

BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR

G. Meral DALKILIÇ

YMM-Bağımsız Denetçi

Vektör Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.

SUNUM PLANI

- Bağımsız Denetimin Amacı
- Türkiye’de Finansal Raporlama Mevzuatı
- Bağımsız Denetime Tabi Olma Hadleri
- Bağımsız Denetim Pazarına İlişkin Büyüklükler
- Bağımsız Denetim Uygulamasında Yaşanan Sorunlar
 - TMS/TFRS/BOBİ FRS’nin Uygulanmasında Karşılaşılan Zorluklar
 - Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Denetime Hazır Olmaması
 - Şirket Yönetiminin İş Birliği Eksikliği
 - Bağımsızlık ve Tarafsızlık Sorunu
 - Denetim Alanında Yetişmiş İnsan Kaynağı Eksiği
- Öneriler

BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI

- Finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.



TÜRKİYE'DE FİNANSAL RAPORLAMA MEVZUATI

- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) – 1992
- Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) - 2006
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) - 2018
- Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) - 2023

BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLMA HADLERİ

| Bağımsız Denetime Tabi Olma Hadleri | 2024 |
|-------------------------------------|------------------------|
| Aktif Büyüklüğü | 150 Milyon Türk Lirası |
| Net Satış Hasılatı | 300 Milyon Türk Lirası |
| Çalışan Sayısı | 150 Kişi |

- KGK verilerine göre 2022 yılında bağımsız denetime tabi şirket sayısı;
 - 5.407 TRFS
 - 6.807 BOBİ FRS
- Toplam 11.854 şirket

BAĞIMSIZ DENETİM PAZARINA İLİŞKİN BÜYÜKLÜKLER

| Bağımsız Denetim Kuruluşları | 2025 |
|------------------------------------|--------|
| Bağımsız Denetim Şirketi | 425 |
| Denetimi Üstlenen Bağımsız Denetçi | 40 |
| Bağımsız Denetçi Sayısı | 17.586 |

BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR



TMS/TFRS/BOBİ FRS
'nin Uygulanmasında
Karşılaşılan Zorluklar

Bağımsız Denetim
Standartlarının
Uygulanmasında
Karşılaşılan Zorluklar

Bağımsız Denetim Sektöründe ve
Denetlenen Şirketlerde Çalışanların ve
Yöneticilerin Bilgi ve Deneyim Eksiklikleri
(Denetim Alanında Yetişmiş İnsan
Kaynağı Eksiği)



TMS/TFRS/BOBİ FRS'NİN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR



Temel mesele uygulamada karşılaştığımız firma ve muhasebe sistemi yapısının Bağımsız Denetim Standartları ve Muhasebe Standartlarında anlatılan sistematığe tam olarak oturmamasından kaynaklanmaktadır.

Kurum tarafından yapılan düzenlemelerle (BOBİ FRS ve KÜMİ FRS gibi) **Standartlar ile uygulama arasındaki boşluğu** kapatmış olmakla birlikte sorunun tam olarak ortadan kalktığı söylenmez.

Ayrıca, Firma muhasebe biriminin **Muhasebe Standartları konusunda yeterince bilgi sahibi olmaması** da yaşanan en önemli sorunlardandır.

TMS/TFRS/BOBİ FRS'NİN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

Örnek vermek gerekirse;

- ❑ Muhasebe Standartlarında Maddi Duran Varlıklara amortisman uygulamasında **kalıntı değer** belirlendikten sonra amortisman ayrılmaktadır. Dolayısıyla kalıntı değer belirlenmesi, **faydalı ömrün tahmin** edilmesi gerekiyor.
- ❑ Firmanın VUK' a göre yapmış olduğu amortisman hesaplamasından farklı bir hesaplama daha yapması daha gerekiyor. VUK'a göre yapılan hesaplamalara alışık olan Firmanın farklı bir hesaplama daha yapması –*fazlaca bilgi sahibi olmadığı için*- hem doğru yapamıyor hem de süreci uzatıyor.



TMS/TFRS/BOBİ FRS'NİN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

Yıllara Sari İnşaat İşlerinde **tamamlanma yüzdesi**, toplam **tahmini maliyetin** belirlenmesinde de benzeri sorunlar karşımıza çıkmakta.

İnşaat tamamlandıktan sonra gelir ve gider hesaplarına aktarılmasına alışık olan Firma, tamamlanma yüzdesine göre hasılat ve maliyet belirlemekte yanlışlıklar yapabiliyor.



