet ve diğer kurum bildirimleri) incelemelerden oluşmaktadır.

**Grafik 1:** 2023 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçi Sayısı



Bununla birlikte 2023 yılında incelenen 71 denetim kuruluşundan 45'inin (%63,4) KAYİK dâhil denetim yetkisi bulunmaktadır.

**Grafik 2:** 2023 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşlarının Yetki Dağılımı



### 3. 2023 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR

2023 yılında, ihbar ve şikâyet incelemeleri hariç olmak üzere, 71 denetim dosyasında yaygın olarak tespit edilen bulgular Tablo 1 ve Tablo 2’de yer almaktadır.

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



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

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

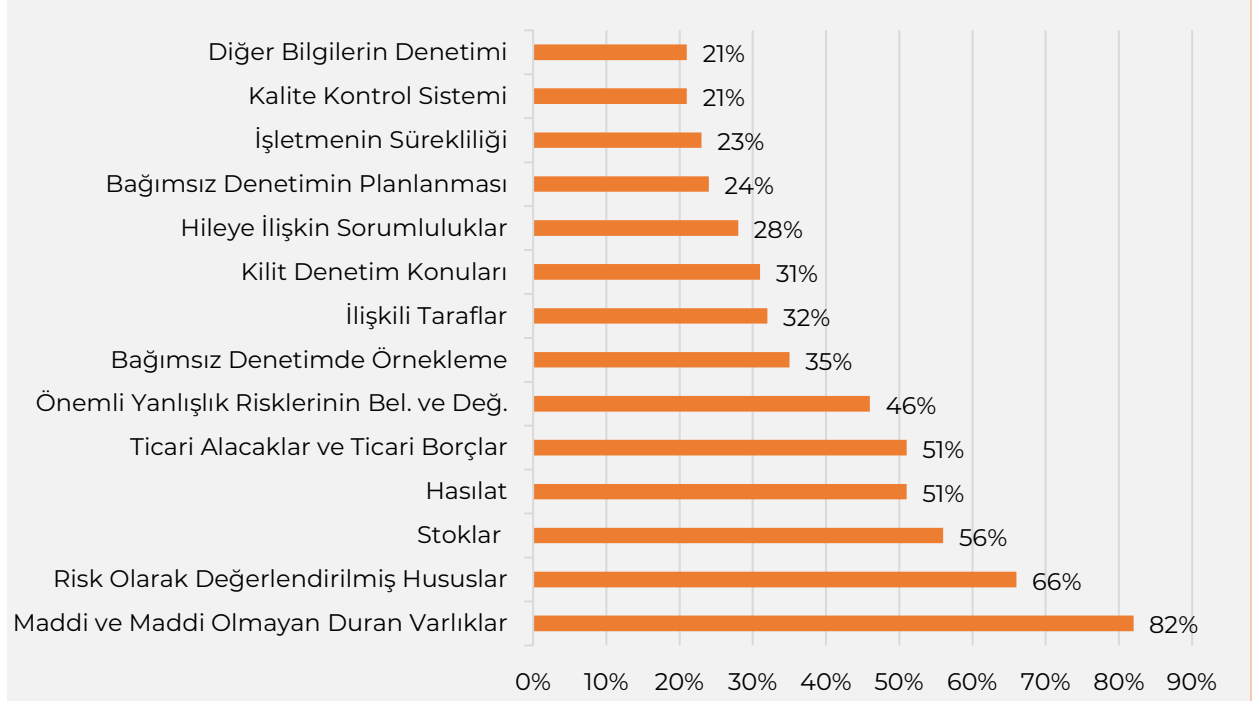


➤ Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar	■
➤ Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	
➤ Bağımsız Denetimde Örnekleme	
➤ İlişkili Taraflar	
➤ Kilit Denetim Konuları	
➤ Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	
➤ Bağımsız Denetimin Planlanması	
➤ İşletmenin Sürekliliği	
➤ Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol	
➤ Diğer Bilgilerin Denetimi	



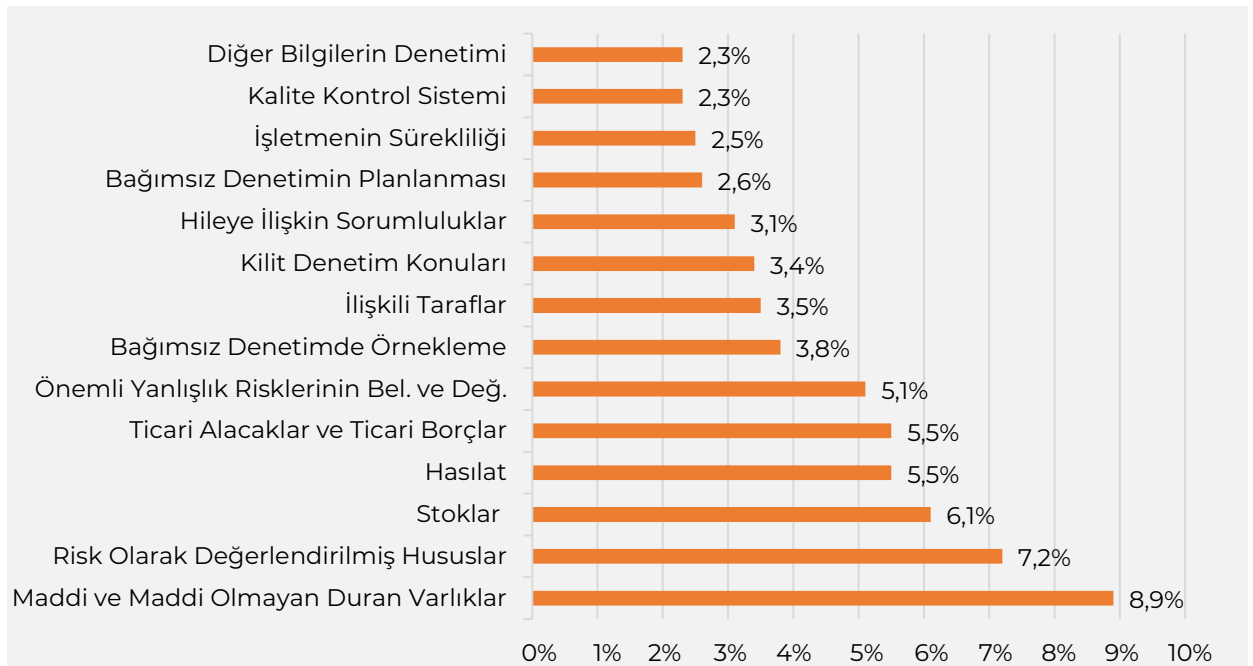
2023 yılı itibarıyla incelemelerde yaygın olarak tespit edilen bulguların her bir denetim dosyası bazında tespit edilme sıklığı Grafik 3'te gösterilmektedir.

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



2023 yılı incelemelerinde toplamda 71 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 653 bulgu tespit edilmiştir. Grafik 4'te her bir bulgunun toplam bulgular içerisindeki ağırlığı gösterilmektedir.

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

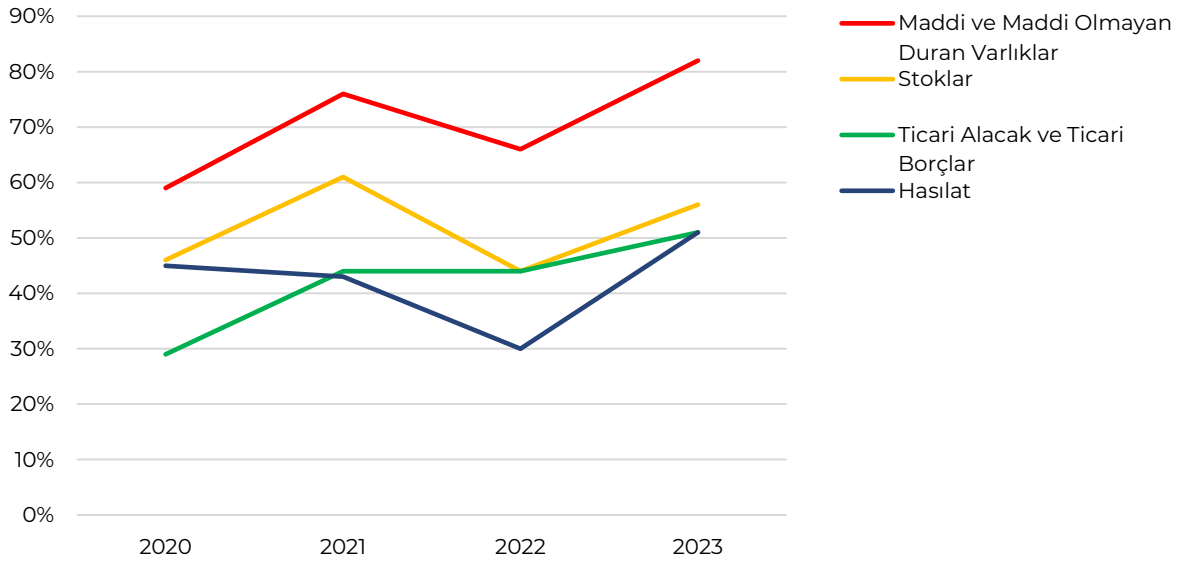


2023 yılı incelemelerinde yaygın olarak tespit edilen ilk iki bulgu olan “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” ve “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” kalemlerinin dosya bazında ağırlıkları sırasıyla %82 ve %66 olarak gerçekleşirken bulgu bazında ağırlıkları sırasıyla %8,9 ve %7,2 olarak gerçekleşmiştir. “Diğer Bilgilerin Denetimi” ile “Kalite Kontrol Sistemi” kalemleri ise dosya bazında %21 ve bulgu bazında %2,3 ile yaygın olarak tespit edilen bulgular içerisinde son sırayı paylaşmaktadırlar.

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

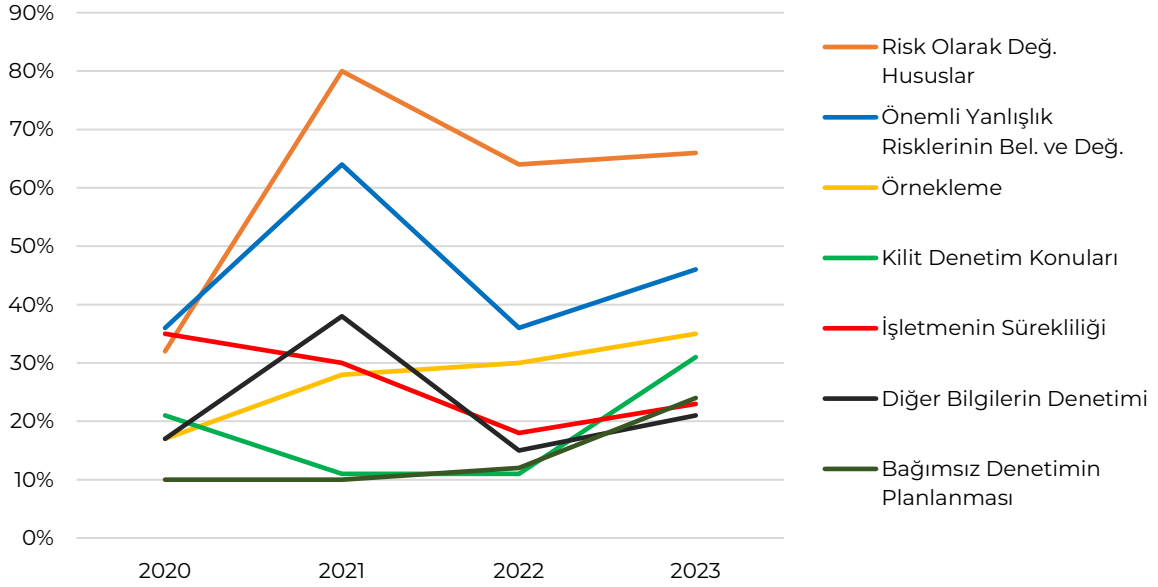
İncelemelerde en sık tespit edilen bulguların, muhasebe bulguları ve denetim standartları bulguları ayrı ayrı olmak üzere son 4 yıl içerisinde dosya bazında ve toplam bulgular çerçevesinde yüzdelerdeki değişimleri aşağıdaki grafiklerde yer almaktadır.

**Grafik 5:** En Sık Tespit Edilen Muhasebe Bulgularının Dosya Bazında Yüzdelerdeki Değişimleri



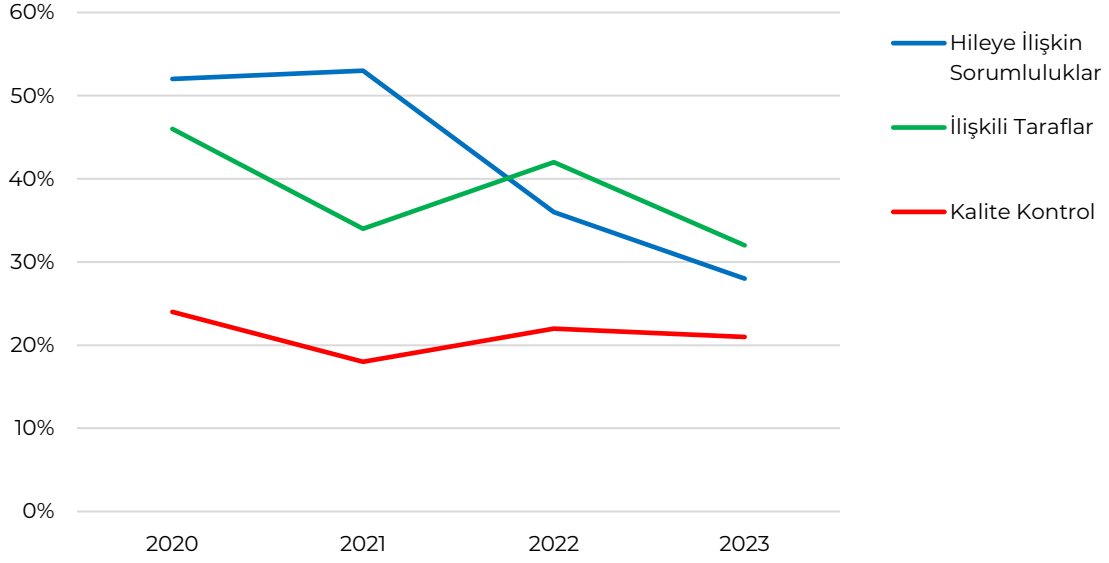
Söz konusu grafik incelendiğinde, “*Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*” kaleminin 2020 yılında %59 iken, 2021 yılında artarak %76 seviyesine ulaştığı, 2022 yılında %66’ya gerilediği ve 2023 yılında tekrar artış göstererek %82 olarak gerçekleştiği görülmektedir. “*Stoklar*” kalemi 2020 yılında %46 iken, 2021 yılında %61’e yükselmiş, 2022 yılında %44’e düşmüş, 2023 yılında ise artarak %56 seviyesine gelmiştir. “*Ticari Alacak ve Ticari Borçlar*” kalemi 2020 yılında %29 iken 2021 yılında %44’e yükselmiş, 2022 yılında değişmeyerek aynı oranda sabit kalmış, 2023 yılında ise artarak %51 seviyesine ulaşmıştır. “*Hasılat*” kalemi 2020 ve 2021 yıllarında sırasıyla %45 ve %43 olarak gerçekleşmiş, 2022 yılında düşüş göstererek %30 seviyesine gelmiş ve 2023 yılında tekrar artış göstererek %51 olarak gerçekleşmiştir.

