



**KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ
RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ: BIST 100'DE İŞLEM
GÖREN İŞLETMELERİN 2019-2020 YILLARI BAĞIMSIZ
DENETÇİ RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI**

(Yüksek Lisans Tezi)

Zovgan SHAMKHALOV

Kütahya - 2022

T.C.
KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ
RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ: BİST 100'DE İŞLEM
GÖREN İŞLETMELERİN 2019-2020 YILLARI BAĞIMSIZ
DENETÇİ RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI**

Danışman:
Doç. Dr. Tansel ÇETİNOĞLU

Hazırlayan:
Zovgan SHAMKHALOV

Kütahya - 2022

Kabul ve Onay

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürlüğüne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından

Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ
olarak kabul edilmiştir.

Tez Jürisi	İmza	
	Kabul	Red
Doç. Dr. Tansel ÇETİNOĞLU (Danışman)		
Dr. Selçuk YALÇIN		
Dr. Öğr. Üyesi Bahar ÇELİK		

Onay

Doç. Dr. Arif KOLAY

Enstitü Müdürü

Bilimsel Etik Bildirimi

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi: BIST 100’de İşlem Gören İşletmelerin 2019-2020 Yılları Bağımsız Denetçi Raporlarının Karşılaştırılması” adlı çalışmanın öneri aşamasından sonuçlandığı aşamaya kadar geçen süreçte bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle uyduğumu, tez içindeki tüm bilgileri bilimsel ahlak ve gelenek çerçevesinde elde ettiğimi, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığımı, bu çalışmamda doğrudan veya dolaylı olarak yaptığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu beyan ederim.

...../...../2022

Zovgan SHAMKHALOV

Özgeçmiř

2003-2014 yıllarında ilkokul, ortaokul ve liseyi şamahı'da tamamladı. 2014-2019 yıllarında Uřak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Muhasebe Bilgi Sistemleri bölümünde lisans eğitimi aldı. 2019 yılından itibaren Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Uluslararası Finansal Raporlama ve Analiz Yüksek Lisans programında eğitim almaktadır.



ÖZET

KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ: BIST 100’DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERİN 2019-2020 YILLARI BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

SHAMKHALOV, Zovgan

Yüksek Lisans Tezi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Tansel ÇETİNOĞLU

Haziran, 2022, 141 sayfa

Son yıllarda küresel ekonomide yaşanan finansal krizler ve işletme skandalları sebebiyle denetçiler ile denetim raporu kullanıcıları arasında bağımsız denetimden beklenti farklılığı ortaya çıkmıştır. Yaşanan finansal kriz ve skandallar nedeniyle bağımsız denetime duyulan güven sarsılmış ve finansal bilgi kullanıcılarının şirketler ile ilgili daha açıklayıcı, detaylı ve güvenilir bilgi talep etmelerine neden olmuştur. Bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini arttırmak ve kaybedilen güvenin yeniden kazanılması amacıyla uluslararası düzeyde birçok çalışma yapılmıştır. Yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlamak ve bağımsız denetim raporlarının bilgi kullanıcıları ile iletişim değerini artırmak amacıyla PCAOB ve IAASB “Denetçi Raporu Projesi”ni 2011 yılında başlatmıştır. Bu çalışma sonucunda, 2015 yılında “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” adıyla yeni bir standart yayımlamıştır. Ülkemizde ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu standardı esas alarak 9 Mart 2017 tarihinde BDS 701’i yayımlamıştır.

Bu araştırmanın amacı, 2019-2020 yılları arasında BIST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin, şeffaflığı ve kaliteyi sağlamak için bağımsız denetim raporlarında hangi kilit denetim konularını daha önem arz eden konu olarak düşündüklerinin belirlenmesine yönelik içerik analizi yapmaktır. Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre 2019 yılında şirketlerin %75’i, 2020 yılında ise %79’u “Dört Büyük Denetim Şirketi” tarafından denetlenmiştir. 2019 yılında 100 denetçi raporundan %89’u “olumlu görüş”, %11’i “sınırlı olumlu görüş” bildirirken, 2020 yılında 100 denetçi raporundan %87’sinin “olumlu görüş”, %13’ünün “sınırlı olumlu görüş” bildirdiği tespit edilmiştir. 2019-2020 yıllarında sayısal bazda en çok şirketin bulunduğu sektörlerin sırasıyla imalat ve mali kuruluşlar olduğu, en çok bildirilen kilit denetim konularının da sırasıyla hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, ticari ve finansal alacaklar, TFRS 16 kiralama standardı ve şerefiye olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kilit Denetim Konuları, BDS 701, BIST 100

ABSTRACT

COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT: COMPARISON OF INDEPENDENT AUDITOR'S REPORTS FOR YEARS OF 2019-2020 OF THE BUSINESSES LISTED ON BIST 100

SHAMKHALOV, Zovgan

Master's Thesis, Department of Accounting and Finance Management

Supervisor: Assoc. Prof. Tansel ÇETİNOĞLU

June, 2022, 141 pages

In recent years, due to the financial crises and business scandals in the global economy, there has been a difference in expectations from independent auditing between auditors and audit report users. Due to the financial crisis and scandals, the confidence in independent auditing has been shaken, causing financial information users to demand more descriptive, detailed, and reliable information about companies. Many studies have been carried out at the international level to increase the reliability of independent audit activities and to regain lost trust. PCAOB and IAASB initiated the "Auditor Report Project" in 2011 to provide more transparency regarding the audit conducted and to increase the communication value of independent audit reports with information users. As a result of this study, a new standard was published in 2015 called "Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report". In our country, the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority published BDS 701 on March 9, 2017, based on this standard.

The purpose of this research is to conduct a content analysis to determine which key audit matters are considered more important in the independent audit reports of companies traded in the BIST 100 index between 2019-2020 to ensure transparency and quality. According to the results obtained from the research, 75% of the companies in 2019 and 79% in 2020 were audited by the "Big Four ". In 2019, 89% of 100 auditors' reports reported "unmodified opinion", 11% reported "qualified opinion", while in 2020, 87% of 100 auditors' reports reported "unmodified opinion" and 13% reported "qualified opinion". It has been determined that the sectors with the highest number of companies in 2019-2020 are manufacturing and financial institutions, respectively, and the most reported key audit matters are revenue, tangible and intangible assets, trade and financial receivables, TFRS 16 leases standard and goodwill, respectively.

Keywords: Independent Audit, Key Audit Matters, BDS 701, BIST 100

ÖNSÖZ

Bu çalışmayı hazırlarken geçirdiğim süreçte benden yardımlarını esirgemeyen, lisans eğitimim boyunca danışmanım olan Dr. Öğr. Üyesi Meral GÜNDÜZ'e, tez yazım sürecinde bana yardımcı olan arkadaşım Neman EYLASOV'a teşekkür ederim. Ayrıca manevi desteğini her an yanımda hissettiğim aileme ve arkadaşlarıma, bana bu Yüksek Lisans Tez Çalışması sırasında, kendimi daha da geliştirmeme katkı sağlayan çok kıymetli hocam ve danışmanım Doç. Dr. Tansel ÇETİNOĞLU'na teşekkürü bir borç bilirim.



İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI VE KAPSAMI	5
1.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ.....	6
1.2.1. Dünyada Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci.....	7
1.2.2. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci	10
1.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI	11
1.3.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar	11
1.3.2. Bağımsız Denetimin Kamuya Sağladığı Faydalar	11
1.3.3. Bağımsız Denetimin Ülkeye Sağladığı Faydalar	12
1.4. DENETİM TÜRLERİ.....	12
1.4.1. Yapılış Amacına Göre Denetim Türleri	12
1.4.1.1. Mali Tablolar Denetimi	13
1.4.1.2. Uygunluk Denetimi.....	13
1.4.1.3. Faaliyet Denetimi.....	13
1.4.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri	14
1.4.2.1. Genel Denetim	14
1.4.2.2. Özel Denetim	14
1.4.3. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri	14
1.4.3.1. İç Denetim.....	15
1.4.3.2. Bağımsız Denetim.....	15
1.4.3.3. Kamu Denetimi	16
1.4.4. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri	16
1.4.4.1. Sürekli Denetim	16
1.4.4.2. Ara Denetim.....	17
1.4.4.3. Son Denetim	17
1.5. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU	17
1.5.1. Bağımsız Denetim Raporunun Tanımı ve Önemi	17

1.5.2. Bağımsız Denetim Raporunun Türleri ve Süreci	18
1.5.3. Bağımsız Denetim Raporunun Bölümleri	20
1.6. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI	21
1.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	22
1.6.1.1. Genel Standartlar	23
1.6.1.2. Çalışma Alanı Standartları	25
1.6.1.3. Raporlama Standartları	26
1.6.2. Uluslararası Denetim Standartları	28
1.7. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ	32
1.7.1. Müşteri Seçimi ve Denetim Teklifinin Kabul Edilmesi	33
1.7.2. Denetimin Planlanması	34
1.7.3. Denetim Çalışmasının Yürütülmesi	34
1.7.4. Denetimin Tamamlanması ve Denetim Sonuçlarının Raporlanması	35
1.8. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLAN ŞİRKETLER	36
İKİNCİ BÖLÜM	
BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA DEĞİŞİM VE BDS 701-KİLİT	
DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA	
BİLDİRİLMESİ	
2.1. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ GÜNCELLENMESİ	
VE YENİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLAMASI.....	39
2.1.1. Yeni Oluşturulan ve Revize Edilen Bağımsız Denetim Standartları	41
2.1.2. Bağımsız Denetim Raporlarında Yapılan Değişikliklerden Beklenen	
Faydalar	42
2.1.3. Revizyon Öncesi Bağımsız Denetim Raporları	43
2.1.4. Yenilenen Bağımsız Denetim Raporlarının Yapısı	45
2.2. KİLİT DENETİM KONULARI	49
2.2.1. BDS 701 Yürürlük Tarihi ve Uygulamaya Konulması	49
2.2.2. Bağımsız Denetim Standardı 701'in Amacı	50
2.2.3. Kilit Denetim Konuları Kavramı	50
2.2.4. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi	51
2.2.5. Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi	52
2.2.6. Kilit Denetim Konularının Bildirilmeyeceği Durumlar	54
2.2.7. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi	56
2.2.8. BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda	
Bildirilmesi Standardının Denetçiye Getirdiği Sorumluluklar	56
2.2.9. Kilit Denetim Konularının Faydaları	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
BIST 100 ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERİN KİLİT DENETİM
KONULARININ 2019-2020 YILI KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

3.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU VE ÖNEMİ	60
3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI	60
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	60
3.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI	61
3.5. ARAŞTIRMANIN LİTERATÜR TARAMASI	61
3.6. ARAŞTIRMANIN LİTERATÜRE KATKISI	63
3.7. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	64
3.7.1. 2019 Yılına Ait Bağımsız Denetim Raporları İncelenen BIST 100 Firmalarının Listesi	64
3.7.2. 2019 Yılına Ait Bağımsız Denetim Raporları İncelenen Şirketlerin Sektörel Dağılımı.....	68
3.7.3. 2020 Yılına Ait Bağımsız Denetim Raporları İncelenen BIST 100 Firmalarının Listeleri.....	69
3.7.4. 2020 Yılına Ait Bağımsız Denetim Raporu İncelenen Şirketlerin Sektörel Dağılımı.....	73
3.7.5. 2019-2020 Yıllarına Ait BIST 100 Sektörlerin Yüzdesel Dağılımı.....	74
3.7.6. 2019-2020 Yıllarına Ait Denetçi Raporlarını Düzenleyen Denetim Firmalarının Dağılımı	75
3.7.7. 2019-2020 Yıllarına Ait BIST 100 Endeksindeki İşletmeleri Denetim Şirketlerinin Denetleme Yüzdeleri	76
3.7.8. 2019-2020 Yılına Ait Denetçi Raporlarının Bildirilen Görüş Türüne Göre Dağılım	77
3.7.9. İmalat Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerinin Analizi	78
3.7.10. Elektrik, Gaz ve Su Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi ..	79
3.7.11. Gayrimenkul Faaliyetleri Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi	80
3.7.12. İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi	80
3.7.13. Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi	81
3.7.14. Mali Kuruluşlar Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi	82
3.7.15. Teknoloji Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi	83
3.7.16. Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi	84
3.7.17. Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi	85
3.7.18. 2019 Yılı Denetçi Raporlarının Genel Değerlendirmesi.....	86
3.7.19. 2020 Yılı Denetçi Raporlarının Genel Değerlendirmesi.....	87

SONUÇ.....	90
KAYNAKÇA	131
DİZİN	141



TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 2.1: Mevcut Durumda Kullanılan Bağımsız Denetçi Raporu.....	43
Tablo 2.2: Yeni Bağımsız Denetçi Raporu	46
Tablo 3.1: 2019 Yılı Bağımsız Denetim Raporu İncelenen BIST 100 Firmalarının Listesi	65
Tablo 3.2: BIST 100 Firmalarının 2019 Yılı Kilit Denetim Konularının Sektörel Dağılımı.....	68
Tablo 3.3: 2020 Yılı Bağımsız Denetim Raporu İncelenen BIST 100 Firmalarının Listesi	70
Tablo 3.4: BIST 100 Firmalarının 2020 Yılı Kilit Denetim Konularının Sektörel Dağılımı.....	73
Tablo 3.5: Şirket Sayısı ve Sektör Yüzdesi.....	74
Tablo 3.6: Şirket Sayısı ve Görüş Türü Yüzdesi.....	77
Tablo 3.7: İmalat Sektörü-KDK Dağılımları	78
Tablo 3.8: Elektrik, Gaz ve Su Sektörü - KDK Dağılımları	79
Tablo 3.9: Gayrimenkul Faaliyetleri Sektörü – KDK Dağılımları.....	80
Tablo 3.10: İnşaat ve Bayındırlık Sektörü – KDK Dağılımları	80
Tablo 3.11: Madencilik ve Taş Ocakçılığı Sektörü – KDK Dağılımları	81
Tablo 3.12: Mali Kuruluşlar Sektörü – KDK Dağılımları	82
Tablo 3.13: Teknoloji Sektörü – KDK Dağılımları	83
Tablo 3.14: Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller Sektörü – KDK Dağılımları	84
Tablo 3.15: Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme Sektörü – KDK Dağılımları.....	85
Tablo 3.16: 2019 Yılı En Çok Karşılaşılan 10 KDK’nın Dört Büyük Denetim Şirketi Açısından İncelenmesi	87
Tablo 3.17: 2020 Yılı En Çok Karşılaşılan 10 KDK’nın Dört Büyük Denetim Şirketi Açısından İncelenmesi	89

ŞEKİLLER LİSTESİ**Sayfa**

Şekil 1.1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	23
Şekil 1.2: Bağımsız Denetim Standartları	30
Şekil 1.3: Bağımsız Denetim Süreci	33
Şekil 2.1: Kilit Denetim Konuları Belirleme Süreci.....	52
Şekil 3.1: Bağımsız Denetim Kuruluşları	75
Şekil 3.2: Denetim Kuruluşlarının Yüzdesel Dağılımı.....	76
Şekil 3.3: 2019 Yılında En Sık Bildirilen İlk 10 KDK.....	86
Şekil 3.4: 2020 Yılında En Sık Bildirilen İlk 10 KDK.....	88



KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim Standardı
BDY	Bağımsız Denetim Yönetmeliği
BIST	Borsa İstanbul
BİG FOUR	Dört Büyük Denetim Şirketi
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standard on Auditing
KAP	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KDK	Kilit Denetim Konuları
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
MB	Maliye Bakanlığı
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
SAS	Statement on Auditing Standards
SEC	Securities and Exchange Commission
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı

TDK	Türk Dil Kurumu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMSY	Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMÖB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
YMM	Yeminli Mali Müşavir



TEZ METNİ

GİRİŞ

Sanayi Devriminin meydana gelmesiyle beraber işletmeler gelişmeye, büyümeye ve kendilerini küresel ölçekte göstermeye başlamışlardır. İşletmelerin uluslararasılaşmasıyla birlikte, finansal bilgileri ve faaliyet sonuçlarıyla ilgilenen çıkar gruplarının sayısı daha fazla artmıştır. Bu çıkar grupları tarafından verilen kararlar öncelikle finansal karar olduğu için, karar vericiler işletme hakkında finansal bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle, işletmeden elde edilen finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olması, verilen kararların doğruluğu üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olacaktır. Sağlanan finansal bilgilerin güvenilirliği ne kadar çok olursa, karar vericilerin verdiği kararlar da o kadar doğru olur. Finansal bilgiye ihtiyaç duyan tarafların ihtiyacı olan güvenilir bilgiyi yalnızca objektif ve tarafsız olarak uygulanan kaliteli denetimler sağlayabilir.

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tabloları hakkında finansal bilgiye ihtiyaç duyan çıkar gruplarına güvenilir ve doğru bilgiler sunarak sermaye piyasalarında güven ortamının oluşmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu bağlamda, bağımsız denetçilerin hazırlamış oldukları bağımsız denetim raporlarını, finansal bilgiye ihtiyaç duyan taraflar finansal karar alımı sırasında kullanabilir ve bu raporlar işletmenin finansal durumu ile ilgili makul bir güvence sağlamış olur. Bağımsız denetçi, önceden saptanmış ilke, standart ve kriterlere uygun bir şekilde sorumluluğunu yerine getirmesi, kaliteli denetimin doğal bir sonucunu oluşturmaktadır.

2000'li yıllarda başta ABD olmak üzere diğer gelişmiş ülkelerde meydana gelen bağımsız denetim ve muhasebe skandallarıyla birlikte, denetim firmalarının bağımsız denetim prosedürlerini tam anlamıyla uygulayamadıkları görülmüştür. Bağımsız denetimin doğal bir sonucu olarak oluşturulan raporların, yatırımcıların ihtiyacını karşılayacak kadar tam bilgi içermemesi, denetim raporlarının kalitesini önemli derecede sorunsal konu olarak müzakereye almıştır. Bu sorunun müzakereye alınmasının gerçek nedeninin bağımsız denetçinin hazırladığı raporda, iletmek istediği mesajların yatırımcılar tarafından çok farklı şekilde algılanması olmuştur. Yanlış algılamaların bir sonucu olarak, yatırımların yanlış yapılmasına, kaynakların hatalı tahsisine ve buna bağlı olarak bağımsız denetime olan güveni azaltmıştır. Bu nedenle bağımsız denetim raporlarının içerdiği bilgiler oldukça karmaşıklaşmış ve yoruma açık duruma gelmiştir. Gerçekleştirilen denetimlerde şeffaflığı daha da artırmak ve finansal

bilgiye ihtiyaç duyan taraflar ile denetim raporunun iletişimsel değerini yükseltmek maksadıyla PCAOB ve IAASB, 2011 yılı itibariyle Denetçi Raporu Projesi'ni başlatmıştır. Bu proje sonucunda hazırlanan değişiklikler 2015 yılı itibariyle yayımlanmıştır. Dolayısıyla, uluslararası denetim standartlarının birçoğu revize edilmiş ve birçok standartlar yenilenerek yayımlanmıştır. IAASB'nin bağımsız denetim raporunda yaptığı en önemli değişikliklerden biri, kilit denetim konuları bölümünün raporun ayrı bir bölümüne eklenmesi olmuştur. Ülkemizde bağımsız denetim alanında yapılan çalışmalar Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) öncülüğünde gerçekleşmiştir. BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı, borsaya kayıtlı şirketlerde 1 Ocak 2017 tarihinde ve daha sonra 6102 sayılı TTK kapsamında yer alan diğer denetime tabi şirketlerin 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemlerinde yapılacak olan denetimlerin uygulanması için 9 Mart 2017 tarih ve 30002 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak uygulamaya konulmuştur.

Bu kapsamda bağımsız denetçi raporunda yapılan en önemli değişikliğin, bağımsız denetçinin denetim sırasında odaklandığı en önemli husus olan Kilit Denetim Konularının (KDK) bağımsız denetim raporuna dahil edilmesi olmuştur. Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının açıklanmasının temel amacı, yapılan denetim ile ilgili şeffaflığın daha fazla artırılmasını temin ederek, düzenlenen bağımsız denetim raporunun finansal bilgiye ihtiyaç duyan taraflar ile iletişim değerini artırmaktır.

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardının 2017'de yürürlüğe konulmasıyla birlikte kilit denetim konuları, araştırmacıların ilgi odağına çevrilmiş ve bu konuya ilişkin literatür çalışmaları hızlı bir şekilde gelişmiştir. Araştırmamız BIST 100 endeksinde faaliyet gösteren şirketlerin 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin bağımsız denetim raporlarının detaylı olarak incelenmesine dayanmaktadır. Ulusal çalışmalar incelendiğinde, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardına yönelik birçok çalışma yapıldığı görülmüştür. Fakat BIST 100 şirketlerini kapsamlı ve yıllar itibariyle karşılaştırmalı olarak ele alan herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

Bu araştırmanın amacı, 2019-2020 yılları arasında BIST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin, şeffaflığı ve kaliteyi sağlamak için bağımsız denetim raporlarında hangi kilit denetim konularını daha önem arz eden konu olarak düşündüklerinin

belirlenmesine yönelik içerik analizi yapmaktır. Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde bağımsız denetim tüm önemli yönleriyle kapsamlı bir şekilde ele alınmış, ikinci bölümde bağımsız denetim raporlarında meydana gelen değişiklikler ve kilit denetim konuları hakkında bilgi verilmiştir. Üçüncü bölümde ise BIST 100 Endeksinde işlem gören şirketlerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularına yönelik araştırma yapılmış, bu şirketlerin 2019-2020 yılı bağımsız denetim raporları ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.





BİRİNCİ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI VE KAPSAMI

Denetim genellikle kontrol olarak ifade edilir. Ancak denetim için kullanılan bu ifade yeterli kalmamaktadır. Denetim kontrol faaliyetleri de dahil olmakla birlikte daha geniş bir çerçeveye sahip bir kavramdır. Bununla birlikte denetim bir süreç olduğu için süreci geliştirilecek tanımın içine inşa etmek gerekir. Denetim, mevcut verilerin incelenmesi ve sağlanan bilgilerin doğruluğunu ve gerçekliğini belirlemek için kanıt toplama veya yeniden hesaplamalar dahil olmak üzere çeşitli şekillerde gerçekleştirilir. Denetimin tanımı, süreçteki tüm konuları içerecek şekilde geniş ve kapsayıcı olmalıdır (İkvan ve Demirkol, 2021, s. 46).

Denetim kelimesi, Latince “audire” kelimesinden gelmekte olup, “duymak” anlamını taşıyor (Azham, 2008, s. 1). Denetim kavramı, çok kapsamlı bir kavramı içermekte olup farklı tanımları bulunmaktadır. Yapılan tanımlar ne kadar yakın olsa da farklılık göstermektedir. Türk Dil Kurumuna göre denetim; *“Denetlemek işi veya bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, bakı, teftiş, murakabe, kontrol”* gibi anlamları ifade eder (TDK, 2021).

Muhasebe ve finans literatürüne bakıldığında denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkında oluşan iddiaların, önceden belirlenmiş kriterlere uygun olma derecesini incelemek ve ortaya çıkan sonuçları paydaşlara iletmek amacıyla, taraf tutmayacak bir biçimde kanıt toplayan ve toplanan bu kanıtların değerlemesini yapan sistemli bir süreçtir (Özyürek, 2012, s. 98).

Sermaye Piyasası Kurulu’na (SPK) göre bağımsız denetim; Şirketlerin kamuya bildirilecek veya yönetim kurulu tarafından talep edilecek yıllık mali tablolarının ve diğer mali bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğunun makul ölçüde tutarlı olmasını sağlamak için yeterli ve uygun sayıda denetim kanıtı toplayarak, bağımsız denetim raporunda belirtilen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması sonucunda defter, kayıt ve belgelerin denetlenmesini ve değerlendirilmesini yaparak bir rapor haline getirilmesi olarak tanımlanmıştır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ m.1, 2021).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY)’de denetim, denetimin konusunu içeren tüm hususlar, Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde ve mesleki etik ilkelere uygun bir biçimde, mesleki şüphecilik düşüncesinde kalmak şartı ile yeterli ve uygun

sayıda denetim kanıtına ulaşması, ulaşılan bu kanıtlara dayanarak bir görüş oluşturmak ve bu görüşün bir rapora bağlanmasını ifade eder (<https://www.mevzuat.gov.tr/>, 2021).

Kapsam yönünden bağımsız denetim ise, denetçinin sorgulamakta olduğu işletmenin mali tablo ve bilgilerinde rastgele bir şike, yanılğı ve usulsüzlük gibi istenmeyen gidişatların meydana gelmesi muhtemel olmasa da, denetçi görüşünü destekleyebilecek kanıtlar bağlamında makul güvence sağlamalıdır. Ayrıca bağımsız denetim standartlarında da açıklandığı gibi denetçinin makul güvence sağlama yükümlülüğü vardır. Verilecek olan bu güvence herhangi bir hata, dolandırıcılık veya yolsuzluk olmayacağına dair bir güvence anlamına gelmez (Bağatır, 2019, s. 123).

Denetim faaliyetleri elde olunan belgeler, bilgiler ve bulgular istikametinde devam ettirilmekte ve bağımsız denetçinin makul olacak şekilde bir görüşte bulunmasıyla beraber denetim faaliyetleri sona ermektedir. Denetçiler, denetim faaliyetlerini etik ve ahlaki kurallar ile denetim standartlarını göz önünde bulundurarak gerçekleştirirler. Denetimin temel kurallarından biri, yakınlık meydana getirebilecek herhangi bir dostluk, ortaklık ve buna benzer ilişkilerin olmamasıdır (Bağatır, 2019, s. 123).

Yukarıda bahsedilen tanımlar ve açıklamalardan yola çıkarak bağımsız denetim, kısaca bir işletmenin veya şirketin bağımsız ve güvenilir bir şekilde, finansal tablolarının işletme dışından olan bağımsız bir denetçi aracılığıyla denetiminin yapılmasıdır. Dolayısıyla bağımsız denetim, KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kurumları veya bu yetkiyi kendinde bulunduran ve sahip olduğu mesleği hiçbir bir kurum ya da tüzel kişiye bağlı olmaksızın yürüten bir SMMM veya YMM tarafından gerçekleştirilir (Karadeniz, 2019, s.175).

1.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

Küreselleşmenin ve ekonomilerin gelişmesiyle birlikte tüm dünya ülkeleri paylaştıkları kıt kaynakların, kendi ülke uluslarına kullandırılması sonucu ortaya çıkan vergi ve buna karşılık olarak oluşan denetim, işletme taraflarının sayısının giderek artması sonucunda daha da önemli hale gelmiştir. Dolayısıyla finansal bilgi kullanıcıları, işletmeyi ilgilendiren tarafların karar alma aşamasında en önemli ve güvenilir bilgi kaynağı olarak bağımsız denetimi yapılmış mali tablolardan yararlanacaklardır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 573).

Son yıllarda denetim anlayışı dünyanın ve Türkiye'nin gündem merkezine yoğun bir şekilde hâkim olmuştur. Küreselleşmenin gelişmesiyle birlikte denetim alanında yapılan çalışmaların daha etkin ve verimli hale gelmesi için denetim kavramının ve çalışma kapsamının geliştirilmesi kaçınılmaz bir gerçeklik olarak yerini almıştır. Sermaye piyasalarının gelişmesi, bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarının değişmesi, yabancı yatırımcıların sayısının artması ve uluslararası düzeyde oluşan ve ülkelerin ekonomilerini olumsuz yönde etkileyen yolsuzluk olayları (Enron, Worldcom gibi) denetim anlayışının boyutlarının değişmesine sebep olan etkiler bırakmıştır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007, s. 20). Bu bölümde bağımsız denetimin Türkiye ve Dünyada gelişimi incelenecektir.

1.2.1. Dünyada Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci

Denetimin ilk nerede, ne zaman ve nasıl başladığı konusunda kesin bir kanıt bulunmamaktadır. Ekonomik olayların tarihsel gelişimi ile denetimin tarihsel gelişimi arasında yakından bir ilişki olduğu söylenebilir. Bu bağlamda denetimin başlangıcı M.Ö. 3000 yıllarına kadar uzanabilir ve bazı kaynaklarda bu dönemde Eski Roma ve Mısır'da denetim uygulamalarına rastlandığından bahsedilir (Tosun, 2021, s. 102). Tarihi kalıntılardan elde edilen bilgilere göre, Mezopotamya'daki birçok krallıkta, tahıl ambarlarının hesabını tutmak ve tahıl ambarlarında çalışan insanları kontrol etmekle görevli krallık tarafından atanan kâtiplerin yetkilendirildiği anlaşılmaktadır (Karahan, 2020, s. 246). Bu bulgular, denetimin ağırlıklı olarak devlet yönetim kurumları tarafından yapıldığını ve kamuya ait harcamaların uygunluğunu belirlemeyi amaçladığını göstermektedir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, s. 43). Bunlara ilaveten VII. ve XII. Yüzyıllarda İslam halifeleri tarafından, denetim faaliyetinin bir ayırım yapılmadan özel veya kamu ayırmaksızın yapıldığını gösteren yazılı kaynaklara rastlanılmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 573-574).

Denetimin geçmişi binlerce yıllara dayansa da, ticari alanlarda uygulanmaya konulması çok eski değildir. Sanayi devrimine kadar ticari sektörlerde denetim faaliyetinin uygulanması çok sınırlı düzeyde kalmıştır. Sanayi devrimi beraberinde (18. yüzyılın sonları) denetimin ticari alanlarda da uygulanılmasına başlanılmıştır (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, s. 43).

Denetçi (auditor) kelimesi ise ilk defa 1289 yılında ortaya çıkmıştır. 1581 yılında ilk muhasebeciler teşkilatı Venedik'te kurulmuş ve 19. yüzyılın başından bu

yana muhasebe denetçiliği İngiltere’de çok büyük bir öneme sahip olmuştur. 1900 yılında İngiltere’de uygulamaya konulan bir kanun ile sınırlı sorumlu şirketlere zorunlu olarak denetim yapma yükümlülüğü getirilmiştir. Bugün faaliyetlerini sürdürmekte olan Deloitte&Touch firması 1845 yılında William Deloitte öncülüğünde Londra’da kurulmuştur (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009, s. 128).

Sanayi Devrimi'yle beraber, Avrupa'da muhasebe kayıtlarının gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesi de dahil olmak üzere, günümüzdeki denetimine benzer özelliklere sahip bir denetim sistemi ortaya çıkmaya başlamıştır. Avrupalılar bu uygulamaları zamanla Kuzey Amerika'ya getirmiştir. 1850'lerde, modern anlamda muhasebe denetimi “İskoç Mali Müşavirler Enstitüsü” aracılığıyla oluşturulmuştur. Muhasebecilerin Birleşik Krallık'tan Amerika Birleşik Devletleri'ne göç etmesiyle 1886'da New York eyaletinde ilk “Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu”nun yürürlüğe girmesinde büyük rol oynamıştır (Doğan ve Hilal, 2019, s. 22).

Amerika Birleşik Devletleri'nde denetim mesleğinin yasal temeli 1896 yılında New York kentinde oluşturulmuş ve bunu tüm eyaletler izlemiştir. Amerika’da ilk finansal tablonun denetlenerek yayımlanması 1901 yıllarında sertifikalı kamu muhasebecileri Certified Public Accountants (CPA) aracılığıyla yapılmıştır (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009, s. 128).

Bağımsız denetim anlayışı bugünkü anlamıyla 1930’lu yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde başlamıştır. 1936 tarihinde “Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi” adını taşıyan (Examination of Financial Statement by Independent Public Accountants) olarak bilinen AICPA komitesi çalışma faaliyetine başlamıştır. 1934'te Amerika Birleşik Devletleri'nde yürürlüğe konan Sermaye Piyasası Kanunu, halka açık olan şirketlerin, denetimden geçmiş finansal tablolarını periyodik bir şekilde yayımlama yükümlülüğü getirmiş, dolayısıyla bağımsız denetimin önemini vurgulamıştır (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009, s. 128).

Bağımsız denetim standartları önce 1947’de AICPA olarak bilinen Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü aracılığıyla “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yürürlüğe girmiş ve bu standardı pek çok ülke benimsemiştir (Kutukız ve Öncü, 2009, s. 133). Bu standartlar 1972’den sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standarts of Board) öncülüğünde revize edilmiş ve SAS (Statement on Auditing Standarts) adıyla yeniden yayımlanmıştır. Bunlar, 1947'de yayımlanan ve

denetim uygulama tekniklerindeki değişikliklere rağmen çok az değişiklikle günümüze kadar devam eden standartların yorumlarıdır (Dönmez ve Ersoy, 2006, s. 72).

Enron, Worldcom, Tyco ve Xerox ve benzer şirketlerde meydana gelen skandallar, denetimin çok daha önemli olduğunu iyi bir şekilde kanıtlamıştır. Bu şirketlerde meydana gelen skandalların ardından ihtiyati tedbir olarak 29 Temmuz 2002'de "Sarbanes Oxley Yasası" yürürlüğe konulmuştur. Bu yasanın başlıca amacı; finansal raporları düzenleyen şirketler tarafından kamuoyuna sunulan mali tabloların ve açıklamaların doğruluğunu, güvenilirliğini artırarak yatırımcıları korumaktır. Ayrıca yürürlüğe konulan bu yasa, denetçinin bağımsızlığı ile ilgili önemli derecede düzenlemeler yapmış ve bu konuda detaylı düzenlemeler yapma yetkisi Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'na SEC (Securities and Exchange Commission) verilmiştir (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005, s. 55).

Tarihsel gelişim boyunca denetim yöntemleri ve denetime ihtiyaç duyan taraflarda değişiklik olduğu görülmüştür. Denetimle alakalı olan taraflar ilk yıllarda işletme sahipleri iken, kredi verenler, devletler ve sermaye piyasası yatırımcıları gibi diğer tarafların da sayısı zamanla artmıştır. Zamanla, denetim uygulamasında kullanılan yöntemler aşağıdaki şekilde değişmiştir (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009, s. 129):

- 1900'lü yıllara kadar Sanayi Devrimi öncesi ve sonrası tüm belgelerin incelenmesine ilişkin "Belge Denetim Yaklaşımı",
- 1900-1930 dönemlerinde genel olarak finansal tabloların denetlenmesine ilişkin "Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı",
- 1930'lardan beri var olan ve şirketlerin iç kontrol yapılarının gözden geçirilmesine dayanan "Sisteme Dayalı Denetim Yaklaşımı",
- Bilgi teknolojilerinin ve denetimin alanında yaşanan gelişmelere bağlı olarak faaliyet denetiminin genişletilmesinin ardından "Yönetim Denetimi Yaklaşımı",
- 2000'li yıllarda yaşanan iri çaplı mali skandallar sonucunda "Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı" ortaya çıkmıştır.

