

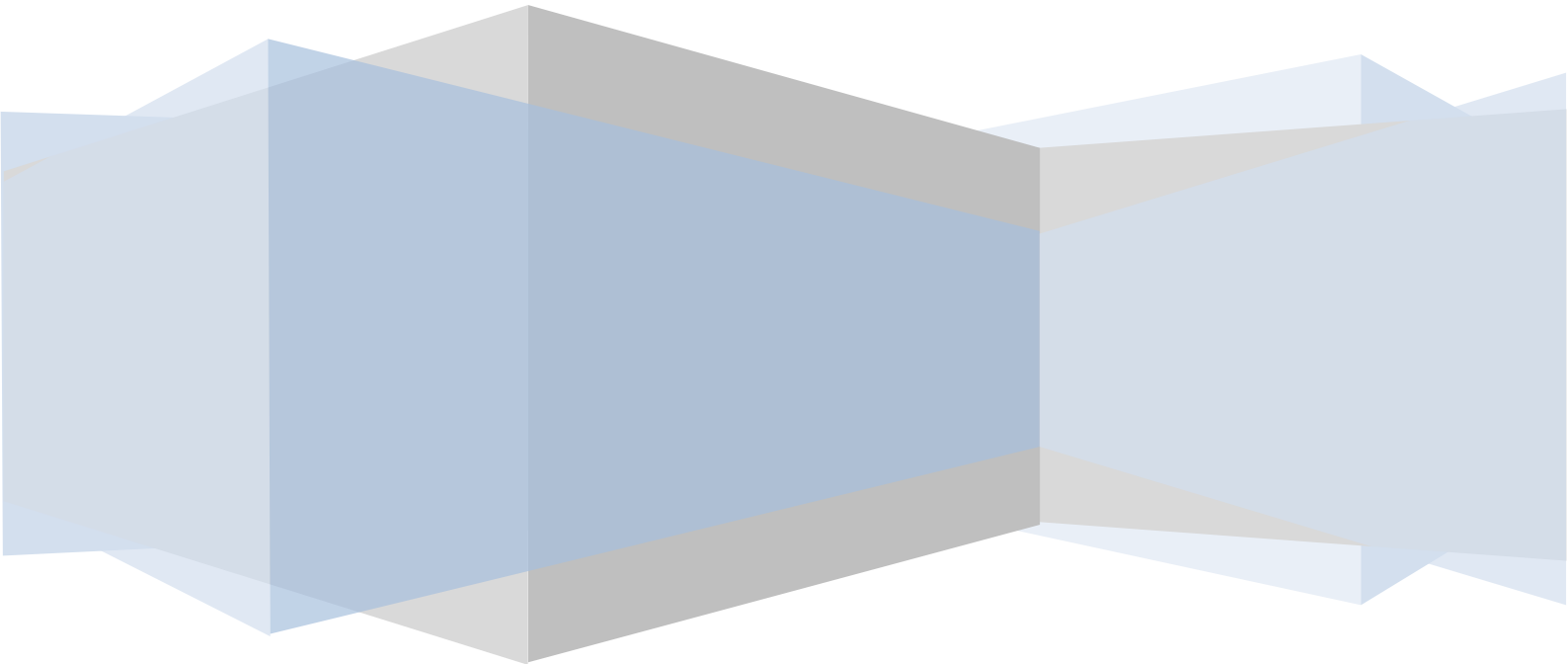


Sermaye Piyasası Kurulu

# 2011 Yılı Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Çalışmaları Faaliyet Raporu

Şubat 2012

Muhasebe Standartları Dairesi



## Yayına Hazırlayan

SPK MUHASEBE STANDARTLARI DAİRESİ

*Bu çalışma tamamen kamuyu bilgilendirme amacıyla hazırlanmış olup, başka internet siteleri dahil olmak üzere her ne şekilde olursa olsun hiçbir yerde yayınlanamaz, kopya edilemez, çoğaltılamaz. Ancak, kaynak gösterilmek suretiyle kısmen alıntı yapılabilir.*