**Grafik 6:** En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında Yüzdelerdeki Değişimleri (Önceki Yıla Göre Artış Gösteren)

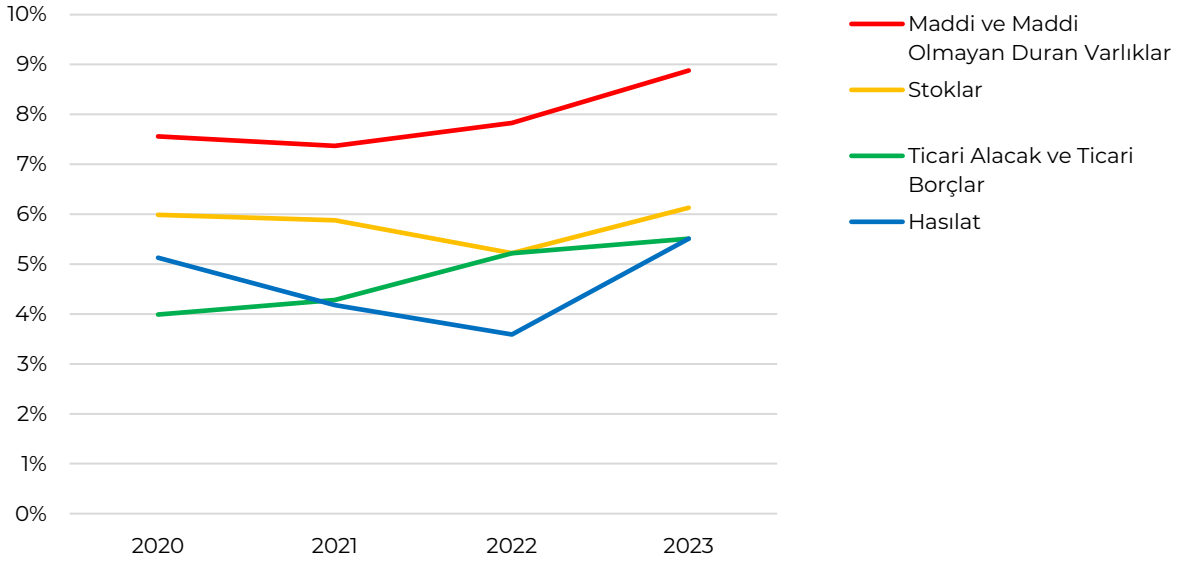


Söz konusu grafik incelendiğinde denetim dosyası bazında en büyük değişimin “*Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar*” kaleminde olduğu ve söz konusu kalemin ağırlığının 2020 yılında %32 iken 2021 yılında %80’e ulaştığı, 2022 yılında düşüğe geçerek %64 seviyesine geldiği, 2023 yılında ise %66 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Benzer şekilde “*Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi*” kaleminin 2020 yılında %36 iken 2021 yılında %64’e yükseldiği, 2022 yılında tekrar %36 seviyesine gerilediği, 2023 yılında ise artış göstererek %46’ya ulaştığı görülmektedir. “*Bağımsız Denetimin Planlanması*” kalemi 2020 ve 2021 yıllarında %10 iken 2022 yılında %12’ye, 2023 yılında ise ciddi bir artışla %24’e yükselmiştir. “*Kilit Denetim Konuları*” kalemi 2020 yılında %21 iken, 2021 ve 2022 yıllarında %11 olarak gerçekleşmiş, 2023 yılında ise %31’e yükselmiştir.

**Grafik 7:** En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında Yüzdelerdeki Değişimleri (Önceki Yıla Göre Azalış Gösteren)



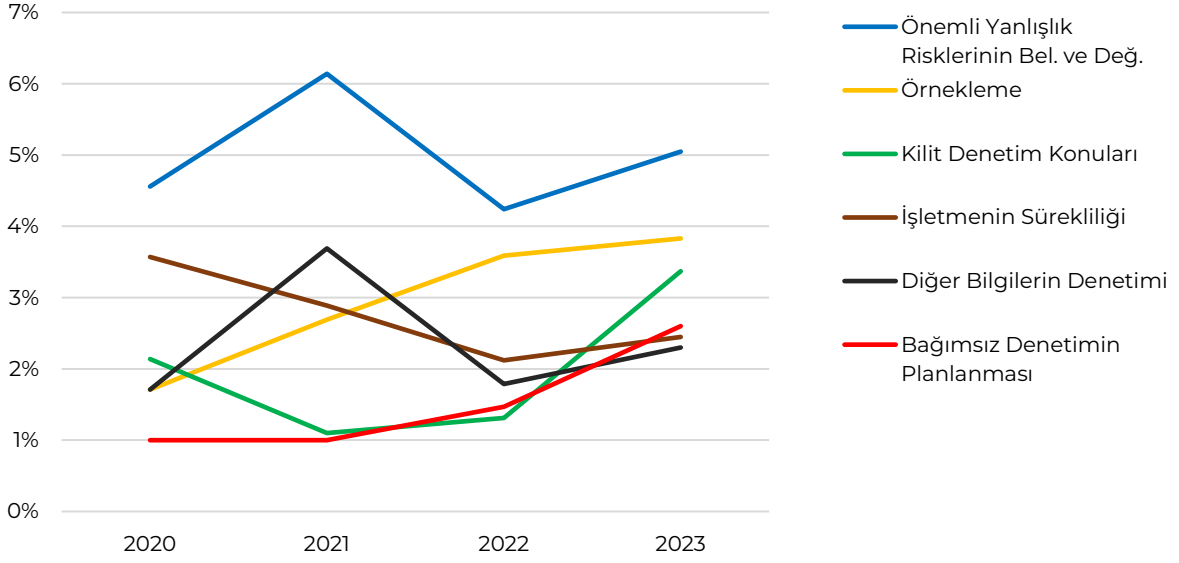
Söz konusu grafik incelendiğinde; “*Hileye İlişkin Sorumluluklar*” kaleminin 2020 ve 2021 yıllarında sırasıyla %52 ve %53 seviyelerinde iken 2022 yılında düşerek %36 seviyesine geldiği, 2023 yılında da düşüş eğilimini devam ettirerek %28 olarak gerçekleştiği görülmektedir. “*İlişkili Taraflar*” kalemi 2020 yılında %46 iken 2021 yılında %34 seviyesine düşmüş, 2022 yılında artış göstererek %42 olarak gerçekleşmiş ve 2023 yılında ise %32 seviyesine gerilemiştir. “*Kalite Kontrol Sistemi*” kaleminde ise yıllar itibarıyla değişimin nispeten daha az olduğu gözlemlenmektedir.

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

Söz konusu grafik incelendiğinde, “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” kaleminin 2020, 2021 ve 2022 yıllarında ise sırasıyla %7,6, %7,4 ve %7,8 olarak yatay bir seyir izlediği, 2023 yılında ise artış göstererek %8,9 gerçekleştiği görülmektedir. “Stoklar” kalemi 2020 ve 2021 yılları içerisinde genel olarak %6 seviyelerinde yatay bir seyir izlemişken, 2022 yılında azalarak %5,2'ye düştüğü ve 2023 yılında ise artış göstererek %6,1 gerçekleştiği görülmektedir.

Bununla birlikte, “Ticari Alacak ve Ticari Borçlar” kaleminin genel olarak yükselme eğiliminde olduğu, 2020 yılında %4 iken 2022 yılında %5,2'e, 2023 yılında ise %5,5'e yükseldiği gözlemlenmektedir. Toplam bulgu bazında 2020-2022 yılları arasında en büyük düşüş eğilimi gösteren kalemin ise “Hasılat” kalemi olduğu, ancak söz konusu kalemin 2022 yılında %3,6 iken 2023 yılında %5,5'e yükseldiği anlaşılmaktadır.

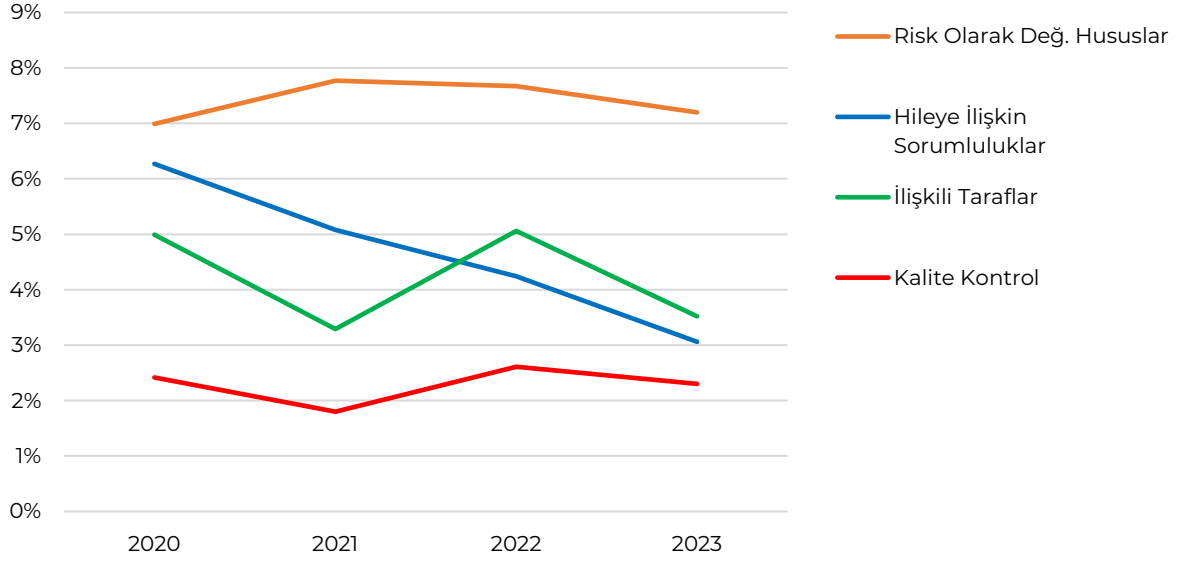
**Grafik 9:** En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelerik Değişimleri (Önceki Yıla Göre Artış Gösteren)



Söz konusu grafik incelendiğinde “Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” kaleminin 2020 yılında %4,6 iken 2021 ve 2022 yılları arasında hem artış hem de azalış göstererek 2023 yılında %5,1’e geldiği görülmektedir. “İşletmenin Sürekliliği” kalemi ise 2020 yılında %3,6 iken 2022 yılında %2,1’e gerilemiş, ancak 2023 yılında artış göstererek %2,5 olarak gerçekleşmiştir.

Bununla birlikte, “Örnekleme” kaleminin son dört yıllık süreçte artış göstererek 2020 yılında %1,7’den 2023 yılında %3,8’e yükseldiği, “Kilit Denetim Konuları” kaleminin 2020 yılında %2,1 iken azalma göstererek 2022 yılında 1,3’e gerilediği ancak 2023 yılında artış göstererek %3,4’e yükseldiği, “Diğer Bilgilerin Denetimi” kaleminin yıllar içerisinde hem azalış hem de artış göstermiş olsa da 2020 yılında %1,7 iken 2023 yılında %2,3’e yükseldiği, “Bağımsız Denetimin Planlanması” kaleminin ise 2020 yılında %1 iken 2023 yılında %2,6’ya yükseldiği görülmektedir.

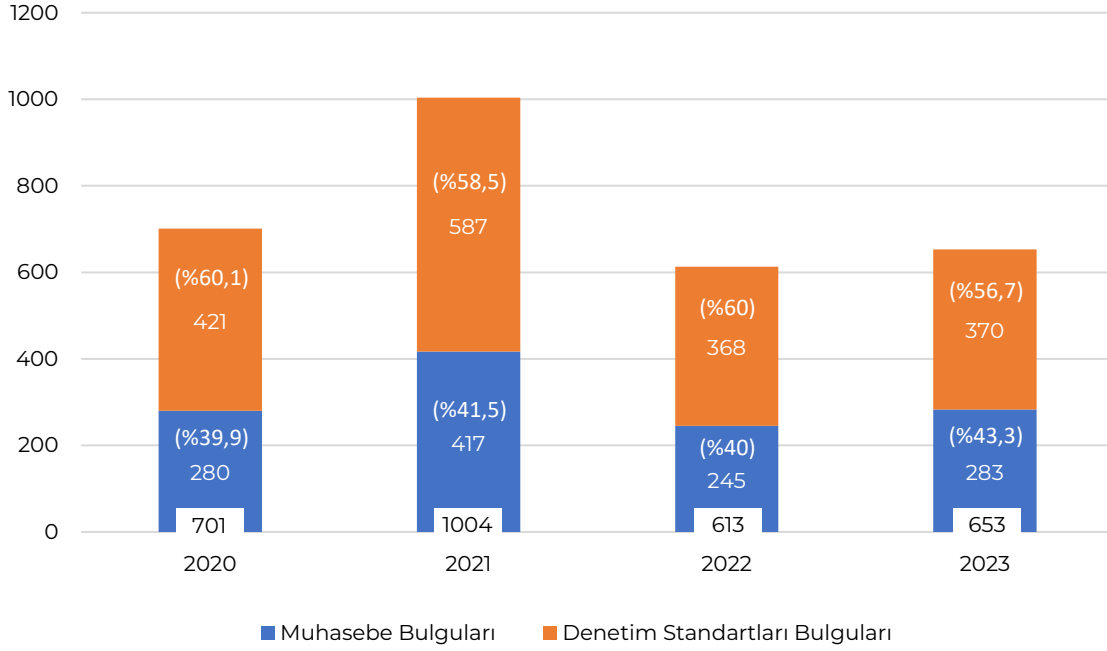
**Grafik 10:** En Sık Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Tüm Bulgular İçindeki Yüzdelerdeki Değişimleri (Önceki Yıla Göre Azalış Gösteren)



Söz konusu grafik incelendiğinde; “*Risk Olarak Değerlendirilen Hususlar*” kaleminin 2020 yılında %7 iken 2021 yılında %7,8’e yükseldiği, ancak 2022 ve 2023 yıllarında sırasıyla %7,7 ve %7,2’ye gerileyerek azalma eğiliminde olduğu görülmektedir. “*Hileye İlişkin Sorumluluklar*” kaleminin 2020 yılında %6,3 iken sırasıyla 2021, 2022 ve 2023 yıllarında %5,1, %4,2 ve %3,1’e düştüğü görülmektedir. “*İlişkili Taraflar*” kaleminin 2020 yılında %5 iken 2021 yılında %3,3’e gerilediği ve sonrasında 2022 yılında %5,1 seviyesine tekrar yükseldiği ancak 2023 yılında ciddi bir düşüşle %3,5’a gerilediği görülmektedir. “*Kalite Kontrol*” kalemi son dört yıllık süreçte yatay bir seyir izleyerek en az değişim gösteren kalem olmuştur.

