

İSTANBUL BİLGİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ PROGRAMLAR ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

COVID-19'UN KİLİT DENETİM KONUSU AÇIKLAMALARINA
ETKİLERİ: BİST-30'DA BİR ARAŞTIRMA

Selin DURAK
119758007

Doç. Dr. Derya ÜÇÖĞLU

İSTANBUL
2023

İSTANBUL BİLGİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ PROGRAMLAR ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

COVID-19'UN KİLİT DENETİM KONUSU AÇIKLAMALARINA
ETKİLERİ: BİST-30'DA BİR ARAŞTIRMA

Selin DURAK
119758007

Doç. Dr. Derya ÜÇÖĞLU

İSTANBUL
2023

COVID-19'un Kilit Denetim Konusu Açıklamalarına Etkileri: BİST-30'da Bir
Araştırma
Impact of COVID-19 on Disclosures of Key Audit Matters: A Research in BİST-
30

Selin Durak

119758007

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Derya ÜÇOĞLU
İstanbul Bilgi Üniversitesi
Jüri Üyesi: Prof. Dr. Cenktan ÖZYILDIRIM
İstanbul Bilgi Üniversitesi
Jüri Üyesi: Prof. Dr. Burcu ADİLOĞLU
İstanbul Üniversitesi

Tezin Onaylandığı Tarih: 08/05/2023

Toplam Sayfa Sayısı:

Anahtar Kelimeler (Türkçe)

- 1) Denetim
- 2) Bağımsız Denetim
- 3) Kilit Denetim Konuları
- 4) BİST 30
- 5) COVID-19

Anahtar Kelimeler (İngilizce)

- 1) Audit
- 2) Independent Audit
- 3) Key Audit Matters
- 4) BIST 30
- 5) COVID-19

ÖNSÖZ

Tezimin her aşamasında değerli katkılarıyla ve tecrübesiyle beni yönlendiren, tezimin ortaya çıkmasında büyük emeği olan değerli hocam Doç. Dr. Derya ÜÇÖĞLU'na...

Sevgili eşim Erkay'a...

Her konuda beni cesaretlendiren annem ve babama...

Geleceğe karşı en büyük motivasyonumu sağlayan çocuklarıma...

Canı gönülden teşekkür ediyorum.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	viii
TABLO LİSTESİ.....	ix
ŞEKİL LİSTESİ.....	xi
ÖZET	xii
ABSTRACT	xiii
GİRİŞ	1
I. BÖLÜM.....	3
DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMLARI.....	3
1.1. DENETİM KAVRAMI.....	3
1.1.1. Denetimin Tanımı.....	3
1.1.2. Denetimin Özellikleri	4
1.1.3. Denetimin Türleri	5
1.1.3.1. Faaliyet Denetimi.....	5
1.1.3.2. Uygunluk Denetimi	5
1.1.3.3. Finansal Denetim	5
1.1.4. Denetçinin Tanımı ve Türleri	6
1.1.5. Denetim Süreci	7
1.1.6. Türkiye’de Denetimin Gelişimi.....	8
1.2. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI	10
1.2.1. Bağımsız Denetim Tanımı.....	10
1.2.2. Bağımsız Denetimin Özellikleri	10
1.2.3. Bağımsız Denetimin Amacı, Önemi ve Faydaları.....	11
1.2.3.1. Bağımsız Denetimin Amacı.....	11
1.2.3.2. Bağımsız Denetimin Önemi ve Faydaları.....	12
1.2.4. Bağımsız Denetime İlişkin Standartlar.....	13
1.2.4.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	14

1.2.4.2. Uluslararası Denetim Standartları.....	15
II. BÖLÜM	17
KİLİT DENETİM KONULARI.....	17
2.1. KİLİT DENETİM KONULARI KAVRAMI.....	17
2.1.1. Kilit Denetim Konularının Ortaya Çıkışı ve Tarihi Süreç	17
2.1.2. Kilit Denetim Konuları Tanımı	18
2.1.3. Kilit Denetim Konularının Tespiti	19
2.1.4. Kilit Denetim Konularının Raporlarda Bildirilmesi ve Bildirimin Özellikleri.....	21
2.1.5. Kilit Denetim Konularının Raporda Açıklanmasının Faydaları.....	23
III. BÖLÜM.....	24
KİLİT DENETİM KONULARIYLA İLGİLİ AÇIKLAMALARI ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	24
3.1. SALGIN HASTALIKLAR VE COVID – 19.....	24
3.1.1. SALGIN HASTALIK VE PANDEMİ KAVRAMLARI.....	24
3.1.1.1. Salgın (Salgın Hastalık) Kavramı	24
3.1.1.2. Pandemi Kavramı	24
3.1.2. KORONAVİRÜSLER VE COVID-19	25
3.1.2.1. Koronavirüs Kavramı	25
3.1.2.2. Koronavirüs Çeşitleri.....	25
3.1.2.3. Koronavirüs Semptomları.....	26
3.1.2.4. Dünyadaki ve Ülkemizdeki COVID–19 Yayılımı ve Oranları	27
3.2. LİTERATÜR TARAMASI.....	29
3.3. COVID-19’UN KİLİT DENETİM KONUSU AÇIKLAMALARINA ETKİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	31
3.3.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi.....	32
3.3.2. Araştırmanın Amacı	32
3.3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Örneklemi.....	32

3.3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları	34
3.3.5. Veri Toplama Yöntemi.....	34
3.3.6. Araştırmanın Yöntemi	34
3.3.7. Bulgular	35
3.3.7.1. BİST-30 Firmalarının Denetim Şirketi ve Bağımsız Denetim Raporu Görüşlerinin Dağılımı ile Temel Bilgiler	36
3.3.7.2. BİST-30’da Yer Alan Firmaların Denetim Şirketleri..	39
3.3.7.3. Denetim Şirketlerinin Yıllara Göre Bahsettiği Kilit Denetim Konuları.....	40
3.3.7.3.1. 2019 Yılında Denetim Şirketlerinin İncelediği Kilit Denetim Konuları ve Yüzdesel Dağılımı	41
3.3.7.3.2. 2020 Yılında Denetim Şirketlerinin İncelediği Kilit Denetim Konuları ve Yüzdesel Dağılımı	44
3.3.7.3.3. 2021 Yılında Denetim Şirketlerinin İncelediği Kilit Denetim Konuları ve Yüzdesel Dağılımı	46
3.3.7.4. Bağımsız Denetim Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları ve Sayısı	49
3.3.7.4.1. Bağımsız Denetim Raporlarındaki Holding/Yatırım Sektörü Firmalarının Kilit Denetim Konuları	50
3.3.7.4.2. Bağımsız Denetim Raporlarındaki İmalat, Kimya ve İlaç Sektörü Firmalarının Kilit Denetim Konuları	55
3.3.8. COVID-19 Salgınının Bağımsız Denetim Raporlarına ve Kilit Denetim Konularına Etkisi	58
3.3.8.1. COVID-19 Salgınının İşletmenin Sürekliliği Kavramına Etkisi ve Süreklilik Kavramına İlişkin Tespit Edilen Bulgular	58
3.3.8.2. Bağımsız Denetim Raporlarında Geçen COVID’le İlişkili Kelime Sayısı	60
3.3.8.3. BİST-30 Şirketlerinde COVID-19 Sebebiyle Ortaya Çıkan Risklerden Etkilenen Sektörler ve Bağımsız Denetim Raporlarında Bu Duruma İlişkin Açıklamalar.....	62
SONUÇ.....	65

KAYNAKÇA.....	67
---------------	----



KISALTMALAR

AAA	American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği)
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
A.Ş.	Anonim Şirket
BDS	Bağımsız Denetim Standardı / Standartları
BİST	Borsa İstanbul
DSÖ	Dünya Sağlık Örgütü (WHO - World Health Organization)
ECA	European Court of Auditors (Avrupa Sayıştayı)
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
KAP	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş
KDK	Kilit Denetim Konuları
KGK	Kamu Gözetim ve Muhasebe Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board (ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)
PwC	PricewaterhouseCoopers
s.	Sayfa
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TDK	Türk Dil Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurumu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
WHO	Dünya Sağlık Örgütü

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	15
Tablo 3.1: İnsanlarda Görülen Koronavirüsler	25
Tablo 3.2: Araştırma Konusunu Oluşturan Şirketler (BİST 30)	33
Tablo 3.3: Araştırma Kapsamında Yer Alan (BİST 30) Şirketlerin Sektörel Dağılımları ve Frekansları.....	35
Tablo 3.4: Araştırma Konusu Şirketlere İlişkin Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Temel Bilgiler.....	37
Tablo 3.5: Araştırma Konusu Şirketlerin (BİST 30) Bağımsız Denetimini Gerçekleştiren Şirketler ve Denetim Raporlarına İlişkin Veriler.....	40
Tablo 3.6: 2019 Yılında Denetim Şirketlerinin İncelediği Kilit Denetim Konuları ve Sayısı	42
Tablo 3.7: 2020 Yılında Denetim Şirketlerinin İncelediği Kilit Denetim Konuları ve Sayısı	44
Tablo 3.8: 2021 Yılında Denetim Şirketlerinin İncelediği Kilit Denetim Konuları ve Sayısı	47
Tablo 3.9: 2019, 2020 ve 2021 Yıllarına İlişkin BİST-30 Şirketlerinin Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konuları.....	49
Tablo 3.10: Holdinglerce 2019 Yılında İşlenen Kilit Denetim Konuları ve Dağılımı	50
Tablo 3.11: 2019 yılı Holding/Yatırım Sektöründe Açıklanan Kilit Denetim Konuları.....	51
Tablo 3.12: 2020 yılı Holding/Yatırım Sektöründe Açıklanan Kilit Denetim Konuları.....	52
Tablo 3.13: 2021 yılı Holding/Yatırım Sektöründe Açıklanan Kilit Denetim Konuları.....	53
Tablo 3.14: Holding/Yatırım Sektöründe Kilit Denetim Konularının Yüzdesel Olarak Dağılımı (Genel Tablo)	55
Tablo 3.15: İmalat, Kimya ve İlaç Sektörünce 2019 Yılında İşlenen Kilit Denetim Konuları ve Dağılımı.....	56

Tablo 3.16: İmalat, Kimya, İlaç Sektöründe Kilit Denetim Konularının Yüzdesel Olarak Dağılımı (Genel Tablo)	58
Tablo 3.17 : COVID-19 Pandemisinin Yarattığı Risk Durumları ve Ortaya Çıkaran Koşullar.....	60
Tablo 3.18: 2019, 2020 ve 2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetim Raporlarındaki COVID Kelimesi Sayısı.....	61
Tablo 3.19: COVID-19’un Doğrudan Etkilediği Sektörler, Etki Nedeni ve BİST-30 Şirketi.....	62
Tablo 3.20: Yüksek Riskli Şirketler 2020 Kilit Denetim Konularında COVID-19 Açıklamalarına İlişkin Bilgiler.....	63
Tablo 3.21: Yüksek Riskli Şirketler 2021 Kilit Denetim Konularında COVID-19 Açıklamalarına İlişkin Bilgiler.....	64

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1: Denetim Süreci	7
Şekil 1.2: Denetim Süreci	8
Şekil 1.3: Türkiyede Bağımsız Denetimin Gelişimi.....	9
Şekil 1.4: Denetim Standartları	14
Şekil 2.1: Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi Süreci.....	20
Şekil 3.1: COVID-19'un Belirtileri ile Benzer Hastalıkların Belirtilerinin Kıyaslanması	26
Şekil 3.2: Dünya Geneli COVID-19 Haritası	27
Şekil 3.3: Bölgelere Göre Toplam Vaka Sayıları	28
Şekil 3.4: Türkiye'deki Toplam Vaka ve Ölüm Sayıları	29
Şekil 3.5: Araştırma Konusu Şirketlerin (BİST 30) Sektörel Dağılımları (%).....	36
Şekil 3.6: 2019-2020-2021 Araştırma Konusu Şirketlere Yazılan Bağımsız Denetimi Raporlarındaki Görüşlerin Yüzdesel Dağılımı.....	39

ÖZET

İşletmeler faaliyetlerine ortaklarının, paydaşlarının ve toplumun çıkarlarını korumak ve artırmak amacıyla devam etmektedir. Bunu gerçekleştirirken de faaliyetlerin doğru bir şekilde yürütölüp yürütölmediğı, belirlenen hedeflere yaklaşıp yaklaşılmadığının kontrolü de denetim sayesinde olmaktadır. Bu nedenlerle de denetim faaliyetlerinden beklentiler de değışmiştir. Bu beklentiler doğrultusunda denetimin kalitesini artırmak amacıyla birçok kurum ve kuruluş tarafından çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalardan biri de PCAOB ve IAASB'nin başlattığı “Denetçi Raporu Projesi”dir. Bu proje 2011 yılında başlatılmış ve bu projenin sonucu olarak da 2015 yılında ISA 701 no.lu standart yayımlanmıştır. Ülkemizde de bu gelişmeler yakından takip edilmiş olup, denetim konusunda yetkili kurum olan Kamu Gözetim Kurumu bu gelişmeler ışığında Kilit Denetim Konularına ilişkin olan Bağımsız Denetim Standardı 701'i 2017 yılında yayımlamıştır. Bu doğrultuda, kilit denetim konularına daha yakından bakabilmek amacıyla yapılan bu çalışma, üç ana bölümden oluşmakta olup; çalışmanın birinci bölümünde denetim kavramı ile bağımsız denetim kavramları, ikinci bölümünde kilit denetim konularına ilişkin teorik bilgilere yer verilmiş olup, üçüncü bölümde ise BİST 30'da işlem gören şirketler özelinde kilit denetim konularını etkileyen faktörler üzerine COVID-19 özelinde bir araştırma yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, Kilit Denetim Konuları, BİST 30, COVID-19.

ABSTRACT

Businesses operate to maximize the interests of their shareholders, stakeholders, and society. While achieving the goals, auditing activities ensure whether the activities are carried out correctly and whether they approach the specified targets. For these reasons, expectations from audit activities have also changed. Many institutions and organizations have conducted studies to increase audit quality. One of these studies is the "Auditor Report Project" initiated by PCAOB and IAASB. This project was started in 2011, so the ISA 701 standard was published in 2015. These developments have also been closely followed in our country, and the Public Oversight Authority, the authorized institution in auditing, published the Independent Audit Standard 701 related to Key Audit Issues in the Official Gazette in 2017. In this direction, this study, which was carried out to take a closer look at key audit issues, consists of three main parts; in the first part of the study, the concept of auditing and independent auditing concepts, in the second part, theoretical information on key audit issues are given, and in the third part, transactions in BİST 30 are provided. A study specific to COVID-19 was conducted on the factors affecting key audit issues in particular companies that see it.

Keywords: Audit, Independent Audit, Key Audit Issues, BİST 30, COVID-19.

GİRİŞ

Ekonominin yıllar içerisinde gelişimine bağlı olarak şirketler ve yatırımcılar için ekonomik sınırlar ortadan kalkmıştır. Buna bağlı olarak şirketlerin finansal tablolarına ilişkin denetimine ihtiyaç artmış, denetimin de belli standartlara bağlanması bir gerek haline gelmiştir. Finansal tablo denetimlerine ilişkin bilgi kullanıcıları tarafından beklentilerin zaman içerisinde değişmesi ile denetimlere ilişkin ilkeler yeniden şekillenmiş ve şeffaflık talepleri de artmıştır. Günden güne artan bu talepler ile denetimlere ilişkin yeni düzenlemeler ortaya çıkmıştır.

Bağımsız denetim konularına yönelik bu gelişmelerden birisi de denetim kalitesini ve şeffaflığını artırmak için yayınlanan BDS 701sayılı kilit denetim konularının denetim raporlarında bildirilmesi standardıdır. Uluslararası uygulaması 2015'te başlatılan bu standardın ülkemizde ilk uygulaması 2017 yılında Resmi Gazete' de yayınlanması ile 2018 ve devamı yıllarda uygulamaya konulmuştur. Söz konusu standart uyarınca önemlilik kavramı denetçi tarafından esas alınarak ulusal ve uluslararası ekonomik gelişmelerin, şirket içi yatırım kararları ve bunun sonunda yaşanan ortaya çıkan ve finansal tablolara yansıyan değişimleri bağımsız denetim raporlarından faydalananlara kilit denetim konuları başlığı altında açıklanması ile sağlanmaktadır.

Kilit denetim konularının daha iyi açıklanması ve etkinliğinin saptanması için yapılan bu çalışmamızda üç bölümde irdelemiştir. İlk bölümde denetim ve bağımsız denetim konuları ele alınmış olup; denetimin ve bağımsız denetim kavramlarına yönelik temel tanımlamalar, tarihsel gelişimi, ilkeleri ve benzeri konulara yönelik açıklamalar yapılmıştır. İkinci bölümde ise BDS 701 Kilit Denetim Konuları standardının ortaya çıkışı, gerekliliği, faydaları ve tespiti konularında edinilen bilgilere yer verilmiştir. Son bölüm olan üçüncü bölümde ise Kilit Denetim Konularını etkileyen faktörler üzerine COVID-19 pandemisinin etkileri temel alınarak BİST 30 şirketleri özelinde yapılan çalışmaya yer verilmiştir. BİST 30 şirketlerinin 2019, 2020 ve 2021 bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının yıllar itibariyle değişimi COVID-19'un ekonomik etkileri ile değişip değişmediği, denetimin sonucunda ortaya çıkan görüşlere etkisi olup

olmadığı ve bu kilit denetim konularındaki değişime başka bir faktörün etki edip etmediği hususunda açıklamalar yapılmıştır.



I. BÖLÜM

DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMLARI

1.1. DENETİM KAVRAMI

1.1.1. Denetimin Tanımı

Denetim, kökeni eski uygarlıklara kadar dayanan bir kavramdır. Tarihi kaynaklarda denetimle ilgili tespit edilen ilk bulgulara; Mezopotamya krallıklarının tarımsal ürünlerin sayımlarının kontrollerinin yaptırılması, sayımların kontrol ettirilmesi şeklindedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015, s.11).

Denetim kavramının gerek dilimizde gerekse de yabancı kaynaklarda birçok tanımı ve karşılığı bulunmaktadır. Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde karşılığı “*sağlama, teftiş ve murakabe*” iken İngilizce sözlükte karşılığı “*audit, control and inspection*” kelimeleridir (TDK ve Dictionary, 2022).

Denetimin akademik olarak da birçok tanımı yapılmıştır. Yapın bu tanımlardan bazıları şöyledir:

Hukuki anlamda denetim; devlet tüzel kişilikleri ile özel işletmelerin kamu düzenine ve hukuk kurallarına uygun davranıp davranmadıklarıdır (Özyürek, 2012, s.98).

Mali anlamdaki denetim ise, sunulan bilginin, daha önceden belirlenen kriterlere uygunluğunu ve uygunluğa ilişkin derecesini ortaya koymak için belirlenen yeterliliklere sahip denetleyici tarafından delil/kanıt toplama, toplananları değerlendirme ve değerlendirmeleri de raporlama sürecidir (Arens, Elder ve Beasley, 2012, s.24).

Denetimin tanımlamaları yukarıdakilerle sınırlı olmayıp, bu tezde üzerinde durulması gereken ve kastedilen denetim, mali (ekonomik) anlamdaki denetimdir.

