

T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DEĞİŞEN BAĞIMSIZ DENETİM YAKLAŞIMI, KİLİT DENETİM
KONULARI VE BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN
İŞLETMELER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN
FETHİYE SARIKAYA

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. DENİZ UMUT DOĞAN

ANKARA-2020

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

.....İşletme..... Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Tezli Yüksek Lisans / Doktora Programı çerçevesinde ..Fethiye Sarıkaya..... tarafından hazırlanan bu çalışma, aşağıdaki jüri tarafından Yüksek Lisans / Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi: 17/01 / 2020

Tez Adı: Değişen Bağımsız Denetim Yaklaşımı, Kilit Denetim Konuları ve Borsa İstanbul 'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma

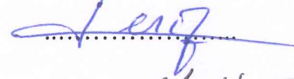
Tez Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı - Soyadı, Kurumu)

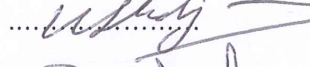
İmza

Prof. Dr. Deniz Umut DOĞAN
Başkent Üniversitesi

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN
Başkent Üniversitesi

Prof. Dr. Serap Sebahat Yarık
Hacı Bayram Veli Üniversitesi







ONAY

Prof. Dr. İpek KALEMCI TÜZÜN

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Tarih: ... / ... /

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS / DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: 14/02/2020

Öğrencinin Adı, Soyadı: Fethiye Sarıkaya

Öğrencinin Numarası: 21710110

Anabilim Dalı: İşletme

Programı: Muhasebe Finansman

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı: P.raf. Dr. Deniz Umut DOĞAN

Tez Başlığı: Değişen Bağımsız Denetim Anlayışı, Kilit Denetim Konuları ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans/Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 98 sayfalık kısmına ilişkin, 2/01/2020 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Furkan adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 18'dir. Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

"Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını" inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası: F. Sarıkaya

ONAY

Tarih: 14/02/2020

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad, İmza:

Prof. Dr. Deniz Umut DOĞAN

Deniz Umut DOĞAN

ÖNSÖZ

Tez çalışmamın planlanması, yürütülmesi ve oluşumunda ilgi ve desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden faydalandığım sayın hocam **Prof. Dr. Deniz Umut Doğan'a** ve değerli jüri üyelerine teşekkür ederim. Ayrıca hayatım boyunca desteklerini esirgemeyen aileme ve her konuda yanımda olduğunu bildiğim eşim Volkan Sarıkaya'ya teşekkürü borç bilirim.

ÖZ

Son yıllarda, ekonomi dünyasında meydana gelen dalgalanmalar sonucunda, bağımsız denetçiler olumlu ya da olumsuz görüş bildirmekte zorlanmaya başlamıştır. Denetçi raporunun daha güvenilir ve iletişimini kolay bir hale getirebilmek için ISA 701 standardı yayımlanmıştır. Kamu Gözetimi Kurumu kabul sürecinin ardından 2017 yılında BDS 701'i yayımlamıştır. Bu standart, kilit denetim konularının(KDK) belirlenmesini ve denetçi raporunda bu konuların bildirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu çalışma, bağımsız denetimdeki bu yeni yaklaşımı incelemekte, kilit denetim konularının önemini, uygulanmasında esas alınacak hususları irdeleyerek ve diğer ülkelerdeki uygulamaları da kapsayacak şekilde anlatmayı amaçlamaktadır.

Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu(IAASB) tarafından hazırlayıp, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC) tarafından yayımlanan BDS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” başlıklı standart, kilit denetim konuları ve bu kilit denetim konularını belirlerken denetçiye düşecek sorumlulukları düzenlemektedir.

2018 yılında, Borsa İstanbul'da işlem gören 100 işletmenin, kilit denetim konuları üzerine bir araştırma yapılarak, denetim şirketlerinin belirlediği kilit denetim konuları açıklanmış ve bu kilit denetim konularını denetçi raporlarında hangi prosedürler uygulanarak açıklandığı araştırılmıştır. Bu araştırma, açıklanan kilit denetim konularının neden önem kazandığını, denetlenen şirketin nelere dikkat etmesi gerektiğini ve denetleyen şirketin bu kilit denetim konularını ele alırken hangi yöntemleri uyguladığını ele almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kilit Denetim Konuları, Yeni Bağımsız Denetçi Raporu, Borsa İstanbul.

ABSTRACT

In recent years, as a result of the fluctuation in the economic world, independent auditors have difficulty in expressing positive or negative opinion. The ISA 701 Standard has been published to make the auditor's report more reliable and easier to communicate. In 2017, The Public Oversight Authority issued BDS 701 following to adoption process. This standard required the determining of key audit matters and the reporting of these matters in the auditors report. This study examines, this new approach in the independent auditing, aims to explain the importance of key audit matters, by examining the matters that will be taken in the consideration their implementation and covering them in their practices in other countries.

Prepared by the International Independent Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) and published by the International Federation of Accountants (IFAC), BDS 701 "Reporting of Key Auditing Matters in Independent Auditor Report" sets out the key auditing matters and responsibilities for the auditor.

In 2018, 100 companies traded on Borsa Istanbul conducted a survey on key audit issues, revealing the key audit issues identified by the audit firms and investigating which procedures were explained in the auditor reports. This examines why the key audit issues described become important, what the audited company should pay attention to, and what methods the auditing company applies when dealing with these key audit matters.

Keywords: Independent Audit, Key Audit Matters, New Independent Audit Report, Borsa Istanbul.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	I
ÖZ.....	II
ABSTARCT.....	III
ŞEKİL VE TABLO LİSTESİ.....	VI
KISALTMA LİSTESİ.....	VII
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM I	
DENETİM.....	3
1.1. Denetimin Tanımı.....	3
1.2. Denetimin Türleri.....	4
1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	5
1.2.2. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	7
1.3. Yeni Denetim Raporlarındaki Değişim Etkileri.....	9
1.4. Yeni ve Eski Denetçi Raporlarının Karşılaştırılması.....	12
1.4.1. Yenilenen Uluslararası Denetim Standardı 700 Kapsamında BDS 700 ve BDS 701.....	15
1.5. Ülkelerde Yeni Denetim Uygulamaları.....	19
BÖLÜM II	
KİLİT DENETİM KONULARI VE BEKLENTİ FARKLARI.....	24
2.1. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Açıklanması.....	25
2.1.1. Kilit Denetim Konularına Örnekler.....	28
2.1.2. Kilit Denetim Konularının Bildirilmeyeceği Durumlar.....	31

2.2. Finansal Tablo Kullanıcılarının Bağımsız Denetimden Beklentileri.....	33
2.2.1.Finansal Tablo Kullanıcıları Tarafından Denetimin Yanlış Anlaşılması.....	34
2.2.2.Bağımsız Denetçilerin Görevlerine Yönelik Uygun Olmayan Beklentiler.....	35

BÖLÜM III

BİST 100 ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERİN KİLİT DENETİM KONULARI ÜZERİNE ARAŞTIRMA.....

40

3.1.Araştırma Kapsamı.....

40

3.2.Araştırma Yöntemi.....

40

3.3.Araştırmada İzlenen Prosedürler.....

41

3.4.2018 Yılına Ait Bağımsız Denetim Raporları İncelenen BİST 100 Firmalarının Listeleri.....

42

3.4.1.BİST 100 Endeksindeki İşletmeleri Denetim Şirketlerinin Denetleme Yüzdeleri.....

49

3.4.2.BİST 100'deki Şirketleri Denetleyen Firmaların Belirlediği Kilit Denetim Konuları.....

50

3.4.2.1.Ernst&Young Bağımsız Denetim Şirketinin Belirlediği Kilit Denetim Konuları.....

62

3.4.2.2.PwC Bağımsız Denetim Şirketinin Belirlediği Kilit Denetim Konuları.....

69

3.4.2.3.Deloitte Bağımsız Denetim Şirketinin Belirlediği Kilit Denetim Konuları.....

75

3.4.2.4.KPMG Bağımsız Denetim Şirketinin Belirlediği Kilit Denetim Konuları.....

78

3.5. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2018 Yılı Sektör Dağılımı.....

81

3.5.1. BİST 100 Endeksindeki Yer Alan İşletmelerin Sektörlere Dağılımına Göre En Çok Bildirilen Kilit Denetim Konuları.....

84

3.6. BİST 100’de Bulunan Sınırlı Olumlu Görüş Alan İşletmeler ve Kilit Denetim Konuları.....	86
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	91
KAYNAKÇA.....	93

ŞEKİL VE TABLOLAR LİSTESİ

Şekil 1: KDK'nın Belirlenmesine İlişkin Denetçinin Muhakemesine Dayanan Karar Alma Çerçevesi

Şekil 2: KDK'nın Belirlenmesi ve Açıklanması

Tablo 1: Mevcut Durumda Kullanılan Bağımsız Denetim Raporu

Tablo 2: Yeni Bağımsız Denetçi Raporu

Tablo 3: Eski ve Yeni BDS 700 Kapsamında Görüşün Bulunmasını Öngören Bölümler

Tablo 4: Ülkelerde KDK Yayınlanması ve Yürürlük Tarihleri

Tablo 5: Farklı Ülkelerde Yürütülen Çalışmalarda, Denetçilerin Görevine Yönelik Makul Olmayan Beklentiler

Tablo 6: Firma Bazında Denetim Görüşü, Kilit Denetim Konuları ve KDK'ların Sayısı

Tablo 7: BİST 100 Endeksini Denetleyen Bağımsız Denetim Firmalarının Denetleme Yüzdeleri

Tablo 8: Kamuyu Aydınlatma Platformu Sektör Gruplarının Numaralandırılması

Tablo 9: Kilit Denetim Konularının Sektörlere Göre Dağılımı

Tablo 10: Sınırlı Olumlu Görüş Alan BİST 100 İşletmeleri

KISALTMA LİSTESİ

A.O. : Anonim Ortaklık

A.Ş. : Anonim Şirketi

BDS: Bağımsız Denetim Standartları

BİST: Borsa İstanbul

CAM: Kritik Denetim Konuları

IAASB: Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

ISA: Uluslararası Denetim Standartları

KDK: Kilit Denetim Konuları

KGK: Kamu Gözetim Kurumu

PCAOB: Amerikan Kamu Muhasebesi Gözetim Kurumu

SGK: Sosyal Güvenlik Kurumu

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

T.A.O. : Türk Anonim Şirketi

T.A.Ş. : Türk Anonim Ortaklığı

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standardı

TMS: Türkiye Muhasebe Standardı

TTK: Türk Ticaret Kanunu

UDS: Uluslararası Denetim Standardı

1.GİRİŞ

Finansal raporlamanın asıl amaçları arasında finansal tablo kullanıcılarına makul güvence sağlayacak, yeterli ve uygun görüşü sağlamak vardır. Genel olarak UFRS'ye adım atışla, finansal raporlamalarının kaliteli bilgi sunma güvencesinin artacağı beklenmiş, fakat bu pek mümkün olmamaktadır. (Durak ve Gürel, 2014:95)

Finansal tabloların bütünü ele alarak, bu tablolardaki hata ve önemli yanlışlık içerme olasılığının araştırılması, bu olasılıkların hem finansal tablo kullanıcıları hem de işletme yönetimine sunumu gerçekleştirilmekte, bu finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğunun tespit edilmesi noktasında bağımsız denetime çok önemli bir pay düşmektedir.

Bağımsız denetim ile finansal tabloların kalitesini aynı çatı altında toplamak gerekmektedir. Yapılan araştırmalarda finansal tabloların kalitesinin artması daha güvenilir ve sağlıklı denetim raporlarına ulaşımı kolaylaştırdığı vurgulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle; işletme yönetimi, sahipleri ve paydaşları arasında temsil problemleri nedeniyle doğabilecek maliyet etkisini azaltacak önemli etkiye sahiptir.(Johnson vd., 2002:641)'ne göre denetlenen firmanın kural ihlalinin tespit edilme olasılığı ve bu tespit sonrasındaki davranışlarının oluşumudur.

Değişen muhasebe standartları son yıllarda, ekonomik krizler sonrasında artan şirket iflasları bağımsız denetimi daha önemli bir hale getirmekte ve denetçilere daha fazla sorumluluk yüklemektedir. Bütün bu gelişmeler itibar zedelenmeleri gerek uluslararası gerekse yerel standartlarda düzenlemeler ve değişiklikleri zorunlu kılmıştır. Öncelikle daha önce yayınlanan düzenlemelerin değiştirilmesi yönünde çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların ardından, çok daha kapsamlı ve yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Öncelikle denetim kavramı, değişen bağımsız denetim anlayışı ve eski denetçi raporları ile yeni denetçi raporları arasındaki fark birinci bölümde ele alınmaktadır. İkinci bölümde ise BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı detaylı bir şekilde ele alınmaktadır. Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi ile ortadan kalkan finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetçi arasındaki beklenti farkı açıklanmıştır. Son olarak, üçüncü bölümde BİST 100 Endeksinde bulunan işletmeler üzerine araştırma yapılmış, denetçi raporları detaylı bir

şekilde incelenmiştir. Bu denetçi raporlarından faydalanılarak işletmeleri denetleyen firmalar ve açıkladıkları kilit denetim konuları araştırılmış, kilit denetim konularını bildirirken uyguladıkları prosedürler açıklanmıştır. Bildirdikleri ortak kilit denetim konuları araştırılmış, sektör bazında işletmeler ele alınmıştır. BİST 100 Endeksinde sınırlı olumlu görüş alan işletmelerin denetçi raporları incelenmiş, benzerlikleri açıklanmıştır. Sektör dağılımlarına göre sınırlı olumlu görüş alan işletmelerin kilit denetim konuları araştırılmıştır.

BÖLÜM I

DENETİM

Çalışmanın bu bölümünde denetim tanımı, denetimin amacı, denetim çeşitleri ve bağımsız denetim ile bağımsız denetimi etkileyen faktörler hakkında bilgi verilmektedir.

1.1.Denetimin Tanımı

Mali ve ticari olayların meydana gelmesi denetimi de beraberinde gündeme getirmiştir. Ticari veya mali durum ya da faaliyetler tam anlamıyla bugün ki gibi olmasa da beraberinde denetim kavramını gündemde tutmaktadır(Erdoğan, 2002:55). Denetim kavramı hayatın her alanında karşımıza çıkan 2000’li yıllarda küresel alanlarda meydana gelen krizlerin çokluğu ile günden güne daha da önem kazanmaktadır. Denetime olan talep temsilci ve temsil eden arasındaki çıkar çatışmaları sonucunda; temsilci, temsil edilenin çıkarları doğrultusunda hareket etmeyebilir. Temsilci ve temsil edenin çıkarları çoğu zaman uyuşmayabilir. Uyuşmazlıkları düşük bir oranda tutmak için, temsil edilen açısından tüm bu sürecin çıkarların ve uyuşmazlıkların izlenip kontrol edileceği bir sistemin gerekliliği ortaya çıkar(Eılıfsen ve Messier, 2000:1-43).

18.yüzyıl ve 19.yüzyıllarda küçük ve orta büyüklükte, tek ortaklı faaliyet gösteren firmalar, endüstriyel değişimlerle birlikte büyük ve daha fazla ortaklı bir hale dönüşmüştür. Büyük işletmelerin doğal yapıları karmaşıklaşmakta ve daha çok finansal enstrümanlara ihtiyaç duymaktadırlar. Bu durumda şirket ortakları ve yöneticileri arasında bir işlem sonucunda taraflardan birinin işlemden haberi varken diğer tarafın habersiz olması gibi durumların ortaya çıkmasına ve çıkar çatışmalarına neden olmaktadır. Ayrıca finansal tablo kullanıcıları ile mali tabloları hazırlanmasından sorumlu olan şirket yöneticileri arasında da çıkar çatışmaları yaşanmaya başlanmış ve kasıtlı ya da kasıtsız olarak mali tablolar bazı tarafların çıkarlarına yönelik hazırlanmaya başlanmıştır(Kaval, 2008, s.7).

Tüm bu gelişmeler denetimin gerekliliğini doğurmuş ve yasal olarak denetimin bir meslek olarak kabul edilmesi 1800’lü yıllarda, İngiltere’de beş muhasebe toplumunun birleşmesinden oluşan Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü ile gerçekleşmiştir.

Amerika’da yasallık kazanması ise İngiliz yatırımcıların haklarını korumak amacıyla 1986 yılında, Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri ile oluşmuştur.

Denetim faaliyeti yönetim fonksiyonlarından biri olup, işletme fonksiyonlarında doğru bir şekilde uygulanması kaçınılmaz bir sonuç haline gelmiştir.

Denetimi, işletme fonksiyonlarından biri olarak ele aldığımızda şu tanımlar ile karşılaşmaktayız:

- Denetim, işletme faaliyetleri sonucunda elde edilen durum ve bu durumun beklenen durumla uyuşup uyuşmadığını karşılaştırmaktadır(Yozgat, 1992, s.339).
- Denetim fonksiyonu, işletmedeki fonksiyonları inceleyen, fonksiyonların nasıl gerçekleştirildiğini araştıran ve bir sonuca bağlayan yönetim fonksiyonudur(Pekiner, 1988:5).

Bu tanımlar dikkate alındığında denetim öncelikle planlanan işin doğru yapılıp yapılmadığını kontrol eden bir sistem olmaktadır. Ülkemizde 1987 yılında, Sermaye Piyasası Kurulu tarafınca ilk düzenlemeler yapılmıştır. Sermaye Piyasası mevzuatlarının uygun gördüğü esaslar çerçevesinde belirlenerek bağımsız denetim bu çalışmaların bütününe kapsamaktadır. Yapılan düzenlemeler zamanla değişmiş ve gereksinimlere göre şekillenmiştir. Sermaye Piyasası Kurulunda zamanla birbiriyle ilişkili olarak, ihtiyaçları karşılamaya konusunda yeni tebliğler yayımlayarak bağımsız denetimin kalite standartlarına geçiş çalışmaları sürdürülmüştür(Güredin, 2008:36).

1.2. Denetim Türleri

Denetimin literatürde birbirinden farklı tanımları bulunmaktadır. Denetimi yapan ile denetlenen arasındaki ilişkisi, konumu, yapısı, kamu veya özel sektör olması, denetimin yapıldığı zaman, uygulama alanı, denetim yapılırken hangi yöntemlerin uygulandığı, denetim anlayışı ve tekniklerine göre farklı farklı sınıflandırılmaktadır(Candan, 2007:43).

Tüm bu tanımlar dikkate alındığında denetim türleri farklı başlıklar altında toplanabilir. Temel beş başlık ise; kapsamına göre denetim türleri, amacına göre denetim türleri, yapıma nedenlerine göre denetim türleri, uygulama zamanlarına göre denetim türleri ve denetçinin statüsüne göre denetim türleridir.

Kapsamına Göre Denetim Türleri

- ✓ Genel Denetim
- ✓ Özel Denetim

Amaçları Bakımından Denetim Türleri

- ✓ Mali Tablolar Denetimi
- ✓ Uygunluk Denetimi
- ✓ Faaliyet Denetimi
- ✓ Özel Amaçlı Denetim

Yapılma Nedenlerine Göre Denetim

- ✓ Yasal Denetim
- ✓ İsteğe Bağlı Denetim

Uygulama Zamanlarına Göre Denetim Türleri

- ✓ Devamlı Denetim
- ✓ Ara Denetim
- ✓ Son Denetim

Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

- ✓ Bağımsız Denetim
- ✓ İç Denetim
- ✓ Kamu Denetimidir(Dalak, 2000:68).

Denetim birçok şekilde sınıflandırılabilir. Genel olarak yapılan sınıflandırmada literatür de iki başlık altında toplanmıştır. Denetçinin statüsüne göre ve denetim amacına göre yapılan denetim türleridir.

1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Muhasebe denetimi, işletmenin ortaklarına ve işletme üzerinde pay sahibi olanlara alacakları kararlarda yardımcı olabilmek için, dört çeşit amaçlarına göre denetim türü sunmaktadır. Bunlar; faaliyet denetimi, uygunluk denetimi, mali tablolar denetimi ve özel

amaçlı denetim olmak üzere sınıflandırılmaktadır. Belirtilen denetim türleri özetle şöyle ele alınabilir:

Mali Tablolar Denetimi: denetlenen işletmenin işlemlerini, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal yükümlülüklerle uygun olarak yansıtıp yansıtılmadığı araştırıp, bu konu hakkında bir kanaate ulaşmak amaçlıdır(Gürbüz, 1990:11). Bu denetim, “Bağımsız Denetim” veya “Dış Denetim” olarak da adlandırılmaktadır. İşletmenin ve üçüncü kişilerin faydalarını gözeten, ilgili tüm tarafların ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde bilgi sağlamayı amaç edinilen ve en çok uygulanan denetim türlerindedir.