*Sermaye Piyasası Kurulu bu çalışmada yer alan bilgi ve verilerin kullanılmasından kaynaklanabilecek zararlar konusunda hiçbir sorumluluk kabul etmemektedir.*

# Sermaye Piyasası Kurulu;

*Sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması için sermaye piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmek amacıyla Sermaye Piyasası Kanunu (SPKn) ve ilgili mevzuatla verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere kurulmuştur. Kurul, idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu tüzel kişisidir ve yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanır.*

*Kurulun ilgili olduğu Bakan, Başbakan tarafından görevlendirilen Başbakan Yardımcısı veya Bakan'dır.*

*Kurul'un merkezi İstanbul'dadır. Ancak Kurul merkezinin İstanbul'a taşınmasına ilişkin iş ve işlemler tamamlanıncaya kadar Kurul'un merkezi Ankara'dır.*

*Kurul, sermaye piyasasının güvenli, adil, şeffaf ve etkin işlemlerini sağlamak için uluslararası norm ve gelişmelere paralel, değişen piyasa ihtiyaçlarını karşılayan, objektif, sade ve anlaşılabilir yaklaşımlarla, hesap verilebilir düzenleme ve denetleme yapmayı kendisine "MİSYON" edinmiş olup, faaliyetlerini ulusal ve uluslararası alanda öncü, dinamik ve saygın olma "VİZYONU" çerçevesinde yürütmektedir.*

# Muhasebe Standartları Dairesi;

*Muhasebe Standartları Dairesi, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ile sermaye piyasası kurum ve kuruluşlarının finansal tablo ve raporları ile ilgili genel ve özel nitelikte finansal raporlama standartlarının tespitine yönelik olarak ilgili dairelerle koordinasyonu sağlamak ve bu yönde çalışmalar yapmak; finansal raporlama standartları ile ilgili ihtiyaç tespiti ve düzenleme yapmak; uluslararası standartlara uyum ve vergi muhasebe amaçlarının ayrımlanması çalışmalarını yürütmek; finansal raporlama uygulamalarını izlemek ve bu konuda uygulama birliğini sağlayacak öneriler hazırlamak; finansal raporlama, denetim ve derecelendirme ile ilgili yurt içi ve yurt dışı kurumlarla işbirliğini sağlamak, bağımsız denetim ve derecelendirme kuruluşlarının kuruluş ve faaliyetlerine izin vermek, bu faaliyetleri izlemek; bu kurumlarla işbirliği içinde yeni finansal raporlama ve bağımsız denetim standartları ile derecelendirmeye ilişkin düzenleme çalışmalarını yürütmek ile görevlidir.*

## İÇİNDEKİLER

|   |   |
|---|---|
| 1. Giriş.....   | 4 |
| 2. Kapsam .....   | 4 |
| 3. Genel Tespitler .....  | 5 |
| 3.1. Kuruluş şartlarına uyum .....  | 5 |
| 3.2. Bağımsız denetim çalışmalarında belgelendirme .....                    | 5 |
| 3.3. Uygun ve yeterli miktarda denetim kanıtlarının elde edilmesi .....     | 6 |
| 3.4. Risk değerlendirmeleri ve önemlilik seviyesinin belirlenmesi .....     | 6 |
| 3.5. Genel bağımsız denetim plan ve programı .....                          | 7 |
| 3.6. Denetim çalışmalarında analitik prosedürlerin yerine getirilmesi ..... | 7 |
| 3.7. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi .....                          | 7 |
| 3.8. İlişkili taraf işlemleri .....   | 7 |
| 3.9. Gerçeğe uygun değer hesaplamalarının doğruluğunun kontrolü .....       | 8 |
| 3.10. Mesleki eğitim verilmesi .....  | 8 |
| 3.11. Kurul'a bildirim yükümlülükleri .....                                 | 8 |
| 3.12. Bağımsız denetim sözleşmeleri.....                                    | 8 |
| 3.13. Diğer .....   | 8 |
| 4. Genel Değerlendirme .....  | 9 |