Sonuç itibarıyla, denetimin bağımsız olmasını ve kalitesini yükseltmek için daha katı önlemler ve kurallar getirilmiştir. Dünyanın birçok ülkelerinde devletler, muhasebe komiteleri, sermaye piyasası kurulları ve diğer birçok kurum ve bilim adamlarını da kapsayacak şekilde denetim uygulamalarını güçlendirmek adına gerekli

olan reformlar yapılmış ve bu reform düzenlemeleri devamlılık arz etmektedir (Doğan ve Hilal, 2019, s. 80).

1.2.2. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci

Türkiye’de muhasebe denetimleri 20. yüzyılın ilk yarısında başlamıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında denetim, muhasebe alanında çalışan bazı profesyonellerin vergi kanunlarına uygun olarak vergi denetimleri yapmak üzere yetkilendirilmesiyle başlamıştır. Ülke ekonomisinde yaşanan gelişmeler, yabancı sermayeli şirketlerin yatırım yapmaları ve şirketlerin sayısındaki artış, denetimin geliştirilmesini gerektirmiştir (Arifli, 2019, s. 23).

Türkiye’de denetim mesleği, mahkemelerde bilirkişilik olarak faaliyet göstermeye başlamıştır. Vergi kanunları gereği, 1926-1934 yılları arasında denetim yapma yetkisi dürüstlüğüyle iyi tanınan muhasebe meslek mensuplarına verilmiştir. Sonraki ilerleyen süreçlerde yasalaşma ve mesleki örgütlenme çalışmaları hız kazanmıştır (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2008, s. 130).

Türkiye’de muhasebe mesleği ile bağımsız denetim alanında kurumsallaşma çabaları devam etmiştir. Bunun sonucu olarak, 1932’de Ticaret Bakanlığı’nın yaptığı çalışmaların ardından bir kanun tasarısı hazırlanmıştır. Fakat bu tasarı kabul edilmemiştir. Bundan on yıl sonra 1942 yılında Muhasebe Uzmanları Derneği kurulmuştur (Sanlı ve Özbirecikli, 2012, s. 2).

Türkiye’de bağımsız denetimin modern anlamda gelişmesi 1970’li yıllara tesadüf etmektedir. 1970’li yıllarda Türk firmalarının uluslararası finansman imkânlarından faydalanmak için muhasebe denetimi yapmaları talep edilmiştir. İlerleyen yıllarda, yabancı sermayeli firmaların Türkiye’de yatırımlarda bulunmak isteği ortaya çıkmıştır. Bu firmaların denetime yönelik gereksinimlerinin ardından bağımsız denetimin gelişimi hızlanmıştır (Kelten, 2018, s. 40).

Türkiye’de denetimle ilgili önemli süreçlere aşağıdaki gibi yer verilmiştir (Güvemli ve Özbirecekli, 2011, s. 148):

- Sigorta Denetleme Kuruluna ait denetimlerin yapılması (1963),
- SPK’ya ait denetimlerin yapılması (1987),
- Muhasebe mesleğinin örgütlenmesi (1989),
- Tekdüzen Hesap Planının oluşturulması (TDHP) (1992),

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun kurulması (TMSK) (1999),
- BDDK'ya ait denetimlerin yapılması (1999),
- Enerji Piyasası Düzenleme Kuruluna (EPDK) ait denetim.

Ortaya çıkan en önemli süreç, 2011 yılında Türk Ticaret Kanununun (TTK) çıkartılması ve devamında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulması (2011) olmuştur (Sarısoy, 2018, s. 25).

1.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI

Bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmenin en büyük nedenlerinden biri gereksinim duyulan güvenilir bilgi ve kamuoyunu bilgilendirme ihtiyacıdır. Bu kapsam dâhilinde bağımsız denetim, denetlenen işletmeye, kamuya ve ülkeye faydalar sağlar (Bizim, 2008, s. 27).

1.3.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar

Denetlenen işletmeye sağladığı faydalar aşağıda listeler halinde verilmiştir (www.muhasebesitesi.com/, 2021):

- Bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilirliğini artırır,
- Şirket yönetiminin ve çalışanların dolandırıcılık eğilimini azaltır,
- Devletin vergi denetimi yapabilme kabiliyetini azaltır,
- Kredi fırsatlarını genişletmeye yardımcı olur,
- Denetimi yapılan birimin muhasebe kayıtlarında bulunan büyük hata ve hilelerin ortaya çıkarılması, gelir ve giderlerin doğru bir şekilde yansıtılmasına yardımcı olur,
- Topluluk genelinde holding şirketlerinin çalışma politikası ve prosedürlerine riayet edildiğine dair bilgi ve garanti sağlar.

1.3.2. Bağımsız Denetimin Kamuya Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetimin kamuya sağladığı faydalar aşağıda listelenmiştir (Tüzün Şahmaroğlu, 2016, s. 21):

- Denetlenmiş finansal tablolar, işletme ile ilgili tüm kurumlar için işletme hakkında gerçeğe uygun, tarafsız ve güvenilir bilgi sağlar,

- Kamuya açıklanan bağımsız denetimden geçmiş finansal, yatırımcıları yanlış bilgidan kaynaklanabilecek risklere karşı korur,
- Bir şirketin işlem görmesi ya da birden çok şirketin birleşmesi durumunda, alıcılar ve satıcılar için güvenilir nesnel bilgiler sağlar,
- Denetlenmiş mali tablolar, objektif veriler sağlayarak işverenlerin ve işçi sendikalarının ücretler ve sosyal haklar konusunda pazarlık yapmasına yardımcı olur.

1.3.3. Bağımsız Denetimin Ülkeye Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetimin ülkeye verdiği faydalar aşağıda listelenmiştir (Öztel, 2016, s. 18):

- Bağımsız denetim, üretim ve planlama açısından ülkeye fayda sağlar,
- Bağımsız denetim, ülkenin vergi kazancının artırmasına yardımcı olur,
- Şirket yetkililerinin vergi konularında hile yapma eğilimini ortadan kaldırır,
- Vergi müfettişleri, denetlenmiş beyanları incelemek yerine, hükümetin diğer vergi kayıp ve kaçakçılığına yönelmelerini sağlar.

1.4. DENETİM TÜRLERİ

Bağımsız denetim faaliyeti ölçütüne göre farklı sınıflara ayrılabilir. Bunlar, amacına göre, kapsamına göre, denetçinin statüsüne göre ve yapılış zamanına göre denetim türleridir (Doğan ve Hilal, 2019, s. 29).

1.4.1. Yapılış Amacına Göre Denetim Türleri

Yapılış amacına göre denetim türleri üç başlık altında toplanmaktadır (Deniz ve Aydın, 2018, s. 2486).

- Mali Tablolar Denetimi,
- Uygunluk Denetimi,
- Faaliyet Denetimi.

1.4.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Bir şirketin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine uygunluğunun tarafsız bir şekilde gözden geçirilmesi ve sonuçların bir rapora bağlanması sürecine mali tablolar denetimi denir (Yılancı, vd., 2018, s. 4). Mali tablo denetiminin amacı, hazırlanan belgelerin yanlışlık içermediğine ilişkin makul bir güvence oluşturarak bilgi asimetrisini azaltmak ve buna bağlı olarak ilgili tarafların çıkarlarını korumaktır (Kelten, 2018, s. 15). Mali tablolar denetimi, belirli sektörler veya işletme türlerinde yetkili makamlar tarafından zorunlu olabildiği gibi, isteğe bağlı olarak da yaptırılabilir. Bu denetim dışarıdan bağımsız bir kişi tarafından yapılıyorsa, bağımsız denetim veya dış denetim olarak adlandırılır (Ertaş, 2018, s. 6).

1.4.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, şirketin dışından olan tarafların uyguladığı vergi ve iş kanunları ya da şirket yönetiminin oluşturduğu politika, prosedür, yönetmelik, talimat, bütçe ve diğer kurallara uygun hareket edip etmediğini kontrol etmektir. Uygunluk denetimi, önceden belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya düzenlemelere uyup uymadıklarını belirlemek için bir işletmenin faaliyetlerinin ve finansal işlemlerinin incelenmesidir (Şengür, 2010, s.32).

Uygunluk denetiminin amacı, yetkili kuruluş tarafından belirlenen kriterlerin karşılanıp karşılanmadığını belirlemektir. Bu yetkiye sahip merci işletmenin içinden veya işletmenin dışından olabilir (İven, 2019, s. 14).

1.4.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, şirketin organizasyon yapısını, iç kontrol ve yürütülen işlerin akış şemasını denetleyerek, şirket yönetiminin başarısını belirlemeyi amaçlayan bir denetim türüdür (Dede, 2015, s. 11). Faaliyet denetimi, bir kuruluşun belirtilen amaç ve hedeflerine ulaşp ulaşmadığını ölçmeye çalışır. Genel olarak, bu tür denetimler, kurumsal faaliyetlerin verimliliğini ve etkililiğini değerlendirmek için bu faaliyetlerle ilgili prosedürlerin, yöntemlerin uygulanmasının gözden geçirilmesini içerir. Bu nedenle faaliyet denetimi, sadece şirketin muhasebe bilgilerini değil, aynı zamanda yönetim, üretim, pazarlama, personel gibi işlevleri de kapsamaktadır (Muğal, 2007, s. 8).

Faaliyet denetimlerinin yapılması mali tablo denetimlerinden ve uygunluk denetimlerinden daha uzun süre ve bir o kadar da zor süreç içermesidir. Buradaki zor kısım, her bir birimin etkinliğini, verimliliğini net ve doğru sayılarla ölçmektir (Tokmar, 2019, s. 10).

1.4.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsam itibariyle denetim türleri iki başlık altında toplanmaktadır (Tayman ve Tekşen, 2019, s. 458).

- Genel Denetim,
- Özel Denetim.

1.4.2.1. Genel Denetim

Bir şirketin çeşitli işlemlerini, kayıtlarını ve muhasebe sürecini kapsayan bir denetim türüdür. Bu tür denetimde, işletmenin mali durumu ve muhasebedeki görünümünün gerçeğe uygun ve sorunsuz olup olmadığı incelenir. Bir işletmenin muhasebe kayıtları yıllık finansal tablolarda özetlenir. Bu bağlamda finansal tablo denetimi, genel bir denetim türüdür (Sakin Çapal, 2017, s. 15).

1.4.2.2. Özel Denetim

Özel denetimler, denetim sonucunda elde edilmesi gereken bilgilere göre belirli bir konuya odaklanan denetim türüdür. Özel denetimler, genel denetimlere göre kapsamı sınırlı olan denetimlerdir. Örneğin bir vakfın vergi muafiyeti şartlarını sağlayıp sağlamadığını tespit etmek için yaptığı denetimler özel denetim iken, bağımsız denetçilerin işletmelerin mali tablolarını denetlemesi ve genel görüş vermesi genel denetim kapsamındadır (Tuğcu, 2019, s. 10).

1.4.3. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçi statüsü yönünden denetim üç başlık altında toplanmaktadır (Tayman ve Tekşen, 2019, s. 457).

- İç Denetim,
- Bağımsız Denetim,
- Kamu Denetimi.

1.4.3.1. İç Denetim

İşletme bünyesinde oluşturulan, bağımsız birimler tarafından yapılan denetimlerdir. Amaç, işletme dahilinde faaliyet gösterenlerin görevlerini verimli bir şekilde yerine getirebilmeleri için şirket faaliyetlerine ilişkin bilgilerin incelenmesidir. Ayrıca bu incelemeleri değerlendirerek yönetime çeşitli rapor, öneri ve bilgiler sunmaktır. Bir başka deyişle iç denetim, işletmede meydana gelen mali konuların ve çeşitli mali olmayan faaliyetlerin denetlenmesinden ve denetim sonuçlarının üst yönetime sunulmasından sorumludur. İç denetimin amaçlarına uygun olarak iş, etkin bir şekilde devam ettirilirse, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri denetim faaliyetlerini daha kolay yürütürler (Bahşı, 2019, s. 9).

İç denetimin amacı, kuruluşa faydalı olan denetim faaliyetlerini yürütmek, sorumlu kişinin iş faaliyetlerini belirlemek ve sonuçlarını yetkili kuruluşlara raporlamaktır. Bu raporlar, başta yönetim olmak üzere yetkili personelin verimliliğini artırmakta ve görevlerini yerine getirmeleri için bir gösterge oluşturmaktadır. Bununla birlikte kaynakların kullanımını denetleyen iç denetim, raporda belirtilen eksikliklere karşılık alınan tedbirlerin uygulanıp uygulanmadığını da denetler (Ayrancı, 2010, s. 13).

1.4.3.2. Bağımsız Denetim

Son dönemlerde iktisadi faaliyetlerin artmasının bir sonucu olarak, işletme faaliyetleri de büyüyerek karmaşıklaşmıştır. Bu nedenle işletme verilerinin çokluğu ve bilgi sağlayanların yanlış tutumlarının olması nedeniyle işletme tarafından sunulan bilgiler sorgulanmakta ve bilgiyi kullananların güvenilir bilgiye olan ihtiyacı daha çok artmaktadır. İşletme tarafından sunulan finansal bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin saptanması için denetim alanında yetki ve deneyime sahip olan üçüncü kişilere ihtiyaç duyulmaktadır (Dündar, 2020, s. 8).

Denetim işleminden geçecek olan kurum ve kuruluşla, hiçbir şekilde bağlantısı olmayan kişi veya kurumlar tarafından yapılan denetime bağımsız denetim adı verilmektedir. Bu faaliyetleri gerçekleştiren denetçilere de “Bağımsız Denetçi” denilmektedir (Tokmar, 2019, s.13).

Bu anlamda bağımsız denetim, işletmelerin yapmış olduğu ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlamış oldukları mali ve finansal tabloların önceden saptanmış standartlara uygun ve doğru olması hakkında makul düzeyde güvence

sağlayarak yeterli ve elverişli bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarının öngörmüş olduğu ve gerekli sayılan tüm denetim tekniklerini uygulayarak, defter, kayıt ve belgelerin değerlendirme sonucu ile bir rapora bağlanması sürecini içermektedir (İrkörücü, 2019, s. 18).

1.4.3.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kanunla verilen görev ve yetkileri kullanan kişi ve kuruluşların, kamuoyunun gereksinimlerini karşılamak üzere kamu adına denetim yapmaları için mali tabloların, uygunluk ve performans denetiminin yapılmasını açıklayan kamu işlevidir. Kamu denetçileri, çeşitli devlet kurumları bünyesinde örgütlenir ve kuruluşların faaliyetlerinin kanun, yönetmeliklere, devlet politikalarına ve kamu çıkarlarına uygunluğunu araştırmak ve denetlemekten sorumludur. Aynı şekilde kamu denetim kuruluşları da denetledikleri kurum ve olayları ait oldukları kamu birimine rapor şeklinde bildirirler (Ceylan, 2013, s. 20).

Ülkemizde başlıca kamu denetimi yapan kuruluşların bir kaçının adları aşağıda verilmiştir (Akdağ, 2015, s. 14):

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK),
- Sayıştay,
- Maliye Bakanlığı (MB),
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).

1.4.4. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri

Denetim türleri, yapılış zamanına göre üç başlık altında gruplandırılmıştır (Tayman ve Tekşen, 2019, s. 458).

- Sürekli Denetim,
- Ara Denetim,
- Son denetim.

1.4.4.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, bağımsız denetimden geçmiş veya Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GKGDS) göre denetlenebilen diğer şirketlerin yılsonu mali

tablolarının denetimidir. Bu denetimin özelliği kapsamlı bir denetim olmasıdır, yani yıl sonu olduğu için denetçiler yeterli kanıt toplayabilmektedir (Erçiçek, 2016, s. 19).

1.4.4.2. Ara Denetim

Ara denetim, bir yıldan fazla olmayan ve asgari olarak bir aylık süreyi içeren bir denetimdir. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) denetimleri ara denetime örnek olarak verilebilir (Tayman ve Teşken, 2019, s. 3).

1.4.4.3. Son Denetim

Mali işlemlerin gerçekleşmesinden ve hesap döneminin kapanmasından sonra denetimin yapılma şekli, nihai denetim veya son denetim olarak ifade edilir (Ağgöl, 2020, s. 27).

1.5. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

Finansal raporlamanın ve bağımsız denetimin rolü, dünya çapında gelişen piyasa ve ekonomik olayların artmasıyla tartışmasız önemli bir hale gelmiş bulunmaktadır. İşletmenin iyi çalışan muhasebe ve finansal raporlama sisteminde, çıkar gruplarının menfaatlerini göz önünde bulunduran kurumsal bir yönetim anlayışı çerçevesinde sunulan bilgiler bir kalite denetim süreci ile değerlendirilmeli ve mali tablolar ile bağımsız denetim raporu okuyucusuna sunulmalıdır. Bu bağlamda, finansal raporlama sürecinde nihai bağımsız finansal tablolara ilişkin görüş bildiren bağımsız denetim raporu olduğu söylenebilir (Sayar ve Ergüden, 2016, s. 86).

Denetçi, yaptığı denetim türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları ile bağlı finansal tabloları ilgilendiren bir bağımsız denetim raporu hazırlar. Hazırlanan denetim raporu açık, anlaşılabilir ve sade bir dille yazılmalı ve önceki yıllara göre karşılaştırmalı olarak hazırlanmalıdır (Aksoy ve Aksoy, 2017, s. 39-40).

1.5.1. Bağımsız Denetim Raporunun Tanımı ve Önemi

Raporlama kelime olarak herhangi bir işte, bir konu ile ilgili yapılan inceleme ve araştırma sonuçlarını, tespitleri, düşünceleri veya gözlemleri yazılı olarak sunulması sürecini ifade etmektedir. Öte yandan finansal raporlama ise, finansal şeffaflık ve hesap verebilirliğe dayalı işletme kaynaklarının etkin, verimli ve tutumluluk ilkelerine uygun olarak elde edilmesi, kullanılması ve gerekli belgelerin ilgili mercilere yazılı olarak

sunulması veya kamuoyuna düzenli olarak bilgilendirilmesidir (Sayar ve Ergüden, 2016, s. 87).

Denetim raporu, denetim uygulamasının sonucunun gerçekleştiği ve görüşe ek olarak, iç kontrolün değerlendirilmesini, standartlara, prosedürlere uygunluğu, yönetim ve incelenen dönemle ilgili diğer hususları da içeren bir mesleki görüşün ifadesidir (Morales Herrera, 2018, s. 11).

Denetim çalışmasının bir sonucu olarak, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşünü açıkladığı yazılı belgeye denetim raporu adı verilir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, s. 176). Bu görüşün, tüm önemli hatlarıyla bağlı oldukları finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususudur. Bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların standartlara uygun olarak tüm önemli yönleri ile gerçek durumu doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını belirlemesidir (www.spk.gov.tr, 2021).

Finansal raporlama, finansal tabloların finansal bilgi kullanıcılarının anlayabileceği bir biçimde sunulmasıyla ilgilidir. Bu, esasen finansal bilgilerin iletilmesi sürecini ve aynı zamanda tanımlanabilir bir yönetim aracını temsil eder. Diğer bir boyutta finansal raporlama, kâr amacı güden veya kar amacı gütmeyen kuruluşların mali işleri hakkında bilgi iletme aracı ve muhasebe mesleğinin ekonomik, sosyal sistemlerden oluşan toplumlara yayıldığı kadar özel olan önemli bir hizmet oluşturmaktadır (Nwanyanwu, 2017, s. 148).

Denetim faaliyetinin önemi aynı zamanda finansal raporlamanın önemini de bir açıdan göstermektedir. Özellikle yatırımcılar ve karar vericiler için nispeten daha büyük önem taşıyan denetim çalışmalarından, denetim çalışmalarının nihayetinde hazırlanan bir rapor aracılığıyla yararlanmaktadır. Denetim sonucunda hazırlanan rapor belirli bölümleri içerir ve nihai sonuç olarak hazırlanan finansal tablonun işletmenin finansal durumunu doğru yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüşe varılır (Sarısoy, 2019, s. 51).

1.5.2. Bağımsız Denetim Raporunun Türleri ve Süreci

Bir denetim görüşü oluştururken denetçi, mali tablolarda yanlışlıkların önemli derecede olup olmadığı hususunda makul düzeyde güvence elde etmek için yeterli ve uygun sayıda bağımsız denetim kanıtı elde etmelidir (www.spk.gov.tr, 2021).

Denetim çalışmasının sonunda denetçi, işletme hakkında o ana kadar toplamış olduğu kanıtları ve izlenimleri dikkate alarak, tüm belgelerin değerlendirmesini bir arada yapacaktır. Bundan başka son olarak bazı incelemelerde bulunacak ve son değerlendirme ışığında tüm kanıtları toplayarak, görüşünü açıklayacak ve raporunun şekillendirmesini yapacaktır. Böylece denetçi, görüşünü finansal tablolara ihtiyaç duyan kullanıcılara iletacaktır. Bu bağlamda denetçi, denetlenen işletmenin finansal tabloları gerçek durumu ortaya koyduğu kanaatine varmışsa, olumlu görüş bildirmesi yapacaktır. Fakat bazen olumlu görüşlerden sapmalar nedeniyle başka görüşler de ifade edilebilir (Erdoğan, vd., 2018, s. 208).

Denetçi, toplamış olduğu denetim kanıtlarına dayalı olarak mali tablolarda önemli ölçüde hataların olduğu kanaatine varmışsa ya da finansal tablolarda önemli hataların olmadığı kanaatine varmak için yeterli ve uygun sayıda kanıt elde etmediği takdirde olumlu görüşten başka bir görüş beyan edecektir (BDS 705, prg. 5).

BDS 705 uyarınca olumlu görüşten başka bir görüş bildirilirken kullanılan üç farklı görüş türü vardır. Bildirilen görüş türleri şunlardır (BDS 705, prg. 2):

- Sınırlı Olumlu Görüş,
- Olumsuz Görüş,
- Görüş Vermekten Kaçınma.

Olumlu Görüş: Denetçi tarafından Türkiye Denetim Standartları (TDS) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca yapılan denetim sonucunda, denetçi Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve diğer ilgili gereklilere bağlı aykırı bir durumun tespit edilmemesi, toplanan denetim kanıtlarının yeterli ve uygunluğuna dayanarak denetimi yapılan işletmenin finansal tablolarının gerçeği yansıttığı, işletmenin sahip olduğu malvarlıkları ve kârlılıklara ilişkin bilgilerin doğru olduğunu ve finansal tabloların bunları dürüst bir biçimde yansıttığını ifade etmiş olduğu bir görüş türüdür (Aydın ve Çürük, 2017: 231).

Sınırlı Olumlu Görüş: Bağımsız Denetçi, aşağıda belirtilen durumlarda sınırlı olumlu görüş bildirir (BDS 705, prg. 7):

- Denetçi, yeterli ve uygun sayıda bağımsız denetim kanıtına ulaştıktan sonra, mali tabloda yer alan yanlışlığın tek başına ya da toplu olarak önemli olduğu fakat yaygın bir şekilde yer almaması kanaatine varması ya da

- Denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşmamakla beraber ancak varsa saptanmamış yanlışlıkların mali tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli olması fakat yaygın olmayabileceğine dair bir sonuca ulaşması sonucunda sınırlı olumlu görüş bildirilir.

Olumsuz Görüş: Denetçi, çalışmasında yeterli ve uygun sayıda bağımsız denetim kanıtı elde ettikten sonra, mali tablolarda bulunan yanlışlıkların önemli ve yaygın etkisinin tek başına ya da toplu olarak yer alması durumunda olumsuz görüş bildirilir (BDS 705, prg. 8).

Görüş Vermekten Kaçınma: Bağımsız denetçinin yaptığı denetim çalışmasında, bildireceği denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun sayıda denetim kanıtına ulaşamazsa ve eğer varsa tespiti yapılmamış bir yanlışlığın mali tablolarda etkisinin önemli ve yaygın olacağına inanırsa, görüş bildirmekten kaçınacaktır (BDS 705, prg. 9-10).

Birden fazla belirsizliğin söz konusu olduğu istisnai durumda, her bir belirsizliğe ilişkin yeterli ve uygun sayıda bağımsız denetim kanıtına ulaşp ulaşmadığına bakılmaksızın, olası belirsizlik etkileşimleri ve finansal tablolar üzerinde olası bir etki nedeniyle finansal tablolar hakkında görüş verilmeyeceği sonucuna varırsa, bağımsız denetçi görüş bildirmekten kaçınacaktır. (BDS 705, prg. 9-10).

1.5.3. Bağımsız Denetim Raporunun Bölümleri

Denetim faaliyeti bir süreçten oluşmaktadır ve sürecin sonunda denetçi, denetim raporunu ve görüşünün temelini oluşturan kanıtları sunar (Gönen ve Yıldırım, 2018, s. 1094). Bu bağlamda, denetçi raporu yazılı olarak hazırlanır. Bağımsız Denetim Standartlarına göre denetim raporunun içermesi gereken asgari bölümler aşağıdaki gibidir (BDS 700, prg. 20).

- Başlık
- Muhatap
- Denetçi Görüşü
- Görüşün Dayanağı
- İşletmenin Sürekliliği
- Kilit Denetim Konuları
- Diğer Bilgiler

- Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları
- Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları
- Diğer Raporlama Sorumlulukları
- Sorumlu Denetçinin Adı
- Denetçinin İmzası
- Denetçinin Adresi
- Denetçi Raporu Tarihi

Mevzuat ışığında, rapora başka bölümler de eklenebilirken, asgari olarak bu bölümlerin yer alması gerekmektedir. Ayrıca gerektiğinde denetim raporunda “Dikkat Çekilen Hususlar” ile “Diğer Hususlar” bölümleri de kullanılmaktadır (Sarısoy, 2018, s. 39).

1.6. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Bazı meslek gruplarında standartlar, meslek mensupları tarafından önceden belirlenen ve kabul edilen kural ve esaslara göre belirlenir. Standartlar, başkaları işi değerlendirirken işin kalitesini ve güvenilirliğini belirlemek için kullanılır. Denetim mesleği aynı zamanda bir dizi kural ve ilkeyi de içermektedir. Denetçilerin denetim faaliyetlerini yerine getirme sürecinde uyması gereken genel kurallara denetim standartları denir. Denetim standartları, yapılacak denetimin kalitesi, denetimi gerçekleştiren denetçinin özellikleri, yani denetim sürecinin başından sonuna kadar ilgili standartları kapsar. Denetim standartları, kanun ve ilgili meslek kuruluşları aracılığıyla düzenlenen ve ilgili meslek mensupları tarafından kabul edilen denetim standartlarının kullanımına ilişkin normlardır (Bahşı, 2019, s. 97).

Denetim standartlarının geliştirilmesi ve uygulanması ile ilgili bu görev, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve Uluslararası Denetim Standartlarını yayımlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından üstlenilmektedir (Bahşı, 2019, s. 97-98).

Tezin bu bölümünde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) ve Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ayrıntılı sınıflandırılarak genel bilgiler verilecektir (Şengür, 2010, s. 54).

1.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetçilerin ve denetim şirketlerinin denetim faaliyetlerini yürütürken yerine getirmesi gereken ortak ilkeler denetim meslek kuruluşları tarafından belirlenmiştir. Denetim şirketlerinin ve denetçilerin yerine getirmesi öngörülen bu ilklere, genel kabul görmüş denetim standartları denir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, s. 67).

Bu standart gereği, denetçilerin sahip olması öngörülen mesleki nitelikleri, denetim süreci kapsamında gerçekleştirecekleri çalışmaları ve denetim raporlarının hazırlanmasında uyulması öngörülen kuralları belirler. Başka bir deyişle bu standartlar, denetçilerin denetim faaliyetlerinde uymaları gereken asgari kuralları içerir (Dönmez ve Ersoy, 2006, s. 71).

Bağımsız denetim standartları önce 1947’de AICPA olarak bilinen Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü aracılığıyla “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yürürlüğe girmiş ve bu standardı pek çok ülke benimsemiştir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, s. 67). Bu standartlar 1972’den sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) öncülüğünde revize edilmiş ve SAS (Statement on Auditing Standards) adıyla yeniden yayımlanmıştır. Bunlar, 1947’de yayımlanan ve denetim uygulama tekniklerindeki değişikliklere rağmen çok az değişiklikle günümüze kadar devam eden standartların yorumlarıdır (Dönmez ve Ersoy, 2006, s. 72).

AICPA tarafından kabul edilen GKGDS, üç ana gruptan oluşmak üzere, toplam on standardı bünyesinde bulundurmaktadır. Bu standartlar, denetçinin buldurması gereken özellikleri ve sorumluluklarına ilişkin, denetim çalışmaları esnasında denetçilere rehberlik eden genel ilkelerdir (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014, s. 30).

Şekil 1.1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI
A) GENEL STANDARTLAR
1) Denetim, gerekli teknik eğitim ve deneyime sahip uzman kişi veya kişilerce yapılmalıdır.
2) Denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçi, bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır.
3) Denetçi, denetim çalışmasının yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermelidir.
B) ÇALIŞMA STANDARTLARI
1) Denetim iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa denetçi yardımcıları iyi bir şekilde kontrol edilmelidir.
2) Denetim çalışmasının etkin bir şekilde planlanması ve yapılacak denetim çalışmalarının zamanlamasının ve kapsamının belirlenebilmesi için işletmenin iç kontrol sistemi incelenmeli ve değerlendirilmelidir.
3) İncelenen finansal tablolar hakkında bir denetim görüşüne varmak için yeterli ve uygun kanıtlar elde edilmelidir.
C) RAPORLAMA STANDARTLARI
1) Denetim raporunda, incelenen finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir.
2) Denetim raporunda, incelenen dönemde geçerli olan muhasebe politikalarının önceki dönemdeki gibi değişmeden uygulanıp uygulanmadığı belirtilmelidir.
3) Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe, incelenen finansal tablolarda yer alan açıklayıcı bilgilerin (dipnotların) yeterli olduğu kabul edilir.
4) Denetim raporu, incelenen finansal tablolar hakkında genel bir görüşü veya görüş elde edilemedi ibaresini içermelidir. Görüş bildirmekten kaçınma durumunda bunun nedeni raporda yer almalıdır. Ayrıca yapılan incelemelerin özellikleri ve alınan sorumluluğun derecesi raporda açıkça belirtilmelidir.

Kaynak: (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr/> , 2021)

1.6.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar, denetçilerin sahip olması gereken özelliklerle ilgili standartlardır. Denetçilerin mesleki yeteneği, bağımsız hareket kabiliyeti ve diğer nitelikleri, denetimin kalitesini belirleme ölçütleri haline gelecektir. Genel standartlar üç ana başlık olarak sıralanabilmektedir (Akçay ve Bilen, 2018, s. 7):

- Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı,
- Bağımsızlık Standardı,
- Mesleki Özen ve Titizlik Standardı.

Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı: Denetim, bir uzman veya sahip olması gereken teknik eğitim ve deneyimi kendisinde bulunduran kişiler tarafından yapılmalıdır. Denetim çalışmasında güvenilir ve kaliteli bağımsız denetim görüşüne ulaşmak için bağımsız denetçinin bir mesleki eğitim, deneyim ve yeteneğinin olması ve faaliyetlerini bağımsız bir şekilde icra etmesi gerekmektedir. Mesleki eğitim ve deneyim standardına göre denetim faaliyeti sadece gereken teknik eğitim ve becerilere sahip uzmanlar tarafından gerçekleştirilmelidir. Bu bağlamda, denetim yapma yetkisine sahip kişiler, öngörülen teknik bilgilere ve becerilere sahip olduğu varsayılır (Şengür, 2010, s. 57).

Denetçi, mesleki bilgi, muhasebe, denetim, istatistik, hukuk, finans, vergi ve ilgili yasalar alanında tam olarak deneyime sahip olması gerekmektedir. Denetçiler, mesleki yeterliliğe ilişkin yüksek derecede bir eğitimin yanı sıra özel eğitim, burs, sınav ve mesleki konularda pratik deneyime sahip olmalıdır. Mesleki yeterliliği sürdürmek, muhasebe, denetime ilişkin ulusal ve uluslararası kararlar ve ilgili diğer kurallar dahil olmak üzere muhasebe mesleğindeki gelişmelerin sürekli olarak izlenmesini gerekli kılmaktadır (Erol ve Arslan, 2017, s. 75-76).

Bağımsızlık Standardı: Denetçinin herhangi bir etki altında kalmadan denetim işini başından sonuna kadar uygulaması bu standardın tanımını oluşturur. Denetim raporunda güvenilirliği belirleme kriterleri bağımsızlık standardı ile ifade edilebilir. Bu standart gereği denetçiler, çalışmalarını güvenilir ve kaliteli yapmaları sonucunda yatırımcılara ve paydaşlara karşı yükümlülüklerini tam olarak uygulamak zorundadır (Dede, 2015, s. 40).

Bağımsızlık standardına göre denetçiler, müşteri firmalara karşı sorumluluklarının yanı sıra, kamu için güvenilir ve kaliteli denetim çalışmaları yapmakla yükümlüdür. Bir kamu hizmeti sağlayıcısı olarak denetçi, denetim görevinin sonucuyla ilgili olarak çıkar gruplarının etkisi altında kalmadan bağımsız bir şekilde hareket edebilmelidir. Bağımsız denetçiler, çalışma faaliyetleri ile ilgili konularda bağımsız hareket etme mantığını korumalı ve meslek yaşamları süresince bağımsızlıkları hakkında şüphe uyandıracak tutumlardan sakınmalıdır (Tüzün Şahmaroğlu, 2016, s. 36).

Mesleki Özen ve Titizlik Standardı: İlk iki standartta da belirtildiği gibi bağımsız denetçinin sahip olduğu mesleki eğitim, deneyimler ve bağımsız hareket

etmesi yeterli kalmamaktadır. Denetçi, denetim işini yerine getirirken yaptığı işe gereken dikkat ve ilgiyi göstermelidir. Denetimin başarısı ve buna bağlı olarak denetçinin başarısı, yürütülen işin kalitesiyle ölçülür. Denetçiler, çalışmalarının tüm kademelerinde mesleki sorumluluk almakla yükümlüdürler. Denetçiler, denetim faaliyetlerini yürütürken dikkatli ve özenli bir şekilde yeterli miktarda ve kalitede denetim kanıtı toplamalı, çalışma kağıtları düzenlemeli ve denetim raporları hazırlamalıdır (Koca, 2019, s. 19).

1.6.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartlarının genel standartlardan daha spesifik ve sınırlı bir kapsamı vardır. Denetim çalışmasının planlanması ve yürütülmesi bu standartla ilgilidir. Çalışma alanı standartları, güvenilir ve tarafsız bir denetim görüşü elde etmek için kanıt toplama ve değerlendirme konusunda denetçiye rehberlik eder (Aktağ, 2015, s. 28).

Çalışma alanı standartları aşağıdaki gibi üç ana başlık altında incelenmiştir (İven, 2019, s. 32):

- Planlama ve Gözetim Standardı,
- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı,
- Kanıt Toplama Standardı.