Aşağıda yer alan grafikte yıllar itibarıyla tespit edilen bulguların muhasebe ve denetim standartları bazında ayrıştırılması ve yüzdelerdeki değişimleri yer almaktadır.



**Grafik 11:** Yıllar İtibariyle Tespit Edilen Bulguların Muhasebe ve Denetim Standartları Bazında Ayırıştırılması

2020 yılında gerçekleştirilen 71 adet incelemeden tespit edilen toplam 701 bulgunun 280'i (%39,9) muhasebe bulgularından, 421'i (%60,1) denetim standartları bulgularından; 2021 yılında gerçekleştirilen 97 adet incelemeden tespit edilen toplam 1004 bulgunun 417'si (%41,5) muhasebe bulgularından, 587'si (%58,5) denetim standartları bulgularından; 2022 yılında gerçekleştirilen 73 adet incelemeden tespit edilen toplam 613 bulgunun 245'i (%40) muhasebe bulgularından, 368'i (%60) denetim standartları bulgularından; 2023 yılında gerçekleştirilen 78 adet incelemeden tespit edilen toplam 653 bulgunun ise 283'ü (%43,3) muhasebe bulgularından, 370'i (%56,7) denetim standartları bulgularından oluşmaktadır. Son dört yılın ortalamasına bakıldığında, toplam bulgular içerisindeki muhasebe bulgularının payı yaklaşık %41 iken, denetim standartları bulgularının payı yaklaşık %59 olarak gerçekleşmiştir.

## 5. 2022 VE 2023 YILLIK İNCELEME RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI





Yıllık İnceleme Planı kapsamında 2022 yılında gerçekleştirilen Kalite Güvence Sistemi incelemelerinde Kurumumuz tarafından yetkilendirilen 380 denetim kuruluşundan 75'i incelenmiş olup, 2023 yılı incelemelerinde ise sicile kayıtlı 416 denetim kuruluşundan 71'i KHK'nin 25'inci maddesi uyarınca incelenmiştir.

Bununla birlikte, 2022 yılı incelemelerinde toplamda 73 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 613 bulgu tespit edilmişken 2023 yılı incelemelerinde 71 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 653 bulgu tespit edilmiştir.

Diğer taraftan, 2022 ve 2023 yılı incelemelerinde yaygın olarak tespit edilen ortak bulgular ve söz konusu bulguların 2022 yılına kıyasla 2023 yılında toplam bulgular içerisindeki değişimi şöyledir:

- Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar 
- Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar 
- Stoklar 
- Hasılat 
- Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar 
- Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi 
- Bağımsız Denetimde Örneklem 
- İlişkili Taraflar 
- Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları 
- Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol 

2022 incelemelerinde yaygın olarak rastlanan ancak 2023 yılı incelemelerinde yaygın olmayan, bu sebeple 2023 Yıllık İnceleme Raporunda yer alamayan bulgular ise aşağıda belirtilmiştir.

- Nakit ve Nakit Benzerleri 
- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama 
- Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi 
- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar 

Yukarıda belirtilen bulgular yerine, 2023 yılı incelemelerinde yaygın olarak karşılaşılan ve bu sebeple 2023 Yıllık İnceleme Raporunda yer alan bulgular aşağıda gösterilmektedir.

- Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları 
- Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi 
- İşletmenin Sürekliliği 
- Bağımsız Denetimin Planlanması 

Bu kapsamda 2022 ve 2023 yılı incelemelerinde tespit edilen bulgular dosya bazında değerlendirildiğinde;

**Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama** kapsamında tespit edilen bulguların ağırlığı 2022 yılında %26 iken 2023 yılında %11'e, **İlişkili Taraflara** ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığı 2022 yılında %42 iken 2023 yılında %32'ye düştüğü görülmektedir. Ayrıca **Nakit ve Nakit Benzerlerine** ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığı 2022 yılında %23 iken 2023 yılında söz konusu oranın %13'e, **Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları** kalemine yönelik tespit edilen bulguların ağırlığı ise 2022 yılında %36 iken 2023 yılında bu oranın %28'e düştüğü görülmektedir.

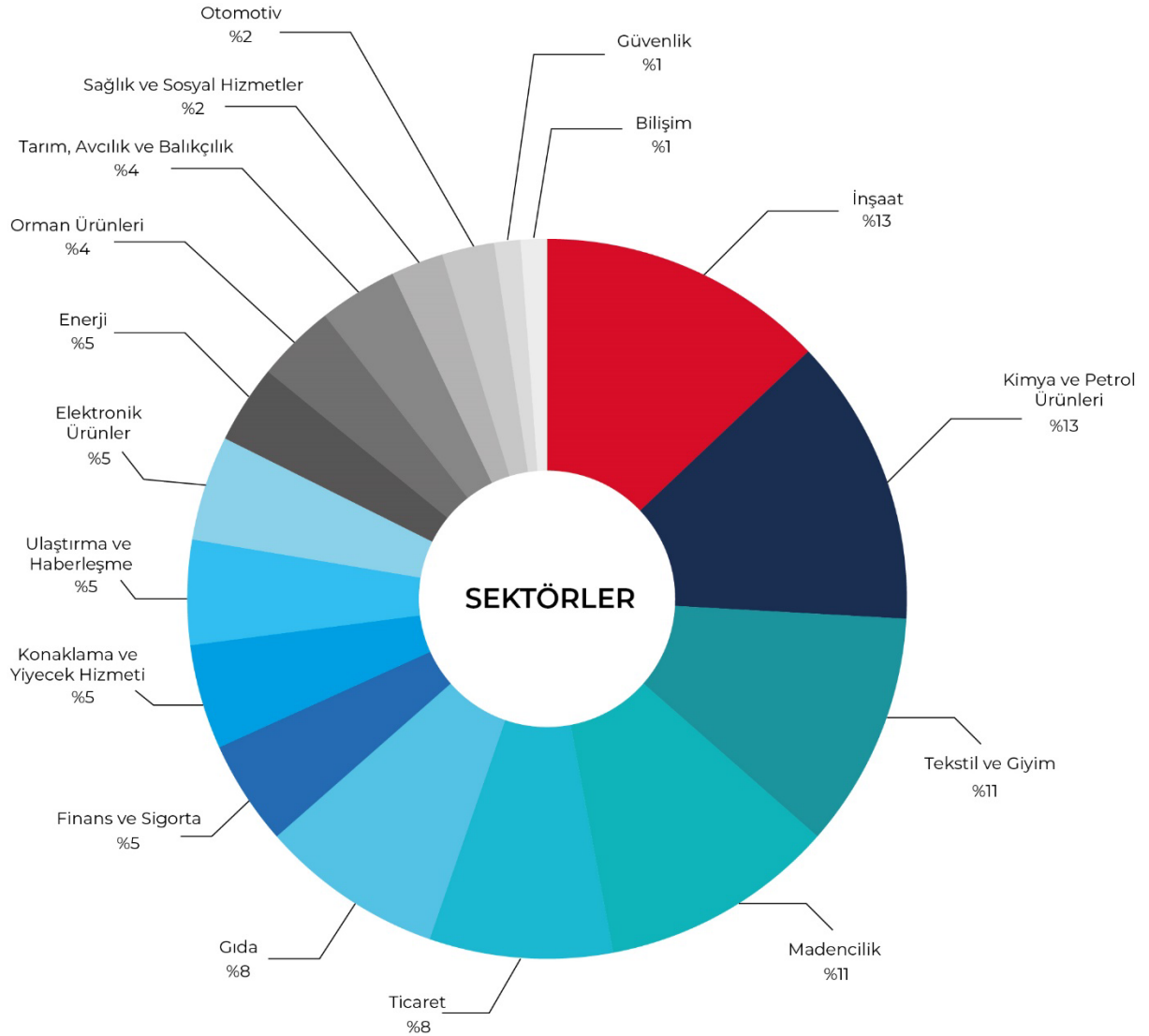
Diğer taraftan, **Hasılat**a ilişkin tespit edilen bulguların ağırlığının 2022 yılında %30 iken 2022 yılında %51'e yükseldiği, **Kilit Denetim Konularının Bildirilmesine** yönelik bulguların ağırlığının 2022 yılında %11 olarak gerçekleşmişken 2023 yılında %31'e yükseldiği, **Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar** kalemine ilişkin bulguların ağırlığının ise 2022 yılında %66 iken 2023 yılında %82'ye yükseldiği görülmektedir.

Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ve Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol kalemlerinde ise 2022 yılına göre değişimin oldukça az olduğu gözlemlenmektedir.

## 6. 2023 YILI İNCELEMELERİNİN SEKTÖR BAZINDA AĞIRLIKLANDIRILMASI

2023 yılı incelemelerinde incelenen şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörlere göre yüzdeleri oranlarına aşağıdaki grafikte yer verilmektedir.

**Grafik 12:** İncelenen Şirketlerin Sektör Bazında Yüzdeleri Dağılımları

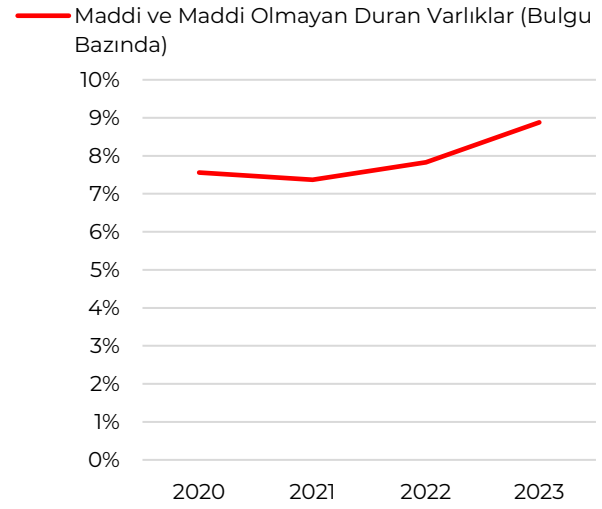
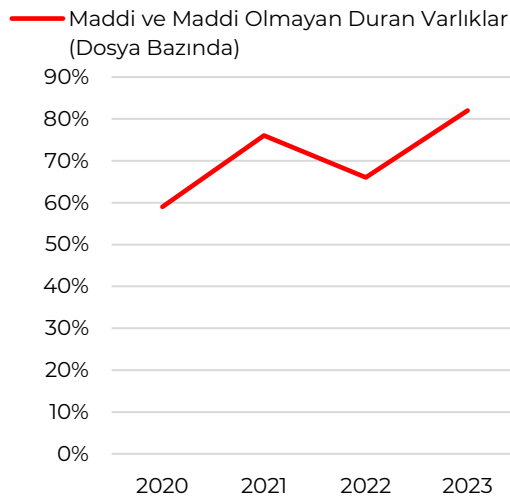


Söz konusu grafik incelendiğinde; 2023 yılında incelenen şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörler arasında “İnşaat” ve “Kimya ve Petrol Ürünleri” sektörlerinin %13 ile birinci sırayı paylaştığı görülmektedir. “Tekstil ve Giyim” sektörü ile “Madencilik” sektörü ise %11 ile ikinci sırayı paylaşmaktadır. İncelenen şirketlerin; %8’inin “Ticaret” sektöründe, %8’inin “Gıda” sektöründe faaliyet gösterdiği görülmektedir. “Finans ve Sigorta”, “Konaklama ve Yiyecek Hizmeti”, “Ulaştırma ve Haberleşme” ve “Elektronik Ürünler” sektörlerinin ise incelenen şirketler içerisindeki payının %5’er olduğu görülmektedir. Bu sektörlerin yanı sıra “Enerji” ve “Orman Ürünleri” sektörleri ile “Tarım, Hayvancılık ve Balıkçılık” sektörü %4’er, “Sağlık ve Sosyal Hizmetler” ile “Otomotiv” sektörleri %2’şer, “Güvenlik” ve “Bilişim” sektörleri ise %1’er paya sahiptir.

## 7. 2023 YILI İNCELEMELERİNDE TESPİT EDİLEN BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 7.1. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Kurumumuz tarafından 2023 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %82'sinde, bulgu bazında %8,9'unda maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin denetim çalışmaları eksiklik tespit edilmiştir.



Maddi duran varlıklar TMS 16 "Maddi Duran Varlıklar" Standardında (TMS 16) "(a) Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve (b) Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir." şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere bir varlığın maddi duran varlık olup olmadığı değerlendirilirken, söz konusu varlığın hangi amaçla elde tutulduğu, öngörülen kullanım süresi ve fiziki bir kalem olup olmadığı hususları dikkate alınmalıdır. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti sadece, bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır.

TMS 16'ya göre finansal tablolara alınma koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, ilk defa finansal tablolara alınırken maliyet bedeli ile ölçülmekte ve maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler olduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilmektedir. Sonraki ölçümde ise işletmeler bir muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçmeli ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına

uygulamalıdır.

Maddi olmayan duran varlıklar ise fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir parasal olmayan varlıklardır. TMS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardına (TMS 38) göre maddi olmayan duran varlıkların belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekteki ekonomik yarar beklentisi kriterlerini karşılaması gerekmektedir. Belirlenebilirlik kriteri, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini ifade eder. Kontrol kriteri ise işletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücünü yansıtmaktadır. Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir.

TMS 38'e göre muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi olmayan duran varlık kaleminin; ayrı olarak elde edilebilmesi, işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilebilmesi, işletme bünyesinde oluşturulabilmesi, devlet teşviki ile elde edilebilmesi ve varlıkların takası yoluyla elde edilebilmesi durumlarına göre farklı ölçüm esasları bulunmaktadır. Ayrıca söz konusu Standart işletme içi yaratılan şerefiyenin varlık olarak muhasebeleştirilmesini yasaklamaktadır. İlk muhasebeleştirilmesinin ardından maddi olmayan duran varlıklar maliyet yöntemiyle veya yeniden değerlendirme yöntemiyle finansal tablolarda izlenir. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif bir piyasalarının bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yöntemle göre muhasebeleştirilir.

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

2023 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.