Uygunluk Denetimi: bu denetiminin amacı daha çok işletme personelinin yaptığı işlemlerde, mevzuatlarca ve yetkili organlarca(işletmenin üst yönetimi ve devlet kurumları v.b.) belirlenmiş belli başlı kurallara uyulup uyulmadığını araştırmaktadır(Çömlekçi, 2004:7). Uygunluk denetimi yapanlar her zaman iç denetçiler olmak zorunda değil, bağımsız denetçi kurumlar tarafından görevlendirilen denetçilerde olabilmektedir. Asıl amaç, yetkili bir üst kurum tarafından belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Yetkili olan bu üst kurum işletme içi veya dışından olabilmektedir. Uygunluk denetiminin sonuçları ayrı ayrı raporlanır ve ilgili olan bölüm veya kuruma raporlanır. Sonuçları tüm gruplara raporlanamaz.

Faaliyet Denetimi: faaliyet denilince ilk akla gelen verimlilik, etkinlik, etkililik ve karlılık gibi kavramlardır. Denetleyen firmada, denetlediği işletmenin veya kurumun faaliyetlerini bu terimler bağlamında inceleyen ve kuruluş amaçları bağlamındaki uygunluğunu test eden denetim türüdür(Güçlü, 2000:14). Bu denetim sistemi daha çok işletmenin iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını anlamaya yönelik bir araştırmadır. Faaliyet denetimi yapılırken kullanılan ölçütlerin daha çok subjektif olması nedeniyle, diğer denetim türlerine oranla daha özen gösterilmesi gereken zor bir konudur. Faaliyet denetim iç denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yapılan, işletmeye faaliyet sonuçlarını iyileştirici öneri ve bilgilendirmeleri kapsayan bir rapor sunularak yapılır.

Özel Amaçlı Denetim: işletmeye belirli bir konu üzerinden bilgi aktarımını sağlayan denetim türüdür. Denetime konu olan bu alan ya da problem denetçi tarafından daha önceden belirlenir. Belirlenen konu üzerinde gerekli çalışmalar yapılır ve belli başlı hipotezler belirlenir. Amaç, bu hipotezleri bir sonuca bağlamak ve sonucu geliştirici faaliyetlerde

bulunmaktadır(Ricchiute, 1995:6). Bir işletmenin, muhasebe çalışmalarını kapsayan her türlü işlem ve bu kayıtları kapsayan denetime genel denetim, sadece belli bir konu üzerinde yapılan denetime özel denetim denir. Özel denetim belli bir karar birimine belli bir konuda ayrıntılı bilgi sağlamak ve öneriler sunmak amaçlı yapılır.

1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Statüye göre sınıflandırma ilk olarak denetçinin işletme içerisinden olup olmadığını sorgular. Eğer denetçi işletme içerisinden değil ise, işletme ile denetçinin denetim faaliyetleri için bir araya gelme şeklini araştırır ve ona göre bir sınıflandırmaya tabi tutar(Yardımcıoğlu, 2007:76). Denetim işlemini gerçekleştiren denetçinin statüsüne göre üç gruba ayrılır. Bu gruplar şöyledir:

Bağımsız Denetim: Sermaye Piyasaları Kurulu'nun tebliğinde bağımsız denetim; “İşletmelerin finansal ve mali tablolarının kurulca istenecek finansal bilgilerinin, finansal tablolarda uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını, raporların uygunluğunu ve doğruluğu konusunda şüphe uyandıracak hiçbir durumun olmadığını, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun kanıt elde edilerek bağımsız denetim teknikleri uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinde denetlenmesi ve değerlendirmelerin rapora bağlanması” şeklinde tanımlanır(SPK, 2006:1). Bağımsız bir uzman tarafından işletme finansal tabloları ve tüm kayıtlı belgelerin incelenmesi işlemidir.

Bağımsız denetim tanımının kapsayan unsurlar yukarıda da belirtildiği şu şekilde sıralanabilir:

a. Süreç: denetim faaliyetlerinde gerekli belgelerin ve kanıtların elde edilmesi, bunların kaydedilmesi ve değerlendirilmesi, bu değerlendirmelere göre belli bir denetim görüşüne varılması ve görüşün gerekli yerlere bağımsız denetçi raporu ile ulaştırılmasını kapsamaktadır. Bu açıdan denetim süreci bir bilgi üretme ve karar verme süreci olarak düşünülmektedir. Bu tanımdaki en önemli konu denetimin sistematik bir süreçten oluştuğudur(Güredin, 2010:11).

b. Kanıtların Tarafsızlığı ve Değerlendirmesi: denetimin temeli kanıtları elde etme değerlendirmeden önce oluşmaktadır(AAA, 1972:18). Bu tanım denetçinin profesyonelliğine düşen sorumluluğu ifade etmektedir. Yeterli ve uygun kanıt sağlayabilmek, kanıtın miktarı ve kalitesi denetimin sağlıklı

gerçekleşmesinde önemli rol oynamaktadır. Bu sayede tarafsız bir sonuca varılabilir.

c. İktisadi Faaliyet ve Olaylarla İlgili İddialar: bağımsız denetçi, mali tabloları ve finansal bilgileri inceldikten sonra bazı iddialar ortaya atar. Bu iddialarıyla, önceden saptanmış olan ölçütlerin arasındaki uygun derecesini değerlendirmek amacıyla, denetçinin mesleki muhakemesine dayanarak kıyaslamaları yapmaktadır.

d. Finansal Tablo Kullanıcılarını Bilgilendirme: bağımsız denetçi, bütün bu denetim sürecinde elde ettiği kanıtları, işletme faaliyetlerini ve finansal tablolarını denetleyerek, duruma uygun iddialar ortaya atar. Bu iddialar, önceden saptanmış ölçütlerle kıyaslanır ve sonucunda denetçi işletmenin finansal tablolarını, finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını, finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde raporlar. Raporunda işletmenin tüm bu finansal verilerini değerlendirip, bir görüş bildirir. Bu görüş denetim raporlarında farklı türlerde(olumlu, olumsuz, sınırlı olumlu) olabilir. Denetim raporunun türü ve içeriği pek çok farklı etkene göre değişebilmektedir. Bu etkenler; tamamlanmış denetimin kapsamı, içeriği, niteliği, amacı ve inceleme sonuçları, elde edilen bulgular ve bu raporu kullanacak tarafın ihtiyaçlarına göre farklılık gösterir(Güredin, 2010:12-13).

İç Denetim: işletme içerisinden, işletme faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için oluşturulan bağımsız bir denetim fonksiyonudur. İç denetimin amacı, başta yönetim ve yönetim kurulu olmak üzere sorumlulukların uygulanmasında işletme personeline de yardımcı olan bir denetimdir(Pickett, 2000:9-10). Aslında iç denetimin amacı işletme faydasıdır. İşletme faaliyetlerini geliştirip, onlara değer katan bağımsız ve objektif bir şekilde bilgi ve önerilerini sunan danışmanlık faaliyeti de denebilir. İç denetim faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğiyle ilgilenir. Denetlenen etkinlik ve verimlilik sonuçları yönetim kuruluna ve üst yönetime sunulur.

İç denetimin sorumlulukları, iç denetim standartlarında aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

- Yatırımların ve varlıkların korunması,
- İşletme amaçları esas alınarak işlemlerin gerçekleşmesi,
- Bilgi sisteminin yönetim tarafından oluşturulması,

- Yasalar, politikalar, düzenlemeler ve prosedürlerle ilgili uyumsuzluk,

- Kaynak kullanımının etkili ve ekonomik olarak sağlanması.

İç denetçiler çalışmaları sırasındaki bulgu ve önerileri bir rapor halinde üst yönetimden sunarlar. İşletmenin herhangi bir çalışanı gibi işletme bünyesinde faaliyet gösteren iç denetçiler, yürütmesi ve uygulaması gereken tüm özelliklere sahip kişilerdendir(Bozkurt, 1998:32).

Kamu Denetimi: bu denetim türü yasalara mevzuatlara ve politikalara uygun olarak özel veya kamu sektörüne ait kurumların kanunlara ve devlete bağlı denetçiler tarafından ne derece uyulduğunun araştırıldığı bir denetimdir(Çömlekçi, 2004:9). Bir başka deyişle; bir kurum veya kuruluşun belirli bir plan çerçevesinde gelişen projenin önceden karar verilmiş standartlara uygunluk derecesini, işleyişini ve çıktılarını; araştırma, inceleme ve sorgulama gibi yöntemlerle denetlenmesi ve elde edilen tüm bilgi ve bulguların gerekli taraflara uygun ve objektif bir şekilde iletilmesidir(Akgül, 2000:2-3).

1.3 Yeni Denetim Raporundaki Değişim Etkileri

Değişen çevre koşulları ve bu çevreye uyum sağlama her alanda olduğu gibi bağımsız denetim alanında da sürekli kendini dinamik ve taze tutmaktadır. Değişen çevre koşullarına uyum sağlamak, bu koşullar üzerinde gerekli ve uygun düzenlemelerin yapılmasını gerektirmektedir. Koşulların anlaşılabilmesi finansal tablo hazırlayıcıları ve finansal tablo kullanıcıları tarafından da büyük önem arz etmektedir. Yatırımcılar ve diğer ilişkili taraflar finansal tablo bilgilerini incelemektedir. Böylelikle finansal tablo kullanıcıları, karar alma sürecinde daha doğru, yalın ve açık bilgilere ulaşmakta kolaylık sağlanmış olmaktadır. Öte yandan finansal olmayan bilgiler hakkında da gereksinim yaratmaktadır. Finansal raporlamanın yanında “entegre raporlama” konusu da büyük önem taşıyarak gündeme gelmektedir. Finansal tablo kullanıcıları günümüzde sosyal, yönetsel ve çevresel risklerinde işletme üzerinde büyük etkisi olduğunun farkına varmakta ve işletmelerin sürdürülebilirliği konusunda sürdürülebilir entegre raporlamalarının etkili olduğunu savunmaktadır.

Önce farklı raporlanmalar, daha sonrasında gelen yenilikler ve değişimler ile birlikte, entegre rapor “bir kuruluşun içinde yer aldığı dış çevre bağlamında stratejisini, yönetimi,

performansı ve gelecek beklentilerinin kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yarattığının kısa ve öz bir iletişimidir.” (<http://www.entegreraporlamatr.org/tr/>)

Bütün bu yenilikler ve önem arz eden diğer konular yeni denetim raporunu ve kilit konularının önemini anlaşılır ve açık hale getirmektedir. Bilgi kullanıcıları, finansal tablolar hakkında tüm kasıtlı ve kasıtlı olmayan, hile ve önemli yanlışlıklara erişmek istemekte ve bu beklenti doğrultusunda hareket etmektedir. Denetçiler açısından da bu durum, yüzde yüz mutlak güvence verilemeyecek kadar kapsamlı, karışık olduğunu bildirmekte ve makul güvence verdiklerini denetim raporlarında beyan etmektedir.

Bağımsız denetimde yaşanan olumsuz gelişmeler sonucunda, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB); bağımsız denetim sürecinde finansal tablolarda güvenilirliği ve şeffaflığı artırmak, bağımsız denetçi raporunda yer alan bilgilerin iletişim kolaylığını sağlamak amacıyla “yeni denetim raporlaması” adıyla bir proje başlatmıştır (Doğan, 2018:67). 2011-2015 yılları arasında IAASB’de yürütülen çalışmalar neticesinde, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (ISA 700)” ve “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi (ISA 701)” konulu standartla denetim raporları daha açıklayıcı ve gereksinimi karşılayıcı bir yapıya dönüştürmektedir.

Bu standartlarla birlikte; ihtiyaca uygun, ilgili ve anlaşılır denetim raporu hazırlanmasını sağlamaktadır. Denetim raporu, hem finansal tablo kullanıcılarına, finansal yatırım yapmak isteyenlere hem de finansal tablo hazırlayıcı ve işletme yöneticilerine güven artırıcı, açıklayıcı ve ilgili bilgi sunmaktadır. Yönetim ve yönetim ile ilgili olanlar arasında bilgi alışverişi, iletişimi kolaylaştırmaktadır. Aynı zamanda denetimi yapan denetçilerin şeffaflık ve kalitesinin artırılması yönünde büyük yarar sağlanması hedeflenmektedir. Bu gelişmeler ışığında değerlendirildiğinde, denetim sonucunda verilecek denetim görüşünden ziyade, denetçi raporunda yer alan bilgilerin daha sağlıklı bir şekilde ihtiyaçlara uygun hale getirilmesi, denetim sürecinde önemli bir değişiklik olup, denetim yapısını daha açık hale getirdiği şeklinde ifade edilmektedir (Biçer ve Erol, 2017:72). Bu şekilde denetçi raporları, sadece nihai bir sonuca varma yargısının dışında tüm kullanıcılara, finansal tablo oluşturanlara ve yatırım yapacak kişilere karşı daha fazla yarar sağlayacak bir hale getirilebilmektedir.

Bilginin önemi, alınacak kararı doğrudan etkilemesi ve bu bilgiyle kararın direkt olarak ilişkili olması, kullanılan bilginin değerinin önemini ifade etmektedir. Bu durumda yanlış bir bilginin alınan veya alınacak karara etkisi büyük ve karar alıcıyı zor duruma düşürmesi muhtemel görünmektedir. Kararın alınmasında bilginin doğruluğu doğrudan etkiye kaçınılmaz olarak görülen faktörlerdendir.(Durmuş v.d. ,2008:7-8)

UDS'ler uyarınca denetim raporu; ilgili işletme üzerine yapılan incelemelerde finansal tabloların durumu ile tamamlanan hesap dönemine ait faaliyet sonuçlarının doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığı ve bu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda açıklama yapabilmeye olanak bulgu bir belge olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi faaliyet sonuçlarının iyi veya kötü olması denetçiyi ilgilendirmemektedir.

Yapılan değişikliklerin ardından denetimin kapsamı değişmemekte fakat denetime olan güven ve şeffaflığın artması ile birçok kişinin faydalanacağı hale gelen denetçi raporu, denetim raporunun en başında yer alınması gerektiğini öngörmüştür. İşletmenin finansal tablolara, denetçinin de finansal tabloların denetimine ilişkin sorumlulukları artmakta ve daha geniş bir hale gelmektedir. Bu bağlamda kilit denetim konuları halka açık şirketlerin denetim raporlarında açıklanmakta ve bunun yanı sıra denetçi formatında esneklik sağlamaktadır.

Denetçi raporunda yer alacak başlıklar;

- Görüş,
- Görüşün Dayanağı,
- Kilit Denetim Konuları,
- Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları
- Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları
- Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

Yeni denetçi raporlarının uygulanmaya başlanmasıyla birlikte denetçi ve denetim komitesi arasındaki denetim sürecinin kolay anlaşılması sağlanmakta, daha önemlisi standart bağımsız denetim formatından çıkıp daha faydalı ve ilgili bir rapor olmaya başlamaktadır. Bu değişimlerle birlikte finansal yatırımcılarda daha önceden sahip olmadıkları bilgilere

sahip olmakta ve beraberinde getirdiği bilgilerle hem şirketlere bireysel hem de karşılaştırılmalı olarak da değerlendirme imkânı sunabilmektedir. Yeni değerisiklikler denetim komitesine de ayrıca bir sorumluluk sunmamakta, hatta iletişim olanaklarını daha kolaylaştırmaya çalışmaktadır.

Yeni denetçi raporundaki değerisimler her iki taraf hem denetleyen hem de denetlenen açısından fayda sağlayacak şekilde hatta iletişimin içeriğini etkileyecek daha kolay ve şeffaf bir şekilde olmalarını sağlamayı amaçlamaktadır. Yeni standartların beklenen faydaları şu şekilde özetlenebilmektedir; denetçi raporuyla beraber üçüncü taraflar, işletme, üst yönetimden sorumlu olanlar ve denetçi arasında finansal tablolar ve finansal tablo dipnotları aracılığıyla iletişim artmakta denetçide artan iletişime dikkat ederek finansal tablo ve bilgilerini incelerken mesleki şüphecilikğin artmasına yol açan gelişen bir denetim anlayışı olarak ifade edilmektedir(www.kpmg.com.tr).

1.4 Yeni ve Eski Denetçi Raporlarının Karşılaştırılması

Ocak 2015 tarihinde IAASB tarafından yeni denetim raporlamasına ilişkin proje dahilinde yer alan yeni ISA 701 ve değeristirilen diğer standartlar, değerisiklerin uluslararası standartlara uyumlu Türkiye Denetim Standartları'nın bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS) aktarılması amacıyla Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından gerekli açıklamalar başlatılmıştır(Doğan, 2017:8).

Böylece, ilk olarak standartların iyi bir şekilde açıklanıp anlaşılması için profesyonel bir çevirisi yapılmıştır. Standart kamu kuruluşları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, meslek kuruluşları, sivil toplum kuruluşlarının temsilcileri ile akademisyenler tarafından oluşturulan bir komisyon tarafından bütün yönleri ele alarak değerlendirilmiş ve taslak bir metin oluşturulmuştur. Bu taslaklar Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nda değerlendirilmiş ve Kamu Gözetim Kurumu internet sitesinde kamuoyunun görüşüne ağmıştır. Kurulca oluşturulan taslak metin, sivil toplum kuruluşları temsilcileri, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, ilgili kamu kuruluşlarına gönderilerek yazılı bir görüş istenmiştir.

Son şeklini verilen BDS 701 Kurul tarafından kabul edilmesiyle, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca borsada işlem gören işletmelerin 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi

Standardı denetime tabi diğer şirketlerin 01/01/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap döneminde uygulamak üzere 3002 sayılı Resmî Gazetede 09/03/2017 tarihinde yayımlanmıştır.

Söz konusu standart bağımsız denetim raporunda yer alan ve yeni düzenlemeler ile denetim raporunun başına eklenen kilit denetim konularına ilişkin denetçinin sorumluklarını düzenlemektedir. İlave olarak bu BDS’de; denetçinin yaptığı değerlendirme ve buna ilişkin bildirim içeriği ve şeklinin ele alınmasını, denetçi raporunda bildirilecek hususlar arasında yer almasını hedeflemektedir.

İlk defa yapılan bu uygulama, Türkiye uygulamasını göstermek amacıyla T kodlu paragraflar (örneğin; 5T) eklenmiştir ve BDS 701’de uluslararası uygulama ile farklılık aynı numaralı paragraflara (örneğin; 5) olarak ifade edilmektedir. Bu uygulama ile uluslararası denetim standartlarını çevirisi olan T kodlu olmayan aynı numaralı paragraflar aynen bırakılarak denetçilerin uluslararası farkındalığı korunmaya çalışılmaktadır. BDS 701, tam anlamıyla ISA 701’e uyumlu olarak yayımlanmış olmakla birlikte, ayrı ayrı bakılıp değerlendirildiğinde ISA 701 ve BDS 701 arasında kapsam ve yürürlük tarihi açısından farklılıklar bulunmaktadır. Kapsam açısından BDS 701 ve ISA 701 ele alındığında finansal tabloların denetiminde ve denetçi raporunda borsada işlem gören işletmelerin denetim raporlarında kilit denetim konularına yer verdiği ISA 701 diğer denetimlerde de uygulanmaktadır. BDS 701’de ise, borsada işlem gören işletmeler ile birlikte 6102 sayılı TTK uyarınca denetime tabi bütün şirketlerde uygulanacaktır ve ISA 701 ile bu konuda ayrılmaktadır. ISA 701, bu şartı mevzuatın zorunlu kıldığı durumlarda uygulanacağını içermektedir. BDS 701’e göre ise; kilit denetim konularının denetçi raporunda açık bir şekilde bildirilmesi sadece mevzuatla değil, her koşulda zorunlu olduğunu açıklamaktadır.

ISA 701 ve BDS 701 yürürlük tarihleri açısından da farklılık göstermektedir. BDS 701; 1 Ocak 2017 tarihi sonrasında borsada işlem gören işletmeler için 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa denetime tabi diğer şirketler için uygulanırken, ISA 701; hesap dönemi sonu 15 Aralık 2016 tarihi ve sonrasında biten hesap dönemlerine ilişkin uygulanmakta, ISA 701 ve BDS 701 denetimde bu hesap dönemleri itibariyle farklı zamanlarda uygulanacağını bildirmiştir.

Tablo 1: Mevcut Durumda Kullanılan Bağımsız Denetim 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: www.kgk.org.tr)

Tablo 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: www.kgk.org.tr)

Yeni yayımlanan bağımsız denetçi raporu formatında “görüş” ön plana çıkmakta ve denetçi raporunun en başında yer almaktadır. Böylece, görüşün diğer standart açıklamalar arasında kaybolması engellenmekte ve denetimin önemli bir çıktısı olduğu vurgulanmaktadır(Sayar ve Ergüden, 2016:96). Bunlara dayanarak görüş, finansal tablo kullanıcılarının ilk ve en temel dayanağı olarak büyük önem arz etmektedir. Ardından, eski denetim raporunda olduğu gibi sadece olumlu görüş dışında bir görüş verildiğine dayanarak bildirme kabul edilmemekte, her koşulda görüşün dayanağının açıklanması beklenmektedir. Üçüncü sırada yer alan ve görüş ile görüşün dayanağı kadar önem arz eden kilit denetim konularının açıklanması, 2017 yılı sonunda borsada işlem gören işletmeler için, 2018 itibariyle ise 6102 sayılı TTK'ya göre denetime tabi tüm işletmeler için zorunlu kılınmaktadır.