Planlama ve Gözetim Standardı: Denetim çalışması dikkatli bir şekilde planlanmalı ve denetçinin yardımcıları varsa kontrol altında tutulmalıdır. İyi planlanmış bir denetim, olası risklerin azaltılmasına yardımcı olacaktır. Denetimin genel kabul görmüş denetim standartlarına göre planlanması, işgücü planlamasını da içerir. Denetim işi bir ekip işi olduğundan denetçi yardımcılarından yararlanarak denetim çalışması yürütülür. Mesleki bilgi, yeterlilik ve uzmanlık standardına dayalı olarak, denetçi yardımcılarının deneyimli bir denetçi gözetiminde uygulamalı eğitim almaları gerekmektedir (Bizim, 2008, s. 32).

İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı: GKGDS’da iç kontrol, işletmenin sahip olduğu varlıkları korumak, muhasebeye işlenen kayıtların doğru ve bu kayıtların güvenilir olduğunu kontrol etmek ve yönetim tarafından belirlenen politikalara uymak için formüle edilen yöntemler, önlemler ve örgütlenmeler şeklinde tanımlanma yapılmıştır. Etkin iç kontrole sahip olan şirketler için mali tablolarında hata riski de azalacak ve bu da denetim riskini azaltacaktır. Denetimde risk azaldıkça denetçinin

yapması gereken işlem sayısı da azalacaktır. Dolayısıyla denetçinin denetim görüşü oluşturmak için toplayacağı düşünülen kanıtların sayısında azalma olacaktır (Dönmez ve Ersoy, 2006, s. 56).

Bu standarda göre iç kontrol sisteminin incelenmesinde iki amaç mevcuttur. İlk amaç, sistemin kendine olan güvenini araştırmak ve sistemin etkinliğini belirlemektir. Denetçi, denetim sırasında meydana gelen her varlık değişikliğinin muhasebe kayıtlarını inceleyemez. Denetçiler, denetlenen kurumun iç kontrol yapısının etkin olup olmadığını araştırarak, genellikle olayların muhasebe kayıtlarına uygun şekilde kaydedildiğine ve hazırlanan mali tabloların bu olayların sonuçlarını yansıttığına dair güven ararlar. İç kontrol sistemi denetiminin ikinci amacı, denetim görüşü oluşturma aşamasında kullanılan denetim sürecinin kapsamını ve ayrıntılarını belirlemektir (Ayrancı, 2019, s. 29).

Kanıt Toplama Standardı: Bu standart uyarınca denetçi, denetimi yapılan mali tablolara ilişkin bir görüşte bulunmak için denetim tekniklerini uygulayarak yeterli ve uygun sayıda bağımsız denetim kanıtı toplamalıdır. Denetim kanıtları, denetim süreci sırasında oluşturulan denetim uygulamalarından, daha önce yapılan denetim çalışmalarından ve firmanın kalite kontrol prosedürlerinden sağlanan kanıtları kapsayabilir. Denetçi, denetim aşamasını belirlerken ve riski değerlendirirken yeterli ve güvenilir denetim kanıtı elde edilip edilmediğine dikkat etmelidir. Denetçi, mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmalı, yeterli ve güvenilir deliller toplamalı ve buna göre görüş oluşturmalıdır (Akçay ve Bilen, 2018, s. 237).

Denetim faaliyetleri sırasında toplanan kanıt miktarı, incelemeyi yapan denetçinin takdirine bağlıdır. Bu kanıtların, denetçi görüşünü destekleyecek yeterli nitelik ve niceliğe sahip olması önemlidir (Akçay ve Bilen, 2018, s. 237).

1.6.1.3. Raporlama Standartları

Denetçi, şirkette denetim sürecini tamamladıktan sonra denetim raporu hazırlar. Denetçinin denetim raporunu hazırlarken uyması gereken standartların tümüne raporlama standartları denir ve raporlama standartları dört başlık altında incelenir (Sakin Çapal, 2017, s. 48):

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı,
- Tutarlılık Standardı,

- Tam Açıklama Standardı,
- Görüş Bildirme Standardı.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı: Denetlenmiş finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını belirlemeye yönelik bir standarttır. Her bir işletme, denetim faaliyetlerinde, tayin edilen muhasebe ilkelerine uymakla yükümlüdür. Bu amaçla denetçiler, denetim sürecinde finansal tablolar ile muhasebe ilkelerini karşılaştırmalı ve herhangi bir tutarsızlık varsa bunları hazırlanan denetim raporunda ilgililere sunmalıdır (Ağgöl, 2020, s. 49).

Tutarlılık Standardı: Bu standarda göre denetçi, muhasebe ilkelerinin hem bu dönemde hem de önceki dönemde değişmeden uygulandığını denetçi raporunda belirtmek zorundadır. Tutarlılık standardına göre finansal tabloların dönemlere ait karşılaştırılmasını mümkün kılar. Mali tabloların karşılaştırılabilmesi için dayandıkları ilkelerin yıldan yıla değişmemiş olması gerekir. Elbette bu, muhasebe politikalarının asla değiştirilemeyeceği anlamına gelmemelidir (Başpınar, 2004, s. 57). İşletmeler herhangi bir yöntemi değiştirmek zorunda kalırlarsa, bu durumu finansal tabloların dipnotlarında ayrıntılı olarak açıklamak zorundadırlar (Yılancı, vd., 2018, s. 28).

Tam Açıklama Standardı: Finansal tablolardaki açıklayıcı bilgilerin, denetim raporunda aksi belirtilmediği sürece düzenli olarak yeterli kabul edilir (Alberca Céspedes, 2018, s. 31).

Tam açıklama standardı, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmayacak şekilde hazırlanmasını ve dipnotlarda gerekli açıklamaların yapılmasını gerektirmektedir. Denetçiler ayrıca finansal tablolarda yer alacak açıklayıcı notları da gözden geçirir ve bu tabloların yeterli ve güvenilir bilgi ihtiyacını karşılama amacına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir. Mali tablolarda yer alan açıklamaların yetersiz olduğu tespit edildiğinde bu durum denetçi raporunda açıklanmalıdır. (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, s. 75).

Görüş Bildirme Standardı: Görüş bildirme standardı kapsamına giren denetçi görüşü, denetim çalışmasının son aşamasıdır. Bu standart uyarınca denetçi, mali tabloların doğruluğunu sağlamak için denetçi raporunda görüş bildirmeli, görüş bildirilmemişse nedeni açıklanmalıdır. Denetçi, raporunda olumlu görüş bildirmemesi durumunda, hatanın ve olayın niteliğine göre sınırlı olumlu denetim görüşü, olumsuz ya

da görüş bildirmekten kaçınma şeklinde bir görüş verebilir (Yavuz ve Özbay, 2020, s. 138) .

1.6.2. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası denetim standartlarına genel olarak bakıldığında, dünyada yaygın olarak kullanılan standartların Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) ile Uluslararası Denetim Standartlarının (UDS) kabul gördüğü söylenebilir. Dünya genelinde, GKGDS ile UDS'lere uygun olarak hazırlanan finansal tabloların denetiminin sonucunda hazırlanacak olan denetim raporu geçerlidir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) ile Uluslararası Denetim Standartları (UDS) genellikle benzer niteliktedir, fakat uygulamalarında birtakım farklılıklar ortaya çıkabilir (Dede, 2015,s. 45).

Muhasebe denetiminde bir diğer önemli kuruluş da Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'dur (IFAC). Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), federasyon bünyesinde kurulmuş olup, denetim, kalite kontrol, teftiş ve diğer güvence hizmetleri için uluslararası standartları belirleyen bir kuruluştur (Yılcı, vd., 2018, s. 9).

IFAC 1977 yılında Almanya'nın Münih şehrinde 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur. Kuruluş zamanlarında 51 Ülkeden 63 kurucu üye vardı ve üyelik o zamandan beri 130 ülkeden 175 üye ve iştirakçi içerecek şekilde büyümüştür (Gnanarajah, 2017, s. 22). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), güçlü ve sürdürülebilir organizasyonların, pazarların ve ekonomilerin gelişimini teşvik ederek kamu yararına hizmet etmektedir. Finansal raporlamanın şeffaflığını, hesap verebilirliğini ve karşılaştırmalı bilirliğini savunarak, muhasebe mesleğinin gelişmesine yardımcı olur ve muhasebecilerin küresel finansal altyapıya katkısının önemini ve değerini artırmaktadır. IFAC, kamu uygulamaları, eğitim, devlet hizmetleri, sanayi ve ticaret alanlarında yaklaşık 3 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir (<https://www.ifac.org/>,2021).

TMUDESK, Türkiye'de muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak amacıyla 09.02.1994 tarihinde TÜRMOB tarafından kurulmuştur. Bu bağlamda TMUDESK, 19 adet Türkiye Muhasebe Standartlarını geliştirmiş, fakat standartlar uygulamaya konulamamıştır. Kurul, 2002 yılında kurulan ve SPK Kanunu'na eklenmiş

bir madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) devredilmiştir. Ocak 2005'ten itibaren TMSK, uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) resmi gazetede yayınlamaya başlamış ve 2007'den itibaren Türkiye Muhasebe Standartları Yorumlarını (TMSY) yayınlamıştır (Ertaş, 2018, s. 97).

Uluslararası gelişmeler fonunda Türkiye’de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Türkiye’de kamu gözetimi görevinin yerine getirilmesi ve bağımsız denetim faaliyetlerinin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında düzenlenmesi ihtiyacına dayalı olarak kurulmuştur (Gökgöz, 2019, s. 94).

KGK’nın amacı: Doğru ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasında yatırımcıların ve kamunun çıkarlarının korunması, doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunulmasıdır (<https://www.kgk.gov.tr/>, 2021).

KGK, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olup, bu amaçla başta borsa şirketleri, bankalar ve sigorta şirketleri olmak üzere büyük şirketlerin denetimini gözetmek ve izlemektedir. Kurum ayrıca bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim şirketlerini yetkilendirir ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapar. Uygulama birliğini, denetim için gerekli güveni ve kaliteyi sağlar (Erdoğan, vd., 2018, s. 14).

Bundan başka KGK, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu TMS ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu TDS’leri oluşturmakta ve yayınlamaktadır (<https://www.kgk.gov.tr/>, 2021).

Denetçiler, denetim çalışmalarını gerçekleştirirken denetim standartlarına uymak mecburiyetindedirler. Bu çerçevede, hem bağımsız denetim yönetmenliğinde hem de SPK tebliğinde tanımlamalar yapılmıştır. Bu tanımlamalara göre denetim faaliyetlerinin Türkiye Denetim Standartları (TDS) kapsamında yapılması ve denetim çalışması sonucunda makul veya sınırlı güvence oluşturacak şekilde denetçinin bir görüşe ulaşması önemlidir (Köse ve Ertan, 2018, s. 300).

KGK tarafından yayınlanan Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları aşağıda listelenerek sunulmuştur (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr/>, 2021).

Şekil 1.2: Bağımsız Denetim Standartları

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)	
Tarafından Yayınlanan	
Bağımsız Denetim Standartları Listesi	
BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI (ISA)	
Genel İlke ve Sorumluluklar	
BDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
BDS 210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
BDS 220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
BDS 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
BDS 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
BDS 250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
BDS 260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
BDS 265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi
Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar	
BDS 300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
BDS 315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi
BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
BDS 330	Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler
BDS 402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
BDS 450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

Şekil 1.2: (Devam) Bağımsız Denetim Standartları

Bağımsız Denetim Kanıtları	
BDS 500	Bağımsız Denetim Kanıtları
BDS 501	Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
BDS 505	Dış Teyitler
BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri
BDS 520	Analitik Prosedürler
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örneklem
BDS 540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin Ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
BDS 550	İlişkili Taraflar
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği
BDS 580	Yazılı Açıklamalar
Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması	
BDS 600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
BDS 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması
Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama	
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları
BDS 71	Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

Şekil 1.2: (Devam) Bağımsız Denetim Standartları

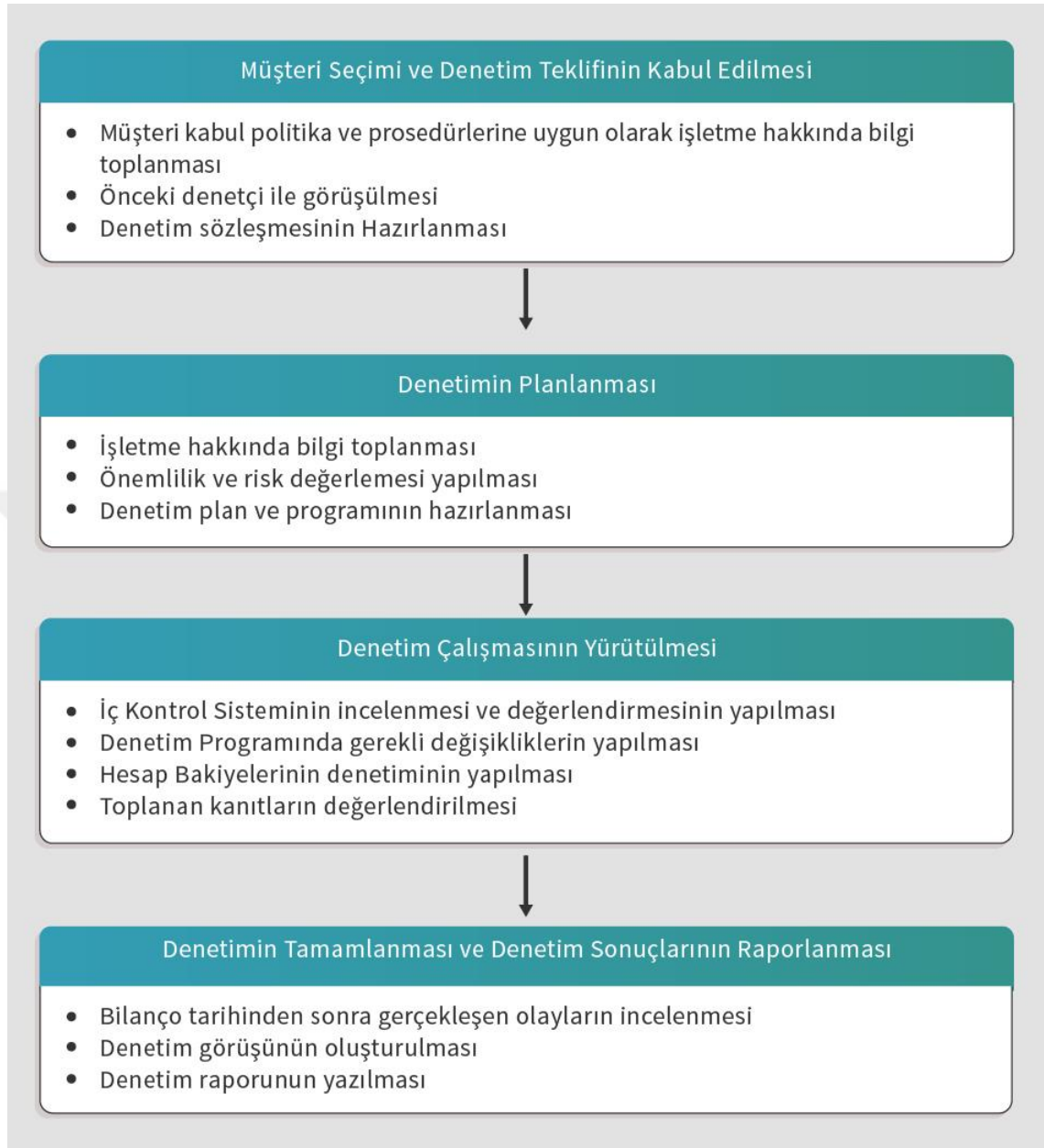
Özel Alanlar	
BDS 800	Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
BDS 805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
B S 810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler
ULUSLARARASI SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI (ISRE)	
SBDS 2400	Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi
SBDS 2410	Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi
ULUSLARARASI GÜVENCE DENETİMİ STANDARTLARI (ISAE)	
GDS 3000	Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi Ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Hizmetleri
GDS 3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
GDS 3402	Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları
GDS 3410	Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence İşleri
GDS 3420	Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
ULUSLARASI İLGİLİ HİZMETLER STANDARTLARI (ISRS)	
İHS 4400	Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler
İHS 4410	Finansal Bilgilerin Düzenlenmesi Sözleşmeleri

Kaynak: (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr/>, 2021).

1.7. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Denetim çalışması birbirini izleyen aşamalardan oluşan bir süreçtir. Süreç, müşterinin seçimi ve kabulü ile başlar, denetim sürecinin planlanması ve denetimin yürütülmesi ile devam eder ve denetim raporunun hazırlanması ile sona erer. Bağımsız denetim sürecinin aşamaları aşağıda gösterilmiştir (Yılancı, vd., 2018, s. 47).

Şekil 1.3: Bağımsız Denetim Süreci



Kaynak: (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr/>, 2021).

1.7.1. Müşteri Seçimi ve Denetim Teklifinin Kabul Edilmesi

Denetim sürecindeki ilk adım müşteriyi seçmek ve denetim işini kabul etmektir. Bu adım da diğer adımlar kadar önemlidir. Çünkü denetim firması bu aşamada belirli riskleri kabul etmektedir. Bu durumda, bu riski en aza indirebilmek için, denetlenen işletmenin müşterileri ve çalışanları da dâhil olmak üzere faaliyet gösterdiği çeşitli piyasalarda, eğer uygunsa önceki denetim firmasının görüşüne danışılarak analiz edilmesi gerektiği anlaşılmalıdır. Elde edilen sonuçlar ışığında, risk düzeyi ile olası risk

düzeyi karşılaştırılarak olumlu ya da olumsuz bir karar verilmesi gerekmektedir (Özdemir, 2003, s. 10).

Denetim firmasının müşteri seçimini yapması ve denetimi kabul etmesi halinde, müşteri firmaya kararını bildiren bir anlaşma mektubu göndermesi gereklidir. Müşteri işletme imzaladığı sözleşme mektubunu geri gönderirse, gönderilen bu mektup, denetim sözleşmesi niteliğini taşır. Denetim sözleşmesi, denetimin amacını, ücretini, süresini, tarafların yükümlülüklerini ve raporun sunulacağı tarihi kapsar (Özdemir, 2003, s. 10).

1.7.2. Denetimin Planlanması

Herhangi bir işin başarılı bir şekilde yürütülmesi için en önemli koşul planlamadır. Plansız iş yönetmek ve başarılı olmak imkânsızdır. Denetim işi kabul edildikten ve müşteri firmayla denetim sözleşmesi imzalandıktan sonra, denetim çalışması planlanmalıdır. Denetim planlaması, denetim hedeflerine ulaşmak ve denetimi mümkün olduğunca az kaynakla yürütmek için çok önemlidir (Yılancı, vd., 2018, s. 49).

Denetimin planlanması aşamasında öncelikle firma hakkında daha detaylı bilgi edinilmesi gerekmektedir. Müşteri firmanın üretim süreçleri, muhasebe politikaları ve denetim çalışmasının kapsamının planlanmasına ilişkin yasal yükümlülükler hakkında ayrıntılı bilgi edinmek önemlidir. Ayrıca, müşteri firmanın iç kontrolünün bir ön değerlendirmesi yapılmalı ve bu kontrolün gerçekleştirilen denetim üzerindeki etkisi belirlenmelidir. Genel olarak, zayıf iç kontrol sistemlerine sahip firmalar üzerinde yapılan denetim çalışmalarının kapsamı, etkin iç kontrol sistemlerine sahip şirketler üzerinde yapılan denetimlerin kapsamından daha geniş olacaktır. Denetim planlaması aşamasında, firmanın kontrol riski değerlendirilir, önemlilik düzeyi belirlenir, değerlendirilen denetim riski modeli kullanılarak toplanacak kanıt miktarı belirlenir ve bir plan hazırlanır ve denetim programı yapılır (Şengür, 2010, s. 112).

1.7.3. Denetim Çalışmasının Yürütülmesi

Denetim planlandıktan sonra denetçi çalışmaya başlar ve denetim programının uygulanması için ilk adım atılır (Tuğcu, 2019, s. 25).

Denetim çalışmasının yürütülmesi; *“Planlama evresinde oluşturulan denetim programının uygulanması için gerekli olan kanıtların, uygunluk ve maddilik testleri*

yoluyla toplanması ve değerlendirilerek bir sonuca ulaşılması'' olarak belirtilmiştir (Özdemir, 2003, s. 13).

Bu, denetim çalışmasının gerçekleştirildiği ve denetim kanıtlarının toplandığı aşamadır. Bu aşama denetlenen kurumun iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi ile başlar. Denetçinin iç kontrol sistemine ilişkin bulguların beklentilerden farklı olması durumunda denetim prosedüründe düzeltme ve değişiklikler yapılır. İç kontrol sistemi gözden geçirildikten ve duruma göre denetim planını değiştirdikten sonra, mali tablo kalemlerinin dengesinin doğru olup olmadığını araştırmak için bir maddilik testi yapılır. Kontrol testleri ve maddilik testleri tamamlandığında, denetçi, denetlenen kurumun mali tablolarının güvenilirliği hakkında bir görüş bildirmek için yeterli denetim kanıtı elde etmiş demektir (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr/>, 2021).

1.7.4. Denetimin Tamamlanması ve Denetim Sonuçlarının Raporlanması

Denetimin tamamlanması aşaması, tüm incelemeler tamamlandıktan sonra, kanıtlarla elde edilen bulguların çalışma kağıtları ile birlikte gözden geçirildiği, denetim programında yer alan ama yapılmayan çalışmaların belirlendiği ve böylece varılan yargının değerlendirilip raporlandığı aşamadır. Bu aşamada, denetim çalışmasının evvelinden itibaren elde edilen kanıtların değerlendirildiği ve belirlenecek olan denetim türünün belirlenip nihai bir sonuca ulaşmasıdır (Özdemir, 2003, s. 22).

Denetçi nihai bir sonuca varmadan önce, bilanço tarihinden rapor sunma tarihine kadar önemli olan olaylar varsa, bunların olası etkilerini dikkate almalıdır. Denetim tamamlandıktan sonra geleceğe dönük kanıt olarak, müşteri şirket yönetiminden beyan mektubu talep etmeli ve çalışma süresi içindeki sözlü ifadeleri yazılı hale getirmelidir. Beyan mektubunda, tüm belge ve defterlerin denetçiye tahsis edildiği, kayıt ve belgelerde usulsüzlük olunmadığı, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına, kanun ve yönetmenliklere uyulduğu, denetçiden beklenen düzeltmeleri yapacağına dair taahhütte bulunduğu bilgiler yer almalıdır (Tüzün Şahmaroğlu, 2016, s. 66).

Buna göre denetçi, tüm bu prosedürleri uyguladıktan sonra, genel kabul görmüş denetim standartlarının raporlama bölümlerine uygun olarak bulgularını bir

rapor halinde hazırlar ve denetim çalışmasını tamamlar. Bu rapor, baş denetçinin imzası ile tamamlanır (Özdemir, 2003, s. 23).

1.8. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLAN ŞİRKETLER

Türkiye’de bağımsız denetim düzenlemelerine ilişkin olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) 397. Maddesinin 4. fıkrası uyarınca hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulacağı Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir. 23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2012/4213 sayılı karar uyarınca Bakanlar Kurulu, 6102 sayılı TTK’nın 398. maddesi uyarınca denetlenen şirketlerin usul ve esaslarına ilişkin kıstasları belirlemiştir (Bahşı, 2019, s. 26). Bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin ölçütler 26.05.2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2018/11597 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” 01.01.2018 tarih itibarıyla yeniden düzenlenmiştir (Türmob Mevzuat Sirküleri 18.02.2019/55-1).

Finansal tabloların hazırlanması ve ilişkili taraflara sunulması sürecinde bir işletmenin bağımsız denetime tabi olup olmadığına ilişkin karar güncellenerek 16.02.2019 tarih ve 30688 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır (Akyüz ve Kestane, 2020, s. 189).

2018/11597 Sayılı Kararda bağımsız denetime tabi şirketler aşağıdaki şekilde belirlenmiştir (Türmob Mevzuat Sirküleri, 18.02.2019/55-1):

Bağımsız denetime tabi tutulabilmenin genel kriterleri, birbirini izleyen iki hesap yılı için aşağıda belirtilen üç kriterden en az ikisinin eşik değerini aşan bütün şirketler bağımsız denetime tabi tutulacağı kararda belirtilmiştir.

- Aktif toplamı 35 milyon TL,
- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL,
- Çalışan sayısı 175 kişi.

Borsa veya diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SPK'ya kote olarak kabul edilen ve ardışık iki hesap yılı için aşağıdaki üç kriterden en az ikisinin eşik değerini aşan şirketler bağımsız denetime tabi tutulur.

- Aktif toplamı 15 milyon TL,
- Yıllık net satış hasılatı 20 milyon TL,

- Çalışan sayısı 50 kişi.

Karara eklenen (II) sayılı listede yer alan şirketlerden, ardışık iki hesap yılı için aşağıdaki üç kriterden en az ikisinin eşik değerini aşanların bağımsız denetimden geçmesi gerekmektedir.

- Aktif toplamı 30 milyon TL,
- Yıllık net satış hasılatı 40 milyon TL,
- Çalışan sayısı 125 kişi.

Diğer hususlar:

Bağımsız denetime tabi şirket eşik değerlerin aşılması nedeniyle, ardışık iki hesap yılında üç kriterden en az ikisinin eşığının altına veya bir hesap yılında bu kriterlerden en az ikisinin eşığının %20 veya daha fazla altına düşmesi halinde sonraki hesap döneminde bağımsız denetimin kapsamı dışında kalır.

Eşik değerlerinin aşılma durumunun belirlenmesinde, şirketin uymakla yükümlü olduğu kanunlara göre hazırlanan son iki yıla ait aktif toplamı ve yıllık net satışlara ilişkin mali tablolar, çalışan sayısı ile ilgili olarak son iki yıldaki ortalama çalışan sayısı esas alınır.

Bir eşik değerinin aşılma durumunu belirlenirken şirketlerin, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile beraber değerlendirilir. Bağlı ortaklık ve iştirakleri olan şirketlerde, aktif toplamı ve senelik net satışlar ile ilgili olarak, ana ve bağlı ortaklıklarının mali tablolarında bulunan kalemlerin toplamı, çalışanların sayısı dikkate alındığında ise ana ve bağlı ortaklığın son iki yıldaki toplam ortalama çalışan sayısı göz önünde bulundurulur. İştirak ile ilgili olarak, iştirake ilişkin kalemler şirketin iştirakte sahip olduğu hisse oranı kadar esas alınır.



İKİNCİ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA DEĞİŞİM VE BDS 701-KİLİT
DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA
BİLDİRİLMESİ

2.1. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ GÜNCELLENMESİ VE YENİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLAMASI

Denetim raporunun amacı, finansal tabloların bir şirketin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve tarafsız bir şekilde yansıttığına dair makul güvence sağlamaktır. Finansal tabloların bütünlüğü ve güvenilirliği, yatırımcıların sermaye piyasası etkinliğine olan güvenini önemli ölçüde etkileyen unsurlardır. Bir kurumsal yönetim mekanizması olarak mali tablo denetimleri, bir şirketin mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının doğruluğu ve adilliği hakkında güvenilir ve inandırıcı bilgi sağlanmasında önemli bir role sahiptir (Tušek ve Ježovita, 2018, s. 243).

On yıllar boyunca denetim mesleği, denetçilerin sorumlulukları, hile ve hataları tespit etmedeki rolleri gibi konularla beraber yaşanan büyük değişiklikler ve tartışmalarla karşı karşıya kalmıştır (Cordoş ve Fülöp, 2015, s. 129). Finansal tabloların güvenilirliği, özellikle ABD'de Enron, HealthSouth, Kmart, Parmalat, Tyco, WorldCom, Waste Management, Sunbeam, Adelphia Communications veya Xerox ve İtalya'da Parmalat, Yeni Zelanda'da Allied Nationwide Finance ve diğerleri gibi vakalarla ilgili olarak tarih boyunca birkaç kez sorgulanmıştır. Bu şirketlerde ortaya çıkan muhasebe hileleri sonucunda yatırımcı güveni ciddi şekilde sarsılmıştır (Dănescu ve Spătacean, 2018, s. 113). Bu iflasların sebeplerine bakıldığında iflas eden firmaların birçoğunun bağımsız denetim raporlarında olumlu görüş verilmesi olmuştur (Ciğer, Vardar ve Kınay, 2018, s. 110).

21. yüzyılın başından itibaren tüm kurumsal başarısızlıkların yanı sıra son mali krizin etkilerinin ardından, düzenleyici kurumlar bu alanda bir düzenleme, reform süreci başlatma girişiminde bulunmuşlar (Cordoş ve Fülöp, 2015, s. 129). Enron skandalı sonrası ABD'de, sermaye piyasalarında faaliyet gösteren yatırımcıları korumak için 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası çıkartılmıştır. Bu yasanın temel amacı halka açık şirketlerin denetimine ilişkin yeni düzenleme ve disiplin getirilmesi olmuştur (Kutukız ve Öncü, 2009, s. 133). Bu düzenlemelerin en önemlisi ise, Kamu Gözetim Kurulu'nun (PCAOB) kurulması olmuştur. Kamu Gözetim Kurulu, kar amacı gütmeyen bir bağımsız kamu kuruluşu olup, bağımsız denetçileri ve denetim yapan şirketlerin denetlenmesi görevini üstlenmiştir (Doğan ve Ercan, 2020, s.138).

Fakat Sarbanes-Oxley Yasası, kavramsal uyumdan ziyade kurallara odaklanan esnek olmayan bir ortam yaratmış ve istemeden de olsa firmaların değerinde düşüşe neden olmuştur (Segal, 2017, s. 378).

Bu çerçevede Mayıs 2011’de Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanmış olan bir danışma raporunda, mevcut olan uygulamanın sürdürülemeyeceği belirtmiş ve denetçilerin mali tabloların önemli konularında daha fazla şeffaflık sağlamaları için açık bir gereklilik hissettiği belirtilmiştir. Bu nedenle, denetim raporlarına olan güveni artırmak için denetim raporları oluşturma çabası içinde, IAASB, Uluslararası Denetim Standartlarında (ISA) gerekli değişiklikleri yapmayı ve bilgi değerini artırmak, denetim kullanıcılarına daha fazla şeffaflık sağlamak ve bundan başka denetçi ile üst yönetimden sorumlu olanlar ve yatırımcılar arasında oluşan iletişimlerini geliştirmek için yeni standartlar getirmeyi amaçlamıştır. Bu amaç kapsamında, 2011 yılında “yeni denetim raporlaması” adı altında bir proje başlatılmıştır (Doğan, 2018, s. 67).

Eylül 2011’de IAASB, yeni denetçi raporu ile ilgili projeyi tartışmış ve 2011 yılının aralık ayında bu projeyi onaylamıştır. Bu proje genel olarak ISA 700’ün gözden geçirilmesine odaklanmıştır. Kurul, Mart 2012’deki toplantısında ISA 700’ün gözden geçirilmesinin yanı sıra diğer ilgili ISA’lar hakkında kapsam ve zamanlama açısından görüşme yapmıştır. Bu toplantıda, projedeki kararlılığı vurgulamak için 2012-2014 yılı yeni denetim raporu projesine öncelik verileceği belirtilmiştir (Sarısoy, 2020, s. 204).

IAASB tarafından ortaya konulan çalışma gruplarının önerileri arasına giren “denetçi yorumu” kavramı, Haziran 2012’de yayımlanan raporunda yer almıştır. Bu kavram daha sonra 2013 yılının şubat ayında IAASB’nin gerçekleştirdiği toplantısında “kilit denetim konuları” olarak değiştirilmiştir (Doğan, 2018, s. 67).

Haziran 2013 toplantısında, IAASB, önerilen yeni ve revize edilmiş ISA’ları oybirliğiyle onaylama kararı almıştır. IAASB Mart 2014 toplantısında önerilen taslaklara ilişkin geri bildirimleri görüştüktan sonra, Haziran 2014 toplantısında anlaşmaya varılmıştır. Eylül 2014’te gerçekleşen toplantıda, Ocak 2015 itibariyle yayımlanan ve 15 Aralık 2016 ve sonrası itibariyle sonra eren dönemler için finansal tabloların denetimleri için etkili olan yeni ve revize edilmiş ISA’lar yayınlanarak uygulamaya konulmuştur (Tušek ve Ježovita, 2018, s. 246-247).

Denetim raporlarının hazırlanmasındaki en önemli yeniliklerinden biri de kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesi olmuştur. IAASB, finansal tablolara ihtiyaç duyan tarafların denetim çalışması hakkında daha eksiksiz bilgi alabilmeleri amacıyla, denetçinin denetim aşamasında dikkate aldığı konulardan en çok önem arz edenlerin denetim raporunda yer verilmesi gerektiğini göz önünde bulundurarak “Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi” başlığı altında ISA 701’i yayınlama kararı almıştır (Doğan, 2018, s. 68).

IAASB eşliğinde hazırlanan yeni denetim raporlaması projesi, 2016 yılı itibariyle dünya genelinde uygulamaya konulmuştur. Ülkemizde bu standartlarla ilgili düzenlemeler Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yapılmıştır. Bu bağlamda BDS 701, ilk defa uygulanacak standart olup, bu standart borsaya kayıtlı şirketlerde 1 Ocak 2017 tarihinde ve daha sonra 6102 sayılı TTK kapsamında yer alan diğer denetime tabi şirketlerin 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemlerinde yapılacak olan denetimlerin uygulanmak üzere 9 Mart 2017 tarih ve 30002 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanarak uygulamaya konulmuştur (Erdoğan ve Çarıkçıoğlu, 2021, s. 754).

2.1.1. Yeni Oluşturulan ve Revize Edilen Bağımsız Denetim Standartları

Denetim raporlarında verilen görüş bölümlerinin kalıplanmış olması nedeniyle, bilgi kullanıcıları için bir rolü olmadığından, denetim alanında beklenti açığı artmış ve dolayısıyla denetim raporunun değiştirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu bağlamda denetim raporlarının kullanıcılar için ihtiyaca uygun, şeffaf ve daha fazla bilgilendirici olmasını sağlamak için standartlar revize edilmiş ve bununla da denetim raporlarının kalitesini ve iletişim değerini artırmaya yönelik hedef konulmuştur (Güleç, 2019, s. 254.)

Bağımsız denetçi raporunda, denetimin yürütüldüğü denetim standardına yeni eklenmiş olan BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardına ilaveten diğer standartlarda da değişimler uygulanmış ve uyumlaştırmalar yapılmıştır (Güleç, 2019, s. 254.)

Kapsamlı şekilde revize edilen ve yeni oluşturulan denetim standartları aşağıdaki gibi listelenmiştir (Karacan ve Uygun, 2018, s. 633-634):

- BDS 260 (*Revizyon*) Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
- BDS 570 (*Revizyon*) İşletmenin Sürekliliği

- BDS 700 (*Revizyon*) Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
- BDS 701 (*Yeni*) Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
- BDS 705 (*Revizyon*) Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
- BDS 706 (*Revizyon*) Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
- BDS 720 (*Revizyon*) Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

Bunlara ilave olarak, revize edilen diğer standartların uyum değişiklikleri yapılmış olup bunlar, BDS-210, BDS-220, BDS-230, BDS-510, BDS-540, BDS-580 BDS-600 ve BDS-710'dur.

