

KGK

Kamu Gözetimi Kurumu



YILLIK İNCELEME RAPORU

2016

Haziran 2017

İÇİNDEKİLER

I. GİRİŞ.....	1
II. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ İNCELEMELERİ.....	3
A. Kalite Kontrol Sistemine Yönelik İncelemeler.....	3
B. Seçilmiş Dosya İncelemeleri.....	5
III. YAPILAN İNCELEMELERDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR.....	7
A. İç Kontrol Sisteminin Anlaşılmasına İlişkin Bulgular.....	8
B. Hile Kaynaklı Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesine ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular.....	9
C. Kalite Kontrol Sistemine İlişkin Bulgular.....	10
D. Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapılacak İşlere İlişkin Bulgular.....	11
E. Belgelendirme Hükümlerine İlişkin Bulgular.....	12
F. Önemlilik Kavramının Uygulanmasına İlişkin Bulgular.....	13
G. Örnekleme Yöntemlerinin Kullanılmasına İlişkin Bulgular.....	14
H. Dış Teyit Prosedürlerinin Kullanılmasına İlişkin Bulgular.....	15
İ. Stoklara İlişkin Bulgular.....	16
J. Topluluk Denetimlerine İlişkin Bulgular.....	16
IV. SONUÇ.....	18

I. GİRİŞ

Gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi, işletmelerin faaliyetleriyle ilgilenen kişi ve kuruluşların işletmeler hakkında doğru ve güvenilir bilgi edinmeleri açısından büyük önem taşımaktadır. İşletmelerin gerçekleştirdikleri işlem ve faaliyetler hakkında kamuya açıkladıkları finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunun ve ilgili mevzuata uygunluğunun bağımsız denetimi, finansal tablo kullanıcılarına doğru ve güvenilir finansal bilginin sunulması açısından zaruri hale gelmiştir.

Ancak, son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları, bağımsız denetimin finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve ilgili mevzuata uygunluğu hususunda tek başına yeterli güveni sağlayamadığını göstermiş ve bu nedenle bağımsız denetimin de denetimini, bir başka ifadeyle kamu gözetimi sistemini ülkeler açısından bir ihtiyaç haline getirmiştir.

Bu çerçevede, başta ABD olmak üzere birçok gelişmiş ülkede bireysel yatırımcıyı korumak ve finansal raporların güvenilirliğini tekrar sağlamak üzere muhasebe, finansal raporlama ve denetim üzerindeki kontrollerin sıkılaştırılması amacıyla meslekten bağımsız, düzenleme, denetleme ve yaptırım uygulama yetkilerini haiz kamu gözetimi kurumları kurulmuştur.

Tüm bu gelişmeler ve ihtiyaçlar çerçevesinde, dünya uygulamaları da dikkate alınarak, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında düzenleyici ve denetleyici kuruluş olarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Kurumumuzun temel görev ve yetkileri aşağıdaki şekildedir:

- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.

Kurumumuz, ülkemizde bağımsız denetim faaliyetlerinin düzenlenmesi konusunda yetkili otorite olup; gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilginin sağlanmasını teminen bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler nezdinde incelemeler yaparak gözetim fonksiyonunu icra etmektedir.

660 sayılı KHK'nın 25 inci maddesi uyarınca Kurumumuz tarafından yapılan kalite güvence sistemi incelemeleri, ilgili kurumların görüşleri alınmak suretiyle her yıl hazırlanan yıllık inceleme planı kapsamında yürütülmekte ve mezkûr maddenin dördüncü fıkrası uyarınca, yapılan incelemelerin sonuçları kamuoyuna açıklanmaktadır. İncelemeler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları (KAYİK) denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapılır. Kurumumuzun; planlanmış bu incelemeler yanında 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 2014 ve 2015 yıllarında yapılan kalite kontrol sistemine yönelik incelemeler ile 2016 yılında yapılan seçilmiş dosya incelemeleri hakkında bilgi verilmekte, Raporun üçüncü bölümünde ise yapılan dosya incelemeleri neticesinde tespit edilen en önemli bulgular ve söz konusu bulgulara ilişkin değerlendirmeler yer almaktadır.