1.4.1 Yenilenen Uluslararası Denetim Standardı 700 Kapsamında BDS 700 ve BDS 701

Denetçi raporu, denetim sürecini ele alan en önemli belge niteliği taşımaktadır. Denetim raporunun daha kullanışlı ve bilgilendirici olması, denetçinin kullanacağı tekniklerin yatırımcılar ve diğer finansal tablo kullanıcıları açısından daha fazla bilgi sağlaması konusunda talep doğmaktadır. Yatırımcılar açısından da bakıldığında, denetçi raporunda denetçi görüşüne ve sorumluluklarına ilişkin daha şeffaf bilgilerin sunulması gerektiği beklentisi içindedir. Bu şeffaflık sağlanırsa, denetçinin değerlendirdiği temel alanlar halka açık şirketlerde bu alanlardaki denetçinin yaptığı çalışmalara ilişkin daha fazla bilgi sağlayacaktır.

Değişen uluslararası denetim standartlarından olan UDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama kapsamında; denetçinin görüş oluşturma sorumluluğunun düzenlenmesine ait esasları belirlemektedir. Ayrıca denetçi raporunun şekli ve içeriğini ele alıp, bilgi vermektedir. Bu standardın kapsamı yenileme sonucunda

genişletilmiştir. Kilit denetim konularına yer verilmesi gerektiği, UDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardına atıfta bulunarak denetim raporunda yeniden düzenlenmiştir.

Bu bağlamda, IAASB’de denetçi raporundan sağlanan bilgilerin daha elverişli ve uygun olması açısından, bütün ihtiyaçları karşılama amacıyla UDS 700’ü revize etmiştir. Bu revize ile denetçi raporlarının tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliğinin artması hedeflenmektedir. Ancak münferit durumlarda belirli koşulları karşılamak için ülkelerce esneklik tanınmaktadır. Uluslararası denetim standartlarınca kabul görmüş standartlar uyarınca, denetçi raporundaki tutarlılık UDS’lere uygun olarak yapılan bir denetimin yürütülmesini daha kolay belirlenebilir hale getirerek, küresel piyasalarda güvenirliliği artırır.(UDS, md:4)

Tablo 3: Eski ve Yeni BDS 700 Kapsamında Görüşün Bulunmasını Öngörülen Bölümler

YENİ BDS 700		ESKİ BDS 700- DENETÇİ GÖRÜŞÜ BÖLÜMLERİ	
Denetçi Raporu Bölümleri	Açıklama	Denetçi Raporu Bölümleri	Açıklama
1.Görüş	Mevcut denetçi raporunda bir değişiklik olmaksızın, görüş denetçi raporunun en başında ayrı bir başlık altında yer almaktadır.	1.Finansal Tablolara İlişkin Rapor	Mevzuattan kaynaklanan herhangi bir yükümlülük doğmadığında, “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.
1.Görüşün Dayanağı	Denetçinin sorumluluğu başlığının alt başlığı olarak eski raporda bu	1.Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları	Bu bölümde, iç kontrolden sorumlu olanların finansal tabloları hazırlanmasında,

	bölüm belirtilmektedir.		sunulmasında ve bunların doğru bir şekilde yapılmasından sorumlu olmaktadır.
1.Diğer Bilgiler	Diğer Bilgiler ile ilgili olan bölümde denetçinin ve sorumlulukları ve yapılan çalışmalara ilişkin denetçinin bulguları hakkında yeni bir bölüm.	(Eski formatta bu kısım yoktur.)	(Eski formatta bu kısım yoktur.)
2.Kilit Denetim Konuları	Denetçinin an fazla kaygı duyduğu konuları açıkladığı ve bu konuları nasıl ele aldığını açıkladığı denetim raporunda yeni bir bölümdür.	(Eski formatta bu kısım yoktur.)	(Eski formatta bu kısım yoktur.)
1.Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları	İşletmenin sürekliliğini tehlikeye atacak durumlar temel alınarak yönetim ve üst yönetimin yaptığı yeni açıklamalar.	1.Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları	Finansal tablolar hakkında denetimde görüş bildirirken UDS'lere uygun davranıldığını açıklayan bölüm.

1.Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları	İşletmenin sürekliliğini de kapsayan konuları da ele alarak bağımsız denetçinin sorumluluklarının bildirildiği kısım.	1.Görüş	Denetçi, denetlediği işletmenin finansal tablolarını açıklayıp sunarken TMS'lere uygun olup olmadığını belirttiği bölüm.
1.Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor	TTK'dan kaynaklanan denetçi sorumluluklarına yer verilmektedir.	1.Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Sorumluluklara İlişkin Rapor	TTK'dan kaynaklanan denetçinin diğer sorumluluklarına yer verilmektedir.

Kaynak: Eski UDS 700 ve yeni UDS 700 referans olarak orijinali ile uyumlu olarak yayımladığı BDS 700 ve revize BDS 700(Taslak) hükümlerinden derlenmiştir. IAASB tarafından yayımlanmıştır.

Yukarıdaki tabloda gösterildiği gibi eski UDS 700 ve yeni UDS 700 kapsamında karşılaştırma yapıldığında, yeni yayımlanan ve revize edilen UDS 700 klasik bağımsız denetçi raporu formatından çıkmadan denetçiye, yatırımcılara ve üçüncü kişilere daha doğru ve şeffaf bir bilgi sunmayı amaçlayacak hale getirilmiştir.

Diğer önemli değişiklikler ise;

- Yeni denetim raporu formatındaki değişiklikler,
- Denetçinin raporunda belirtmediği ama bilgilendirme gereksinimi duyduğu diğer bilgileri ele alan yeni bir bölüm,
- Etik yükümlülüklerle, bağımsızlıklara ve mesleki şüphecilığe vurgu,
- Denetçi isminin raporda yer verilmesi,
- Raporda sorumluluklara ve denetime ilişkin daha hassas bir şekilde bilgi verilmesidir(Şirin, 2015).

1.5 Ülkelerde Yeni Denetim Uygulamaları

ISA 701'in IAASB tarafından yayımlanmasının ardından, ISA 701 pek çok ülke tarafından kendi standartlarına aktarılmış, uyarlanmış ve birçok ülkede de yürürlüğe girmiştir. Tablo 4'de ISA 701'in yayımlandığı ve yürürlüğe girdiği tarihler verilmiştir. Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletlerindeki uygulamaları ve gelişmeleri aktarılmıştır.

Tablo 4: Ülkelerde KDK Yayımlama ve Yürürlük Tarihleri

ÜLKE	YAYIN TARİHİ	YÜRÜR. TARİHİ (Borsada İşlem Gören Şirketler)	YÜRÜR. TARİHİ (Diğer Şirketler)
Güney Afrika	17 Haziran 2015	15 Aralık 2016	-
Singapur	Temmuz 2015	15 Aralık 2016	-
Malezya	Nisan 2015	15 Aralık 2016	-
	1 Aralık 2015	15 Aralık 2016	15 Aralık 2016 (zorunlu denetime tabi işletmeler için)
Hindistan	-	1 Nisan 2017	-
Yeni Zellanda	1 Ekim 2015	15 Aralık 2016	31 Aralık 2018 (KAYİK'ler için 2 yıllık geçiş süreci)
Birleşik Krallık	Haziran 2016	17 Haziran 2016	17 Haziran 2016 (KAYİK'ler için)
Nijerya	-	15 Aralık 2016	-
Zambiya	-	15 Aralık 2016	1 Ocak 2018 (KAYİK'ler zorunlu denetime tabi şirketler için)
Kanada	Haziran 2017	15 Aralık 2018	-

ABD(kritik denetim konuları)	Haziran 2017	30 Haziran 2019 (büyük işletmeler)	15 Aralık 2020
------------------------------	--------------	---------------------------------------	----------------

Kaynak: (Aziz Doğan, Mart 2018; 20(1); 65-89)

Amerika Birleşik Devleti'nde kolaylıkla anlaşılabilen ve herkesin ortak dili haline gelen denetimde raporlama dili 1940'larda standart haline getirilerek kabul edilmiştir. Daha sonraki yıllarda oluşturulan bu ortak raporlama dilinin birçok konuda eksik kaldığı düşüncesiyle, raporlamada değişiklikler yapılması gerektiği farklı gruplarca birçok kez dile getirilmiştir. Bunun sonuca varması uzun yıllar sürmüş, denetim raporlarının ihtiyaçları karşılamada yetersiz kaldığı, 2008,2010 ve 2011 yıllarında yapılan araştırmalara paralel olarak ABD Kamu Gözetim Kurumu PCAOB, Haziran 2017 tarihinde AS 3101 sayılı denetim standartlarında değişiklik ve yeni denetim raporlaması ile ilgili olarak 15 Aralık 2017 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemini kapsayan süreçte denetim uygulanması gerektiğini bir görüş bildirerek yayımlatmıştır. Kritik Denetim Konuları'na (CAM) 30 Haziran 2019 borsada işlem gören büyük işletmeler için, diğer işletmeler için 15 Aralık 2020 tarihi ve sonrasındaki hesap döneminde uygulanacaktır. CAM; karmaşık veya zor, subjektif denetçi yargısı içeren ve denetim komisyonunu bildirilmiş veya bildirilmesi gereken konuları kritik denetim konuları olarak tanımlamaktadır.

Öte yandan her kilit denetim konuları aşağıdaki hususları içermek zorundadır.

- CAM'in açıklanması,
- CAM belirlenirken dikkate alınan konular,
- CAM denetime ek alırken nasıl açıklandığı.

Birleşik Krallık ise, ISA 700 Haziran 2013'de, borsada işlem gören ve FTSE endeksine giren 350 şirketin denetimi ile ilgili olarak 1 Ekim 2012 tarihinde veya bu tarihte başlanmak üzere dönemlerin denetimi ile ilgili en çok üzerinde durulan ve "önemli yanlışlık" risklerine karşı nasıl önlem alınıp, karşılık verildiğini açıklamayı raporlamada zorunlu hale getirmiştir. İki yıl sonra Mart 2015'de ilk iki yıl sonuçları ise Ocak 2016'da kamuoyuna duyurulmuş ve tepki almıştır. Tepkilerin nedeni ise; önemlilik arz eden konuların beklenmedik alanlardan çıkmasıdır. Finansal tablo kalemleri ile ilgili yanlışlıklara bakıldığında çok küçük bir yüzdeyi göstermektedir.

Bu uygulamanın sonuçlarına bağlı kalınarak; vergi(%43), hasılat(%42), şerefiye değer düşüklüğü(%43) ve değer düşüklüğü(%29) olarak değişen ve genişletilen denetim raporlarında en çok riskli görülen alanlar arasında açıklanmıştır.(FRC, 2016,15)

Kilit Denetim Konuları IAASB standartlarına uygunluk göstermektedir. AB 2014 tüzüğüne “önemli yanlışlık” riski açıklamayı zorunlu tutmuştur. Ayrıca bununla birlikte ek hükümlere de yer verilmektedir. Örneğin; işletme ile ilgili en önemli konulardan biri olan işletmenin sürekliliği kavramı ile ilgili bir belirsizlik olmadığı durumlarda denetçinin kilit denetim konusu bildirmesi gibi hükümlülükler yer almaktadır.

Amerika Birleşik Devleti ve Birleşik Krallık gibi birçok ülkede UDS’leri uygulayan ve genellikle değişiklikleri yaptıktan sonra 2017 yılı Aralık dönemi sonunda finansal tablolarda uygulamaya başlamışlardır. Şeffaflık ve daha fazla ilgili, tutarlı bilgi paylaşımı tüm dünyada aynı anlama gelmekle birlikte, bazı ülkeler denetçi raporundaki bu eksiklikleri ve gereklilikleri UDS dışında bağımsız olarak genişletmişlerdir.

İngiltere UDS’lerden bağımsız olarak denetim raporunu hazırlayan ülkelerden birine örnektir. Denetçi raporundaki değişiklikleri uygulamaya 2013 yılı itibari ile başlamıştır.

Öngörülen ilave maddeler şunlardır;

- Önemlilik kavramının açıklanması,
- Önemlilik kavramının denetim üzerindeki etkisinin açıklanması,
- Yeni bölüm genellikle faaliyet raporunda yer alan işletme için önem arz eden riskli görülen konuların açıklanması ve bu konuların nasıl ele alındığı hakkındaki denetçi raporudur(www.kgk.com.tr).

Aşağıdaki örnekler İngiltere’de genişletilmiş denetçi raporu gereklilikleri raporundan alınmıştır.

Örnek 1: Şerefiye (59,0 m £), maddi olmayan duran varlıklar (57,2 m £) ve maddi duran varlıklar (221,9 m £) ile ilgili değer düşüklüğü	
Risk	Riske karşı duyulan denetim prosedürleri
Grup, önemli miktarda maddi olmayan duran varlık, şerefiye ve maddi duran varlık içermektedir. Son yıllarda	Nakit akışlarının iskonto edildiği ve bütçeleme prosedürleri detaylı bir şekilde değerlendirildiğinde, denetim

<p>faaliyetlerini maddi duran varlıklara yatırımlarla ve şirket satın almalarıyla genişletmektedir. En son 153.1 m £ ile grubun net varlıklarına London Southend Airport (LSA) eklenmiştir. Bütün bu satın almalar ve şirket birleşmeleri göz önünde bulunarak, LSA' da dahil olmak üzere beklentiler ve tahminler arasında bir farkla karşılaştırılması, işletmelerin ticarete atıldığı bu ilk yıllarda muhtemel görülmekte, buna bağlı olarak maddi duran varlık, şerefiye ve maddi olmayan duran varlıkların defter tutarının geri kazanılabilir tutardan yüksek olması ve buna bağlı olarak değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesine neden olabilir. Bu duruma ek olarak geri kazanılabilir değer net varlıkların değerinin, piyasa değerinin altında olduğu sonucuna varılmıştır. Geri kazanılabilir tutarlar, enflasyon oranı tahminleri, yöneticilerin hasılat artışı, uzun dönem büyüme oranı ve iskonto gibi ileriye dönük hesaplanan nakit akışlarının iskonto edilmesi ile hesaplanmaktadır. Nakit yaratan bu birimlerin kullanım değeri esas alınarak geri kazanılabilir tutarı hesaplanmaktadır. Tüm bu durumlar göz önüne alındığında önemli defter kayıtları ve kayıtların muhasebeleştirilmesinin kapsamı ve önemi açısından riskli olarak belirlenen alanlardan biridir.</p>	<p>prosedürlerimizde, Grup'un modellerinin doğruluğunun ve prensiplerinin gerçekliğinin test edilmesini içermektedir. Hasılat artışı, modellerin doğruluğu, işletme sermayesi girdileri ve iskonto oranı gibi tahmin modellerinden elde edilen hesapların doğruluğunu test ederken yönetim kurulu tarafından onaylanan tahmin modellerini de inceleyerek, Grup dışından elde edilen verileri kendi görüşlerimiz çerçevesinde değerlendirdik. Tahminlerin geriye dönük olabileceği kanaatine vararak her geçen yıl ile elde edilen tahmini karşılaştırdık. Kendi değerlendirme uzmanlarımız ile birlikte uzun dönem büyüme oranının uygunluğu ve iskonto oranını değerlendirdik. Kendi değerlendirme uzmanlarımız tarafından kritik bulduğumuz, süresiz ömür varsayımının uygunluğu, telif hakları, marka isimlerine ilişkin gelecekte meydana gelebilecek nakit akışları gibi durumları değerlendirdik. Değer düşüklüğü üzerinde durup, değer düşüklüğünün dipnot açıklamalarındaki uygunluğu ve yeterliliğini, bütün değerlemeler ilişkin mevcut risklerin uygun bir şekilde dipnotlarda açıklanıp açıklanmadığını değerlendirdik.</p>
--	---

Kaynak: Stobart Grup'u hissedarlarına 28 Şubat 2015 tarihinde biten yıla dair sunulan denetim raporundan alıntıdır.

Örnek 2: Telif hakları tahakkukları (70 milyon £)

Risk	İlgili riske karşı duyulan denetim prosedürleri
<p>Grup tarafından tahakkuk haklarının hesaplanmasında, kullanılan içeriğe ilişkin doğrudan yapımcılara ve sanatçılara telif hakkı ödenmesi, ilgili bilişim teknoloji sistemleri sürecin sadece bir kısmını ele alabileceğinden telif haklarının hesaplanmasında manuel bir unsurun önemli derecede kullanımı gerekmektedir. Grubun faaliyetlerin temeli bu telif haklarından oluşsa da süreci karmaşık bir hale gerekmektedir. Sözleşme tutarının ve tiplerini muhasebeleştirilme ve değerlendirme sürecinde manuel unsurlarla beraber ele alındığında hata riskini artırmaktadır.</p>	<p>Telif hakkı ödemelerinin onaylanması, telif haklarının maliyetlerinin kaydedilmesi diğer prosedürlerin onaylanmasına dair kontrol testleri yapılmıştır. Bunun yanı sıra, temel girdileri ve temel alınan sistem verilerine sadık kalınarak, Grup'un yıllık telif hakları hesaplamalarını bir örnekleme değerlendirilmektedir. Ayrıca, hasılat akışları yüzdesi telif hakkı maliyetleri ile ilgili bilinen bütün yenilikler ve değişimler göz önünde tutularak geçmiş dönemlerle bütçeler kıyaslanmıştır.</p>

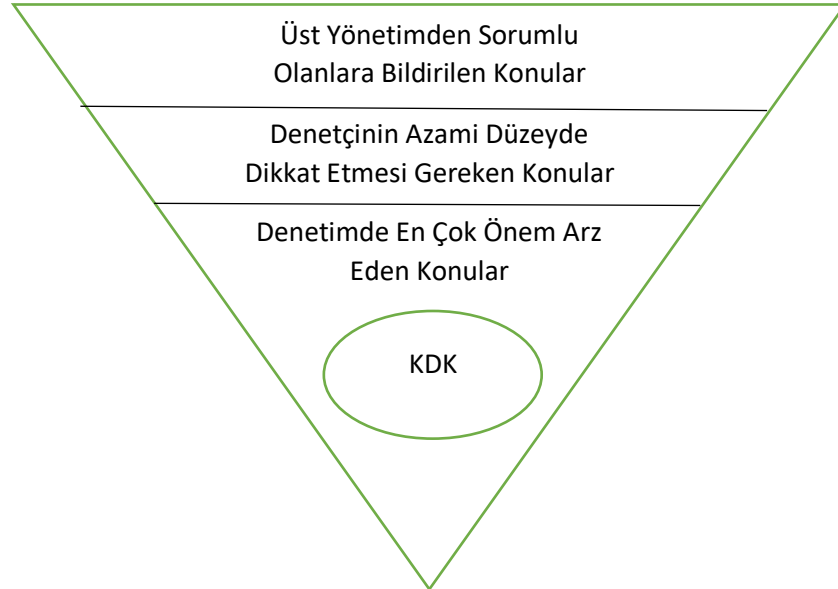
Kaynak: ITV hissedarlarına sunulan 31 Aralık 2014 tarihinde sona eren yıla ilişkin denetim raporunun özeti.

BÖLÜM II

KİLİT DENETİM KONULARI VE BEKLENTİ FARKI

Kilit Denetim Konuları (KDK), bağımsız denetime ilişkin denetimlerinde, finansal tablo kullanıcılarının bilgilendirme ve ihtiyaçlara yönelik karşılık verme, risk değerlendirme mekanizması olarak görülmektedir. Bu denli önem arz eden denetçinin mesleki muhakemesine dayanarak, denetlenen işletmede üst yönetimden sorumlu olanlara sunulan konular arasından seçilen kilit denetim konuları, cari dönemde finansal tablolarda en çok önem arz eden konulardan belirlenmesidir(KGK, BDS 701, prg. 1-8). Her bir kilit denetim konusu için ayrı ayrı denetçi raporunda açıklama yapılmakta, nasıl ele alındığı detaylı şekilde ifade edilmektedir.

Şekil 1: KDK'nın Belirlenmesine İlişkin Denetçinin Muhakemesine Dayanan Karar Alma Çerçevesi



Kaynak: Determining and Communicating Key Audit Matter, International Auditing and Assurance Standards Board, ("KAM") ve Doğan, 2018:67

Bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konularının detaylı bir şekilde bildirilmesi, yapılan denetimin standartlara uygun olarak yapıldığını ve risk odaklı bu denetimin büyük sorumluluğunu üstlendiğini belirtmektedir. Denetçinin, mesleki muhakemesine dayanarak, işletme açısından hata ve hile kaynaklı ve önemli yanlışlık içeren konularda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun kanıtı elde ederek, standardını sağlayabilecek konularda mesleki

şüphecilğini kullanarak detaylı ve açıklayıcı bir şekilde belirtilmesidir. Bu belirleme ve bildirimler bütün taraflar için doğru bilgi aktarımının bir parçası olmaktadır.