2.1.2. Bağımsız Denetim Raporlarında Yapılan Değişikliklerden Beklenen Faydalar

Denetim raporları için yayımlanan yeni ve revize edilmiş standartların uygulamaya konulması, denetim raporunun kullanıcıları ile iletişimi gerçekleştirecek çok önemli bir değişikliği temsil etmektedir (Yanık ve Karataş, 2017, s. 6).

Mali tabloların denetimine ilişkin güveni artırmak bakımından yeni bağımsız denetçi raporundan beklenen faydaları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (Sayar ve Ergüden, 2016; www.ifac.org, 2022; Yanık ve Karataş, 2017).

- Denetçi ile yatırımcılar ve denetçiler ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimin geliştirilmesi,
- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların denetim raporunda belirtilen finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalara odaklanmasını sağlamak,
- Denetçinin, dolaylı olarak artan mesleki şüpheciliğe yol açabilecek, rapor edilecek konulara yeniden odaklanmasını sağlamak,
- Raporda şirket hakkında daha spesifik bilgiler sağlaması,
- Denetimin kalitesini artırma ve kullanıcıların denetim kalitesine ilişkin farkındalığını artırmak,

- Finansal tablolardaki önemli yönetim kararları ve denetçi tarafından gündeme getirilen önemli konular hakkında yatırımcıları ilgilendirerek şirketin ve finansal tablolarının anlaşılmasını sağlamak.

Bu değişikliklerle beraber yenilenen denetim raporlarından bir takım faydalar beklenmektedir. Bunlardan birinci önceliğin raporun iletişim gücünü artırılması olduğu söylenebilir. Yeni raporlar, tüm ilgi grupları için daha fazla bilgi sağlamaktadır (Erdoğan ve Çarıkçıoğlu, 2021, s. 758).

2.1.3. Revizyon Öncesi Bağımsız Denetim Raporları

Revizyon öncesi mevcut olan bağımsız denetim raporu format itibariyle tablo 2.1’de verilmiştir. Başlıklar itibariyle denetim raporunun içeriğinden aşağıda ayrıntılı olarak bahsedilmektedir.

Tablo 2.1: Mevcut Durumda Kullanılan Bağımsız Denetçi Raporu

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU	
ABC Şirketine...	
A. Finansal Tablolara İlişkin Rapor	
1. Giriş	
2. Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu	
3. Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	
	(olumlu görüş bildiren rapordan sapma halinde, görüşün dayanağı)
4. Görüş	
B. Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin	
Rapor	Bağımsız Denetçinin; imzası,
	Tarih,
	Adresi.

Kaynak: Yanık ve Karataş, 2017, s. 13.

Başlık

Denetim raporunun başlığında "Bağımsız Denetim Raporu" ibaresi yer almalıdır. Bu ifade, bir denetimin bağımsız bir denetçi firmasının veya bağımsız bir denetçinin denetim çalışmaları temelinde hazırlanan bir denetim raporu olduğunu göstermektedir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, s. 67).

Muhatap

Bağımsız denetim raporu, hazırlanan denetim sözleşmesinde belirtilmiş olan muhataba hitaben hazırlanmalıdır. Bağımsız bir denetim raporu genellikle denetlenen işletmenin genel kuruluna veya kurumsal yönetimden sorumlu olanların genel kuruluna sunulmak suretiyle hazırlanır (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, s. 67).

Giriş Paragrafı

Denetim raporunun ilk paragrafında oluşan giriş bölümünde bir takım unsurlar vurgulanmıştır. Bunlardan ilki, denetlenen kuruluşun unvanını belirlemektir. İkinci olarak, denetim raporunun giriş paragrafında yer alması gerekenlerden biri de yapılan işin bağımsız bir denetim olduğu aşikâr bir şekilde belirtilmektedir. Giriş paragrafında bağımsız denetimden geçmiş tüm finansal tabloların neler olduğuna değinilecek olan son işlemler tek tek açıklanmalıdır. Ayrıca, denetlenen mali tabloların tarihi veya dönemi açıkça belirtilmelidir (Şengür, 2010, s. 313).

Yönetiminin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Denetçi raporunda “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu” adlı başlık kapsamında bir bölüm içermektedir. Bu bölüm, yönetimin finansal tabloları UFRS’ye uygun bir biçimde hazırlama sorumluluğunu açıklamaktadır. Finansal tablolara ilişkin olarak işletme yönetiminin bir diğer sorumluluğu da, işletme faaliyetinde ortaya çıkan hataları veya hileleri önlemek ve tespit etmek için etkin bir iç kontrol sistemi kurmaktır (Şengür, 2010, s. 313).

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Denetçi raporunun bu bölümü incelendiğinde bağımsız denetimin, ait olduğu denetim standartlarına uygun olarak yürütüldüğü, etik ilke çerçevesine uygun olarak gerçekleştirildiği, muhasebe politikalarının ve önemli tahminlerin yeterliliği de dâhil olmak üzere finansal tabloların sunumunun denetlendiği belirtilmektedir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, s. 179).

Denetim Görüşü

Denetim raporunun bu kısmında “ Görüş” başlıklı bir bölüm yer almaktadır. Bu bölüm kapsamında denetçi, incelemelerde bulunduğu finansal tablolara ilişkin yargısını bildirmektedir. Bu bağlamda, görüş bölümü bağımsız denetim raporunun en önemli bölümünü içermektedir (Şengür, 2010,s. 314).

Bağımsız Denetçinin İmzası

Genel olarak denetçinin imzası, denetim firmasını temsil etmeye yetkili kişinin imzasıdır (Botez, 2017, s. 75).

Bağımsız Denetim Raporunun Tarihi

Rapor tarihi, denetçinin bu tarihten önce ve sonra meydana gelen olay ve işlemlere ilişkin sorumluluklarını içerir. Denetçinin sorumlulukları BDS 560 "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar"da belirtilmiştir (Botez, 2017, s. 75).

Bağımsız Denetçinin Adresi

Bağımsız denetim raporunda bağımsız denetim firmasının adresi bulunur (<https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, 2019).

2.1.4. Yenilenen Bağımsız Denetim Raporlarının Yapısı

ISA 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” standardının yürürlüğe girmesiyle birlikte, denetçilerin denetim çalışmasına dayalı olarak görüş bildirdiği denetim raporlarının biçim ve içeriğinde esaslı değişikliklere gidilmiştir (Türel ve Türel, 2016, s. 102).

Yenilenen bağımsız denetim raporunun formatı tablo 2.2’de belirtilmiştir. Bundan başka ayrıntılı olarak yeni denetim raporunun başlıklar itibariyle, yeni eklenen ve mevcut olanlara değinilecektir.

Tablo 2.2: Yeni Bağımsız Denetçi Raporu**YENİ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU**

ABC Şirketine...

A. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

1. Görüş
2. Görüşün Dayanağı
3. Kilit Denetim Konuları
4. Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları
5. Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

B. Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi

Bağımsız Denetçinin İmzası

Sorumlu Bağımsız Denetçinin Adı, Soyadı

Bağımsız Denetçinin Adresi

Kaynak: Yanık ve Karataş, 2017, s. 13.**Başlık**

"Bağımsız Denetçi Raporu" adlı başlık, denetim raporunda yer almaktadır (BDS 700, prg. 21).

Muhatap

Denetçi raporu, duruma bağlı olarak sözleşmede ya da düzenlemelerde vurgulanan muhataplara hitap etme suretiyle hazırlanır (BDS 700, prg. 22).

Denetçi Görüşü

Denetim raporunu bu bölümünde “ Görüş” adı kapsamında bir başlık yer almaktadır. Ayrıca olarak denetim raporunun bu bölümünde aşağıda yer alan bilgiler de yer almaktadır (BDS 700, prg. 23-24).

- Denetlenen işletmeyi belirtmek,
- Finansal tabloların denetlendiği beyan edilir,
- Denetimi yapılan her bir finansal tabloların başlıkları belirtilir,

- Özet halinde olan muhasebe politikaları da dâhil olmak üzere dipnotlara atıf yapılır,
- Açık bir şekilde her bir finansal tabloları oluşturan tarih ve dönem belirtilir.

Görüşün Dayanağı

Denetçi Görüşü bölümünün sonrasında yer alan “Görüşün Dayanağı” adı altında bir başlık bulunur ve bu bölüm kapsamında (BDS 700, prg. 28):

- Denetim çalışmasının BDS’lere uygun bir şekilde yapıldığı,
- Denetçinin sorumluluklarının belirtildiği bölüme atıf yapılır,
- Denetçi etik kurallara uygun olarak, denetim çalışmasını gerçekleştirdiği işletmeden ayrı bağımsız olduğu ve etiğe uygun olarak diğer sorumluluklar da bu hükümler kapsamında gerçekleştirildiğini açıklar ve bu açıklama kapsamında kurum tarafından yayımı gerçekleşen etik kurallara atıf yapılır.
- Denetçinin, denetim çalışması sırasında topladığı denetim kanıtlarının, bildireceği denetim görüşüne yeterli ve uygun sayıda olduğu kanaatine varması ya da varmamasını belirtilir.
- Denetçinin, denetim faaliyeti esnasında topladığı denetim kanıtlarının, görüşüne temel oluşturmaya yeterli ve uygun olup olmadığı sonucuna varıp varmadığını gösterir.

Kilit Denetim Konuları

Denetçi, borsada işlem gerçekleştiren şirketlerin finansal tablo denetimlerinde kilit denetim konularını (BDS 701) kapsamına uygun şekilde gerçekleştirildiğini bildirir (BDS 700, prg. 30).

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Bu bölümde “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” adı altında denetçi raporunda bir başlık bulunmaktadır (BDS 700, prg. 33).

Geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamına uygun olarak finansal tabloların sunulmasından ve hata veya hileden ortaya çıkacak olan önemli yanlışlıkları bulundurmayacak biçimde hazırlanmasından, ön görülen iç kontrolden yönetimin sorumluluk taşıdığı açıklanmaktadır (BDS 700, prg. 34).

Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Denetçi raporunun bu bölümünde “Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları” adı altında bir başlık yer almaktadır (BDS 700, prg. 37).

Uluslararası Denetim Standartları kapsamına uygun bir biçimde yürütülen denetim çalışması sonucu itibariyle verilen makul bir güvencenin, yüksek düzeyde bir güvence olduğu belirtilir, fakat mevcut önemli yanlış bildirimlerin her zaman tespit edileceğine dair bir güvence yoktur (BDS 700, prg. 38).

Tespit edilen yanlışlıkların hata veya hileden kaynaklandığı belirtilir ve bu yanlışlığın, tek başına ya da toplu bir şekilde tablolara dayalı finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkilemesi makul bir şekilde bekleniyorsa, ortaya çıkan yanlışlığın önemli bir biçimde kabul olunduğu açıklanır ve ya geçerli kabul gören finansal raporlama çerçevesi dâhilinde önemliliğin tanımı açıklanır (BDS 700, prg. 38).

Sorumlu Denetçinin Adı

Sorumlu denetçinin adı, borsada işlem gerçekleştiren şirketlerin mali tabloların denetimine ait denetçi raporunda bulunmaktadır. Kişisel güvenlik sebebiyle sorumlu denetçinin adı denetçi raporunda tehdide neden olabilir. Bu gibi istisnai durumlar olduğu zaman denetçi raporunda sorumlu denetçinin adı yer alamaz (BDS 700, prg. 46).

Bağımsız Denetçinin İmzası

Denetçinin imzası, denetim çalışmasının yürütüldüğü ülkenin mevzuatına uygun bir biçimde gerçekleştirmek koşuluyla, hem kendi veya denetim firması ya da her ikisinin adına atılmaktadır (BDS 700, prg A64).

Bağımsız Denetçinin Adresi

Bağımsız denetçi raporu, bağımsız denetçinin adresini bulundurmaktadır (BDS 700,prg. 48).

Bağımsız Denetim Raporunun Tarihi

BDS 700 kapsamında incelendiğinde bağımsız denetim raporunun tarihi (BDS 700, prg. 49):

Finansal tabloları teşkil eden tüm tabloların açıklamalarıyla birlikte hazırlanmış olmalarına,

İşletme dâhilinde yetkiye sahip olan kişilerin finansal tablolara dair sorumlu olduklarını üstlendiklerinin beyanında bulunduklarına ve ilgili oldukları kanıtları da kapsayacak şekilde, bağımsız denetçinin vereceği görüşe dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun sayıda denetim kanıtına ulaştığı tarihten önce olamaz.

2.2. KİLİT DENETİM KONULARI

KDK açıklamaları, denetim raporlamasına dair değişen bilgi gereksinimi neticesinde ortaya çıkan en önemli gelişme sayılır. Bilgi kullanıcıları artık, nihai görüşün ifade edildiği açık ve net bir denetim raporundan ziyade giderek daha fazla açıklayıcı bilgi beklemektedirler. Böyle olduğu halde denetim sürecini ve denetçinin yargıya nasıl vardıklarını anlayabileceklerdir. Buna göre denetçiler, kilit denetim konularını bağımsız denetçi raporunda bildirecektir. Bu bağlamda denetçi raporunda kilit denetim konularının açıklanması pek fazla önem arz eden yeni bir düzenleme sayılır (Erdoğan, vd., 2018, s. 205).

Kilit denetim konularının bildirilmesi, finansal tabloya ihtiyaç duyan tarafların işletmeyi ve finansal tablolardaki önemli sayılan alanları anlayabilmelerine yardımcı olur, böyle olduğu takdirde finansal bilgi kullanıcıları, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişimlerini daha şeffaf ve etkin bir şekilde kurabilmelerini kolaylaştıracaktır (Celayir ve Türedi, 2021, s. 204).

2.2.1. BDS 701 Yürürlük Tarihi ve Uygulamaya Konulması

ISA 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardının yayımlanmasının ardından, bu standardın Türkiye’de uygulamasına ilişkin olarak, bağımsız denetim standartlarına aktarılması sürecinde, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından çalışmalar yapılmıştır. Başlıca olarak bu çalışmalarda komisyonların kurulması, ilgili standardın çevirisi ve değerlendirilmesi yapılmaya başlanılmıştır (Temiz, Acar ve Durmaz, 2020, s. 22).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 2017 yılı itibariyle “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardını yayımlamaya başlamıştır. Bu standart, 01.01.2017 tarihinden itibaren borsada işlem gören şirketler ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında denetlenen diğer şirketler için ise 01.01.2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak olan

hesap dönemleri denetiminde uygulanmak üzere zorunlu olarak yürürlüğe konulmuştur (Karapınar ve Dölen, 2020, s. 766).

2.2.2. Bağımsız Denetim Standardı 701'in Amacı

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı'na göre kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesinin amacı aşağıdaki gibidir (BDS 701, prg. 2-3):

- Denetim çalışmalarının şeffaflığını artırarak denetim raporlarının iletişim değerini artırmasını sağlar,
- Denetçinin mesleki yargısı doğrultusunda cari döneme ait finansal tablo denetiminde en çok önem arz eden konuları anlamaları için finansal tabloların hedef kullanıcılarına ek bilgiler sağlar,
- Hedef kullanıcıların, denetlenmiş olan finansal tabloların, işletme ve yönetim tarafından önemli yargılarda bulunan alanlarını anlamlarına da yardımcı olabilir,
- İşletme ile hedef kullanıcıları arasında, denetimi yapılmış finansal tablolar ve devam eden denetim çalışmasıyla bağlı belirli hususlar hakkında yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla yüksek seviyede bir ilişki kurmalarına temel oluşturabilir.

Denetçi, mevcut denetim raporunda çok az sayıda bilgi sağlar. Bu bağlamda kilit denetim konularının ilave olunmasıyla, profesyonel olmayan yatırımcılar bir karar verdiği zaman, potansiyel olarak bir risk içeren denetim konuları ile ilgili yapılan açıklamalar hakkında daha fazla bilgi sağlamış olur (Teraman ve Çelik, 2019, s. 52).

2.2.3. Kilit Denetim Konuları Kavramı

KDK, denetçinin gerçekte ne yaptığına, daha fazla odaklandığı noktalara ve yaptığı açıklamalara dayanır (Atay ve Polat Çeltikci, 2021, s. 117).

BDS 701'de kilit denetim konularına aşağıdaki gibi tanım yapılmıştır (BDS 701,prg.8):

“Kilit denetim konuları: Cari döneme ait finansal tabloların denetiminde, denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir”.

Bu bağlamda, denetim raporunda kilit denetim konularının yer alması, denetim sürecinin başlangıcından denetim raporunun imzalanmasına kadar geçen sürede denetimin nasıl yürütüldüğü hakkında bilgi sağlar ve finansal tablolar aracılığıyla kullanıcılara rehberlik eder (Özcan ve Günlük, 2021, s. 24).

2.2.4. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Kullanıcılara ilgili ve anlaşılır bilgiler sağlamak için kilit denetim konuları, işletmeye ve yürütülen denetime özgü olmalıdır. Bu nedenle, kilit denetim konularını belirlemede denetçilere yardımcı olmak için BDS 701'de muhakemeye dayalı bir karar verme çerçevesi dâhil edilmiştir. Çerçeve kapsamında denetçilerin, kullanıcıların en çok bilmek istedikleri alanlara odaklanmasını sağlamak için geliştirilmiştir (www.kgk.gov.tr, 2022).

Kilit denetim konuları, bağımsız denetçinin, mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden olarak gördüğü hususlardır. KDK'ları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konulardan seçilir (BDS 701, prg.8).

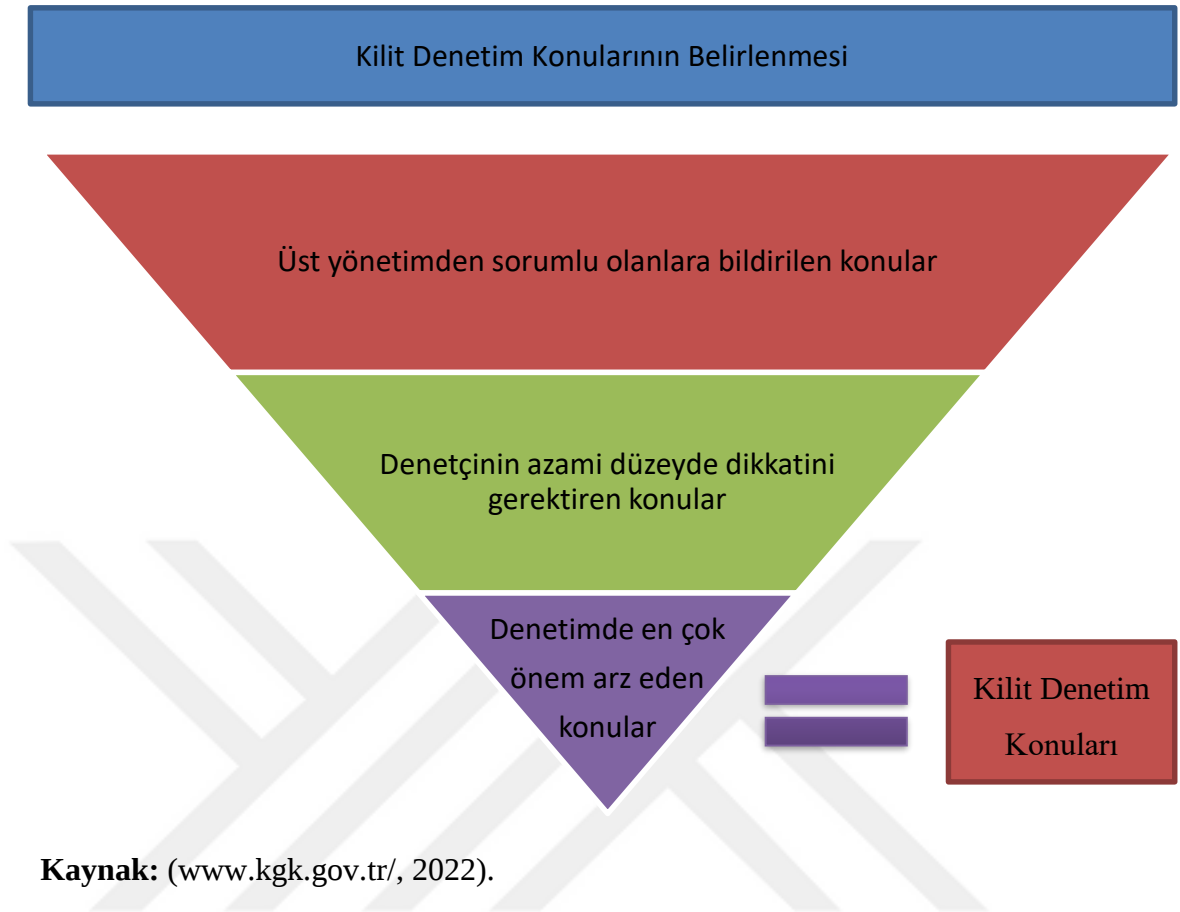
Bağımsız denetçi kilit denetim konuları belirlemesini yaparken, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından denetimin yürütülmesinde azami düzeyde dikkat edilmesi gereken konuları belirler. Bu belirlemeleri yaparken denetçi, aşağıda yer alan hususları dikkate alır (BDS 701, prg. 9):

- BDS 315 kapsamında “önemli yanlışlık” riskine sahip yüksek olarak değerlendirilen veya önemli risk taşıdığı belirlenen alanlar,
- Yüksek derecede tahmin belirsizliğinin belirlendiği muhasebe tahminleri de dahil olmak üzere, yönetimin önemli muhakemelerini içeren mali tablo alanları hakkında denetçinin önemli yargıları,
- Dönem içindeki önemli olay veya işlemlerin denetim üzerindeki etkisi.

Bu bağlamda denetçi yukarıda değinilen hususlar arasında, kendi mesleki muhakemesi kapsamında en çok önem arz edilen konuları, dolayısıyla da KDK'larını belirler (www.kgk.gov.tr/, 2022).

Yukarıda belirtilen hususlar doğrultusunda, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK), 2016 yılında yayınladığı bir duyuruda bağımsız denetim sürecinin kısa bir özet şeması şekil 2.1' gösterilmiştir.

Şekil 2.1: Kilit Denetim Konuları Belirleme Süreci



Kaynak: (www.kgk.gov.tr/, 2022).

Bununla; denetçi, denetçi raporunda sunduğu kilit denetim konusu ile ilgili olarak, eğer varsa finansal tablolarda yer alan açıklamalara atıfta bulunmak kaydıyla aşağıda yer alan hususları açıklaması gerekir (www.kgk.gov.tr/, 2022):

- *Konunun denetimde en çok önem arz eden konu olarak değerlendirilmesinin ve dolayısıyla da kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin sebebi,*
- *Denetimde konunun nasıl ele alındığı.*

Bu tür açıklamalarda bulunurken, anlaşılması kolay ifadelere yer verilmeli ve işletme ile bilgi verilirken, uygunsuz bir şekilde işletmeye özgü olan orijinal bilgiler verilmemelidir.

2.2.5. Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi

Yenilenen bağımsız denetim raporunda borsaya kayıtlı olan işletmelere yönelik “Görüşün Dayanağı” bölümünden sonra daha önceki denetim raporu formatında yer almayan “Kilit Denetim Konuları” bölümü bulunmaktadır (Türel ve Türel, 2016, s. 105).

Kilit denetim konularını ayrı bir bölüm kapsamında ve mümkün olduğunca denetçi görüşüne yakın bir şekil dâhilinde yer verilmesi, dolayısıyla bu tür bilgilerin denetçi raporunda belirgin bir şekilde öne çıkarılmasını sağlar ve hedef kullanıcılar bakımından denetime has olan bilgiler algılanmış olan değerini göstermiş olur (BDS 701, prg. A31). Mevzuat tarafından aksi belirtilmedikçe, bağımsız denetçi, her bir kilit denetim konusunu, bağımsız denetçi raporunda “Kilit Denetim Konuları” bölümünde uygun alt başlık altında açıklar. Bu bölüm itibariyle denetçi raporunun giriş cümlesi (BDS 701, prg, 11);

- Denetçinin mesleki muhakemesi kapsamında, cari döneme dair finansal tabloların denetimi aşamasında kilit denetim konularının en çok önem arz eden konular olduğu ve
- Bu konuların, mali tabloların bir bütün olarak denetimi ve bunlara ilişkin görüş çerçevesinde ele alınmış olup, bağımsız denetçi bu konularda ayrı bir görüş bildirmediği belirtilir.

KDK bölümünde konuların nasıl bir sıra ile sunulacağı denetçinin mesleki muhakemesine bağlıdır. Örneğin, bağımsız denetçinin muhakemesi kapsamına uygun olarak nispi öneme sahip veya bu konuların finansal tablolardaki açıklamaların sırasına bağlı olarak sıralaması yapılabilir (BDS 701,prg. A32).

Finansal bilgilerin karşılaştırılmalı olarak sunulması hususunda, KDK bölümünün giriş cümlesi itibariyle, açıklaması yapılan KDK’larının sadece cari döneme ilişkin finansal tabloların denetimiyle bağlı olduğu belirtilmiş olup, bu hususların kapsadığı döneme atıfta bulunulabilir (BDS 701,prg. A33).

Kilit denetim konusu kapsamı dâhilinde yapılan açıklamalar denetçinin muhakemesine devredilmiştir. Bununla birlikte, kilit denetim konusu ile ilgili yapılan açıklamaların, denetim çerçevesinde bu konuların en çok önem arz etme sebebinin ve denetim çalışmasında bu konuların nasıl incelendiği, hedeflenen bilgi kullanıcıları açısından anlaya bilmelerini sağlamak amacıyla uygun bir biçimde sunulması gerekmektedir. Denetçi, belirli kilit denetim konularının açıklamasını yaparken denetime has aşırı derecede terim kullanmamak, denetim hakkında yeterince bilgisi olmayan hedef kullanıcıların, denetim sırasında denetçinin belirli denetim konularına odaklanmasının dayanağını anlamalarına yardımcı olur. Başka bir deyişle, denetçinin

amaçladığı, faydalı bilgiler sağlamak ve işletme hakkında orijinal bilgileri yanlış sunmamaktır (BDS 701,prg.34).

Hedef kullanıcıların kilit denetim konusunu anlaması için konuyu sunarken kullanılan ifadeler dikkatli seçilmelidir. Bu bağlamda, bu ifadelerde (BDS 701,prg.47):

- Finansal tablolara ilişkin bir görüş bildirilirken, denetçinin konuyu yeterince çözmediği ima edilmemelidir,
- Genelleyici veya kalıplaşmış ifadelerden çekinmeli ve konu doğrudan işletmenin şartları ile ilgili olmalıdır,
- Finansal tablolardaki konuların nasıl açıklandığı göz önünde bulundurulmalıdır,
- Finansal tabloda yer alan unsurlar hakkında ayrı bir görüş içermemeli veya bu unsurlar hakkında ayrı bir görüş verildiğini ima etmemelidir.

Denetçi raporunda KDK'ların bildirilmesi, tüm yönleriyle finansal tablolara dair denetçinin belirlediği görüş kapsamı dâhilindedir. Bu bağlamda, KDK'ların bildirilmesi (BDS 701,prg.4):

- Geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki finansal tablolarda yönetim tarafından zorunlu kılınan açıklamaların veya gerçeğe uygun olacak şekilde sunumun temin edilmesi için diğer yapılacak olan açıklamaların karşılığı olarak yer alamaz,
- BDS 705 gereğince, denetimin barındırmış olduğu kendine has şartlarının gerekli olması sebebiyle bağımsız denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesinin yerini tutamaz,
- İşletmenin sürekli olarak yaşamını devam ettirme yeteneğine dair herhangi bir ciddi kuşku oluşturabilecek durum veya şartlara ilişkin önemli olacak şekilde oluşan bir belirsizliğin bulunduğu durumlarda, BDS 570 uyarınca oluşturulan raporlamanın yerini tutamaz,
- Münferit konular kapsamında ayrı olarak bir görüş değildir.

2.2.6. Kilit Denetim Konularının Bildirilmeyeceği Durumlar

Mevzuat, denetçilerin veya yönetimin kilit denetim konuları olarak tanımlanan belirli konuları kamuya açıklamasına izin vermeyebilir. Yetkili makamlar tarafından tespit edilen veya şüphelenilen ihlallerin soruşturulmasını etkileyebilecek herhangi bir bildirimde bulunulması, mevzuatla yasaklanmış olabilir (BDS 701,prg. A52).

Borsada işlem gören işletmelerin ve KAYİK'lerin genel amaçlı mali tablolarının tam sentini denetlerken, üst yönetimden sorumlulara bildirilen hususlar arasından, denetçinin, raporuna dâhil edilmesi gereken en az bir tane kilit denetim konusu belirleye bilmemesi istisnai bir durum olduğu söylenebilir. Fakat belirli sınırlı durumlarda (örneğin, borsada işlem gören bir işletmenin sınırlı derecede faaliyet göstermesi), denetçi, denetimde en fazla dikkat gerektiren konuyu belirlememiş olabilir ve bu nedenle, bir kilit denetim konusunun mevcut olmadığı sonucuna varabilir (BDS 701, prg. A59).

Kilit denetim konusunu bildirmeme kararı alınırken ilgili olduğu durum ve şartlar göz önünde bulundurulur. Yönetimden ve üst yönetimden sorumlu olanlar ile iletişim kurulması durumunda, denetçinin, yönetimin rapor edilen konunun olumsuz sonuçlarının önemliliğine ilişkin görüşünü almasına yardımcı olur (BDS 701, prg. A54).

Denetlenen kuruma ve denetimin gerçeklerine ve koşullarına dayanarak denetçi, bildirilecek kilit denetim konusu olmadığını belirlerse, denetçi bu durumun etkisini "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında açıklamalıdır (BDS 701, prg.16).

BDS 705 gereğince olumlu görüş dışında bir görüşün verilmesine yol açan bir konu veya BDS 570 gereği işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya koşullar hakkında önemli bir belirsizliğe yol açan hususlar, nitelikleri gereği kilit denetim konularıdır. Fakat bu gibi durumlarda, denetçi raporunun kilit denetim konuları bölümünde yukarıda belirtilen konular açıklanmaz. Söz konusu denetçi, bu konuları geçerli olan BDS'lere münasip bir şekilde raporlar. Bu bağlamda kilit denetim konuları bölümünde ilgili bölümlere atıfta bulunulur (BDS 701, prg.15).

Denetçi tarafından bildirilecek olan kilit denetim konularının bulunmaması sonucuna varıldığı takdirde: *“Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı bölümünde veya İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik bölümünde açıklanan konu haricinde raporumuzda bildirilecek bir (diğer) kilit denetim konusunun olmadığına karar verilmiştir”* şeklinde denetçi raporunda açıklama yapılır (BDS 701, prg. 58).

2.2.7. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi

BDS 230 ve BDS 701 kapsamında, belgelendirme ile ilgili hükümler içermektedir. BDS 230, önemli konularda üst yönetimden sorumlu olanlara yapılan görüşmelerin, konuların niteliği ve bu görüşmelerin kiminle ve ne zaman yapılmış olduğu da dâhil olmak üzere belgelendirilmesini gerektirir (Doğan, 2018, s. 75).

Öte yandan, denetçilerin BDS 230 ve BDS 701 uyarınca mesleki yargıya dayalı kararları belgelemeleri gerektiğinden, çalışma kâğıdında aşağıda belirtilen hususların açıklanması gerekir (Doğan, 2018; BDS 701, prg.18):

- Denetçinin azami dikkat göstermesini gerektiren hususlar ve denetçinin konunun kilit denetim konusu olup olmadığına ilişkin kararının gerekçesi,
- Denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konusu bulunmaması durumunda denetçi kararının gerekçesi,
- Denetçinin, denetçi raporunda kilit denetim konuları olarak tanımlanan hususları bildirmeme kararının gerekçesi.

Ayrıca bu BDS, denetçinin üst yönetime bildirilen diğer konuların neden azami düzeyde dikkatini çekmesini gerektirmediğine ilişkin belgelendirmesini gerektirmez (BDS 701,prg. 64).

2.2.8. BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardının Denetçiye Getirdiği Sorumluluklar

Finansal tablolara ihtiyaç duyan bilgi kullanıcılarının işletmeye has daha kapsamlı bir bilgi talep etmeleri üzerine geliştirilmiş olan BDS 701'in bağımsız denetçiye getirmiş olduğu sorumluluklar başlık itibarıyla aşağıdaki gibidir (Karacan ve Uygun, 2018, s. 638-639):

- Finansal tablo denetimi yapılırken en çok önem arz eden konuların KDK belirlemesi yapılarak raporlanması,
- Kilit denetim konusunu belirlenmesi ve üst yönetimden sorunlu olanlara bildirilmesi,
- Kilit denetim konusunun belirlenmesinde standartta belirtilen kriterlerin göz önünde bulundurulması,
- Kilit denetim konularının diğer konulardan açıkça ayırt edilmesi,

- Konunun KDK olarak belirlemesinin sebebi ve denetim kapsamında nasıl incelendiğinin açıklanması,
- Kilit denetim konularını açıklarken genel veya teknik tonlardan kaçınmak,
- İşletmenin gizli sayılacak olan bilgilerinin açıklanmaması,
- Görüş bildirmekten kaçınma söz konusu olduğu zaman kilit denetim konularının rapor edilmemesi,
- Çalışma kâğıtları kapsamında, kilit denetim konularının belgelendirme işleminin yapılması.

2.2.9. Kilit Denetim Konularının Faydaları

Bağımsız denetim çalışmasının bir sonucu olarak ortaya çıkan denetçi raporları, denetlenen işletme ile paydaşları arasında bir iletişim aracı görevini üstlenme açısından önemi vurgulanmaktadır (Ciğer, Çopur Vardar ve Kınay, 2019, s. 110). IAASB tarafından, denetçiler ve yatırımcılar ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimi geliştirmek için denetçi raporunda iyileştirmelerin yapılması amaçlanmıştır (Yalçın, 2020, s. 4221).

Kilit denetim konularının denetçi raporuna dâhil edilmesi, denetçinin Uluslararası Denetim Standartlarına uygun bir biçimde risk değerlendirmelerinde bulunması, belirlenen risklere uygun olarak denetim prosedürlerini oluşturmak ve uygulamak ve ulaşılan denetim kanıtlarına dayalı olarak bir görüş bildirmek gibi temel sorumluluklarını değiştirmez. Üst yönetimden sorumlu olanlar da dâhil, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması ve sunumuna ilişkin sorumluluklarını değiştirmemiştir. Buna karşılık, kilit denetim konularının denetçi raporuna dâhil edilmesi, denetçinin mesleki muhakemesinde denetim sürecinde önemli gördüğü konuları vurgulamayı amaçlar (Biçer ve Erol, 2017, s. 75).