## 1. Giriş

Sermaye piyasası mevzuatı uyarınca, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti ile bu faaliyette bulunacaklara ilişkin ilke ve esaslar Kurul tarafından belirlenmektedir. Bu kapsamda, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirilmek üzere Kurulumuza başvuruda bulunmaktadır. Diğer taraftan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında gerçekleştirilecek bağımsız denetim faaliyeti ve bu faaliyette bulunacaklara ilişkin olarak 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) yetkilendirilmiştir. Diğer taraftan, 6362 sayılı SPKn ile daha önce KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının, belirlenecek ilave şartlar kapsamında, sermaye piyasasında faaliyette bulunmaları için Kurulumuz tarafından tekrar yetkilendirilmeleri yapılmaktadır.

Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine ilişkin olarak, bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartları, faaliyet esasları, bu kuruluşlarda çalışabilecek kişilerin nitelikleri ve müşteri işletmelerle yapılan sözleşmeler açısından izleme faaliyetinde bulunmaktadır. Bağımsız denetim sektörünün işleyişinde etkinliği artırmak üzere Kurulun diğer birimlerinden gelen bildirimler de izleme faaliyetinde dikkate alınmakta, bunun sonucunda bağımsız denetim kuruluşları nezdinde kalite kontrol çalışmaları yürütülmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları nezdinde gerçekleştirilen gözetim faaliyetinin etkinliğini arttırmak amacıyla başlatılan Uzaktan Veri Alım Projesi tamamlanmış olup, gözetim kapsamında elektronik ortamda çeşitli raporlar alınması mümkün hale gelmiştir.

## 2. Kapsam

Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi Başkanlığınca, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 22/e maddesi ve bağımsız denetime ilişkin Kurulumuz düzenlemeleri uyarınca, bağımsız denetim kuruluşlarının Kurulumuzun bağımsız denetim standartlarına uygun olarak denetim faaliyetlerini yürütüp yürütmediğinin tespiti amacıyla bağımsız denetim kuruluşları nezdinde kalite kontrol incelemelerinde bulunmaktadır.

Avrupa Birliği'nin bağımsız denetime ilişkin Sekizinci Direktifinin 30'uncu maddesinde, bağımsız denetim kuruluşları nezdinde yapılan inceleme sonuçlarından kamunun bilgilendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Bu kapsamda Kurulumuzca gerçekleştirilen kalite kontrol çalışmaları ile ilgili olarak kamuya açıklama yapma ihtiyacı doğmuştur.

Kurulumuzca; 2011 yılında 12 adet bağımsız denetim kuruluşu nezdinde kalite kontrol amaçlı incelemelerde bulunulmuş, bu incelemelerin tamamı sonuçlandırılmıştır.

Anılan dönemde bağımsız denetim kuruluşları nezdinde Kurulca gerçekleştirilen kalite kontrol çalışmalarına ilişkin istatistiklerin yer aldığı tablo aşağıda yer almaktadır:

| 2011 YILI KALİTE KONTROL İSTATİSTİKLERİ |                  |                   |       |                       |                               |
|---|------------------|-------------------|-------|-----------------------|-------------------------------|
| Yıl                                     | Listeden çıkarma | İdari para cezası | Uyarı | İncelemesi Devam Eden | Kalite Kontrol Çalışma Sayısı |
| 2011                                    | -                | 3                 | 9     | -                     | 12                            |

### 3. Genel Tespitler

Kurul'ca 2011 yılı içinde 12 adet bağımsız denetim kuruluşu nezdinde yapılan incelemeler sonucunda, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerle ilgili olarak ulaşılan tespitlere ana hatlarıyla aşağıda yer verilmiştir.

#### 3.1. Kuruluş şartlarına uyum

Bu bağımsız denetim kuruluşlarından 1'inin Kurulumuzun Seri:X, No:22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"inin (Tebliğ) İkinci Kısımının 3'üncü maddesinde belirtilen kuruluş şartlarından birini taşımadığı tespit edilmiştir. Söz konusu incelemede, kuruluş şartına ilişkin tespit edilen aykırılık; "Yeterli mekan ve teknik donanımına sahip olunmaması" hususudur.