II. KALİTE GÜVENCE SİSTEMİ İNCELEMELERİ

A. Kalite Kontrol Sistemine Yönelik İncelemeler

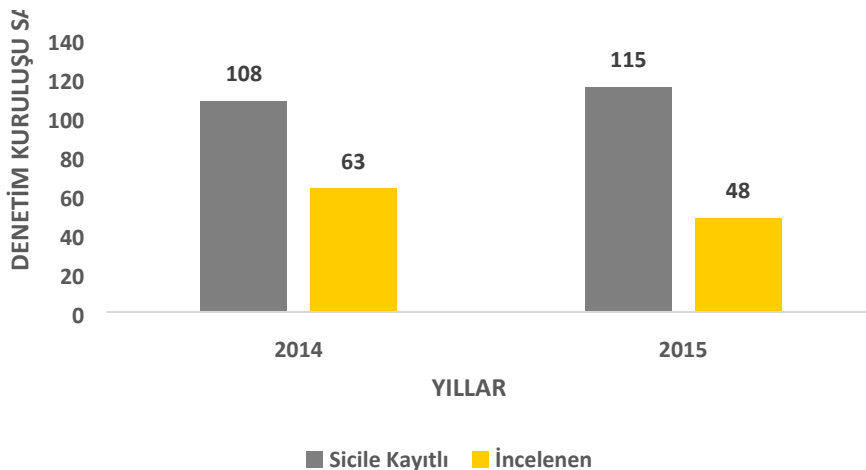
Bağımsız denetimin kalitesinin artırılması için denetim kuruluşları ve denetçilerin faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirecek şekilde yürütmesi büyük önem taşımaktadır. Bu amaçla, Kurumumuz tarafından denetim kuruluşları ve denetçilerin, finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenleyen Kalite Kontrol Standardı yayımlanmıştır. Kalite Kontrol Standardı uyarınca denetim kuruluşları,

- Denetim kuruluşu bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- İlgili etik hükümler,
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynakları,
- Denetimin yürütülmesi ve
- İzleme

unsurlarının her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurmakla ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür.

Bu kapsamda, 2014 ve 2015 yıllarında Kurumumuzca denetim kuruluşları tarafından oluşturulan kalite kontrol sistemlerinin yeterliliğini değerlendirmek amacıyla, denetim kuruluşlarının kalite kontrol sistemlerine yönelik incelemeler yapılmıştır. 2014 yılında tamamı KAYİK dâhil denetim yetkisine sahip 63 denetim kuruluşu, 2015 yılında 26'sı KAYİK dâhil denetim yetkisine sahip 48 denetim kuruluşu olmak üzere toplam 111 denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemi incelenmiştir.

Şekil 1: Kalite Kontrol Sistemi İncelenen Denetim Kuruluşu Sayısı



Kurumumuz tarafından kalite kontrol sistemlerine yönelik denetim kuruluşları nezdinde yapılan incelemelerde; en çok görülen 10 bulgu aşağıdaki gibidir:

1. Kalite Kontrol Sisteminin uygulanması ve işleyişinden sorumlu kişi veya kişilerin yeterli ve uygun deneyime, beceriye ve yetkiye sahip olmasını sağlayacak politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,
2. Bağımsızlığın sağlanması amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerde, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 22 ve 26'ncı maddeleri ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 400'üncü maddesinde belirtilen düzenlemelerine yer verilmemesi,
3. Rotasyona ilişkin olarak oluşturulan politika ve prosedürlerin, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin ilgili hükümlerine uygun olarak oluşturulmaması,
4. Denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olduğu, zaman ve kaynaklar dâhil denetimi yürütmek için gerekli beceri ve kapasiteye sahip olduğu süreç denetimlerin üstlenileceğine veya denetim ilişkisinin devam ettirileceğine ilişkin makul güvence sağlayan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,
5. Denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuata uygun olarak yürütmek ve içinde bulunulan şartlara uygun rapor düzenlenmesini sağlamak için gerekli yeterlik ve beceriye sahip, etik ilkelere bağlı uygun personelin bulunduğuna yönelik makul güvence sağlayan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,
6. Denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin tarafsızlığını korumaya yönelik politika ve prosedürler oluştururken dikkate alınması gereken hususlara yer verilmemesi,
7. Denetimin yönlendirilmesi ve gözetimine ilişkin sorumlulukları ele alan kalite kontrol politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,
8. Kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme sürecinin oluşturulmaması,
9. İzleme sürecinin sonunda tespit edilen eksikliklerin etkilerinin değerlendirilmemesi ve bu eksikliklerin ne tür eksiklikler olduğuna karar verilmemesi,
10. Kalite kontrol sisteminin her bir unsurunun işleyişine dair kanıt sağlamak için uygun belgelendirme yapılmasını zorunlu kılan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması.