IAASB görüşünün bir parçası olarak kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporuna dâhil edilmesinin yaratacağı diğer faydalar aşağıda belirtilmiştir (Biçer ve Erol, 2017, s. 75):

- Gerçekleştirilen denetim faaliyetine dair daha fazla şeffaflığı temin ederek bağımsız denetçi raporunun iletişim değerini artırmak

- Yatırımcıların ve finansal tabloların diğer kullanıcılarının denetçinin finansal tablolar hakkında dikkat etmesi gereken hususlara odaklanmasını sağlamak,
- Denetim raporunda kilit denetim konularını bildirmek, finansal bilgi kullanıcılarının işletmeyle, denetimi yapılmış finansal tablo ile veya gerçekleştirilen denetimle ilgili belirli konulara ilişkin yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar ile olabildiğince yakın bir ilişki yarata bilmelerine temel sağlaması,
- Denetçi ve denetim komitesi ile aralarındaki iletişimin daha da artırılması,
- Denetçinin dikkat eşiğini inceleyerek denetim kalitesini dolaylı olarak etkileyebilecek mesleki şüphecilik düzeyini artırmak.





ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BIST 100 ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERİN KİLİT DENETİM KONULARININ 2019-2020 YILI KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

3.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU VE ÖNEMİ

Araştırmamızın konusu, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı kapsamında 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin BIST 100 endeksinde yer alan şirketlerin bağımsız denetim raporlarını karşılaştırmalı olarak incelenmesine dayanmaktadır. Bu bağlamda, bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları şirketler ve toplam sayıları, sektörel dağılımları, kilit denetim konularının sektörlere göre dağılımının anlaşılması, bağımsız denetim kuruluşlarının endekste yer alan şirketleri denetleme paylarının ilişkilendirilmesi, açıklanan denetim görüşünün şirketler bazında değerlendirilmesi ve elde edilen veriler kapsamında kilit denetim konularının endekste yer alan sektörleri de dikkate alarak ayrıntılı analizlerin yapılması bu araştırmanın konusunu oluşturmaktadır.

Araştırmada, BIST 100 şirketlerinin 2019 ve 2020 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konuları ve bu konulara karşılık gelen uygulama prosedürleri sistematik veriler sunularak karşılaştırılmıştır. BIST 100 endeksinde yer alan sektörlerin yıllar itibarıyla kilit denetim konularının değişim seyri incelenmiş, incelenen yıllar kapsamında en çok bildirilen kilit denetim konularının neler olduğu ve bu sektörlerde bildirilen KDK'ların benzerlik gösterip göstermediğinin tespit edilmesi bakımından önemlidir.

3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırmanın amacı, 2019-2020 yılları arasında BIST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin, şeffaflığı ve kaliteyi sağlamak için bağımsız denetim raporlarında hangi kilit denetim konularını daha önem arz eden konu olarak düşündüklerinin belirlenmesine yönelik içerik analizi yapmaktır. Bu çalışmada, kilit denetim konularının sektörlere göre ayrımlarının yapılması, denetçi raporlarının denetim firmaları ve denetçi görüşü açısından incelenmesi, denetim raporlarında en çok yer verilen KDK'ların en çok hangi sektörleri yansıttığının belirlenmesi açısından değerlendirilmesi yapılmıştır.

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu araştırmada, BIST 100 endeksinde yer alan 100 şirketin 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin bağımsız denetim raporları incelenmiş ve denetim raporlarında hangi kilit denetim konularının bildirildiğine yönelik içerik analizi yapılmıştır. Araştırmada, BIST 100 endeksinde yer alan tüm şirketlerin 2019 ve 2020 yıllık bağımsız denetim

raporlarına erişilmiştir. Bu araştırma kapsamında gerekli olan verilere, Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun (KAP) kurumsal internet sitesinden ve araştırmamıza konu olan şirketlerin kurumsal internet sitelerinden yıllık bağımsız denetim raporlarına ulaşılmıştır.

3.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırmada BIST 100 endeksinde işlem gören 100 şirketin 2019 ve 2020 yılı hesap dönemlerine ilişkin bağımsız denetim raporları çeşitli yönlerden analiz edilmesi ve hangi kilit denetim konularına yer verildiği inceleme kapsamındadır. BIST 100 endeksi 2019 ve 2020 yıllarında 9 sektörden oluşmaktadır. Araştırmada, şirketlerin bağımsız denetim raporları doğrultusunda kilit denetim konusu sayısının sektörlere dağılımı, bağımsız denetim firmalarının dağılımı, bildirilen görüş türü ve diğer dağılımlar ele alınarak analiz yapılması hedeflenmiştir. Bu araştırmada, kapsam dışına alınacak herhangi bir şirket bulunmamaktadır.

3.5. ARAŞTIRMANIN LİTERATÜR TARAMASI

Kilit denetim konularına ilişkin kapsamlı bir literatür taraması yapıldığı zaman, genel itibariyle yürütülen çalışmaların içerik analizi yöntemi uygulanarak BIST'te yer alan işletmelerin bağımsız denetim raporlarında bulunan kilit denetim konularını ve bu KDK'ların sayılarına ilişkin analiz yapıldığı anlaşılmıştır. Ayrıca yapılan çalışmalarda, bağımsız denetim kuruluşları ve bildirilen denetim görüşlerinin kilit denetim konularıyla ilişkilendirilerek analiz edildiği görülmektedir. Bu bağlamda literatürde yer alan ve araştırmamız kapsamında öne çıkan önemli çalışmalardan aşağıda bilgi verilmiştir.

Uzay ve Köylü (2018) yaptığı çalışmalarında BIST imalat sektöründe işlem gören 181 işletmenin bağımsız denetim raporlarında bulunan kilit denetim konularına yönelik incelemeler yapmış ve bu incelemeler sonucunda en sık raporlanan KDK'ların sırasıyla hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve stoklar olduğu tespit edilmiştir.

Gökgöz (2018) çalışmasında, 2017 yılı itibariyle Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren 140 tane şirketin bağımsız denetim raporlarını incelemiş ve bu incelemede hangi kilit denetim konularının belirlendiğine ilişkin içerik analizi yapmıştır. BIST'de yer alan şirketlerin 2017 yılına ait bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen

KDK'ların hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu tespit edilmiştir.

Kavut ve Güngör (2018) çalışmaları kapsamında KDK standardı hakkında ve bu standardın uygulanmasının temelleri ile ilgili unsurları açıklamış ve BIST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin 2017 yılına ait bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları içerik analizi yöntemiyle incelemiştir. Bu çalışmada 96 tane denetim raporu irdelenmiş ve en çok bildirilen KDK'ların %13 ile hasılatın muhasebeleştirilmesi ve %8 ile şerefiye olduğu tespit edilmiştir.

Türel ve Türel (2019) araştırmalarında, BIST'de işlem gören şirketlerin 2017 ve 2018 yıllarına ait bağımsız denetim raporları ve bu raporlarda bulunan KDK'ları incelemişlerdir. Ulaşılan sonuçlara dayanarak bağımsız denetim raporunda en çok önem arz eden konuların finansal araçlar, hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar ve varlıklarda değer düşüklüğü olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte bağımsız denetim raporlarında yer alan KDK'ların sayısı bakımından “Dört Büyük Denetim Şirketi” ile “diğer” denetim firmaları arasında da anlamlı bir fark olmadığı sonucuna varılmıştır.

Ertan ve Kızık (2019) çalışmalarında 2017 yılına ilişkin Borsa İstanbul'da işlem gören imalat şirketlerinin bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Çalışma sonucunda, en fazla KDK'nın bildirildiği alt sektörlerin sırasıyla metal eşya, makine ve gereç yapımı olduğu ve en fazla bildirilen kilit denetim konularının hasılatın muhasebeleştirilmesi olduğu tespit edilmiştir.

Akdoğan ve Bülbül (2019) BIST 100 endeksinde faaliyet gösteren şirketlerin 2017 yılı bağımsız denetim raporları ve bu raporlara konu olan kilit denetim konularını incelemiştir. İncelemenin sonucunda en çok bildirilen KDK'ların sırasıyla hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve karşılıklar/yükümlülükler olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte en çok kilit denetim konularının yer aldığı sektörün imalat olduğu, bu sektörde 81 adet kilit denetim konusu bildirilmiş, ikinci en fazla kilit denetim konusu bildirilen sektörün ise mali kuruluşlar olduğu tespit edilmiştir.

İşseveroğlu (2019) çalışmasında BIST 100 endeksinde yer alan sigorta şirketlerinin 2017 ve 2018 yılı bağımsız denetim raporlarında bildirilen KDK'ların önemine ve açıklamalarına yönelik içerik analizi yapmıştır.

Kalıpçı Çağırın ve Varıcı (2019) yapmış olduğu çalışmalarında BIST'de işlem gören 171 imalat sektörü şirketlerin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarına yönelik

içerik analizi yapılmıştır. Bağımsız denetim raporları incelenen şirketlerin hangi kilit denetim konularına yoğunlaştığı, kilit denetim konularının sayıları, kilit denetim konularının nasıl sunulduğu, alt sektör, bağımsız denetim raporunun sayfa sayısı, bağımsız denetim kuruluşları ve görüş türü açısından farklılıklar ayrıntılı bir biçimde analiz edilmiştir. Bu analizin neticesine göre alt sektör ve bağımsız denetçi görüş türü bakımından KDK sayılarında anlamlı bir farklılığın bulunmadığı, bağımsız denetim kuruluşları açısından bakıldığında ise işletmelerin KDK sayılarında anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna varılmıştır.

Aktaş ve Acar (2020) BIST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin 2017 ve 2018 yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları araştırma kapsamında incelemiştir. Araştırmanın sonucuna göre, “karşılık, koşullu varlık/yükümlülük”, “finansal araçlar” ve “ertelenmiş vergi varlığı” gibi değerlemeye ilişkin hesap kalemlerinde KDK’ların önemli derecede artış gösterdiği tespit edilmiştir. En sık bildirilen KDK’lar raporlandıktan sonra, önemlilik seviyesi açısından yapılan analizlerde de önemlilik seviyelerinde anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

Ercan ve Şenbayram (2019) yaptığı çalışmalarında, BIST 100 endeksinde yer alan şirketlerin 2017 ve 2018 yılı bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının neler olduğuna yönelik içerik analizi yapmışlar. Çalışmanın sonucunda, 2017 ve 2018 dönemlerinde BIST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin en çok bildirdikleri kilit denetim konularının “hasılatın muhasebeleştirilmesi” olduğu tespit edilmiştir.

Karapınar ve Dölen (2020) çalışmalarında, Borsa İstanbul’da işlem gören 374 şirketin 2018 yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarında yer alan KDK’ların sektörler, denetim firmaları ve denetim görüş türü çerçevesinde inceleme yapmıştır. Çalışmanın sonucuna göre, bildirilen KDK sayıları sektörler ve denetçi görüş türü açısından farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Bundan başka, Dört Büyük bağımsız denetim kuruluşlarının bildirdiği KDK sayısı ile “diğer” bağımsız denetim kuruluşlarının bildirdiği KDK sayıları arasında anlamlı bir farkın olduğu saptanmıştır.

3.6. ARAŞTIRMANIN LİTERATÜRE KATKISI

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardının 2017’de yürürlüğe konulmasıyla birlikte, kilit denetim konuları

araştırmacıların ilgi odağına çevrilmiş ve bu konuya ilişkin literatür çalışmaları hızlı bir şekilde gelişmiştir. Araştırmamız BIST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin 2019 ve 2020 yılları itibariyle bağımsız denetim raporlarının detaylı olarak incelenmesine dayanmaktadır. Ulusal çalışmalar incelendiğinde, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardına yönelik birçok çalışma yapılmıştır. BIST 100 şirketlerini kapsamlı ve yıllar itibariyle karşılaştırmalı olarak ele alan herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

3.7. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırmamıza konu olan BIST 100 şirketlerinin 2019 ve 2020 yılları itibariyle incelemeye tabi tutulmuştur. Bu incelemeler neticesinde elde edilen verilerin tablolar şeklinde sunumu yapılmıştır. Araştırmada sistematik olarak sunulan verilerin tablolar yoluyla yorumlanması da araştırma kapsamındadır.

3.7.1. 2019 Yılına Ait Bağımsız Denetim Raporları İncelenen BIST 100 Firmalarının Listesi

Bu çalışma kapsamında bağımsız denetim raporları incelenen BIST 100 şirketlerinin 2019 yılına ilişkin listeleri aşağıda yer alan tabloda belirtilmiştir. Ayrıca kilit denetim konularını bağımsız denetim raporlarında açıklayan denetim kuruluşları da belirtilmiştir. Denetim kuruluşlarının vermiş oldukları görüşler ve kilit denetim konuları sayıları da dahil olmakla tablo oluşturulmuştur. 2019-2020 yıllarına ait kilit denetim konularının şirketlere dağılımı Ek 1 ve Ek 2 tablolarında sunulmuştur.

Tablo 3.1: 2019 Yılı Bağımsız Denetim Raporu İncelenen BIST 100 Firmalarının Listesi

2019 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU İNCELENEN BIST 100 FİRMALARININ LİSTESİ					
S.N	Firma Kod Adı	Sektörler	Bağımsız Denetim Firması	Denetim Görüşü	KDK Sayısı
1	ADESE	Gayrimenkul Faaliyetleri	Arılar	Olumlu	3
2	AGHOL	Mali Kuruluşlar	Deloitte	Olumlu	3
3	AKBNK	Mali Kuruluşlar	Pwc	Sınırlı Olumlu	2
4	AKSGY	Mali Kuruluşlar	Ernst&Young	Olumlu	2
5	AKSA	İmalat	Ernst&Young	Olumlu	3
6	AKSEN	Elektrik, Gaz ve Su	Kpmg.	Olumlu	2
7	ALGYO	Mali Kuruluşlar	Ernst &Young	Olumlu	1
8	ALARK	Mali Kuruluşlar	Bdo	Olumlu	3
9	ALCTL	Teknoloji	Pwc	Olumlu	1
10	ALKIM	İmalat	Pwc	Olumlu	1
11	ANACM	İmalat	Anıl	Olumlu	2
12	AEFES	İmalat	Deloitte	Olumlu	2
13	ARCLK	İmalat	Pwc	Olumlu	4
14	ARDYZ	Teknoloji	Mercek	Olumlu	2
15	ASELS	Teknoloji	Yeditepe	Olumlu	2
16	BAGFS	İmalat	Arkan Ergin	Olumlu	1
17	BERA	Mali Kuruluşlar	Engin	Sınırlı Olumlu	4
18	BIMAS	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	Pwc	Olumlu	2
19	BIZIM	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	Pwc	Olumlu	1
20	BRYAT	İmalat	Pwc	Olumlu	2
21	BRISA	İmalat	Kpmg.	Olumlu	2
22	BUCIM	İmalat	Rasyonel	Olumlu	2
23	CCOLA	İmalat	Deloitte	Olumlu	2
24	CLEBI	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	Deloitte	Olumlu	3
25	CEMAS	İmalat	Arkan Ergin.	Olumlu	3
26	CEMTS	İmalat	Rasyonel	Olumlu	1
27	CIMSA	İmalat	Ernst & Young	Olumlu	1
28	DEVA	İmalat	Ernst & Young	Olumlu	2
29	DOHOL	Mali Kuruluşlar	Pwc	Olumlu	2
30	DOAS	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	Pwc	Olumlu	2
31	EGEEN	İmalat	Ernst & Young	Olumlu	1
32	ECILC	Mali Kuruluşlar	Pwc	Olumlu	1
33	EKGYO	Mali Kuruluşlar	Deloitte	Olumlu	1
34	ENJSA	Elektrik, Gaz Ve Su	Ernst & Young	Olumlu	5
35	ENKAI	İnşaat ve Bayındırlık	Kpmg.	Olumlu	3
36	ERBOS	İmalat	Karar	Olumlu	1
37	ERGLI	İmalat	Deloitte	Olumlu	2
38	FROTO	İmalat	Pwc	Olumlu	3
39	GLYHO	Mali Kuruluşlar	Kpmg	Olumlu	3

Tablo 3.1: (Devam) 2019 Yılı Bağımsız Denetim Raporu İncelenen BIST 100 Firmalarının Listesi

40	GOZDE	Mali Kuruluşlar.	Ernst & Young	Olumlu	1
41	GUBRF	İmalat	Engin	Olumlu	1
42	GUSGR	Mali Kuruluşlar	Pwc	Olumlu	1
43	SAHOL	Mali Kuruluşlar	Pwc	Olumlu	3
44	HEKTS	İmalat	Kpmg	Olumlu	3
45	INDES	Teknoloji	Gürelİ	Olumlu	3
46	IPEKE	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	Mega Global	Sınırlı Olumlu	2
47	ISDMR	İmalat	Deloitte	Olumlu	2
48	ISFIN	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young	Olumlu	1
49	ISGYO	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-	Olumlu	2
50	ISMEN	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-	Olumlu	1
51	IZMDC	İmalat	Kpmg	Olumlu	3
52	KRDMA	İmalat	Deloitte	Olumlu	1
53	KARSN	İmalat	Deloitte	Sınırlı Olumlu	2
54	KARTN	İmalat	Gürelİ	Olumlu	4
55	KERVN	İmalat	Ernst & Young	Olumlu	1
56	KCHOL	Mali Kuruluşlar	Pwc	Olumlu	4
57	KORDS	İmalat	Kpmg	Olumlu	3
58	KOZAL	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	Mega Global.	Sınırlı Olumlu	2
59	KOZAL	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	Mega Global	Sınırlı Olumlu	2
60	LOGO	Teknoloji	Pwc	Olumlu	3
61	MRDIN	İmalat	Deloitte	Olumlu	1
62	MAVI	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Kpmg.	Olumlu	4
63	MGROS	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Deloitte	Olumlu	2
64	NTHOL	Mali Kuruluşlar	Ata	Olumlu	5
65	ODAS	Elektrik, Gaz Ve Su	Rasyonel	Olumlu	1
66	OTKAR	İmalat	Pwc	Olumlu	2
67	PARSN	İmalat	Kpmg	Olumlu	2
68	PGSUS	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Ernst & Young	Olumlu	3
69	PETKM	İmalat	Pwc	Olumlu	1
70	RTALB	İmalat	Ata.	Olumlu	2
71	SARKY	İmalat	Gürelİ	Olumlu	4
72	SASA	İmalat	Deloitte	Olumlu	3
73	SELEC	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Arkan Ergin	Olumlu	1
74	SODSN	İmalat	Pwc	Olumlu	1
75	SKBNK	Mali Kuruluşlar	Deloitte	Sınırlı Olumlu	2
76	SOKM	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Pwc	Olumlu	2
77	TAVHL	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-	Olumlu	2
78	TKFEN	Mali Kuruluşlar	Bdo	Olumlu	2

Tablo 3.1: (Devam) 2019 Yılı Bağımsız Denetim Raporu İncelenen BIST 100 Firmalarının Listesi

79	TKNSA	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Kpmg	Olumlu	4
80	TOASO	İmalat	Ernst & Young	Olumlu	3
81	TRGYO	Mali Kuruluşlar	Deloitte	Olumlu	1
82	TCELL	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Pwc	Olumlu	3
83	TMSN .	İmalat	Aksis	Olumlu	1
84	TUPRS	İmalat	Pwc	Olumlu	1
85	THYAO	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Kpmg	Olumlu	3
86	TTKOM	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Kpmg	Olumlu	6
87	TTRAK	İmalat	Pwc	Olumlu	1
88	GARAN	Mali Kuruluşlar	Kpmg	Sınırlı Olumlu	3
89	HALKB	Mali Kuruluşlar	Deloitte	Olumlu	3
90	ISATR	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young	Sınırlı Olumlu	3
91	TSKB	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young	Sınırlı Olumlu	3
92	SISE	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-	Olumlu	3
93	VAKBN	Mali Kuruluşlar	Pwc	Sınırlı Olumlu	3
94	ULKER	İmalat	Pwc	Olumlu	3
95	VERUS	Mali Kuruluşlar	Pwc	Olumlu	2
96	VESBE	İmalat	Pwc	Olumlu	1
97	VESTL	İmalat	Pwc	Olumlu	2
98	YKFKT	Mali Kuruluşlar	Pwc	Olumlu	2
99	YATAS	İmalat	Aday	Olumlu	2
100	ZOREN	Elektrik, Gaz Ve Su	Pwc	Olumlu	3

Tablo 3.1 incelendiğinde, şirketlerin denetim raporlarında bildirilen görüş türlerinin olumlu ve sınırlı olumlu görüş şeklinde olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma şeklinde bir görüş türüne rastlanmamıştır. Bağımsız denetim raporunda olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma olması durumunda kilit denetim konusu açıklanmayacaktır.

İncelenen 100 firmanın bağımsız denetim raporunda bildirilen kilit denetim konuları toplam 224 adettir. Firma başına düşen ortalama KDK sayısı 2,24 şeklinde hesaplanmıştır. KDK sayıları incelendiğinde, denetim raporlarında en az 1 en çok 6 adet KDK bildirildiği görülmüştür.

BIST 100 şirketlerinin denetim hizmetlerini talep ettikleri denetim kuruluşlarının genellikle Dört Büyükler olarak tanınan firmaların olduğu dikkat çekmektedir. 2019 yılında BIST 100 şirketlerinin bağımsız denetim raporlarını hazırlayan denetim kuruluşlarının 75 adet ile “Dört Büyük Denetim Şirketi” olduğu ve

25 adet ile “diğer” denetim kuruluşları olduğu saptanmıştır. BIST 100 şirketlerini denetleyen Dört büyük denetim firmalarından en çok denetleme payına sahip olan firmanın 29 adet ile PWC olduğu anlaşılmıştır. Ayrıca 18 adetle Ernst & Young firması, 15 adetle Deloitte ve 13 adetle Kpmg takip etmektedir.

3.7.2. 2019 Yılına Ait Bağımsız Denetim Raporları İncelenen Şirketlerin Sektörel Dağılımı

Tablo 3.2: BIST 100 Firmalarının 2019 Yılı Kilit Denetim Konularının Sektörel Dağılımı

Kamuoyu Aydınlatma Platformu	1 Numaralı Grup	İmalat								
	2 Numaralı Grup	Elektrik, Gaz ve Su								
	3 Numaralı Grup	Gayrimenkul Faaliyetleri								
	4 Numaralı Grup	İnşaat ve Bayındırlık								
	5 Numaralı Grup	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı								
	6 Numaralı Grup	Mali Kuruluşlar								
	7 Numaralı Grup	Teknoloji								
	8 Numaralı Grup	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller								
	9 Numaralı Grup	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme								
Sektör Grupları	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Toplam
Bist 100 Dağılımı	43	4	1	1	3	30	5	8	5	100
Kilit Denetim Konuları										
Şerefiye	6	2	0	0	0	4	1	3	1	17
Hasılat	16	2	0	1	0	5	3	3	5	35
Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12	2	1	1	3	7	3	0	2	31
Vergi/Ertelenmiş Vergi	3	2	0	0	0	1	0	1	1	8
Stoklar	8	0	0	0	0	2	1	1	0	12
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2	0	1	1	0	9	0	0	0	13
İşletme Birleşmeleri	3	0	0	0	0	1	0	0	0	4
Ticari Ve Finansal Alacaklar	12	2	0	0	0	6	2	1	0	23
Finansal Yatırımlar	1	0	0	0	0	4	0	0	0	5
Bilgi Teknolojileri	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Türev Araçlar	2	0	0	0	0	8	0	0	1	11
Finansal Borçlar	1	1	0	0	0	8	0	0	0	10
Ticari Borçlar	1	0	0	0	0	0	1	0	0	2
İlişkili Taraf İşlemleri	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Karşılıklar/Yükümlülükler	5	0	0	0	3	0	0	1	3	12
Nakit Akış Riski	1	1	0	0	0	0	0	0	0	2
Çalışanlara Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	0	0	0	0	0	11	0	0	0	11
Tfrs 16 Kiralamalar Standardı	7	0	0	0	0	5	0	6	4	22
Özkaynak	2	0	0	0	0	0	0	0	0	2
Diğer	1	0	0	0	0	0	0	1	0	2
Toplam	84	12	2	3	6	72	11	17	17	224

Tablo 3.2’de görüldüğü gibi 2019 yılında BIST 100 endeksinde yer alan şirketler 9 farklı sektörden oluşmaktadır. 2019 yılı itibariyle endekste yer alan 100 şirketin bağımsız denetçi raporlarında toplamda 224 adet kilit denetim konusu bulunmaktadır. 2019 yılına ilişkin BIST 100 endeksinde yer alan sektörlerin ağırlıklı olarak imalat (%43) ve mali kuruluşlar (%30) sektörleri olduğu görülmektedir. Bu sektörleri sırasıyla, toptan ve perakende ticaret, lokanta ve oteller (%8), teknoloji (%5), ulaştırma, depolama ve haberleşme (%5), elektrik, gaz ve su (%4), madencilik ve taş ocakçılığı (%3), gayrimenkul faaliyetleri (%1) ve inşaat ve bayındırlık (%1) takip etmektedir.

Kilit denetim konuları sektörler bazında incelendiğinde, kilit denetim konularının en çok raporlandığı sektörlerin 84 adet ile imalat ve 72 adet ile mali kuruluşların olduğu söylenebilir. Ayrıca toptan ve perakende ticaret, lokanta ve oteller 17 adet, ulaştırma, depolama ve haberleşme 17 adet, elektrik, gaz ve su 12 adet, teknoloji 11 adet, madencilik ve taş ocakçılığı 6 adet, inşaat ve bayındırlık 3 adet ve gayrimenkul faaliyetleri 2 adet kilit denetim konusu bildirmiştir.

Yapılan incelemeler sonucunda, 2019 yılına ait bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen kilit denetim konularının 35 adet ile hasılat, 31 adet ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve 23 adet ile ticari ve finansal alacaklar olduğu görülmektedir. Denetim raporlarında bildirilen KDK’ların en az rastlandığı konuların başında 1’er adet ile bilgi teknolojileri ve ilişkili taraf işlemlerinin geldiği, 2’şer adet ile ticari borçlar, nakit akış riski, özkaynak ve diğer kilit denetim konuları şekline olduğu anlaşılmıştır.

3.7.3. 2020 Yılına Ait Bağımsız Denetim Raporları İncelenen BIST 100 Firmalarının Listeleri

Bu bölümde BIST 100 şirketlerinin 2020 yılına ilişkin bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Tablo 3.3’de 2020 yılına ait BIST 100 şirketleriyle beraber bağımsız denetim kuruluşları, denetçi görüşü ve kilit denetim konuları sayıları bulunmaktadır.

Tablo 3.3: 2020 Yılı Bağımsız Denetim Raporu İncelenen BIST 100 Firmalarının Listesi

2020 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU İNCELENEN BIST 100 FİRMALARININ LİSTESİ					
S.N	Firma Kod Adı	Sektörler	Bağımsız Denetim Firması	Denetim Görüşü	KDK Sayısı
1	ADESE	Gayrimenkul Faaliyetleri	Arılar	Olumlu	3
2	AGHOL	Mali Kuruluşlar	Deloitte	Olumlu	3
3	AKBNK	Mali Kuruluşlar	Pwc	Sınırlı Olumlu	2
4	AKCNS	İmalat	Pwc	Olumlu	2
5	AKSA	İmalat	Pwc	Olumlu	2
6	AKSEN	Elektrik, Gaz Ve Su	Deloitte	Olumlu	1
7	ALGYO	Mali Kuruluşlar	Ernst&Young	Olumlu	1
8	ALARK	Mali Kuruluşlar	Bdo	Olumlu	3
9	ALKIM	İmalat	Pwc	Olumlu	1
10	AEFES	İmalat	Deloitte	Olumlu	2
11	ARCLK	İmalat	Pwc	Olumlu	3
12	ARDYZ	Teknoloji	Eren	Olumlu	2
13	ASELS	Teknoloji	Yeditepe	Olumlu	2
14	AYGAZ	İmalat	Pwc	Olumlu	1
15	BAGFS	İmalat	Arkan Ergin.	Olumlu	1
16	BERA	Mali Kuruluşlar	Eren.	Sınırlı Olumlu	4
17	BIMAS	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Ernst & Young	Olumlu	2
18	BIZIM	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Pwc	Olumlu	1
19	BRYAT	İmalat	Ernst & Young	Olumlu	1
20	BRISA	İmalat	Kpmg.	Olumlu	2
21	CCOLA	İmalat	Deloitte	Olumlu	2
22	CLEBI	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Deloitte	Olumlu	1
23	CEMAS	İmalat	Arkan Ergin	Olumlu	3
24	CEMTS	İmalat	Arkan Ergin.	Olumlu	1
25	CIMSA	İmalat	Pwc	Olumlu	3
26	DEVA	İmalat	Ernst & Young	Olumlu	2
27	DOHOL	Mali Kuruluşlar	Pwc	Olumlu	2
28	DOAS	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Pwc	Olumlu	1
29	EGEEN	İmalat	Pwc	Olumlu	2
30	ECILC	Mali Kuruluşlar	Pwc	Olumlu	1
31	EKGYO	Mali Kuruluşlar	Deloitte	Olumlu	1
32	ENJSA	Elektrik, Gaz Ve Su	Ernst & Young	Olumlu	5
33	ENKAI	İnşaat Ve Bayındırlık	Kpmg	Olumlu	3
34	ERBOS	İmalat	Finansal Eksen	Olumlu	1
35	ERGLI	İmalat	Deloitte	Olumlu	1
36	ESEN	Elektrik, Gaz Ve Su	Köker	Olumlu	2
37	PROTO	İmalat	Pwc	Olumlu	2
38	GLYHO	Mali Kuruluşlar	Kpmg	Olumlu	3
39	GOODY	İmalat	Pwc	Olumlu	1
40	GOZDE	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young	Olumlu	1
41	GUBRF	İmalat	Eren	Sınırlı Olumlu	3
42	SAHOL	Mali Kuruluşlar	Pwc	Olumlu	2
43	HEKTS	İmalat	Kpmg	Olumlu	3
44	INDES	Teknoloji	Abaküs.	Olumlu	3
45	IPEKE	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	Ernst & Young	Sınırlı Olumlu	1

Tablo 3.3: (Devam) 2020 Yılı Bağımsız Denetim Raporu İncelenen BIST 100 Firmalarının Listesi

46	ISTVY	İmalat	Deloitte	Olumlu	1
47	ISFIN	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-	Olumlu	1
48	ISGYO	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young	Olumlu	2
49	ISMEN	Mali Kuruluşlar	Ernst&Young	Olumlu	1
50	IZMDC	İmalat	Ernst & Young	Olumlu	2
51	KRDMA	İmalat	Deloitte	Olumlu	1
52	KARSN	İmalat	Deloitte	Olumlu	2
53	KARTN	İmalat	Gürelİ	Olumlu	4
54	KERVT	İmalat	Ernst & Young	Olumlu	1
55	KRVGD	İmalat	Aday	Olumlu	3
56	KCHOL	Mali Kuruluşlar	Pwc	Olumlu	6
57	KORDS	İmalat	Kpmg	Olumlu	2
58	KOZAL	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	Ernst & Young	Sınırlı Olumlu	1
59	KOZAL	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	Ernst & Young-	Sınırlı Olumlu	1
60	LOGO	Teknoloji	Pwc	Olumlu	3
61	MAVI	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Deloitte	Olumlu	2
62	MGROS	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Deloitte	Olumlu	2
63	NTHOL	Mali Kuruluşlar	Ata	Olumlu	4
64	TMSN	İmalat	Aksis.	Olumlu	2
65	ODAS	Elektrik, Gaz Ve Su	Eren	Olumlu	4
66	OTKAR	İmalat	Pwc	Olumlu	1
67	OYAKC	İmalat	Deloitte	Olumlu	1
68	PARSN	İmalat	Kpmg.	Olumlu	1
69	PGSUS	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Ernst & Young	Olumlu	2
70	PETKM	İmalat	Pwc	Olumlu	1
71	RTALB	İmalat	Ata	Sınırlı Olumlu	4
72	SARKY	İmalat	Gürelİ	Olumlu	4
73	SASA	İmalat	Deloitte	Olumlu	3
74	SELEC	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Bdo	Olumlu	1
75	SKBNK	Mali Kuruluşlar	Kpmg	Sınırlı Olumlu	2
76	SOKM	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	Pwc	Olumlu	2
77	TAVHL	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young	Olumlu	2
78	TKFEN	Mali Kuruluşlar	Kpmg	Olumlu	3
79	TKNSA	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Kpmg	Olumlu	4
80	TOASO	İmalat	Ernst & Young-	Olumlu	3
81	TRGYO	Mali Kuruluşlar	Pwc	Olumlu	1
82	TCELL	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	Pwc	Olumlu	4
83	TUPRS	İmalat	Pwc	Olumlu	2
84	THYAO	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	Pwc	Olumlu	2
85	TTKOM	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	Kpmg	Olumlu	5
86	TTRAK	İmalat	Pwc	Olumlu	1
87	GARAN	Mali Kuruluşlar	Kpmg	Sınırlı Olumlu	3

Tablo 3.3: (Devam) 2020 Yılı Bağımsız Denetim Raporu İncelenen BIST 100 Firmalarının Listesi

88	HALKB	Mali Kuruluşlar	Deloitte	Sınırlı Olumlu	2
89	ISATR	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young	Sınırlı Olumlu	3
90	TSKB	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young	Sınırlı Olumlu	3
91	TURSG	Mali Kuruluşlar	Pwc	Olumlu	2
92	SISE	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young	Olumlu	2
93	VAKBN	Mali Kuruluşlar	Pwc	Sınırlı Olumlu	3
94	ULKER	İmalat	Ernst & Young	Olumlu	3
95	VERUS	Mali Kuruluşlar	Pwc	Olumlu	2
96	VESBE	İmalat	Kpmg	Olumlu	1
97	VESTL	İmalat	Kpmg	Olumlu	3
98	YKBNK	Mali Kuruluşlar	Pwc	Olumlu	2
99	YATAS	İmalat	Aday	Olumlu	2
100	ZOREN	Elektrik, Gaz Ve Su	Kpmg	Olumlu	4

Tablo 3.3 incelendiğinde 2020 yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarında bildirilen görüşlerin olumlu ve sınırlı olumlu görüş olduğu görülmektedir. 2020 yılına ait BIST 100 şirketlerinin denetim raporlarında olumsuz ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde bir görüş türü bulunmamaktadır.

Bağımsız denetim raporları incelenen 100 firmanın bildirdikleri toplam kilit denetim konuları sayıları toplam 218 adet olduğu belirlenmiştir. Bu konuların ortalama firma başına düşen KDK sayısının 2,18 şeklinde olduğu hesaplanmıştır. Bildirilen KDK sayılarının 1 ile 6 adet aralığında olduğu görülmektedir.

2020 yılında BIST 100 şirketlerinin denetim hizmetlerini talep ettikleri denetim kuruluşlarının genellikle Dört Büyükler olarak tanınan firmaların olduğu dikkat çekmektedir. 2020 yılında bağımsız denetim raporlarını hazırlayan denetim kuruluşlarının 79 adet ile “Dört Büyük Denetim Şirketi” olduğu ve 21 adet ile “diğer” denetim kuruluşları olduğu saptanmıştır. BIST 100 şirketlerini denetleyen Dört Büyük denetim firmalarından en çok denetleme payına sahip olan firmanın 29 adet ile PWC olduğu anlaşılmıştır. Ayrıca bu firmayı 21 adetle Ernst & Young firması, 15 adetle Deloitte ve 14 adetle Kpmg takip etmektedir.