1.1.2. Denetimin Özellikleri

Mali anlamda yapılan denetimin başlıca özellikleri şu şekildedir (Bagshaw, 1999, s.98):

- **Denetimde dönem ya da birim olmalıdır.** Denetimin uygulanabilmesi için ilk unsur denetlenecek bir olgunun (birimin) olmasıdır. Denetimin yapılacağı birime ilişkin sınırların önceden belli olması gerekir. Bu birimin ya da alanın yanı sıra denetlenecek dönemin de açık bir şekilde belli olması gerekir. Neyin denetleneceğinin tespitinden sonra, zamanının da belli olması gerekir. Buradaki zaman aylık, üç aylık, altı aylık ya da yıllık gibi aralıkları ifade etmektedir (Sariso, 2019, s.57).
- **Denetim ekonomik konularla ilgili olmalıdır.** Tanımlamalarda da bahsedildiği üzere, denetim birçok alanda yapılabilmektedir. Ancak bu çalışma kapsamındaki denetim, ekonomik (mali) alanlarla ilgili denetimdir. (Erdoğan, 2002, s.56).
- **Denetim tarafsız olmalıdır.** Denetim taraflı bir görüşü yansıtmamalıdır. Denetim gerek denetimi yapan gerekse de yaptıranın kişisel etkilerinden uzak olmalıdır. Denetim önceden belirlenen kriterler (kanun, mevzuat, iç yönergeler vs.) dışına çıkmamalıdır.
- **Denetim profesyonel bir denetçi eşliğinde yapılmalıdır.** Denetim işi önceden belirlenen kriterler ile yetkinliğini belgelendirmiş ve bu konularda yeterli tecrübeye sahip profesyonel denetçiler tarafından yapılmalıdır.
- **Denetim kriterleri önceden belirlenmelidir.** Denetimin uygulandığı alanın belirliliğinin yanı sıra bu alanda yapılacak denetim kriterlerinin de önceden belli ve genel kabul görmüş olması gerekir. Her bir işletmenin ya da her bir denetçinin kendi kriterlerine ya da kendi beklentilerine göre denetim gerçekleştirmemesi, kısacası denetimin rastgele ölçütlerle yapılmaması gerekir.
- **Denetim sonuçları raporlandırılmalı ve belgelendirilmelidir.** Denetimin sonucunda belirli standartlara uygun bir rapor hazırlanmalıdır.

Bu raporda hem mevcut eksikliklere hem de geleceğe yönelik tavsiyelere yer verilebilir.

1.1.3. Denetimin Türleri

Denetime ilişkin literatürde yer alan birçok farklı sınıflandırma söz konusudur. Bu çalışmanın da konusunu oluşturan mali denetim açısından denetimi konusu ve amacına göre, kapsamına göre ve denetçinin statüsüne göre üç gruba ayırmak mümkündür (Güler, 2010, s.101-102). Bunların yanı sıra denetimi; zaman, uygulanma yöntemi, denetim anlayışı gibi kriterler ile sınıflandıran çalışmalar da söz konusudur (Candan, 2007, s.43).

Denetimde kriterler ve hedefler önceden saptanmaktadır. Saptanan bu hedefler ve amaçlara göre de denetim; faaliyet, uygunluk ve finansal denetim olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (Ataman, Hacıüstemoğlu ve Bozkurt, 2001, s.7).

1.1.3.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmelerin kaynaklarının etkin, verimli ve tutarlı şekilde kullanılıp kullanılmadığını ölçmeye yönelik yapılan denetimdir (Özer, 1997, s.75).

1.1.3.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletmelerin faaliyetlerinin önceden belirlenen kanun, yönetmelik vb. mevzuat düzenlemeleri ile işletme içinde belirlenmiş olan ana sözleşme, yönerge, politika vb. konulara ilişkin düzenlemelere uyup uymadığını ölçmeye yönelik olarak yapılan denetimdir (Kepekçi, 2004, s.3).

1.1.3.3 Finansal Denetim

İşletmeye ve işletmeyle ilgili çevrelere (yatırımcı, müşteri, kredi kuruluşları vb.) bilgiler mali tablolar aracılığıyla yansıtılmaktadır. İşletmenin tüm faaliyetlerinin özetlendiği mali tablolar 1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğine göre “bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım

tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynak değişim tablosundan oluşmaktadır (1 Sıra no.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği).

Finansal tablo denetimi, yukarıda sayılan finansal tabloların ve bunlara ilişkin bilgi ve belgelerin doğruluğunu, gerçeğe ve mevzuata uygunluğunu araştırmak için yapılan denetimdir.

1.1.4. Denetçinin Tanımı ve Türleri

Denetçi, mesleki bilgi ve birikimi olan, belli bir eğitim seviyesine sahip, bağımsız davranan ve yüksek etik ilkeleri (ahlaki ilkeleri) bulanan uzman kişidir. Denetçi türleri aşağıdaki gibi sınıflandırılır (Başpınar, 2005, s.41-42):

➤ Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçi, denetlediği şirkete profesyonel bir şekilde hizmet veren, bireysel veya bağımsız denetimle ilgili firmaya bağlı olarak çalışan, alanında profesyonel kişidir. Bağımsız denetçiler faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve finansal tabloların denetimini yaparlar.

➤ İç Denetçi

İç denetçi, bir şirkete bağlı olarak çalışan, şirketin bir personeli olan ancak organizasyon şemasında üst yönetime yakın şekilde konumlandırılmış, şirketin amaçlarına ulaşmasında etkin ve verimli olup olmadığına ilişkin ya da şirket yönetiminin belirlediği konularda denetim yapan uzman kişilerdir.

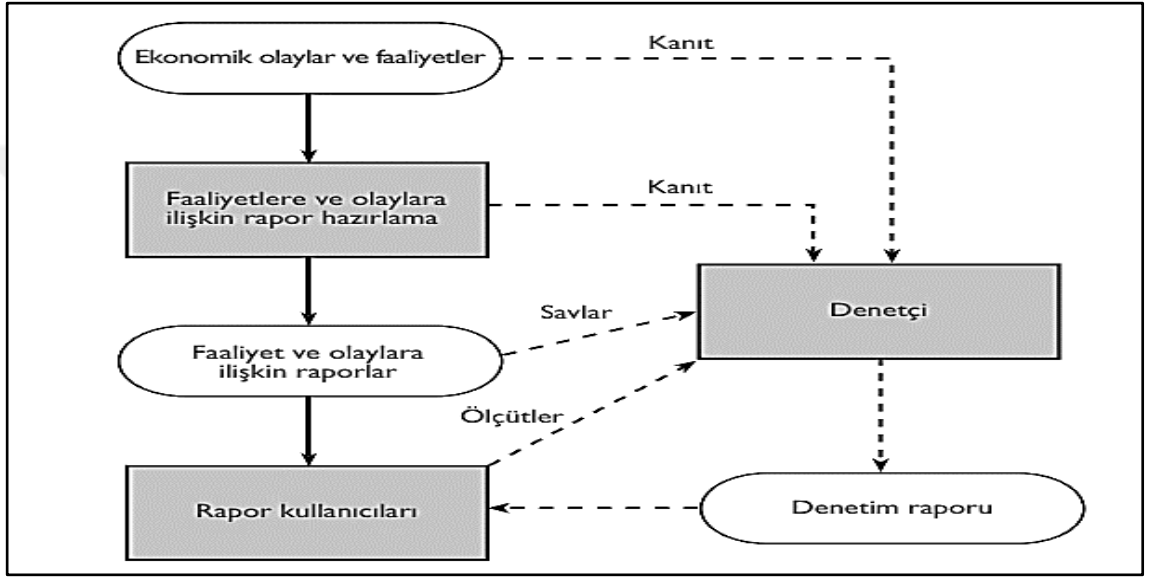
➤ Kamu Denetçisi:

Kamu denetçisi, kamunun gücünü kullanarak, kamu kurumlarına bağlı olarak denetimler yapan uzman kişilerdir. Kamu yararı gözetirler, yetki ve sorumlulukları kamusal düzenlemelerden gelir. Genellikle yasal düzenlemelere uygunluk denetimi yaparlar ancak diğer denetim türlerini yapmaları da söz konusudur.

1.1.5. Denetim Süreci

Denetim süreci, plan, kanıt toplama, kanıt değerlendirme ve raporlama gibi unsurlardan oluşmaktadır. Denetim sürecine ilişkin farklı uygulamalar söz konusu olup, Amerikan Muhasebeciler Birliği'ne (AAA) göre denetim süreci aşağıdaki şekilde ifade edilebilmektedir.

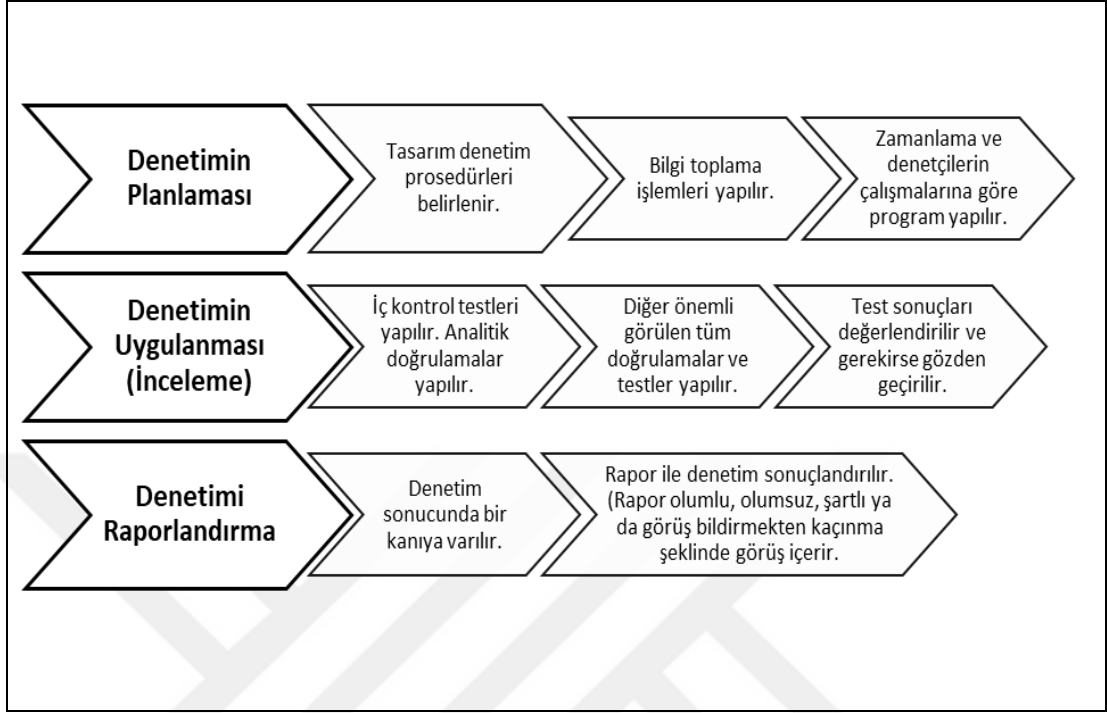
Şekil 1.1: Denetim Süreci



Kaynak: Erdoğan, 2016, s.4

Avrupa Sayıştay'ı olarak ifade edilen ECA ise, hazırlamış olduğu mali ve uygunluk denetimine ilişkin el kitabında denetim sürecini aşağıdaki şekilde özetlemiştir (European Court of Auditors (ECA), 2017).

Şekil 1.2: Denetim Süreci

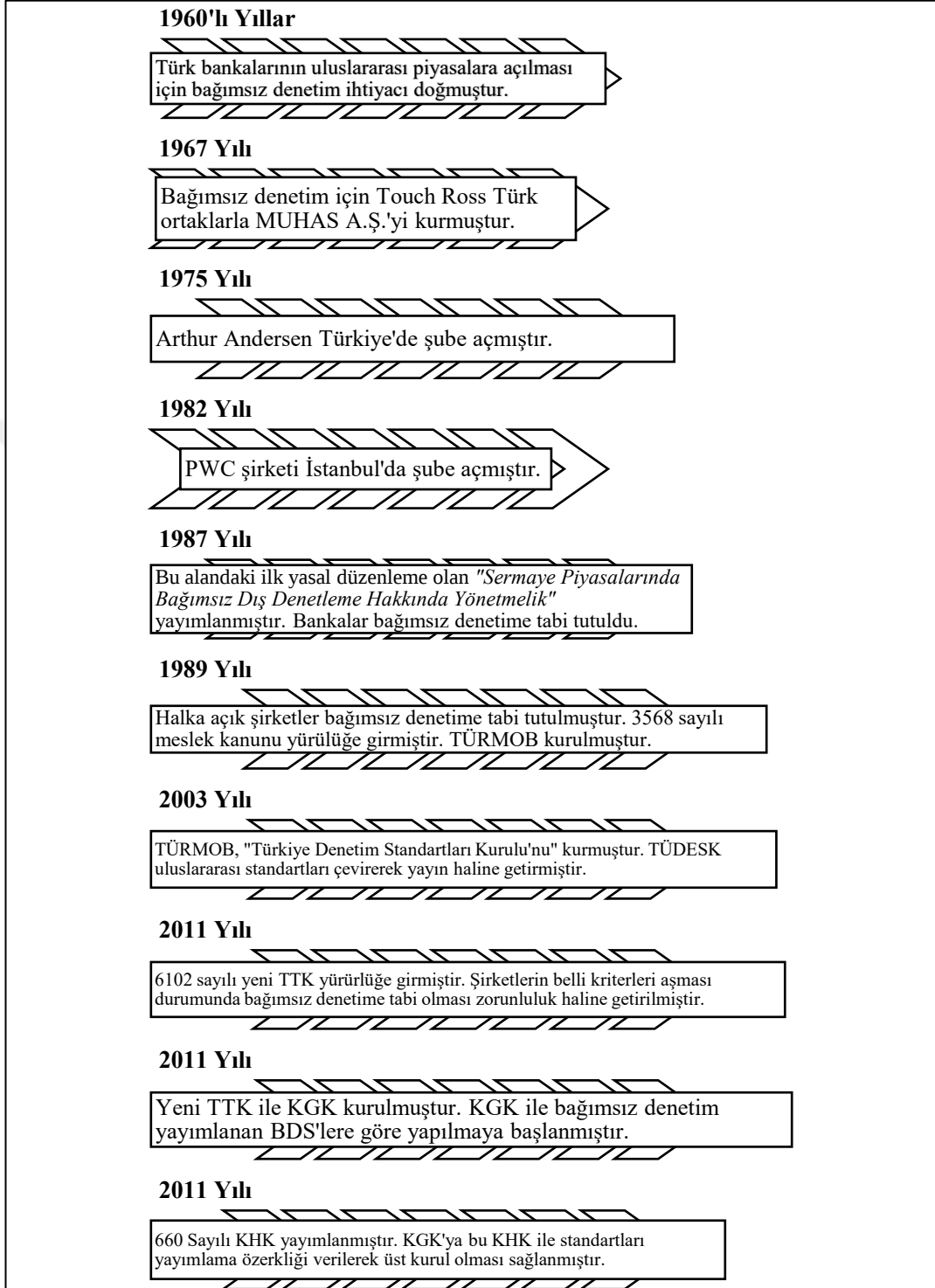


Kaynak: ECA, 2017

1.1.6. Türkiye’de Denetimin Gelişimi

Türkiye’de ilk denetim faaliyetlerine 1960’lı yıllarda başlanmış olup bu tarihten günümüze kadarki sürecin özeti aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Kızık, 2019, s.12-14):

Şekil 1.3: Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi



Kaynak: Kızık, 2019, s.12-14

1.2. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

1.2.1. Bağımsız Denetim Tanımı

Bağımsız denetime ilişkin literatürde birçok tanımlama bulunmaktadır. En özet tanımlama ile bağımsız denetim; işletmeden fayda sağlamayan ve işletmeyle ilişkisi bulunmayan kişilerce yapılan denetim faaliyetidir. Bu sebeple bağımsız denetimin diğer bir ismi de dış denetimdir (Cömert, 2016, s.11).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) yapmış olduğu bağımsız denetime ilişkin kapsamlı tanıma göre, işletmelerin mali çıktıları olan finansal tablolarının, bu tablolarda bulunması gereken şartlara (kriterlere) göre uygun olup olmadığını belirlemek için yeterince kanıt toplamak, toplanan bu kanıtları değerlendirmek ve bunların sonucunda da görüş bildiren bir rapora bağlamaktır (X Seri 22 No'lu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ 4/b Maddesi, 2006, s.1).

1.2.2. Bağımsız Denetimin Özellikleri

Tanımında yer aldığı üzere, bağımsız denetim işletmeden fayda sağlamayan kişilerce yürütülmektedir. İşletmeden çıkarı olmayan kişilerin yürüteceği denetim sürecinin sağlıklı yürütülebilmesi için birtakım koşullara ya da özelliklere sahip olması gerektirmektedir.

Bağımsız denetime ilişkin yapılan tanımlamalarda da belirtildiği gibi denetimin taşınması gereken başlıca özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz. (İkvan ve Demirkol, 2021, s.48)

- Denetim belli bir süreçtir: Denetim belli bir plan ve program dâhilinde herhangi bir alanda denetçi tarafından yürütülen, belli standartlara ve aşamalara bağlı faaliyetlerdir.
- Denetim geçmiş bilgilere dayalı geleceğin öngörülmesidir: Denetim faaliyetinde kullanılan veriler geçmiş olaylardan elde edilir. Bu verilerle dayanarak gelecekteki olası olumsuzluklara karşı önlemlerin alınmasına katkılar sunmaktadır.

- Denetimin sonucu ilgililere raporla bildirilir: Denetimden beklenen nihai amaç, işletme iddialarının doğruluk ve güvenilirlik düzeylerini denetim süresince elde edilen kanıtlara dayanarak belirlenen ve denetçinin görüşünü içeren bir denetim raporunun oluşturulmasıdır. Kısaca denetim faaliyeti sonucunun denetçi tarafından özetlenmesi şeklinde de ifade edilebilir.
- Denetim kanıt toplama ve değerlendirme faaliyetidir: Denetçiler denetim faaliyetlerine meşru zemin oluşturmak ve kendilerine yargısal düzeyde güvence sağlamak amacıyla bağımsız ve tarafsız bir şekilde yeterli ve uygun denetim kanıtları elde etmek durumundadırlar. (İkvan ve Demirkol, 2021, s.49)

1.2.3. Bağımsız Denetimin Amacı, Önemi ve Faydaları

1.2.3.1. Bağımsız Denetimin Amacı

Bağımsız denetimin amacına ilişkin olarak gerek ulusal gerekse de uluslararası kaynaklarda ve çalışmalarda birçok amaç açıklanmıştır. Bu amaçlarının bazılarını aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür:

- Anglo-sakson ülkelerde bağımsız denetimin amaçları: (Katherina, 1999, s.32)
 - İşletme hesaplarının denetlenmesi,
 - İşletmenin mali durumunun tespiti,
 - İleriye dönük risklerden kaçınma,
 - Fırsatlara odaklanma.
- 660 sayılı KHK'ya göre bağımsız denetimin amaçları: (Kavut, 2000, s.31)
 - Finansal bilgiler ile tabloların standartlara uygun olması,
 - Finansal bilgiler ile tabloların doğru olması,
 - Finansal tabloların ve bilgilerin makul güvence sağlayacak yeterli kanıtlarla desteklenmesi.
- SPK tebliğine göre bağımsız denetimin amaçları:
 - Finansal durum tespiti yapılması,
 - Finansal faaliyetlerin doğru bir şekilde devam ettirilmesi.

- Bağımsız denetimin halka açık şirketler nezdinde amaçları: (Katherina, 1999, s.33)
 - Şirket ile yatırımcı arasında güven sağlama,
 - Şirket ile yatırımcı arasındaki ilişkilerin geliştirilmesini sağlama,
 - Şirketin strateji, politika ve planlarının analizinin sağlanması,
 - Şirketlerde düzenin sağlanması ile sermaye piyasalarının geliştirilmesine katkıda bulunma.