Kilit Denetim Konularına ayrılan bölümün giriş cümlesinde verilen bilgilerinden biri ise, denetlenen işletmeye özgü bildirilmesi gereken, en fazla önem arz eden konular arasından denetçinin mesleki muhakemesine dayalı olarak karar verdiği kilit denetim konuları olduğudur ve bu bölümden en az bir tane KDK'nın bildirilmesi zorunludur. Buna karşılık istisnai durumlarda (yasa ve mevzuatın aykırı bulunduğu veya olumsuz sonuçların kamuya yarar sağlayamayacağı) ya da denetçinin KDK tespit edilemediği durumlarda raporda yer almayabilir(KGK, BDS 701, prg.14, A-59). Fakat, bildirilecek KDK'nın bulunmaması durumunda, bu mevzu yönetimden sorumlu olanlara bildirilmeli ve raporda gerekçeleri ile yer almalıdır(KGK, BDS 701, prg. 17,18).

Değişen bağımsız denetim raporlamasıyla önem kazanan ve eskiden değerlendirilmeyen ve gerekli bulunmayan konuların denetim raporunun başında ayrı bir başlık altında değerlendirilmesi, revize edilen bağımsız denetim standardının günümüzde ne denli önem arz edildiğinin bildirilmektedir. Denetçinin görüşü bölümünden ayrılan bir paragraftır. Kilit Denetim Konularının bildirilmesi, denetçi görüşü ile karıştırılmamalıdır. Denetçi, denetlediği işletme ile ilgili görüşünü bildirmiş, ayrıca başka bir başlık altında işletme için risk arz eden konulara değinmiştir gibi düşünülebilmektedir. Açıkça, kilit denetim konuları denetim görüşü kapsamında değerlendirilmemelidir. Denetçi raporunda yer alan denetçi görüşü paragrafının giriş cümlesi aşağıdaki gibidir(KGK, BDS 701, prg. 11, A-31, A-33).

“Kilit Denetim Konularını cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetimde mesleki muhakememize göre en çok önem arz eden konularıdır. Kilit Denetim Konuları, bağımsız denetimi çerçevesinde bir bütün olarak finansal tabloların ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.”

2.1.Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Açıklanması

Bağımsız denetçi raporları, denetim süreci kapsamında yatırımcılar, ilişkili taraflar ve finansal tablo kullanıcıları açısından hayati önem taşımaktadır. Bu taraflar açısından, şirkete ilişkin önemli hususları veya risk alanlarını belirlemede kılavuz niteliği

göstermektedir. Dolayısıyla, denetçinin mesleki muhakemesine dayanarak belirlediği ve açıkladığı konuları taraflara doğru bir şekilde aktarmak zorundadır. Bu evrede üst yönetimden sorumlu olanlar arasında önemli düzeyde iletişim kurulmaktadır. Söz konusu iletişimin, niteliği ve kapsamı, denetimde en çok önem arz eden konuların belirlenmesine yönelik bir gösterge niteliği sağlamaktadır. En çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını denetlenen işletme ve bu işletmenin bulunduğu iç çevresinde ele alınmaktadır. Denetçinin gerçekleştirdiği KDK belirlenmesi ve bildirim denetime özgü konuların tespit edilmesini hedeflemekte ve önemine ilişkin kararlaştırılabilirliğini içermektedir. İşletmenin faaliyetleri çerçevesinde, denetimin durumu, niteliği ve içeriğini etkileyen faktörler, işletmenin karmaşıklığı ve büyüklüğü aynı zamanda kilit denetim konusunun sayısını da etkilemektedir(www.kgk.org.tr).

Denetçinin kilit denetim konularının belirlenmesine ilişkin detaylar standartta da açık bir şekilde ifade edilmektedir. Buna göre; denetçi, denetimin yürütülmesi sırasında mesleki muhakemelerine dayanarak azami düzeyde dikkat çekilmesi gerektiği konuları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir(BDS 701, prg. A9-A18).

Aşağıdaki konuları göz önüne alınacak şekilde bildirilir.

- a) Ciddi anlamda diğer konulara göre daha fazla önem taşıyan ve çok riskli olduğu düşünülen konularda,
- b) Tahmin ve belirsizliklerin daha yoğun olduğu alanlarda, denetçi muhakemesi ve tahminlerine dayalı konularda,
- c) Önemli olay ve işlemlerin dönem içerisindeki etkilerini değerlendirecek şekilde rapora aktarılır.

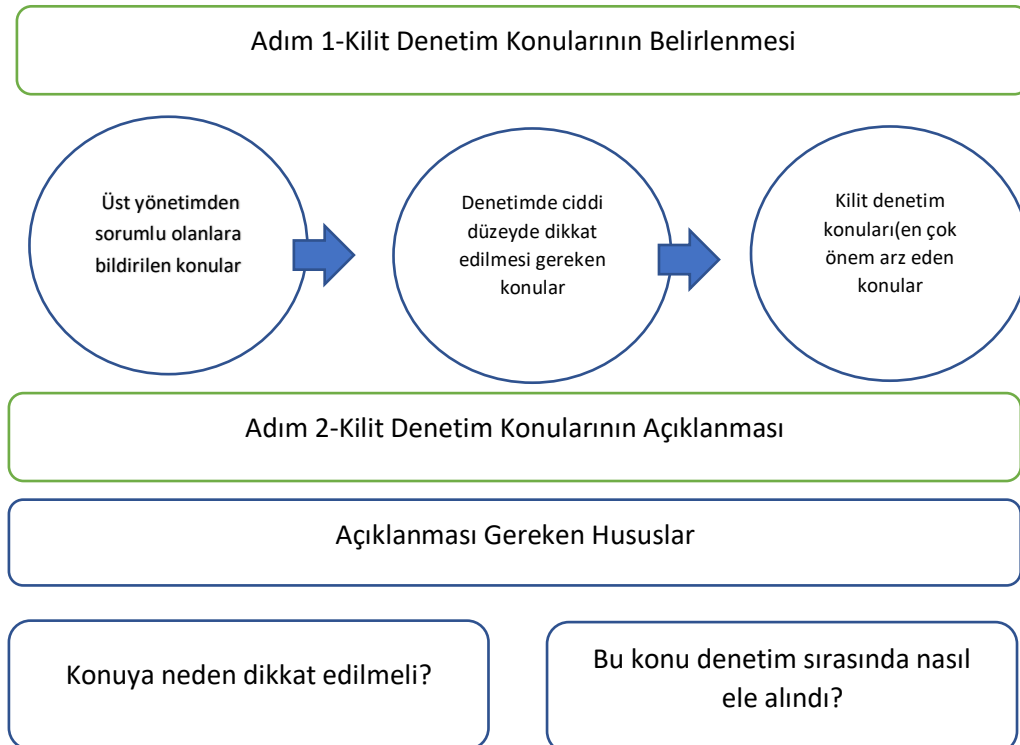
BDS 701’de hangi konuların kilit denetim konuları olarak bildirileceği ve konunun önemine göre belirtilmesinde kilit denetim konularının ne ölçüde etkili olabileceğine yer vermiştir: (www.kgk.org.tr)

- Bütün olarak finansal tabloları ele alırken, özellikle finansal tablo kullanıcıların açık bir şekilde anlayabileceği konusunun önemi,
- Muhasebe politikalarının niteliği ve konuya örnek teşkil edecek işletmenin karar verdiği yönetim politikalarının sektörde bulunan diğer işletmelerle karşılaştırarak, politikanın uygunluğuna karar verilmesi,

- Konuyla ilgili hile ve hata kaynaklı düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıklar varsa, öneminin nicelik ve nitelik bakımından önemliliği,
- Denetçinin, denetim prosedürlerini uygularken ve sonuçlarını denetlerken, denetçi görüşüne dayanak oluşturacak kanıtlarını seçerken, bu kanıtlara ulaşmanın zorluğu,
- Kontrol eksikliğinin tespiti,
- Birden fazla konunun denetimle alakalı olarak değerlendirilip değerlendirilmediği,
- Konuya ilişkin uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğinin değerlendirilmesi, uzmanlık beceri ve bilgilerinin kapsamı, denetim ekibi dışından yapılan istişarelerin niteliğini etkileyebilmektedir.

Söz konusu çerçevede ve BDS 701 kapsamında denetçi, denetimle alakalı finansal tablolarda önem arz eden konuları açıklayarak, yol gösterici bir kimlik kazanır. Ancak özellikle belirtmek gerekir ki bu konular, denetçinin mesleki muhakemesine dayanarak vardığı sonuçlardır ve denetçi bunları belirledikten sonra bir alt başlık altında açıklamalıdır. Dolayısıyla denetçinin KDK'ları belirlemesi ve açıklamasında, denetçinin yönetmesi gereken yeni bir süreç söz konusu olmaktadır.

Şekil 2. KDK'nın Belirlenmesi ve Açıklanması Süreci



Konu dipnotlarda yeterli ve uygun bir şekilde açıklandı mı?

Kaynak: KPMG Bağımsız Denetim Raporlarının Geleceği, Denetim Komitesi Enstitüsü Serisi 4, S.5.

Şekil 2’de de ifade edildiği gibi denetçi üst yönetime bildirilen ve şirket açısından önemlilik arz eden konular açısından, denetimi ciddi düzeyde etkileyebilecek ve dikkat edilmesi gereken konular arasından en önemliliklerini yani kilit denetim konularını belirler. Bu belirlemenin ardından ikinci aşamaya geçilir.

İkinci aşamada denetçi raporunda KDKları açıklaması gerekir. Belirlediği KDKları denetim raporunda “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında, ayrı bir bölümde gerekli alt başlığı kullanarak açıklamalıdır. Ayrı bir başlık altında ele aldığı KDKları, KDK sayısı ve arz ettiği önem dikkate alınarak, dikkat edilmesi gereken konunun neden önemli olduğunu, konunun denetimde nasıl ele alınıp açıklandığını ve ilgili finansal tabloların dipnotlarına referans verilerek, bu konuların nasıl yer verildiğini açıklamaktadır. İkinci aşama finansal tablo açıklamalarına verilen önemin gitgide arttığını göstermektedir.

KDKların belirlenmesi ve açıklanması, denetçinin yargısını ön planda tutmaktadır. Bu yüzdendir ki; denetçi raporundaki bu yenilikler büyük önem taşımaktadır. Ayrıca, denetçinin denetimi sırasında önem verdiği yeniliklerden biri de şirketin sürekliliği kavramıdır. Denetçi, eğer şirketin sürekliliğini riske atacak önemli düzeyde bir belirsizliğin söz konusu olduğunu bilirse, bunun mutlaka “İşletme Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlikler” başlığı altında açıklamalıdır. Denetçi raporundaki yapılan bu değişiklikler, kilit denetim konularının ayrı bir başlık altında incelenmesi, sürekliliği tehlikeye atan durumların denetçi tarafından ayrıca bildirilmesi ve yenilikler dışında rapor formatındaki esneklik ve değişiklikler de söz konusudur.

2.1.1. Kilit Denetim Konularına Örnekler

Kilit denetim konularının belirlenmesi, giriş cümlesinde açıklanan ve söz konusu incelenen finansal tabloların kapsadığı hesap dönemi açık bir şekilde belirtilmeli ve bu hesap dönemi açıkça belirli hesap dönemine ait finansal tabloların denetimiyle ilgilendiği hususunun üzeri çizilmelidir(BDS 701, md. 11). 31 Aralık 2018 tarihinde sona eren hesap

dönemi örnek olarak verilebilir. Kilit denetim konularının, denetçinin nasıl ele alacağı ve nasıl bir ifade tarzı kullanacağına dikkat edilmektedir(BDS 701, md. A47):

- İlgili konunun çözüme denetçi tarafından kavuşturmadığı ima edilmemelidir.
- Konunun içinde bulunduğu şartlar değerlendirilerek anlatılmalı, genelleyici ve standart ifadelerden kaçınılmalıdır.
- Finansal tablolarda yer alan konunun nasıl ele alındığı açıklanmalıdır.
- Finansal tablolara yönelik ayrı bir görüş içermemeli ve imalardan kaçınılmalıdır.

Kilit denetim konularıyla ilgili açıklayıcı bilgi verirken denetçi aşağıdaki gibi Kilit Denetim Konuları başlığı altında açıklayıcı bilgiyi şu giriş cümlesi ile belirtmelidir:

Örnek1: Kilit Denetim Konuları

Bir bütün olarak ele aldığımız finansal tablolara ilişkin yürüttüğümüz denetim kapsamında, kilit denetim konularını belirlerken, belirli bir hesap dönemi ait cari dönemin finansal tablolarının denetiminde mesleki muhakememize dayanarak en çok önem arz eden konuları belirledik ve bu konulara ilişkin bir görüş oluşturmak esas alınmıştır ve tarafımızca belirtilen bu görüş dışında başka bir görüş bildirilmemektedir.

Kaynak: Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler(KGK, sayfa 1)

BDS 701 Standardı kapsamında, kilit denetim konularının açıklanması, denetçi raporunda yer alan ve finansal tablo denetimine ilişkin bağımsız denetçinin sorumlulukları bölümü içerisinde açıklayıcı bir şekilde yer alması uygun görülmektedir.

Örnek2:

Cari döneme ait tarafımızca en çok önem arz eden konuların, üst yönetime bildirilen konular arasından seçilerek kilit denetim konuları açıklanmaktadır. Kilit denetim konularının belirtilmesi aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça raporda yer verilmesi uygundur.

- Mevzuat tarafından kilit denetim konusunun açıklanmasının bir sakıncası olduğu durumlarda,

○ Açıklanacak konunun kamu yararını aşacağı, kamuya fayda sağlamayacağı çok istisnai durumlarda kamu yararı göz önünde tutularak, denetçi raporundan kilit denetim konusunun denetim tarafından açıklanmamasına karar verilmesi.

Kaynak: Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler(KGK, sayfa 2)

Kilit denetim konularıyla ilgili olarak, bağımsız denetçi raporunda yapılan açıklamalar -varsa- ilgili konunun hangi finansal tablo kalemlerine atıfta bulunduğu belirtilerek açıklanması uygun görülmektedir(BDS 701, md. 13). Yapılacak açıklamada iki konu temel alınmaktadır. Birincisi, bu konunun neden kilit denetim konusu olarak belirtildiğinin açıklanması, ikincisi ise; bu kilit denetim konusu açıklanırken konunun nasıl ele alındığının belirtilmesidir.

Kilit denetim konusu olarak belirtilmesinin nedeni açıklanırken aşağıdaki hususlardan bahsedilmesi gerekmektedir(BDS 701, md. A46);

- Denetçi bu konuyu kilit denetim konusu olarak belirlerken riskle ve önemli yanlışlıkla en çok bağdaşan yanlarını,
- Prosedürlerin nasıl uygulandığının anlatımı,
- Uyguladığı prosedürler sonucunda elde ettiği bulgular,
- Kilit gözlemlerin konuyla ilişkilendirilmesidir.

Kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun nasıl açıklanacağına ilişkin anlaşılmasına yönelik aşağıda bir örnek verilmektedir.

Örnek3:

Ticari sözleşmelerin karmaşıklığı her duruma ilişkin muhasebe esasları seçilirken farklılıklar göstermekte ve farklı muhakemelere imkân sağlamaktadır. Bu konu A ürünü için geçerli olup, hasılat ve kar tutarının kaydı, satış sonrası hesap dönemine ilişkin olarak hesaplanmakta ve her bir satış sözleşmesi uzun dönemi kapsamakta olduğundan, bu ürünün satış sözleşmesi ile bağlantılı olup olmadığı mesleki muhakeme ve değerlendirmelere bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. Bu husus denetimimiz tarafından önemli görülmektedir. Çünkü işletme satışını gerçekleştirdiği A ürününü tek bir sözleşme olarak değerlendirip, uzun dönemli hizmet sözleşmeleri ile finansal tablolara almış olabilir. A ürününün satış sözleşmelerindeki kâr marjının, uzun dönemli hizmet sözleşmelerindeki kâr marjından

genellikle daha düşük olması sebebiyle, hasılat ve karın daha erken finansal tablolarda yer alması gerekmektedir

Kaynak: Kilit Denetim Konuları Açıklayıcı Örnekler(KGK, sayfa 5)

Kilit denetim konusunu açıklamak çok önemlidir fakat onu açıklamak kadar mühim olan bir diğer konu ise denetim sırasında bu KDK'nın nasıl ele alındığının açıklanmasıdır.

Örnek4: Kilit Denetim Konularının nasıl ele alındığı

Belirlediğimiz kilit denetim konusu olan hasılatın finansal tablolara alınması önemli yanlışlık riski ve risk odaklı bir konu olarak tarafımızca belirlenmiştir. Bu konu çerçevesinde hasılatın muhasebeleştirilmesi hususunu şu şekilde denetimde ele almaktayız:

- Denetimimizde, denetim şirketi kapsamında çalışan BT uzmanlarımızın görüşlerinden faydalandık. Bunun yanı sıra, kontrol testleri yaparak verileri değerlendirdik. Reklam çalışmalarına ilişkin fiyatlandırma ve şartları inceleyip, sistemde varlığını kontrol ettik. Söz konusu fiyatlama ve şartları piyasadaki benzer işletmelerin sözleşmeleri ile kıyaslayıp, değerlendirdik.
- Hasılatın finansal tablolara alınması, aynı piyasada bulunan işletmelerin verilerine dayanarak, sektörel bilgilerimiz ışığında beklentileri ne derece karşıladığını, beklentilerde meydana gelen sapmaları araştırarak dikkatlice analiz ettik.

Kaynak: Kilit Denetim Konularına Açıklayıcı Örnekler (KGK, Sayfa 6)

2.1.2. Kilit Denetim Konularının Bildirilmeyeceği Durumlar

İlgili kilit denetim konularının kamuya açıklanmasının oluşturacağı olumsuz sonuçlarının, kamu çıkarına yönelik olmayacağı, kamu faydasına yönelik çıkarların istisnai olduğu durumlarda, konunun kamuya açıklanması mevzuat açısından yasaklanmaktadır. KDK'lar denetçi raporunda bu durum dahilinde bildirilemez. Mevzuat tarafından kanunun yasaklanması şartıyla, işletme konu hakkında gerekli açıklamaları yapması halinde, bu KDK'lar denetçi raporunda mutlaka bildirilmelidir.

Denetçi raporunda, en az bir kilit denetim konusu bildirmek borsada işlem gören tüm işletmeler için gerekli kılınmıştır. Bu bildirim istisnai olduğu durumlar olabilmektedir.

Örneğin, işletme borsada işlem görmekte fakat sınırlı düzeyde faaliyette bulunmaktaysa, istisnai durumlar arasında yer almaktadır. Bu istisnai durumlar bağlamında denetçi en az bir kilit denetim konusu bildiremiyorsa, o işletmenin denetimine dair kilit denetim konularının bildirilemeyeceği kabul edilebilir. Bu işletmenin ve denetçinin kilit denetim konularını bildiremeyeceği, işletmenin ve denetçinin içinde bulunduğu durum ve şartlara bağlı olarak değişebilmektedir. Bu konunun “Kilit Denetim Konuları” başlıklı konunun altında bildirilmeyeceğine dair gerekli açıklamalara yer vererek, üst yönetimin bilgisi dahilinde açıklar ve sorumlu olanlara iletir. Bu durumda denetçi, “Tarafımızca raporumuzda bildirilecek bir kilit denetim konusunun olmadığına karar verilmiştir.” ifadesine benzer bir ifadeye raporunda “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında yer verebilir.

Bilindiği gibi BDS 700 kapsamında, finansal tabloların raporlanması ve finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma konusunda hükümler bulunmaktadır. Yönetim tarafından yapılması gereken finansal tabloların açıklanması veya bu finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığının açıklanması ile ilgili bilgiler ve diğer açıklamalar KDK’ların bildirilmesi ve geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca kilit denetim konuları yerine geçmez. Eğer finansal tablolarda bulunan açıklamalar yetersiz ve uygun bulunmuyorsa, önemli bir yanlışlığın mevcut olduğu kanaatine varılıyorsa, bu durumda BDS 705 devreye girmektedir. Olumlu görüş dışında bir görüş bildiriyorsa, bu görüşün verilmesine dair nedenler “Kilit Denetim Konuları” başlıklı bölümün altında yer verilmez. Bir başka konu olan işletme sürekliliği ve bu sürekliliğin devam ettirilmesine ilişkin bir şüphe olduğu durumlarda BDS 705 uyarınca ele alınır ve aynen BDS 705’de olduğu gibi kilit denetim konuları başlığı altında yer almaz. Fakat işletme sürekliliği konusundaki şüphe niteliği itibari ile önemli kilit denetim konuları arasındadır. Bu hususların söz konusu olduğu durumlarda geçerli BDS’lere uygun olarak raporlanır ve “Kilit Denetim Konuları” bölümünde “Görüşün Dayanağı” ve/veya “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” bölümüne atıfta bulunulur. Bu durumlarda “Kilit Denetim Konuları” bölümünde, “Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı bölümünde (veya İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümünde) açıklanan konu haricinde tarafımızca raporumuzda bildirilecek bir kilit denetim konusunun olmadığına karar verilmiştir” ifadesine yer verilir.