3.7.4. 2020 Yılına Ait Bağımsız Denetim Raporu İncelenen Şirketlerin Sektörel Dağılımı

Tablo 3.4: BIST 100 Firmalarının 2020 Yılı Kilit Denetim Konularının Sektörel Dağılımı

Kamuoyu Aydınlatma Platformu	1 Numaralı Grup	İmalat								
	2 Numaralı Grup	Elektrik, Gaz ve Su								
	3 Numaralı Grup	Gayrimenkul Faaliyetleri								
	4 Numaralı Grup	İnşaat ve Bayındırlık								
	5 Numaralı Grup	Madencilik ve Taş Ocakçılığı								
	6 Numaralı Grup	Mali Kuruluşlar								
	7 Numaralı Grup	Teknoloji								
	8 Numaralı Grup	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller								
	9 Numaralı Grup	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme								
Sektör Grupları	1	2	3	4	5	6	7	8	9	TOPLAM
Bist 100 Dağılımı	44	5	1	1	3	29	4	8	5	100
Kilit Denetim Konuları										
Şerefiye	7	2	0	0	0	6	1	2	1	19
Hasılat	18	2	0	1	0	4	3	4	4	36
Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	16	4	1	1	3	7	3	1	2	38
Vergi/Ertelenmiş Vergi	3	2	0	0	0	0	0	1	2	8
Stoklar	8	1	0	0	0	1	0	1	0	11
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	3	0	1	1	0	8	0	0	0	13
İşletme Birleşmeleri	2	1	0	0	0	2	0	0	0	5
Ticari Ve Finansal Alacaklar	16	2	0	0	0	4	2	1	0	25
Finansal Yatırımlar	2	0	0	0	0	5	0	0	0	7
Türev Araçlar	1	1	0	0	0	8	0	0	1	11
Finansal Borçlar	1	1	1	0	0	7	0	0	0	10
Ticari Borçlar	1	0	0	0	0	0	1	0	0	2
İlişkili Taraf İşlemleri	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Karşılıklar/Yükümlülükler	5	0	0	0	0	0	0	1	3	9
Nakit Akış Riski	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Çalışanlara Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	0	0	0	0	0	12	0	0	0	12
Tfrs 16 Kiralamalar Standardı	0	0	0	0	0	0	0	4	1	5
Özkaynak	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
DİĞER	1	0	0	0	0	1	0	1	0	3
Toplam	88	16	3	3	3	65	10	16	14	218

Tablo 3.4 incelendiğinde 2020 yılında BIST 100 endeksinde yer alan şirketlerin 9 farklı sektörden oluştuğu görülmektedir. 2019 yılı itibariyle endekste yer alan 100 şirketin bağımsız denetçi raporlarında toplamda 218 adet kilit denetim konusu bulunmaktadır. 2020 yılına ilişkin BIST 100 endeksinde yer alan sektörlerin ağırlıklı olarak imalat (%44) ve mali kuruluşlar (%29) sektörleri olduğu görülmektedir. Bu

sektörleri sırasıyla, toptan ve perakende ticaret, lokanta ve oteller (%8), ulaştırma, depolama ve haberleşme (%5), elektrik, gaz ve su (%5), teknoloji (%4), madencilik ve taş ocakçılığı (%3), gayrimenkul faaliyetleri (%1) ve inşaat ve bayındırlık (%1) takip etmektedir.

Kilit denetim konuları sektörler bazında incelendiğinde, en çok kilit denetim konuları bildirilen sektörlerin 88 adet ile imalat ve 65 adet ile mali kuruluşların olduğu söylenebilir. Ayrıca toptan ve perakende ticaret, lokanta ve oteller 16 adet, elektrik, gaz ve su 16 adet, ulaştırma, depolama ve haberleşme 14 adet, teknoloji 10 adet, madencilik ve taş ocakçılığı 3 adet, inşaat ve bayındırlık 3 adet ve gayrimenkul faaliyetleri 3 adet kilit denetim konusu bildirmiştir.

3.7.5. 2019-2020 Yıllarına Ait BIST 100 Sektörlerin Yüzdesel Dağılımı

BIST 100 şirketlerinin 2019 ve 2020 yılına ilişkin firma sayıları ve bu firmaların faaliyet gösterdikleri sektörlerin yüzdesel dağılımları detaylı bir şekilde tablo 3.5’de gösterilmiştir.

Tablo 3.5: Şirket Sayısı ve Sektör Yüzdesi

SEKTÖRLER	Firma Sayıları ve Sektörlerin Yüzdesel Dağılımları			
	2019	Yüzde	2020	Yüzde
İmalat	43	%43	44	%44
Mali Kuruluşlar	30	%30	29	%29
Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	8	%8	8	%8
Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	5	%5	5	%5
Teknoloji	5	%5	5	%5
Elektrik, Gaz ve Su	4	%4	4	%4
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	3	%3	3	%3
Gayrimenkul Faaliyetleri	1	%1	1	%1
İnşaat Ve Bayındırlık	1	%1	1	%1
Toplam	100	%100	100	%100

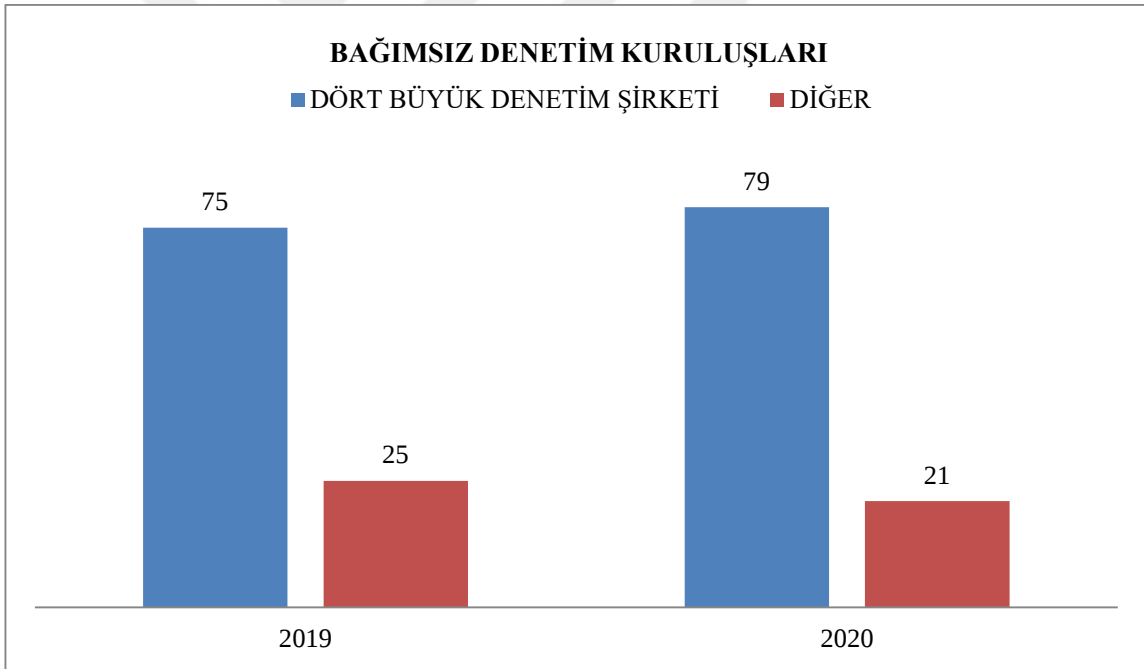
Tablo 3.5’den anlaşıacağı üzere, 2019 yılında şirketlerin 43 tanesi imalat sektöründe faaliyet göstermektedir. Bu sayının toplam şirketlerin %43’lük bir kısmını oluşturduğu görülmektedir. Bu bağlamda, BIST 100 endeksinde 2019 yılı için en çok şirketin yer aldığı sektörün imalat olduğu söylenebilir. Bu sayıyı 30 adetle mali kuruluşlar sektörü izlemektedir. Mali kuruluşlar sektörü toplam şirketlerin %30’luk bölümünü oluşturmaktadır. 2019 yılında endekste en az yer alan sektörün gayrimenkul faaliyetleri ile inşaat ve bayındırlık olduğu söylenebilir. Gayrimenkul faaliyetleri sektöründe yer alan şirketlerin sayısının 1 olduğu görülmektedir. Gayrimenkul

faaliyetleri sektörü toplam şirketlerin %1'ni oluşturmaktadır. İnşaat ve bayındırlık sektöründe 1 tane şirket yer almaktadır. 2019 yılı için bu sektör toplam şirketler içinde %1'lik paya sahiptir.

2019 yılında olduğu gibi 2020 yılında da BIST 100 şirketlerinin en çok faaliyet gösterdiği sektör 44 tane ile imalat sektörüdür. İmalat sektörü toplam şirketlerin %44'lük bir bölümünü oluşturmaktadır. İkinci en fazla paya sahip olan sektör 29 tane şirketle mali kuruluşlar sektörüdür. Bu sektör toplam şirketlerin %29'luk payına sahiptir. 2020 yılında daha az paya sahip olan sektörlerin 1'er tane ile gayrimenkul faaliyetleri ve inşaat ve bayındırlık olduğu söylenebilir.

3.7.6. 2019-2020 Yıllarına Ait Denetçi Raporlarını Düzenleyen Denetim Firmalarının Dağılımı

Şekil 3.1: Bağımsız Denetim Kuruluşları



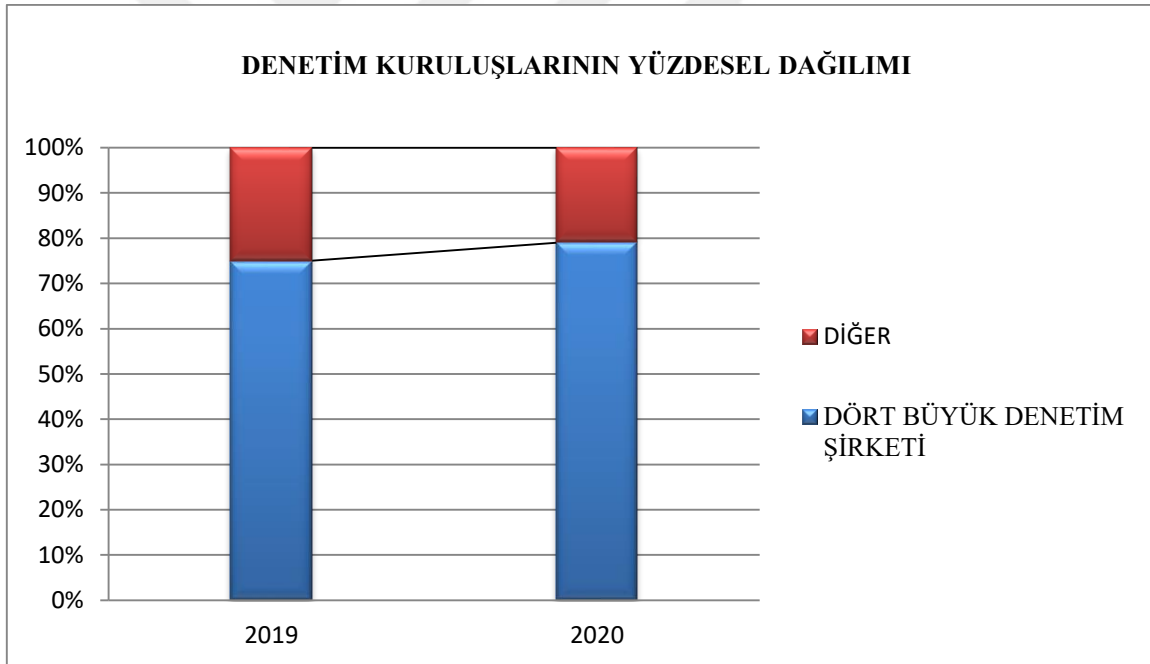
Şekil 3.1 incelendiğinde BIST 100 şirketlerinin 2019 ve 2020 yıllarına ait denetim raporlarının büyük bir bölümünün “Dört Büyük Denetim Şirketi” (PWC, KPMG, Ernst& Young ve Deloitte) tarafından düzenlediği görülmektedir. 2019 yılında toplam 75 ve 2020 yılında toplam 79 şirketin denetim raporları “Dört Büyük Denetim Şirketi” tarafından denetlenmiştir. Bu firmalardan en çok denetim yapan şirketin PWC olduğu anlaşılmıştır. PWC tarafından 2019-2020 yılları itibariyle 29'er tane şirketin bağımsız denetim raporları düzenlenmiştir. 2019 yılında 18, 2020 yılında 21 şirketin

bağımsız denetim raporu Ernst & Young tarafından hazırlanmıştır. Bundan başka Deloitte tarafından 2019 ve 2020 yıllarında 15'er şirketin denetlendiği görülmektedir. En az denetleme payına sahip olan firmanın KPMG olduğu, 2019 yılında 13 ve 2020 yılında ise 14 şirketi denetlediği anlaşılmıştır.

Uluslararası denetim kuruluşların dışında, yerel denetim firmaları da BIST 100 şirketlerinin 2019 ve 2020 yıllarında denetim raporlarını düzenlemiştir. Şekil 3.1'de, yerel denetim kuruluşları “diğer” başlık altında toplanmıştır. “Diğer” denetim firmaları 2019 yılında 25 ve 2020 yılında 21 şirketin denetim raporunu hazırladığı görülmektedir.

3.7.7. 2019-2020 Yıllarına Ait BIST 100 Endeksindeki İşletmeleri Denetim Şirketlerinin Denetleme Yüzdeleri

Şekil 3.2: Denetim Kuruluşlarının Yüzdesel Dağılımı



Şekil 3.2’de bağımsız denetim kuruluşlarının denetleme yüzdeleri yer almıştır. Buna göre, 2019 ve 2020 yılları itibariyle BIST 100 şirketlerini denetleyen denetim firmalarının denetleme yüzdeleri incelenmiştir. Endekste yer alan şirketleri denetleyen firmaların başında “Dört Büyük Denetim Şirketi” olarak tanınan firmaların geldiği söylenebilir. Bu firmalar 2019 yılında endekste yer alan şirketlerin %75’ni, 2020 yılında ise %79’nu denetlediği görülmektedir. En az denetleme payına sahip olan denetim firmalarının yerel denetim firmaları olduğu görülmektedir. Yerel denetim firmaları

“diğer” başlık altında yer almıştır. Bu firmalar 2019 yılı itibariyle BIST 100 endeksinde yer alan şirketlerin %25’ni, 2020 yılında ise %21’ni denetlemiştir.

3.7.8. 2019-2020 Yılına Ait Denetçi Raporlarının Bildirilen Görüş Türüne Göre Dağılım

BIST 100 endeksinde faaliyet gösteren şirketlerin 2019 ve 2020 yılı bağımsız denetim raporlarında yer alan denetçi görüşlerinin incelenmesi sonucunda aşağıda yer alan tablo oluşturulmuştur.

Tablo 3.6: Şirket Sayısı ve Görüş Türü Yüzdesi

Denetim Görüş Türü	Şirket Sayısı ve Görüş Türü Yüzdesi			
	2019	Yüzde	2020	Yüzde
Olumlu Görüş	89	%89	87	%87
Sınırlı Olumlu Görüş	11	%11	13	%13
Olumsuz Görüş	0	%0	0	%0
Görüş Bildirmekten Kaçınma	0	%0	0	%0
Toplam	100	%100	100	%100

Tablo 3.6’da görüldüğü üzere, 2019 yılında 100 denetçi raporundan 89 tanesinde olumlu görüş bildirildiği, 11 denetçi raporunda ise sınırlı olumlu görüş bildirildiği tespit edilmiştir. 2020 yılında 100 denetçi raporunun 87 tanesinde olumlu görüş bildirildiği, 13 denetçi raporunda ise sınırlı olumlu görüş bildirildiği tespit edilmiştir. 2019 ve 2020 yıllarında BIST 100 endeksinde yer alan şirketlerin denetçi raporlarında olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma türüne rastlanılmamıştır.

3.7.9. İmalat Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerinin Analizi

Tablo 3.7: İmalat Sektörü-KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	2019	2020
Şerefiye	6	7
Hasılat	16	18
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12	16
Vergi/Ertelenmiş Vergi	3	3
Stoklar	8	8
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2	3
İşletme Birleşmeleri	3	2
Ticari ve Finansal Alacaklar	12	16
Finansal Yatırımlar	1	2
Türev Araçlar	2	1
Finansal Borçlar	1	1
Ticari Borçlar	1	1
İlişkili Taraf İşlemleri	1	1
Karşılıklar/Yükümlülükler	5	5
Nakit Akış Riski	1	1
TFRS 16 Kiralamalar Standardı	7	0
Özkaynak	2	1
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar	0	1
Diğer	1	1
Toplam	84	88

Tablo 3.7 incelendiğinde, imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında 2019 yılı için toplam 84, 2020 yılı için ise toplam 88 KDK tespit edilmiştir. İmalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2019 yılı itibarıyla bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen KDK'ların sırasıyla hasılat 16 adet, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar 12 adet ve ticari ve finansal alacaklar 12 adet olduğu görülmektedir. 2020 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde, en çok bildirilen KDK'ların sıra itibarıyla hasılat 18 adet, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar 16 adet ve ticari ve finansal alacaklar 16 adet tespit edilmiştir.

Tablo 3.7'de açıklanan kilit denetim konuları imalat sektöründe yer alan şirketlerin yapısını göstermektedir. İmalat sektörü yapısı gereği, sermayenin daha yoğun olduğu bir sektördür. Maddi duran varlıklara yapılan yatırımların fazla olması, üretilen stok hacminin büyüklüğü ve güçlü bir alacak yapısına sahip bir sektördür. Hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve ticari ve finansal alacaklar konularının en fazla KDK olarak bildirilmesi imalat sektörünün yapısına uygundur. 2019 yılında imalat sektöründe TFRS 16 kiralamalar standardı ile ilgili yedi adet KDK bildirilirken, 2020 yılında bu sayı sıfıra gerilediği görülmektedir. Bunun nedeninin TFRS 16 kiralamalar standardındaki değişikliklerden kaynaklandığı düşünülmektedir. Mali tablolarda yer alan kalemlerin sayısal olarak büyük olması ve hata riski içermesi nedeniyle kilit

denetim konusu olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla bu kalemlerin KDK olarak belirlenmesi doğal bir durumdur.

3.7.10. Elektrik, Gaz ve Su Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi

Tablo 3.8: Elektrik, Gaz ve Su Sektörü - KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	2019	2020
Şerefiye	2	2
Hasılat	2	2
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2	4
Vergi/Ertelenmiş Vergi	2	2
Stoklar	0	1
İşletme Birleşmeleri	0	1
Ticari ve Finansal Alacaklar	2	2
Türev Araçlar	0	1
Finansal Borçlar	1	1
Nakit Akış Riski	1	0
Toplam	12	16

Tablo 3.8 incelendiğinde, elektrik, gaz ve su sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında 2019 yılında toplam 12 adet ve 2020 yılında ise toplam 16 adet kilit denetim konusu tespit edilmiştir. Elektrik, gaz ve su sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2019 yılında en çok bildirilen kilit denetim konularının 2'ser adet ile şerefiye, hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, vergi/ertelenmiş vergi ile ticari ve finansal alacaklar olduğu söylenebilir. 2020 yılında en çok bildirilen kilit denetim konularının 4'er adet ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve 2'ser adetle şerefiye, hasılat, vergi/ertelenmiş vergi ile ticari ve finansal alacaklar olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.8'de açıklanan kilit denetim konuları elektrik, gaz ve su sektöründe yer alan şirketlerin yapısını göstermektedir. Elektrik, gaz ve su sektöründe faaliyet gösteren şirketler yapısı gereği maddi duran varlıkları fazla ve yüksek alacak hacmine sahip bir sektördür. Bu nedenle maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, hasılat, vergi/ertelenmiş vergi ve ticari ve finansal alacaklar ön plana çıkmaktadır. Mali tablolarda yer alan bu kalemlerin sayısal olarak büyük olması ve hata riski içermesi nedeniyle kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla bu kalemlerin KDK olarak belirlenmesi doğal bir durumdur.

3.7.11. Gayrimenkul Faaliyetleri Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi

Tablo 3.9: Gayrimenkul Faaliyetleri Sektörü – KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	2019	2020
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1	1
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1	1
Finansal Borçlar	0	1
Toplam	2	3

Tablo 3.9 incelendiğinde, gayrimenkul faaliyetleri sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2019 yılına ait denetçi raporlarında toplam 2, 2020 yılında ise toplam 3 adet kilit denetim konusu bildirilmiştir. Gayrimenkul faaliyeti çerçevesinde 2019 yılında bildirilen kilit denetim konularının 1'er adet ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu görülmektedir. 2020 yılında denetim raporunda yer alan kilit denetim konularının 1'er adet ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve finansal borçlar olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.9'de açıklanan kilit denetim konuları gayrimenkul faaliyetleri sektöründe yer alan şirketlerin yapısını göstermektedir. Gayrimenkul faaliyetleri sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin yapısı gereği maddi duran varlıkları, yatırım amaçlı gayrimenkulleri fazla ve yüksek hacimli finansal borçlara sahip bir sektördür. Bu nedenle belirlenen KDK'lar bu sektörün yapısını göstermektedir. Mali tablolarda yer alan bu kalemlerin sayısal olarak büyük olması ve hata riski içermesi nedeniyle kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla bu kalemlerin KDK olarak belirlenmesi doğal bir durumdur.

3.7.12. İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi

Tablo 3.10: İnşaat ve Bayındırlık Sektörü – KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	2019	2020
Hasılat	1	1
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1	1
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1	1
Toplam	3	3

Tablo 3.10 incelendiğinde, inşaat ve bayındırlık sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2019 ve 2020 yılları itibarıyla denetçi raporlarında bildirilen toplam KDK'ların 3'er adet olduğu tespit edilmiştir. İnşaat ve bayındırlık sektöründe yer alan şirketlerin bildirdikleri KDK'ların 2019 yılı için 1'er adetle hasılat, maddi ve maddi

olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu anlaşılmıştır. 2020 yılında da bir önceki yıllar aynı benzerlikte KDK'lar bildirilmiştir.

Tablo 3.10'de açıklanan kilit denetim konuları inşaat ve bayındırlık sektöründe yer alan şirketlerin yapısını göstermektedir. İnşaat ve bayındırlık sektörünün yapısı gereği, hasılat, maddi duran varlık yatırımları yüksek, faaliyet konusu gereği yatırım amaçlı gayrimenkullerin büyük ölçüde olması nedeniyle belirlenen KDK'lar bu sektörün doğasına uygundur. İnşaat ve bayındırlık sektörü kapsamında en çok belirlenen konuların tamamlama yüzdesinin hesaplanması ve proje maliyetlerinin belirlenmesine yönelik varsayımlarda yaşanan zorluklar olmuştur. Mali tablolarda yer alan bu kalemlerin sayısal olarak büyük olması ve hata riski içermesi nedeniyle kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla bu kalemlerin KDK olarak belirlenmesi doğal bir durumdur.

3.7.13. Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi

Tablo 3.11: Madencilik ve Taş Ocakçılığı Sektörü – KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	2019	2020
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	3	3
Karşılıklar/Yükümlülükler	3	0
Toplam	6	3

Tablo 3.11 incelendiğinde, madencilik sektöründe yer alan şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında 2019 yılı için toplam 6 adet KDK bildirilmiştir. 2020 yılı için ise toplam 3 adet KDK bildirildiği tespit edilmiştir. Madencilik sektöründe yer alan şirketlerin 2019 yılında bildirdikleri KDK'ların 3'er adetle maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve karşılıklar/yükümlülük olduğu anlaşılmıştır. 2020 yılında en çok bildirilen KDK'nın 3 adetle maddi ve maddi olmayan duran varlıklar olduğu görülmektedir.

Tablo 3.11'de açıklanan kilit denetim konuları madencilik sektöründe yer alan şirketlerin yapısını göstermektedir. Madencilik sektörünün yapısı gereği, maddi duran varlık yatırımları büyük ölçüde olması nedeniyle belirlenen KDK'lar bu sektörün doğasına uygundur. Karşılıklar/yükümlülükler tutarlarının mali tablolar açısından önemli sayılacak büyüklükte ve hesaplanmasında varsayımların kullanılması nedeniyle konu madencilik sektörü için KDK olarak belirlenmiştir.

3.7.14. Mali Kuruluşlar Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi

Tablo 3.12: Mali Kuruluşlar Sektörü – KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	2019	2020
Şerefiye	4	6
Hasılat	5	4
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	7	7
Vergi/Ertelenmiş Vergi	1	0
Stoklar	2	1
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	9	8
İşletme Birleşmeleri	1	2
Ticari ve Finansal Alacaklar	6	4
Finansal Yatırımlar	4	5
Bilgi Teknolojileri	1	0
Türev Araçlar	8	8
Finansal Borçlar	8	7
Çalışanlara Sağlanan Fayda ve Hizmetler	11	12
TFRS 16 Kiralamalar Standardı	5	0
Diğer	0	1
Toplam	72	65

Tablo 3.12 incelendiğinde, mali kuruluşlar sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında 2019 yılı için toplam 72 adet kilit denetim konusu bildirildiği görülmektedir. 2020 yılı incelendiğinde şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında toplam 65 adet kilit denetim konusuna rastlanmıştır. Mali kuruluşlar alanında bulunan şirketlerin 2019 yılında en çok bildirilen KDK'ların sırasıyla çalışanlara sağlanan fayda ve hizmetler 11 adet, yatırım amaçlı gayrimenkuller 9 adet, 8'er adetle türev araçlar ve finansal borçlar olduğu tespit edilmiştir. 2020 yılında bağımsız denetim raporlarında en çok açıklanan KDK'ların sırası ile çalışanlara sağlanan fayda ve hizmetler 12 adet, 8'er adetle yatırım amaçlı gayrimenkuller ve türev araçlar olduğu görülmektedir.

Tablo 3.12'de açıklanan kilit denetim konuları mali kuruluşlar sektöründe yer alan şirketlerin yapısını göstermektedir. Çalışanlara sağlanan fayda ve hizmetler, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, türev araçlar ve finansal borçlar konularının en fazla KDK olarak bildirilmesi mali kuruluşlar sektörünün yapısına uygundur. 2019 yılında mali kuruluşlar sektöründe TFRS 16 kiralamalar standardı ile ilgili beş adet KDK bildirilirken, 2020 yılında bu sayı sıfıra gerilediği görülmektedir. Bunun nedeninin TFRS 16 kiralamalar standardındaki değişikliklerden kaynaklandığı düşünülmektedir. Mali tablolarda yer alan bu kalemlerin sayısal olarak büyük olması ve hata riski içermesi nedeniyle kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla bu kalemlerin KDK olarak belirlenmesi doğal bir durumdur.

3.7.15. Teknoloji Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi

Tablo 3.13: Teknoloji Sektörü – KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	2019	2020
Şerefiye	1	1
Hasılat	3	3
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	3	3
Stoklar	1	0
Ticari ve Finansal Alacaklar	2	2
Ticari Borçlar	1	1
Toplam	11	10

Tablo 3.13’de görüldüğü gibi, teknoloji sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında 2019 yılı itibariyle bildirilen KDK’ların toplam sayısı 11 adet, 2020 yılında ise, toplam 10 adet kilit denetim konusunun bildirildiği tespit edilmiştir. Teknoloji sektörü incelendiğinde 2019 yılı itibariyle en çok bildirilen KDK’ların 3’er adetle hasılat ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklar olduğu görülmektedir. 2020 yılında ise, en çok bildirilen KDK’ların yine 3’er adetle hasılat ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklar olduğu görülmektedir.

Tablo 3.13’de açıklanan kilit denetim konuları teknoloji sektöründe yer alan şirketlerin yapısını göstermektedir. Maddi duran varlıklara yapılan yatırımların fazla olması, üretilen stok hacminin büyüklüğü ve güçlü bir alacak yapısına sahip bir sektördür. Hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, ticari ve finansal alacaklar ve ticari borçlar konularının en fazla KDK olarak bildirilmesi teknoloji sektörünün yapısına uygundur. Mali tablolarda yer alan bu kalemlerin sayısal olarak büyük olması ve hata riski içermesi nedeniyle kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla bu kalemlerin KDK olarak belirlenmesi doğal bir durumdur.

3.7.16. Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi

Tablo 3.14: Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller Sektörü – KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	2019	2020
Şerefiye	3	2
Hasılat	3	4
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	0	1
Vergi/Ertelenmiş Vergi	1	1
Stoklar	1	1
Ticari ve Finansal Alacaklar	1	1
Karşılıklar/Yükümlülükler	1	1
TFRS 16 Kiralamalar Standardı	6	4
Diğer	1	1
Toplam	17	16

Tablo 3.14 incelendiğinde, toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2019 yılı itibariyle bağımsız denetçi raporlarında bildirdiği toplam KDK'ların 17 adet olduğu görülmektedir. 2020 yılında bağımsız denetçi raporlarında gösterilen toplam KDK'ların 16 adet olduğu tespit edilmiştir. Toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar sektöründe yer alan şirketlerin 2019 yılında en çok yer verdiği KDK'ların sırasıyla TFRS 16 kiralamalar standardı 6 adet, 3'er adetle ise şerefiye ve hasılat olduğu söylenebilir. 2020 yılında ise en çok bildirilen KDK'ların 4'er adetle TFRS 16 kiralamalar standardı ve hasılat olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.14 açıklanan kilit denetim konuları toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar sektöründe yer alan şirketlerin yapısını göstermektedir. Büyük stok hacmine ve güçlü bir alacak yapısına sahip bir sektördür. TFRS 16 kiralamalar standardı, hasılat, şerefiye ve ticari ve finansal alacaklar konularının en fazla KDK olarak bildirilmesi toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar sektörünün yapısına uygundur. Mali tablolarda yer alan bu kalemlerin sayısal olarak büyük olması ve hata riski içermesi nedeniyle kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla bu kalemlerin KDK olarak belirlenmesi doğal bir durumdur.

3.7.17. Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi

Tablo 3.15: Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme Sektörü – KDK Dağılımları

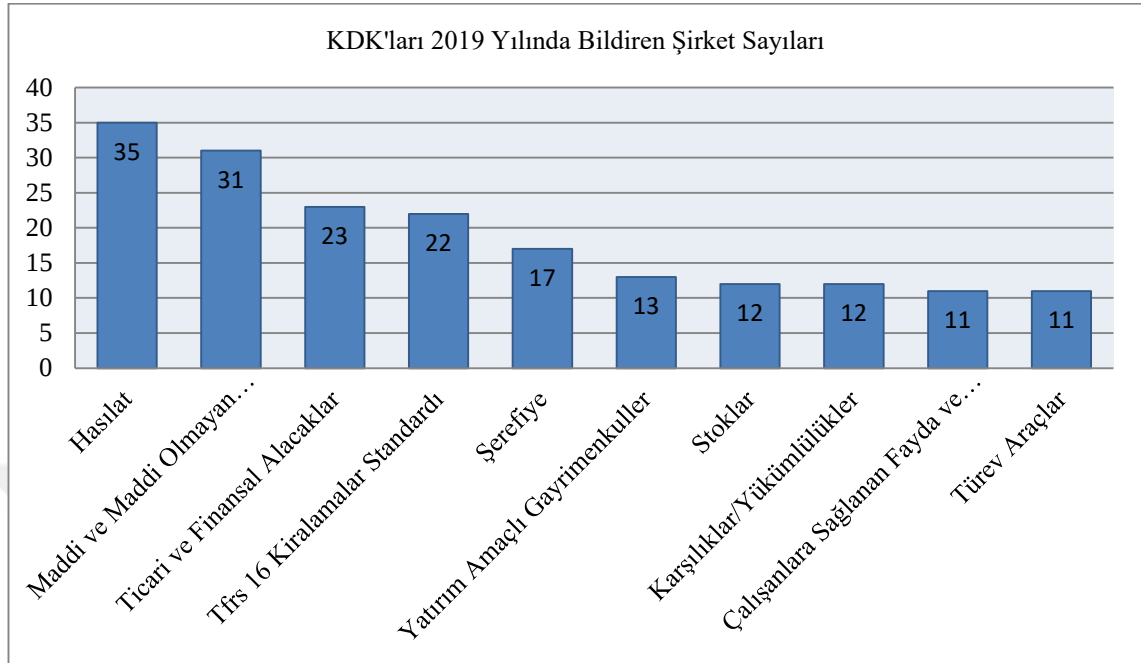
Kilit Denetim Konuları	2019	2020
Şerefiye	1	1
Hasılat	5	4
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2	2
Vergi/Ertelenmiş Vergi	1	2
Türev Araçlar	1	1
Karşılıklar/Yükümlülükler	3	3
TFRS 16 Kiralamalar Standardı	4	1
Toplam	17	14

Tablo 3.15 incelendiğinde, ulaştırma, depolama ve haberleşme sektöründe yer alan şirketlerin 2019 yılı itibariyle bağımsız denetçi raporunda toplam bildirdikleri KDK'ların 17 adet olduğu görülmektedir. 2020 yılı incelendiğinde ise toplam bildirilen KDK'ların 14 adet olduğu görülmektedir. Ulaştırma, depolama ve haberleşme sektöründe 2019 yılında en çok açıklanan KDK'ların sırasıyla hasılat 5 adet, TFRS 16 kiralamalar standardı 4 adet ve karşılıklar/yükümlülükler 3 adet olduğu görülmektedir. 2020 yılı itibariyle en çok bildirilen KDK'ların hasılat 4 adet ve karşılıklar/yükümlülükler 3 adet olarak belirlenmiştir.

Tablo 3.15 açıklanan kilit denetim konuları ulaştırma, depolama ve haberleşme sektöründe yer alan şirketlerin yapısını göstermektedir. Maddi duran varlıklara yapılan yatırımların fazla olduğu bir sektördür. Hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, TFRS 16 kiralamalar standardı ve karşılıklar/yükümlülükler konularının en fazla KDK olarak bildirilmesi ulaştırma, depolama ve haberleşme sektörünün yapısına uygundur. Mali tablolarda yer alan bu kalemlerin sayısal olarak büyük olması ve hata riski içermesi nedeniyle kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla bu kalemlerin KDK olarak belirlenmesi doğal bir durumdur.