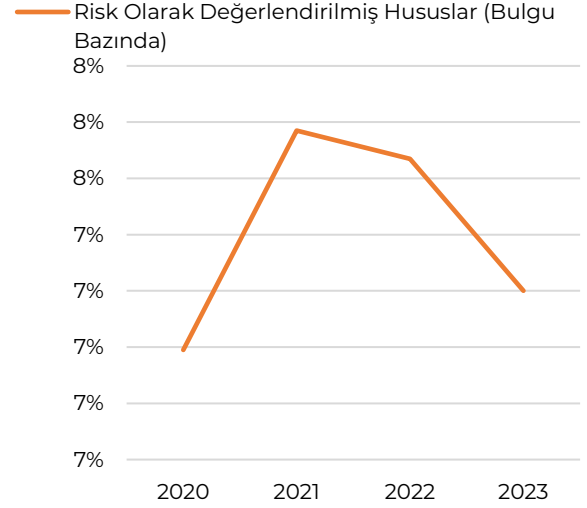
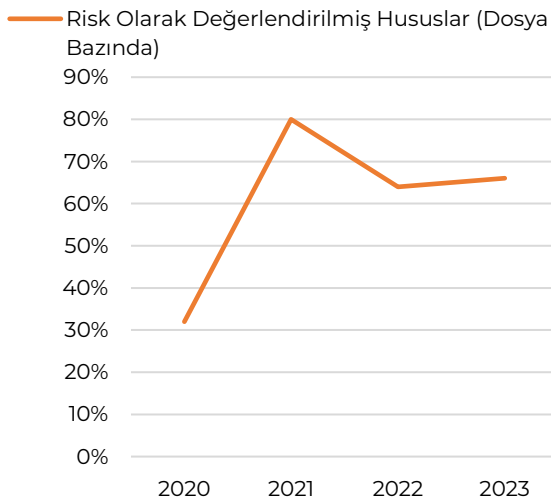


- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların mevcudiyetine ilişkin herhangi bir çalışma yapılmamış olması,
- Belirlenen Faydalı ömrü tükenmiş ancak halen kullanılmakta olan maddi duran varlıklar bulunmasına rağmen faydalı ömür tahminlerine ilişkin herhangi bir çalışma yapılmaması,
- Aktifleştirilmemesi gereken kur farklarının maddi veya maddi olmayan duran varlıklar içerisinde aktifleştirilmesi ve denetçi tarafından bu yanlışlığın düzeltilmesine yönelik herhangi bir denetim prosedürü uygulanmamış olması,
- Arsa ve bina ayrıştırmasının yapılmaması sebebiyle arsalarla amortisman ayrılması, söz konusu yanlışlıkla ilgili düzeltme talep edilmemesi,
- Maddi veya maddi olmayan duran varlıklar hesaplarındaki yıl içerisinde meydana gelen değişimlerin doğru muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğine ilişkin herhangi bir denetim prosedürü uygulanmamış olması,
- Finansal tablolarda aktifleştirilmiş olan araştırma ve geliştirme harcamalarının aktifleştirilme şartlarını sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmemesi.



## 7.2. Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar

Kurumumuz tarafından 2023 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %66'sında, bulgu bazında %7,2'sinde belirlenen ve değerlendirilen "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına ilişkin eksiklik tespit edilmiştir.



BDS 330 "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler" Standardı (BDS 330), belirlenen ve değerlendirilen "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına yönelik denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. Söz konusu Standarda göre denetçi, öncelikle finansal tablo düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapacağı genel işleri tasarlamalı ve uygulamalı akabinde ise yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riskleri esas alan ve söz konusu risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini tasarlamalı ve uygulamalıdır. Denetçi uygulanacak müteakip denetim prosedürlerini tasarlar; önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın belirli özellikleri sebebiyle önemli yanlışlık bulunması ihtimalini ve yanlışlığın büyüklüğünü, risk değerlendirmesinin "önemli yanlışlık" risklerini ele alan kontrolleri dikkate alıp almadığını, dolayısıyla kontrollerin etkin biçimde işleyip işlemediğine karar vermek amacıyla denetçinin denetim kanıtı elde etmesinin gerekip gerekmediğini dikkate almalı, yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmelidir.

Bununla birlikte denetçinin mesleki muhakemesine göre önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilmese dahi yönetim beyanlarının niteliği ve önemi sebebiyle denetçi tarafından her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri

tasarlanmalı ve uygulanmalıdır. Maddi doğrulama prosedürleri; detay testleri ve analitik doğrulama prosedürlerinden oluşmaktadır. Denetçi yalnızca analitik maddi doğrulama prosedürü uygulayabilir, sadece detay testlerinin yapılmasının uygun olacağına karar verebilir veya analitik maddi doğrulama prosedürleri ile detay testlerinin birlikte uygulanmasının, risk olarak değerlendirilen hususlara verilecek en iyi karşılık olduğuna karar verebilir. 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.

2023 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



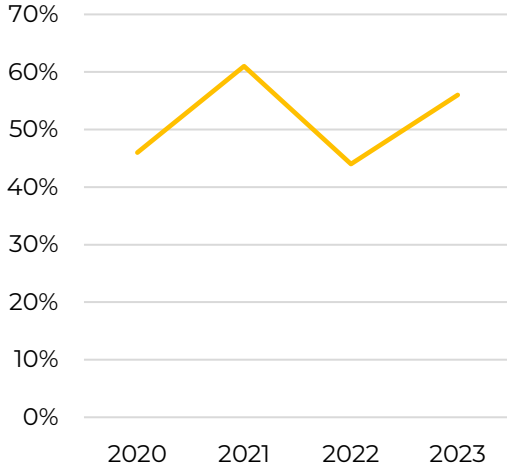
- Finansal tablo düzeyinde önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işlerin tasarlanıp uygulanmaması,
- Yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı müteakip denetim prosedürlerinin uygun bir şekilde tasarlanmaması veya yeterli bir şekilde uygulanmaması,
- Önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklerden bağımsız olarak, her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanmaması ve uygulanmaması,
- Finansal tabloların hazırlanması sırasında yapılan önemli yevmiye kayıtlarının ve yapılan diğer düzeltmelerin incelenmesini içeren maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanmaması,
- Önemli yanlışlık risklerine ilişkin yapılan değerlendirme, kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine dair beklenti içermesine rağmen kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmemesi,
- Finansal tabloların kapanış işlemleriyle ilgili olarak uygulanması gereken maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanmaması.

### 7.3. Stoklar

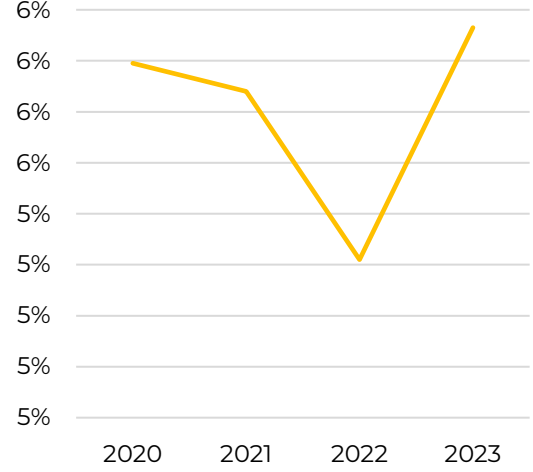
Kurumumuz tarafından 2023 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %56'sında, bulgu bazında %6,1'inde stokların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığının tespitine yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



— Stoklar (Dosya Bazında)



— Stoklar (Bulgu Bazında)



Stoklar; olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan veya üretilmekte olan, üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıklardır. İşletmeler, faaliyetlerini düzenli bir şekilde sürdürebilmek ve müşterilerin ihtiyaçlarını zamanında karşılayabilmek için stok bulundururlar. İster üretim işletmesi olsun ister ticaret veya hizmet işletmesi olsun hemen hemen her işletmenin finansal durum tablosunda stok kalemi yer alır.

Stoklar, işletmelerin esas faaliyetleri kapsamında satışı yapılan mal ve hizmetleri oluşturduğundan, stokların satışından elde edilen hasılat ve bunların maliyetleri işletmelerin esas faaliyet karının belirlenmesinde ana unsur olmaktadır. Stoklarla ilgili muhasebe ilkeleri ise söz konusu maliyetlerin nasıl belirleneceğini ve kapsamını düzenlemektedir. Bununla birlikte, işletmelerin esas faaliyetlerini düzenli bir şekilde yürütebilmesi için belirli ölçüde stok bulundurması gerekli olmakla birlikte, fazla tutulan stoklar işletme sermayesinin etkinliğini azaltan en önemli kalemlerden birini oluşturmaktadır.

TMS 2 Stoklar, finansal tablolarını TFRS'lere uygun olarak hazırlayan ve sunan işletmeler için stoklarla ilgili muhasebe uygulamalarını belirlemektedir. BOBİ FRS uygulayan işletmeler için ise stoklara ilişkin muhasebe ilkeleri, BOBİ FRS Bölüm 6'da ele alınmaktadır.

Denetçi stoklarla ilgili olarak, kayıtlı stokların mevcudiyetinden ve durumundan, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak değerlendirildiğinden, işletme mülkiyetindeki tüm stokların kayıtlı olduğundan, yıl içinde tükenen veya satılan stok kalemlerinin uygun hesaplara doğru tutarlarla aktarıldığından, alınan veya satılan tüm stokların doğru döneme kaydedildiğinden emin olmak için denetim prosedürleri tasarlayıp uygulamalıdır.

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

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

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

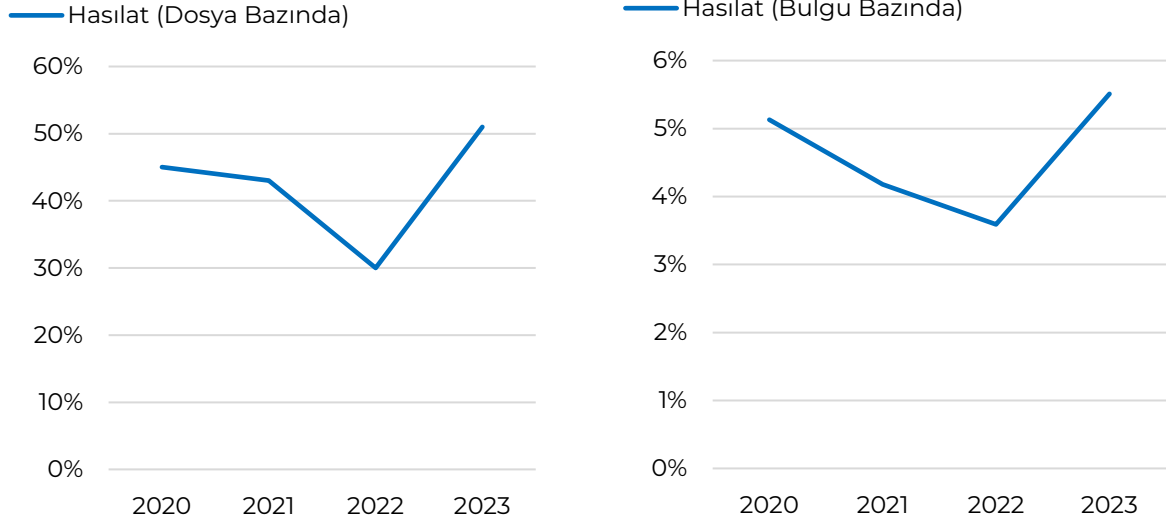
2023 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Stoklar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Stoklar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Stok sayımına katılım sağlanmaması, işletmenin fiziki stok sayımı sonuçlarının kayıt ve kontrol edilmesine yönelik talimat ve prosedürlerinin değerlendirilmemesi, test sayımlarının yapılmaması,
- Stokların mevcudiyeti, tamlığı, doğruluğu, değerlemesi ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi,
- Dönem içinde stoklar hesabına ilişkin giriş ve çıkışlara yönelik herhangi bir denetim çalışması yapılmaması,
- Stokların değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığının tespitine ilişkin olarak herhangi bir çalışmanın yapılmaması,
- Stok sayımı finansal tablo tarihinden farklı bir tarihte yapılmasına rağmen iki tarih arasında stoklarda meydana gelen değişikliklerin uygun bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğine ilişkin denetim prosedürü uygulanmaması,
- Bağımsız denetçi raporunda yer alan dipnotlarda stoklarla ilgili geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümleri uyarınca açıklanması gereken hususların açıklanmaması.

## 7.4. Hasılat

Kurumumuz tarafından 2023 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %51'inde, bulgu bazında %5,5'inde hasılatın geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir. Hasılat, finansal tablolarda yer alan unsurlar arasında işletmenin performansı hakkında en çok bilgi veren ve finansal tablo kullanıcılarının kararlarını en çok etkileyen kalemlerden birisidir.

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

BOBİ FRS uygulayan işletmeler için ise Hasılat başlıklı beşinci bölümde; hasılat tanımı yapılmakta ve hangi işlemlerden ortaya çıkan hasılatların bu bölüm kapsamında olduğu açıklanmakta, hasılatın kayda alınmasına ve ölçülmesine ilişkin genel ilkeler belirlenmekte, mal satışı, hizmet sunumu, inşaa sözleşmeleri ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kar payı gelirleri için hasılatın kayda alınması ve ölçümüne ilişkin genel ilkelerin ne şekilde uygulanacağı düzenlenmektedir.

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

2023 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Hasılat” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Hasılat” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.

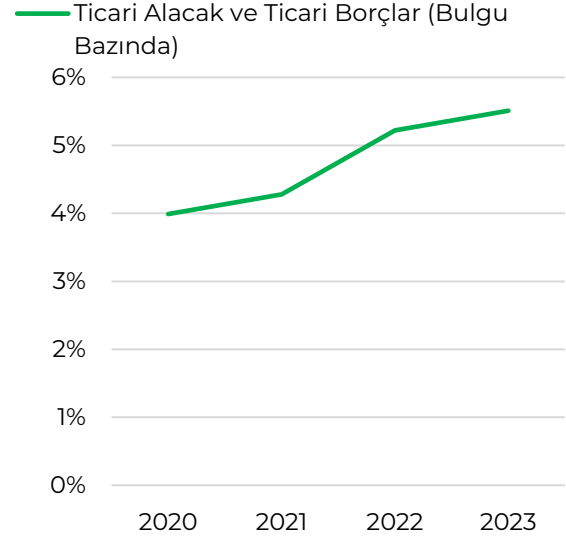
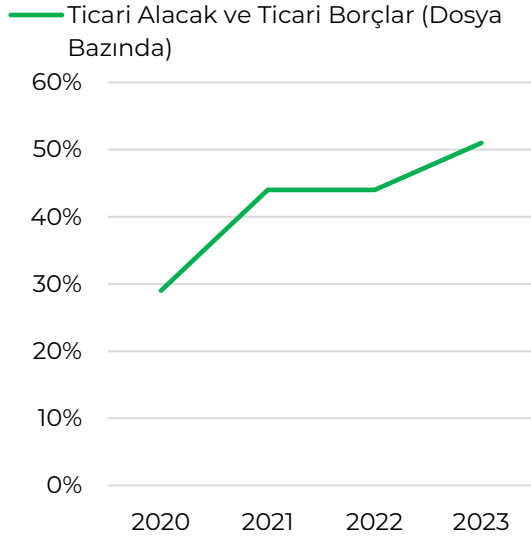


- Hasılat tutarının doğruluğuna ilişkin çok düşük oranda ve/veya örneklem tasarlamadan doğrulama yapılmış olması,
- Hasılatın geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin ve doğru hesap dönemine kaydedilip kaydedilmediğinin tespitine ilişkin denetim prosedürlerinin uygulanmaması,
- Devam eden inşaat projelerinde katlanılan maliyet ve elde edilen hasılat tutarına ilişkin olarak, tamamlanma oranının doğru hesaplanmasına yönelik denetim prosedürlerinin uygulanmaması,
- Hasılatın vadeli satışlar sebebiyle finansman bileşeni içermesi durumunda, finansman bileşeninin hasılattan ayrı şekilde finansal tablolara alınıp alınmadığının tespitine ilişkin denetim prosedürlerinin uygulanmaması,
- Satış iadeleri ve satış iskontolarıyla ilgili herhangi bir denetim çalışmasının yapılmamış olması.