2.2. Finansal Tablo Kullanıcılarının Bağımsız Denetimden Beklentileri

Genellikle, hile ve yolsuzluğa karşı denetim çalışmaları finansal tablo kullanıcıları tarafından, finansal tabloların tam bir güvence ve garanti olarak görmektedirler(Dinç ve Gerekan, 2014:21-36). Buna dayanarak finansal tablo kullanıcıları denetimden olumlu görüş almış finansal tabloları tüm hile ve yanlışlıklardan arınmış, düzensizlikleri ortaya çıkarılmış olarak finansal durumunun iyi olduğunu düşünürler. İşletmenin hata ve hile kaynaklı hiçbir işlemi olmadığını kabul ederler. Finansal tablo kullanıcıları denetimden alınan olumlu görüşü, temiz bir kâğıt gibi varsaymaları, denetlenen işletmenin tüm hata ve hile kaynaklı durumlardan arındığını ve işletmenin sürekliliğini tehlikeye atacak hiçbir durumun olmadığına inanılmasını gösterebilir(Aydın ve Çürük, 2017:153-174). En çok algı farklılığının yaratıldığı durumların olumlu görüş bildiren raporlarda meydana geldiği araştırmalar sonucunda açıklanmıştır(Seral, 2013: 134-164). Oysa ki, denetçi finansal tabloları tüm yönleriyle ele alarak hata ve hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olup olmadığına dair, finansal tablo kullanıcılarına makul güvence sağlayacak bir görüşü bildirerek, bu bulgulara uygun olan bir denetim raporu hazırlamayı amaçlamaktadır. Bununla beraber, asıl amaç finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara duydukları güveni seviyesini arttırmaktır(BDS.200,3). Bu amaçla, finansal tabloların finansal raporlama çerçevesinde hazırlanmadığına ilişkin verilen görüşle ulaşılır. Finansal tabloların tüm yönleriyle ele alınıp, geçerli finansal raporlama bu bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde tam ve doğru olarak aktarılması ile ilgilidir.

Denetim standartlarında yer alan açıklamalar dikkate alındığında, denetçinin verdiği görüş işletmenin finansal durumunun veya faaliyetlerinin sonucun iyi veya kötü olduğu anlamına gelmemekte, denetçinin denetlediği firmanın finansal tablolarını tüm yönleriyle ele alıp incelediğini, hata ve hile kaynaklı işlemleri tespit ettiğini ve bu işlemleri yaparken TFRS'lere uygun şekilde açıklamalarda bulunduğu göstergesidir. Örneğin; işletmenin durumu esasında kötü olabilir fakat finansal tablolarında bu durum gerçeği yansıtmıyor olabilir. Denetçinin görevi yansıtılmayan bu durumu tespit ederek uygun olan görüşü vermektir.

Denetimi yürütürken denetçinin yaptığı denetim ile ilgili sorumlulukları ile finansal tablo kullanıcılarının bu denetim sonucunda finansal tablolardan istekleri arasında beklenti

açığı ortaya çıkmaktadır(Biçer ve Erol, 2017: 71-84). Beklenti boşluğu kavramı ilk defa Liggio tarafından kullanılan bir terimdir. Finansal tablo kullanıcılarının, finansal tablo denetçilerinden bekledikleri performans arasındaki farktır. Liggio'ya göre denetçiler ile denetim raporundan yararlananlar arasında finansal tabloların doğru ve net bir şekilde ifade edilmemesi beklenti boşluğunun doğmasına neden olmaktadır(Yıldız ve Buluk, 2017: 41-78).

AICPA(The American Institute of Certified Public Accountants), 1992 yılında beklenti farkı tanımında finansal tablo kullanıcılarının ve kamunun, bağımsız denetçilerin gerçekleştirmekle sorumlu oldukları yükümlülükleri ile denetçi için inandıkları ve gerçekleştirdikleri sorumlulukları arasındaki fark olarak açıklanmıştır(Aydın ve Çürük, 2017: 153-174). Bu beklenti boşluğunun oluşmasının nedenleri arasında, finansal tablo kullanıcılarının bilgi düzeyi, etik kurallar, yasal düzenlemeler ve denetçinin mesleki muhakemeleri ve yargıları da önemli rol oynamaktadır.

Beklenti boşluğuna neden olan faktörler şöyle sıralanabilir;

- a. Denetimin doğası gereği karmaşık yapısı,
- b. Denetimle ilgili durumlarda bir tarafın haberdar olup, diğer tarafın bilginin varlığından habersiz kalması,
- c. Yanlış algı oluşması,
- d. Denetimle ilgili mevzuat ve yükümlülüklerin sık sık değişmesi ve finansal tablo kullanıcıların bundan habersiz olması,
- e. Finansal tablo kullanıcıları açısından denetimin kendi yapısından kaynaklı kısıtlamaların olduğunun bilinmemesi,
- f. Finansal tablo kullanıcılarının beklentilerinin karşılanmasında denetçinin mesleki yeterliliğinden uzak olması,
- g. Denetleyen ve finansal tablo kullanıcıları arasında etkisiz iletişim olarak sıralanabilir(Yıldız ve Bulut, 2017: 41-68).

Denetimin doğası gereği teknik ve karmaşık bir yapıda olması, uzmanlık gerektiren bir alan olması bununla beraber yapısal kısıtlara sahip olması finansal tablo kullanıcıları açısından çoğunlukla bilinmemektedir. İşletme yöneticileri ve ortaklarının gerçeğe bilgiye ulaşmaları, finansal tablo denetçileri ve kullanıcılarından daha hızlı ve kolay

gerçekleşmektedir. Bütün bu etmenler finansal tablo kullanıcıları ve denetçileri arasındaki beklenti boşluğunu neden olmaktadır.

2.2.1. Finansal Tablo Kullanıcıları Tarafından Denetimin Yanlış Anlaşılması

Finansal tablo kullanıcılarının denetimi yanlış anlamasıyla birlikte, denetimde beklenti farkının oluşmasındaki diğer faktörler arasında yer almaktadır. Yanlış anlaşılma sonucunda finansal tablo kullanıcılarının denetimden farklı beklentiler içerisine girmesine, denetçinin görevinin farklı şekilde yürütülmesini beklemelerine neden olmaktadır. Beklenti farkı literatürde Sermaye Piyasası Kurulu 22.sayılı tebliği ikinci kısmında “yanlış anlaşılma farkları”, Porter ve Growthorpe tarafından “bilgi farklılıkları” olarak belirtilmiştir.

Finansal tablo kullanıcılarının bu bilgi eksikliği, finansal denetçilerden makul olmayan beklenti eğilimlerinde olduklarını göstermektedir. Porter ve Growthorpe(2004), beklenti farklarının asıl nedeninin, Birleşik Krallık ve Yeni Zellanda’daki kamu bilgisinin eksikliğinin neden olduğunu ifade etmişlerdir. Bu çalışmada, Yeni Zellanda ve Birleşik Krallık ülkelerindeki %50’den fazla finansal tablo kullanıcılarının, bağımsız denetçinin yükümlülük ve sorumluluklarını bilmemekte ve belirsizlikler içinde olduklarını ifade etmektedir.

2.2.2. Bağımsız Denetçilerin Görevlerine Yönelik Makul Olmayan Beklentiler

Farklı ülkelerde, farklı denetim beklentileri üzerine yürütülen araştırmalar, finansal tablo kullanıcılarının beklentilerinin, denetçinin gerçekleştireceği sorumluluklar dahilinde makul olmayan beklentiler olduğunu içermektedir. Farklı ülkelerde yürütülen benzer çalışmalarda elde edilen, dış denetçilerle makul olmayan beklentiler Tablo 5’de gösterilmiştir.

Tablo 5: Farklı Ülkelerce Yürütülen Çalışmalarda, Denetçilerin Görevine Yönelik Makul Olmayan Beklentiler

Çalışma	Ülke	Beklentiler
Porter (1993)	Yeni Zellanda	▪ Denetlenen işletmenin finansal durumun iyi olduğunu garanti etmek,

		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Denetlenen işletmenin finansal tablolarının doğruluğunu garanti etmek, ▪ İşletme varlıklarının kötüye kullanılmasını engelleyecek şekilde denetçinin otorite kurup, rapor etmesi, ▪ Denetim raporunda işletme yönetiminden olmayıp, işletme çalışanlarından olanların varlıkları kötüye kullandıklarının rapor edilmesi, ▪ İşletmenin yasal olmayan faaliyetlerinin denetçi tarafından tespit edilmesi(direkt muhasebe ile ilgili olmayan konularda), ▪ Denetçi raporunda açık bir ifade ile direkt muhasebe ilgilendiren yasal olmayan faaliyetlerin açıklanması,
Humphrey v.d (1993)	Birleşik Krallık	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tüm hileli durumları ortaya çıkarmanın bağımsız denetçinin görevi sanılması, ▪ Denetlenen işletmenin, denetçi tarafından verimli bir şekilde yönetildiğinin garanti edilmesine ilişkin sorumluluğu,
McEnroe ve Martens (2001)	Amerika Birleşik Devletler	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Kredi verenler, yatırımcılar ve üçüncü kişilerle yapılan tüm işlemler rapor edilmeli, aksi takdirde olumlu görüş verilmemeli, ▪ Olumlu görüş vermede temel alınacak konunun denetçinin, “kamu gözlemciliği” görevinin yürütmesinin sağlanması gerektiğinin sanılması,

		<ul style="list-style-type: none"> ▪ İç kontroller doğru bir şekilde oluşturulup uygulanmadığı sürece, bağımsız denetçi tarafından olumlu görüş verilmemeli, ▪ Yasal olmayan faaliyetler işletme tarafından yürütülmediği kanısına varmadıkça, bağımsız denetçi tarafından olumlu görüş verilmemeli,
Best v.d. (2001)	Singapur	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tüm hile ve yanlışlıkları ortaya çıkarmanın bağımsız denetçinin görevi olduğu sanılması, ▪ İşletmenin muhasebe kayıtlarının bağımsız denetçi tarafından tutulacağına sanılması, ▪ Tüm hileleri belirlemek ve önlem almanın bağımsız denetçinin görevi sanılması, ▪ Denetim prosedürlerine karar vermede denetçinin, mesleki muhakemesini kullanabileceğinin sanılması,
Lin ve Chen (2014)	Çin	<ul style="list-style-type: none"> ▪ İşletme faaliyetlerinin etkililiği ve etkinliği konusunda bağımsız denetçi raporunda, kullanıcılara açıklayıcı bilgi bulunması, ▪ İşletmelerin etkileşimde buldukları müşteri işletmelerinde, hile ve hata kaynaklı yanlışlıklarının da bağımsız denetçi tarafında tespit edilip, önlenileceğinin sanılması,
Dixon ve Woodhead (2006)	Mısır	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tüm hilelerin bağımsız denetçi tarafından tespit edilmesinin zorunlu olduğu,

		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini kurmada görevli olduğu, ▪ İşletmenin muhasebe kayıtlarının bağımsız denetçi tarafından tutulması gerektiği, ▪ Hileler bağımsız denetçi tarafından önlenmeli,
Lee v.d. (2007)	Malezya	<ul style="list-style-type: none"> ▪ İşletmenin finansal tabloları bağımsız denetçi tarafından hazırlanmalı, ▪ İşletmenin finansal tablolarının tamlığı ve doğruluğu bağımsız denetçi tarafından garanti edilmeli, ▪ İşletme muhasebesi tarafından yapılan tüm muhasebe işlemleri bağımsız denetçi tarafından onaylanmalı, ▪ Tüm hilelerin önlenmesinde bağımsız denetçinin sorumlu olduğu, ▪ İç kontrol sisteminin kuruması ve uygulanması bağımsız denetçinin görevi olduğu,
Saha ve Baruah (2008)	Hindistan	<ul style="list-style-type: none"> ▪ İşletmedeki hata, hile ve düzensizliklerin bağımsız denetçi tarafından önlenmeli, ▪ İşletmenin sürekliliğinin devam ettirilmesinin bağımsız denetçinin sorumluluğu sayılması,

Kaynak: Saher AQUEL, “Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları ve Türkiye’de Algılanması Üzerine Araştırma”, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 2013, s.67-70.

Bağımsız denetimin yanlış anlaşılması, finansal tablo kullanıcıları tarafından asıl amacının bilinmemesi beklenti farklılıklarını doğurmaktadır. Bu beklenti farklılıkları, bağımsız denetçinin yükümlülüklerine uymayan durumların kendi sorumluluğunda gerçekleşmesi gerektiği durumunu ortaya çıkarmaktadır. Değişen bağımsız denetim raporu ve bağımsız denetim raporuna kilit denetim konularının eklenmesi, her iki tarafında sorumluluklarını açıklayıcı hale getirmektedir. Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloları inceleyerek hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık içeren konular üzerine yoğunlaşarak, bu konuların denetçi raporunda gerekçeleri ile yer alması ve uygulanan prosedürlerin açıklanmasını kapsamaktadır. Bütün bu işlemlerin denetim standartlarına uygun bir şekilde açıklanması gerekmektedir. Bağımsız denetçinin, işletmenin finansal tablolarını hazırlamak, bu finansal tabloların doğruluğunu garanti etmek ya da tüm hata ve hile kaynaklı işlemleri ortaya çıkarmak gibi bir görevi yoktur. Bütün bunlar ışığında denetçi tarafından olumlu görüş alan işletmelerin, tüm hata ve hile kaynaklı işlemlerinin ortaya çıkarıldığı anlamına gelmemektedir. Çünkü işletme tüm bu durumları finansal tablolarına yansıtmamış olabilir. Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda açıklanması ve denetçinin sorumluluklarının tanımlanması beklenti farklarını ortadan kaldırmaya yönelik bir adımdır.

BÖLÜM III

BİST 100 ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERİN KİLİT DENETİM KONULARI ÜZERİNE ARAŞTIRMA

Bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi ve açıklanması, bu kilit denetim konularını belirlerken nasıl bir yöntem uygulandığına dair açıklama yapılması gerekmektedir. Kilit denetim konuları ülkemizde denetçi raporuna ilk olarak 2017 yılı hesap döneminde uygulanmaya başlanmıştır. Denetçi raporunda kilit denetim konularından en çok yer alanların belirlenmesi, hangi denetim şirketlerinin, hangi kilit denetim konuları üzerine yoğunlaştığını belirlemek amacıyla BİST 100 Endeksinde yer alan firmaların 2018 yılından itibaren bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarında kaç kilit denetim konularına değinildiği ve bu konuların neler olduğu araştırılmıştır.

3.1. Araştırmanın Kapsamı

Türkiye’de 2017 faaliyet yılından itibaren bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının belirlenmesi standardı BDS 701’in kapsamında, 2018 yılı bağımsız denetim raporları araştırılmıştır. Araştırmada BİST 100 Endeksinde faaliyet gösteren firmaların 2018 yılı hesap dönemine ilişkin bağımsız denetçi raporları tek tek incelenmiş, bağımsız denetim şirketlerinin hangi konular üzerinde durdukları açıklanmıştır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren 100 şirketin bağımsız denetçi raporları incelenerek, 245 adet kilit denetim konusu araştırılmıştır. Araştırma sırasında her bir şirketin kurumsal web sitesinden ve kamuyu aydınlatma platformunun web sitesinden(www.kap.org.tr) faydalanılarak bağımsız denetçi raporlarına ulaşılmıştır. Araştırma modeli tanımlayıcı ve açıklayıcı bir araştırma modelidir ve gerekli veriler içerik analizi yöntemi kullanılarak elde edilmiştir. İçerik analizi, belirli bir konunun veya materyalin dikkatli bir şekilde sistematik olarak yorumlayarak, kalıpları, temaları ve anlamları açıklamak amaçlı yapılmaktadır. Veri yorumlama işlemi olan içerik analizi pek çok alanda kullanılmaktadır(Berg, Lune, 2015’den aktaran Kurtoğlu S:233). İçerik analizi, sayısal ve niteliksel olarak, önceden belirlenen kategoriler dahilinde bir metnin(ya da raporun) içeriğindeki bilgilerin kullanılmasını gerektirir(Guthrie ve Abeysekera, 2006: 117).

Bu tanımlamalardan da anlaşılacağı gibi aslında içerik analizi, önemli bir iletişim aracı olan denetim raporlarının işletme ve paydaşları arasında daha kolay anlaşılmasını sağlayan nesnel ve sistematik olarak uygulanmasına imkân veren bir yöntemdir.

3.3. Araştırmada İzlenen Prosedürler

Araştırmaya Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren 100 işletme konu edilmiş, 2018 yılına ait bağımsız denetçi raporları dahil edilmiştir. Bu bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları incelenmiştir. Denetçi raporlarından elde edilen, 245 adet KDK'ya ve bu kilit denetim konularını açıklayan bağımsız denetim şirketleri üzerinde yoğunlaşmıştır.

Veri setinin büyüklüğü ve içeriği göz önünde tutularak, ilk olarak BİST 100 Endeksinde faaliyet gösteren bu işletmelerin denetçi raporlarında kaç adet kilit denetim konusu bildirdiği ve bu konuları hangi denetim şirketinin açıkladığı aktarılmıştır. Şirket bazında denetim konuları başlıklar altında açıklanmış ve bu kilit denetim konularını açıklayan dört büyük denetim şirketi araştırılmıştır.

Ernst&Young, PwC, Deloitte ve KPMG Bağımsız Denetim Şirketlerinin açıkladıkları kilit denetim konuları ve özellikle üzerinde durdukları önemli konular araştırılmıştır. Birbirinden farklı bu bağımsız denetçi firmalarının, denetçi raporlarında ortak olarak açıkladıkları kilit denetim konuları araştırılmıştır. Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve muhasebe literatürüne bakıldığında, Borsa İstanbul'da işlem gören işletmelerin kilit denetim konuları incelenerek, veriler analize ve yorumlamaya açık hale getirilmiştir.

Kilit denetim konuları açıklanan firmaların sektör dağılımları yapılarak, hangi kilit denetim konularının, hangi sektörlerde daha çok açıklandığı araştırılmış ve sektörlere göre bu kilit denetim konuların ayrımı tablo halinde gösterilmiştir. BİST 100 Endeksinde denetleyen bağımsız denetim firmalarından sınırlı olumlu görüş alan işletmelerin kilit denetim konuları ayrıca incelenmiş ve bu işletmelerin hangi sektörlerde yer aldığı açıklanmıştır.

3.4. 2018 Yılına Ait Bağımsız Denetim Raporları İncelenen BİST 100 Firmalarının Listesi

Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren, aşağıdaki tabloda belirtilen firmaların bağımsız denetçi raporları incelenmiş, 245 ayrı kilit denetim konusuna rastlanmıştır. Bu kilit denetim konularını açıklayan bağımsız denetim şirketleri belirtilmiştir. Açıklanan denetim raporları sonucunda, bağımsız denetçilerin verdikleri görüşlerle beraber bu tablo oluşturulmuştur.