Denetimin diğer bir amacı ise uluslararası dengeyi sağlamaya yöneliktir. Denetimin yerel hedeflerinin (ilgili ülke mevzuatındaki amaçları vb.) gerçekleştirilmesinin yanı sıra uluslararası standartlara uyumluluk da amaçlanmaktadır. Bu sayede denetim sadece yerel standartlar değil, uluslararası standartlara da uyumlu olacaktır. Bunun sonucunda da diğer ülke yatırımcılarının ülkeye ve ülkedeki şirketlere güveni de artacağından, uluslararası yatırımlar büyüyecektir (Cosserrat, 1999, s.84).

1.2.3.2. Bağımsız Denetimin Önemi ve Faydaları

Bağımsız denetime ihtiyaç duyulmasının sebepleri ile bağımsız denetimin faydaları aşağıdaki gibidir (Pirgaip, 2004, s.4-5):

Bağımsız denetimin önemine ilişkin hususlar:

- Çıkar çatışmalarının olması,
- Bilgi karmaşasının olması,
- Denetlenen bilgilerin taraflar için çok önemli olması,
- Muhasebeye ilişkin işlemlerin anlaşılır olmasının zor olması ve karmaşıklığı,
- Finansal bilgilere ihtiyaç duyanların içinde işletmeden ve yönetimden uzak tarafların da olması açısından bağımsız denetim önemlidir.

Bağımsız denetimin faydaları:

- Finansal bilgilerin ve tabloların güvenilirliğini artırır.
- İşletmenin kredi olanaklarını güçlendirir. Bu sayede kredibilite artar.
- Taraflara bağımsız bir şekilde güvenilir bilgi sağlanır.

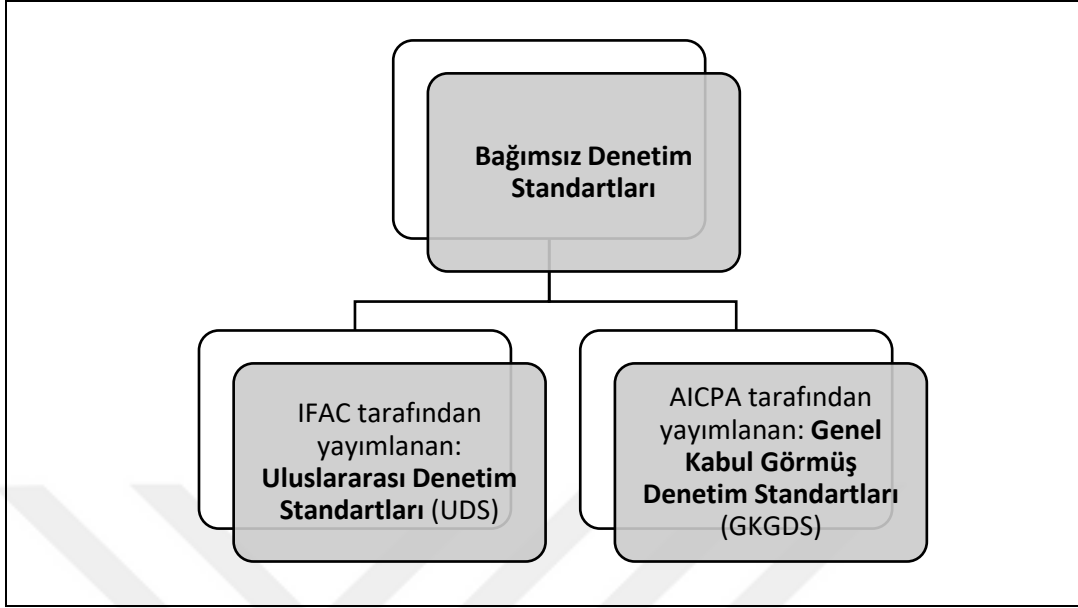
- İşletme yönetiminin başarısının ve kalitesinin ispatı sağlanır.
- İşletme çalışanlarının başarısının ve kalitesinin ispatı sağlanır.
- Bilgi karmaşasını azaltır.
- Çıkar çatışmalarını azaltır.
- Yatırımcılara bağımsız bilgi sağlayarak onların akıllarındaki soru işaretlerini giderir.
- Ekonomik sistemin gelişimine katkı sağlar.
- Kamunun düzenine, sürdürülmesine katkı sağlar ve güvenir artırır.
- İşletmelerin hatalarını görmesini ve bunların düzeltilmesini sağlar.

1.2.4. Bağımsız Denetime İlişkin Standartlar

Standart kelimesinin TDK sözlüğünde anlamı “*Belli bir tipe göre yapılmış veya ayrılmış, ölçün, ölçünlü, tek biçim. Belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan, ölçün, ölçünlü. Örnek veya temel olarak alınabilen, ölçün, ölçünlü: Standart tütün. Bir işletmede, bir ürünü, bir çalışma yöntemini, üretilecek miktarı, bütçenin para miktarını belirlemek için konulmuş kural.*” şeklindedir (TDK, 2022). Denetim standardı ise bu anlamlardan yola çıkarak; denetime ilişkin kuralları, görevleri ve sorumlulukları belirleyen kurallar bütünüdür.

Bağımsız denetime ilişkin olarak yayımlanan ve dünyaca en geniş uygulamaya sahip standartlar aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir:

Şekil 1.4: Denetim Standartları



1.2.4.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel kabul görmüş denetim standartları, meslek örgütlerince kabul edilen ve vazgeçilmez zorunluluğa sahip standartlardır (Bozkurt, 1995, s.34).

Denetimin temellerini oluşturan genel kabul görmüş denetim standartları ile,

- Denetçide bulunması zorunlu (gerekli) olan özellikler,
- Denetimde yerine getirilecek asgari çalışmalar,
- Denetim sonucu düzenlenecek rapordaki temel hususlar belirlenmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2014, s.33).

IFAC tarafından yayımlanan GKGDS'nin ana başlıkları ve bu başlıklara ilişkin özet açıklamalar aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir (Güredin, 2000, s.28-29).

Tablo 1.1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Standardın Türü	Standarda İlişkin Açıklamalar
Genel Standartlar	- Denetçide bulunması gereken temel nitelikler ile - Denetimde uyulması gereken temel kurallar yer almaktadır. Genel standartlarının ana başlıkları: Mesleki Eğitim ve Yeterlilik, Bağımsızlık ve Mesleki Özen'dir.
Çalışma Alanı Standartları	- Denetimin bir planlama dâhilinde ve kontrollü şekilde yürütülmesi - İç kontrol sisteminin kontrol edilmesi - Verilere ilişkin kanıtların toplanması
Raporlama Standartları	- Raporlamada muhasebe ilkelerine uygunluk - Tutarlılık - Açık ve eksiksiz bilgilerin verilmesi - Bir görüşe varma ve görüş bildirme

Kaynak: Güredin, 2000, s.28-29

1.2.4.2. Uluslararası Denetim Standartları

Denetimin uluslararası düzeyde gelişmesi şirketlere, yatırımcılara, devlete büyük katkılar sağlasa da farklı farklı uygulamalar zaman içerisinde denetimin sağladığı faydaların etkisini azaltmıştır. Denetimin sadece denetçinin kararları ve bilgisine bağlanması, farklı denetçilerin farklı kararlar verebilecek olması, ekonomik şartların ve sektörün yapısındaki farklılıkların bulunması objektif bir görüş oluşturmaya engel olması sebebiyle denetimin kurallara bağlanmasını gereklilik haline getirmiştir.

Bu kapsamda IFAC çalışmalar yapmış ve standartlar yayımlamıştır. Oluşturulan Uluslararası Denetim Standartları ile ana başlıklar halinde aşağıdaki konular açıklanmıştır (Coşkun, 2011, s.242):

- ⇒ Denetime ilişkin etik kurallar,
- ⇒ Sözleşmelere ilişkin denetim ve incelemeler ile kalite kontroller,
- ⇒ Denetime ilişkin standartlar,
- ⇒ Türev araçların denetimine ilişkin standartlar.

Türkiye’de bu standartlara uyumun sağlanması ve uluslararası standartlara uygun denetimler yapılabilmesi için 660 sayılı KHK ile KGK’ ya görev ve yetki verilmiştir. KGK’nın görevlerinden biri de denetim standartlarını Türkçe ’ye çevirmek ve yayımlamaktır (KGK, 2022).

II. BÖLÜM

KİLİT DENETİM KONULARI

2.1. KİLİT DENETİM KONULARI KAVRAMI

2.1.1. Kilit Denetim Konularının Ortaya Çıkışı ve Tarihi Süreç

Finansal tabloların işletmelerin durumunu ve performansını gerçeğe en uygun şekilde yansıtması için hayata geçirilen düzenlemelerin sayısı da artmaktadır. Yapılan düzenlemeler önceki çalışmaların devamı niteliğinde olabildiği gibi, yenilik getirici ya da öncekini sonlandırıcı şekilde de ortaya çıkabilmektedir. Bu doğrultuda da Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) da yeni çalışmalar ile bu süreçleri geliştirmektedir. IAASB, bu çalışmalardan birini de 2006 yılında başlatmıştır (Biçer ve Erol, 2017, s.71). Söz konusu çalışmaların amaçları aşağıda yer almaktadır:

- Tarafsız bilgilere ihtiyacın artması,
- Şeffaflığın sağlanmaya çalışılması,
- Güvenilir bilgilere ulaşılma istenmesi,
- Denetim görüşlerinin yenilenmesi,
- Denetçi sorumluluklarının standardize edilmeye çalışılmasıdır (Biçer ve Erol, 2017, s.71).

Bu amaçlar doğrultusunda 2006 yılında başlatılan çalışmalar, 2011 yılında yeni denetçi raporu projesi olarak yeniden doğmuş ve 2012 yılının haziran ayında rapora bağlanmıştır. Bu rapordaki öneriler arasına “Denetçi Yorumu (Auditor Commentary)” kavramı girmiştir. Bu kavram IAASB’nin devam eden zamanlardaki toplantılarında da gündeme alınmış ve nihayetinde 2013 yılı şubat ayında yapılan toplantıda “Kilit Denetim Konuları (Key Audit Matters)” olarak isimlendirilmiştir. Aynı isimli standart da IAASB tarafından 2015 yılının ocak ayında yayımlanmıştır (Doğan, 2018, s.67-68).

Kilit denetim konularının açıklanmasına ilişkin standart, 15.12.2016 tarihinden sonrası için uygulanacak olup, bu standart ile denetim raporlamasının formatı da değişmiştir. Bu formatın değişmesindeki temel amaçlar ise şunlardır (Karapınar ve Dölen, 2020, s.764):

- Rapordaki önemli hususları finansal tablo ilgililerine açık ve şeffaf bir biçimde sunmak,
- Denetim raporunun daha anlaşılabilir olması ve tüm kullanıcılarla aynı iletişimi sağlaması,
- Denetimi gerçekleştirenler ile denetimden istifade edecekler arasındaki bilgi karmaşasını azaltmak ve denetim sonucunda oluşturulacak rapordaki bilgileri daha geniş tutmak ve anlamlı kılmak.

KDK'ya ilişkin standardın ortaya çıkışı ve çıkışındaki amaçları bu şekilde iken, söz konusu standardın Türkiye'deki süreci, bağımsız denetim standartları konusunda yetkili ve resmi tek kurum olan KGK tarafından, uluslararası çerçeveye uygun şekilde BDS (Bağımsız Denetim Standardı) 701 olarak düzenlenmiştir. BDS 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporlarında Bildirilmesi" standardı borsada işlem görmekte olan şirketler için 01.01.2017 tarihinden itibaren dönemlere uygulanmak üzere, TTK'ya (Türk Ticaret Kanunu'na) göre denetim tabi diğer şirketler için ise 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 09.03.2017 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Resmi Gazete, 09.03.2017). BDS 701 standardına ilişkin son revize KGK'nın kurul kararı doğrultusunda 26.12.2019 tarihinde yapılmış ve bu düzenleme de 2020 döneminden itibaren mali tablolara ve denetimlere uygulanmak üzere Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Atay ve Polat Çeltikçi, 2021, s.116).

2.1.2. Kilit Denetim Konuları Tanımı

Kilit denetim konuları kavramına ilişkin düzenlemenin yer aldığı BDS 701'de yapılan tanımlamaya ve kavramsal açıklamaya göre KDK; denetçinin mesleki deneyimi ve muhakeme gücüne göre, ilgili cari dönemin finansal tablolarına ilişkin denetimde en çok önem arz eden konulardır (BDS 701, para.8). KDK açıklamaları,

finansal tabloların denetiminde denetçinin dikkat gösterdiği konuların raporda yer alması ve önemli konular içerisinde bulunmasıdır (Jean Bedard vd., 2019, s.24).

Finansal tablolardan istifade eden kullanıcılar için KDK son derece önemli bir kavramdır. Nitekim KDK açıklamaları, denetim sürecine ilişkin olarak finansal tablo kullanıcılarına doyurucu bilgi vermekte ve yatırımcıların güveninin artırılmasına katkı sağlamaktadır (Özcan ve Günlük, 2021, s.22).

KDK, denetim esnasında denetçi için oldukça önem arz eden konulardır ve bu kapsamda KDK esas itibarıyla; bilgi kullanıcılarının denetime güveninin artmasını, riskli alanların tespit edilmesini ve dönem içinde ortaya çıkan önemli olayların somutlaştırılmasını sağlamaktadır (Aktaş, 2020, s.187).

KDK'ların denetim raporunda ayrı bir bölüm olarak sunulması, bilgi işleme ve karar verme sürecinde etkili olduğunu göstermektedir (Aktaş, 2020, s.190).

2.1.3. Kilit Denetim Konularının Tespiti

Çalışmanın önceki bölümlerinde de bahsedildiği üzere kilit denetim konuları, cari döneme ilişkin olarak işletmenin finansal tablolarının denetlenebilmesi hususunda işletmenin üst yönetimine bildirilmiş olan konulardan denetçinin deneyimlerine ve muhakemesine göre önem arz edebilecek konulardır (Doğan, 2018, s.70). Bu konuların belirlenmesinde iki aşamalı bir yol izlenmektedir.

KDK'lara ilişkin ilk süreç, denetim için azami önem arz eden konuların belirlenmesidir. Bu konular, üst düzey yöneticilere bildirilen denetim konularından seçilmelidir (BDS 701, para.9).

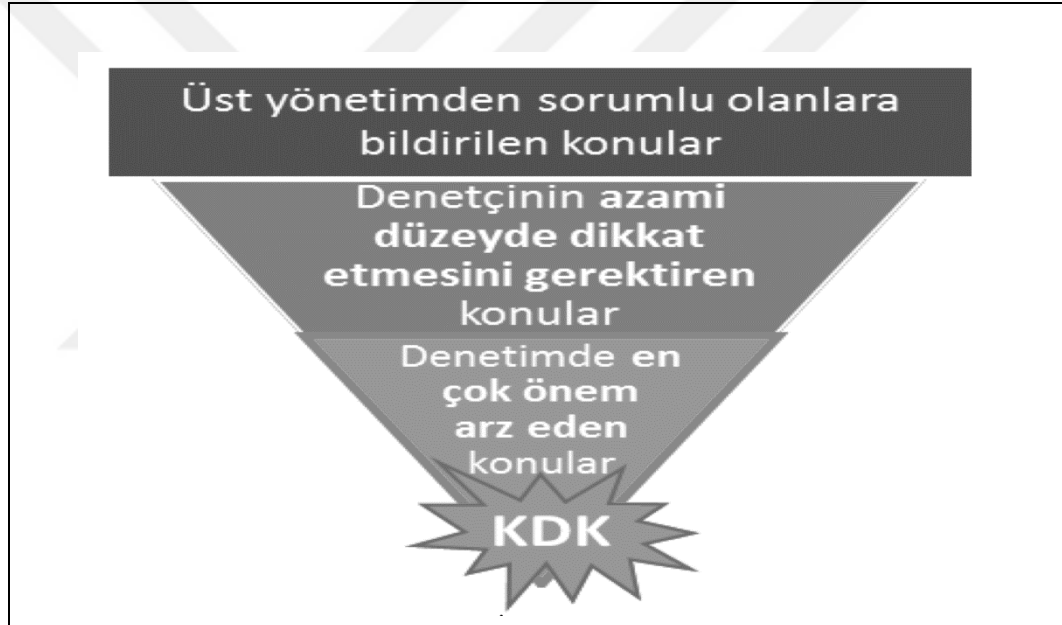
Denetçi konu seçimi yaparken şunlara dikkat etmelidir:

- Önemli yanlışlık olabilecek riskli alanlar belirlenmelidir.
- Önemli denetçi yargıları belirlenmelidir. Bu yargılar yönetim için de önem arz eden durumları içermelidir. Ayrıca bu yargılara tahmini güç olan ve tahmin edilmesine ilişkin belirsizliklerin fazla olduğu muhasebe tahminleri de dâhil edilmelidir.

- Denetimin gerçekleştirildiği dönem içerisinde gerçekleşen ya da gerçekleşmekte olan olaylar ile işlemlerin denetime olan etkileri belirlenmelidir.

Yukarıdaki belirtilen tüm bu unsurlara dikkat edilmesinden sonra ikinci aşamada denetçi, işletmenin içinde bulunduğu dönemine ilişkin işletme için mesleki deneyimine göre önemli konuları seçecek ve bu seçilen konular da KDK olacaktır (BDS 701, para.9). KDK belirlenmesine ilişkin süreç, aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:

Şekil 2.1: Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi Süreci



(Kaynak: IAASB, Determining and Communicating KAM,2016,s.1)

KDK, denetçi tarafından cari döneme ait finansal tabloların denetiminde üst yönetimden sorumlu olduğu kişilere bilgi verdiği konular ve hususlar içinden seçilmektedir. Denetçi denetimin devam ettiği süreç zarfında mesleki yeterliliğini, kilit denetim konularını denetime konu finansal tablolara ilave bilgi sağlama özelliği olan ve önem taşıyan olayları seçme amacına yöneltmelidir. (Kurt ve Serkan Özdemir, 2019, s.157)

Bu konuda BDS 701 denetçinin üst yönetim için önem arz eden kilit denetim konularının hangileri olduğu konusunda yardımcı olurken aynı zamanda mesleki deneyimi ve yeterliliği de karar alma sürecinde kendisine açıklık kazandıracaktır. BDS 701 Standardı denetçinin denetim yaptığı işletmede önemli düzeyde dikkat çeken konuların belirlenmesi ve yeterli, düzgün uygulanması amacıyla düzenlenmiştir (Can ve Çil Koçyiğit, 2020, s.739).

Kilit denetim konusu açıklamaları, denetçinin mesleki yeterliliğinin getirdiği birikim ile faaliyetini sürdürdüğü esnada en çok önemli gördüğü konuları işletmenin üst kademesinden sorumlu kişilere bildirmesidir. Denetçi önemli gördüğü hususları belirlerken, aşağıdakileri dikkate alır (BDS 701, para.9).