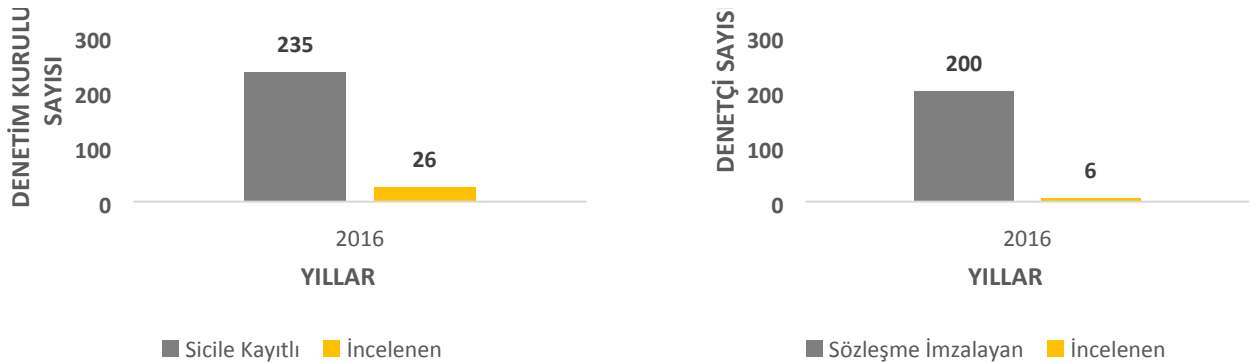
Yapılan incelemeler neticesinde tespit edilen eksiklikler çerçevesinde, söz konusu denetim kuruluşlarının kalite kontrol sistemlerine yönelik iyileştirici tedbirler alması sağlanmıştır.

B. Seçilmiş Dosya İncelemeleri

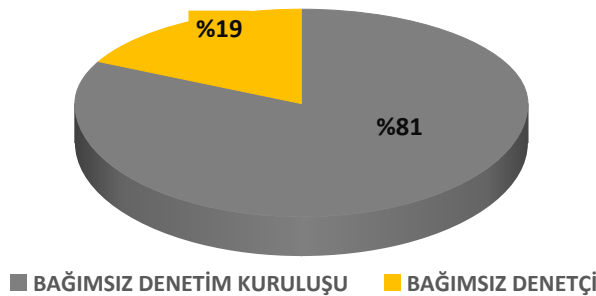
Bağımsız denetimin kalitesini artırmak amacıyla kalite kontrol sistemine yönelik incelemelerin yanı sıra seçilmiş dosya incelemelerine de başlanmıştır. Kurum meslek personeli tarafından yapılan dosya incelemelerinin bir program dâhilinde sistemli bir biçimde yürütülmesini sağlamak amacıyla ilgili kurum ve kuruluşların görüşleri de alınarak Yıllık İnceleme Planı hazırlanmış olup, Kurumumuzun yetki alanı içerisinde 2016 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.

2016 yılında toplam 26 bağımsız denetim kuruluşu ve 6 bağımsız denetçi nezdinde inceleme yapılmıştır. Yapılan incelemelerin 29'u dosya incelemelerinden 3'ü ise diğer incelemelerden oluşmaktadır.

Şekil 2: 2016 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçi Sayıları

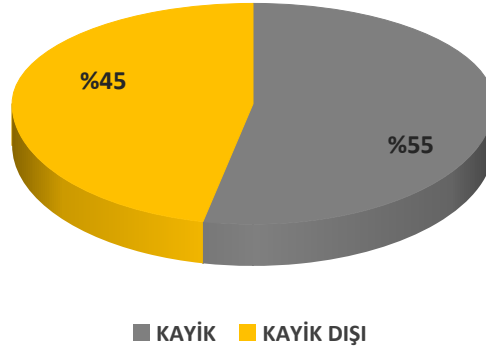


Şekil 3: 2016 Yılında İncelenen Denetim Kuruluşu ve Denetçilerin Dağılımı



2016 yılı inceleme faaliyetleri kapsamında 29 adet denetim dosyası incelenmiş olup, bunlardan 16 tanesi KAYİK kapsamında yer alan işletmelerin denetimlerinden oluşmaktadır.

Şekil 4: 2016 Yılında İncelenen Denetim Dosyalarının Dağılımı



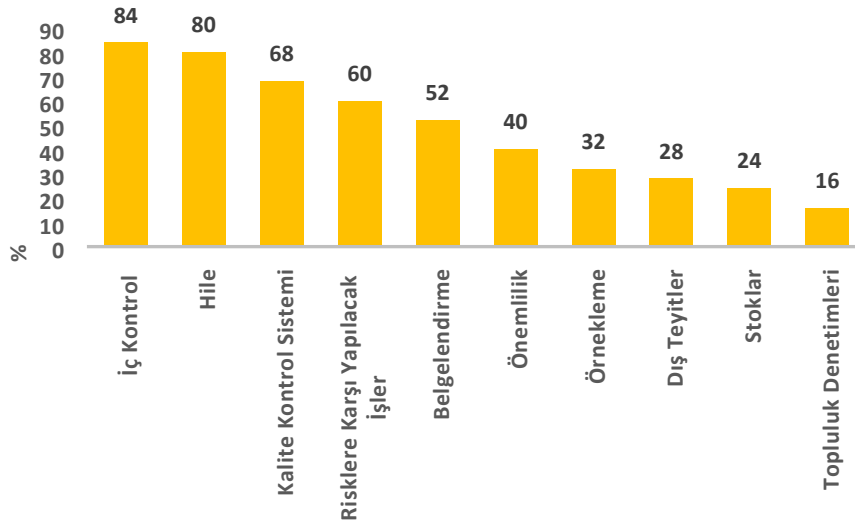
Söz konusu inceleme faaliyetleri temel olarak, yürütölen bağımsız denetim çalışmalarının ve finansal tablolar hakkında düzenlenen denetim raporlarının Bağımsız Denetim Standartlarına ve ilgili mevzuat hükümlerine uyumunun kontrolünü kapsamaktadır. Ayrıca Türk Ticaret Kanunu uyarınca yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu ile riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamaları da inceleme faaliyetleri kapsamında ele alınmıştır.