TMS/TFRS/BOBİ FRS'NİN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

Kıdem tazminat karşılığı belirlenmesinde çalışanların çalışma sürelerine ilişkin tahminler, **Şüpheli alacak karşılığı** belirlenmesinde tahsil kabiliyeti ile ilgili belirlemeler yapılması gerekmektedir.



TMS/TFRS/BOBİ FRS'NİN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

Sonuçta,

Mali tabloların TMS/ TFRS/ BOBİ FRS dönüşümlerinde Firmaların **Muhasebe Standartlarını bilen ve uygulayan** muhasebe birimleri olmadığı için zorluklar yaşanıyor.



TMS/TFRS/BOBİ FRS'NİN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

Bir başka sorun ise; VUK-MSUGT'a göre tutulan **yasal defterlere**, dönüşüm işlemi için yapılan **sınıflandırma ve düzeltme kayıtlarının yapılamaması**, **ikinci bir kayıt sistemi oluşturularak**, dışarda harici olarak tutulması ve her yıl yansıma kayıtları ile (mesela amortisman kayıtları, kıdem tazminat karşılığı kayıtları gibi...) aktarılan kayıtların uzun yıllar sonucu (6-7 yıl) sürekli yansıtılarak aktarımında teknik zorluklar olabiliyor.



TMS/TFRS/BOBİ FRS'NİN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

Dönüşüm işlemlerinde yapılan kayıtlar **manuel** olarak yapılıyor ve yasal defterlere kayıt edilmiyor. Firma bunları muhafaza etmesi gerekiyor. Bunları muhafaza edemediğinde, bir önceki denetim Firmasının denetlediği Firmaya denetim hizmeti verdiğimizde bu **kayıtlara ulaşmada sıkıntılar** yaşayabiliyoruz.

Firmanın ürettiği VUK'a göre ve BOBİ FRS/ TFRS'e göre oluşturulan **İKİ TÜR** mali tablolar var.



TMS/TFRS/BOBİ FRS'NİN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

2023 ve 2024 mali tablolarının Enflasyon Muhasebesine göre düzenlenmesi nedeniyle VUK ve TFRS Enflasyon Muhasebesinde Yaşanan Zorluklar

- ❑ Kullanılan Endeks Farklılığı (Yİ-ÜFE & TÜFE)
- ❑ Düzeltilen Hesap Kalemleri (Sadece Bilanço & Hem Bilanço Hem gelir Tablosu)
- ❑ Başlangıç Yılı (2023 & 2021'den)
- ❑ Sunum Endeksi (TFRS/BOBİFRS'de 2022 mali tablolarının endekslenmesi)



TMS/TFRS/BOBİ FRS'NİN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

Bazı Soru İşaretli Alanlar

- ❑ Stok sayımı yapıp tutanak alındıktan sonra, Şirketin **Stok affına** girmesi
- ❑ Stok affı sonucu **Kayda Alınan Emtia Karşılık** hesabı, Diğer Duran Varlıklarda **Geçici Hesap** gibi hesapların kullanılması ve bu hesaplara ilişkin sınıflandırma kayıtlarında nereye yazılacağı, nasıl değerlendirileceği...
- ❑ Yıllara Sari İşlerde **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri** ve Hakedişleri Hesaplarının sınıflandırma kaydında nereye yazılacağı...



TMS/TFRS/BOBİ FRS'NİN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

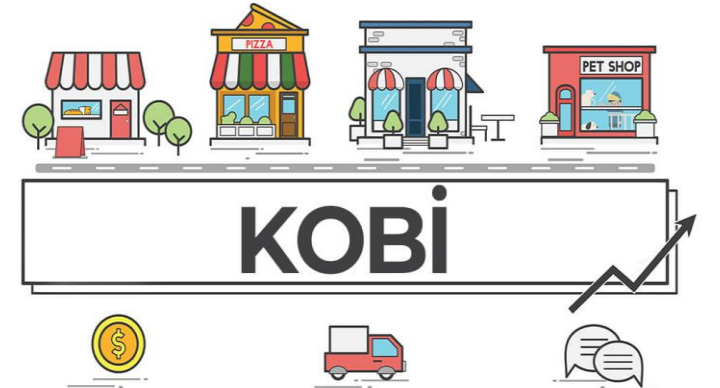
- ❑ Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Denetime Hazır Olmaması
- ❑ Şirket Yönetiminin İş Birliği Eksikliği
- ❑ Bağımsızlık ve Tarafsızlık Sorunu



KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERİN DENETİME HAZIR OLMAMASI

Her ne kadar çeşitli standartlarda küçük ölçekli işletmeler için istisnalar getirilmiş olsa da Bağımsız Denetim Standartları, **kurumsallaşmış**, organizasyonunu büyük ölçüde tamamlamış, tüm birimleri etkin çalışan, **büyük ölçekli firmalar için** daha uygulanabilir niteliktedir.