#### 3.2. Bağımsız denetim çalışmalarında belgelendirme

Bu bağımsız denetim kuruluşlarının 10'unda, gerçekleştirilmiş olan bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesi sonucunda, bağımsız denetim çalışmasının belgelendirilmesi konusunda önemli eksiklikler tespit edilmiştir. Bağımsız denetim çalışmalarının belgelendirilmesinde görülen genel eksiklikler aşağıda belirtilmektedir:

- Uygulanan denetim prosedürlerinin içeriği, zamanı, çalışmanın ve kontrollerin kimler tarafından yapıldığı ve yapılan çalışmaların sonuçları hakkında yeterli bilgi bulunmaması,
- Yapılan çalışmalarda, finansal tablolardaki bazı hesap kalemlerine ilişkin kontrollerin yapıldığına dair denetim kanıtlarının çalışma dosyalarında bulunmaması,
- Bağımsız denetim plan ve programının belgelendirilmemesi,
- Bağımsız denetçinin müşteri şirketin bulunduğu sektörü ve iş çevresini anlamaya yönelik yapmış olduğu değerlendirmelerin belgelendirilmemesi,
- Bağımsız denetçinin müşteri şirketin muhasebesini ve iç kontrol sistemini anlamaya yönelik yapmış olduğu çalışmaların belgelendirilmemesi,
- Bağımsız denetçi tarafından kullanılan örnekleme tekniklerine ilişkin açıklamaların belgelendirilmemesi,
- Bağımsız denetçilerce uygulanan denetim tekniklerine ilişkin açıklamaların belgelendirilmemesi
- Çalışma kağıtlarının nitelik ve içerik açısından yetersiz oluşu,
- Risk değerlendirmeleri ve önemlilik seviyesinin belirlenmesine ilişkin yapılan çalışmaların belgelendirilmemesi,

- Yapılan bağımsız denetim çalışmasında takip edilecek bağımsız denetim stratejisinin belgelendirilmemesi,
- Mesleki şüphecilik anlayışı çerçevesinde, bağımsız denetim çalışması esnasında karşılaşılabilecek muhtemel hile ve usulsüzlüklere ilişkin yapılmış değerlendirmelerin ve çalışmaların belgelendirilmemesi,
- Müşteri şirket yönetiminden finansal tabloların hazırlanmasında hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi için gerekli önlemlerin alındığına ve bu konudaki sorumluluğunun yönetime üstlenildiğine dair teyit mektubunun alınmaması.
- Bağımsız denetim çalışmasının kalitesinin kontrolüne ilişkin yapılmış çalışmanın belgelendirilmemesi.

### 3.3. Uygun ve yeterli miktarda denetim kanıtlarının elde edilmesi

Bu bağımsız denetim kuruluşlarının 10'unda, makul güvence sağlayacak ölçüde yeterli, güvenilir ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilmesi konusunda önemli eksiklikler bulunduğu tespit edilmiştir. Pek çok bağımsız denetim çalışmasında müşteri şirket tarafından sağlanan bilgilerin denetim teknikleri kullanarak teyidinin yapılmadığı görülmüştür. Yeterli ve uygun nitelikte bağımsız denetim kanıtı toplanması konusunda tespit edilen genel eksiklikler aşağıda belirtilmektedir:

- Kasa sayımına katılmaması,
- Stok sayımına katılmaması ve stokların değerlemesine ilişkin çalışma yapılmaması,
- Ticari alacak ve borçlarla ilgili olarak alıcı ve satıcılardan yeterli düzeyde mutabakat alınmayarak müşteri şirketçe sunulan belgelerin temel alınması,
- Alacakların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespitine yönelik çalışma yapılmaması,
- Bankalardan yeterli düzeyde mutabakat alınmaması,
- Amortisman hesaplama tablolarının şirketten temin edilerek doğruluğunun kontrol edilmemesi,
- İlişkili taraflarla yapılan işlemlerle ilgili detaylı bilgi ve belgeye yer verilmemesi,
- İnceleme, bilgi toplama, doğrulama ve analitik inceleme tekniklerinin kullanılmasında eksiklikler olması,
- Dışarıdan alınan hizmetlerde, uzman raporlarında ulaşılan sonuçların doğruluğunun değerlendirilmeyerek aynen kabulü,
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü testlerine ilişkin çalışma kağıdı bulunmaması vb.