III. YAPILAN İNCELEMELERDE TESPİT EDİLEN ÖNEMLİ BULGULAR

2016 yılında incelenen toplam 29 denetim dosyasında yaygın olarak karşılaşılan en önemli 10 bulgu şunlardır:

- İç kontrol sisteminin anlaşılmasına ilişkin bulgular,
- Hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine ilişkin bulgular,
- Kalite kontrol sistemine ilişkin bulgular,
- Değerlendirilmiş risklere karşı yapılacak işlere ilişkin bulgular,
- Belgelendirme hükümlerine ilişkin bulgular,
- Önemlilik kavramının uygulanmasına ilişkin bulgular,
- Örneklem yöntemlerinin kullanılmasına ilişkin bulgular,
- Dış teyit prosedürlerinin kullanılmasına ilişkin bulgular,
- Stoklara ilişkin bulgular,
- Topluluk denetimlerine ilişkin bulgular

Şekil 5: *İnceleme Bulgularının Denetim Dosyalarında Görülme Sıklığı*



Yukarıda yer alan şekilde de görüldüğü üzere, yapılan incelemelerde iç kontrol, hile ve kalite kontrol sistemine yönelik bulgular en sık karşılaşılan ilk 3 bulgu olarak en önemli 10 bulgu içinde yer almaktadır. 2016 yılı incelemelerinde yaygın olarak karşılaşılan en önemli 10 bulguya ilişkin ayrıntılı değerlendirmeler aşağıdaki şekildedir:

A. İç Kontrol Sisteminin Anlaşılmasına İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2016 yılında yapılan incelemelerde; incelenen denetim dosyaların %84'ünde iç kontrollerin yeterli şekilde anlaşılmadığı ve başta kontrollerin test edilmesi, kontrol çevresi unsurlarının anlaşılması, iç kontrol sisteminin eksikliklerinin değerlendirilmesi olmak üzere iç kontrol sisteminin anlaşılmasına yönelik çalışma ve değerlendirmelerde eksikliklerin olduğu tespit edilmiştir.

İç kontrol, işletmenin belirlediği amaç ve hedeflere ulaşması için yönetim tarafından kabul edilen politikalar ile uygulanan usul ve yöntemlerden oluşan süreci ifade eder. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, kullanıcılara fayda sağlayacak güvenilir finansal bilginin üretilmesi ve yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. İç kontrol sisteminin temel amaçları; finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak, işletme varlıklarının kötüye kullanımını önlenmek, işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırmak, yönetimin belirlemiş olduğu politikalara bağlılığını sağlamak ve işletmenin ilgili mevzuata uygunluğunu temin etmektir.

İşletmeler tarafından yürütülen faaliyetlerin genişliği ve yapılan işlem hacminin büyüklüğüne bakıldığında, büyük ve karmaşık işlemlere sahip olan işletmelerin denetiminin, yalnızca söz konusu işlemlere ilişkin maddi doğrulama prosedürleri uygulanarak tamamlanması mümkün değildir. Bu nedenle, iç kontrolün anlaşılması ve kontrollerin işleyiş etkinliklerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi, denetim açısından büyük önem taşımaktadır. BDS 315 uyarınca denetçi, denetimle ilgili iç kontrolü anlar, bu kontrollerin tasarımını değerlendirir ve işletme personelinin sorgulanmasına ek prosedürler uygulayarak bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verir. İç kontrolün anlaşılması, finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi, söz konusu yanlışlıkların olabileceği alanların tespit edilmesi ve uygulanacak müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi konularında denetçiye yardımcı olur. Bununla birlikte, denetçi maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken kontrollere güvenmek istiyorsa veya maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yönetim beyanına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamadığı durumlarda kontrol testlerini tasarlamak ve uygulamak zorundadır.

İyi tasarlanan ve uygulanan bir iç kontrol sistemine sahip olan işletmelerde finansal bilgilerin önemli yanlışlık riski taşıması olasılığı bu tür bir iç kontrol sistemine sahip olmayan işletmelere göre daha düşüktür.

B. Hile Kaynaklı Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesine ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2016 yılında yapılan incelemelerde; incelenen denetim dosyalarının %80'inde başta yevmiye kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasında yapılan diğer düzeltmelerin uygunluğunun test edilmesi, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskine karşı uygulanacak denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması, denetim ekibi içinde hileyle ilgili müzakerelerin yapılması konularında olmak üzere denetim kuruluşları ve denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarını yerine getirme noktasında eksikliklerinin olduğu tespit edilmiştir.