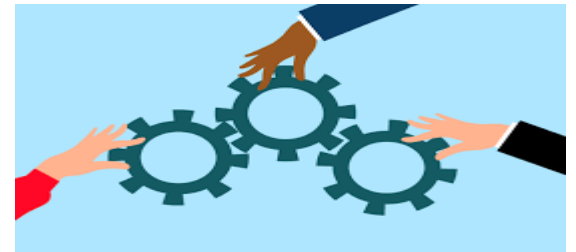
Küçük ve Orta ölçekli işletmeler ve kurumsallaşmasını tamamlayamamış, **genellikle aile şirketi niteliğindeki şirketler** için zorluklar ortaya çıkabiliyor.



KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERİN DENETİME HAZIR OLMAMASI

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler genellikle aile şirketleridir. Bu şirketlerde;

- ❑ İş akışları ve **departman organizasyonları** net değildir.
- ❑ **Gözlem ve sorgulama tekniklerinin** uygulanmasında zorluklarla karşılaşılabilir.
- ❑ Bazı konularda muhatap bulunamıyor ya da her konuda tek muhatap olabiliyor.
- ❑ Şirket sahibi (genellikle tek kişi) operasyonel süreçlerin yürütülmesinde söz sahibi, **birim yöneticileri etkisiz** kalabiliyor.
- ❑ **Görev ve yetki tanımları** net değil



KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERİN DENETİME HAZIR OLMAMASI



Bu nedenlerle;

- ❑ Denetimin **planlanmasında zorluklarla** karşılaşılabilir. İş akışları tam olarak netleştirilemediğinden planlamada denetçilerin görev dağılımı ve harcayacakları zaman bakımlarından gerçekten uzaklaşılabilir. Denetim Standartlarına uyum sağlayabilmek için planlama ve strateji konularındaki **çalışma kağıtları şekilsel** olarak doldurulabilir.
- ❑ Bu tür işletmelerde genellikle **iç kontrol birimi bulunmadığından** ve iç kontrol işlemlerinin anlaşılması zorlaşıyor, kontrol testleri ya hiç yapılamıyor ya da yetersiz kalıyor.

KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERİN DENETİME HAZIR OLMAMASI

- ❑ Genellikle **maddi doğruluk testlerine** ağırlık verildiğinde ise Firma yetkilileri tarafında iş yoğunluğu ya da yapılan işlemin gereksizliği gibi gerekçelerle zorluk çıkartılabiliyor.
- ❑ Denetlenen Firmalar tarafından Bağımsız Denetimin mantığı ve niteliği tam olarak anlaşılamadığından(**şekilsel bir denetim olarak algılanabiliyor**) görüş ve mali tablolar konusunda baskılarla karşılaşılabilir.



ŞİRKET YÖNETİMİNİN İŞ BİRLİĞİ EKSİKLİĞİ



- ❑ Üst yönetimden sorumlu olanlar ile Şirket Yöneticilerinin aynı kişiler olması, Şirket yöneticilerinin bağımsız denetim kavramına tam olarak hakim olmamaları nedeniyle denetçilere **eksik, gecikmeli veya yanıltıcı** bilgi vermesi
- ❑ **Bilgi ve belge almada yaşanan zorlukların** yanında zaman zaman Firmalardan denetimin standartlarına göre alınması gereken bilgi ve belgeler, denetim kanıtları tam olarak alınmadan raporun kısa sürede verilmesi baskısı
- ❑ Denetim ekibinin karmaşık veya ihtilaflı konuları çözebilme kabiliyetini olumsuz etkileyebilen, işletme yönetimin **iş birliği eksikliği** veya yönetim tarafından yapılan aşırı baskılar
- ❑ Yönetimin bazı işlemleri açıklamaktan kaçınması veya belgelendirmemesi

BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIK SORUNU

- ❑ Müşteri şirketle **uzun süreli ilişki** nedeniyle denetçilerin tarafsızlığının azalması
- ❑ Denetim ücretlerinin müşteri şirket tarafından ödenmesi, asgari ücret tarifesinin olmaması
- ❑ Bağımsız Denetçilerin **vergi danışmanlığı** verdikleri Şirketlere bağımsız denetim hizmeti de vermesi
- ❑ Denetlenen Şirketlerin TFRS/BOBİ FRS konusundaki bilgi eksikliği nedeniyle denetçinin aşırı yönlendirmesine açık olması



BAĞIMSIZ DENETİM SEKTÖRÜNDE VE DENETLENEN ŞİRKETLERDE ÇALIŞANLARIN VE YÖNETİCİLERİN BİLGİ VE DENEYİM EKSİKLİKLERİ (DENETİM ALANINDA YETİŞMİŞ İNSAN KAYNAĞI EKSİĞİ)

- ✓Yeterli deneyime sahip denetçilerin olmaması
- ✓Özellikle karmaşık finansal işlemleri inceleyebilecek uzmanların eksikliği.