### 3.4. Risk değerlendirmeleri ve önemlilik seviyesinin belirlenmesi

Bu bağımsız denetim kuruluşlarının 8'inde, gerçekleştirilmiş olan bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesi sonucunda, bu çalışmalarda uygulanacak denetim prosedürlerinin

kapsamını ve zamanını belirleyecek olan önemlilik seviyesinin belirlenmesi ile işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgeler ve yapılan açıklamalarla ilgili önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesine ilişkin herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır.

### **3.5. Genel bağımsız denetim plan ve programı**

Genel bağımsız denetim plan ve programlarının incelenmesi sonucunda, bu bağımsız denetim kuruluşlarının 7'sinde, bağımsız denetim plan ve programına ilişkin tespit edilen temel eksiklikler aşağıda belirtilmektedir:

- Kurulun tüm finansal raporlama standartlarını kapsayan işletme türleri itibariyle ayrı ayrı hazırlanmış bağımsız denetim plan ve programı olmaması,
- Mevcut bağımsız denetim plan ve programlarının güncellenmemesi,
- Bağımsız denetim çalışmasında kullanılacak denetim tekniklerinin yapısı, kapsamı ve zamanlamasının bağımsız denetim planında açıklanmaması,
- Bağımsız denetim planında bağımsız denetim çalışmasında izlenecek stratejiye ilişkin detaylı bilgiye yer verilmemesi.

### **3.6. Denetim çalışmalarında analitik prosedürlerin yerine getirilmesi**

Bu bağımsız denetim kuruluşlarının 5'inde, bu kuruluşlarca gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesi sonucunda, potansiyel denetim risklerinin tespitine yönelik olarak denetim çalışmasının planlanması aşamasında gerçekleştirilmesi gereken analitik inceleme tekniklerinin uygulanmadığı tespit edilmiştir. Analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasında görülen genel eksiklikler aşağıda belirtilmektedir:

- Varsayım ve modellemelere yer verilmemesi,
- Kuruluşun faaliyetlerini ve iş çevresini anlamaya yönelik değerlendirmelere yer verilmemesi,
- Kuruluşun içinde bulunduğu sektöre ilişkin incelemelerin yapılarak sektörel risklerin ortaya konmaması,
- Analiz teknikleri uygulanarak müşteri şirketin finansal durumunun analizini yapmaya yönelik çalışmalarda bulunulmaması.

### **3.7. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi**

Bu bağımsız denetim kuruluşlarının 6'sında, bu kuruluşlarca gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesi sonucunda, müşteri şirketlerin muhasebe ve iç kontrol sistemini anlamaya yönelik çalışmalara ve değerlendirmelere ilişkin herhangi bir belgeye rastlanmamıştır.

### **3.8. İlişkili taraf işlemleri**

Bu bağımsız denetim kuruluşlarının 3'ünde, bu kuruluşlarca gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesi sonucunda, ilişkili taraf işlemleri ile ilgili yeterli



belgelendirme yapılmadığı tespit edilmiştir. İlişkili taraf işlemlerinin ortaya konmasında tespit edilen temel eksiklikler aşağıda belirtilmektedir:

- İlişkili taraflar ile yapılan olağandışı işlemler veya olağandışı fiyatlarla gerçekleştirilen işlemleri ortaya çıkarmak üzere gerekli denetim tekniklerinin uygulanmaması,
- İlişkili taraf işlemlerine ilişkin yeterli bağımsız denetim kanıtı elde edilememesine rağmen bağımsız denetim raporunda olumlu görüş verilmesi.

### **3.9. Gerçeğe uygun değer hesaplamalarının doğruluğunun kontrolü**

Bu bağımsız denetim kuruluşlarının 2'sinde, bu kuruluşlarca gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesi sonucunda, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uygun olarak hazırlanması gereken finansal tablolarda makul değer hesaplamalarında hataların olduğu, öte yandan yapılan hesaplamaların doğruluğu ve uygunluğuna ilişkin kontrollerin yapılmadığı tespit edilmiştir.