Hile, yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemlerdir. Hile çok geniş bir hukuki kavram olmakla birlikte, denetçi, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olan hileyle ilgilenir.

Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara ait olmakla birlikte denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur.

Bu kapsamda denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlükleri hakkındaki geçmiş tecrübesine bakmaksızın, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceği ihtimalinin bilinciyle, denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürerek finansal tablolar düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirler ve değerlendirir.

Denetçi, finansal tablolar düzeyinde değerlendirilmiş hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine karşı yapılacak genel işleri belirler. Bununla birlikte denetçi, yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular.

Yönetim, normalde etkin şekilde işliyor görünen kontrolleri ihlal ederek muhasebe kayıtlarını manipüle etme ve hileli finansal tablolar hazırlama imkânına sahip olduğu için hile yapmaya elverişli, özel bir konumdadır. Bu nedenle denetçinin, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskine karşı uygulanacak denetim prosedürlerini tasarlayıp uygulaması gerekmektedir.

Kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskine karşı uygulanacak denetim prosedürlerinden biri yevmiye kayıtlarının test edilmesidir. Finansal tablolardaki hile kaynaklı önemli yanlışlıklar, genellikle yevmiye kayıtlarının uygun olmayan veya yetkisiz şekilde yapılması suretiyle finansal raporlama sürecinin manipüle edilmesi nedeniyle ortaya çıkar.

Bu kapsamda denetçilerin yevmiye kayıtlarının test edilmesini, yalnızca BDS 330'un 20(b) paragrafında belirtilen "finansal tabloların hazırlanması sırasında yapılan önemli yevmiye kayıtlarının ve yapılan diğer düzeltmelerin incelenmesi" şeklinde yorumlamaması gerekir. BDS 240'ın 32(a) paragrafı uyarınca yevmiye kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasında yapılan diğer düzeltmelerin uygunluğunu test etmek için uygulanacak prosedürler, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesinden kaynaklanan hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine karşılık verilmesini kapsar. Yevmiye kayıtlarının test edilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı değerlendirilmiş hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine bağlıdır. Bununla birlikte BDS 240'ın A43 paragrafı uyarınca,

- Hileli yevmiye kayıtları veya diğer düzeltmelerin ayırt edici özellikleri,
- Hesapların niteliği ve karmaşıklığı,
- Olağan iş akışı dışında yapılan yevmiye kayıtları veya diğer düzeltmeler,

test edilecek yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmeler belirlenir ve seçilirken dikkate alınacak hususlar arasındadır.

C. Kalite Kontrol Sistemine İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2016 yılında yapılan incelemelerde; incelenen dosyaların %68'inde, başta bağımsızlık, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi ve denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme olmak üzere kalite kontrol sistemine ilişkin eksiklikler tespit edilmiştir.

Kaliteli bir bağımsız denetim için denetim kuruluşlarının etkin şekilde işleyen bir kalite kontrol sistemine sahip olması büyük önem taşımaktadır. Etkin olarak işleyen kalite kontrol

sistemi, yürütülen bağımsız denetim çalışmalarının kalitesini artıracak gibi denetim kuruluşlarına duyulan güveni de artırarak söz konusu kuruluşlara piyasada rekabet avantajı sağlayacaktır.

Denetim kuruluşları tarafından oluşturulacak kalite kontrol sistemine ilişkin esaslar temel olarak KKS 1 ve BDS 220’de düzenlenmektedir. Söz konusu standartlar uyarınca denetim kuruluşları, kendisinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağladığı hususunda makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür. Oluşturulan kalite kontrol sisteminin, bağımsız denetim kuruluşu veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygunluğu konusunda da makul güvence sağlaması gerekmektedir.

Bu kapsamda denetim kuruluşları, aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür:

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

D. Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapılacak İşlere İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2016 yılında yapılan incelemelerde; incelenen dosyaların %60’ında, başta hasılat döngüsü, maddi duran varlıklar ve stok kalemleri olmak üzere risklere karşı yapılacak işlere ilişkin eksiklikler tespit edilmiştir.

Risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması ve denetimle ilgili iç kontrolün etkinliğinin anlaşılmasının ardından denetimin bir sonraki aşaması, belirlenen ve değerlendirilen risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerinin uygulanmasıdır. Müteakip denetim prosedürlerinin genel amacı, finansal tabloların ve açıklamaların geçerliliği, tamlığı ve doğruluğu hususunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir.

Belirlenen ve değerlendirilen risklere karşı yapılacak işler, genel işler ve yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerine karşı uygulanan denetim prosedürleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerine karşılıklı verirken denetçi, kontrollere güvenmesi halinde kontrol testlerini ve her halükarda maddi doğrulama prosedürlerini uygular. Bununla birlikte denetçi, değerlendirilmiş “nemli yanlışlık” risklerinden bağımsız olarak, her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlar ve uygular.