“a) BDS 315’e göre, “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen ya da önemli düzeyde riskli olduğu belli olan alanlar,

b) Yüksek tahmin belirsizliği içeren muhasebe tahminleri ve yönetimin söz konusu tahminlere ilişkin önemli kararlarını içeren finansal tablo ve açıklamalarına ait önem arz eden denetçi kararları,

c) Dönem içinde meydana gelen önemli olaylar ya da işlemlerin denetim üzerine olan etkileri”

2.1.4. Kilit Denetim Konularının Raporlarda Bildirilmesi ve Bildirimin Özellikleri

Denetçi denetimini bir program dâhilinde yürütmek zorundadır. Bu programın aşamalarından biri de kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin süreçtir. Bu süreç denetçi için zaman alabildiği gibi, maliyet de oluşturacaktır. Ayrıca bu süreç denetçiye hesap verebilirlik açısından da baskı oluşturarak denetçinin bu hususlardaki iş yükünü de artıracaktır (Corcello ve Li, 2013, s.1511).

Kilit denetim konularının raporda bildirilmesini ve bu konuda daha özenli olunmasını, denetlenen ya da denetçinin statüsü, ünü, kurumsallığı vb. durumlar da etkilemektedir. Denetçi mevcut durumu korumak veya geliştirmek isteyeceği için, daha dikkatli davranmaya özen gösterecektir. Ayrıca bu hususlar denetçi üzerinde

hukuki bir baskı da oluşturacaktır. Denetçi gerek incelediği şirketin piyasada takip edilme durumunu, gerekse de kendi raporlarının kalitesini, kendi şöhretini tehlikeye sokmak istemeyecektir. Bu nedenle de, kilit denetim konularını raporda bildirirken eksiksiz bildirmeye ve özen göstermeye çalışacaktır. Bunları sağlamak için de daha fazla mesai harcayacaktır (Defond ve Zhang, 2014, s.278).

Raporda bildirilecek kilit denetim konularının sayısını belirleyen unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Doğan, 2018, s.65):

- ⇒ Denetçinin mesleki yargıları,
- ⇒ Denetçinin mesleki tecrübeleri,
- ⇒ Denetçinin eğitim düzeyi ve bilgi seviyesi,
- ⇒ Denetlenen şirketin piyasadaki konumu,
- ⇒ Denetlenen şirketin ünü,
- ⇒ Denetlenen şirketin diğer özellikleri.

KDK 701 standardı gereğince eğer denetlenen kuruluş “Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK)” ise, denetçiden en az bir KDK bildirmesi beklenmektedir. Bu beklenti dolayısıyla denetçinin fazla sayıda KDK bildirmesi de şüpheli bir durum ortaya koyabilecektir. Bu nedenlerle de denetçi bildirilecek KDK sayısını belirlerken de, işletmeye özgü olarak çok dikkatli seçim yapması gerekmektedir.

Denetçinin kilit denetim konularını belirlerken ki başlıca endişe, çekince ve çözüm önerilerine yer verilmiştir: (Dow, 2014, s.23).

- Şirketin finansal raporlama ve iç kontrol sisteminin kalitesi ile ilgili şüphe oluşturabilir.
- Denetim komitesi ve yönetimle denetçi iletişiminde denetçi baskı altında görünebilir, tam tersi olmalıdır.
- Maliyetlerin artması ve denetimin kalitesi hakkında şüpheler vardır. Denetim görüşünün oluşturulmasında kaynak tahsisinin azalması ve dikkatin dağılması riski vardır. Kritik denetim konuları ile ilgili açıklamaların doğruluğu ve tamlığı yeterli olmayabilir.

- Yatırımcı tepkisi etkilenebilir. Potansiyel yatırımcıların tepkisi raporlamayla doğrudan ilgilidir.
- Gizli veya hassas bilgilerin açıklanması riski vardır.

2.1.5. Kilit Denetim Konularının Raporda Açıklanmasının Faydaları

Finansal tablolardan istifade edecekler için önemli kaynaklardan bir tanesi denetçi raporudur. Denetçi raporu ile finansal tabloların sonuçları hakkında bilgi sahibi olunur ve bu bilgilerin de önem arz eden konuları içermesi gerekir (IFAC, 2015, s.8).

Kilit denetim konularının raporda yer alıyor olmasının temel amaçlarından biri denetçinin denetim sürecinde önemli olduğuna kanaat getirdiği konuları vurgulamasıdır. Bu vurguların yapılmasının başlıca faydaları şu şekilde sıralanabilir (IFAC, 2015, s.10):

- Denetim sürecinin şeffaflığını artırır ve bu sayede denetim iletişime daha açık hale gelir.
- Denetçi önem arz eden hususların tespitinin yapılmış olması ile bu tespitler finansal tablolardan istifade edeceklerin dikkatini de çekmiş olur. Kullanıcıların önemli noktalara odaklanması daha rahat hale getirilmiş olur.
- KDK'nın raporda bildirilmesiyle denetçinin gerek denetim komitesiyle gerekse de işletmenin üst yönetimiyle iletişim sağlanması ve yakın ilişki kurması kolaylaşır.
- KDK denetçinin dikkat becerisini de artırır.
- KDK denetçinin mesleki şüphecilik güdülerini artırır ve konulara daha iyi yansımaları sağlayarak bunların da sayısının artmasını sağlar.

III. BÖLÜM

KİLİT DENETİM KONULARIYLA İLGİLİ AÇIKLAMALARI

ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Tezin uygulama kısmında Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören 30 şirketin mali tablolarına ilişkin bağımsız denetim raporlarında yer alan Kilit Denetim Konularının 2019-2021 yılları arasındaki değişimi ve özellikle yaygın etkisi görülen COVID-19'un ortaya çıkması ile bu kilit denetim konularına etki edip etmediği girmediği hususları araştırılacaktır. Bu bölümde öncelikle COVID-19 ile bilgilendirme yapıldıktan sonra uygulama kısmı detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

3.1. SALGIN HASTALIKLAR VE COVID – 19

3.1.1. SALGIN HASTALIK VE PANDEMİ KAVRAMLARI

3.1.1.1. Salgın (Salgın Hastalık) Kavramı

Salgın kelimesi salgın hastalığın kısaltması olarak kullanılmaktadır. Salgının sözlükte iki farklı tanımı vardır. Bu tanımlamalardan biri genel anlamda salgın kelimesi iken diğeri tıbbi anlamda salgın kelimesidir. Genel olarak salgın; kısa bir vakitte, etraftaki insanlara, hayvanlara ya da bitkilere bulaşan anlamındadır (TDK Sözlüğü, 2022). Tıbbi anlamda salgın; bir durumun ya da hastalığın yayılımı ve aniden birçok kimseye bulaşmasıdır. Salgının tıptaki diğeri bir ismi epidemidir (TDK Sözlüğü, 2022).

3.1.1.2. Pandemi Kavramı

Pandeminin en genel tanımı Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ - WHO) tarafından yapılmıştır. Yapılan bu tanımlamaya göre pandemi kavramı; daha önce tanımlaması yapılmamış olan ve yeni ortaya çıkan bir hastalığın dünyanın genelini kapsayacak şekilde yayılmasıdır. DSÖ bu tanımlamayla birlikte, pandeminin oluşabilmesi için aşağıda listelenen üç şartın bulunması gerektiğini belirtmiştir (WHO, 2010).

- Daha önce tanımlanmamış olması,
- Bulaşıcı olması ve bulaşıcılığın tehlikeli boyutlara ulaşması,

- Bulaşının kolay, hızlı ve devamlı şekilde seyretmesi.

3.1.2. KORONAVİRÜSLER VE COVID-19

3.1.2.1. Koronavirüs Kavramı

Koronavirüs, genellikle orta yaş ve/veya yaşlı gruptaki insanlara bulaşan ve solunum yolu enfeksiyonuna yol açan bir protein olan virüstür. Koronavirüsler yirminci yüzyılda keşfedilmiş olup 2002 yılına kadar hayvanlarda görülmüştür. 2002 yılından sonra ise insanlara bulaştığının tespiti yapılmıştır (Laçinel Gürlevik, 2020, s.46).

Koronavirüsün kısaltılmış adı literatüre CoV olarak alınmıştır. Koronavirüs bir soğuk algınlığı çeşidi gibidir. CoV, Mers ve Sars gibi ciddi etkilere ve hastalıklara sebebiyet vermiştir. Koronavirüsler, Mers ve Sars ile aynı virüs ailesinden gelmektedir (Sağlık Bakanlığı COVID-19 Rehberi, 2020).

3.1.2.2. Koronavirüs Çeşitleri

İnsanlara bulaştığı tespit edilen ilk koronavirüs SARS'tır. SARS 2002 – 2003 yılları arasında etkili olmuş ve 29 ülkede görülmüştür. SARS mikrobi 775 insanın ölümüne yol açmıştır. Günümüzde devam etmekte olan Koronavirüs COVID 19 olarak adlandırılmadan önce SARS-CoV-2 olarak isimlendirilmiştir. Daha sonra ise DSÖ bu ismi COVID 19 olarak dünyaya duyurmuştur. İnsanlara bulaşan diğer koronavirüsler aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir:

Tablo 2.1: İnsanlarda Görülen Koronavirüsler

Virüs Adı
SARS-CoV
HCoV-NL63
HKU1
MERS-CoV
COVID - 19 (SARS -CoV-)

Kaynak: OECD, www.oecd.org/coronavirus/en/, 2020

3.1.2.3. Koronavirüs Semptomları

COVID – 19 virüsünün her geçen gün yeni yeni semptomları tespit edilmekle birlikte genel olarak nezle, gribal ve alerjik hastalıklara benzer semptomlar göstermektedir. T.C. Sağlık Bakanlığı COVID-19 ile benzer diğer hastalıkları karşılaştırmış ve gösterilen semptomları sıklık derecelerine göre kıyaslamıştır. Sağlık Bakanlığı'nın oluşturmuş olduğu şekil aşağıda yer aldığı gibidir (Sağlık Bakanlığı, 2021):

Şekil 3.1: COVID-19'un Belirtileri ile Benzer Hastalıkların Belirtilerinin Kıyaslanması

	Yaygın	Az Yaygın	Yaygın Olmayan	Nadir Görülen	Görülmeyen
BELİRTİ	COVID-19	GRİP	SOĞUK ALGINLIĞI	MEVSİMSSEL ALERJİLER	
Ateş			- -	- -	
Baş Ağrısı			- -		
Bitkinlik					
Boğaz Ağrısı					
Bulantı veya Kusma			- -		
Burun Akıntısı veya Tıkanıklığı	- -				
Gözlerde Kaşıntı veya Sulanma	- -				
Hapşırma	- -				
İshal			- -		
Koku veya Tat Kaybı		- -	- -	- -	
Nefes Darlığı		- -	- -		
Öksürük					
Vücut Ağrıları				- -	

Kaynak: Sağlık Bakanlığı, <https://COVID19.saglik.gov.tr/TR-66301/COVID-19-rehberi.html>, 2021

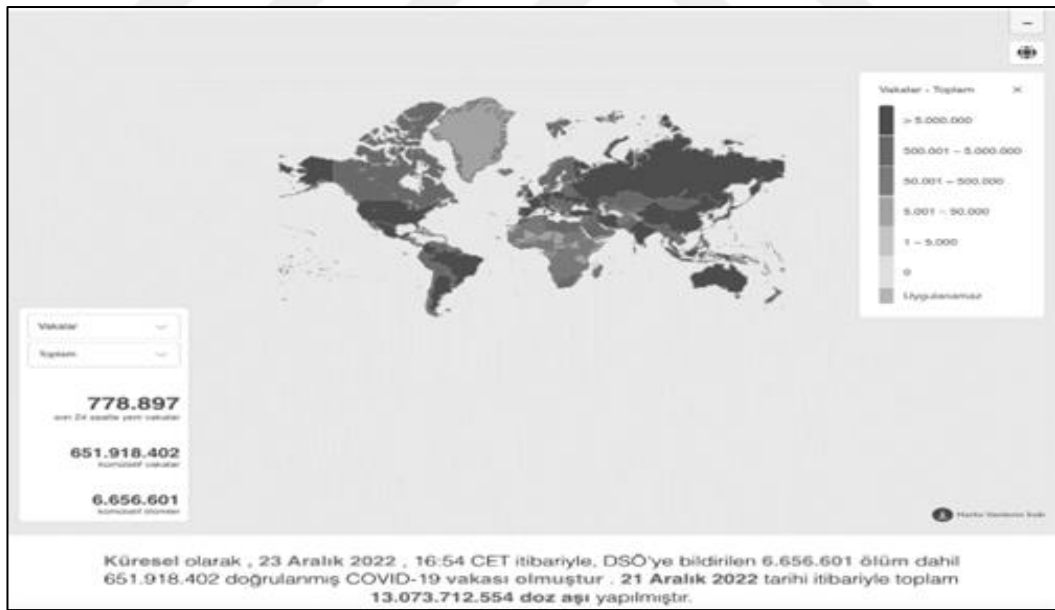
OECD'de COVID-19 için birçok çalışma yapmıştır. OECD yapmış olduğu çalışmalarda ülkelerin COVID – 19'a ilişkin çıkarımlarını 5 başlığa toplamış ve açıklamıştır (OECD, 2021).

3.1.2.4. Dünyadaki ve Ülkemizdeki COVID–19 Yayılımı ve Oranları

COVID-19 her ne kadar ölümcül etkiye sahip olsa da bulaştığı insanların çoğunluğunda çok az ya da hiç semptom göstermeksizin geçmektedir. Semptom göstermeyenler taşıyıcı olarak virüsü yaymaktadırlar. Bu nedenle de virüsün kontrol altına alınması zorlaşmaktadır. Salgın ilk olarak Aralık 2019’da Çin’in Wuhan kentinde ortaya çıkmıştır. Buradan Avrupa’ya, Avrupa’dan da tüm dünyaya yayılmıştır. DSÖ de bu hastalıkla ilgili çok hızlı bir şekilde karar almış ve hastalığı pandemi olarak dünyaya duyurmuştur (COVID-19 Rehberi, 2020).

DSÖ tarafından yayınlanan verilerde 23.12.2022 itibarıyla virüs tüm dünyaya yayılmış durumdadır. Bildirimi yapılan onaylı vaka sayıları 23.12.2022 itibarıyla 651.918.402 olarak gerçekleşmiştir. 30.12.2022 tarihi itibarıyla bildirilen ölüm sayıları da 6.656.601 olarak gerçekleşmiştir. (Dünya Sağlık Örgütü, 2022)

Şekil 3.2: Dünya Geneli COVID–19 Haritası

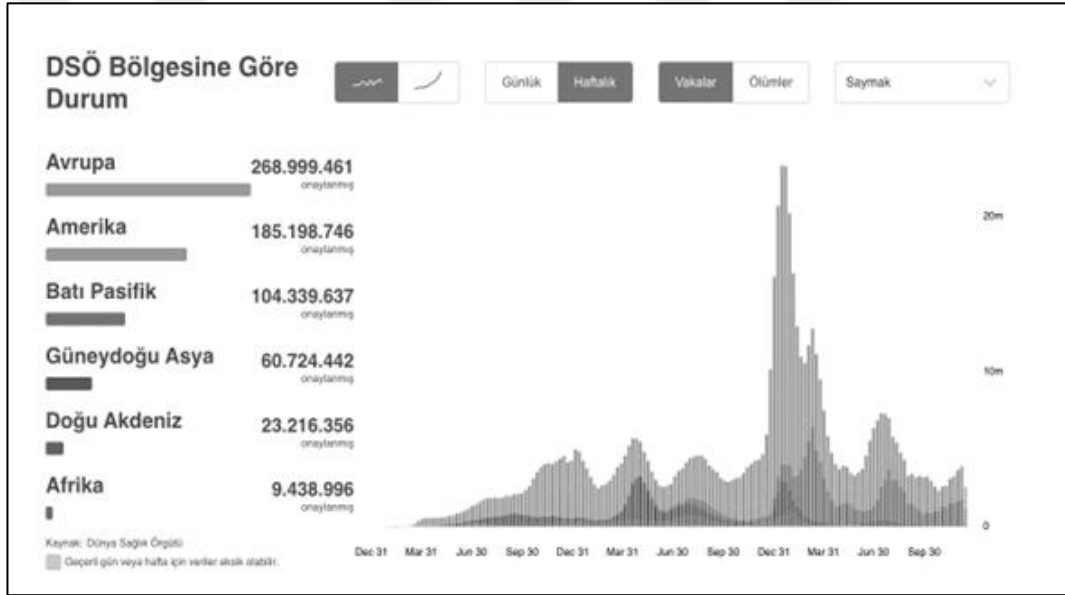


Kaynak: Dünya Sağlık Örgütü, <https://COVID19.who.int/table>, 2022

Çin’de başlayan ilk vakayla birlikte tüm ülkelerde tedbirler alınmaya başlanmış ve hızlı bir şekilde bu tedbirlerin tamamı uygulanmıştır. Fakat yapılan çalışmalarda tedbirlerde geç kalındığı ifade edilmiştir. ABD’de yapılan bu çalışmalardan birinde

Çin'in vakaları DSÖ'ye geç bildirdiği ve bu bildirim yapıncaya kadar da 175 bin kişinin bu virüsü dünyaya yaydığını ifade etmiştir. Kısıtlama olmaksızın bu 175 bin kişinin virüsün yayılımında çok büyük payının olduğu ifade edilmiştir. Aynı çalışmada seyahat kısıtlamalarında da gecikildiği ifade edilmiştir. Nitekim seyahat kısıtlamalarının dünya genelinde uygulamasına geçilmeden önce 7 milyon insanın bu kısıta tabi olmaksızın seyahat ettiği ifade edilmiştir (Jin vd., 2020). Tablo 2'de görüleceği üzere virüs her ne kadar Çin'de ortaya çıkmış olsa da en fazla vaka güncel olarak Avrupa kıtasında görülmektedir. Avrupa'daki vakaları ise en yakın Amerika izlemektedir.

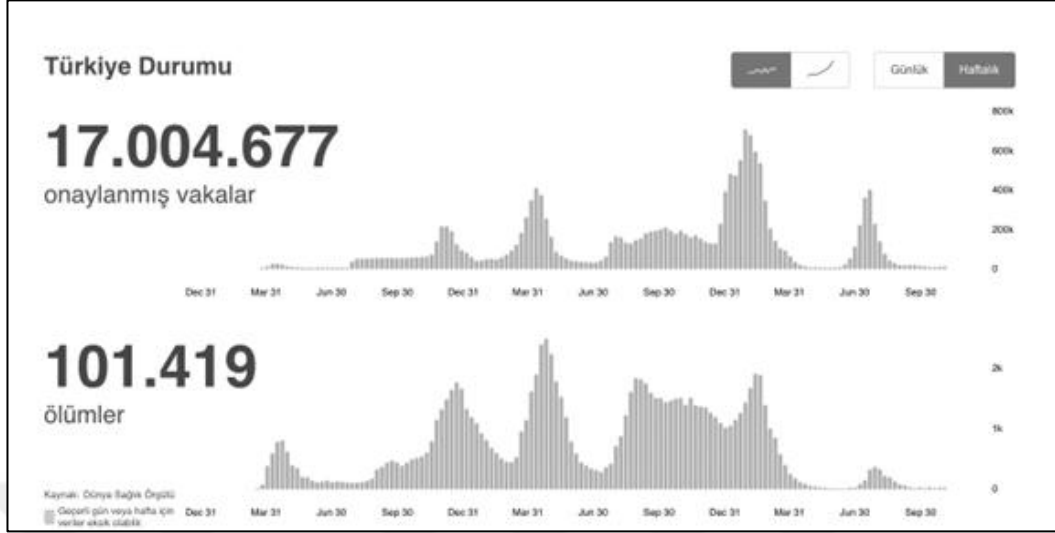
Şekil 3.3: Bölgelere Göre Toplam Vaka Sayıları



Kaynak: Dünya Sağlık Örgütü, <https://COVID19.who.int/table>, 2022

Ülkemizde ilk COVID 19 vaka bildirimi 11.03.2020 tarihinde yapılmıştır. Tespitin yapıldığı 11 Mart 2020 tarihinden 23.12.2022 tarihine kadarki dönemde toplam 17.004.677 vaka bildirimi yapılmıştır. 23.12.2022 tarihi itibarıyla ülkemizde 101.419 kişi yaşamını yitirmiştir (Dünya Sağlık Örgütü, <https://COVID19.who.int/table>, 2022).