### **3.10. Mesleki eğitim verilmesi**

Bu bağımsız denetim kuruluşlarının 5'inde bağımsız denetçilerin mesleki yeterliliğini sağlamak üzere gerekli mesleki eğitim ve deneyimi kazandırmak amacıyla bağımsız denetim mesleği ile ilgili eğitim imkânı sağlanmadığı veya verilen eğitimin yetersiz olduğu, hizmet içi eğitim ve refakat çalışmasında bulunulmadığı tespit edilmiştir.

### **3.11. Kurul'a bildirim yükümlülükleri**

Bu bağımsız denetim kuruluşlarının 2'sinin, Kurul'a bildirim yükümlülüğü kapsamında, Kurul'a yazılı ve elektronik ortamda iletmek zorunda olduğu bilgi ve belgeleri ilemediği veya gecikmeli olarak ilettiği tespit edilmiştir.

### **3.12. Bağımsız denetim sözleşmeleri**

Bu bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim sözleşmelerinin incelenmesi sonucunda, 2'sinin bağımsız denetim sözleşmelerinde Tebliğ'e aykırılık veya eksiklikler tespit edilmiştir. Sözleşmelerdeki bu aykırılık ve eksiklikler genel olarak aşağıda belirtilmektedir:

- Tebliğ ile belirlenen asgari unsurlara yer verilmemesi,
- Sözleşmelerde yer alan bağımsız denetçiler ile denetimleri gerçekleştiren kişilerin farklı olması.

### **3.13. Diğer**

Kalite kontrol çalışmalarında tespit edilen diğer hususlar ise aşağıda belirtilmektedir:

- Ekip, yetki ve görev dağılımında unvanlara dikkat edilmemesi,
- Denetim çalışmasının sorumlu ortak baş denetçinin gözetim ve koordinasyonunda yürütülmemesi,
- Bağımsız denetim dosyaları üzerinde kalite kontrolü çalışması yapılmaması,

- Denetlenen bütün şirketler için aynı faiz ve iskonto oranları uygulanarak, finansman geliri ve gideri, kıdem tazminatı karşılığı vb. hesaplamaların yapılması,
- Şirketlerin yapmış oldukları muhasebe tahminlerinin bağımsız denetim kuruluşlarının yeterince değerlendirilmemesi.

#### 4. Genel Değerlendirme

Genel olarak bakıldığında, birçok denetim çalışmasında belgelendirmenin yetersiz oluşu nedeniyle yapılan çalışmanın bağımsız denetim raporuna yeterli ve uygun nitelikte dayanak oluşturmadığı, aynı zamanda denetim çalışmasının denetim standartlarına uygun olarak yürütüldüğüne dair bir kanıt ortaya koyamadığı görülmüştür. Çalışma kâğıtlarının nitelik ve içerik açısından yetersiz olması sonucu finansal tablolarda kullanılan varsayımların sınanması mümkün olmamıştır. Yürütülen denetimlerde; iç kontrol sisteminin incelenmesi, risk değerlendirmeleri ve önemlilik seviyesinin belirlenmesi, analitik prosedürlerin yerine getirilmesi ve ayrıntılı planlamanın yapılmasına yönelik çalışmalarda bulunulmaması bağımsız denetim çalışmalarının makul güvenceyi sağlayacak çalışmalar olmaktan uzaklaşılması sonucunu doğurmuştur.

Sonuç olarak, bağımsız denetim kuruluşları nezdinde Kurulumuzca yürütülen kalite kontrol çalışmaları sonucunda Tebliğ'e aykırı şekilde denetim çalışmasını gerçekleştirdiği ve/veya Kurul'a karşı yükümlülüklerini yerine getirmediği tespit edilen 11 bağımsız denetim kuruluşu ve denetçileri ile ilgili olarak idari para cezası ve uyarıda bulunma şeklinde yaptırımlar uygulanmıştır.