E. Belgelendirme Hükümlerine İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2016 yılında yapılan incelemelerde; incelenen dosyaların %52'sinde, başta çalışma kâğitlerinin söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecbeli bir denetçinin, uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını, denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve elde edilen denetim kanıtlarını anlamasına imkn verecek şekilde hazırlanmaması olmak üzere belgelendirmeye ilişkin çeşitli eksiklikler tespit edilmiştir.

Bağımsız denetimde belgelendirmenin birincil amacı, denetim sırasında yapılan çalışmalara, ulaşılan sonuçlara ve varılan yargılara dayanak sağlayıcı kanıtlar elde etmektir. Denetim sırasında uygulanan denetim prosedürleri, elde edilen ilgili denetim kanıtları ve denetçinin ulaştığı sonuçlar çalışma kâğitleri vasıtasıyla kayıt altına alınır. Çalışma kâğitleri, denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına ve yasal ve düzenleyici mevzuata uygun yrtldğine dair dayanak sağlamaktadır. Denetçi tarafından yapılan sözlü açıklamalar, denetçinin yaptığı çalışma veya ulaştığı sonuçlar için tek başına yeterli dayanak sağlamaz. Ancak bu açıklamalar, çalışma kâğitlerinde yer alan bilgileri açıklamak veya netleştirmek için kullanılabilir.

Çalışma kâğitleri, söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecbeli bir denetçinin, uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını, denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve elde edilen denetim kanıtlarını anlamasına imkn verecek şekilde hazırlanmalıdır. Ayrıca, denetimdeki önemli hususların, bunlarla ilgili ulaşılan sonuçların ve bu sonuçlara ulaşırken varılan önemli mesleki yargıların da çalışma kâğitlerinde belgelendirilmesi gerekmektedir.

F. Önemlilik Kavramının Uygulanmasına İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2016 yılında yapılan incelemelerde; incelenen dosyaların %40'ında, genel olarak önemlilik ve performans önemliliğinin belirlenmesi, önemliliğin belirlenmesinde uygun kıyas noktalarının kullanılması ve topluluk denetimlerinde birim önemliliğinin belirlenmesi konularında eksiklikler tespit edilmiştir.

Finansal tabloların denetiminin yürütülmesinde denetçinin genel amacı, bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı **önemli** bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve finansal tabloların **tüm önemli yönleriyle** geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmektir. Bu nedenle, önemliliğin ve performans önemliliğinin belirlenmesi denetim sürecinde varılan en önemli mesleki yargılardandır.

Önemlilik, denetçi tarafından yapılacak işlerin kapsamını belirleyen en temel faktördür. Denetçi önemlilik seviyesini; denetimin planlanmasında, yürütülmesinde, belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki ve -varsa- düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulmasındaki etkisinin değerlendirilmesinde kullanır. Önemlilik seviyesinde yapılan küçük değişiklikler, yapılacak işin nitelik ve kapsamında büyük değişikliklere sebep olabilir.

Denetçi, genel denetim stratejisini oluştururken, bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliği belirler. Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir.

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

G. Örneklem Yöntemlerinin Kullanılmasına İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2016 yılında yapılan incelemelerde; incelenen dosyaların %32'sinde, genel olarak örneklem büyüklüğünün belirlenmesi ve seçimi, örneklemde yer alacak kalemlerin anakitledeki her bir örneklem biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçilmesi ve örneklem riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar verilmesi konularında eksiklikler tespit edilmiştir.

Denetim örnekleme, denetçinin, anakitlenin tamamı hakkında sonuçlara varması için makul bir dayanak oluşturmak üzere, tüm örneklem birimlerine seçilme şansı sağlayacak şekilde, denetimle ilgili anakitle içindeki kalemlerin %100'ünden daha azına denetim prosedürlerinin uygulanmasıdır. Anakitlede yer alan tüm işlemlerin test edilmesi imkânsız olduğu için denetçiler, seçilen örneklem uygulanan denetim prosedürleri çerçevesinde anakitlenin tamamı hakkında bir sonuca ulaşır.

Denetçi bir denetim örneklemini tasarlarken, denetim prosedürünün amacını ve örneklemin seçileceği anakitlenin özelliklerini mütalaa eder ve örneklem riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar verir. Örneklem riski, denetçinin bir örnekleme temel alarak vardığı sonucun, aynı denetim prosedürünün anakitlenin tamamına uygulanması durumunda varılacak sonuçtan farklı olması riskidir.