Şekil 3.4: Türkiye'deki Toplam Vaka ve Ölüm Sayıları



Kaynak: Dünya Sağlık Örgütü, <https://COVID19.who.int/table>, 2022

3.2. LİTERATÜR TARAMASI

BİST 30 endeksindeki firmaların 2019, 2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları esas alınarak yürütülen bu çalışmaya ilişkin literatürde öne çıkan ve araştırmayla ilişkili çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir.

Akdoğan ve Kılıç (2021), BİST’de yer alan tüm işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer alan görüşler, bu görüşlerin dayanakları ve kilit denetim konularını incelenmişlerdir. Yapılan araştırma sonucunda şartlı görüş alan şirket sayısının arttığı ve şirketlerin süreklilikle ilgili çalışmaları artırması gerektiği belirtilmiştir. Aktaş ve Acar (2020) tarafından aynı örneklem üzerinde yapılan çalışmada da BİST 100’de yer alan işletmelerin bağımsız denetim raporları incelenmiş, en sık kullanılan kilit denetim konularını tespit edilmiştir. Ayrıca önemlilik düzeylerine ilişkin çeşitli hesaplamalar yapılarak, 2017-2018 yılları bağımsız denetim raporlarında KDK’ların önemlilik düzeyinde farklılık görülmediği sonucuna varılmıştır.

Güven ve Tuğlu (2022), COVID-19’un ülkemizde ortaya çıktığı Mart 2020 tarihinden Nisan 2021 dönemine kadar ortaya çıkan vaka sayıları ile BİST 100

endeksi arasında anlamlı bir ilişki kurmak amacıyla araştırma gerçekleştirmiştir. Söz konusu salgın nedeniyle risk unsurunun ekonomide büyük bir etki oluşturması sebebiyle özellikle uzun dönemde vaka sayıları BİST-100 endeksi arasında anlamlı bir ilişki olduğunu, yatırımcıların birikimlerinin yatırım yerine tasarrufa dönüştürmek istedikleri ile açıklamıştır.

Güngör, Ayluçturhan ve Güngör (2022), işletmenin sürekliliği ilkesinin bağımsız denetim raporlarına etkisini temel alarak incelemelerde bulunmuştur. COVID-19 pandemisinin işletmenin sürekliliğine olan etkisini açıklayarak, BDS 701 standardı doğrultusunda işletme üzerinde ortaya çıkabilecek riskleri ve finansal tablolara etkisinin bağımsız denetim raporlarında açıklanması zorunluluğundan bahsetmiştir. Pandemiden en çok etkilenen havayolu ulaşımı, petrol ve doğalgaz, sanat ve eğlence, tekstil, lokantalar ve otel sektörlerinde işletmelerin sürekliliğinde ortaya çıkan riske rağmen bu şirketlere ait bağımsız denetim raporlarında bu hususa değinilmediğine ilişkin açıklamalarda bulunmuştur.

Çağırın ve Varıcı (2019), BİST 100 içerisinde yer alan imalat işletmelerinin bağımsız denetim raporları üzerinde çalışma yürütmüş olup; 171 şirketin bağımsız denetim raporlarında en sık yer alan kilit denetim konularının Hasılat, Ticari Alacaklar, Maddi Duran Varlıklar ve Stoklar olduğu sonucuna varılmıştır. Özcan (2021) tarafından aynı sektöre ilişkin kilit denetim konularıyla ilgili 164 şirketin bağımsız denetim raporları kapsamında yürütülen ve bağımsız denetim şirketlerinin etkisini esas alan çalışmada ise, dört büyük denetim firmasının diğer firmalara nazaran daha az KDK konusu açıkladığı ve firma karmaşıklıklarının KDK sayısını artırdığı tespit edilmiştir.

Özcan ve Günlük (2021), BİST’de gıda, içecek ve tütün sektöründeki firmaların bağımsız denetim raporları üzerinde çalışma yürütmüştür. BİST’de yer alan 101 şirketin 2020 yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarında en çok Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı, Hasılat ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkul kilit denetim konularının açıklandığı belirlenmiştir.

Sarısoy (2019), BİST 30 ve Dow Jones 30 endekslerindeki 60 firmanın bağımsız denetim raporları üzerinde inceleme ve karşılaştırma yapan bir çalışma yürütmüştür. Ülkemizdeki bağımsız denetim raporları ile ABD Dow Jones firmalarının raporları kıyaslanmış olup; çalışma sonucunda ülkemizdeki KDK açıklamalarının daha uzun ve kategori olarak farklılıklar içerecek şekilde olduğu tespit edilmiştir.

Parlak (2021), bağımsız denetim raporlarına COVID 19'un etkilerini araştırmıştır. BİST' de faaliyet gösteren 32 şirket üzerinde yapılan çalışmada, 2017 ila 2020 yılları arası denetim raporları incelenmiş olup; COVID 19'un rapor açıklamalarında yer aldığı fakat raporun görüşüne etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. COVID 19 etkisine yönelik olarak Özbay (2021) tarafından yapılan araştırmada ise, 2019 ve 2020 yılları bağımsız denetim raporlarında COVID dönemindeki değişiklikler araştırılmıştır. Yapılan araştırma sonucunda, her iki dönemde de hasılatın muhasebeleştirilmesi, finansal araçlar ve maddi duran varlıkların en çok işlenen KDK olduğu ve muhasebe tahminlerindeki belirsizliğin 2020 yılında COVID etkisiyle 2019 yılına göre arttığı belirlenmiştir.

3.3. COVID-19'UN KİLİT DENETİM KONUSU AÇIKLAMALARINA ETKİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde BİST 30'da yer alan şirketlerin bağımsız denetçi raporlarındaki kilit denetim konuları içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. BİST 30'da işlem gören şirketlerin 2019, 2020 ve 2021 yıllarına ait raporlarında geçen kilit denetim konuları analiz edilmiş ve analizler sonucunda COVID-19 pandemisine yönelik açıklamalar esas alınarak karşılaştırmalar yapılmıştır. Bu karşılaştırmalar sonucunda birtakım tespitlerde bulunulmuştur. Ayrıca 2019, 2020 ve 2021 yıllarındaki raporlarda COVID'le ilgili geçen kelime sayıları tespit edilmiş ve raporlarda COVID'den bahsedilme oranlarının yıllara göre değişimi hakkında yorumlarda bulunulmuştur.

3.3.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi

KAP 'da (Kamuyu Aydınlatma Platformu) yayımlanmış, BİST 30'da işlem gören şirketlerin 2019, 2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarındaki kilit denetim konularının sektör ve yıllara göre incelenmesi ve incelenen şirketlerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularındaki açıklamaların COVID-19 salgınına yönelik açıklamalar yer alıp almadığına yönelik tespitler bu araştırmanın konusunu oluşturmaktadır.

Raporlarda açıklanan kilit denetim konularının yıllara ve sektörlerle göre nasıl değişiklik gösterdiği, seçilen kilit denetim konularının hangi sektörlerde, şirketlerde özellik gösterdiği ve tekrar edip etmediği, kilit denetim konularına yönelik açıklamalarda bağımsız denetçinin COVID-19'a ilişkim açıklamalarda bulunup bulunmadığı ve son olarak bağımsız denetim raporlarında COVID-19 kelime sayısının bağımsız denetim raporlarına etkisi, bu araştırmanın konusunu oluşturmıştır.

3.3.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin 2019-2021 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konularının içeriğiyle ilgili analiz yapmaktır. Çalışmanın bir diğer amacı da, pandemi öncesi ve esnasındaki kilit denetim konularını karşılaştırmak ve bu yıllar arasında kıyaslamalar yapmaktır.

3.3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Örneklemi

Araştırmanın kapsamını; BİST 30'da yer alan halka açık şirketler oluşturmaktadır. Bu şirketlerin yayımladıkları 2019, 2020 ve 2021 faaliyet yılı bağımsız denetçi raporları araştırmaya dâhil edilmiştir. Araştırmada, Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) yer alan ve BİST-30'da listelenen halka açık olan 30 şirket yer almaktadır ve bu şirketler 13 farklı sektörde faaliyet göstermektedir.

BİST 30'da yer alan ve araştırmanın kapsamını oluşturan 30 şirket aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.2: Araştırma Konusunu Oluşturan şirketler (BİST 30)

şirket İsmi	Sektör
Aksa	Enerji
Ford	Otomotiv
Gübre Fabrikaları T.A.ř.	İmalat, Kimya, İlaç
Koç Holding A.ř.	Holding, Yatırım şirketi
Hacı Sabancı Holding A.ř.	Holding, Yatırım şirketi
Sasa Polyester Sanayi A.ř.	İmalat, Kimya, İlaç
Tofaş Türk A.ř.	Otomotiv
THY A.ř.	Ulaşım
Vestel Elektronik A.ř.	Elektronik İmalat
şişe Cam Fabrikaları A.ř.	Holding, Yatırım şirketi
Tekfen Holding A.ř.	Holding, Yatırım şirketi
Tav Holding A.ř.	Holding, Yatırım şirketi
Pegasus Havacılık A.ř.	Ulaşım
Hektaş T.A.ř.	İmalat, Kimya, İlaç
Petkim A.ř.	İmalat, Kimya, İlaç
Kardemir Demir Çelik A.ř.	Metal Sanayi
Tüpraş Petrol A.ř.	İmalat, Kimya, İlaç
Türkiye Garanti Bankası A.ř.	Mali Kuruluş, Banka
Türkiye İş Bankası A.ř.	Mali Kuruluş, Banka
Yapı ve Kredi Bankası A.ř.	Mali Kuruluş, Banka
Akbank T.A.ř.	Mali Kuruluş, Banka
Aselsan Elektronik A.ř.	Teknoloji
Arçelik A.ř.	Elektronik İmalat
BİM A.ř.	Toptan ve Perakende
Emlak Konut Gayrimenkul A.ř.	Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı
Ereğli Demir Çelik A.ř.	Metal Sanayi
Koza Altın İşletmeleri A.ř.	Madencilik ve Taş Ocakçılığı
Koza Anadolu Metal A.ř.	Madencilik ve Taş Ocakçılığı
Turkcell A.ř.	Bilgi ve İletişim

Türk Telekom A.Ş.	Bilgi ve İletişim
-------------------	-------------------

Kaynak: Kamu Aydınlatma Platformu, 2022

3.3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu araştırma BİST'30 da yer alan işletmelerin 2019, 2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetim raporları ile sınırlandırılmıştır. Diğer sınırlılıklar ise şu şekilde sıralanabilir:

- Araştırma Türkiye'deki bağımsız denetim raporları sonuçları ile sınırlıdır.
- Araştırma örneklemini 30 şirket ile sınırlıdır.
- Araştırma bağımsız denetim raporlarında geçen kilit denetim konularının yıllara, denetim şirketlerine, sektörlerle göre kıyaslanması ve bu yıllarda COVID'den bahsedilme oranlarının yorumlanması konusu ile sınırlandırılmıştır.

3.3.5. Veri Toplama Yöntemi

BİST 30 endeksinde yer alan işletme bilgileri Borsa İstanbul veri tabanından alınmıştır. Çalışmada kullanılan veriler de, işletmelerin Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda yer alan 2019, 2020, 2021 yılı bağımsız denetim raporlarından elde edilmiştir.

3.3.6. Araştırmanın Yöntemi

İşletmelere ilişkin denetim raporlarından toplanan kilit denetim konusu açıklamaları, içerik analizine tabi tutulmuştur. Yıllar itibariyle kaç kilit denetim konusunun raporlandığı ve en çok raporlanan kilit denetim konuları incelenmiştir.

3.3.7. Bulgular

Kamu Aydınlatma Platformu (KAP) tarafından yapılan sektör dağılımı dikkate alınarak çalışma yapılmıştır. Bu anlamda 2019, 2020 ve 2021 yılları itibariyle BİST-30’da yer alan şirketlerin sektörleri şunlardır.

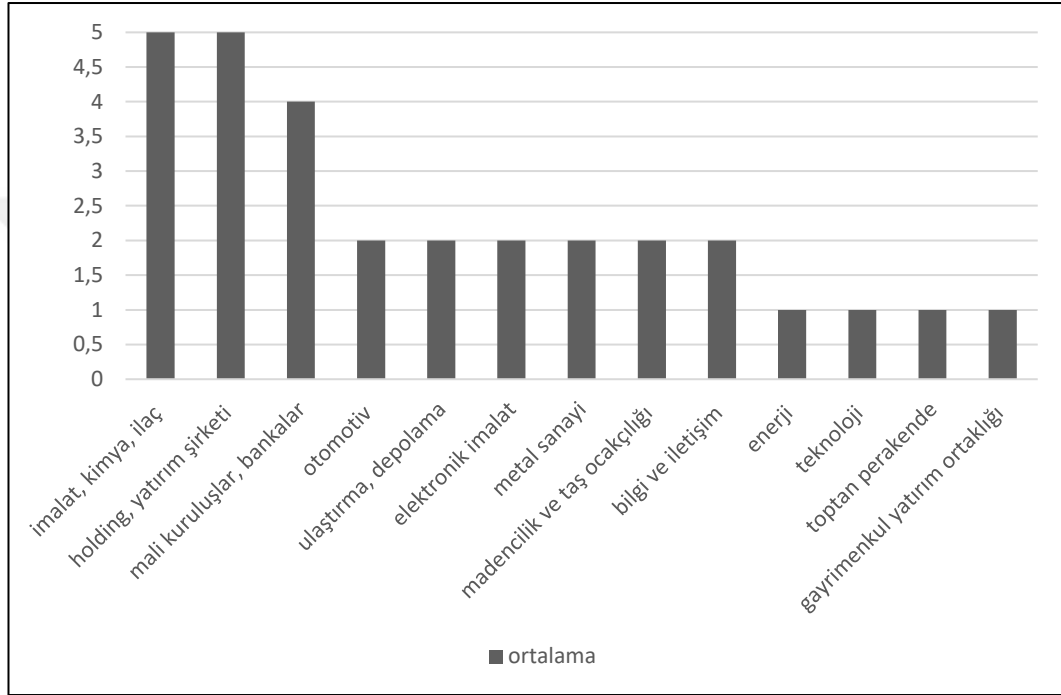
Tablo 3.3: Araştırma Kapsamında Yer Alan (BİST 30) Şirketlerin Sektörel Dağılımları ve Frekansları

Sektörler	Şirket sayısı	Frekans (%)
1. Enerji	1	3,33
2. Otomotiv	2	6,67
3. İmalat, kimya, ilaç	5	16,67
4. Holding, yatırım şirketi	5	16,67
5. Ulaştırma, depolama	2	6,67
6. Elektronik imalat	2	6,67
7. Metal sanayi	2	6,67
8. Mali kuruluşlar, bankalar	4	13,33
9. Teknoloji	1	3,33
10. Toptan ve Perakende	1	3,33
11. Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı	1	3,33
12. Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	2	6,67
13. Bilgi ve iletişim	2	6,67
Toplam	30	100

Tablodan görüldüğü üzere, bu çalışma kapsamındaki BİST 30 şirketleri, ağırlıklı olarak imalat sanayinde faaliyet gösteren şirketler, holdingler ve mali kuruluşlardan oluşmaktadır. Yüzdesel olarak hesaplandığında, BİST 30’daki imalat sanayi, holding ve yatırım kuruluşları %16,67, mali kuruluşlar ve bankalar %13,33

oranlarından oluşmaktadır. Diğer sektörlerin oranları ise; otomotiv, ulaştırma ve depolama, elektronik imalat, metal sanayi, madencilik ve taş ocaklığı, bilgi ve iletişim %6,67, enerji, teknoloji, toptan ve perakende, gayrimenkul yatırım ortaklığı sektörlerinin %3,33 olduğu görülmektedir.

Şekil 3.5: Araştırma Konusu Şirketlerin (BİST 30) Sektörel Dağılımları (%)



3.3.7.1. BİST-30 Firmalarının Denetim Şirketi ve Bağımsız Denetim Raporu Görüşlerinin Dağılımı ile Temel Bilgiler

Bu bölümde, BİST-30’da yer alan firmaları denetleyen denetim şirketleri ve bağımsız denetim raporlarındaki denetçi görüşlerinin yıllara göre dağılımları gösterilmiştir.

Bağımsız denetim raporlarına ilişkin görüş türleri; olumlu, olumsuz, sınırlı olumlu ve görüş bildirmekten kaçınmadır. Analize konu olan BİST-30 şirketleri 2019, 2020 ve 2021 yıllarında toplamda 7 ayrı denetim şirketi (PwC, EY, KPMG, Deloitte, Grant Thornton, Yeditepe denetim, Mega Global) tarafından denetlenmiştir. Yapılan denetimler sonucunda oluşturulan bağımsız denetim raporlarında ortaya çıkan görüşler 2019, 2020 ve 2021 yıllarında değişmemiş olup; bu raporlarda 6

şirket için sınırlı olumlu görüşe ve 24 şirket için de olumlu görüşe varılmıştır. Bu üç yıla ait raporların %80'i olumlu görüş, %20'si sınırlı olumlu görüş olarak denetçiler tarafından raporlanmıştır. Çalışmadaki bağımsız denetim raporlarında yer alan denetçi görüşlerinde olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma durumlarına rastlanmamıştır.

BİST-30'da yer alan şirketlerden 9 şirketin denetimini gerçekleştiren bağımsız denetim şirketinde takip eden üç yıl içerisinde değişiklik yaşanırken, kalan 21 şirketin denetimini tamamlayan denetim şirketlerinde değişiklik olmamıştır.