## 7.5. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar

Kurumumuz tarafından 2023 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %51'inde, bulgu bazında %5,5'inde ticari alacakların ve ticari borçların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınıp alınmadığına yönelik yapılan denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



Ticari alacaklar, işletmelerin esas faaliyetleri kapsamında müşterilerinden senetli ve senetsiz alacaklarını içerir. Alacak kavramı ise işletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkı olarak tanımlanmıştır. Bedeli alma hakkı, bedelin tahsilinin sadece bir vadeye bağlı olması halinde koşulsuz olur. Örneğin, işletme gelecekte iadeye konu olabilecek olsa da, mevcut bir tahsil hakkını alacak olarak finansal tablolara yansıtacaktır. Dolayısıyla, bir alacağın finansal tablolara alınabilmesi için faturasının kesilmiş veya benzer şekillerde müşteriyle tarafları bağlayıcı şekilde mutabakata varılmış olması, vade dışında herhangi bir koşula bağlanmamış olması gerekir. İşletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkı ortaya çıkmadan mal veya hizmetlerini müşteriye devrederek edimini yerine getirdiği durumlarda ticari alacak ortaya çıkmaz, ilgili varlık "Sözleşme Varlıkları" kaleminde gösterilir.

Ticari borçlar ise üçüncü kişilere tedarikçi sıfatları dolayısıyla oluşan, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılan borçlardır.

Ticari alacaklar ve ticari borçlarla ilgili denetimde karşılaşılabilecek risklere aşağıdaki durumlar örnek olarak gösterilebilir:

- Ticari alacaklar ve ticari borçlar olduğundan daha düşük veya daha yüksek şekilde finansal tablolarda gösteriliyor olabilir.
- Şüpheli ticari alacaklara ilişkin finansal tablolarda yeterli karşılık ayrılmamış olabilir.
- Ticari alacaklar ve ticari borçlar için yapılan reeskont hesaplamasında hatalar mevcut olabilir.
- İlişkili taraflardan olan alacak veya borçlar doğru sınıflandırılmamış olabilir.
- Yabancı para cinsinden alacaklar veya borçlar doğru değerler üzerinden finansal tablolara yansıtılmamış olabilir.

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

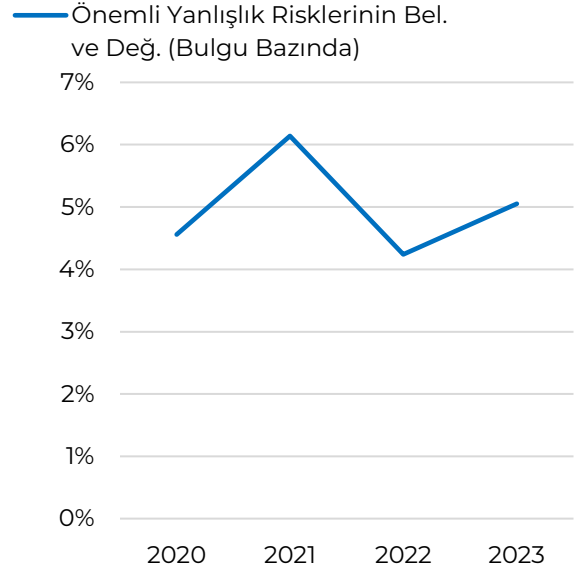
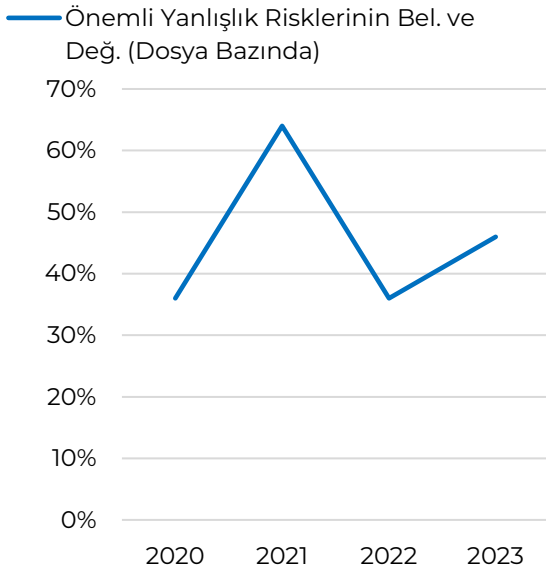
2023 yılında Kurumumuz tarafından yapılan incelemeler sonucunda “*Ticari Alacak ve Ticari Borçlar*” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “*Ticari Alacak ve Ticari Borçlar*” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi gereken vadeli ticari alacaklar ve ticari borçların itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmemiş olması,
- İşletmenin esas faaliyetiyle ilgili olmayan alacak veya borçların ticari alacak veya ticari borç olarak sınıflandırılmış olması,
- Ticari alacak ve ticari borç hesap kalemlerine ilişkin yaşlandırma çalışmalarının mevcut olmaması ve şüpheli hale gelen ticari alacakların ve borçların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirildiğinin tespitine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmaması,
- Ticari alacak ve ticari borçların varlığı ve tamlığı hakkında kanıt elde etmek amacıyla dış teyit veya alternatif herhangi bir denetim prosedürünün uygulanmaması,
- Alacak ve borç senetlerinin fiziki varlığını tevsik edici denetim kanıtlarının elde edilmemiş olması.

## 7.6. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Kurumumuz tarafından 2022 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %46'sında, bulgu bazında %5,1'inde iç kontrol dahil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine yönelik denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



Önemli yanlışlık riski, finansal tabloların denetim öncesinde önemli bir yanlışlık içermesi riskidir. Önemli yanlışlık riskleri; finansal tabloların geneli düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde olmak üzere iki düzeyde ortaya çıkabilir. Bu riskler yönetim beyanı düzeyinde yapısal risk ve kontrol riski olmak üzere iki bileşenden oluşmaktadır. Yapısal risk, ilgili kontrol mekanizması dikkate alınmadan önce, bir yönetim beyanının tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlık içermeye açık olması durumudur. Kontrol riski ise, bir yönetim beyanında ortaya çıkabilecek ve tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrolü tarafından zamanın önlenememesi veya tespit edilerek düzeltilmemesi riskidir. Finansal tablo düzeyindeki riskler, bir bütün olarak finansal tablolarla yaygın bir şekilde ilgili olan ve çok sayıda yönetim beyanını etkileme potansiyeli bulunan risklerdir.

Denetçinin işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğu BDS 315 "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi" Standardında düzenlenmiştir. Denetçi söz konusu Standarda göre, işletmenin iç kontrolü dahil işletme ve

çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemeli, değerlendirmeli ve böylece önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmalıdır. Bu dayanağı oluşturmak amacıyla denetçi; yönetimin, iç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin veya işletme içindeki diğer kişilerin sorgulanmasını, analitik prosedürleri, gözlem ve tetkiki içeren risk değerlendirme prosedürlerini uygulamalıdır.

Ayrıca denetçi, denetimle ilgili iç kontrol hakkında kanaat edinmelidir. Denetimle ilgili kontrollerin çoğunun finansal raporlamayla ilişkili olması muhtemeldir ancak finansal raporlamayla ilişkili kontrollerin hepsi denetimle ilgili değildir. Bir kontrolün tek başına veya diğer kontrollerle birlikte denetimle ilgili olup olmadığı, denetçinin mesleki muhakemesinin konusudur. İşletme ve çevresi ve denetimle ilgili iç kontrol hakkında kanaat edindikten sonra denetçi, müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına dayanak teşkil etmesi amacıyla finansal tablo düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık risklerini belirlemeli ve değerlendirmelidir.

Risk değerlendirmesinin bir parçası olarak denetçi, kendi yargısına dayanarak belirlediği risklerden herhangi birinin ciddi bir risk olup olmadığına karar vermelidir. Ancak bu yargıda bulunurken, söz konusu riskle ilgili belirlenen kontrollerin etkilerini dikkate almamalıdır. Eğer denetçi ciddi bir riskin bulunduğuna karar verirse, kontrol faaliyetleri dâhil riskle ilgili işletmenin söz konusu riskle ilgili kontrolleri hakkında kanaat edinmelidir.

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

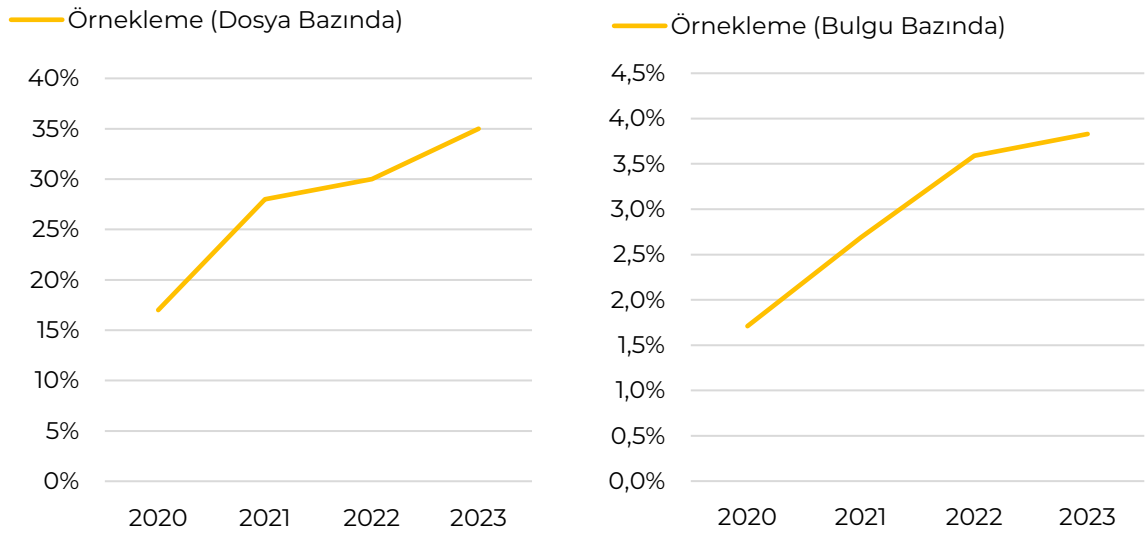
2023 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Sorumlu denetçi ve denetim ekibinin diğer kilit üyelerinin, işletmenin finansal tablolarının önemli yanlışlıklara olan açıklığı ve geçerli finansal raporlama çerçevesinin işletmenin durum ve gerçeklerine uygulanması konularında müzakerede bulunduğu dair bir çalışma kağıdının bulunmaması,
- Finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine dayanak oluşturmak amacıyla ilgili risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanmaması ve önemli yanlışlık risklerinin belirlenmemesi,
- Denetimle ilgili kontroller hakkında kanaat edinirken bu kontrollerin tasarımının değerlendirilmemesi ve işletme personelinin sorgulanmasına ek prosedürler uygulayarak bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verilmemesi,
- İç kontrol bileşenleri kapsamında müşteri işletmenin kontrol çevresi, risk değerlendirme süreci, ilgili iş süreçleri dahil finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi ve iletişim, denetimle ilgili kontrol faaliyetleri ve kontrollerin izlenmesi hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi.

## 7.7. Bağımsız Denetimde Örneklem

Kurumumuz tarafından 2023 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %35'inde, bulgu bazında %3,8'inde örneklem tasarımı, örneklem büyüklüğü, test edilecek kalemlerin seçilmesi ve diğer denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



Denetçi kontrol testlerini ve detay testlerini tasarlarken, öncelikle ilgili denetim prosedürünün amacına ulaşılmasında etkin olan, test edilecek kalemleri seçme yöntemlerine karar vermelidir. Bu yöntemler; tüm kalemlerin seçilmesi, belirli kalemlerin seçilmesi ve denetim örnekleme yöntemidir. BDS 530 "Bağımsız Denetimde Örneklem" Standardı denetçinin, denetim örneklemini tasarlarken ve seçerken, kontrol testlerini ve detay testlerini uygularken ve örneklemden çıkarılan sonuçları değerlendirirken, istatistiki ve istatistiki olmayan örnekleme yöntemlerini kullanmasını düzenler. Söz konusu Standartta denetim örnekleme, denetçinin, anakitlenin tamamı hakkında sonuçlara varması için makul bir dayanak oluşturmak üzere, tüm örnekleme birimlerine seçilme şansı sağlayacak şekilde, denetimle ilgili anakitle içindeki kalemlerin %100'ünden daha azına denetim prosedürlerinin uygulanması olarak tanımlanmıştır.

Denetçi, denetim prosedürlerinin uygulanmasında denetim örnekleme kullanmaya karar verdiğinde;

- Denetim örneklemini tasarlarken, denetim prosedürünün amacını ve örneklemin seçileceği anakitlenin özelliklerini mütalaa etmeli,
- Örneklem riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar vermeli ve

- Örnekleme yer alacak kalemleri, anakitledeki her bir örneklem biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçmelidir.

Test edilecek kalemlerin seçilmesinden sonra, seçilen her bir kaleme amacına uygun olan denetim prosedürleri uygulanmalıdır. Seçilen kaleme denetim prosedürü uygulanmadığı durumlarda bu kalemin yerini alan başka kalem üzerinde denetim prosedürü uygulanmalıdır. Denetçinin tasarlanmış denetim prosedürlerini veya uygun olan alternatif prosedürleri seçilen bir kalem üzerinde uygulayamaması durumunda, söz konusu kalem, kontrol testleri açısından, öngörülen kontrolden bir sapma, detay testleri açısından ise bir yanlışlık olarak kabul edilir. Denetçi, belirlediği her bir sapma veya yanlışlığın nitelik ve sebebini araştırmalı ve bunların, denetim prosedürünün amacı ve denetimin diğer alanları üzerindeki muhtemel etkilerini değerlendirmelidir. Ayrıca denetçi detay testleri için, örnekleme bulduğu yanlışlıkları kullanarak anakitlenin geneli için bir öngöründe bulunmalıdır.