Örneklem riski iki tür hatalı sonuca sebep olabilir:

- Kontrol testi açısından, kontrollerin gerçekte olduğundan daha etkin olduğu sonucuna varılması veya detay testi açısından, önemli yanlışlık bulunmasına rağmen bir yanlışlığın bulunmadığı sonucuna varılması. Varılan bu tür bir hatalı sonuç, denetimin etkinliğini etkilediğinden ve uygun olmayan bir denetim görüşüne sebep olma ihtimali yüksek olduğundan, denetçi öncelikli olarak bu tür hatalı sonuçları ele alır.
- Kontrol testi açısından, kontrollerin gerçekte olduğundan daha az etkin olduğu sonucuna varılması veya detay testi açısından, önemli yanlışlık bulunmamasına rağmen bir yanlışlığın bulunduğu sonucuna varılması. Varılan bu tür bir hatalı sonuç, genellikle varılan ilk sonuçların hatalı olduğunun belirlenmesi için ilâve çalışmaya sebep olacağından, denetimin etkinliğini etkiler.

Örnekleme yer alacak kalemler, anakitledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçilir ve her bir kaleme amaca uygun olan denetim prosedürleri uygulanır.

H. Dış Teyit Prosedürlerinin Kullanılmasına İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2016 yılında yapılan incelemelerde; incelenen dosyaların %28'inde, başta dış teyit taleplerine verilen yanıtların güvenilirliğine ilişkin çalışmanın yapılmaması ve teyit mektubuna yanıt verilmeyen durumlarda, ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için alternatif denetim prosedürlerinin uygulanmaması olmak üzere dış teyitlere ilişkin eksiklikler tespit edilmiştir.

Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır. Dış teyit, denetçi tarafından üçüncü bir kişiden (teyit eden taraf) fiziki, elektronik veya başka bir ortamda doğrudan yazılı yanıt şeklinde elde edilen denetim kanıtıdır. Denetimin şartlarına bağlı olarak, doğrudan denetçi tarafından, dış teyitlerle elde edilen denetim kanıtı, işletme içinde üretilen kanıtlardan daha güvenilir olabilir.

Dış teyitler, finansal tabloların denetiminde yaygın olarak kullanılan bir denetim prosedürüdür. Denetçi bankalar, ticari alacaklar, ticari borçlar, stoklar ve ilişkili taraf işlemleri gibi hesap bakiyeleri ve bunlara ilişkin finansal tablo açıklamaları hakkında denetim kanıtı elde etmek için dış teyit prosedürlerini uygulayabilir.

Bir teyit talebine verilen yanıtın **güvenilirliği konusunda şüphe duyulmasına** sebep olan faktörleri tespit etmesi durumunda denetçi, söz konusu şüpheleri gidermek için ilave denetim kanıtı elde eder.

Bir teyit talebine verilen yanıtın **güvenilir olmadığına karar verilmesi** durumunda denetçi, bu durumun hile riski dâhil ilgili “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi ve diğer denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkilerini değerlendirir.

I. Stoklara İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2016 yılında yapılan incelemelerde; incelenen dosyaların %24'ünde, başta stok sayımına katılım sağlanmaması ve stok sayımında gerekli hususlara riayet edilmemesi olmak üzere stokların denetimine ilişkin çeşitli eksiklikler tespit edilmiştir.

Stokların denetimi, finansal tabloların denetiminde özel önem atfedilen hususlar arasındadır. Açılış ve kapanış stok bakiyeleri kârı doğrudan etkilemekte, değeri düşmüş, zarar görmüş veya eskimiş stoklar için yapılan karşılık işlemleri karmaşık olabilmekte ve kolaylıkla manipüle edilebilmektedir.

Bu nedenle, stokların finansal tablolar açısından önemli olması durumunda stokların mevcudiyeti ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetçinin, mümkün olan hâllerde stok sayımına katılması ve işletmenin nihai stok kayıtlarının stok sayım sonuçlarını doğru bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığına karar vermek için söz konusu kayıtlarla ilgili denetim prosedürlerini uygulaması gerekmektedir.

J. Topluluk Denetimlerine İlişkin Bulgular

Kurumumuz tarafından 2016 yılında yapılan incelemelerde; incelenen dosyaların %16'sında, başta topluluğa ilişkin önemli birimler hakkında anlayış elde edilmemesi ve birim denetçileri ile iletişime geçilmemesi olmak üzere topluluk denetimlerine ilişkin çeşitli eksiklikler tespit edilmiştir.

Topluluk denetimi, topluluk finansal tablolarının denetimidir. Topluluk denetimleri de bireysel firma denetimleri gibi temel olarak riskleri belirleme, belirlenen risklere karşılık verme ve raporlama aşamalarından müteşekkildir. Topluluk denetimlerinde genel olarak aşağıdaki hususlarda sorunlarla karşılaşmaktadır:

- Grup denetimlerinde sorumluluk ve grup hakkında anlayış elde edilmesi,
- Risk değerlendirmesi,
- Önemli ve önemli olmayan birimlerin belirlenmesi,
- Topluluğa bağlı birimlerde yapılacak çalışmaya karar verilmesi,
- Topluluğa bağlı birim denetçisinin yürüttüğü çalışmaya katılım sağlanması,
- Konsolidasyon sürecinin denetimi.