Ayrıca süre gelen bu üç yıl içerisinde sınırlı olumlu görüşe varılan şirketler değişmemiş olup; bu altı şirket arasında denetim şirketinde değişiklik yaşanan sadece iki şirket olduğu (Koza Altın A.Ş. ve Koza Anadolu Metal A.Ş.) gözlenmiştir. Aşağıda yer alan tabloda yıllar itibariyle BİST-30 Şirketlerine ilişkin bağımsız denetim raporlarını düzenleyen şirketler ve sonucunda oluşturulan görüşler özetlenmiştir;

Tablo 3.4: Araştırma Konusu Şirketlere İlişkin Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Temel Bilgiler

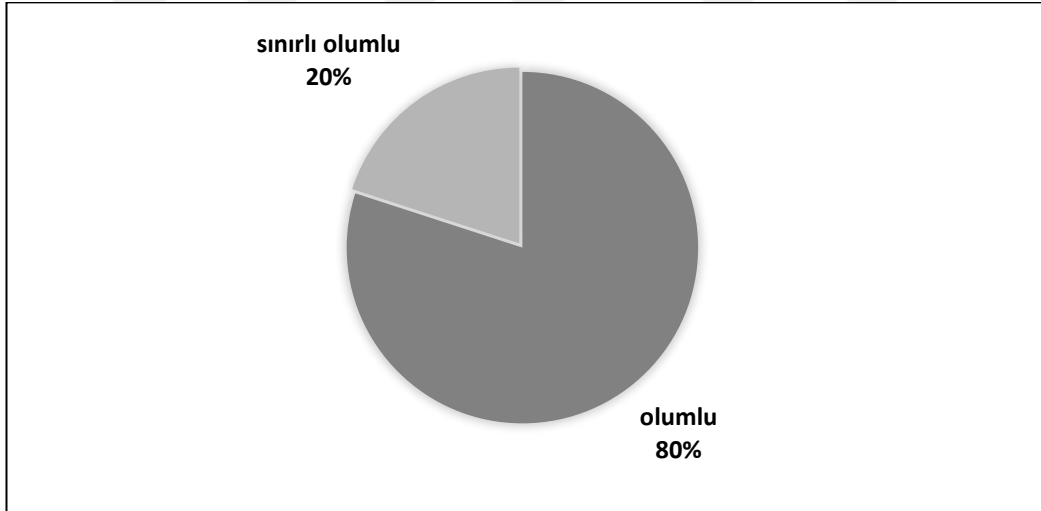
Firmalar	Denetim Şirketi (2019)	Denetim Şirketi (2020)	Denetim Şirketi (2021)	Görüş türü (2019)	Görüş türü (2020)	Görüş türü (2021)
Aksa	EY	PWC	PWC	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Ford	PWC	PWC	PWC	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Gübre Fabrikaları	Grant Thornton	Grant Thornton	Grant Thornton	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu
Koç Holding	PWC	PWC	PWC	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Hacı Sabancı Holding	PWC	PWC	PWC	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Sasa Polyester	Deloitte	Deloitte	Deloitte	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Tofaş Türk	EY	EY	EY	Olumlu	Olumlu	Olumlu
THY	KPMG	PWC	PWC	Olumlu	Olumlu	Olumlu

Vestel Elektronik	PWC	KPMG	KPMG	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Şişe Cam Fabrikaları	EY	EY	EY	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Tekfen Holding	KPMG	KPMG	KPMG	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Tav Holding	EY	EY	Deloitte	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Pegasus Havacılık	EY	EY	EY	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Hektaş	KPMG	KPMG	Deloitte	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Petkim	PWC	PWC	PWC	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Kardemir Demir Çelik	Deloitte	Deloitte	Deloitte	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Tüpraş Petrol	PWC	PWC	PWC	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Türkiye Garanti Bankası	KPMG	KPMG	KPMG	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu
Türkiye İş Bankası	EY	EY	EY	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu
Yapı ve Kredi Bankası	PWC	PWC	PWC	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Akbank	PWC	PWC	PWC	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu
Aselsan Elektronik	Yeditepe Denetim	Yeditepe Denetim	Yeditepe Denetim	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Arçelik	PWC	PWC	PWC	Olumlu	Olumlu	Olumlu
BİM	PWC	EY	EY	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Emlak Konut Gayrimenkul	Deloitte	Deloitte	Deloitte	Olumlu	Olumlu	Olumlu

Ereğli Demir Çelik	Deloitte	Deloitte	Deloitte	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Koza Altın İşletmeleri	Mega Global	EY	EY	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu
Koza Anadolu Metal	Mega Global	EY	EY	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu
Türkcell	PWC	PWC	PWC	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Türk Telekom	KPMG	KPMG	EY	Olumlu	Olumlu	Olumlu

Bağımsız denetim raporlarındaki denetçilerin verdiği görüşlerin yüzdesel dağılımları aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.

Şekil 3.6: 2019-2020-2021 Araştırma Konusu Şirketlere Yazılan Bağımsız Denetimi Raporlarındaki Görüşlerin Yüzdesel Dağılımı



3.3.7.2. BİST-30’da Yer Alan Firmaların Denetim Şirketleri

Aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere BİST-30 firmalarının 2019 yılında yaklaşık %80’inin (24 şirket), 2020 yılında yaklaşık %94’ünün (28 şirket) ve 2021 yılında ise yaklaşık %94’ünün (28 şirket) dört büyük bağımsız denetim firması tarafından denetlendiği görülmektedir. Söz konusu oranlar göstermektedir ki; BİST’de işlem

gören ve işlem hacmi bakımından en yüksek 30 şirket olarak tespit edilen şirketlerin çoğunlukla dört büyük denetim firması tarafından denetlenmektedir.

Tablo 3.5: Araştırma Konusu Şirketlerin (BİST 30) Bağımsız Denetimini Gerçekleştiren Şirketler ve Denetim Raporlarına İlişkin Veriler

Denetim Şirketleri	Denetlenen Şirket Sayısı		
	2019	2020	2021
PwC	11	11	11
EY	6	8	8
Deloitte	4	4	6
KPMG	5	5	3
Grant Thornton	1	1	1
Yeditepe Denetim	1	1	1
Mega Global	2	-	-
Genel Toplam	30	30	30

Firma denetçisinin, dört büyük (Big 4) olarak kabul edilen PwC, KPMG, Deloitte ve Ernst & Young denetim şirketlerinden biri olması durumunda denetimin kalitesine yönelik etkisinin olumlu yönde olduğu düşünülmektedir. Dört büyük denetim firmasının uyguladıkları denetim prosedürleri daha net, açık ve detaylı olmasına rağmen diğer denetim şirketlerinin açıkladığı prosedürlere göre önemli düzeyde farklılaşmadığı görülmüştür (Uzun, 2021, s.151).

Bu sebeple araştırma konusuna esas olan BİST-30 şirketlerinin büyük bir kısmının 2019, 2020 ve 2021 yıllarında dört büyük denetim şirketi tarafından denetlenmiş olması, bağımsız denetim raporlarında açıklanan konulara yönelik duyulan güveni artırmaktadır.

3.3.7.3. Denetim Şirketlerinin Yıllara Göre Bahsettiği Kilit Denetim Konuları

BİST 30’da yer alan işletmelerin 2019, 2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarını denetleyen denetim şirketlerinin açıkladığı kilit denetim konuları incelenmiş ve her bir yıla ait kilit denetim konuları ve denetim şirketleri tabloları

halinde sunulmuştur. Bu tablolarda denetim şirketlerinin açıkladığı kilit denetim konusu sayıları belirlenmiş ve denetim şirketlerinin hangi kilit denetim konularına önem verdiği incelenmiştir.

3.3.7.3.1. 2019 Yılında Denetim Şirketlerinin İncelediği Kilit Denetim Konuları ve Yüzdesel Dağılımı

Aşağıdaki tabloda 2019 yılına ait bağımsız denetim raporlarındaki firmaları denetleyen denetim şirketlerinin kilit denetim konularına kaç kez yer verdiği gösterilmiştir. PwC denetim şirketinin açıkladığı kilit denetim konuları “Stok Değer Düşüklüğü, Ticari Alacak Değer Düşüklüğü, Nakit Akış, Garanti Gider Karşılıkları, TFRS 16 Kiralamalar Standardı, Ertelenmiş Vergi Varlıkları, Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi, Emekli Sandığı Yükümlülükleri, Hasılatın Kayıt Edilmesi, Yatırım Değer Düşüklüğü, Haklar ve Şerefiye, Davalar Koşullu Borçlar, Türev Finansal Araçlar” dır. Toplamda 13 kilit denetim konusuna 26 kez yer vermiş olan PwC şirketinin en çok açıkladığı kilit denetim konusu %23,07 ile “Ticari Alacak Değer Düşüklüğü” dür. Ardından %19,23 ile “TFRS 16 Kiralamalar Standardı” ve %11,54 ile “Emekli Sandığı Yükümlülükleri” gelmektedir.

EY şirketinin açıklamış olduğu 13 kilit denetim konusu; “Stok Değer Düşüklüğü, Ticari Alacak Değer Düşüklüğü, İştirakler Geri Kazanılabirliği, Nakit Akış, Garanti Gider karşılıkları, TFRS 16 Kiralamalar Standardı, Ertelenmiş Vergi Varlıkları, Emekli Sandığı Yükümlülükleri, Hasılatın Kayıt Edilmesi, Geliştirme Maliyetleri, Haklar ve Şerefiye, Teslim ve Bakım Karşılıkları, Türev Finansal Araçlar”dır. EY şirketinin en çok işlediği kilit denetim konusu %17,65 ile “Ticari Alacak Değer Düşüklüğü”dür. Sonrasında %11,76 ile “TFRS 16 Kiralamalar Standardı” ve “Haklar ve Şerefiye” gelmektedir.

KPMG denetim şirketinin incelemiş olduğu 9 kilit denetim konusu; “Ticari Alacak Değer Düşüklüğü, TFRS 16 Kiralamalar Standardı, Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi, İşletme Birleşmeleri, Emekli Sandığı Yükümlülükleri, Hasılatın Kayıt Edilmesi, Davalar Koşullu Borçlar, Finansal Araçların Sınıflandırılması, İnşaatın Muhasebeleştirilmesi” olduğu görülmektedir. KPMG şirketinin en çok yer

verdiği kilit denetim konusu %14,29 ile “Hasılatın Kayıt Edilmesi” olmuştur. Ardından %7,14 ile “Ticari Alacak Değer Düşüklüğü” ve “TFRS 16 Kiralamalar Standardı”dır.

Deloitte şirketinin raporda yer vermiş olduğu 4 adet kilit denetim konusunun; “Maddi Duran Varlıkların Değerlendirilmesi, Hasılatın Kayıt Edilmesi, Borçlanma Maliyetleri, Geliştirme Maliyetleri” olduğu görülmektedir. Bu kilit denetim konularından en çok işlenen ise %50 ile “Hasılatın Kayıt Edilmesi” olmuştur.

Mega Global denetim şirketinin açıklamış olduğu 2 kilit denetim konusu “Haklar ve Şerefiye” (%50) ve “Yasal Riskler” (%50) olmuştur. Yeditepe denetim şirketinin sunmuş olduğu 2 kilit denetim konusu ise %50 ağırlık ile “Hasılatın Kayıt Edilmesi” ve yine %50 oranında “Geliştirme Maliyetleri” olmuştur.

Tablo 3.6: 2019 Yılında Denetim Şirketlerinin Açıkladığı Kilit Denetim Konuları ve Sayısı

(2019) Kilit Denetim Konuları	Denetim Şirketleri						
	PwC	EY	KPMG	Deloitte	Mega Global	Yeditepe	Grant Thornton
Stok Değer Düşüklüğü	1	1					
Ticari Alacak Değer Düşüklüğü	6	3	2				
İştirakler Geri Kazanılabilirliği		1					
Nakit Akış	1	1					
Garanti Gider karşılıkları	1	1					
TFRS 16 Kiralamalar Standardı	5	2	2				
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	1	1					1

Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	1		1	1			
İşletme Birleşmeleri			1				
Emekli Sandığı Yükümlülükleri	3	1	1				
Hasılatın Kayıt Edilmesi	2	1	4	3		1	
Borçlanma Maliyetleri				1			
Geliştirme Maliyetleri		1		1		1	
Yatırım değer düşüklüğü	1						
Haklar ve Şerefiye	1	2			2		
Teslim ve Bakım Karşılıkları		1					
Davalar,Koşullu Borçlar	2		1				
Finansal Araçların Sınıflandırılması			1				
Türev Finansal Araçlar	1	1					
Yasal Riskler					2		
İnşaatın Muhasebeleştirilmesi			1				
Makine, Tesis ve Cihaz Değer Düşüklüğü							
TOPLAM KDK SAYISI	26	17	14	6	4	2	1

3.3.7.3.2. 2020 Yılında Denetim Şirketlerinin İncelediği Kilit Denetim Konuları ve Yüzdesel Dağılımı

PwC denetim şirketi, 2020 yılında toplamda 16 kilit denetim konusunu 25 kez açıklamıştır. PwC şirketinin en çok işlediği kilit denetim konusu %24 ile “Ticari Alacak Değer Düşüklüğü” olmuştur. Ardından %12 ile “Emekli Sandığı Yükümlülükleri” gelmektedir.

EY şirketi 10 kilit denetim konusuna raporlarında 15 kez yer vermiştir. EY şirketinin en çok işlemiş olduğu kilit denetim konusu %26,67 “Haklar ve Şerefiye”dir.

KPMG şirketi 11 kilit denetim konusunu 16 defa açıklamıştır. KPMG denetim şirketinin en çok açıkladığı kilit denetim konusu %18,75 ile “Ticari Alacak Değer Düşüklüğü” ve “Hasılatın Kayıt Edilmesi” olmuştur. Deloitte denetim şirketi ise 4 kilit denetim konusunu 6 kez açıklamış olup, en çok yer verdiği kilit denetim konusu ise “Hasılatın Kayıt Edilmesi” dir.

Mega Global şirketi 2020 yılında hiçbir raporu incelememiştir. Yeditepe denetim şirketi ise 2 konuyu toplam 2 kez açıklamıştır. Bu konular “Hasılatın Kayıt Edilmesi” ve “Geliştirme Maliyetleri” olmuştur.

Grant Thornton şirketi ise 3 kilit denetim konusuna 3 defa yer vermiş olup, söz konusu KDK’lar; “Stok Değer Düşüklüğü, Ticari Alacak Değer Düşüklüğü ve Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi” dir. Aşağıdaki tabloda detaylı olarak gösterilmiştir.

Tablo 3.7: 2020 Yılında Denetim Şirketlerinin İncelediği Kilit Denetim Konuları ve Sayısı

(2020) Kilit Denetim Konuları	Denetim Şirketleri						
	PwC	EY	KPMG	Deloitte	Mega Global	Yeditepe	Grant Thornton
Stok Değer Düşüklüğü	1						1

Ticari Alacak Değer Düşüklüğü	6	2	3				1
İştirakler Geri Kazanılabirliği	1						
Nakit Akış	1	1					
Garanti Gider karşılıkları	1	1					
TFRS 16 Kiralamalar Standardı		1					
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	1		1				
Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	2		1	1			1
İşletme Birleşmeleri	1		1				
Emekli Sandığı Yükümlülükleri	3	1	1				
Hasılatın Kayıt Edilmesi	2	2	3	3		1	
Borçlanma Maliyetleri				1			
Geliştirme Maliyetleri		1		1		1	
Yatırım değer düşüklüğü	1		1				
Haklar ve Şerefiye	1	4	1				
Teslim ve Bakım Karşılıkları		1					
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değeri	1						

Davalar, Koşullu Borçlar	1		1				
Finansal Araçların Sınıflandırılması			2				
Türev Finansal Araçlar	1	1					
Yasal Riskler							
İnşaatın Muhasebeleştirilmesi			1				
Makine, Tesis ve Cihaz Değer Düşüklüğü	1						
TOPLAM KDK SAYISI	25	15	16	6	0	2	3

3.3.7.3.3. 2021 Yılında Denetim Şirketlerinin İncelediği Kilit Denetim Konuları ve Yüzdesel Dağılımı

2021 yılına ait denetim raporları incelendiğinde PwC şirketi toplamda 13 kilit denetim konusundan 24 kez bahsetmiştir. PwC şirketinin en çok işlediği kilit denetim konusu %29,17 ile “Ticari Alacak Değer Düşüklüğü” olmuştur. Ardından %12,5 ile “Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi” ve “Emekli Sandığı Yükümlülükleri” gelmektedir.

EY şirketi 12 kilit denetim konusunu raporlarında 18 kez işlemiştir. EY şirketinin en çok açıklamış olduğu kilit denetim konusu %16,67 ile “Hasılatın Kayıt Edilmesi”dir. KPMG şirketi 6 kilit denetim konusuna 8 kez yer vermiş olup, en çok açıklananlar %25 ile “Ticari Alacak Değer Düşüklüğü” ve “Finansal Araçların Sınıflandırılması” olmuştur.

Deloitte denetim şirketi 6 kilit denetim konusunu 10 kez işlemiştir. En çok açıklanan kilit denetim konusu ise “Hasılatın Kayıt Edilmesi” dir.

Mega Global şirketi 2021 yılında da hiçbir raporu incelememiştir. Yeditepe Denetim şirketi 2 konuyu 2 kez işlemiştir. Bu konular “Hasılatın Kayıt Edilmesi” ve “Geliştirme Maliyetleri” olmuştur. Grant Thornton şirketi ise 3 kilit denetim konusunu 3 kez işlemiştir. Bu kilit denetim konuları; “Stok Değer Düşüklüğü, Ticari Alacak Değer Düşüklüğü ve Makine, Tesis ve Cihaz Değer Düşüklüğü”dir. Aşağıdaki tabloda detaylı olarak gösterilmiştir.

Tablo 3.8: 2021 Yılında Denetim Şirketlerinin İncelediği Kilit Denetim Konuları ve Sayısı

(2021) Kilit Denetim Konuları	Denetim Şirketleri						
	PwC	EY	KPMG	Deloitte	Mega Global	Yeditepe	Grant Thornton
Stok Değer Düşüklüğü	1						1
Ticari Alacak Değer Düşüklüğü	7	2	2	1			1
İştirakler Geri Kazanılabirliği							
Nakit Akış	1						
Garanti Gider karşılıkları	1	1					
TFRS 16 Kiralamalar Standardı		1					
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	1	1		1			
Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	3	2					
İşletme Birleşmeleri	1	1		1			
Emekli Sandığı Yükümlülükleri	3	1	1				

Hasılatın Kayıt Edilmesi	2	3	1	5		1	
Borçlanma Maliyetleri				1			
Geliştirme Maliyetleri		1				1	
Yatırım değer düşüklüğü	1		1				
Haklar ve Şerefiye	1	2		1			
Teslim ve Bakım Karşılıkları		1					
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değeri	1						
Davalar, Koşullu Borçlar							
Finansal Araçların Sınıflandırılması			2				
Türev Finansal Araçlar	1	2					
Yasal Riskler							
İnşaatın Muhasebeleştirilmesi			1				
Makine, Tesis ve Cihaz Değer Düşüklüğü							1
TOPLAM İŞLENEN KONU SAYISI	24	18	8	10	0	2	3

3.3.7.4. Bağımsız Denetim Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları ve Sayısı

KAP tarafından 2019, 2020 ve 2021 takvim yılına ait yayımlanan bağımsız denetçi raporlarının kilit denetim konuları bölümünde bildirilen konulara ilişkin yapılan içerik analizi sonucunda 21 adet kilit denetim konusuna ilişkin; 2019 yılında 69 adet açıklama yapıldığı, 2020 yılında 65 adet ve 2021 yılında 67 adet açıklama yapıldığı görülmüştür.

Aşağıdaki tabloya bakıldığında, en çok açıklanan kilit denetim konularının ticari alacak değer düşüklüğü, hasılat, haklar ve şerefiye, emekli sandığı yükümlülükleri ve maddi duran varlıkların değerlemesi olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 3.9: 2019, 2020 ve 2021 Yıllarına İlişkin BİST-30 Şirketlerinin Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konuları

KİLİT DENETİM KONULARI İÇERİĞİ	KDK Sayısı		
	2019	2020	2021
Ticari Alacak Değer Düşüklüğü	12	12	13
Hasılatın Kayıt Edilmesi	11	11	12
Haklar ve Şerefiye	5	6	4
Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	3	5	5
Emekli Sandığı Yükümlülükleri	5	4	5
Geliştirme Maliyetleri	2	3	2
Davalar, Koşullu Borçlar	3	2	0
Stok Değer Düşüklüğü	2	2	2
Nakit Akış	2	2	1
Garanti Gider karşılıkları	2	2	2
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	2	2	4
Türev Finansal Araçlar	2	2	3
İşletme Birleşmeleri	1	2	4
Yatırımların Değer Düşüklüğü	1	2	2
Finansal Araçların Sınıflandırılması	1	2	2
TFRS 16 Kiralamalar Standardı	9	1	1

Yatırımların Geri Kazanılabilirliği	1	1	1
Borçlanma Maliyetleri	1	1	1
Teslim ve Bakım Karşılıkları	1	1	1
İnşaatın Muhasebeleştirilmesi	1	1	1
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değeri	0	1	1
Yasal Riskler	2	0	0
Toplam	69	65	67

3.3.7.4.1. Bağımsız Denetim Raporlarındaki Holding/Yatırım Sektörü Firmalarının Kilit Denetim Konuları

BİST 30'daki 5 şirket Holding/Yatırım sektöründe faaliyet göstermekte olup; BİST 30'un yaklaşık %16'sını oluşturmaktadır. Söz konusu sektöre ilişkin kilit denetim konularının benzerlik içerip içermediğini anlamak için, KAP'tan edinilen bağımsız denetim raporlarında bu sektöre ilişkin 2019, 2020 ve 2021 yıllarında açıklanan kilit denetim konuları irdelenmiştir.