2023 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Bağımsız Denetimde Örnekleme” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Bağımsız Denetimde Örnekleme” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



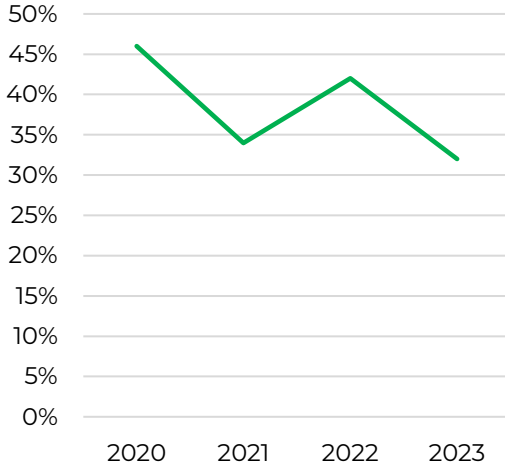
- Örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar verilmemesi,
- Örnekleme yer alacak kalemlerin, anakitledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçilmemesi,
- Örneklem tasarımı, örneklem büyüklüğü ve test edilecek kalemlerin seçilmesine yönelik herhangi bir belgelendirmenin yapılmaması,
- Örnekleme tespit edilen yanlışlıklar kullanılarak anakitlenin geneli için bir öngöründe bulunulmaması,
- Denetim örnekleme tasarlanırken, denetim prosedürünün amacı ve anakitlenin özelliklerinin mütalaa edilmemesi.

## 7.8. İlişkili Taraflar

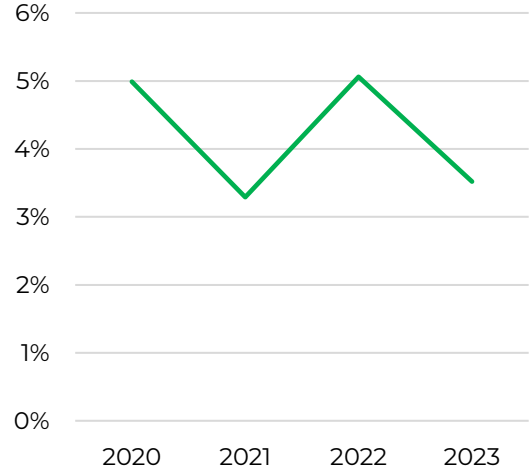
Kurumumuz tarafından 2023 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %32'sinde, bulgu bazında %3,5'inde ilişkili taraf işlemleriyle ilgili olarak denetim prosedürlerinin uygulanmasında ve çalışma kağıtlarının düzenlenmesinde eksiklik tespit edilmiştir.



İlişkili Taraflar (Dosya Bazında)



İlişkili Taraflar (Bulgu Bazında)



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

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

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



kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini belirlemek, değerlendirmek ve bunlara karşılık vermek için denetim prosedürlerini uygulamakla sorumludur.

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

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

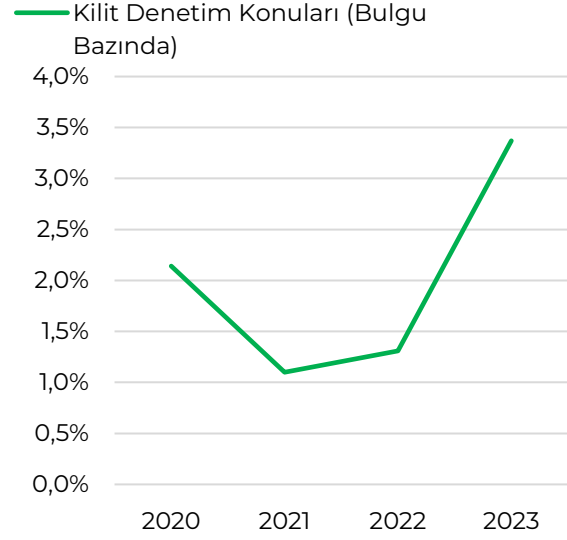
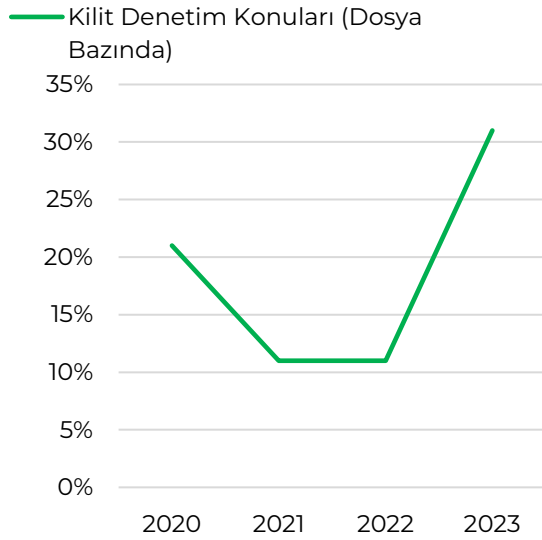
2023 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “İlişkili Taraflar” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “İlişkili Taraflar” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- İlişkili tarafların kimliği, işletme ile ilişkili taraflar arasındaki ilişkinin niteliği ve işletmenin dönem içinde ilişkili taraflarla herhangi bir işlem gerçekleştirip gerçekleştirmediği ve gerçekleşmiş olması durumunda bu işlemlerin türü ve amacı hususlarında yönetimin sorgulanmaması,
- İlişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinden doğabilecek hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmemesi ve değerlendirilmemesi,
- Finansal tabloların, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinden doğabilecek hile veya hata kaynaklı önemli yanlışlıklara açıklığının değerlendirilmemesi,
- İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin piyasa şartlarında gerçekleşip gerçekleşmediği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi.

## 7.9. Kilit Denetim Konuları

Kurumumuz tarafından 2023 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %34'ünde, bulgu bazında %3,4'ünde cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olan kilit denetim konularının belirlenmesi ve denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



BDS 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" Standardı, borsada işlem gören işletmelerin tam set genel amaçlı finansal tablolarının denetiminde ve denetçinin raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine karar verdiği diğer denetimlerde uygulanır. Bu BDS ayrıca, denetçinin, raporunda kilit denetim konularını bildirmesinin mevzuatla zorunlu kılınması durumunda da uygulanır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde ise, yalnızca borsada işlem gören işletmeler değil denetime tabi tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde söz konusu Standart uygulanmalıdır.

Kilit denetim konularının bildirilmesinin amacı, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılmasıdır. Kilit denetim konularının bildirilmesi, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedef kullanıcılarına ilâve bilgiler sağlar. Kilit denetim konularının bildirilmesi ayrıca, hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanları anlamalarına da yardımcı olabilir.

Denetçi raporunda, “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında denetçi raporunun ayrı bir bölümünde uygun bir alt başlık kullanarak, konunun denetimde en çok önem arz eden konu olarak değerlendirilmesinin yani kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin sebebi ve denetimde konunun nasıl ele alındığı hususu ayrıca açıklanmalıdır. Bununla birlikte Kilit denetim konusu olarak belirlenen hususlar veya uygun olması durumunda; işletmenin ve denetimin durum ve gerçeklerine bağlı olarak, denetim raporunda bildirilecek kilit denetim konusu bulunmadığına ilişkin karar üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmelidir.

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirler. Denetçi bu belirlemeyi yaparken, aşağıdakileri göz önünde bulundurur:

- BDS 315 uyarınca “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olarak belirlenen alanlar.
- Yüksek derece bir tahmin belirsizliğine maruz kalan muhasebe tahminleri dâhil, yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları.
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konular, her bir konunun kilit denetim konusu olup olmadığına ilişkin denetçi kararının gerekçesi, mümkün olması durumunda denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konularının olmadığına ve -varsa- kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine ilişkin denetçi kararının gerekçesine çalışma kağıtlarında yer verilmelidir.

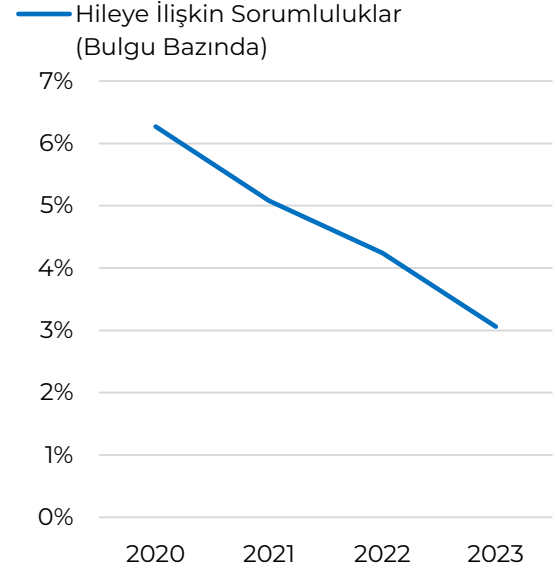
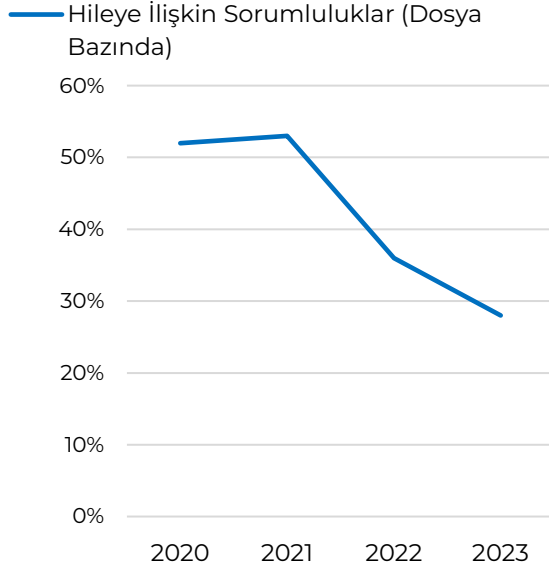
2023 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Kilit Denetim Konuları” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Kilit Denetim Konuları” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Kilit denetim konularının belirlenmemesi ve denetçi raporunda açıklanmaması,
- Üst yönetimden sorumlu olanlara kilit denetim konularına yönelik gerekli bildirimlerde bulunulmaması,
- Denetçi raporunun “Kilit Denetim Konusunun denetimde nasıl ele alındığı” bölümünde yapıldığı belirtilen çalışmaların denetim dosyasında yer almaması.

## 7.10. Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları

Kurumumuz tarafından 2023 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %28'inde, bulgu bazında %3,1'inde finansal tablolardaki hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde ve bu risklere karşılık verilerek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi ile ilgili yapılan denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



Finansal tabloların denetiminde denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları BDS 240 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları" Standardında düzenlenmektedir.

Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir. Yönetim, hileye imkân veren fırsatları azaltarak hileyi önleme ve kişileri hileye teşebbüsten caydırma konusunda güçlü bir tutum sergilemelidir. Üst yönetimden sorumlu olanlar ise, kontrollerin işletme yönetimi tarafından ihlal edilebileceği veya finansal raporlama sürecine uygun olmayan şekilde müdahale edilebileceği hususlarının dikkate alınarak gözetim faaliyetlerini yürütmelidir.

Denetçinin sorumluluğu ise bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmektir. Denetimin BDS'lere uygun olarak planlanmasına ve yürütülmesine rağmen, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle kaçınılmaz olarak finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski mevcuttur.

Hata ile hileyi birbirinden ayıran unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır. Hile; sahtekârlık, işlemlerin kasıtlı olarak kayda geçirilmemesi veya denetçiye kasten gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulması gibi hilenin saklanması amacıyla dikkatlice tasarlanmış ve karmaşık planlar içerebilmesi sebebiyle hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden daha yüksektir.

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

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

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

Denetçi, hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirdiği riskleri “ciddi riskler” olarak ele almalı ve bu tür riskleri ele alan işletme kontrollerini belirlemeli, bunların tasarımını değerlendirmeli ve uygulanıp uygulanmadıklarını belirlemelidir. Bu minvalde BDS 330'a uygun olarak denetçi, yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirdiği risklere; niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini (risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürlerini) tasarlamalı ve uygulamalıdır.

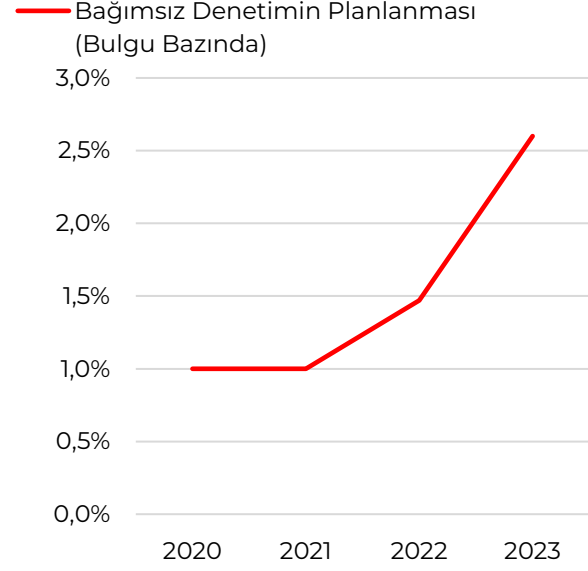
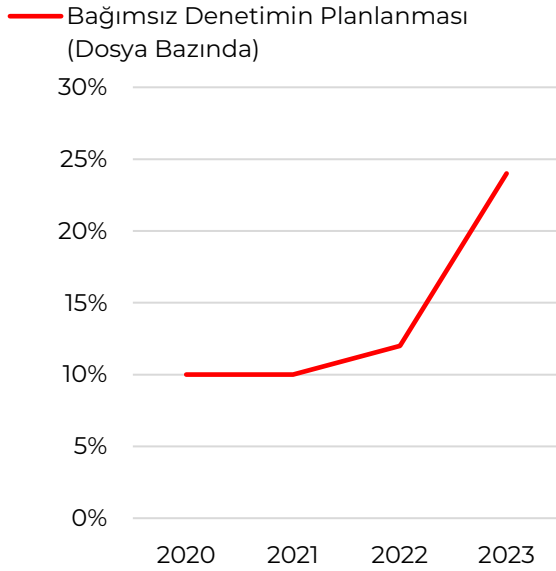
2023 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanmaması ve uygulanmaması,
- Finansal tabloların nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli yanlışlıklara açık olabileceği konusunda denetim ekibi üyeleri arasında müzakere yapılmaması, finansal tablolar düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmemesi ve değerlendirilmemesi,
- Defteri kebire aktarılan yevmiye kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasında yapılan diğer düzeltmelerin uygunluğunun değerlendirilmemesi,
- Hasılatın finansal tablolara alınmasında hile risklerinin bulunduğu varsayımıyla, hangi tür hasılatın, hasılat işlemlerinin veya yönetim beyanlarının bu tür risklere sebep olabileceğinin değerlendirilmemesi,
- İşletme yönetiminin gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığının sorgulanmaması.