Tablo 7: Firma Bazında Denetim Görüşü, Kilit Denetim Konuları ve KDK'ların Sayısı

Sıra No	Firma Adı	Bağımsız Denetim Firması	Denetim Görüşü	KDK Sayısı
1	Afyon Çimento Sanayi T.A.Ş.	Ernst&Young	Olumlu görüş	2
2	AG Anadolu Grubu Holding A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	2
3	Akbank T.A.Ş.	PwC	Sınırlı olumlu görüş	3
4	Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.	Ernst&Young	Olumlu görüş	3
5	Aksa Enerji Üretim A.Ş.	KPMG	Olumlu görüş	2
6	Alarko Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	1
7	Alarko Holding A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	3
8	Albaraka Türk Katılım Bankası A.Ş.	KPMG	Olumlu görüş	1
9	Anadolu Cam Sanayii A.Ş.	Ernst&Young	Olumlu görüş	3
10	Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	1
11	Arçelik A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	3

12	Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Yeditepe	Olumlu görüş	2
13	A.VO.D. Kurutulmuş Gıda ve Tarım Ürünleri A.Ş.	Crowe	Olumlu görüş	4
14	Bera Holding A.Ş.	Grant Thornton	Sınırlı olumlu görüş	3
15	Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ernst&Young	Sınırlı olumlu görüş	2
16	BİM Birleşik Mağazalar A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	1
17	Coca-Cola İçecek A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	1
18	Çelebi Hava Servisi A.Ş.	Ernst&Young	Olumlu görüş	2
19	Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	Arkan Ergin (JPA)	Olumlu görüş	3
20	Çemtaş Çelik Makine Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Rasyonel	Olumlu görüş	1
21	Deva Holding A.Ş.	Erns&Young	Olumlu görüş	2
22	Doğan Şirketler Grubu A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	3
23	Doğtaş Kelebek Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş.	KPMG	Sınırlı olumlu görüş	2
24	Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.	Ernst&Young	Olumlu görüş	1
25	EGE Endüstri ve Ticaret A.Ş.	Ernst&Young	Olumlu görüş	1
26	EİS Eczacıbaşı İlaç, Sınai ve Finansal	PwC	Olumlu görüş	1

	Yatırımlar Sanayi ve Ticaret			
27	Emlak Konut Gayrimenkul ve Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	1
28	Enerjisa Enerji A.Ş.	Ernst&Young	Olumlu görüş	5
29	Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.	KPMG	Olumlu görüş	3
30	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	2
31	Fenerbahçe Futbol A.Ş.	Ernst&Young	Sınırlı olumlu görüş	3
32	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	2
33	Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş.	Ernst&Young	Sınırlı olumlu görüş	3
34	Gersan Elektrik Ticaret ve Sanayi A.Ş.	AC	Olumlu görüş	3
35	Global Yatırım Holding A.Ş.	KPMG	Olumlu görüş	2
36	Göлтаş Göller Bölgesi Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Denge	Olumlu görüş	2
37	Gözde Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	1
38	GSD Holding A.Ş.	KPMG	Olumlu görüş	2
39	Gübre Fabrikaları T.A.Ş.	Ernst&Young	Sınırlı olumlu görüş	1
40	Güneş Sigorta A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	1

41	Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	3
42	Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	2
43	Hektaş Ticaret T.A.Ş.	KPMG	Olumlu görüş	3
44	ICBC Turkey Bank A.Ş.	KPMG	Olumlu görüş	1
45	Işıklar Enerji ve Yapı Holding A.Ş.	Birleşik Ekol	Olumlu görüş	3
46	İhlas Gayrimenkul Proje Geliştirme ve Ticaret A.Ş.	İrfan	Olumlu görüş	6
47	İhlas Holding A.Ş.	İrfan	Olumlu görüş	6
48	İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş.	Yeditepe	Sınırlı olumlu görüş	2
49	İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	2
50	İş Finansal Kiralama A.Ş.	Ernst&Young	Olumlu görüş	1
51	İttifak Holding A.Ş.	Arılar	Olumlu görüş	3
52	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ernst&Young	Olumlu görüş	3
53	Karsan Otomotiv Sanayii ve Ticaret A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	2
54	Kerevitaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	1
55	Koç Holding A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	3
56	Konya Çimento Sanayii A.Ş.	Ernst&Young	Olumlu görüş	1

57	Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.	KPMG	Olumlu görüş	2
58	Koza Altın İşletmeleri A.Ş.	Yeditepe	Sınırlı olumlu görüş	2
59	Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş.	Yeditepe	Sınırlı olumlu görüş	2
60	Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.	KPMG	Olumlu görüş	3
61	Metro Ticareti ve Mali Yatırımlar Holding A.Ş.	Reform	Olumlu görüş	2
62	Migros Ticaret A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	2
63	MLP Sağlık Hizmetleri A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	2
64	Net Holding A.Ş.	Ata	Olumlu görüş	3
65	Netaş Telekomünikasyon A.Ş.	KPMG	Olumlu görüş	2
66	Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.	As	Olumlu görüş	6
67	Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	1
68	Park Elektrik Üretim Madencilik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	1
69	Parsan Makine Parçaları Sanayii A.Ş.	KPMG	Olumlu görüş	2
70	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	Ernst&Young	Olumlu görüş	3
71	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	1

72	Polisan Holding A.Ş.	Ernst&Young	Sınırlı olumlu görüş	3
73	Sasa Polyester Sanayi A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	3
74	Soda Sanayii A.Ş.	Ernst&Young	Olumlu görüş	3
75	Şekerbank T.A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	3
76	Şok Marketler T.A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	3
77	TAV Havalimanları Holding A.Ş.	Ernst & Young	Olumlu görüş	3
78	Tekfen Holding A.Ş.	BDO	Olumlu görüş	2
79	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	Ernst&Young	Olumlu görüş	3
80	Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	1
81	Trakya Cam Sanayii A.Ş.	Ernst&Young	Olumlu görüş	3
82	Tukaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	KPMG	Sınırlı olumlu görüş	2
83	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	6
84	Tümosan Motor ve Traktör Sanayi A.Ş.	Aksis	Olumlu görüş	2
85	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	2
86	Türk Hava Yolları A.O.	KPMG	Olumlu görüş	2
87	Türk Telekomünikasyon A.Ş.	KPMG	Olumlu görüş	5

88	Türk Traktör ve Ziraat Makinaları A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	3
89	Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	KPMG	Sınırlı olumlu görüş	3
90	Türkiye Halk Bankası A.Ş.	Deloitte	Sınırlı olumlu görüş	4
91	Türkiye İş Bankası A.Ş.	Ernst&Young	Sınırlı olumlu görüş	3
92	Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.	Ernst&Young	Sınırlı olumlu görüş	3
93	Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.	Ernst&Young	Olumlu görüş	3
94	Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	PwC	Sınırlı olumlu görüş	3
95	Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	3
96	Verusa Holding A.Ş.	Deloitte	Olumlu görüş	1
97	Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	3
98	Yapı Kredi Bankası A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	3
99	Yataş Yatak ve Yorgan Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Aday	Olumlu görüş	3
100	Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.	PwC	Olumlu görüş	4

3.4.1. BİST 100 Endeksindeki İşletmeleri Denetim Şirketlerinin Denetleme Yüzdeleri

BİST 100 Endeksi, en yüksek 100 hisse senedinin performansını, işlem hacmi ile piyasa değerini esas alarak, Borsa İstanbul'da işlem gören işletmeler üzerinde ölçüm yapılmasına imkân sağlayan bir göstergedir. BİST 100 Endeksi dört dönem itibari ile incelenir. Bunlar; Ocak-Mart, Nisan-Haziran, Temmuz-Eylül ve Ekim-Aralık'dır. BİST 30 ve BİST 50 Endeksine ait payları da içermektedir.

BİST 100 Endeksi'nde işlem gören şirketlerin kilit denetim konuları araştırıldı ve hangi kilit denetim konuları olduğu başlıklar altında toplandı. Bu endeksteeki şirketleri denetleyen firmaları dikkate aldığımızda dört büyük denetim şirketinin, %80'lik bir pay gösterdiğine ulaşmaktayız.

Tablo 7: BİST 100 Endeksini Denetleyen Bağımsız Denetim Firmalarının Denetleme Yüzdeleri

Denetim Şirketi	BİST 100 Endeksindeki Denetim Oranı
Ernst&Young	%24
PwC	%23
Deloitte	%17
KPMG	%16
Yeditepe Bağımsız Denetim	%4
İrfan Bağımsız Denetim	%2
Crowe HSY	%1
Grant Thornton	%1
Arkan&Ergin	%1
Rasyonel Bağımsız Denetim	%1
AC İstanbul Bağımsız Denetim	%1
Mazars Denge	%1
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim	%1
Reform Bağımsız Denetim	%1

Tablo 7’de BİST 100’deki şirketleri denetleyen denetim firmaları ve denetim yüzde oranları verilmiştir. Bu yüzde oranlarından yola çıkılarak bu dört büyük denetim şirketinin genellikle hangi kilit denetim konuları üzerinde durulduğu detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

3.4.2. BİST 100’deki Şirketleri Denetleyen Firmaların Belirlediği Kilit Denetim Konuları

1.Afyon Çimento Sanayi T.A.Ş.’yi denetleyen firma Ernst&Young iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; maddi ve maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömürleri ve amortismanları, ikincisi ise; gelir vergisi indirimidir.

2.AG Anadolu Grubu Holding A.Ş.’yi denetleyen firma Deloitte iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; şerefiye ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğünün ölçülmesi, ikincisi ise; iş ortaklığı satın alınımından kaynaklanan gerçeğe uygun değer farkının değer düşüklüğüdür.

3.Akbank T.A.Ş.’yi denetleyen firma PwC üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; kredi ve alacaklara ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü, ikincisi; TFRS 9 Standardının ilk kez uygulanması, üçüncüsü ise; emekli sandığı yükümlülüğünün değerlendirilmesidir.

4.Aksa Akrilik Kimya Sanayi A.Ş.’yi denetleyen firma Ernst&Young üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; stok değer düşüklüğü, ikincisi; DowAksa Advanced Composites Holdings BV’nin geri kazanılabilirliği, üçüncüsü ise; ticari alacaklar-değer düşüklüğüdür.

5.Aksa Enerji Üretim A.Ş.’yi denetleyen firma KPMG iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; ilişkili olmayan taraflardan alacakların geri kazanılabilirliği ve TFRS 9’un uygulanabilirliği, ikincisi ise; maddi duran varlık amortismanı ve değer düşüklüğüdür.

6.Alarko Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.’yi denetleyen firma Deloitte bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesidir.

7.Alarko Holding A.Ş.’yi denetleyen firma Deloitte üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi,

ikincisi; inşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılat ve kâr marjının devam eden inşaat sözleşmelerindeki alacakların ve devam eden inşaat sözleşmelerindeki borçların muhasebeleştirilmesi, üçüncüsü ise; doğalgaz çevrim santrallerindeki değer düşüklüğüdür.

8.Albaraka Türk Katılım Bankası A.Ş.'yi denetleyen KPMG bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da itfa edilmiş maliyetlerle ölçülen kredilere ilişkin değer düşüklüğüdür.

9.Anadolu Cam Sanayii A.Ş.'yi denetleyen firma Ernst&Young üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Birinci; hasılatın kaydedilmesi, ikincisi; maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme metodu ile muhasebeleştirilmesi, üçüncüsü ise; yatırım teşviklerinden ve geçmiş yıl zararlarından oluşturulan ertelenmiş vergi varlıklarıdır.

10.Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş.'yi denetleyen firma Deloitte bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da; şerefiye ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğünün ölçülmesidir.

11.Arçelik A.Ş.'yi denetleyen firma PwC üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; ticari alacakların geri kazanılabilirliği, ikincisi; stok değer düşüklüğü karşılığı, üçüncüsü ise; sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü tespitidir.

12.Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.'yi denetleyen firma Yeditepe iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; hasılat- zamana yayılı hasılatın muhasebeleştirilmesi, ikincisi ise; aktifleştirilen geliştirme maliyetleridir.

13.A.V.O.D. Kurutulmuş Gıda ve Tarım Ürünleri A.Ş.'yi denetleyen firma Crowe dört kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlar; ticari alacakların geri kazanılabilirliği, stoklar, hasılatın muhasebeleştirilmesi ve ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesidir.

14.Bera Holding A.Ş.'yi denetleyen firma Grant Thornton üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birinci; yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerle ölçümleri, ikinci; maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme metodu ile muhasebeleştirilmesi ve üçüncüsü ise; kıdem tazminatı karşılığıdır.

15.Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş.'yi denetleyen Ernst&Young iki kilit denetim konusu belirlemiştir. Bunlardan birincisi; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ikincisi ise; dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesidir.

16.BİM Birleşik Mağazalar A.Ş.’yi denetleyen firma PwC bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da hasılat denetimidir.

17.Coca-Cola İçecek A.Ş.’yi denetleyen Deloitte bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da şerefiye ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğünün ölçülmesidir.

18.Çelebi Hava Servisi A.Ş.’yi denetleyen firma Ernst&Young iki kilit denetim konusu belirlemiştir. Bunlardan birincisi; İstanbul Atatürk Uluslararası Havalimanı operasyonlarının İstanbul Havalimanı ile sona erecek olması, ikincisi ise; TFRS 12 kapsamında muhasebeleştirilen “İmtiyazlı Hizmet Anlaşması” ile “Yap-İşlet-Devret” yatırımlarıdır.

19.Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.’yi denetleyen firma Arkan Engin Bağımsız Denetim Şirketi üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; ilişkili taraflar, ikincisi; ticari alacaklar, üçüncüsü ise; ticari borçlardır.

20.Çemtaş Çelik Makine Sanayi ve Ticaret A.Ş.’yi denetleyen firma Rasyonel Bağımsız Denetim Şirketi bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da; stoklar ve değerlemesidir.

21.Deva Holding A.Ş.’yi denetleyen Ernst&Young iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birinci; aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri ve ikincisi ise; stok değer düşüklüğüdür.

22.Doğan Şirketler Grubu A.Ş.’yi denetleyen firma PwC üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birinci; bağlı ortaklık satış işlemleri, ikincisi; gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller, üçüncüsü ise; ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesidir.

23.Doğtaş Kelebek Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş.’yi denetleyen firma KPMG iki kilit denetim konusu açıklamışlardır. Bunlardan birincisi; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ikincisi ise; şirketlerin borca batık olup olmadığına veya sermayesinin karşılıksız kalıp kalmadığına ilişkin tespit ve yönetim organı değerlendirilmesidir.

24.Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.’yi denetleyen firma Ernst&Young bir kilit denetim konusu belirlemiştir. Bu da garanti karşılığıdır.

25.Ege Endüstri ve Ticaret A.Ş.'yi denetleyen Ernst&Young bir kilit denetim konusu belirlemiştir. Bu da işletme birleşmeleri ve şerefiyenin muhasebeleştirilmesi ve ölçümüdür.

26.EİS Eczacıbaşı İlaç, Sınai ve Finansal Yatırımlar Sanayi ve Ticaret A.Ş.'yi denetleyen firma PwC bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da finansal yatırımlar ve özkaynak yönetimi ile değerlendirilen yatırımlar- Eczacıbaşı Holding A.Ş. gerçeğe uygun değer hesaplamasıdır.

27.Emlak Konut Gayrimenkul ve Yatırım Ortaklığı A.Ş.'yi denetleyen firma Deloitte bir kilit denetim konusu belirlemiştir. Bu da hasılatın kaydedilmesidir.

28.Enerjisa Enerji A.Ş.'yi denetleyen firma Ernst&Young beş kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; hizmet imtiyaz sözleşmesi, ikincisi; taşınan vergi zararları üzerine hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliği, üçüncüsü; görevli tedarik şirketlerini gelirlerinin muhasebeleştirilmesi, dördüncüsü; şerefiye değer düşüklüğü testi ve beşincisi ise; ticari alacak değer düşüklüğü karşılığıdır.

29.Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.'yi denetleyen firma KPMG üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ikincisi; şerefiye değer düşüklüğü, üçüncüsü ise; yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilmesidir.

30.Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.'yi denetleyen firma Deloitte iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; hasılatın kaydedilmesi, ikincisi ise; üretim miktarı yöntemi ile amortisman hesaplamalarıdır.

31.Fenerbahçe Futbol A.Ş.'yi denetleyen firma Ernst&Young üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Birincisi; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ikincisi; dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi, üçüncüsü ise; maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğüdür.

32.Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.'yi denetleyen firma PwC iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; nakit akış risklerinin korunma muhasebesi, ikincisi ise; garanti gider karşılığıdır.

33.Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş.'yi denetleyen firma Ernst&Young üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değer düşüklüğü, ikincisi; hasılatın muhasebeleştirilmesi ve üçüncüsü ise dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesidir.

34.Gersan Elektrik Ticaret ve Sanayi A.Ş.'yi denetleyen firma AC Bağımsız Denetim Şirketi üç kilit denetim konusu açıklamışlardır. Bunlardan stok, maddi duran varlıklar ve ticari alacaklardır.

35.Global Yatırım Holding A.Ş.'yi denetleyen firma KPMG iki kilit denetim konusu açıklamışlardır. Bunlardan birincisi; şerefiye değer düşüklüğü ve liman işletme haklarının değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi, ikincisi ise; yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesidir.

36.Göлтаş Göller Bölgesi Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.'yi denetleyen firma Denge Bağımsız Denetim Şirketi iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği, ikincisi ise; hasılatın finansal tablolara alınmasıdır.

37.Gözde Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.'yi denetleyen firma PwC bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da finansal yatırımların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için yapılan değerlendirme çalışmalarıdır.

38.GSD Holding A.Ş.'yi denetleyen firma KPMG iki kilit denetim konusu belirlemiştir. Bunlardan birinci; krediler ve avanslara ilişkin değer düşüklüğü, ikinci ise; maddi duran varlık değer düşüklüğüdür.

39.Gübre Fabrikaları T.A.Ş.'yi denetleyen firma Ernst&Young bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da yatırım geçmiş yıl zararlarından ve yatırım teşviklerinden oluşturulan ertelenmiş vergi varlıklarıdır.

40.Güneş Sigorta A.Ş.'yi denetleyen firma PwC bir kilit denetim konusu belirlemiştir. Bu da gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş tazminat bedellerinin tahminidir.

41.Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.'yi denetleyen PwC üç kilit denetim konusu belirlemiştir. Bunlardan birincisi; kredili alacaklara ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü, ikincisi; TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının ilk defa uygulanması, üçüncüsü ise; emekli sandığı yükümlülüğünün değerlemesidir.

42.Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'yi denetleyen firma Deloitte iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tablo gösterimi ve açıklanan önemli bilgiler, ikincisi ise; stoklardır.

43.Hektaş Ticaret T.A.Ş.'yi denetleyen firma KPMG üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ikinci; ticari alacakların geri kazanılabilirliği, üçüncüsü ise; şerefiye değer düşüklüğüdür.

44.ICBC Turkey Bank A.Ş.'yi denetleyen firma KPMG bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da itfa edilmiş maliyetle ölçülen kredilere ilişkin değer düşüklüğüdür.

45.Işıklar Enerji ve Yapı Holding A.Ş.'yi denetleyen firma Birleşik Ekol Bağımsız Denetim Şirketi üç kilit denetim konusu açıklamışlardır. Bunlardan birincisi; ilişkili taraf işlemleri, ikincisi; ticari alacaklar, üçüncüsü ise; ticari borçlardır.

46.İhlas Gayrimenkul Proje Geliştirme ve Ticaret A.Ş.'yi denetleyen firma İrfan Bağımsız Denetim Şirketi altı farklı kilit denetim konusu açıklamışlardır. Bunlardan ilki; ticari alacak değer düşüklüğü, ikincisi; inşaat, stokları, avansları ve yükümlülükleri, üçüncüsü; maddi duran varlık ve yatırım amaçlı gayrimenkul değerlemesi, dördüncüsü; maddi olmayan duran varlıkların şerefiyedeki değer düşüklüğü, beşincisi; hasılat muhasebesi ve sonuncusu ise karşılıklı ve koşullu borçlardır.

47.İhlas Holding A.Ş.'yi denetleyen firma İrfan Bağımsız Denetim Şirketi altı farklı kilit denetim konusu açıklamışlardır. Bunlardan birincisi; ticari alacak değer düşüklüğü, ikincisi; inşaat projeleri, üçüncüsü; maddi duran varlık ve yatırım amaçlı gayrimenkul değerlemesi, dördüncüsü; indirilmemiş mali zararlar üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanımı, beşincisi; kıdem tazminatı, altıncısı ise; hasılatın muhasebeleştirilmesidir.

48.İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş.'yi denetleyen firma Yeditepe Bağımsız Denetim Şirketi iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; aktifleşen maden varlıkları, ikincisi ise; yasal risklerdir.

49.İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.'yi denetleyen firma Deloitte iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; hasılatın dönemselliği, ikincisi ise; üretim miktarı yöntemi ile amortisman hesaplamadır.

50.İş Finansal Kiralama A.Ş.'yi denetleyen firma Ernst&Young bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardına geçişin konsolide finansal tablo etkisi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün konsolide finansal tablolara alınması ve ilgili önemli açıklamalardır.

51.İttifak Holding A.Ş.'yi denetleyen firma Arılar Bağımsız Denetim Şirketi üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme, ikincisi; finansal yükümlülükler ve üçüncüsü ise, ticari alacakları geri kazanabilirliğidir.

52.Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.'yi denetleyen firma Ernst&Young üç kilit denetim konusu açıklamışlardır. Bunlardan birincisi; stok değer düşüklüğü, ikincisi; yapılmakta olan yatırımların maddi ve maddi olmayan duran varlık sınıflaması, yararlı ömür ve amortismanı, üçüncüsü ise; maddi duran varlık yeniden değerlendirme metodu ile muhasebeleştirilmesidir.

53.Karsan Otomotiv Sanayi ve Ticaret A.Ş.'yi denetleyen firma Deloitte iki kilit denetim konusu açıklamışlardır. Bunlardan birincisi; garanti karşılığı, ikincisi ise; aktifleştirilen geliştirme maliyetleridir.