3.7.18. 2019 Yılı Denetçi Raporlarının Genel Değerlendirmesi

Şekil 3.3: 2019 Yılında En Sık Bildirilen İlk 10 KDK



Şekil 3.3’de 2019 yılında en sık bildirilen 10 KDK ve bu sayıların sıralamaları ayrıntılı olarak gösterilmiştir. 2019 yılı genel değerlendirilme safhası ele alındığında, BIST 100 endeksinde bulunan 100 şirketin denetçi raporunda bildirilen toplam KDK’nın 224 adet olduğu görülmektedir. 2019 yılında en sık bildirilen 10 KDK’nın toplam bildirilen kilit denetim konularının yaklaşık olarak %83’nü oluşturmaktadır. En çok bildirilen 10 KDK’nın başında hasılatın geldiği görülmektedir. 35 şirketin denetçi raporunda hasılat ile ilgili KDK açıkladığı, bu sayının toplam KDK’lar içerisindeki yerinin ise, yaklaşık olarak %16 ve toplam şirketler içerisindeki payı ise yaklaşık %35 olduğu tespit edilmiştir. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar 31 şirketin denetçi raporlarında KDK’olarak açıklanmış, bu sayıların bildirilen toplam KDK’ların içerisindeki payının yaklaşık olarak % 14 ve toplam şirketler arasındaki payının %31 olduğu görülmektedir.

Tablo 3.16: 2019 Yılı En Çok Karşılaşılan 10 KDK'nın Dört Büyük Denetim Şirketi Açısından İncelenmesi

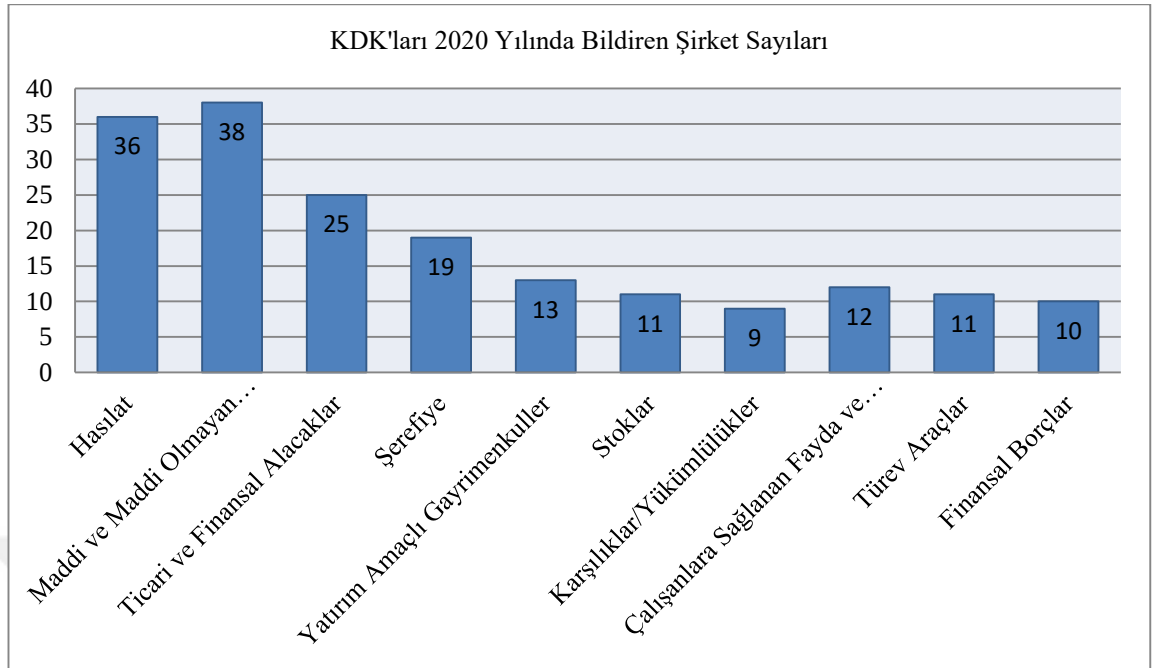
Kilit Denetim Konuları	PWC	E & Y	DELOİTTE	KPMG	TOPLAM
Hasılat	5	1	6	10	22
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	6	2	2	6	16
Ticari ve Finansal Alacaklar	6	3	0	4	13
TFRS 16 Kiralamalar Standardı	8	4	5	2	19
Şerefiye	6	3	4	4	17
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1	4	2	2	9
Stoklar	2	4	0	1	7
Karşılıklar/Yükümlülükler	6	2	1	1	10
Çalışanlara Sağlanan Fayda ve Hizmetler	5	2	2	1	10
Türev Araçlar	2	4	0	0	6
Toplam	47	29	22	31	129

Tablo 3.16'da 2019 yılında en çok bildirilen 10 KDK'nın "Dört Büyük Denetim Şirketi" açısından incelenmesine yer verilmiştir. BIST 100 şirketlerinin 2019 yılında denetçi raporlarında en çok açıklanan 10 kilit denetim konusunun Dört Büyükler olarak bilinen denetim firmalarının bağımsız denetim raporlarında kaç kez açıklandığı incelenmiştir. 2019 yılında en çok bildirilen KDK'nın 35 adetle hasılat olduğu tespit edilmiş ve bu KDK'nın 22 tanesi "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından bildirilmiştir. Dört Büyük Denetim Şirketi tarafından denetim raporlarında açıklanan KDK'lar sırasıyla TFRS 16 kiralamalar standardı 19 defa, şerefiye 17 defa, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar 16 defa, ticari ve finansal alacaklar 13 defa olduğu tespit edilmiştir.

3.7.19. 2020 Yılı Denetçi Raporlarının Genel Değerlendirmesi

2020 yılında BIST 100 şirketlerinin bağımsız denetim raporlarında açıklanan 218 KDK'nın içerisinde en çok bildirilen 10 konunun ne olduğu incelenmiştir.

Şekil 3.4: 2020 Yılında En Sık Bildirilen İlk 10 KDK



Şekil 3.4’de 2020 yılında en sık bildirilen 10 KDK’nın kaç şirketin denetçi raporunda yer aldığı gösterilmiştir. 2020 yılında en sık bildirilen 10 KDK’nın toplam bildirilen kilit denetim konularının yaklaşık olarak %84’nü oluşturduğu görülmektedir. Şirketler tarafından 2020 yılında en çok bildirilen KDK’nın 38 adetle maddi ve maddi olmayan duran varlıklar olduğu görülmektedir. Bu KDK toplam bildirilen KDK’ların %17 ve toplam şirketler içerisindeki payının ise %38 olduğu tespit edilmiştir. İkinci en çok bildirilen KDK’nın hasılat olduğu görülmektedir. Bu KDK şirketlerin bağımsız denetim raporlarında 36 defa açıklanmış, bu sayının toplam bildirilen KDK’lar arasındaki payının yaklaşık %17 ve toplam şirketler arasındaki payının %36 olduğu tespit edilmiştir. Üçüncü sırada ticari ve finansal alacaklar yer almaktadır. 25 denetçi raporunda açıklanan bu sayının toplam KDK’lar arasındaki payının %11 ve toplam şirket sayılarının arasındaki payının ise %25 olduğu görülmektedir.

Tablo 3.17: 2020 Yılı En Çok Karşılaşılan 10 KDK'nın Dört Büyük Denetim Şirketi Açısından İncelenmesi

Kilit Denetim Konuları	PWC	E & Y	DELOİTTE	KPMG	TOPLAM
Hasılat	6	2	6	9	23
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	7	9	6	5	27
Ticari ve Finansal Alacaklar	9	2	1	3	15
Şerefiye	6	4	4	5	19
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	3	2	0	2	7
Stoklar	1	2	1	0	4
Karşılıklar/Yükümlülükler	5	2	1	1	9
Çalışanlara Sağlanan Fayda ve Hizmetler	6	2	1	2	11
Türev Araçlar	1	8	0	2	11
Finansal Borçlar	4	0	1	2	7
Toplam	48	33	21	31	133

Tablo 3.17’de bildirilen KDK’ların “Dört Büyük Denetim Şirketi” tarafından bağımsız denetim raporlarında kaç defa açıklandığı gösterilmiştir. 2020 yılı BIST 100 şirketlerin bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen 10 KDK’nın Dört Büyük Denetim Şirketi tarafından kaç kez açıklandığı incelenmiştir. 2020 yılında en çok bildirilen KDK’nın 38 adetle maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, Dört Büyük Denetim Şirketi tarafından 27 bağımsız denetim raporunda bildirilmiştir. 36 şirket tarafından KDK olarak bildirilen hasılat Dört Büyük Denetim Şirketi tarafından 23 defa bildirilmiştir. 2020 yılında üçüncü en çok bildirilen KDK’nın 25 defa bildirilmiş olması ile ticari ve finansal alacaklar olduğu görülmektedir. Bu KDK’nın “Dört Büyük Denetim Şirketi” tarafından ise bağımsız denetim raporlarında 15 defa bildirildiği görülmektedir.

SONUÇ

2000'li yılların başında, önce ABD’de ardından diğer gelişmiş ülkelerde yaşanan işletme skandalları, denetime olan güveni sarsmış ve bağımsız denetim alanında bazı köklü yapıları beraberinde getirmiştir. Bu skandallar incelendiğinde denetçilerin denetimle ilgili standartları tam olarak uygulamadıkları ve denetledikleri şirketlere danışmanlık hizmeti verdikleri, bu nedenle düzenledikleri denetim raporlarının gerçek durumu yansıtmadığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporlarının yatırımcı tarafların gereksinimlerini karşılayacak kadar yeterli bilgi içermemesi, bağımsız denetim raporlarının kalitesinin gündeme alınmasını gerektiren önemli bir sorunsal konu olmuştur. Bu sorunsal konunun gerçek sebebi, bağımsız denetçinin iletmek istediği mesajın potansiyel yatırımcıların algıladığı mesajdan farklı olmasıdır. Algıdaki bu farklılık yanlış yatırıma, kaynakların hatalı tahsisine ve dolayısıyla denetime olan güvende bir düşüşe neden olmuştur. Bu nedenle bağımsız denetim raporları oldukça karmaşıklaşmış ve yoruma açık duruma gelmiştir. Gerçekleştirilen denetim kapsamında şeffaflığı daha da artırmak ve bağımsız denetim raporlarının bu raporlara ihtiyaç duyan bilgi kullanıcıları ile olan iletişiminin değerini artırmak için PCAOB ve IAASB, 2011 yılında Denetçi Raporu Projesi başlatmış ve bunun sonucunda ISA 701 Kilit Denetim Konuları Standardını Ocak 2015’te yayımlamıştır. Türkiye’de ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKGK) tarafından gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı” 9 Mart 2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kilit denetim konularının bağımsız denetim çalışmalarında belirlenmesini ve bağımsız denetim raporlarında bildirilmesini zorunlu kılan bu standart, borsaya kayıtlı şirketlerin Ocak 2017 tarihinde ve sonraki hesap dönemlerinin denetimine başlandığı tarihten itibaren uygulanmaktadır.

Bu kapsamda bağımsız denetçi raporunda yapılan en önemli değişiklik, bağımsız denetçinin denetim sırasında dikkat ettiği en önemli husus olan Kilit Denetim Konularının (KDK) bağımsız denetim raporuna dahil edilmesi olmuştur. Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının açıklanmasının temel amacı, yapılan denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak düzenlenen bağımsız denetim raporunun bilgi kullanıcıları ile iletişim değerini artırmaktır.

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardının 2017’de yürürlüğe konulmasıyla birlikte, kilit denetim konuları

araştırmacıların ilgi odağına çevrilmiş ve bu konuya ilişkin literatür çalışmaları hızlı bir şekilde gelişmiştir. Araştırmamız BIST 100 endeksinde faaliyet gösteren şirketlerin 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin bağımsız denetim raporlarının detaylı olarak incelenmesine dayanmaktadır. Ulusal çalışmalar incelendiğinde, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardına yönelik birçok çalışma yapıldığı görülmüştür. Fakat BIST 100 şirketlerini kapsamlı ve yıllar itibariyle karşılaştırmalı olarak ele alan herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

Bu çalışma, 2019 ve 2020 yıllarında BIST 100 endeksinde faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının sektörler, bağımsız denetim firmaları, görüş türü ve diğer faktörler dikkate alınarak detaylı analizini içermektedir. Hangi konuların sektörler bazında ve yıllara göre en sık açıklanan kilit denetim konuları olduğu, bağımsız denetim raporlarında kaç farklı konunun kilit denetim konusu olarak açıklandığı, Dört Büyük olarak bilinen denetim firmalarının hangi konuları kilit denetim konusu olarak açıkladığı gibi konular tespit edilmiştir. Kapsamlı bir inceleme olması ve iki yıl arasında karşılaştırma yapılmasına olanak sağlaması nedeniyle çalışma sonuçlarının gelecekteki çalışmalara ve ilgililere rehberlik edeceğine inanılmaktadır.

Araştırma kapsamında BIST 100 endeksinde faaliyet gösteren 100 şirketin 2019 yılı bağımsız denetim raporları incelenmiş, toplam 224 adet KDK bildirdikleri tespit edilmiştir. 2020 yılında BIST 100 endeksinde faaliyet gösteren 100 şirketin bağımsız denetim raporlarında bildirdikleri toplam KDK sayısı 218 olarak tespit edilmiştir. 2019 ve 2020 yıllarında incelemeye tabi tutulan BIST 100 şirketleri 9 farklı sektörden oluşmuştur. Bağımsız denetim raporları incelendiğinde 2019 yılında BIST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin % 75'inin "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından, %25'inin ise "diğer" denetim firmaları tarafından denetlendiği tespit edilmiştir. 2020 yılında ise BIST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin %79'unun "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından, % 21'inin "diğer" denetim firmaları tarafından denetlendiği anlaşılmıştır. 2019 ve 2020 yıllarında BIST 100 endeksinde faaliyet gösteren şirketlerin en çok yer aldığı sektörlerin imalat ve mali kuruluşlar olduğu, bu iki sektörde yer alan şirket sayısının toplam inceleme kapsamına alınan şirket sayısının yaklaşık olarak %73'ünü oluşturduğu tespit edilmiştir.

2019 yılında BIST 100 endeksinde faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetçi raporlarından %89'unun "olumlu görüş" %11'nin ise "sınırlı olumlu görüş"

içerdiği belirlenmiştir. 2020 yılında ise 100 bağımsız denetçi raporundan %87'si “olumlu görüş” bildirilirken, %13'nün bağımsız denetçi raporunda “sınırlı olumlu görüş” bildirildiği tespit edilmiştir. 2019 yılında ilgili şirketlerin bağımsız denetim raporlarının 28 tanesi bir, 34 tanesi iki, 28 tanesi üç, 7 tanesi dört, 2 tanesi beş ve 1 tanesi 6 konuyu kilit denetim konusu olarak raporlamıştır. 2020 yılında ise şirketlerin 32 tanesi bir, 34 tanesi iki, 22 tanesi üç, 9 tanesi dört, 2 tanesi beş ve 1 tanesi 6 konuyu kilit denetim konusu olarak bildirmiştir.

Araştırma sonuçlarına göre 2019 yılında en çok bildirilen kilit denetim konusunun 35 adetle hasılat olduğu, bu sayının toplam KDK'lar içerisindeki yerinin yaklaşık olarak %16 olduğu görülmüştür. 2020 yılında ise 38 bağımsız denetim raporunda en çok maddi ve maddi olmayan duran varlıkların kilit denetim konusu olarak bildirildiği, bu sayının toplam bildirilen KDK'ların %17'lik bir bölümünü oluşturduğu tespit edilmiştir. 2019 yılı sektörler açısından değerlendirildiğinde, hasılat konusunun en sık bildirildiği sektörlerin imalat, mali kuruluşlar, teknoloji, toptan ve perakende ticaret, lokanta ve oteller, ulaştırma ve depolama ve haberleşme olduğu; 2020 yılında ise maddi ve maddi olmayan duran varlıklar konusunun en sık yer aldığı sektörlerin imalat, elektrik, gaz ve su, madencilik ve taş ocaklığı, mali kuruluşlar ve teknoloji olduğu belirlenmiştir. 2019 yılında ikinci en çok bildirilen KDK'nın maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, 31 şirketin bağımsız denetim raporunda KDK olarak açıklanmış ve bu sayıların bildirilen toplam KDK'ların içerisindeki payı yaklaşık olarak % 14'tür. 2020 yılında ise ikinci en çok bildirilen KDK'nın hasılat olduğu görülmektedir. Bu konu şirketlerin bağımsız denetim raporlarında 36 defa açıklanmış, bu sayının toplam bildirilen KDK'lar arasındaki payının yaklaşık %17 olduğu belirlenmiştir. 2019 yılı sektörler açısından değerlendirildiğinde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar konusunun en sık bildirildiği sektörlerin imalat, madencilik ve taş ocaklığı, mali kuruluşlar ve teknoloji olduğu; 2020 yılında ise hasılat konusunun en sık yer aldığı sektörlerin imalat, mali kuruluşlar, teknoloji, toptan ve perakende ticaret, lokanta ve oteller ve ulaştırma, depolama ve haberleşme olduğu tespit edilmiştir. 2019 ve 2020 yılında üçüncü en sık bildirilen kilit denetim konusunun ticari ve finansal alacaklar olduğu görülmüştür. Ticari ve finansal alacaklar, 2019 yılında 28 şirketin bağımsız denetim raporunda KDK olarak açıklanmıştır ve bu sayıların bildirilen toplam KDK'ların içerisindeki payının yaklaşık olarak %12 olduğu belirlenmiştir. 2020 yılında ise bu konunun 25 denetim raporunda kilit denetim konusu olarak belirlendiği, bu

sayının da bildirilen toplam KDK'lar içerisindeki payının yaklaşık olarak %11 olduğu tespit edilmiştir. 2019 ve 2020 yılı sektörler açısından değerlendirildiğinde, ticari ve finansal alacaklar konusunun en sık bildirildiği sektörlerin imalat ve mali kuruluşlar olduğu belirlenmiştir. Bu sektörler her iki yıl için benzer sayıda ticari ve finansal alacaklar konusunu KDK olarak belirlemiştir. 2019 yılında dördüncü en sık bildirilen kilit denetim konusunun 25 adetle TFRS 16 kiralamar standardı olduğu, bu sayının toplam KDK'lar içerisindeki yerinin yaklaşık olarak %11 olduğu gözlemlenmiştir. 2020 yılında ise 19 bağımsız denetim raporunda şerefiye konusunun KDK olarak bildirildiği, bu sayının toplam bildirilen KDK'lar arasındaki payının yaklaşık %9 olduğu belirlenmiştir. 2019 yılı sektörler açısından değerlendirildiğinde, TFRS 16 kiralamar standardı konusunun en sık bildirildiği sektörlerin imalat, mali kuruluşlar, toptan ve perakende ticaret, lokanta ve oteller, ulaştırma ve depolama ve haberleşme olduğu, 2020 yılında ise şerefiye konusunun en sık yer aldığı sektörlerin imalat ve mali kuruluşlar olduğu tespit edilmiştir.

2019 yılında en sık bildirilen 10 KDK'nın toplam bildirilen kilit denetim konularının yaklaşık olarak %83'nü, 2020 yılında ise yaklaşık olarak %84'nü oluşturduğu gözlemlenmiştir. 2019 ve 2020 yılları karşılaştırıldığı zaman en sık bildirilen ilk 10 KDK'nın her iki yıl için de bazı küçük değişiklikler dışında farklılıklar göstermediği tespit edilmiştir. 2019 yılında "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından 129 KDK bildirildiği ve bu konuların toplam bildirilen konular arasındaki payının yaklaşık olarak %58 olduğu saptanmıştır. 2020 yılında ise "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından 133 KDK bildirildiği ve bu konuların toplam KDK arasındaki payının yaklaşık olarak %61 olduğu tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin 2020 yılı hesap dönemine ilişkin bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları Covid-19 yönünden incelendiğinde, şirketlerin sadece 13'ünün bağımsız denetçi raporlarının farklı bölümlerinde Covid-19'un etkilerine yer verildiği tespit edilmiştir. Covid-19 ile ilgili açıklama yapılan bölümler; dikkat çekilen husus, kilit denetim konuları ve kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığı bölümleridir. Dikkat çekilen hususlar bölümünde, sadece üç şirketin bağımsız denetçi raporlarında Covid-19 gerekçesi ile kilit denetim konuları belirlenmiştir. Covid-19 gerekçesiyle belirlenen kilit denetim konularının imtiyaz sözleşmelerinden doğan haklar, şerefiye, hasılat, yolcu uçuş yükümlülüklerinin ve sık uçuş programı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi ve

teslim bakım karşılıkları olduğu tespit edilmiştir. Dikkat çekilen hususlar bölümünde bildirilen KDK'larda Covid-19 salgınının işletmeleri olumsuz yönde etkilediği şeklinde açıklamalar yapılmıştır. Kilit denetim konuları ve kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığı bölümlerinde ise Covid-19'un etkili olması ile ilgili açıklama yapılmıştır. Dolayısıyla, 2020 yılında Covid-19 gerekçesiyle üç şirket kilit denetim konusu belirlemiştir. 2020 yılı BIST 100 şirketlerinin denetim raporlarında Covid-19 gerekçesi ile KDK bildiren şirket sayısının toplam şirketlere oranının sadece %3 düzeyinde olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle, 2020 yılında Covid-19 salgının BIST 100 endeksinde yer alan şirketlerin belirlediği KDK'ları önemli derecede etkilemediğini söylemek mümkündür.

Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre 2019 yılında şirketlerin %75'i, 2020 yılında ise %79'u "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından denetlenmiştir. 2019 yılında denetçi raporlarının %89'u "olumlu görüş", %11'i "sınırlı olumlu görüş" bildirirken, 2020 yılında 100 denetçi raporlarının %87'sinin "olumlu görüş", %13'ünün "sınırlı olumlu görüş" bildirdiği tespit edilmiştir. 2019-2020 yıllarında en çok şirketin bulunduğu sektörlerin sırasıyla imalat ve mali kuruluşlar olduğu, en çok bildirilen kilit denetim konularının sırasıyla hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, ticari ve finansal alacaklar, TFRS 16 kiralama standardı ve şerefiye olduğu tespit edilmiştir.

Bu çalışmada, çok kısa bir süredir yürürlükte olan ve bağımsız denetim literatüründe yeni bir yer edinmeye başlayan BDS 701'in BIST 100 endeksinde faaliyet gösteren şirketlerin çeşitli yönlerden uygulamasına yer verilmiş ve temel sonuçlara ulaşılmıştır. BDS 701 alanında yapılan akademik çalışmaların sınırlı sayıda olması dikkate alındığında, bu çalışmanın gelecek dönemlerde yapılacak olan çalışmalara katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca, bu konunun farklı sektörler ve farklı ülkelerin borsalarında işlem gören şirketler üzerinde uygulanması durumunda ortaya çıkacak olan yeni çalışmalar, literatüre katkı sağlayacaktır.



EKLER

Ek 1: 2019 Yılı Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Dağılımları

2019 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU İNCELENEN BIST 100 FİRMALARININ KDK DAĞILIMLARI						
S.N	Firma Adı	Sektörler	Bağımsız Denetim Firması	Denetim Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
1	Adese Alışveriş Merkezleri Ticaret A.Ş.	Gayrimenkul Faaliyetleri	Arılar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Maddi Duran varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme
						Uzun ve Kısa Vadeli Borçlanmalar
2	Ag Anadolu Grubu Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi
						Aşamalı Olarak Bedel Transferi Olmaksızın Gerçekleştirilen İşletme Birleşmesi Sonucu Şerefiyenin Yeniden Ölçülmesi
3	Akbank T.A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	Kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü
						Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi
4	Akiş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi ve açıklanan önemli bilgiler
						Stoklar
			Ernst & Young-Güney Bağımsız			Stok değer düşüklüğü
						DowAksa Advanced Composites

5	Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.	İmalat	Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Holdings BV'nin ("DowAksa") geri kazanılabilirliği Ticari alacaklar - Değer düşüklüğü
6	Aksa Enerji Üretim A.Ş.	Elektrik, Gaz ve Su	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	İlişkili olmayan taraflardan ticari alacakların değer düşüklüğü Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi
7	Alarko Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi
8	Alarko Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Bdo Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın Kaydedilmesi Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi Doğalgaz Çevrim Santrallerinde Değer Düşüklüğü
9	Alcatel Lucent Teletaş Telekomünikasyon A.Ş.	Teknoloji	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın muhasebeleştirilmesi
10	Alkim Alkali Kimya A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
11	Anadolu Cam Sanayii A.Ş.	İmalat	Anıl Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	2	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği Hasılatın kaydedilmesi
			Deloitte-Drt			Şerefiye ve Sınırsız

12	Anadolu Efes Biraçılık ve Malt Sanayii A.Ş.	İmalat	Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi
13	Arçelik A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	4	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği Stok değer düşüklüğü karşılığı Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri TFRS 16, Kiralamalar Standartının uygulanması ve konsolide finansal tablolar ve konsolide finansal tablolara ilişkin notlara etkileri
4	Ard Grup Bilişim Teknolojileri A.Ş.	Teknoloji	Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıkların testi
15	Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Teknoloji	Yeditepe Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılat - Zamana Yayıllı Hasılatın Muhasebeleştirilmesi Aktifleşen Geliştirme Maliyetleri
16	Bagfaş Bandırma Gübre Fabrikaları A.Ş.	İmalat	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
17	Bera Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Engin Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	4	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi Finansal Yatırımların Değerlemesi Kıdem Tazminatı Karşılığı
						Hasılatın denetimi

18	Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	TFRS 16, Kiralamalar Standardının uygulanması, konsolide finansal tablolara ve konsolide finansal tablolara ilişkin dipnotlara etkileri
19	Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	TFRS 16'nın uygulanmasına ilişkin muhasebe politikaları, tahminler, varsayımlar
20	Borusan Yatırım ve Pazarlama A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerinin hesaplanması
21	Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın muhasebeleştirilmesi Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
22	Bursa Çimento Fabrikası A.Ş.	İmalat	Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği Stoklar ve değerlemesi
23	Coca-Cola İçecek A.Ş.	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Şerefiye ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğünün ölçülmesi
24	Çelebi Hava Servisi A.Ş.	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	TFRS 16 Kiralamalar Standardına Geçiş ve Kullanım Hakkı Varlıklarının ve Kiralama Yükümlülüklerinin Konsolide Finansal Tablolarda Gösterimi Türkiye Finansal Raporlama

						Yorumlama Komitesi ("TFRYK") 12 Kapsamında Muhasebeleştirilen "İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları" ile "Yap-İşlet-Devret Yatırımları"
25	Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	İmalat	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	3	İlişkili Taraf İşlemleri Ticari Alacaklar Ticari Borçlar
26	Çemtaş Çelik Makina Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Stoklar ve Değerlemesi
27	Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Şerefiye değer düşüklüğü testi
28	Deva Holding A.Ş.	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri Stok değer düşüklüğü
29	Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan bayi sözleşmeleri Gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller
30	Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Garanti gider karşılığı TFRS 16, Kiralamalar Standardının uygulanması ve konsolide finansal tablolara ve konsolide finansal tablolara ilişkin notlara etkileri
			Ernst & Young-Güney			

31	Ege Endüstri Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	İşletme birleşmesi
32	Eis Eczacıbaşı İlaç, Sınai ve Finansal Yatırımlar Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Finansal Yatırımlar - Eczacıbaşı Holding A.Ş. gerçeğe uygun değer hesaplaması
33	Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın kaydedilmesi
34	Enerjisa Enerji A.Ş.	Elektrik, Gaz Ve Su	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	5	TFRS Yorum 12 - Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri Taşınan vergi zararları üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliği Şerefiye değer düşüklüğü testi Görevli tedarik şirketlerinin gelirlerin muhasebeleştirilmesi Ticari alacaklar değer düşüklüğü karşılıkları
35	Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.	İnşaat ve Bayındırlık	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın muhasebeleştirilmesi Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi
36	Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	1	Dövizli İşlemler

37	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın kaydedilmesi TFRS 16, Kiralamalar Standardının uygulanması ve konsolide finansal tablolar ve konsolide finansal tablolara ilişkin notlara etkileri
38	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	3	Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi Garanti Gider Karşılığı TFRS 16, Kiralamalar Standardı'nın uygulanması ve finansal tablolar ve finansal tablolara ilişkin notlara etkileri
39	Global Yatırım Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Şerefiye Değer düşüklüğünün ve Liman İşletme Haklarının Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi TFRS 16 Kiralamalar Standardının ilk uygulaması
40	Gözde Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	1	Finansal yatırımların değerlemesi ve açıklanan önemli bilgiler
41	Gübre Fabrikaları T.A.Ş.	İmalat	Engin Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Yatırım teşviklerinden ve geçmiş yıl vergi varlıkları zararlarından oluşturulan ertelenmiş
42	Güneş Sigorta A.Ş	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci	Olumlu	1	Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş tazminat bedellerinin

			Mali Müşavirlik A.Ş.			tahmini
43	Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Krediler ve kiralama işlemlerinden alacaklara ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi
44	Hektaş Ticaret T.A.Ş.	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın muhasabeleştirilmesi Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği İşletme birleşmeleri
45	İndeks Bilgisayar Sistemleri Mühendislik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Teknoloji	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	3	Ticari Alacaklar Stoklar ve Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Ticari Borçlar
46	İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma Ve Üretim A.Ş.	Madencilik Ve Taş Ocaklığı	Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	Aktifleştirilen Maden Varlıkları Yasal Riskler
47	İskenderun Demir Ve Çelik A.Ş.	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın kaydedilmesi TFRS 16, Kiralamalar Standartının uygulanması ve finansal tablolar ve finansal tablolara ilişkin notlara etkileri
48	İş Finansal Kiralama A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standartının muhasabeleştirilmesi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolarda yer alması ve ilgili önemli açıklamalar
49	İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest	Olumlu	2	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tablolardaki gösterimi ve açıklanan önemli

			Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.			bilgiler
						Stoklar
50	İş Yatırım Menkul Değerler A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Türev finansal araçlar
51	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın muhasebeleştirilmesi İlişkili olmayan tarafardan ticari alacakların değer düşüklüğü Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi
52	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması
53	Karsan Otomotiv Sanayii Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	Garanti Karşılığı Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri
54	Kartonsan Karton Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	4	Ticari Alacaklar Stoklar Maddi Duran Varlıklar Hasılat
55	Kerevitaş Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri
						Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklara

56	Koç Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	4	ilişkin değer düşüklüğü testleri
						Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. ("YKB") -Kredi ve alacakların değer düşüklüğü
						TFRS 16,Kiralamalar Standardının uygulanması ve konsolide finansal tablolar ve konsolide finansal tablolara ilişkin notlara etkileri
57	Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	<u>Hasılatın Muhasebeleştirilmesi</u> İşletme birleşmeleri ve Şerefiye değer düşüklüğü
58	Koza Altın İşletmeleri A.Ş.	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	Aktifleştirilen Maden Varlıkları Yasal Riskler
59	Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş.	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	Aktifleştirilen Maden Varlıkları Yasal Riskler
60	Logo Yazılım Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Teknoloji	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın kaydedilmesi
						Şerefiye değer düşüklüğü testi
						İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıkların testi
61	Mardin Çimento Sanayii Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın kaydedilmesi
		Toptan Ve	Kpmg			Perakende satış gelirlerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi

62	Mavi Giyim Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	4	Stok değer düşüklüğü karşılığı Şerefiye değer düşüklüğü karşılığı TFRS 16 Kiralamalar Standardının İlk Uygulaması
63	Migros Ticaret A.Ş.	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	TFRS 16, Kiralamalar standardının uygulanması ve önemli tahmin ve varsayımların değerlendirilmesi Şerefiye değer düşüklüğü testi
64	Net Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim Ve Smm A.Ş.	Olumlu	5	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği Maddi Duran Varlıklarda Ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme Hasılatın kaydedilmesi Kiralamalar
65	Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.	Elektrik, Gaz Ve Su	Rasyonel Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme metodu ile muhasebeleştirilmesi
66	Otokar Otomotiv Ve Savunma Sanayi A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Garanti Giderleri Karşılığı TFRS 16, Kiralamalar Standardı'nın uygulanması ve konsolide finansal tablolar ve konsolide finansal tablolara ilişkin notlara etkileri
67	Parsan Makina Parçaları Sanayii A.Ş.	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın muhasebeleştirilmesi Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi
68	Pegasus Hava	Ulaştırma, Depolama	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve	Olumlu	3	Teslim bakım karşılıkları TFRS 16 Kiralamalar

	Taşımacılığı A.Ş.	Ve Haberleşme	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.			Standardına geçiş Hasılatın muhasabeleştirilmesi
69	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Devam etmekte olan vergi davalarına ilişkin koşullu borçlar ve açıklamalar
70	Rta Laboratuvarları Biyolojik Ürünler İlaç Ve Makine Sanayi Ticaret A.Ş.	İmalat	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim Ve Smmm A.Ş.	Olumlu	2	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği Stoklar ve Değerlemesi
71	Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	4	Ticari Alacaklar Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi Finansal Borçlar Hasılat
72	Sasa Polyester Sanayi A.Ş.	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın Dönemselliği Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlıkları Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi
73	Selçuk Ecza Deposu Ticaret Ve Sanayi A.Ş.	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	1	Ticari Alacaklar
74	Soda Sanayii A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Stok değerlendirme yöntemi
75	Şekerbank T.A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik	Sınırlı Olumlu	2	Kredilere ilişkin sınıflama ve değer düşüklüğü Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler

			A.Ş.			
76	Şok Marketler Ticaret A.Ş.	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Şerefiye değer düşüklüğü testi
						TFRS 16 Kiralamalar standardının ilk uygulanması
77	Tav Havalimanları Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	TFRS 16 Kiralamalar Standardına geçiş ve kullanım hakkı varlıklarının ve kiralama yükümlülüklerinin konsolide finansal tablolarda gösterimi
						TAV Tunus'taki İmtiyaz Sözleşmelerinden Doğan Haklar'ın geri kazanılabilirliği
78	Tekfen Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Bdo Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın kaydedilmesi
						İnşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatın, kar marjının, devam eden inşaat işlerinden doğan sözleşme varlıkları ve devam eden inşaat işlerinden doğan sözleşme yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi
79	Teknosa İç Ve Dış Ticaret A.Ş.	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	4	Hasılatın muhasebeleştirilmesi
						Ertelemiş vergi varlığının değerlendirilmesi
						Finansal durum-Şirket'in sermayesinin karşılıksız kalıp kalmadığına veya borca batık olup olmadığına ilişkin tespit ve yönetim organı değerlendirmeleri
						TFRS 16 Kiralamalar Standardının ilk uygulaması
	Tofaş Türk		Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve			Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri
						Garanti karşılığı