Tablo 3.10: Holdinglerce 2019 Yılında İşlenen Kilit Denetim Konuları ve Dağılımı

2019 Dönemi KDK İsmi / Firma İsmi	Koç Holding	Hacı Sabancı Holding	Şişe Cam Fab.	Tekfen Holding	TAV Holding	Toplam KDK
Ticari Alacak Değer Düşüklüğü	1	1	0	0	0	2
Nakit Akış	0	0	1	0	0	1
TFRS 16 Kiralamalar Standardı	1	1	0	0	1	3
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	0	0	1	0	0	1
Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	1	0	0	0	0	1

Emekli Sandığı Yükümlülükleri	0	1	0	0	0	1
Hasılatın Kayıt Edilmesi	0	0	0	1	0	1
Haklar ve Şerefiye	0	0	1	0	1	2
İnşaatın Muhasebeleştirilmesi	0	0	0	1	0	1
Toplam KDK Sayısı	3	3	3	2	2	13

Holding/Yatırım sektörüne ilişkin 2019 yılına ait bağımsız denetim raporlarında beş şirketten üçünde (Koç Holding, Hacı Sabancı Holding ve TAV Holding) kilit denetim konularının ortak olduğu ve söz konusu kilit denetim konusunun “TFRS 16 Kiralamalar Standardı” olduğu anlaşılmıştır. Bu durumu daha iyi analiz edebilmek, tesadüfi olup olmadığını ortaya koyabilmek ve aynı zamanda sektöre bağlı bir nedene mi dayandığını ortaya koymak amacıyla TFRS 16 Kiralamalar Standardı başlığıyla yer alan kilit denetim konularının içeriği araştırılmıştır.

Tablo 3.11: 2019 yılı Holding/Yatırım Sektöründe Açıklanan Kilit Denetim Konuları

Kilit Denetim Konuları	Açıklanma Oranı
TFRS 16 Kiralamalar Standardı	%23,08
Ticari Alacak Değer Düşüklüğü	%15,38
Haklar ve Şerefiye	%15,38
Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	%7,70
Hasılat	%7,70
Emekli Sandığı Yükümlülükleri	%7,70
İnşaatın Muhasebeleştirilmesi	%7,70
Nakit Akış	%7,70
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	%7,70

TFRS 16 Kiralamalar Standardı

TFRS 16 Kiralamalar standardı, 31.12.2018 tarihinden sonraki hesap dönemlerinden sonra uygulanmak üzere 16 Nisan 2018 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu standardın amacı kiralamaların finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir. Dolayısıyla kira yükümlülükleri ve/veya kiralama yoluyla kullanım hakkına sahip olan şirketlerin bağımsız denetiminde TFRS 16 Kiralamalar standardına geçiş ve buna bağlı varsayım ile hesaplamalar önem kazanmıştır. Kilit denetim konuları, konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları belli etmek amacıyla bağımsız denetçilerin esas aldığı konular olup; TFRS 16 Kiralamalar standardının yayımlanması ile kira yükümlülükleri ve/veya kullanım hakkı varlıkları önemli görülen şirketler bakımından kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Belirlenen standartta kira yükümlülüklerinin ilk ölçümü, yeniden değerlemesi, sınıflandırılmasına ilişkin varsayım ve esaslar belirlenmiş olup; finansal tablolara etkileri ortaya konmaya çalışılmıştır. Buna karşılık 2020 ve 2021 hesap dönemlerine ait konsolide finansal tablolarda TFRS 16 Kiralamalar standardına ilişkin kilit denetim konusu olarak belirlenmemiş olup; 2019 yılında söz konusu sektörde yaygın kilit denetim konusu olarak seçilmesi standardın yeni yayımlanmasından ve standarda ilk geçişten kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Tablo 3.12: 2020 yılı Holding/Yatırım Sektöründe Açıklanan Kilit Denetim Konuları

Kilit Denetim Konuları	Açıklanma Oranı
Ticari Alacak Değer Düşüklüğü	%18,20
Haklar ve Şerefiye	%18,20
Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	%9,10
Nakit Akış	%9,10
İşletme Birleşmeleri	%9,10
Emekli Sandığı Yükümlülükleri	%9,10
Hasılat	%9,10

Finansal Araçların Sınıflandırması	%9,10
İnşaatın Muhasebeleştirilmesi	%9,10

Ticari Alacak Değer Düşüklüğü Karşılığı

BİST 30 şirketleri içerisinde yer alan beş ayrı holding/yatırım şirketinin 2019 yılı bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının incelenmesi sırasında TFRS 16 Kiralamalar standardından sonra en çok yer alan iki kilit denetim konusu “Ticari Alacak Değer Düşüklüğü Karşılığı” ve “Haklar ve Şerefiye” konularıdır. Bu duruma ilişkin sektörel bir nedensellik ilişkisinin varlığını araştırmak amacıyla 2019 bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda “Ticari Alacak Değer Düşüklüğü Karşılığı” konusunun kilit denetim konusu olarak belirleyen iki ayrı holding şirketinin (Koç Holding ve Hacı Sabancı Holding) bu konuyu kilit denetim konuları arasında açıklarken bünyelerinde esas faaliyeti finansal hizmet sunan olan şirketler bulunması, mevcut koşulların ve ileriye yönelik makroekonomik beklentiler gibi bütünü itibarıyla karmaşık bilgi ve tahminler içeriyor olması, kredilerin ve alacakların büyüklüğü sebep gösterilmiştir. Bu standart, aynı şirketlerin 2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarında da kilit denetim konusu olarak ele alınmış olup; yapılan izah ve açıklamalar da aynı yöndedir.

Tablo 3.13: 2021 yılı Holding/Yatırım Sektöründe Açıklanan Kilit Denetim Konuları

Kilit Denetim Konuları	Açıklanma Oranı
Ticari Alacak Değer Düşüklüğü	%20
Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	%20
Haklar ve Şerefiye	%10
İşletme Birleşmeleri	%10
Emekli Sandığı Yükümlülükleri	%10
Hasılat	%10

Finansal Araçların Sınıflandırması	%10
İnşaatın Muhasebeleştirilmesi	%10

Haklar ve Şerefiye

Yine aynı şekilde beş ayrı holding/yatırım şirketinin ikisinin (Şişe Cam ve TAV Holding) 2019 bağımsız denetim raporlarında yer alan son kilit denetim konusu “Haklar ve Şerefiye”dir. Bu duruma ilişkin bir sebep sonuç ilişkisi kurmak veya tesadüfi olup olmadığını anlamak için bu kilit denetim konularındaki açıklamalar analiz edilmiştir. Şerefiye konusu “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” standardında yer almaktadır. Bu standartta şerefiye, tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda olarak tanımlanmıştır. Bu açıklama şerefiyenin sadece işletme birleşmelerinde ortaya çıkan ve süreklilik arz etmeyen bir durum olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak aynı standart şirketlerin daha önce gerçekleştirmiş olduğu satın alımlarda ortaya çıkan şerefiyede bir değer düşüklüğü gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin hesaplamalara ilişkin belirlemelere de yer vermiştir.

Bu konunun kilit denetim konusu olarak 2019 yıllarında ele alınması adı geçen holding şirketlerinde kilit denetim konusuna esas olabilecek bir birleşmenin gerçekleştiğini ya da daha önceki yıllarda geçen şirket satın almalarından kaynaklanan şerefiyenin bir değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına ilişkin bir değer düşüklüğü testinin gerekliliğine ihtiyaç olduğunu göstermektedir. Bu kilit denetim konusu, aynı şirketlerin 2020 yılına ait bağımsız denetim raporlarında da kilit denetim konusu olarak ele alınmış olup; yapılan izah ve açıklamalar da aynı yöndedir. Aynı holding şirketlerinin 2021 hesap dönemi bağımsız denetim raporlarında ise bu konu kilit denetim konusu olarak ele alınmamış olup; yukarıda açıklanan sebeplerle ya şirket bünyesinde gerçekleşen bir satın alma olmamış ya da önceki yıllarda gerçekleşen satın alma nedeniyle ortaya çıkan şerefiyede bir değer

düşüklüğü testi bağımsız denetçi tarafından kilit denetim konusu olabilecek kadar önem arz etmemiştir.

Aşağıdaki tablolarda Holding/Yatırım sektörünün bağımsız denetim raporlarında geçen araştırma kapsamındaki yılların tamamına ait kilit denetim konularının yüzdesel dağılımları gösterilmiştir. Tabloda da görüldüğü üzere Holding/yatırım sektöründe en çok açıklanan kilit denetim konusu %18,20 ile “Ticari Alacak Değer Düşüklüğü Karşılığı” olmuştur. Ardından %12,10 ile “Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi” ve “Haklar ve Şerefiye” gelmektedir.

Tablo 3.14: Holding/Yatırım Sektöründe Kilit Denetim Konularının Yüzdesel Olarak Dağılımı (Genel Tablo)

Kilit Denetim Konuları	Açıklanma Oranı
Ticari Alacak Değer Düşüklüğü Karşılığı	%18,20
Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	%12,10
Haklar ve Şerefiye	%12,10
TFRS16 Kiralamalar Standardı	%9,10
Emekli Sandığı Yükümlülükleri	%9,10
Hasılat	%9,10
İnşaatın Muhasebeleştirilmesi	%9,10
Finansal Araçların Sınıflandırması	%6,10
Nakit Akış	%6,10
İşletme Birleşmeleri	%6,10
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	%3,00

3.3.7.4.2. Bağımsız Denetim Raporlarındaki İmalat, Kimya ve İlaç Sektörü Firmalarının Kilit Denetim Konuları

BİST 30 içerisindeki 5 ayrı şirket, imalat, kimya, ilaç sektöründe yer almakta olup; BİST 30’un yaklaşık %16’sını oluşturmaktadır. Söz konusu sektöre ilişkin kilit

denetim konularının benzerlik içerip içermediğini anlamak için 2019, 2020 ve 2021 yıllarında açıklanan kilit denetim konuları irdelenmiştir.

Tablo 3.15: İmalat, Kimya ve İlaç Sektöründe 2019 Yılında İşlenen Kilit Denetim Konuları ve Dağılımı

2019 Dönemi KDK İsmi / Firma İsmi	Gübre Fabrikaları	Sasa Polyester	Hektaş	Petkim	Tüpraş Petrol	Toplam KDK
Ticari Alacak Değer Düşüklüğü	0	0	1	0	0	1
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	1	0	0	0	1	2
Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	0	1	0	0	0	1
İşletme Birleşmeleri	0	0	1	0	0	1
Hasılatın Kayıt Edilmesi	0	0	1	0	0	1
Borçlanma Maliyetleri	0	1	0	0	0	1
Geliştirme Maliyetleri	0	1	0	0	0	1
Davalar, Koşullu Borçlar	0	0	0	1	0	1
Toplam KDK Sayısı	1	3	3	1	1	9

İmalat, kimya, ilaç sektörüne ilişkin 2019 yılına ait bağımsız denetim raporlarında beş şirketten (Gübre Fabrikaları, Sasa Polyester, Petkim, Hektaş ve Tüpraş Petrol) hiçbirinde ortak bir kilit denetim konusunun bulunmadığı, bağımsız denetçi tarafından aynı hususların önemli kabul edilerek görüşe esas olmadığı belirlenmiştir. Bu durum aynı sektörde, aynı ekonomik şartlarda faaliyet gösteren şirketlerin 2019 yılına ait denetimlerinde ortak bir bağımsız denetim standardının veya bir hususun kilit denetim konusu olabilecek kadar görüşlerine dayanak oluşturmadığını göstermektedir.

BİST 30 imalat, kimya, ilaç sektöründe yer alan 5 aynı şirketin 2020 yılına ait bağımsız denetim raporlarında ise iki ayrı şirkette (Gübre Fabrikaları ve Hektaş)

“Ticari Alacak Değer Düşüklüğü” kilit denetim konusu, diğer iki şirkette (Hektaş ve Tüpraş Petrol) ise “Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi” kilit denetim konusu ortak olarak seçilmiştir.

Gübre Fabrikaları ve Hektaş tarafından “Ticari Alacak Değer Düşüklüğü” konusunun kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin ortak bir sebebe dayanıp dayanmadığı konusunda bir görüşe varmak amacıyla 2020 yıllarına ilişkin bağımsız denetim raporları değerlendirilmiştir. Her iki şirketin de 2020 bağımsız denetim raporlarında “Ticari Alacak Değer Düşüklüğü” konusunun denetçi tarafından kilit denetim konusu olarak seçilmesinde şirketlerin ticari alacaklarının geri kazanılabilirliğinde şüpheye düşülmesi esas olmuştur. Denetçi tarafından düzenlenen bağımsız denetim raporlarının “Kilit Denetim Konuları” başlıklı bölümlerinde ticari alacakların vade süreleri, şirket yönetiminin tahsil süre ve şartları ve risklerle ilgili varsayımları sonucu şüpheli ticari alacak tutarları açıklanarak, bu tutarlar önemli kabul edilmiş ve kilit denetim konusu seçilmiştir.

Gübre Fabrikaları ve Sasa Polyester’in 2020 yılında dört büyük denetim şirketine mensup bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetim sürecinin sonunda aynı kilit denetim konusu olan “Ertelenmiş Vergi Varlıkları” önemli bulunarak denetim görüşüne dayanak oluşturmuştur. Bu konu TMS 12 Gelir Vergileri standardı tarafından düzenlenmiştir. Adı geçen bağımsız denetim standardı 31.12.2005 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş ve şirketlerin kazancı üzerinden hesaplanacak olan Gelir Vergisinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları ortaya koymak amacıyla belirlemeler yapmıştır. Standartta henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konuları da düzenlemektedir (Tekşen, 2010, s.298)

Aşağıdaki tabloda imalat, kimya ve ilaç sektörünün bağımsız denetim raporlarında geçen, araştırma kapsamındaki yılların tamamında en çok işlenen kilit denetim

konularının yüzdesel dağılımları gösterilmiştir. İmalat, kimya, ilaç sektöründe en çok açıklanan kilit denetim konuları %13,8 ile “Ticari Alacak Değer Düşüklüğü”, “Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi” ve “Hasılat” olarak belirlenmiştir.

Tablo 3.16: İmalat, Kimya, İlaç Sektöründe Kilit Denetim Konularının Yüzdesel Olarak Dağılımı (Genel Tablo)

Kilit Denetim Konuları	Açıklanma Oranı
Ticari Alacak Değer Düşüklüğü	%13,80
Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	%13,80
Hasılat	%13,80
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	%10,30
Borçlanma Maliyetleri	%10,30
İşletme Birleşmeleri	%6,90
Geliştirme Maliyetleri	%6,90
Yatırım Değer Düşüklüğü	%6,90
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değeri	%6,90
Davalar,	%3,40
Stok değer düşüklüğü	%3,40
Makine, Tesis ve Cihaz Değer Düşüklüğü	%3,40

3.3.8. COVID-19 Salgınının Bağımsız Denetim Raporlarına ve Kilit Denetim Konularına Etkisi

3.3.8.1. COVID-19 Salgınının İşletmenin Sürekliliği Kavramına Etkisi ve Süreklilik Kavramına İlişkin Tespit Edilen Bulgular

İşletmenin sürekliliği kavramı, kâr elde etme amacıyla kurulan şirketlerin, yatırımcıları ve yöneticilerinin yaşam sürelerinden bağımsız olarak devam etme amacıyla kurulduğunu anlatmaktadır. İşletmenin sürekliliğini etkileyebilecek durumların tespit edilmesi amacıyla bağımsız denetim esnasında da bu riskleri

içerebilecek önemli olaylar kilit denetim konusu olarak bağımsız denetçi tarafından açıklanır. Bu durumun bağımsız denetimde dikkate alınmasını sağlamak üzere BDS 570 standardı yayımlanmıştır.

COVID-19'un tüm dünyada neden olduğu ekonomik ve sosyal gelişmeler geleceğe ilişkin bir belirsizlik oluşturmıştır. Belirsizlik ise özellikle yatırımcılarda geleceğe yönelik bir büyük bir risk olarak algılanmıştır. COVID-19, geleceğe yönelik belirsizlikler nedeniyle yatırımcıların tasarruflarını yatırıma yöneltme kararını olumsuz yönde etkilemiş ve özellikle vaka sayısında yaşanan artış/azalışlar BİST endeksinde de değişimlere neden olmuştur (Güven ve Tuğlu, 2022, s.1).

Bu durum bağımsız denetçilerin çalışmalarını da etkilemiştir. COVID-19'un neden olduğu belirsizlik ve öngörülemezlik, bağımsız denetçilerin denetimlerinde bilinmeyen sayısını artırmıştır. Söz konusu koşullar aynı zamanda, yeni ve mevcut teknoloji kaynaklarını etkin şekilde kullanmak ve denetimde dijitalleşme konusuna daha hızlı geçiş yapma fırsatı yaratmıştır (Parlak, 2021, s.35).

COVID-19 salgını şirketlerin sürekliliği etkileme ihtimali nedeniyle, finansal durum ile ilgili riskler, faaliyet durumu ile riskler ve diğer riskler olmak üzere 3 ayrı kategoride belirsizliğe yol açmıştır. Söz konusu risklerin işletmenin sürekliliğini etkileyebileceği koşullar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir (Güngör, Sarı ve Ayluçtarhan, 2022, s.613).

Tablo 3.17: COVID-19 Pandemisinin Yarattığı Risk Durumları ve Ortaya Çıkaran Koşullar

Finansal Duruma İlişkin Riskler	Faaliyet Durumuna İlişkin Riskler	Risk Ortaya Çıkarabilecek Diğer Durumlar
-Sürekli ve yüksek tutarda zarar edilmesi	-Kilit müşterilerin ve çalışanların kaybedilmesi	-Salgın hastalığa müdahale amacıyla alınan kısıtlayıcı kararlar
-Çalışma sermayesinde meydana gelen azalmalar	-Tedarik zincirinde yaşanan aksaklıklar	-Yasal düzenlemeler
-Nakit akışında ve borç ödeme kabiliyetinde azalma	-Yönetimin ve/veya devletin faaliyetlerini durdurma kararı alması	-Pandeminin gerektirdiği yaşamsal koşullar
	-Yönetici değişiklikleri	

Kaynak: Güngör, Sarı ve Ayluhtarhan, 2022, s.613

COVID-19 sebebiyle ortaya çıkan yukarıdaki koşullar göz önüne alındığında, BİST-30 şirketleri, salgının ortaya çıktığı 2019 yılından bu yana bu risklere karşı süreklilik kavramına engel olabilecek iflas, tasfiye, faaliyet durdurma vb. bir karar almamıştır.