54.Kerevitaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'yi denetleyen firma PwC bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin yani arazi ve binaların gerçeğe uygun değeridir.

55.Koç Holding A.Ş.'yi denetleyen firma PwC üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; sınırlı ömürlü maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü testi, ikincisi; ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği, üçüncüsü ise; Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. kredi ve alacakların değer düşüklüğüdür.

56.Konya Çimento Sanayi A.Ş.'yi denetleyen firma Ernst&Young bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da kıdem tazminatı karşılığıdır.

57.Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.'yi denetleyen firma KPMG iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlar ilki; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ikincisi ise; işletme birleşmeleridir.

58.Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'yi denetleyen firma Yeditepe Bağımsız Denetim Şirketi iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; aktifleşen maden varlıkları, ikincisi ise; yasal risklerdir.

59.Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş.'yi denetleyen firma Yeditepe Bağımsız Denetim Şirketi iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; aktifleşen maden varlıkları, ikincisi ise; yasal risklerdir.

60.Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.'yi denetleyen KPMG üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ikincisi; stok değer düşüklüğü karşılığı, üçüncüsü ise; şerefiye değer düşüklüğüdür.

61.Metro Ticareti ve Mali Yatırımlar Holding A.Ş.'yi denetleyen firma KPMG iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; gerçeğe uygun değer farklılıklarının yansıtılan kısa ve uzun vadeli finansal varlıkların finansal tablolarda gösterimi ve açıklanan önemli bilgiler, ikincisi ise; ilişkili taraf işlemlerinin değerlendirilmesidir.

62.Migros Ticaret A.Ş.'yi denetleyen firma PwC iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; sınırsız ömürlü maddi duran varlıkların değer düşüklüğü testi, ikincisi ise; arazi, arsalar, binalar ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin tespitidir.

63.MLP Sağlık Hizmetleri A.Ş.'yi denetleyen firma Deloitte iki kilit denetim konusu açıklamıştır. İlki; hasılatın kaydedilmesi, ikincisi; değer düşüklüğünün değerlendirilmesidir.

64.Net Holding A.Ş.'yi denetleyen firma Ata Bağımsız Denetim Şirketi üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; ticari alacakların geri kazanılabilirliği, ikincisi; maddi duran varlık ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin yeniden değerlemesi ve üçüncüsü ise; hasılatın kaydedilmesidir.

65.Netaş Telekomünikasyon A.Ş.'yi denetleyen KPMG iki kilit denetim konusu açıklamışlardır. Bunlar; hasılatın muhasebeleştirilmesi ve şerefiyedir.

66.Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.'yi denetleyen firma As Bağımsız Denetim Şirketi altı kilit denetim konusu açıklamışlardır. Bunlardan ilki; ticari alacak- değer düşüklüğü, ikincisi; ertelenmiş vergi varlıklarının yatırım teşvik belgeleri kapsamında muhasebeleştirilmesi, üçüncüsü; finansal maliyetlerin aktifleştirilmesi, dördüncüsü; hasılatın muhasebeleştirilmesi, beşincisi; satış amaçlı elde tutulan varlıklar ve durdurulan faaliyetlerin muhasebeleştirilmesidir. Sonuncu ise; maddi duran varlık yeniden değerlendirme yöntemi ile muhasebeleştirilmesidir.

67.Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş.'yi denetleyen firma PwC bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da garanti gider karşılığıdır.

68.Park Elektrik Üretim Madencilik Sanayi ve Ticaret A.Ş.'yi denetleyen firma bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesine ilişkin yapılan değerlendirme çalışmalarıdır.

69.Parsan Makine Parçaları Sanayi A.Ş.'yi denetleyen firma KPMG iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlar hasılatın muhasebeleştirilmesi ve maddi duran varlık yatırımlarıdır.

70.Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.'yi denetleyen firma Ernst&Young üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; teslim bakım karşılığı, ikincisi; türev finansal araçlar ve finansal riskten korunmanın muhasebeleştirilmesi, üçüncüsü ise; hasılatın muhasebeleştirilmesi, hasılatın tam ve doğru olarak muhasebeleştirilmesi ve yolcu uçuş yükümlülüklerinin belirlenmesidir.

71.Petkim Petro Kimya Holding A.Ş.'yi denetleyen firma PwC bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da devam etmekte olan vergi davalarına ilişkin koşullu borçlar ve açıklamalardır.

72.Polisan Holding A.Ş.'yi denetleyen firma Ernst&Young üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; maddi duran varlık ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi, ikincisi; ticari alacaklar-değer düşüklüğü, üçüncüsü ise; yatırım teşvik belgeleri kapsamında muhasebeleştirilen ertelenmiş vergi varlıklarıdır.

73.Sasa Polyester Sanayi A.Ş.'yi denetleyen firma Deloitte üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; hasılatın dönemselliği, ikincisi; yatırım teşviklerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlıkları ve üçüncüsü ise; borçlanma maliyetinin aktifleştirilmesidir.

74.Soda Sanayi A.Ş.'yi denetleyen firma Ernst&Young üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; hasılatın kaydedilmesi, ikincisi; yeniden değerlendirilme metodu kullanılarak maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve üçüncüsü ise; yatırım teşviklerinden oluşturulan ertelenmiş vergi varlıklarıdır.

75.Şekerbenk T.A.Ş.'yi denetleyen firma Deloitte üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; TFRS 9'un ilk kez uygulanması ve TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü, ikincisi; emekli haklarından doğan yükümlülükler ve üçüncüsü ise; bilgi teknolojilerinin denetimidir.

76.Şok Marketler T.A.Ş.'yi denetleyen Deloitte üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; tedarikçilerden elde edilen alış indirimi, ikincisi ise; sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar şerefiye değer düşüklüğü testi, üçüncüsü ise; geçmiş yıl zararlarından yaratılan ertelenmiş vergi varlığıdır.

77.TAV Havalimanları Holding A.Ş.'yi denetleyen firma Ernst&Young üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; TAV İstanbul Terminal İşletmeciliğini A.Ş.'nin sona eren faaliyetleri, ikincisi; TAV Tunus'taki imtiyaz sözleşmelerinden doğan hakların geri kazanılabilirliği, üçüncüsü ise; Fraport IC İçtaş Havalimanı İşletmeciliği A.Ş. ve Fraport IC İçtaş Ant Havalimanı Terminal Yatırım ve İşletmeciliği A.Ş. hisselerinin satın alınmasıdır.

78.Tekfen Holding A.Ş.'yi denetleyen firma BDO Bağımsız Denetim Şirketi iki kilit denetim konusu açıklamışlardır. Bunlardan ilki; hasılatın kaydedilmesi, ikincisi ise; inşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatın, kâr marjının devam eden inşaat sözleşmelerindeki alacakları ve devam eden inşaat sözleşmelerindeki borçların muhasebeleştirilmesidir.

79.Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.'yi denetleyen Ernst&Young üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri, diğerleri ise, garanti karşılığı ve finans sektörü faaliyet alacaklarıdır.

80.Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'yi denetleyen Deloitte bir kilit denetim konusu belirlemiştir. Bu da yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesidir.

81.Trakya Cam Sanayi A.Ş.'yi denetleyen firma Ernst&Young üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; hasılatın kaydedilmesi, ikincisi; maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme metodu ile muhasebeleştirilmesi ve üçüncüsü de; geçmiş yıl zararlarından ve teşviklerinden oluşturulan ertelenmiş vergi varlıklarıdır.

82.Tukaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'yi denetleyen firma KPMG iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlar ticari alacakların geri kazanılabilirliği ve stok değer düşüklüğünün karşılığıdır.

83.Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.'yi denetleyen firma PwC altı kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; karşılıklar ve koşullu borçlar, ikincisi; hasılatın karmaşık yapısı göz önüne alınarak muhasebeleştirilen hasılatın doğruluğu ve tamlığı ve buna bağlı olarak ilk kez uygulanan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının etkileri, üçüncüsü; maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin aktifleştirme uygulamaları, dördüncüsü; TFRS 16 Kiralamalar Standardının ilk kez uygulanması, beşincisi; türev araçların ölçülmesi ve riskten korunma muhasebesinin uygulanmaya başlanması, sonuncusu ise; Ukrayna yatırımının kayıtlı değeri için değer düşüklüğünün değerlendirilmesidir.

84.Tümosan Motor ve Traktör Sanayi A.Ş.'yi denetleyen firma Aksis Bağımsız Denetim Şirketi iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; hasılatın kaydedilmesi, ikincisi ise; ticari alacakların geri kazanılabilirliğidir.

85.Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.'yi denetleyen firma PwC iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; nakit akış riskinden korunma işlemleri, ikincisi ise; ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliğidir.

86.Türk Hava Yolları A.O.'yu denetleyen firma KPMG iki kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; hasılat, yolcu uçuş yükümlülüğünü ve sık uçuş programının yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi, ikincisi; uçakların parçalara ayrılarak muhasebeleştirilmesidir.

87.Türk Telekomünikasyon A.Ş.'yi denetleyen firma KPMG beş kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ikincisi; finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve TFRS 9'un ilk kez uygulanması, üçüncüsü; ihtilaflar, davalar ve koşullu borçlar, dördüncüsü; ertelenmiş vergi varlığının değeri ve sonuncusu ise; şerefiye ile maddi ve maddi olmayan diğer duran varlıkların gruplarındaki değer düşüklüğüdür.

88.Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.'yi denetleyen firma PwC ÜÇ kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; garanti gider karşılıkları, ikincisi; nakit akış risklerinden korunma işlemleri, üçüncüsü ise; ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliğidir.

89.Türkiye Garanti Bankası A.Ş.'yi denetleyen KPMG üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; itfa edilmiş maliyetle ölçülen kredilere ilişkin değer düşüklüğü, ikincisi; finansal araçların sınıflandırılması ve ölçülmesi, üçüncüsü ise; emeklilik planlarıdır.

90.Türkiye Halk Bankası A.Ş.'yi denetleyen Deloitte dört kilit denetim konusu açıklamıştır. Birincisi; kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü, ikincisi; TFRS 9'un ilk kez uygulanması, üçüncüsü; emeklilik haklarından doğan yükümlülükler ve sonuncusu ise; bilgi teknolojileri denetimidir.

91.Türkiye İş Bankası A.Ş.'yi denetleyen Ernst&Young üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardına geçişin finansal tablolara etkisi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ve ilgili önemli açıklamalar, ikincisi; emeklilik haklarından doğan yükümlülükler, sonuncusu ise; türev finansal araçlardır.

92. Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.'yi denetleyen firma Ernst&Young üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardına geçişin finansal tablo etkisi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ve ilgili önemli açıklamalar, ikincisi; TSKB A.Ş. Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emeklilik Vakfı Sandığı, üçüncüsü ise; türev finansal araçlardır.

93. Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.'yi denetleyen firma Ernst&Young üç tane kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; hasılatın kaydedilmesi, ikincisi; maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilme metodu ile muhasebeleştirilmesi, üçüncüsü ise; yatırım teşvikleri ve geçmiş yıl zararlarından oluşturulan ertelenmiş vergi varlıklarıdır.

94. Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.'yu denetleyen firma PwC üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde beklenen kredi zarar karşılığı, TFRS 9'un ilk kez uygulanması, üçüncüsü ise; emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlendirilmesidir.

95. Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.'yi denetleyen firma PwC üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; satılmaya hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değeri, ikincisi; şerhiye ve yeniden edinilmiş hakların değer düşüklüğü tespiti, üçüncüsü ise; bina ve arazileri gerçeğe uygun değeridir.

96. Verusa Holding A.Ş.'yi denetleyen firma Deloitte bir kilit denetim konusu açıklamıştır. Bu da finansal yatırımların konsolide finansal tablolarda gösterimi ve açıklanan önemli bilgiler.

97. Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. denetleyen firma PwC üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; ticari alacakların geri kazanılabilirliği, ikincisi; arazi, arsalarla binalar ve yerüstü düzenlemelerinin gerçeğe uygun değer tespiti, üçüncüsü ise; iştirak hissesi satın almadır.

98. Yapı Kredi Bankası A.Ş.'yi denetleyen PwC üç kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan ilki; kredilere ilişkin belirlenen kredi zarar karşılığı, ikincisi; TFRS 9'un ilk kez uygulanması, üçüncüsü ise; emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlendirilmesidir.

99. Yataş Yatak ve Yorgan Sanayi ve Ticaret A.Ş.'yi denetleyen firma Aday Bağımsız Denetim Şirketi üç kilit denetim konusu açıklamışlardır. Bunlardan birincisi; TFRS 15

müşteri sözleşmeleri-hasılat, ikincisi; TFRS 15'in ilk kez uygulanması, üçüncüsü ise; stoklardır.

100.Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.'yi denetleyen firma PwC dört kilit denetim konusu açıklamıştır. Bunlardan birincisi; şerefiye değer düşüklüğü testi, ikincisi; nakit akış riskinden korunma işlemleri, üçüncüsü; ertelenmiş vergi varlığının mahsup edilebilir mali zararlar üzerinden hesaplanan geri kazanılabilirliği ve sonuncusu ise; maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme yöntemi ile muhasebeleştirilmesidir.

3.4.2.1. Ernst&Young Bağımsız Denetim Şirketinin Belirlediği Kilit Denetim Konuları

İlk olarak Ernst&Young denetim şirketi; Arthur Young ve Alwin C. Ernst tarafından kurulmuştur. Arthur Young hukuk mezunu olup eğitimini muhasebe dalında sürdürmek istemiş ve erkek kardeşi ile 1906 yılında Arthur Young&Company'yi kurmuştur. Alwin C. Ernst ise liseyi bitirip, muhasebeci olarak çalışmaya başlamış ve aynı zamanda iş danışmanlığı da yapmaya başlamıştır. Oda erkek kardeşi ile 1903 yılında Ernst&Ernst adında küçük bir muhasebe şirketi kurmuştur. 1924 yılında her iki şirkette dünyaya açılmış, çeşitli yatırım ortaklıkları yapmış fakat hiç yüz yüze gelmeden 1948 yılında birkaç gün ara ile vefat etmişlerdir. 1989 yılında her iki firma Ernst&Young adı altında birleşmiş ve 250.000 fazla kişiden oluşan global bir topluluktur.

Ernst&Young'ın BİST 100 Endeksinde üzerinde durdukları kilit denetim konuları şunlardır:

- Hasılatın muhasebeleştirilmesi,
- Maddi duran varlıkları yeniden değerlendirme metodu,
- Yatırım amaçlı teşviklerden ve geçmiş yıl zararlarından oluşan ertelenmiş vergi varlığı,
- Stok değer düşüklüğü,
- TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardına geçişin finansal tablolara etkisi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ve ilgili önemli açıklamalardır.

Ernst&Young Şirketi genellikle denetim raporlarında yukarıdaki konular üzerine yoğunlaşmıştır. Farklı şirketleri denetlerken üzerinde durdukları bu kilit denetim konularını nasıl açıkladıkları ve konuyu nasıl ele aldıkları şöyle açıklanabilir;

Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Denetim şirketi bu kilit denetim konusunu birçok farklı sektörde bulunan işletmeler için açıklama gereği duymaktadır. Bu işletmeler; Anadolu Cam Sanayii A.Ş., Fenerbahçe Futbol A.Ş., Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş., Soda Sanayii A.Ş., Trakya Cam Sanayii A.Ş. ve Türkiye Şişe Cam Fabrikaları A.Ş.'dir. Bu işletmelerdeki denetim süreci sırasında belirledikleri ve hem işletme hem de üçüncü kişiler için büyük önem arz edecek olan kilit denetim konularından hasılatın muhasebeleştirilmesi; taahhüt edilen bir mal veya hizmeti finansal tablolara alınması için edim yükümlülüğünü yerine getirmelidir. Operasyonların karmaşıklığı ve büyüklüğü gereği üretimi tamamlanmış ve teslimatı yapılmış fakat müşteriye faturalanamayan ve hasılat olarak kaydedilemeyen ürünleri bulundurma riskine sahiptir. Bu durumdaki ürünlerin doğru döneme kaydedilip kaydedilmediği satışların dönemselliği esasına göre kilit denetim konusu olarak belirlenmektedir. Büyük hacimli veriler incelenmeli ve önemli tutarda hasılat tutarının konsolide finansallardan çıkarılan bilgi sistemleri ile raporlarının hangi dönemde kaydedileceği, hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda bazı riskler barındırması bakımından kilit denetim konusu olarak belirlenmektedir. Bu kilit denetim konusu, denetim şirketi Ernst&Young tarafından hasılatın tam ve doğru olarak kaydedilmesine ilişkin şu prosedürler uygulanmaktadır. Yönetim tarafından hazırlanmış tasarımların kontrolleri ve uygulanmasını da içerisine alan hasılat süreci kapsamında bulunan hem finansal hem de operasyonel faaliyetlerin kontrollerine yönelik testler ve prosedürler gerçekleştirilmektedir. Müşteri sözleşmesinin hasılat sürecine etkileri, hasılatın doğruluğunun ilgili hesapların kontrolleri, analizleri ve kullanılan veri araçlarından sağlanan bilginin korelasyonların yönelik tespit ve çalışmalar yapılmaktadır. Yapılan bu çalışmalarda söz konusu verilerin bütünlüğünü ve doğruluğunu muhasebe sistemlerindeki veriler ile tahsilat bilgilerini kıyaslayarak sonuca ulaştırılmaktadır. İşletme tarafından kesilen faturaların ve yapılan tahsilatların kontrolünü gerçekleştirmektedir. Hasılat ile ertelenmiş vergilerin konsolide finansal tablolara alınma zamanlamasını değerlendirmektedir. Dönem kayması ile oluşabilecek gelirin yeniden hesaplanmasına ilişkin diğer sözleşmelerle kontrolleri sağlanmaktadır.

Maddi duran varlıkları yeniden değerlendirme metodu; denetim şirketi Ernst&Young'ın en çok üzerinde durduğu kilit denetim konularından bir diğeridir. Anadolu Cam Sanayii A.Ş., Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş., Polisan Holding A.Ş., Soda Sanayii A.Ş., Trakya Cam Sanayii A.Ş. ve Türkiye Şişe Cam Fabrikaları A.Ş.'nin denetim raporlarında bu kilit denetim konusuna değinilmiştir. Bağımsız bir değerlendirme kuruluşu

tarafından şirketlerin sahip olduğu arsa ve binalara yapılan değerleme çalışmalarıyla gerçeğe uygun değer değerlendirme yöntemi ile muhasebeleştirilmeye devam ettirilen, bu işlemlerin karmaşıklığı ve önemli muhakeme ve varsayımları içermesi nedeniyle denetim şirketi tarafından kilit denetim konusu olarak belirlenmektedir. Konsolide finansal tablolarda TMS 16 “Maddi Duran Varlık” ve TMS 40 “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standartlarının ilgili hükümlerine göre; arazi ve arsalar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, binalar, liman tesisleri ve yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirmektedir. Bu gerçeğe uygun değerlemede kullanılan varsayımlar ile gerçeğe yönelik yapılan nakit akışlarını tahmini ve indirgenmesi çeşitli varsayımlara oldukça bağlı olması dolayısı ile denetim şirketi tarafından kilit denetim konusu belirlenmektedir. Denetimde Ernst&Young maddi duran varlıkları yeniden değerlendirme metoduna ilişkin kilit denetim konusunu şu şekilde ele almaktadır. Yönetim tarafından belirlenen ve değerlendirme yapmak üzere atanan uzmanların tarafsız çalışıp çalışmadığını, uzmanlıklarını ve konuyla ilgili yeterlilikleri değerlendirilmekte, yeniden değerlendirme metoduna göre esas olan değerlendirme raporlarının gerçeğe uygun değerlendirme metoduyla ölçülen maddi duran varlıkların raporlamasının ne derecede uygunluk sağladığı uzmanlarımız tarafından araştırılmaktadır. Uyguladıkları prosedürler tekrar değerlendirilmektedir. Denetim şirketinin değerlendirme sırasında kullandığı veriler ile bu verilerin piyasa veriyle uygunluğu aynı denetim şirketi bünyesinde çalışan bir başka uzmanın görüş, açıklama ve değerlendirmelerini dahil etmektedir. Değerleme uzmanlarınca öngörülen gerçeğe uygun değer, değerlendirme raporunda yer alan tahmin ve varsayımlar ile uzmanlar tarafından uygulanan gayrimenkul hesaplamalarındaki çalışma ve incelemeler bağımsız denetim şirketi tarafından tekrar incelenerek, gerçeğe uygun bir aralıkta olup olmadığı test edilmektedir. Değerlemede kullanılan metodların, arsa ve binalar için kullanım amaçlarına uygunluğu ve doğruluğu kontrol edilmekte, gayrimenkullere ait tapu kayıtları incelenmekte ve gerçeğe uygun değer hesaplamalarında uygulanan metod ve metrekarelerin tespiti ve karşılaştırılması yapılmaktadır. Metrekare başına hesaplanmış, değerlendirme şirketi tarafından ortalama emsal yönteminin uygun görüldüğü veriler örneklem metodu aracılığıyla piyasa şartlarıyla karşılaştırılmış ve tahminleri içeren konularda pazarlık payı ve lokasyon düzeltmeleri gibi hususlar toplam değer üzerinden dikkatlice değerlendirilmektedir. Bunun yanı sıra denetim şirketi kendi kullandığı maliyet yaklaşımı ile belirlenen gerçeğe uygun değerler ile bu değerlemeyi gerçekleştirmek için uygulanan tahmin ve bilgilerin tamlığı değerlendirmektedir. Denetim şirketi, maddi duran varlık yeniden değerlendirme metodunda en çok dikkat ettiği ve özen gösterdiği konu bağımsız

değerleme uzmanlarının nesneliliği, uzmanlığı ve bağımsızlığını değerlendirmektedir. Matematiksel doğruluğunun hesaplanması gereken bazı nakit akış modelleri ile bu modellerinin doğruluğu iş planlarına ve onaylanan bütçelere uyumları göz önüne alınarak kontrol edilmektedir. Ayrıca sorgulanan bu modellerin, TMS 16 ve TMS 40 uyarınca uygunluğu sorgulanmakta, bu hususların muhasebeleştirilmesi kapsamında finansal tablolar ve finansal tablo dipnotları, açıklayıcı bilgilerin yeterliliği sorgulanmaktadır.