Topluluk denetiminin mesleki standartlara ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak yönlendirilmesi, gözetimi ve yürütülmesi ile düzenlenen denetçi raporunun, içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığından topluluk sorumlu denetçisi sorumludur.

IV. SONUÇ

Kurumumuz tarafından, 2014 ve 2015 yıllarında denetim kuruluşlarının kalite kontrol sistemlerine yönelik incelemeler yapılmıştır. Bu kapsamda, 2014 yılında 63, 2015 yılında 48 olmak üzere toplam 111 denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemi incelenmiştir. Yapılan kalite kontrol sistemi incelemeleri neticesinde tespit edilen eksiklikler çerçevesinde denetim kuruluşlarının kalite kontrol sistemlerine yönelik iyileştirici tedbirler alması sağlanmıştır.

Bununla birlikte, bağımsız denetimin kalitesini artırmak amacıyla kalite kontrol sistemine yönelik incelemelerin yanı sıra seçilmiş dosya incelemelerine de başlanmıştır. 2016 yılında toplam 26 bağımsız denetim kuruluşu ve 6 bağımsız denetçi nezdinde inceleme yapılmış olup, yapılan incelemelerin 29'u dosya incelemelerinden 3'ü ise diğer incelemelerden oluşmaktadır.

Yapılan dosya incelemeleri neticesinde tespit edilen önemli bulgulara yönelik analiz ve değerlendirmeler raporun önceki bölümlerinde yer almaktadır. Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin denetim faaliyetlerini, başta söz konusu bulgulara ilişkin düzenlemeler olmak üzere Kurumumuz tarafından yayımlanan standart ve düzenlemelere uygun olarak yürütme konusunda gerekli dikkat ve özeni göstermesi gerekmektedir. Bu kapsamda,

- Denetimlerde beklenen kalitenin sağlanabilmesi için başta işletmenin iç kontrolü olmak üzere işletme ve çevresinin anlaşılması büyük önem taşımaktadır. İşletme ve çevresi hakkında anlayış elde edilmesi, bağımsız denetimin kalitesinin artırılması konusunda temel faktörler arasında değerlendirilmektedir.
- Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara ait olmakla birlikte denetçiler, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Bu nedenle, denetçilerin denetim boyunca mesleki şüpheciliklerini sürdürerek hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi noktasındaki sorumluluklarını yerine getirmesi gerekmektedir.
- Kaliteli bir bağımsız denetim için etkin şekilde işleyen bir kalite kontrol sisteminin varlığı elzemdir. Dolayısıyla denetim kuruluşlarının, KKS 1 ve BDS 220'de belirtilen esaslar çerçevesinde bir kalite kontrol sistemi kurması ve bu sistemin devamlılığını sağlaması gereklidir.

- Yapılan bağımsız denetim çalışmalarının belgelendirilmesi yürütülen denetimin BDS'lere uygun olduğuna dair kanıt sağlar. Denetçi tarafından yapılan sözlü açıklamalar, denetçinin yaptığı çalışma veya ulaştığı sonuçlar için tek başına yeterli dayanak sağlamamaktadır.
- Önemlilik, denetçi tarafından yapılacak işlerin kapsamını belirleyen en temel faktördür. Bu nedenle, önemlilik seviyesinin belirlenmesi noktasında yaşanan eksiklikler yapılan denetim çalışmalarını ve denetimin kalitesini sorgulanır hale getirmektedir.
- Örneklem büyüklüğünün belirlenmesi ve seçimi, örneklemde yer alacak kalemlerin anakitledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçilmesi konusundaki eksiklikler, örnekleme riskini artırmakta ve denetçinin bir örnekleme temel alarak vardığı sonucun hatalı olmasına sebep olabilmektedir.
- Dış teyit taleplerine verilen yanıtların güvenilirliğine ilişkin çalışmanın yapılmaması, dış teyitlerle elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliği konusunda soru işareti yaratmaktadır.
- Finansal tablolar açısından sahip olduğu önem nedeniyle stokların denetimi, finansal tabloların denetiminde özel önem atfedilen hususlar arasına alınmıştır. Bu nedenle, stokların mevcudiyeti ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetçinin azami özeni göstermesi ve stok sayımına katılım konusunda gerekli hususlara riayet etmesi gerekmektedir.

Kurumumuz tarafından yapılan incelemelerde bağımsız denetimin sonucunu ve kalitesini etkileyen bulgular için bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere bulguların mahiyetine bağlı olarak mevzuatta öngörülen uyarı, idari para cezası ve faaliyet izninin askıya alınması şeklinde idari yaptırımlar uygulanmıştır.