3.3.8.2. Bağımsız Denetim Raporlarında Geçen COVID'le İlişkili Kelime Sayısı

Pandemiyle mücadele kapsamında alınan önlemlerle bazı sektörlerdeki işletmelerin zorunlu olarak kapatılması kararı alınmasının ardından çalışanlar uzaktan çalışmak zorunda kalmıştır. Pandemi döneminde denetim kuruluşlarında ve denetçilerde de faaliyet değişikliklerine gidilmiştir (Uzun, 2021, s.7). Pandemi döneminde bu değişiklikler bağımsız denetim raporlarına da yansımıştır. Bağımsız denetim

raporlarında daha önceden bahsi geçmeyen COVID’le ilişkili kelimeler, pandemi dönemiyle birlikte raporlarda yerini almaya başlamıştır.

Pandemi dönemi yılları olarak değerlendirilerek araştırma kapsamına alınan yıllardan 2019 yılı, COVID’in Türkiye’de yeni yeni duyulduğu fakat Türkiye’ye henüz gelmediği dönem, 2020 yılı COVID’in etkilerinin Türkiye’de arttığı ve birçok alana etki ettiği gibi mali tablolara da yansıdığı bir dönem olmuştur. 2021 yılı ise COVID etkilerinin devam ettiği bir dönemdir.

Türkiye’yi ve tüm dünyayı etkisi altına alan pandemi döneminin, bağımsız denetim raporlarına ne gibi etkisi olduğu araştırılmak istenmiştir. Bu kapsamda 2019, 2020 ve 2021 yıllarında bağımsız denetim raporlarında geçen COVID’le ilişkili kelime sayıları incelenmiştir.

Tablo 3.18: 2019, 2020 ve 2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetim Raporlarındaki COVID Kelimesi Sayısı

Yıl	Bağımsız Denetim Raporlarında Geçen COVID’le İlişkili Kelime Sayısı
2019	0
2020	328
2021	203

Araştırma kapsamına alınan yılların bağımsız denetim raporları incelendiğinde, COVID’le ilişkili kelimelere 2019 yılında hiç rastlanmadığı görülmüştür. BİST-30’da yer alan şirketlerin 2019 yılındaki bağımsız denetim raporlarında COVID’den bahsetmemeleri, Türkiye’de COVID’in henüz görülmemesine ve hastalıkla ilgili pek fazla bilgi olmamasına bağlanabilir. 2020 yılında şirketlerin bağımsız denetim raporlarında COVID’le ilişkili kelime sayılarının oldukça yüksek olduğu ve 2021 yılında ise COVID’le ilişkili kelime sayılarının azalmaya başladığı görülmüştür. 2020 yılında Türkiye’de COVID tam anlamıyla ortaya çıkmış ve pandemi ilan edilerek birçok alanda etkileri olmuştur. Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi 2020 yılı raporlarında COVID’den bahsedilme oranının fazla olması; Türkiye’de ilk vakaya 2020 yılında rastlanması ve devamında virüsün hızla

yayılması ile birlikte pandemi dönemine girilmesine bağlanabilir. 2021 yılı bağımsız denetim raporlarında COVID’le ilişkili kelimelerde azalma görülmesinin sebebi, aşının bulunması ve alınan önlemlerle birlikte insanlardaki panik halinin azalması olarak yorumlanabilir.

3.3.8.3. BİST-30 Şirketlerinde COVID-19 Sebebiyle Ortaya Çıkan Risklerden Etkilenen Sektörler ve Bağımsız Denetim Raporlarında Bu Duruma İlişkin Açıklamalar

Yaşanan salgın hastalık sebebiyle bazı sektörler diğerlerine göre daha fazla etkilenirken, bazı sektörler sadece salgının ekonomik etkileri sebebiyle dolaylı olarak etkilenmiştir. Salgının doğası gereği doğrudan etkilediği sektörler ve nedenleri ile BİST-30’da bu alanda faaliyet gösteren şirketler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.19: COVID-19’un Doğrudan Etkilediği Sektörler, Etki Nedeni ve BİST-30 Şirketi

Yüksek Risk İçeren Sektörler	Risk Sebebi	BİST-30 Şirketleri
Sağlık	Ölüme ve hayati risk taşıyan sağlık sorunlarına yol açması sebebiyle sağlık hizmetine yüksek talep duyulması	-
Ulaşım	Karantina tedbirleri sebebiyle yurtiçi ve yurtdışı ulaşım olanaklarının sınırlandırılması	THY Pegasus
İlaç, Kimya, İmalat	Salgın hastalık sebebiyle ilaç, tıbbi malzeme, hijyenik ürünlerine olan ihtiyaç ve talebin artması	Hektaş Petkim Gübre Fabrikaları Sasa Polyester
Bankacılık, Finans	Ekonomide yüksek belirsizlik, döviz kurundaki hızlı değişimler, likit varlıklara artan talepler	Garanti Bankası İş Bankası Yapı ve Kredi Bankası Akbank
Gıda	Karantina koşulları sebebiyle tedarik, üretimde yaşanan sıkıntılar ve buna karşılık yüksek talep	BİM

BİST-30’da listelenen ve yukarıdaki tabloda gösterilen 11 şirket salgının etkileri bakımından yüksek riskli sektörler içerisinde yer almaktadır. 2019 yılında henüz bir pandemi söz konusu olmadığından ve hatta hastalık henüz ülkemizde hiç görülmemiş olduğundan, bağımsız denetim raporlarında COVID-19 etkisinden bahsedilmemiş ve kilit denetim konularında bu duruma ilişkin açıklamalarda bulunulmamıştır.

2020 yılında vaka sayılarının artması ile salgının finansal tablolara etkisi artmıştır. Daha önce bahsedilmiş olan yüksek riskli sektörlerde faaliyet gösteren şirketler ve bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konularında COVID etkisinden bahsedilip bahsedilmediğine ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.20: Yüksek Riskli Şirketler 2020 Kilit Denetim Konularında COVID-19 Açıklamalarına İlişkin Bilgiler

Yüksek Risk İçeren Sektörler	Kilit Denetim Konularında COVID Etkisi Açıklandı mı?
BİM	Hayır
THY	Evet
Pegasus	Hayır
Hektaş	Hayır
Petkim	Hayır
Gübre Fabrikaları	Hayır
Sasa Polyester	Hayır
Garanti Bankası	Evet
Yapı ve Kredi Bankası	Evet
İş Bankası	Evet
Akbank	Evet

Tablo 3.20’de yer aldığı üzere, COVID-19 etkileri bakımından yüksek riskli olduğu tespit edilen 11 şirketten sadece 5 tanesi 2020 yılında kilit denetim konularına ilişkin açıklamalarında COVID-19 etkisinden bahsetmiştir. Bu durum göstermektedir ki; COVID etkileri yoğun olan bu şirketlere ilişkin denetim sırasında bağımsız denetçilerin önemli bir kısmı bu risklerin kilit denetim konularına etkisini göz ardı etmiştir.

Tablo 3.21: Yüksek Riskli Şirketler 2021 Kilit Denetim Konularında COVID-19 Açıklamalarına İlişkin Bilgiler

Yüksek Risk İçeren Sektörler	Kilit Denetim Konularında COVID Etkisi Açıklandı mı?
BİM	Hayır
THY	Hayır
Pegasus	Hayır
Hektaş	Hayır
Petkim	Hayır
Gübre Fabrikaları	Hayır
Sasa Polyester	Hayır
Garanti Bankası	Hayır
Yapı ve Kredi Bankası	Evet
İş Bankası	Evet
Akbank	Hayır

Yukarıda tabloda yer aldığı üzere, COVID-19 etkileri bakımından yüksek riskli olduğu tespit edilen 11 şirketten sadece 2 tanesi 2021 yılında kilit denetim konularına ilişkin açıklamalarda COVID-19 etkisinden bahsetmiştir. Bu durum göstermektedir ki; COVID etkileri yoğun olan bu şirketlere ilişkin denetim sırasında bağımsız denetçilerin önemli bir kısmı bu risklerin kilit denetim konularına etkisini göz ardı etmiştir. 2020 yılına kıyasla 2021 yılında açıklama sayısının daha da düşmesinin sebebi aşı çalışmalarının tamamlanması ile vaka sayılarında yaşanan düşüşün belirsizliği azaltmasından kaynaklanmaktadır.

SONUÇ

Türkiye’de bağımsız denetim kavramı, 1960’lı yıllarda uluslararası piyasalara uyum sağlamak amacıyla bankalarca bir ihtiyaç hali ile ortaya çıkmasından başlayarak günümüze kadar hem kurumsal hem de yasal düzenlemeler ile hızlı bir gelişme göstermiştir. Bu alanda uluslararası düzenlemeler ve çalışmalar Kamu Gözetim Kurumu tarafından da yakından takip edilmiş olup; Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından 2016 yılında bağımsız denetim standardı olarak belirlenen Kilit Denetim Konuları, ülkemizde ise BDS-701 standardı ile 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

Kilit denetim konuları, bağımsız denetim raporunun ait olduğu dönemde bağımsız denetçinin önemlilik kavramını esas alarak belirlediği ve denetim sürecinde daha fazla dikkat edilmesi gereken konulardan oluşmaktadır. Kilit denetim konularını esas alan standartta, hangi konuların kilit denetim konusu olarak belirleneceği belirli bir çerçevede tanımlanmamıştır. Ancak bazı kriterler açıklanarak, açıklanan bu konuları kapsayacak ve bağımsız denetçinin riskli ve önemli gördüğü alanları bağımsız denetim raporundan faydalanacakların dikkatini çekecek şekilde belirlemesi yönünde vurgu yapılmıştır.

Yapılan bu çalışmada; 2019, 2020 ve 2021 yıllarında BİST-30 da işlem gören halka açık şirketlerin bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu başlığı altında yer alan ve denetçinin bilgi ve tecrübelerine dayanarak önemli gördüğü konular sektör, bağımsız denetim şirketi, rapor görüşü vb. açılarından ele alınmıştır. Özellikle hem dünyada hem de ülkemizde sosyal ve ekonomik hayatı etkileyen COVID-19 salgınının kilit denetim konularında yer alan açıklamaları nasıl etkilediği belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışma sırasında BİST-30 içerisinde yer alan şirketlerin yıllar itibariyle kilit denetim konularındaki değişimler ortaya koyulmaya çalışılmış, bu değişime COVID-19 salgınının etkisi olup olmadığı ile ilgili somut bir veri elde etmek amaç tutulmuştur.

Çalışmada BİST-30 şirketlerinin 2019, 2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularına COVID-19 etkisi içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Söz konusu şirketlerin bağımsız denetim raporlarında geçen kilit denetim konusu açıklamalarının yıllar içerisindeki değişimine ilişkin yapılan analizler sonucunda 2019 yılında COVID-19'un sosyal ve ekonomik etkilerinin ülkemizde henüz ortaya çıkmadığı ve bu sebeple hem şirketlerin mali tablolarında ve bağımsız denetim raporlarında bir sonuç doğurmadığı görülmüştür. 2020 yılında ilk COVID-19 vakasının ülkemizde ortaya çıkması ve dünyada pandemi ilan edilmesinin etkilerinin yarattığı belirsizlikle hem mali tablolara hem de bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları açıklamalarında yer aldığı, 2021 yılında ise COVID-19'un etkilerinin devam etmesine karşın aşı çalışmaları ile vaka sayılarının azalışı ile hem mali tablo hem de bağımsız denetim raporlarında önemlilik olarak etkisi azaldığı görülmüştür.

Ancak pandeminin başladığı yıl olan 2020 yılında BİST-30'da listelenen işletmelerin toplam KDK açıklamalarında 2019 yılına göre bir azalış olması şaşırtıcıdır. Pandeminin getirdiği belirsizlikler nedeniyle, işletmenin sürekliliği, ticari alacaklara ve duran varlıklara ilişkin değer düşüklükleri gibi hususların denetçiler tarafından daha yoğun şekilde KDK olarak belirlenmesi beklenirken, raporlarda böyle bir durum görülmemiştir. Dolayısıyla pandemi sürecinin ve süreçte yaşanan risklerin ve belirsizliklerin KDK açıklamalarına belirgin bir etkisi tespit edilememiştir.

Ancak bu çalışma BİST-30'da listelenen işletmelere ait verilere dayanılarak yapıldığından, çalışmanın kapsamı genişletilerek daha farklı bir sonuca varılabilir ve başka ülkelerde yer alan halka açık şirketlere ait raporlar da incelenerek karşılaştırmalı sonuçlara ulaşılabilir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Kılıç, G. (2021). Borsa İstanbul (BİST) Şirketlerinin 2019 Yılındaki Denetim Görüşleri, Bağımsız Denetçi Raporlarında Verilen Görüşün Dayanağı ve Kilit Denetim Konularının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 21(64). 1-18.
- Atay, M. S. ve Polat Çeltikçi, N. (2021). Kilit Denetim Konuları (KDK) Bildirimlerinin İçerik Analizi Yöntemiyle İncelenmesi: Borsa İstanbul (BİST - 100) Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm*. 31(164). 113-142.
- Arens, Alvin A., Hogan, Chris E., Beasley, Mark S., Elder, Randal J.(2012). *Auditing And Assurance Services: An Integrated Approach*, (14th ed.), ABD, MA: Pearson Prentice Hall.
- Aktaş, R. ve Acar, M. (2020). Bağımsız Denetimde Önemlilik Perspektifinden Kilit Denetim Konuları: BİST 100 Uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 38(2). 185-214.
- Aslan, R. (2020). Tarihten Günümüze Epidemiler, Pandemiler ve COVID-19. *Göller Bölgesi Aylık Ekonomi ve Kültür Dergisi Ayrıntı*. 8(85). 35-41.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, 1. Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları.
- Bagshaw, K. (1999). A New Approach. *Accountancy*.1270. 98-99.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*. 148. 35-62.
- Bedard, J. (2019). Consequences of Expanded Audit Reports: Evidence from the Justifications of Assessments in France. *A Journal of Practice and Theory Advance*. 38(3). 23-45.

- Biçer, A. A. ve Erol, S. (2017). UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*. 12(47). 71-84.
- Candan, E. (2007). Türk Bütçe Sistemindeki Performans Denetimi. *T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları*. Yayın No: 2007/374, Ankara.
- Carcello, J. V., ve Li, C. (2013). Costs and Benefits of Requiring an Engagement Partner Signature: Recent Experience in the United Kingdom. *The Accounting Review*. 88 (5). 1511-1546.
- DeFond, M., ve Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics*. 58 (2-3). 275-326.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 20 (1). 65-89.
- Dow, B. (2014). Proposed Disclosure of Critical Audit Matters. *The Corporate Governance*. 23-29
- Dünya Sağlık Örgütü. (2022, 30 Aralık). COVID-19 Vaka Tablosu. Erişim adresi <https://COVID19.who.int/table>
- Dünya Sağlık Örgütü, World Health Organization (WHO). (2020, 18 March). “Operational considerations for managing COVID-19 cases or outbreak in aviation: Interim guidance”. Erişim adresi <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/331488/WHO-2019-nCoV-Aviation-2020.1-eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. 5. 51-63.
- Erdoğan, M., Erdoğan, N., Cömert, N., Uzun, A. K. ve Yıllancı, M. (2016). *Denetim*, 4. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları.

- European Court Of Auditors, “Financial And Compliance Audit Manual”, 2017, 34
- Gates, B. (2018). Innovation for Pandemics. *The New England Journal of Medicine*. 378. 2057-2060.
- Güler, E. (2010). Faaliyet Alanlarının Kapsamına Göre Ayrılmış Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (Isa’s) Ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bir Araştırma. *SÜ İİBF Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 11(21). 101-102.
- Güngör, N., Sarı, E.S. ve Ayluçtarhan, A. (2022). İşletmenin Sürekliliği (Bds 570) Standardının Denetim Raporlarına Etkisi: BİST Şirketlerinde Bir İnceleme. *Sayıştay Dergisi*. 33(127). 609-635.
- Güven, G., Tuğlu, D. (2022). COVID 19 ve BİST 100 Uzun Dönem Etkileşimi. *İşletme Dergisi*. 3(1). 1-13.
- International Auditing and Assurance Standards Board (2016,Ocak), Determining and Communicating Key Audit Matters, 1-2 Erişim Adresi: <https://www.iaasb.org/publications/determining-and-communicating-key-audit-matters-4>
- İlkvan, A. ve Demirkol, Ö.F. (2021). Bağımsız Denetimin Kalitesinde Kanıtların Rolü. *Birey ve Toplum Bilimler Dergisi*. 11(2). 43-80.
- Karapınar, A., Dölen, T. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 22 (4). 763-780.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. İstanbul: Avcıol Basım Yayınları.
- Laçinel Gürlevik, S. (2020). Koronavirüsler ve yeni koronavirüs SARS-CoV-2. *Journal Of Pediatric Infection*. 1(14). 46-48.

Jin, W., Wei, C., Derek, W., James, G. (Mart 2020). How the Virus Got Out. Erişim adresi <https://www.nytimes.com/interactive/2020/03/22/world/coronavirusspread.html?smtyp=cur&smid=tw-nytimes> (Erişim Tarihi: 25.03.2020)

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2015). *Denetim*, İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Parlak, N. (2021). COVID-19'un Bağımsız Denetim Raporuna Ve Denetçinin Görüşüne Etkisi: BİST'te Bir Araştırma. *Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 3(1). 34-41

Özcan, M., Günlük, M. (2021). Borsa İstanbul İmalat Sektöründeki Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi: Gıda, İçecek ve Tütün Alt Sektöründe Bir İnceleme, *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*. 1 (1) . 22-35,

Özer, M. (1997). *Denetim 1*. Ankara: Özkan Matbaacılık Yayınları.

Özyürek, H. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi. *Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 4(2). 141.

Sarısoy, Ö. (2019). *Bağımsız Denetim Beklenti Farkları, Kilit Denetim Konuları Ve Yeni Bağımsız Denetim Raporuna Yönelik Bir Araştırma*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.

T.C. Sağlık Bakanlığı. (2021, 4 Ocak). COVID-19 Grip, Nezle ve Mevsimsel Alerjinin Belirtiler Arasındaki Farkları. (2021, 4 Ocak). Erişim adresi https://COVID19.saglik.gov.tr/Eklenti/38845/0/COVID19belirtilerarasindakifarklarafisa4pdf.pdf?_tag1=99B315EB87B0CD457EEB56A6A33F5AB6474591CE

T.C. Sağlık Bakanlığı. "COVID-19 Rehberi". (2021, 4 Ocak). Erişim adresi <https://COVID19.saglik.gov.tr/TR-66301/COVID-19-rehberi.html>

Türk Dil Kurumu Sözlüğü. (2022, Kasım ve Aralık). Erişim adresi <https://www.tdk.gov.tr>

Türk, A., AK BİNGÜL, B. ve AK, R. (2020). Tarihsel Süreçte Yaşanan Pandemilerin Ekonomik ve Sosyal Etkileri. *Gaziantep Üniversitesi Journal Of Social Siences*. 2020 Special Issue. 612-632

OECD. Koronavirüsle Mücadelenin 2020 Yılında Öğrettiği 5 Çıkarım. Erişim adresi <https://www.oecd.org/coronavirus/en/>

OECD. Ekonomik Verilerle Ülkelerin GSYİH Oranları. Erişim adresi <https://www.oecd.org/economic-outlook/>

Uzun, D. (2021). *COVID-19 Sürecinde Kilit Denetim Konuları Kapsamında Açıklanan Denetim Prosedürlerinin Denetçi Raporları Üzerinden Değerlendirilmesi*. İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı. İstanbul.

www.dictionary.cambridge.org/tr/sozluk/ingilizce

www.tdk.gov.tr

www.kgk.gov.tr

1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete

701 No.lu Bağımsız Denetim Standardı, Kilit Denetim Konuları, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>