BAĞIMSIZ DENETİM SEKTÖRÜNDE VE DENETLENEN ŞİRKETLERDE ÇALIŞANLARIN VE YÖNETİCİLERİN BİLGİ VE DENEYİM EKSİKLİKLERİ (DENETİM ALANINDA YETİŞMİŞ İNSAN KAYNAĞI EKSİĞİ)

- ❑ Yeni mezunların TMS-TFRS ve enflasyon muhasebesi gibi teknik konularda yetersiz oluşu
- ❑ Sürekli değişen mevzuatlara adaptasyon zorluğu



ÖNERİLER

□ Bağımsız Denetim Standartlarının uygulanması ve çalışma kağıtlarının hazırlanmasında **küçük ve orta ölçekli işletmeler için** daha esnek davranılması konusunda düzenleme yapılması



ÖNERİLER

- ❑ Firmaların TMS/TFRS/BOBİ FRS'e dönüştürülmüş mali tablolar hazırlayabilmesine **yetkin Bağımsız Denetçi lisansına sahip meslek mensubu** istihdam etmesi
- ❑ İstihdam etmiyorsa da dönüşüm işlemlerini yapıp mali tablolar hazırlayacak **meslek mensubundan hizmet alımının sağlanması** konusunda KGK tarafından düzenleme yapılması



ÖNERİLER

□ VUK’da yapılacak bir değişiklik ile TMS/ TFRS ve BOBİ FRS çerçevesinde yapılan finansal raporlama kayıtlarının, **ticari defterlere yasal olarak işlenmesine olanak** sağlanmalı, böylelikle TTK ve KGK düzenlemeleri uyumlu hale gelecektir.



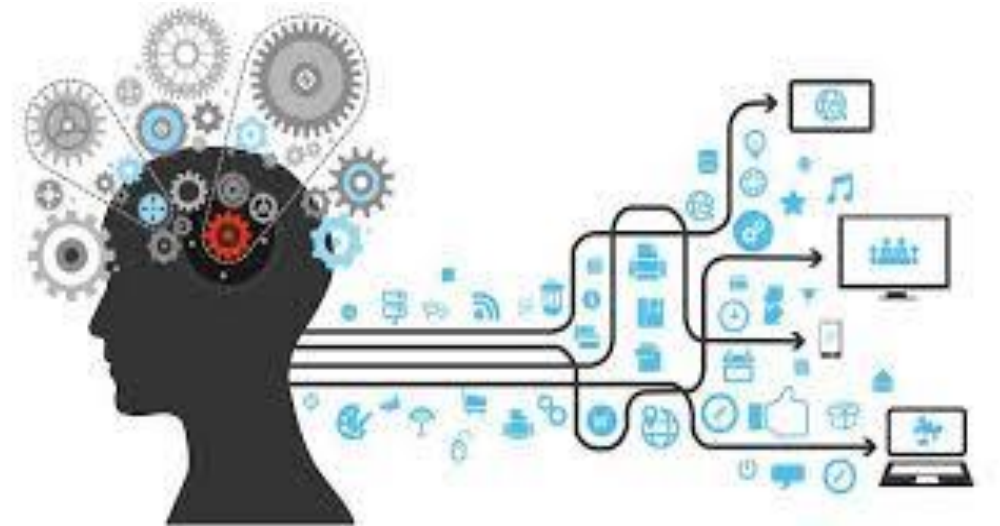
ÖNERİLER

- ❑ Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile **zorunlu bağımsız denetime tabi olmayan Şirketlerin denetimine** ilişkin oluşan mevzuat boşluğu yeni bir yönetmelikle veya TTK’da yapılacak değişiklikle giderilmelidir.



ÖNERİLER

❑ **Dijital çağa** uyum sağlamak için **veri odaklı denetime** geçiş için gerekli yatırımlar yapılmalı, hem denetçilerin eğitimi, hem Şirketlerin finansal yapılarının güçlenebilmesi için Denetim Şirketlerine sermayedarlar da hissedar olabilmemesinin yolu açılmalı.





TEŞEKKÜRLER....