## 7.11. Bağımsız Denetimin Planlanması

Kurumumuz tarafından 2023 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %24'sında, bulgu bazında %2,6'sında denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulması ve denetim planının geliştirilmesiyle ilgili eksiklik tespit edilmiştir.



Denetimin planlanması, denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulmasını ve denetim planının geliştirilmesini içerir. Yeterli bir planlama, finansal tabloların denetiminde denetimin önemli alanlarına dikkatini yoğunlaştırması, muhtemel problemlerin zamanında belirlenmesi ve çözüme kavuşturulması, denetimin etkin ve verimli biçimde yürütülmesi için denetimin düzgün biçimde düzenlenmesi ve idare edilmesi, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesini, gözetimini ve yaptıkları çalışmanın gözden geçirilmesinde ve öngörülen risklere karşılık verecek kabiliyet ve yetkinlik sahibi denetim ekibi üyelerinin seçilmesi ve bu kişiler arasında uygun bir iş dağılımı yapılması konuları dahil olmak üzere denetçiye çeşitli yönlerden katkıda bulunur.

Denetçi denetimin kapsamını, zamanlamasını ve yönünü belirleyen ve denetim planının geliştirilmesine yönelik rehberlik sağlayan genel denetim stratejisini oluşturur. Denetçi genel denetim stratejisini oluştururken:

- Denetimin kapsamını tanımlayan denetimin özelliklerini belirlemeli,
- Denetimin zamanlamasını ve kurulması gereken iletişimlerin niteliğini planlamak amacıyla denetimin raporlama amaçlarını belirlemeli,

- Mesleki muhakemesini kullanarak, denetim ekibinin çalışmalarının yönlendirilmesinde önemli olduğunu düşündüğü faktörleri mütalaa etmeli,
- Ön denetim çalışmaları sonuçlarını ve -uygun hâllerde- sorumlu denetçinin işletme için yürüttüğü diğer denetimlerden elde ettiği bilgilerin ilgili olup olmadığını mütalaa etmeli,
- Denetimin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemelidir.

Ayrıca Denetçi; BDS 315’de belirlenmiş olan planlanan risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını, BDS 330’da belirlenmiş olan, yönetim beyanı düzeyinde planlanan müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını, denetimin BDS'lere uygunluğunun sağlanması amacıyla uygulanması gereken planlanmış diğer denetim prosedürlerini tanımlayan bir denetim planı hazırlamalıdır.

Aşağıdaki hususların denetçi tarafından çalışma kâğıtlarına dâhil edilmesi gerekmektedir:

- Genel denetim stratejisi,
- Denetim planı,
- Denetim sırasında, genel denetim stratejisinde veya denetim planında yapılan her türlü önemli değişiklik ile bu değişikliklerin sebepleri.

2023 yılında Kurumumuz tarafından yapılan incelemeler sonucunda “Bağımsız Denetimin Planlanması” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “Bağımsız Denetimin Planlanması” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.

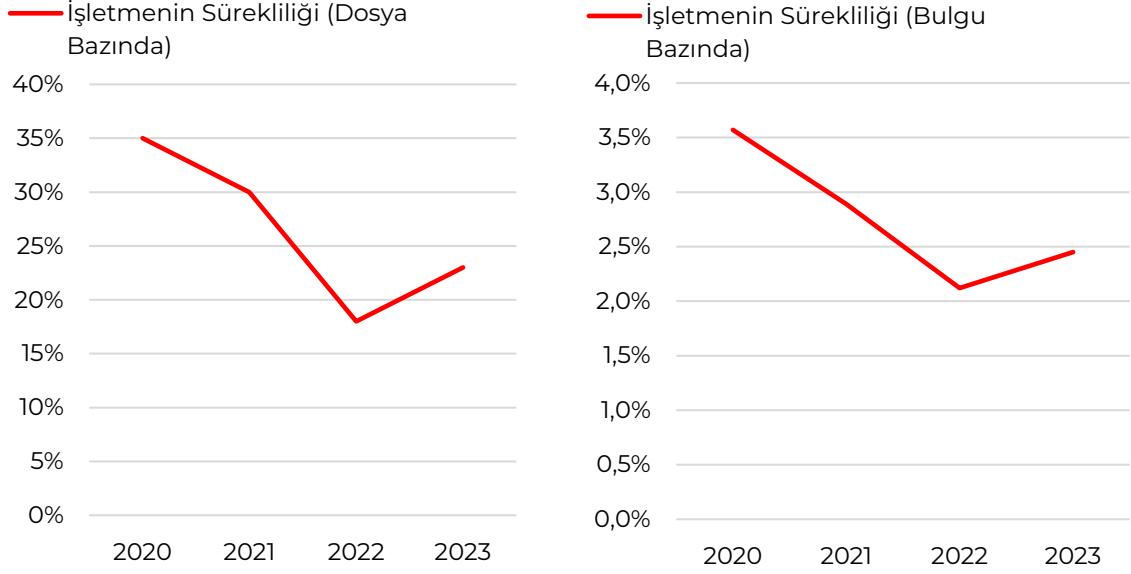


- Denetimin kapsamını, zamanlamasını ve yönünü belirleyen ve denetim planının geliştirilmesine yönelik rehberlik sağlayan genel denetim stratejisinin oluşturulmaması,
- Planlanan risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını, yönetim beyanı düzeyinde planlanan müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını ve uygulanması gereken planlanmış diğer denetim prosedürlerini tanımlayan bir denetim planının hazırlanmaması.



## 7.12. İşletmenin Sürekliliği

Kurumumuz tarafından 2023 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %23'ünde, bulgu bazında %2,5'inde işletmenin sürekliliğiyle ilgili yapılması gereken sorgulama, değerlendirme ve diğer denetim çalışmalarında eksiklik tespit edilmiştir.



İşletmenin sürekliliği esası uyarınca, finansal tablolar, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanır. Yönetim, işletmeyi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Denetçinin amaçları aşağıda yer almaktadır:

- Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve yönetimin bu esası kullanmasının uygunluğuna ilişkin bir sonuca varmak.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak.

Denetçi, risk değerlendirme prosedürlerini uygularken, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını mütalaa etmelidir. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetim tarafından bir ön değerlendirme yapılmış olması durumunda denetçi, değerlendirmeyi yönetimle müzakere etmeli ve yönetimin, işletmenin

sürekliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirleyip belirlemediğine ve -belirlemesi hâlinde- yönetimin bu olay veya şartları ele almaya yönelik planlarının olup olmadığına karar vermelidir. Bu değerlendirmenin henüz yapılmamış olması durumunda denetçi, işletmenin sürekliliği esasının amaçlanan kullanımı hakkında yönetimle müzakerede bulunmalı ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların mevcut olup olmadığı konusunda yönetimi sorgulamalıdır.

İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin, BDS 570 "İşletmenin Sürekliliği" Standardında tanımlanan finansal tabloların tarihinden itibaren on iki aydan daha kısa bir süreyi kapsaması durumunda denetçi, yönetimden yaptığı değerlendirmeyi finansal tablo tarihinden itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde genişletmesini talep etmelidir. Denetçi, yönetimin değerlendirdiği dönemden sonrası için, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili sahip olduğu bilgiler hakkında yönetimi sorgulamalıdır.

Denetçi işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirlemesi durumunda, söz konusu olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığına karar vermek için ilâve denetim prosedürlerini uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Elde ettiği bu denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, mesleki muhakemesine göre işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında bir sonuca varmalıdır.

2023 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda “İşletmenin Sürekliliği” ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşmıştır. Bu bakımdan denetçilerin “İşletmenin Sürekliliği” ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



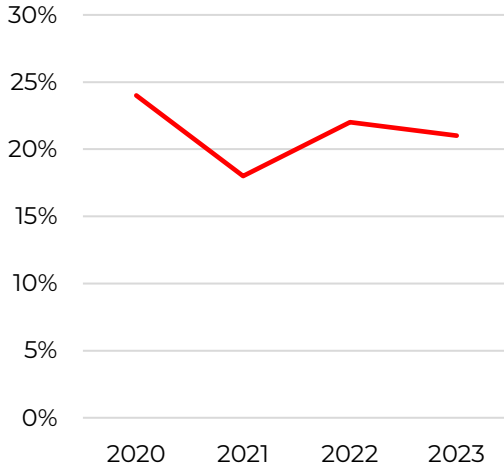
- İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirleyip belirlemediğinin tespitine yönelik belgelendirilmiş herhangi bir çalışmanın bulunmaması,
- Yönetimin bir ön değerlendirme yapmamış olması durumunda denetçinin, işletmenin sürekliliği esasının amaçlanan kullanımı hakkında yönetimle müzakerede bulunduğunu ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin -tek başına veya toplu olarak- ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların mevcut olup olmadığı konusunda yönetimi sorguladığını gösterir çalışmaların bulunmaması,
- İşletmenin Türk Ticaret Kanunu'nun 376'ncı maddesine göre borca batık durumda olmasına rağmen işletmenin sürekliliğiyle ilgili denetçi tarafından herhangi bir çalışmanın veya değerlendirmenin yapılmamış olması.

### 7.13. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol

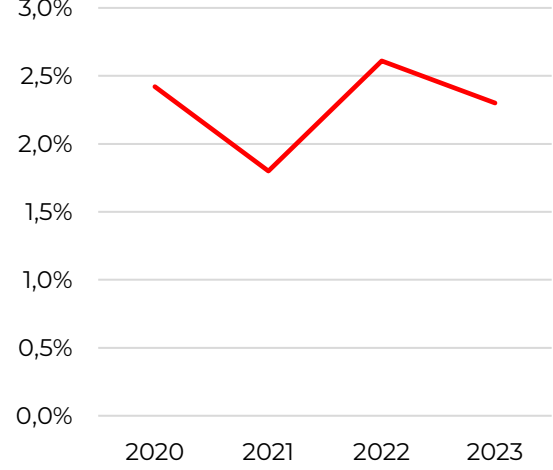
Kurumumuz tarafından 2023 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %21'inde, bulgu bazında %2,3'ünde finansal tabloların denetiminde kalite kontrole ilişkin eksiklik tespit edilmiştir.



— Kalite Kontrol (Dosya Bazında)



— Kalite Kontrol (Bulgu Bazında)



KKS 1 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol” ve BDS 220 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol” Standartları kalite kontrol sistemiyle ilgili olarak denetim şirketi ve denetçilerin sorumluluklarını düzenlemektedir.

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

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

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

Denetim şirketi; kendisinin ve personelinin etik hükümlere uyumu hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmalı, etik hükümler uyarınca bağımsız olması gereken tüm personelinden her bir denetimden önce ve her hâlükârda yılda en az bir kez, bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarını ve uyacaklarını bildiren yazılı bir taahhüt almalıdır.

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

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

Denetim şirketi, denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütmek ve denetim şirketinin veya sorumlu denetçilerin içinde bulunulan şartlara uygun rapor düzenlemesini sağlamak için gerekli yetkinlik ve kabiliyete sahip, etik ilkelere bağlı uygun personeli bulunduğu dair kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu politika ve prosedürler;

- Denetimin yürütülmesindeki kalitenin tutarlılığını artırmaya yönelik hususları,
- Yönlendirme ve gözetim sorumluluklarını ve
- Gözden geçirme sorumluluklarını

içerir.

Denetim şirketi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme süreci oluşturmalıdır.

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

Denetçi aşağıda yer alan hususlara çalışma kağıtlarında yer vermelidir:

- Etik hükümlere uyulması konusunda tespit edilen sorunlara ve bu sorunların nasıl çözüldüğüne,
- Yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uyulup uyulmadığı konusunda ulaşılan sonuçlar ile denetim şirketiyle yapılan ve bu sonuçları destekleyen müzakerelere,
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ulaşılan sonuçlara,
- Denetim sırasında yapılan istişarelerin içeriği ve kapsamı ile bu istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçlara.

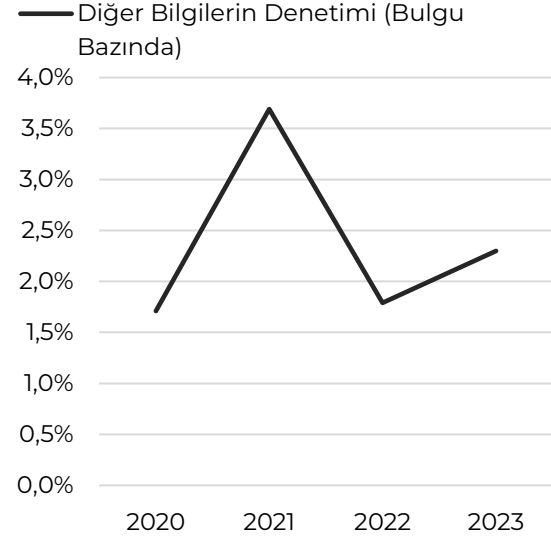
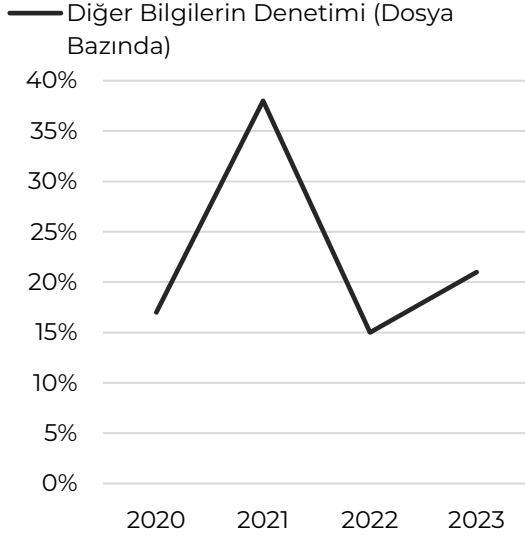
2023 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda "Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol" ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin "Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol" ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Müşteri kabul sürecine ilişkin denetim kuruluşunun kendi zaman, kaynaklar, yetkinlik ve kabiliyetlerini değerlendirmemesi,
- Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin aynı zamanda denetim ekibi içerisinde yer alması,
- Denetim ekibi üyelerinin tamamından veya yedek denetim ekibinden, her bir denetimden önce ve her hâlükârda yılda en az bir kez alınması gereken, bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarını ve uyacaklarını bildiren yazılı taahhüdün alınmaması.

## 7.14. Diğer Bilgilerin Denetimi

Kurumumuz tarafından 2023 yılında yapılan incelemelerde tespit edilen bulguların dosya bazında %21'inde, bulgu bazında %2,3'ünde diğer bilgilerin elde edilmesi, denetlenmesi ve diğer bilgilere ilişkin bağımsız denetim raporu düzenlenmesine yönelik eksiklikler tespit edilmiştir.