80	Otomobil Fabrikası A.Ş.	İmalat	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Finans sektörü faaliyetlerinden alacaklar
81	Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi
82	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Karşılıklar ve koşullu borçlar
						Hasılatın muhasebeleştirilmesi
						Türev araçların ölçülmesi
83	Tümosan Motor Ve Traktör Sanayi A.Ş.	İmalat	Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın Kaydedilmesi
84	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Yeniden değerlendirme modeli ile muhasebeleştirilen arsa ve arazilerin gerçeğe uygun değeri
85	Türk Hava Yolları A.O.	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın, yolcu uçuş yükümlülüğünün ve Sık Uçuş Programı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi
						Uçakların parçalara ayrılarak muhasebeleştirilmesi
						TFRS 16 Kiralamalar Standardının İlk Uygulaması
86	Türk Telekomünikasyon A.Ş.	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	6	Hasılatın muhasebeleştirilmesi
						TFRS 16 Kiralamalar standardı ilk uygulaması
						İhtilaflar, davalar ve koşullu borçlar
						Ertelenmiş vergi varlığının değerlendirilmesi
						Şerefiye ile maddi ve maddi olmayan diğer duran varlık gruplarındaki değer

						düşüklüğü
87	Türk Traktör Ve Ziraat Makineleri A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Garanti gider karşılıkları
88	Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	3	İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülen kredilere ilişkin değer düşüklüğü Finansal araçların ölçülmesi (gerçeğe uygun değer hiyerarşisi Seviye 3 olarak belirlenen finansal araçlar) Emeklilik planları
89	Türkiye Halk Bankası A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler Bilgi teknolojileri denetimi
90	Türkiye İş Bankası A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	3	TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardı kapsamında finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ile ilgili önemli açıklamalar Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler Türev Finansal Araçlar
91	Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	3	TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardına göre finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ile ilgili önemli açıklamalar TSKB A.Ş. Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Vakfı Sandığı

						Türev Finansal Araçlar
92	Türkiye Şişe Ve Cam Fabrikaları A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Şerefiye değer düşüklüğü testi Riskten korunma muhasebesinin uygulanmaya başlanması Yatırım teşviklerinden ve geçmiş yıl zararlarından oluşturulan ertelenmiş vergi varlıkları
93	Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	3	Krediler ve Alacaklara ilişkin TFRS 9 "Finansal Araçlar Standardı" ("TFRS 9") çerçevesinde beklenen kredi zarar karşılığı Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi
94	Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Satılmaya hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değeri Şerefiye ve yeniden edinilmiş hakların değer düşüklüğü testi Bina ve arazilerin gerçeğe uygun değeri
95	Verusa Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için yapılan değerlendirme çalışmaları Hidroelektrik santralinin gerçeğe uygun değer tespiti
96	Vestel Beyaz Eşya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Arazi ve arsalar ile binalar ve yerüstü düzenlerinin gerçeğe uygun değerleri
97	Vestel Elektronik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest	Olumlu	2	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği Özkaynak Yöntemiyle

			Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.			Muhasebeleştirilen Yatırımlara İlişkin Değer Düşüklüğü
98	Yapı Ve Kredi Bankası A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Kredilere ilişkin beklenen kredi zarar karşılığı Emekli Sandığı yükümlülüklerinin değerlemesi
99	Yataş Yatak ve Yorgan Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Aday Bağımsız Denetim ve serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	TFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" TFRS 16 "TFRS 16, Kiralamalar" standardının uygulanması
100	Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.	Elektrik, Gaz Ve Su	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Şerefiye değer düşüklüğü testi Nakit akış riskinden korunma işlemleri Mahsup edilebilir mali zararlar üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilme imkanı

Ek 2: 2020 Yılı Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Dağılımları

2020 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU İNCELENEN BIST 100 FİRMALARININ KDK DAĞILIMLARI						
S.N	Firma Adı	Sektörler	Bağımsız Denetim Firması	Denetim Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
1	Adese Alışveriş Merkezleri Ticaret A.Ş.	Gayrimenkul Faaliyetleri	Arılar Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme
						Uzun ve Kısa Vadeli Borçlanmalar
2	Ag Anadolu Grubu Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş. Konsolide Finansal Tablolarında Yer Alan Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi
						Migros Ticaret A.Ş.'ye İlişkin Şerefiye Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi
3	Akbank T.A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc - Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	Kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü
						Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi
4	Akçansa Çimento Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Şerefiye değer düşüklüğü testleri
						Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerinin hesaplanması
5	Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci	Olumlu	2	DowAksa Advanced Composites Holdings BV ("DowAksa") yatırımının geri

			Mali Müşavirlik A.Ş.			kazanılabilirliği
						Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
6	Aksa Enerji Üretim A.Ş.	Elektrik, Gaz Ve Su	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü
7	Alarko Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi
8	Alarko Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Bdo Denet Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın Kaydedilmesi Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi Doğalgaz Çevrim Santrali Değer Düşüklüğü
9	Alkim Alkali Kimya A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
10	Anadolu Efes Biracılık Ve Malt Sanayii A.Ş.	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi
11	Arçelik A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali	Olumlu	3	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği Stok değer düşüklüğü karşılığı Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer

			Müşavirlik A.Ş.			düşüklüğü testleri
12	Ard Grup Bilişim Teknolojileri A.Ş.	Teknoloji	Eren Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	2	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıkların testi
13	Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Teknoloji	Yeditepe Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılat - Zamana Yayılı Hasılatın Muhasebeleştirilmesi Aktifleşen Geliştirme Maliyetleri
14	Aygaz A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
15	Bagfaş Bandırma Gübre Fabrikaları A.Ş.	İmalat	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
16	Bera Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Eren Bağımsız Denetim A.Ş.	Sınırlı Olumlu	4	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi Finansal Yatırımların Değerlemesi Kıdem Tazminatı Karşılığı
17	Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	TFRS 16, Kiralamalar Standardına geçiş ve kullanım hakkı varlıklarının ve kiralama yükümlülüklerinin konsolide finansal tablolarda gösterimi Hasılatın muhasebeleştirilmesi
18	Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik	Olumlu	1	Hasılatın denetimi

			A.Ş.			
19	Borusan Yatırım Ve Pazarlama A.Ş.	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	İştiraklerin gerçeğe uygun değerinin tespiti
20	Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın muhasebeleştirilmesi
						Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
21	Coca-Cola İçecek A.Ş.	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Şerefiye ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğünün ölçülmesi
22	Çelebi Hava Servisi A.Ş.	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Kullanım Hakkı Varlıklarının ve Kiralama Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Konsolide Finansal Tablolarda Gösterimi
23	Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	İmalat	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	3	İlişkili Taraf İşlemleri
						Ticari Alacaklar
						Ticari Borçlar
24	Çemtaş Çelik Makina Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	1	Stoklar ve Değerlemesi

25	Çimsa Çimento Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Şerefiyelere ilişkin değer düşüklüğü
						Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
						Satış amaçlı elde tutulan duran varlık gruplarının satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinin tespiti
26	Deva Holding A.Ş.	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri
						Stok değer düşüklüğü
27	Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan bayi sözleşmeleri
						Gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller
28	Doğuş Otomotiv Servis Ve Ticaret A.Ş.	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Garanti gider karşılığı
29	Ege Endüstri Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Müşterek yönetime tabii işletmenin muhasebeleştirilmesi
						Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
30	Eis Eczacıbaşı İlaç, Sınai Ve Finansal Yatırımlar Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Finansal Yatırımlar - Eczacıbaşı Holding A.Ş. gerçeğe uygun değer hesaplaması
31	Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci	Olumlu	1	Hasılatın kaydedilmesi

			Mali Müşavirlik A.Ş.			
32	Enerjisa Enerji A.Ş.	Elektrik, Gaz Ve Su	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	5	TFRS Yorum 12 - Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri Taşınan vergi zararları üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliği Şerefiye değer düşüklüğü testi Görevli tedarik şirketlerinin gelirlerin Muhasebeleştirilmesi Ticari alacaklar değer düşüklüğü karşılıkları
33	Enka İnşaat Ve Sanayi A.Ş.	İnşaat Ve Bayındırlık	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	İnşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi
34	Erbosan Erciyas Boru Sanayii Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	1	Gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilen arsa, bina, makineler ve yatırım amaçlı gayrimenkuller
35	Ereğli Demir Ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın kaydedilmesi
36	Esenboğa Elektrik Üretim A.Ş.	Elektrik, Gaz Ve Su	Köker Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	2	Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme metodu ile muhasebeleştirilmesi Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin

						Muhasebeleştirilmesi
37	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi
						Garanti Gider Karşılığı
38	Global Yatırım Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi
						Şerefiye değer düşüklüğünün ve liman işletme haklarının değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi
						Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi
39	Goodyear Lastikleri T.A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
40	Gözde Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Finansal yatırımların değerlemesi ve açıklanan önemli bilgiler
41	Gübre Fabrikaları T.A.Ş.	İmalat	Eren Bağımsız Denetim A.Ş.	Sınırlı Olumlu	3	Stoklar
						Yatırım teşviklerinden ve geçmiş yıl vergi varlıkları zararlarından oluşturulan ertelenmiş vergi varlıkları
						Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
42	Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci	Olumlu	2	Finans sektörü faaliyetlerinden alacaklara ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen beklenen

			Mali Müşavirlik A.Ş.			zarar karşılıkları
						Emekli Sandığı yükümlülüklerinin değerlemesi
43	Hektaş Ticaret T.A.Ş.	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın muhasabeleştirilmesi
						Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği
						İşletme birleşmeleri
44	İndeks Bilgisayar Sistemleri Mühendislik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Teknoloji	Abaküs Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	3	Ticari Alacaklar
						Ticari Borçlar
						Hasılat
45	İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma Ve Üretim A.Ş.	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	1	Aktifleştirilen Maden Varlıkları
46	İskenderun Demir Ve Çelik A.Ş.	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın kaydedilmesi
47	İş Finansal Kiralama A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali 48Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardının muhasabeleştirilmesi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolarda yer alması ve ilgili önemli açıklamalar
48	İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tablolardaki gösterimi ve açıklanan önemli bilgiler
			Ernst &			Stoklar

49	İş Yatırım Menkul Değerler A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Türev finansal araçlar
50	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği
						Arsa ve araziler, yeraltı ve yerüstü düzenleri, binalar ve makineler gerçeğe uygun değer tespiti
51	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması
52	Karsan Otomotiv Sanayii Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Garanti Karşılığı
						Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri
53	Kartonsan Karton Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Gürelİ Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	4	Ticari Alacaklar
						Stoklar
						Maddi Duran Varlıklar
						Hasılat
54	Kerevitaş Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme metodu ile muhasebeleştirilmesi
55	Kervan Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Aday Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci	Olumlu	3	Hasılat
						Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
						Stoklar

			Mali Müşavirlik A.Ş.			
56	Koç Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	6	Aşamalı işletme birleşmesinin muhasabeleştirilmesi Maddi ve sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü testleri Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. ("YKB") - Kredi ve alacakların değer düşüklüğü Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. ("YKB") -Emekli Sandığı ("Sandık") yükümlülüklerine ilişkin karşılıkların muhasabeleştirilmesi
57	Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın muhasabeleştirilmesi Şerefiye değer düşüklüğü
58	Koza Altın İşletmeleri A.Ş. Ticaret A.Ş.	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	1	Aktifleştirilen Maden Varlıkları
59	Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş.	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	1	Aktifleştirilen Maden Varlıkları
60	Logo Yazılım Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Teknoloji	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik	Olumlu	3	Hasılatın kaydedilmesi Şerefiye değer düşüklüğü testi Geliştirme maliyetlerinin

			A.Ş			aktifleştirilmesi
61	Mavi Giyim Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	TFRS 16, Kiralamalar standardının uygulanması ve önemli tahmin ve varsayımların Değerlendirilmesi Stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması
62	Migros Ticaret A.Ş.	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	TFRS 16, Kiralamalar standardının uygulanması ve önemli tahmin ve varsayımların değerlendirilmesi Şerefiye değer düşüklüğü testi
63	Net Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim Ve Smm A.Ş.	Olumlu	4	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme Hasılatın kaydedilmesi
64	Tümosan Motor Ve Traktör Sanayi A.Ş.	İmalat	Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın Kaydedilmesi Maddi Duran Varlıklar
65	Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.	Elektrik, Gaz Ve Su	Eren Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	4	Aktifleştirilen Maden Varlıkları Stokların muhasebeleştirilmesi Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme yöntemi ile muhasebeleştirilmesi
66	Otokar Otomotiv Ve Savunma Sanayi A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali	Olumlu	1	Garanti Giderleri Karşılığı

			Müşavirlik A.Ş.			
67	Oyak Çimento Fabrikaları A.Ş.	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın kaydedilmesi
68	Parsan Makina Parçaları Sanayii A.Ş.	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın muhasebeleştirilmesi
69	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Teslim bakım karşılıkları
						Hasılatın muhasebeleştirilmesi
70	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer tespiti
71	Rta Laboratuvarları Biyolojik Ürünler İlaç Ve Makine Sanayi ,Ticaret A.Ş.	İmalat	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim Ve Smmm A.Ş.	Sınırlı Olumlu	4	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği
						Hasılatın Kaydedilmesi
						Stoklar ve Değerlemesi
						Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değerlemesi
72	Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi Ve Ticaret	İmalat	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız	Olumlu	4	Ticari Alacaklar Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin

	A.Ş.		Denetim Hizmetleri A.Ş.			Belirlenmesi
						Finansal Borçlar
						Hasılat
73	Sasa Polyester Sanayi A.Ş.	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın Dönemselliği
						Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlıkları
						Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi
74	Selçuk Ecza Deposu Ticaret ve Sanayi A.Ş.	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Bdo Denet Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	1	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
75	Şekerbank T.A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülen kredilere ilişkin değer düşüklüğü
						Emeklilik planları
76	Şok Marketler Ticaret A.Ş.	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Şerefiye değer düşüklüğü
						Hasılatın denetimi
77	Tav Havalimanları Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	İmtiyaz Sözleşmelerinden Doğan Haklar'ın ve şerefiyenin geri kazanılabilirliği
78	Tekfen Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi
						İnşaat Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılatın muhasebeleştirilmesi
						Hasılatın muhasebeleştirilmesi
						Hasılatın ve

79	Teknosa İç Ve Dış Ticaret A.Ş.	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	4	tedarikçilerden elde edilen gelirlerin muhasebeleştirilmesi Ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliği TFRS 16 Kiralamalar Standardının uygulaması Finansal durum-Şirket'in sermayesinin karşılıksız kalıp kalmadığına veya borca batık olup olmadığına ilişkin tespit ve yönetim organı değerlendirmeleri
80	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri Garanti karşılığı Finans sektörü faaliyetlerinden alacaklar
81	Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesine ilişkin yapılan değerlendirme çalışmaları
82	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	4	Karşılıklar ve koşullu borçlar Hasılatın muhasebeleştirilmesi Türev araçların ölçülmesi Geçmiş yıllar zararları üzerinden ertelenmiş vergi varlığının yaratılması
83	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Yeniden değerlendirme modeli ile muhasebeleştirilen arsa ve arazilerin gerçeğe uygun değeri Makine, tesis ve cihazların değer

						düşüklüğü testleri
84	Türk Hava Yolları A.O.	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılat, yolcu uçuş yükümlülüklerinin ve sık uçuş programı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi Uçakların bileşenlerine ayrılarak muhasebeleştirilmesi
85	Türk Telekomünikasyon A.Ş.	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	5	Hasılatın muhasebeleştirilmesi İhtilaflar, davalar ve koşullu borçlar Ertelemiş vergi varlığının değerlemesi Şerefiye ile maddi ve maddi olmayan diğer duran varlık gruplarındaki değer düşüklüğü
86	Türk Traktör Ve Ziraat Makineleri A.Ş.	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Garanti gider karşılıkları
87	Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	3	İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülen kredilere ilişkin değer düşüklüğü Finansal araçların ölçülmesi Emeklilik planları
88	Türkiye Halk Bankası A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	Kredilere ilişkin TFRS 9 "Finansal Araçlar Standardı" çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler

89	Türkiye İş Bankası A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	3	TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardı kapsamında finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ile ilgili önemli açıklamalar
						Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler
						Türev Finansal Araçlar
90	Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	3	TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardının finansal tablolara etkisi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ile ilgili önemli açıklamalar
						TSKB A.Ş. Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Vakfı Sandığı
						Türev Finansal Araçlar
91	Türkiye Sigorta A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş tazminat bedelinin tahmini
						İşletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesi
92	Türkiye Şişe Ve Cam Fabrikaları A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Şerefiye değer düşüklüğü testi
						Riskten korunma muhasebesi
93	Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	3	Krediler ve Alacaklara ilişkin TFRS 9 "Finansal Araçlar Standardı" çerçevesinde beklenen kredi zarar karşılığı
						Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi

94	Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıkların gerçeğe uygun değer hesaplamaları Şerefiye ve yeniden edinilmiş hakların değer düşüklüğü testi Bina ve arazilerin gerçeğe uygun değeri
95	Verusa Holding A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için yapılan değerleme çalışmaları Hidroelektrik santrallerinin gerçeğe uygun değer tespiti
96	Vestel Beyaz Eşya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi
97	Vestel Elektronik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	İlişkili olmayan taraflardan ticari alacakların değer düşüklüğü Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımların değer Düşüklüğü
98	Yapı Ve Kredi Bankası A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Kredilere ilişkin beklenen kredi zarar karşılığı Emekli Sandığı yükümlülüklerinin değerlemesi

99	Yataş Yatak Ve Yorgan Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	İmalat	Aday Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	TFRS 15 "Müşteri sözleşmelerinden hasılat"
						Stoklar ve stok değer düşüklüğü karşılığı
100	Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.	Elektrik, Gaz Ve Su	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	4	Geçmiş yıllar mali zararları üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliği
						Riskten korunma muhasebesi
						Şerefiye değer düşüklüğü
						Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme yöntemiyle muhasebeleştirilmesi

KAYNAKÇA

- Ağgöl, S. (2020). *Sürekli Denetim Yaklaşımı :İSO 500 büyük sanayi kuruluşunda bir araştırma* (Yayınlanmış Doktora Tezi). Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Erzurum.
- Akçay, A., ve Bilen, A. (2018). *Denetim kalitesi ve göstergesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(40), 227-256.
- Akdağ, S. (2015). *Türkiye'de bağımsız denetim ve bir denetim örneği* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Mersin.
- Akdoğan, N., & Bülbül, S. (2019). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinde BIST 100 şirketlerindeki ilk uygulama sonuçlarının değerlendirmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 18(56), 1-24.
- Aksoy, A., & Aksoy, E. (2017). Ticaret kanunu kapsamında sermaye şirketlerinde bağımsız denetim. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(2), 21-51.
- Aktaş, R., & Acar, M. (2020). bağımsız denetimde önemlilik perspektifinden kilit denetim konuları: BIST 100 uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38(2), 185-214.
- Akyüz, F., & Kestane, A. (2020). Yasal mevzuat ışığında denetçi bağımsızlığı. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*(6), 184-203.
- Alberce Cespedes, B. (2018). *Funcionamiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas en la auditoría interna del gobierno regional de huánuco - 2017* (Published master's thesis). Universidad De Huánuco. Peru.
- Arifli, R. (2019). *Azerbaycan ve Türkiye'de bağımsız denetimin karşılaştırılması* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Atay, S., & Polat Çeltikci, N. (2021). Kilit denetim konuları (KDK) bildirimlerinin içerik analizi yöntemiyle incelenmesi: Borsa İstanbul (BIST -100) Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(164), 113-142.

- Aydın, Ç., & Çürük, T. (2017). Bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama standardından kaynaklanan yükümlülükleri. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 226-238.
- Ayrancı, K. (2010). *Türkiye'de bağımsız denetim ve bir işletme uygulaması (Yayınlanmış Lüksek Lisans Tezi)*. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Sakarya.
- Azham Md, A. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), 1548-6583.
- Bağatır, Y. (2019). Bağımsız denetim yaptırılmamasının finansal ve hukuki sonuçları. *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 121-134.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği*. (2021, 18 Temmuz). Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>
- Bahşı, S. (2019). *Türkiye denetim standartları kapsamında bağımsız denetimin sonuçları ve raporlanması üzerine bir araştırma (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi)*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.
- Bahşı, S. (2019). Türkiye denetim standartlarından bağımsız denetimin sonuçları ve raporlanması ile ilgili standartların bilinirliği üzerine yapılan bir araştırma. *İzmir YMMO Dergisi*, 1(2), 96-129.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*(146), 42-57.
- BDS 700: Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama* (2021, 15 Ağustos). Erişim Adresi: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700(2).pdf)
- BDS 701: Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi*. (2021, 19 Ağustos). Erişim Adresi: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>
- BDS 705: Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi*. (2021, 14 Ağustos). Erişim Adresi: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20705.pdf>

- Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(21), 571 - 592.
- Bıçer, A. A., & Erol, S. (2017). UDS 701 kapsamında denetimde tespit edilen kilit bulguların finansal bilgi kullanıcılarına sunulması. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(47), 71-84.
- Bizim, Ç. (2008). Türkiye sermaye piyasasında bağımsız denetim (Yayınlanmış Yüksek Lisan Tezi). *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. İzmir.
- Botez, D. (2017). Updates regarding audit reporting. *Studies and Scientific Researches. Economics Edition*(25), 71-76.
- Celayir, D., & Türedi, H. (2021). Kilit denetim konularının uluslararası denetim standardı (UDS) 701 kapsamında incelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, 3(2), 203-208.
- Ceylan, E. (2013). *Bağımsız dış denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.
- Cordoş, G. S. (2015). Understanding audit reporting changes:introduction of key audit matters. *Accounting and Management Information Systems*(1), 129-152.
- Çiğer, A., Çopur Vardar, G., & Kınay, B. (2019). Key audit matters: A research on listed firms in CEE countries and Turkey. *Peer- reviewed and Open access journal*, 15(3), 393-422.
- Dănescu, T., & Spătăcean, O. (2018). Audit opinion impact in the investors’ perception – empirical evidence on Bucharest Stock Exchange. *Audit financiar*, 1(149), 111-121.
- Dede, A. (2015). *Türkiye’de bağımsız denetçilerin “bağımsızlık ilkesine” uyum sorunu* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.İstanbul.
- Deniz, G., & Aydın, Y. (2018). 2013-2017 Dönemlerinde Türkiye’ de bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının durumu. *Social Sciences Studies Journal*, 4(20), 2483-2494.

- Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89.
- Doğan, B., & Ercan, C. (2020). Bağımsız denetçilerin kamu gözetimi kurumu ile ilgili görüşlerinin tespitine yönelik bir araştırma. *İşletme ve Bilişimi yönetimi Dergisi*, 7(1), 135-151.
- Doğan, B., & Hilal, E. (2019). *Türkiye’de Muhasebe Denetimi*. Ankara: İksad Yayınevi.
- Dönmez, A., & Ersoy, A. (2006). Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye. *Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*(36), 69-91.
- Dönmez, A., Berberoğlu, B., & Ersoy, A. (2005). Ülkemiz bağımsız dış denetim standartlarının ABD genel kabul görmüş denetim standartları-AB sekizinci yönergesi ve uluslararası denetim standartlarıyla karşılaştırılması. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*(9), 52-78.
- Dündar, E. (2020). *Türkiye’de bağımsız denetim mevzuatı ve uygulama süreci* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Bursa.
- Ercan, C., & Aba Şenbayram, E. (2019). Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin 2017-2018 dönemlerine ait denetçi raporlarının kilit denetim konuları açısından incelenmesi. *3rd International Zeugma Conference On Scientific Researches*, 173-179.
- Erçiçek, M. (2016). Türkiye’de denetimin gelişimi ve yeni gelişmeler ışığında denetimin dönen varlıklara etkisi ve bir uygulama (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Aydın.
- Erdoğan, T., & Çarıkçıoğlu, P. S. (2021). IAASB denetim raporu projesi ve yeni denetim raporu: borsa istanbul’da işlem gören şirketlerin denetim raporları üzerine bir araştırma. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23(2), 747-763.
- Erdoğan, v. (2018). *Denetim*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Erol, M., & Arslan, M. (2017). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(12), 55-86.

- Ertan, Y., & Kızık, E. (2019). Kilit denetim konuları: BIST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarının incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 263-278.
- Ertaş, A. (2018). Bağımsız denetim kapsamında türkiye’de yapılan yasal düzenlemelerin bağımsız denetim üzerine etkileri (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Afyon.
- Gnanarajah, R. (2017). Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International. *Congressional Research Service*.
- Gökgöz, A. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi ve borsa istanbul’da işlem gören işletmeler üzerine bir araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 126-138.
- Gökgöz, A. (2019). Gözetim kavramı bağlamında kamu gözetimi kurumu ve denetçinin denetimi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 5(4), 87-102.
- Gönen, S., & Yıldırım, F. (2019). Bağımsız denetimde kanıt ve BIST uygulaması. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(1), 1085-1097.
- Güleç, Ö. (2019). Muhasebe meslek mensupları perspektifinden bağımsız denetimde kilit denetim konuları. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*(59), 253-274.
- Güvemli, O., & Özbirecikli, M. (2011). Türkiye’de bağımsız muhasebe denetiminin gelişim süreci 1990-2011. *Mufitad Dergisi*(1), 146-180.
- International Federation of Accountants* (2021, 28 Ağustos). Erişim Adresi: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf>
- International Federation of Accountants*. (2021, 9 Eylül). Erişim Adresi: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Audit%20Reporting-At%20a%20Glance-final.pdf>
- İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi*. (2021, 2 Eylül). Erişim Adresi: https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr/auzefcontent/20_21_Bahar/denetim/5/index.html
- İkvan, A., & Demirkol, Ö. F. (2021). Bağımsız denetimin kalitesinde kanıtların rolü. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(22), 43-80.

- İrkörücü, İ. (2019). *Bağımsız denetim kalitesinin finansal performans üzerine etkisi: BIST-100 şirketleri üzerine bir araştırma* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kütahya.
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konuları: BIST sigorta şirketlerinin 2017-2018 yılları analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (84), 49- 64.
- İven, M. (2019). Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yayınlanan Şeffaflık.
- Kalıpçı Çağırın, F., & Varıcı, İ. (2019). Bağımsız denetim standardı (BDS) 701 çerçevesinde kilit denetim konuları: Borsa İstanbul'daki işletmelerin denetim raporları üzerine bir analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*(22), 193-208.
- Kamuyu Aydınlatma Platformu*. (2022, 16 Ocak). Erişim Adresi: <https://www.kap.org.tr/tr/bist-sirketler>
- Karacan, S., & Uygun, R. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi – BDS 701. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(57), 633-649.
- Karadeniz, Y. (2019). Türkiye’de bağımsız denetim sistemindeki gelişmeler: denetim kuruluşlarında çalışan denetçilere yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(83), 173-192.
- Karahan, M. (2020). Türkiye’de bağımsız denetim ve denetim kültürünün tarihsel gelişim süreci: karşılaştırmalı bir inceleme. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 12(22), 245-259.
- Kardeş Slimoğlu, S. (2014). Mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi:bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(64), 27-52.
- Karpınar, A., & Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.
- Kavut, F., & Güngö, N. (2017). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BIST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.

- Kavut, L., Taş, O., & Şavlı, T. (2009). *Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim*. İstanbul: İSMMMMO Yayınları.
- Kelten, G. S. (2018). Yıllık bağımsız denetim raporlarının borsa performansına etkisi (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Denizli.
- Koca, N. (2019). *Bağımsız denetçinin mesleki bağlılığının denetimde kalite algısına etkisi: Bir alan çalışması* (Yayınlanmış Doktora Tezi). Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kahramanmaraş.
- Köse, Y., & Ertan, S. (2016). Türkiye’de bağımsız denetçilik ve bağımsız denetçinin sorumluluğu. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*(16), 290-307.
- Kutukız, D., & Öncü, A. (2009). Bağımsız denetimin anonim ortaklıklarda kurumsal yönetimin gelişmesine etkisi. *Muhasebe ve Finansman*(41), 231-139.
- Mevzuat Sirküleri*. (2022, 24 Ocak): Erişim Adresi: <https://www.alomaliye.com/wp-content/uploads/2019/02/bagimsiz-denetim-sirket.pdf>
- Morales, H. O. (2018). *Importancia de la redacción de los informes de auditoría como herramienta clave para la toma de decisiones* (Published Master's Thesis) Universidad Militar Nueva Granada. Bogota.
- Muğal, E. (2007). *Uluslararası denetim standartları ve kurumsal yönetim açısından Türkiye’de muhasebe denetimi* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Bursa.
- Muhasebe Sitesi*. (2021, 22 Temmuz). Erişim Adresi: <http://www.muhasebesitesi.com/bagimsiz-denetimin-yararlari.html>,
- Nwanyanwu, L. A. (2017). Audit Quality Practices and Financial Reporting in Nigeria. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(2), 145- 155.
- Özcan, M., & Günlük, M. (2021). Borsa istanbul imalat sektöründeki kilit denetim konularının belirlenmesi: gıda, içecek ve tütün alt sektöründe bir inceleme. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1(1), 23-35.
- Özdemir, S. (2003). Genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde bağımsız dış denetim süreci. *Vergi Denetmenleri Derneği*(64), 9-24.

- Öztel, Z. (2016). *Bağımsız denetimin iç denetimden yararlanması* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul
- Özyürek, H. (2012). Uluslararası finansal raporlama standartları açısından bağımsız denetimin önemi. *Organizasyon ve yönetim bilimleri dergisi*, 4(2), 1309 -8039.
- Sakin Çapal, B. (2017). *Türkiye’deki İşletmelerde bağımsız denetimin rolü ve kayıt dışı ekonomiye etkisi* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.İstanbul.
- Sanlı, N., & Özbirecikli, M. (2012). Türkiyede denetim mesleğinin gelişim süreci: geçmişten geleceğe bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(38), 1-28.
- Sarısoy, Ö. (2018). *Kilit denetim konularına bağımsız denetim raporunda yer verilmesi ve beklenti farkları* (Yayınlanmış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Sarısoy, Ö. (2019). Bağımsız denetimde terminolojinin önemi: rapor kavramının incelenmesi. *Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi*, 8(2), 48-64.
- Sarısoy, Ö. (2020). 21. Yüzyılın başında bağımsız denetimdeki gelişmeler: yeni bağımsız denetçi raporunun ortaya çıkışı. *Mali Çözüm*, 30(159), 195-22.
- Sayar, Z., & Ergüden, E. (2016). Son düzenleme ve gelişmeler kapsamında değişecek ve yenilenecek bağımsız denetçi raporları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*(48), 85- 98.
- Segal, M. (2017). ISA 701: Key audit matters-an exploration of the rationale and possible unintended consequences in a south african. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 10(2), 376-391.
- Selimoğlu, S. K., & Göktepe, H. (2007). Türk ticaret kanunu tasarısındaki bağımsız denetimle ilgili yeni düzenlemeler. *Mali Çözüm*(81), 17-44.
- Sermaye Piyasası Kurulu. (2021, 2 Ağustos). Erişim Adresi: <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> 2021
- Sermaye Piyasası Kurulu. (2021, 6 Eylül). Erişim Adresi: <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/1322>,

- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ* (2021, 13 Temmuz). Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=10384&MevzuatTertip=5>
- Şengür, E. D. (2010). *Denetim*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayınları.
- T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2021, 15 Eylül). Erişim Adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Basin/BDS_701basin_duyurusu.pdf
- T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2021, 10 Kasım). Erişim Adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf
- Tayman, M., & Tekşen, Ö. (2019). Muhasebe denetiminde karşılaşılan hata ve hileler: meslek mensupları üzerine bir araştırma. *İİBF Dergisi*, 24(3), 455-477.
- Temiz, H., Acar, M., & Durmaz, Ş. (2020). Kilit denetim konularının denetim raporlarının bilgilendirileceği ve güvenilirliği üzerindeki etkisi: profesyonel olmayan yatırımcılar üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 3(1), 20-41.
- Teraman Ö, & Çelik, B. (2019). Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporuna yansıtılması: bağımsız denetçileri etkilemesi üzerine bir araştırma. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 23(1), 49-61.
- Tokmar, E. (2019). *Türkiye’de bağımsız denetim uygulamaları: tekstil sektörü örneği* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul
- Tosun, A. (2021). Muhasebe Denetimi ve denetim türleri. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*(7), 101-107.
- Tuçcu, S. (2019). *Bağımsız denetim açısından iç denetimin önemi*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Tuşek, B., & Ježovita, A. (2018). The key audit matters as an element of the independent auditor’s report – a booster to the corporate governance. *Preliminary Communication*, 5(2), 241-276.

- Türel, A., & Türel, A. (2016). *Yeni denetim raporlarının finansal iletişime etkileri, seçmeler 2016*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları.
- Türel, A., & Türel, A. (2019). Bağımsız denetim ve kilit denetim konuları: BIST şirketleri 2017-2018 analizi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(68), 1268-1272.
- Türk Dil Kurumu Sözcükleri*. (2021, 11 Temmuz). Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr/>.
- Tüzün Şahmaroğlu, S. (2016). *Bağımsız denetimde analitik inceleme prosedürleri ve uygulaması* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Uzay, Ş., & Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: borsa istanbul üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(52), 47-70.
- Uzay, Ş., Tanç, A., & Erciyes, M. (2009). Türkiye'de muhasebe denetimi: geçmişten geleceğe. *Mali Çözüm Dergisi*(95), 125-140.
- Yalçın, N. (2020). Raporlanan kilit denetim konularının sayısını etkileyen faktörler: borsa istanbul'da bir uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 4220-4230.
- Yanık, S., & Karataş, M. (2017). Denetim raporlarının geleceği: yeni düzenlemeler ve ülke uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73), 1- 26.
- Yavuz, İ., & Özbay, F. (2020). *Çivi yazısından dijital kodlamaya muhasebe çalışmaları*. Ankara: Ekin Yayınevi.
- Yılandıcı, V. (2018). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

DİZİN

-B-

Bağımsız Denetim v, xiv, 5, 15, 17, 18,
20, 29, 30, 31, 32, 33, 41, 42, 43, 44,
45, 48, 50, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70,
71, 72, 73, 75, 96, 113, 114, 115,
116, 117, 118, 119, 120, 121, 122,
123, 124, 125, 126, 127, 128, 129,
130, 132, 136, 139

BDS 700, 20, 42, 46, 47, 48, 132

BDS 701, v, vi, 2, 38, 41, 42, 47, 49, 50,
51, 53, 54, 55, 56, 60, 63, 64, 90, 91,
94, 132, 136

BIST 100, v, vi, 2, 3, 60, 61, 62, 63, 64,
67, 69, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 86, 87,
89, 91, 131

-D-

Denetçi, 1, 2, 6, 18, 19, 20, 25, 26, 27,
34, 35, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 47, 48,
49, 51, 52, 53, 55, 56, 57, 63, 69, 77,
80, 86, 87, 88, 90, 91, 131, 133, 134,
135, 136, 138

Denetim, v, 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11,
12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21,
22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 32, 33,

34, 35, 36, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45,
46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55,
56, 57, 58, 60, 61, 62, 63, 64, 67, 69,
72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81,
82, 83, 84, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92,
93, 94, 131, 132, 133, 134, 135, 136,
137, 138, 139, 140

Denetim Raporu, 17, 113

Denetim Standartları, v, xiv, xv, 2, 5, 8,
11, 22, 23, 28, 29, 48, 49, 51, 90, 139

-F-

Finansal tablo, 56

-K-

KAP, xiv, 61

KDK, xiv, 2, 49, 50, 51, 53, 54, 56, 57,
60, 61, 62, 63, 67, 69, 72, 78, 79, 80,
81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90,
91, 92, 93, 113, 131

Kilit denetim konuları, 50, 51, 131, 135,
140

-M-

Mali tablo, 6, 14, 35, 39, 51