BDS 720 “Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları” Standardına (BDS 720) göre diğer bilgiler, işletmenin durumu hakkındaki yönetim kurulunun irdelemeleri dahil, bir işletmenin yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgiler ile finansal olmayan (finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin denetçi raporu dışındaki) bilgilerdir.

Denetçi öncelikle yönetimle müzakere ederek hangi belgelerin yıllık faaliyet raporunu oluşturduğunu belirlemeli ve bu belgelerin nihai halini vakitlice ve mümkünse denetçi raporu tarihinden önce elde etmek amacıyla yönetimle birlikte uygun bir program yapmalıdır. Bu belgeleri elde ettikten sonra denetçi diğer bilgileri denetlerken; diğer bilgilere uygulanan mevzuat hakkında ve işletmenin bu mevzuata nasıl uyduğu hakkında kanaat edinmeli, diğer bilgilerden seçilen tutar veya diğer kalemleri finansal tablolardaki tutar veya diğer kalemlerle karşılaştırarak bunlar arasında önemli bir tutarsızlık olup olmadığı hakkında denetim kanıtı elde etmeli, diğer bilgiler ile finansal tabloların denetimi sırasında elde ettiği bilgiler arasında önemli bir tutarsızlık olup olmadığını mütalaa etmeli ve diğer bilgilerin gerçeği yansıtip yansıtmadığı hakkında denetim kanıtı elde etmelidir.

Diğer bilgilerin denetimi sonucunda denetçi, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin BDS 720’de belirtilen unsur ve açıklamaları içerecek şekilde ayrı bir bağımsız denetim raporu düzenlemelidir. Finansal tablolar hakkında verilen görüşe bağlı olarak içinde

bulunulan şartlara göre diğer bilgilere ilişkin aşağıdaki tabloda öngörülen görüşlerden biri verilebilir.

Finansal Tablolar Hakkında Verilen Görüş	Diğer Bilgiler Hakkında Verilen Görüş			
	Olumlu Görüş	Sınırlı Olumlu Görüş	Olumsuz Görüş	Görüş Vermekten Kaçınma
Olumlu Görüş	✓	✓	✓	✓
Sınırlı Olumlu Görüş	✗	✓	✓	✓
Olumsuz Görüş	✗	✗	✓	✓
Görüş Vermekten Kaçınma	✗	✗	✗	✓

2023 yılında Kurumumuz tarafından yapılan İncelemeler sonucunda "Diğer Bilgilerin Denetimi" ile ilgili olarak sıklıkla aşağıda ayrıntısı verilen bulgularla karşılaşılmıştır. Bu bakımdan denetçilerin "Diğer Bilgilerin Denetimi" ile ilgili aşağıda yer alan hususlar hakkında daha dikkatli olmaları gerekmektedir.



- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun temin edilmemesi, denetlenmemesi ve faaliyet raporuna ilişkin ayrı bir bağımsız denetçi raporu düzenlenmemesi,
- Yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetçi görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi,
- Finansal tablolara ilişkin bağımsız denetçi raporunda sınırlı olumlu görüş verilmesine rağmen, yıllık faaliyet raporuna ilişkin bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş verilmesi,
- Yıllık faaliyet raporunda yer alan bilgiler ile finansal tablolarda yer alan bilgiler arasında farklılıklar olmasına rağmen yıllık faaliyet raporuna ilişkin bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş verilmesi,
- Yıllık faaliyet raporuna ilişkin düzenlenmiş olan bağımsız denetçi raporunun BDS 720'de belirtilen biçim ve içeriğe uygun şekilde hazırlanmamış olması.



## 8. 2023 YILI İNCELEME RAPORLARINA KONU EDİLEN VE DENETİMLERDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN DİĞER HUSUSLAR

7. bölümde açıklandığı üzere 2023 yılı incelemelerinde yaygın olarak tespit edilen bulgulara ilave olarak yaygın olmamakla birlikte dikkate değer olduğu değerlendirilen diğer hususlar aşağıda yer almaktadır:

- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun şekilde sınıflandırılmaması ve
- Dava ve iddialara ilişkin denetçinin yükümlülüklerini yerine getirmemesi.

Kurumumuzca yapılan incelemelerde yatırım amaçlı gayrimenkuller hesabında yer alması gereken varlıkların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir biçimde sınıflandırılmamasına rağmen, denetçi tarafından söz konusu yanlışlıkla ilgili herhangi bir çalışmanın yapılmadığı ve düzeltme talep edilmediği, dolayısıyla yatırım amaçlı gayrimenkullere yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmediği tespit edilmiştir.

TMS 40 "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standardında yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi tarafından veya kullanım hakkı varlığı olarak kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkuller olarak tanımlanmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

- Olağan iş akışı içinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar.
- Gelecekte nasıl kullanılacağına henüz karar verilmemiş olan arsalar.
- İşletmenin sahip olduğu (veya kullanım hakkı varlığı olarak işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar.
- Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina.
- Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller.

TMS 40'ta yer verilen yatırım amaçlı gayrimenkuller tanımını karşılayan bir varlığın, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin geçerli finansal raporlama hükümlerine uygun şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin denetlenmesi ve yatırım amaçlı

gayrimenkullere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi büyük önem arz etmektedir.

Bununla birlikte, Kurumumuzca yapılan incelemeler sonucunda işletmenin dâhil olduğu ve önemli yanlışlık riskine sebep olabilecek dava ve iddiaları belirlemek amacıyla BDS 501 “Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar” Standardına göre uygulanması gereken denetim prosedürlerinin uygulanmadığı tespit edilmiştir.

BDS 501’in ‘Dava ve İddialar’ bölümü, işletmenin dâhil olduğu dava ve iddiaların (hukuki anlaşmazlıkların) tamlığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesine yönelik denetçiye rehberlik sağlamaktadır. Bu minvalde önemli yanlışlık riskine sebep olabilecek dava ve iddiaları belirlemek amacıyla sorumlu denetçi tarafından BDS 501’de yer alan hükümlerin titizlikle uygulanması ve değerlendirilmesi büyük önem arz etmektedir.

## 9. GÜVENCE DENETİMİ ÇALIŞMALARININ İNCELENMESİ SONUCUNDA TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ EKSİKLİKLER

GDS 3000 "Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetim Dışındaki Güvence Denetimleri" Standardı tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri dışında kalan güvence denetimlerini düzenler. Denetim konusuna özgü bir GDS'nin, belirli bir denetimin konusuyla ilgili olması durumunda, bu GDS'ye ek olarak söz konusu GDS de uygulanmaktadır.

Güvence denetiminin yürütülmesinde denetçinin amaçları:

- Denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek,
- Makul güvence veya sınırlı güvence veren bir sonuç bildiren ve bu sonuca ilişkin dayanağı açıklayan yazılı bir rapor yoluyla, dayanak denetim konusunun ölçüm veya değerlendirilmesinin çıktısına ilişkin sonuç bildirmek ve
- İlgili GDS'ler ile zorunlu tutulan diğer bildirimleri yapmaktır.

GDS 3000 kapsamında güvence denetimleri, denetçi dışındaki bir tarafın kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrulama hizmetleri ile denetçinin kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrudan denetimlerdir. Her bir güvence denetimi iki boyutta sınıflandırılır:

- Makul güvence denetimi: Denetçinin, denetimin yapıldığı şartlarda, varacağı sonuca dayanak olarak güvence denetimi riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirdiği güvence denetimidir.
- Sınırlı güvence denetimi: Uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak denetçinin, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir konunun dikkatini çekip çekmediğini aktaracak biçimde bir sonuç bildirdiği güvence denetimidir.

2023 yılı içerisinde incelenmiş olan güvence denetim çalışmalarında tespit edilen bazı önemli hususlar aşağıda yer almaktadır:

- **Sözleşmede Denetim Kapsamının Belirlenmesi ve Bu Hususun Denetçi Raporunda Belirtilmesi**

Denetçilerin gerçekleştirdikleri güvence denetimlerinde denetim kapsamının sözleşmelerde açık ve anlaşılır bir şekilde belirlenmediği tespit edilmiştir.



GDS 3000'e göre denetçilerin sözleşmede makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimi yapacağı belirlenmesi ve hazırlanan denetçi raporunda bu kapsamın belirtilmesi önem arz etmektedir.



- **Önemliliğin Belirlenmesi**

Denetçilerin gerçekleştirdikleri güvence denetimlerinde önemliliğin belirlenmediği tespit edilmiştir.



GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetim Dışındaki Güvence Denetimleri Standardının 44'üncü paragrafında denetçinin; prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi dâhil, güvence denetimini planlarken ve yürütürken ve Denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerip içermediğini değerlendirirken önemliliği dikkate alacağı belirtilmiştir.



## 10.YAPILAN İNCELEMELER SONUCUNDA TESPİT EDİLEN EKSİKLİK VE YANLIŞLIKLARIN YOĞUNLAŞTIĞI STANDART HÜKÜMLERİ

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

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

	BDS	İlgili Paragraflar
<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>12,24,33,37,39,40,41,45,A54</b>
<b>BDS 200</b>	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi	<b>11,14,16,17,18,19,20</b>
<b>BDS 210</b>	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması	<b>6,8</b>
<b>BDS 220</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol	<b>6,11,12,14,19,20,21,24,25,A12</b>
<b>BDS 230</b>	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	<b>5,7,8,9,10,14,15,16,A21</b>
<b>BDS 240</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	<b>5,10,11,15,16,17,18,19,20,21,23,24,25,26,27,28,29,30,31,32,33,40,44,45,46,48</b>
<b>BDS 250</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması	<b>8,11,13,14,15,16,17</b>
<b>BDS 260</b>	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim	<b>9,15,16</b>
<b>BDS 300</b>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması	<b>4,7,8,9,11,12,13</b>
<b>BDS 315</b>	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	<b>3,5,6,10,11,12,13,14,15,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,32</b>
<b>BDS 320</b>	Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik	<b>5,8,10,11,12,13,14</b>
<b>BDS 330</b>	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler	<b>5,6,7,10,18,20,24,25,28,30</b>
<b>BDS 450</b>	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi	<b>5,8,15</b>
<b>BDS 500</b>	Bağımsız Denetim Kanıtları	<b>6,7,9,10</b>

<b>BDS 501</b>	Bağımsız Denetim Kanıtları–Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	<b>4,9,10,11,12,A2</b>
<b>BDS 505</b>	Dış Teyitler	<b>7,12,13,14,16</b>
<b>BDS 510</b>	İlk Bağımsız Denetimler–Açılış Bakiyeleri	<b>5,6,8,10,11,13</b>
<b>BDS 520</b>	Analitik Prosedürler	<b>3,5,6,7</b>
<b>BDS 530</b>	Bağımsız Denetimde Örneklem	<b>6,7,8,9,15</b>
<b>BDS 540</b>	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi	<b>8,9,12,13,14,16,18,19,22,23,24,25,32,35</b>
<b>BDS 550</b>	İlişkili Taraflar	<b>3,4,9,11,12,13,14,15,16,17,18,19,20,23,24,25,26,28</b>
<b>BDS 560</b>	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	<b>4,6,7,8</b>
<b>BDS 570</b>	İşletmenin Sürekliliği	<b>9,10,11,12,14,15,16,17,18,19,20,21,22,23</b>
<b>BDS 580</b>	Yazılı Beyanlar	<b>6,9,10,11,12,13,14,19,20</b>
<b>BDS 600</b>	Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi	<b>8,10,11,15,16,17,18,21,22,23,24,25,26,27,29,32, 33,34,35,38,41,42,44,46,50,A46</b>
<b>BDS 700</b>	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama	<b>10,11,12,13,14,20T,30T,49</b>
<b>BDS 701</b>	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi	<b>9,10,11,13,14,16,17,18</b>
<b>BDS 705</b>	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi	<b>6,7,8,9,10,13,20,21,22,23,24,27,29T</b>
<b>BDS 706</b>	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları	<b>12,A7</b>
<b>BDS 710</b>	Karşılaştırmalı Bilgiler–Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar	<b>7,13,14</b>
<b>BDS 720</b>	Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları	<b>8T,14,14T,15,21T,22T,23T,25</b>
<b>BDS 805</b>	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi	<b>7</b>
<b>GDS 3000</b>	Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri	<b>10, 22, 24, 40, 41, 44, 45, 46S, 47S, 48S, 49S, 51, 56, 61, 64, 65, 69</b>
<b>GDS 3400</b>	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi	<b>2</b>

## 11. İNCELEME RAPORLARI SONUCUNDA UYGULANAN YAPTIRIMLAR

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

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

Yıllar	2021		2022		2023 <sup>1</sup>	
	BDK	BD	BDK	BD	BDK	BD
<b>İkaz</b>	47	30	30	16	25	15
<b>Uyarı</b>	55	63	54	57	37	32
<b>Faaliyet İzni Askıya Alma</b>	1	9	-	15	-	19
<b>Faaliyet İznini İptal Etme</b>	-	-	1	-	-	-
<b>İdari Para Cezası (TL)</b>	3.993.273		6.234.136		5.596.483	

## 12. SONUÇ

Finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar oluşturma ve etkin bir kamu gözetimi gerçekleştirme misyonunu üstlenmiş olan Kurumumuz bu amaçlar doğrultusunda 2014 yılından itibaren düzenli olarak kalite güvence sistemi incelemeleri gerçekleştirmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetimin kalitesini artırmak amacıyla 2023 yılında seçilmiş dosya incelemelerine devam edilmiş ve 71 bağımsız denetim kuruluşu ile 4 denetim üstlenen bağımsız denetçi nezdinde 71'i yıllık inceleme planı kapsamında seçilmiş dosya incelemesi olmak üzere toplamda 80 inceleme gerçekleştirilmiştir.

Kurumumuzun temel ilke ve değerleri ışığında finansal bilgilerin ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun biçimde zamanında sunulduğu kaliteli ve güvenilir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamının oluşturulması için 2024 yılında da hem denetim kuruluşları hem de denetim üstlenen bağımsız denetçiler nezdinde incelenecek denetim kuruluşlarının, denetim üstlenen denetçilerin ve dosyaların seçiminden başlayacak şekilde risk odaklı bir yaklaşım çerçevesinde seçilmiş dosya incelemelerine devam edilmektedir. Ayrıca hem yapılan bağımsız denetimlerin hem de

<sup>1</sup> Rapor tarihi itibarıyla karara bağlanmış olan yaptırımlar esas alınmıştır.

Kurumumuzun gerçekleştirdiği kalite güvence sistemi incelemelerinin daha etkin ve faydalı olması maksadıyla güncel konular, standart düzenlemeleri ve incelemelerde elde ettiğimiz bulgular hakkında gerek çevrimiçi gerekse yüz yüze sunumlar, toplantılar ve diğer yollarla iletişim kurulmak suretiyle paydaşlarımızla bilgi paylaşımları yapılmaktadır.