Yatırım amaçlı teşviklerden ve geçmiş yıl zararlarından oluşan ertelenmiş vergi varlığı; Ernst&Young denetim şirketinin denetim raporlarında üzerinde durduğu diğer bir kilit denetim konusudur. Denetlediği şirketler arasında; Anadolu Cam Sanayii A.Ş., Gübre Fabrikaları T.A.Ş., Polisan Holding A.Ş., Soda Sanayii A.Ş., Trakya Cam Sanayii A.Ş. ve Türkiye Şişe Cam Fabrikaları A.Ş.'nin bağımsız denetim raporunda açıklanmıştır. Denetlenen bu şirketlerin öncelikle 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla yatırım harcamalarına dair teşvik belgeleri dahilinde yararlanabileceği kurumlar vergisi avantajları araştırılmakta, bu teşvik belgeleri kapsamında 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla toplamda ne kadar ertelenmiş vergi varlığı kaydedildiği araştırılmaktadır. Çeşitli ülkelerdeki vergi mathahlarından geçmişteki zararların indirilebileceği dönemler ve gelecekte öngörülebilir mali yıllar için vergilendirilebilir karlar dikkate alınarak, finansal tablolara yansıtılmış ve geçmiş yıllarda meydana gelmiş ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliğine ilişkin bir tahminde bulunabilmektedir. Bu tahmine dayalı olarak mali zararlarla ilgili olan tutar kayıtlara ertelenmiş vergi varlığı olarak alınmaktadır. Gelecekteki vergilendirebilir karın tahmin edilmesine bağlı olarak ertelenmiş vergi varlığının kayıtlara alınıp alınmayacağı veya muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceği konusundaki belirsizlikler mevcut olup, bu süreç değerlemeyi etkileyecek tahmin ve varsayımları kapsadığı için denetleyen şirket tarafından kilit denetim konusu olarak açıklanmaktadır. Kullanılan tahminlerin, varsayımların ve bu varsayımlara dayalı tutarların büyüklüğü göz önüne alınmakta ve denetim çalışmaları faaliyet gösteren başka bağlı ortakların ertelenmiş vergileri göz önüne alınarak da değerlendirilmektedir. Vergilenebilir karın tahmin ve belirsizliklerle mevcut olması ve değerlendirme sürecinde muhakeme gerektirmesi bu konuyu oldukça önemli bir kilit denetim konusu haline getirmektedir. Ernst&Young denetim şirketi geçmiş yıl zararları ve yatırım teşviklerinden meydana gelen ertelenmiş vergi varlıklarını alırken denetim raporunda şu yöntemleri uygulamaktadır. Denetlenen şirketin yönetim kurulunun gelecekte vergilendirilebilir kar yaratma olasılığına ilişkin geçmiş tecrübelerinin yeterliliğini, bilgi birikimlerini, vergi pozisyonunu ve vergilendirme sırasında oluşacak kar tahminlerinin

zamanlamasını içermektedir. Bir taraftan da yatırım teşviklerinin etkisinde meydana gelmiş olan ertelenmiş vergi varlığının etkisini irdelemek üzere, denetim açısından olan bir başka vergi uzmanı da dahil edilmektedir. İlgili ertelenmiş vergi uzmanı da dahil edilmektedir. İlgili ertelenmiş vergi aktiflerinin ölçülmesi vergi uzmanlarının incelemesi ve değerlendirmesine sunulmaktadır. Bu prosedürlerin gerçekleşmesi sürecinde, denetim şirketini temel tahminlerinin tutarlı olmadığı kendi iç bünyesinde detaylıca değerlendirilmekte denetlenen şirketin, çeşitli ülkelerdeki mali zararlarının vergi uygulaması ve bunların finansal tablo dipnot ve açıklamalarında doğru ve tam olup olmadığı konusunda prosedürleri uygulamaktadır. Bu kilit denetim konusu ele alınırken esas amaç, temel tahminlerin tutarlılığını, vergi uzmanlarının yeterliliği, mali zararlarının vergi uygulamaları ve finansal tablolarda eksiksiz ve doğru olup olmadığı kontrol edilmektedir. Dönem içerisinde meydana gelen harcamalar ile ertelenmiş vergi varlığı hesaplamalarına baz oluşturan muhasebe kayıtları karşılaştırılmaktadır. Finansal tabloları yanı sıra bu finansal tablo dipnot açıklamalarında bu konuya yeterli derecede yer verilip verilmediği TMS 12 uyarınca değerlendirilmektedir.

Stok değer düşüklüğü: Ernst&Young Denetim Şirketi tarafından kilit denetim konusu olarak açıklanmıştır. Farklı sektörlerde bulunan üç firma; Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş., Deva Holding A.Ş. ve Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin denetim raporlarında stok değer düşüklüğü kilit denetim konusu olarak üzerinde durulmaktadır. Net gerçekleştirilebilir değer ya da maliyetin düşük olanı ile şirketler stoklarını değerlendirmektedir. Ayrıca artık kalemler ve yavaş harekette bulunan varlıklar için değer düşüklüğü ayrılmaktadır. Şirketlerin varsayımları ve tahminleri beraberinde stok değer düşüklüğü şirket yönetimi tarafından hesaplanmaktadır. Varsayım ve tahminler, değişen müşteri beklentileri ve sürekli gelişimde olan teknolojik değişimlerinde etkisinde satılan stokların değerlendirilmesi ile zarar görmüş veya belirli bir süre hareketsiz kalmış stokların değerlendirilmesi ile belirli bir süre hareket görmemiş ve zarar görmüş stoklara ilişkin ayrılan karşılığın değerlendirmesini içermektedir. 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla şirketlerin mevcut stokları olup olmadığı ve stokları üzerinden toplam ne kadar karşılık ayırdığı araştırılmaktadır. Şirketler stoklarını, maliyetin ve net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı ile değerlendirmektedir. Net gerçekleştirilebilir değer hesaplaması, şirketin olağan faaliyetleri sırasında meydana gelen satış fiyatından, satışı tamamlamak ve tahmini maliyeti oluşturabilmek için yüklenilmesi gereken tahmini maliyetlerin indirilmesiyle elde edilmektedir. Denetimde, Ernst&Young Şirketi stok değer düşüklüğü kilit denetim

konusunu ele alırken, şu prosedürleri uygulamaktadır. İlgili muhasebe politikalarının anlaşılması ve bu politikaların uygunluğunun değerlendirilmesi stok değer düşüklüğünü etkileyen unsurlar arasındadır. Geçmiş dönemlerde gerçekleşen değer düşüklüğü, cari döneme ait stok değer düşüklüğünün yeterliliği ve stok devir hızının önceki dönemler ile karşılaştırılmasıyla, zarar görmüş ya da az zarar görmüş stoklar ile yıl sonu stok sayımları baz alınarak uzun süredir hareket etmemiş stokların olup olmadığının araştırılması, iskonto düşülmüş satış fiyatlarının net gerçekleşebilir değer hesaplamalarında gerçekleşen durumun örneklem yoluyla test edilmesi işlemidir. Stok kalemlerine karşılık oluşturma konusunda, denetim şirketi süreç, yöntem ve varsayımları dikkate almakta, denetim sırasında değerlendirilmektedir. Stok listeleri üzerinden tespit edilen son hareketleri uzun süre önce gerçekleşmiş stok kalemleri için karşılık tutarı değerlendirilmiş olup, net gerçekleşebilir değer testi için uygulanan prosedürler; dönem sonu itibariyle finansal tablolara taşınan envanterin birim maliyetlerine dağıtım ve ulaştırma maliyetlerinin eklenmiş halinin; denetlenen şirketin düzenli olarak açıkladığı satış fiyatlarını ve bilanço sonrası dönemde kesilen satış faturalarındaki ile karşılaştırılmasını kapsamaktadır.

TFRS 9 “Finansal Araçlar” Standardında finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara aktarılması ve bu standarda geçişin konsolide finansal tablolara olan etkisi ile ilgili önemli açıklamalar: Ernst&Young Denetim Şirketi tarafından kilit denetim konusu 1-olarak açıklanmıştır. İş Finansal Kiralama A.Ş., Türkiye İş Bankası A.Ş. ve Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.’nin denetim raporlarında bu kilit denetim konusu üzerinde durulmuştur. Şirketler 1 Ocak 2018 tarihi itibariyle, TFRS 9 “Finansal Araçlar” Standardının uygulanmasına geçmiş ve beklenen kredi zararları varlıkların söz konusu olan tarih itibariyle bu standardın gereklilikleri göz önüne alınarak konsolide finansal tablolara aktarılmaktadır. Ernst&Young tarafından TFRS 9’a geçişin ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüş karşılığının kilit denetim konusu olarak değerlendirilme sebepleri;

- TFRS 9’un anlaşılmasının karmaşık ve zor olması,
- Yönetim tarafından hazırlanan, uygulama, politika ve mevzuatların beklenen kredi zararlarını hesaplama konusunda risk taşıyor olması,
- Kullanılan tahmin ve varsayımların beklenen kredi zararlarını açısından önemli olması,
- Standardın doğası gereği açıklamalara yer verilmesi ve bu açıklamaların karmaşık yapısı,

- TFRS 9'a geçişin şirket özkaynaklarına etkisinin olması,
- Şirketlerin kullandığı modeller ve prosedürler, finansal araçların sınıflandırılmasını TFRS 9'a bağlı kalınarak nakit akışlarının hesaplanması ve nakit akışlarının belirlenmesinde kullanılan modellerin karmaşıklığı, tespitinde yargıları barındırıyor olması,
- Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılan metod ve modellerin gözlemlenemeyecek finansal varlıkların girdilerinin bulunamayabilecek bir seviyede belirlenmesi,
- Yönetim tarafından oluşturulmuş politikaların, mevzuata ve diğer politikalara uyumluluğunun banka kredileri hesaplanması konusundaki riskleri barındırıyor olmasıdır.

Denetim şirketi Ernst&Young, TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardına geçişin finansal tablolara etkisi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ve ilgili önemli açıklamalar olan kilit denetim konusunu şu şekilde ele almaktadır.

Yönetim tarafından belirlenen muhakemeler, politikalar ve veri kaynaklarının yeterli ve uygun olup olmadığı yerel ve global uygulamalarla bu konunun uygunluğuna bağlı olarak standardın zorunlukları sektörel ve global uygulamalar çerçevesinde değerlendirilmektedir. Temerrüt tanımı, olasılığı, temerrüt halinde kayıt, temerrütün tutarı ve makro ekonomik değişimler, beklenen kredi zararlarının oluşturulmasında meydana gelen kredi risklerindeki artış gibi konularla ilgili oluşturulan tahmin ve varsayımların finansal risk uzmanları tarafından işletmenin geçmiş performansına, gelecek ile ilgili tahminlerine, mevzuata bağlı diğer süreçlere de uygunluğu değerlendirilmektedir. Belirlenen bilgi setlerinin beklenen kredi zararlarının hesaplanması aşamasındaki doğruluğu ve tamlığı değerlendirilmektedir. Bu zararlar denetim şirketi tarafından belli matematiksel doğrulama işlemleri ile test edilmekte, örneklem yoluyla detaylandırılmaktadır. Bu süreç ve sonrasında modelde yapılması gereken güncellemeler ve değişimlerin gerekliliği ve doğruluğu değerlendirilmektedir. Süreç denetimi uzmanları tarafından oluşturulan ve revize edilen süreçler, sistemler ve kontroller incelenmekte ve test edilmektedir. Sektörel ve global uygulamalar göz önünde tutularak, işletme tarafından belirlenen tahmin ve muhakemelerin uygunluğu standartlar gereği gözetilerek değerlendirilmektedir. İşletme varlıklarının sözleşmeye bağlı nakit akışlarına yol açan ve sadece anapara ve anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerini kapsayan, sözleşme gereği belirlenen ve kullanılan kriterlerin işletmenin iş

modeline uygunluğunun değerlendirilmesini kapsamaktadır. Finansal varlıkların değerlemesinde kullanılan uzman görüşüne dayanan tahmin ve varsayımlar değerlendirilmekte, yeterlilik ve uygunluk açısından test edilmektedir. Bütün bu konuların TFRS 9 Standardının gereği ile ilgili olan açıklamaların denetimini de kapsamaktadır.

3.4.2.2.PwC Bağımsız Denetim Şirketinin Belirlediği Kilit Denetim Konuları

İkinci olarak PwC(Price Waterhouse Coopers); 1981'den bu yana Türkiye'de iş dünyasında hizmet sunan, danışmanlık, denetim ve vergi hizmetleri alanında hizmet vermeye odaklanmış, 157 ülkede 276.000'i aşkın çalışanın olduğu bir topluluktur. 1998 yılında Price Waterhouse ile Coopers&Lybrand arasında birleşmeden oluşan PwC, müşteri hizmetlerinde 10.yüzyıla uzanan bir geçmişi vardır. Her iki muhasebe firması da 1800'lerde Londra'da kurulmuş. Bugün PwC, 26 sektörde hizmet vermektedir.

PwC'nin BİST 100 Endeksinde üzerinde durdukları kilit denetim konuları şunlardır:

- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değer yönteminin esas alınması,
- TFRS 9'un ilk kez uygulanması,
- Emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlendirilmesi,
- Nakit akış riskinden korunma işlemleridir.

PwC Denetim Şirketi genellikle denetim raporlarında yukarıdaki konular üzerine yoğunlaşmıştır. Farklı şirketleri denetlerken üzerinde durdukları bu kilit denetim konularını nasıl açıkladıkları ve konuyu nasıl ele aldıkları şöyle açıklanabilir;

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilmesi, Ernst&Young Denetim Şirketinde üzerinde durulan bir kilit denetim konusu olduğu gibi PwC Denetim Şirketinin de denetçi raporlarında en çok açıkladığı konulardan biridir. Bu kilit denetim konusu Doğan Şirketler Grubu A.Ş., Gözde Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş., Kerevitaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş., Migros Ticaret A.Ş., Park Elektrik Üretim Madencilik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.'nin denetim raporlarında açıklanmaktadır. Denetim şirketi öncelikle, 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla işletmelerin toplam varlıkları içerisinde önemli bir paya sahip olan yatırım amaçlı gayrimenkullerin, arsaların ve binaların kayıtlı değerini araştırmaktadır. Söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde, işletmelerin muhasebe politikalarının gerçeğe uygun değer yöntemi olduğuna ve bu varlıkların gerçeğe uygun değerinin SPK'nın

belirlediği, bağımsız denetim kuruluşları tarafından yetkilendirilmekte ve işletmenin değerlendirme sonuçları da dikkate alınarak finansal tablolarda muhasebeleştirilmektedir. Kullanılan değerlemelerin yöntemi, bu değerlemedeki girdiler yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde etkili olmaktadır. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde etkili olan faktörler; piyasa koşulları, coğrafi ve fiziki durumlar, gayrimenkullerin kendine özgü nitelikleridir. Bu nitelikler bağlamında yatırım amaçlı her gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi farklılık göstermektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer yönteminin hesaplamasına denetim şirketinin bu kadar yoğunlaşma sebepleri;

- Konsolide finansal tablolar içerisinde yatırım amaçlı gayrimenkullerin tutarsal olarak büyüklüğünün gerçeğe uygun değer belirlemedeki önemi,
- Emsal analizi, maliyet ve diğer yaklaşımların yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasında kullanılması ve bu yöntemleri kullanırken gerçeğe uygun değerde değişikliklere yol açabilecek girdiler barındırıyor olmasıdır.
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirme yapılırken, tutarsal açıdan önemli olan değerlemelerde tahmin(pazarlık payı, lokasyon düzeltmeleri vb.) kullanılması sebebiyle kilit denetim konusu olarak denetçi firma tarafından belirlenmektedir.
- Değerleme sırasında, denetleyen firmanın bünyesine bağlı uzmanlar tarafından da destekleyici bilgiler alınmıyor olması, denetleyen firma açısından kilit denetim konusu olarak büyük önem arz etmektedir.

Denetimde PwC Denetim Şirketi, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlendirme yöntemi ile muhasebeleştirilmesi olan kilit denetim konusunu ele alırken şu prosedürleri uygulamaktadır. İlk olarak işletmenin yönlendirmiş olduğu bağımsız denetim kuruluşları tarafından hazırlanan rapor elde edilir. Daha sonra bağımsız gayrimenkul değerlendirme kuruluşları tarafından yapılan çalışmaların SPK tarafından bildirilen bağımsız değerlendirme standartlarına uygunluğu, çalışmalarını ve lisans kontrolleri yapılmakta, örneklem yoluyla tapu kayıtları, yatırım amaçlı gayrimenkullerin sahiplik oranları test edilmektedir. Bu değerlendirme raporundan elde edilen verilere dayanarak gayrimenkullerin değeri üzerinde önemli etkiye sahip girdiler ve tutarlılığının gözlemlenemeyeceği birim satış ve piyasa

değeri gibi konular kıyaslanarak kabul edilebilir bir oranda olup olmadıkları test edilmektedir. Değerleme raporlarından elde edilen bilgiler ile dipnotlar karşılaştırılarak, muhasebe kayıtlarında yer alan bilgilerin değerlendirme raporu ile tutarlılığı araştırılmaktadır. Yapılan dipnot açıklamaları TFRS'ler açısından yeterli ve uyumlu olup olmadığı bulunmaktadır. Şirket yönetimi tarafından kullanılan varsayımların ve yöntemlerin değerlendirilmesinde ve değerlendirme şirketinin çalışmalarının kontrolünde PwC Türkiye değerlendirme uzmanlarının görüşlerinden faydalanılmaktadır. Kullanılan iskonto ve nihai büyüme oranlarının makul olup olmadığını makroekonomik verilerle karşılaştırarak değerlendirmektedir. Nakit üreten birimler için hazırlanmış projeksiyonlar ilgili nakit üreten birimin geçmişteki finansal performansı ile karşılaştırılarak değerlendirilmekte gelecek dönemlere ilişkin tahminlerin tutarlılığı sorgulanmakta ve değerlendirme raporundaki değişiklik gösteren varsayımlar incelenmektedir. İlgili varlıkların tapu kontrollerinin yapılması da bu kilit denetim konusunun denetiminde kullanılmaktadır.

TFRS 9'un ilk kez uygulanması: PwC tarafından belirlenen bu denetim konusu da yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilmesi gibi Ernst&Young Denetim Şirketi ile ortak olan bir konudur. TFRS 9'un ilk kez uygulanması kilit denetim konusu Akbank T.A.Ş., Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş., Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. ve Yapı Kredi Banka A.Ş.'nin denetim raporlarında yer almaktadır. 10 Ocak 2018 itibariyle Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumları tarafından 19 Ocak 2017 tarihli ve 29953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan finansal araçların sınıflandırılması ve ölçümü ile ilgili olarak daha önce TMS 39 "Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme" yerine artık TFRS 9 "Finansal Araçlar" uygulanmaya başlanmıştır. Finansal araçlar standardı uyarınca bu sınıflandırma ve ölçüm üç bölümde ele alınmaktadır.

- ✓ İlk bölümde, sınıflandırma ve ölçüm esas alınarak, finansal borçlar ve finansal varlıklar birbirinden ayrılır.
- ✓ İkinci bölümde, beklenen kredi zararlarının tespiti yapılmaktadır.
- ✓ Üçüncü bölümde ise, finansal risklerin varlığı ve bu risklerin muhasebeleştirilmesi esas alınmaktadır.

Bazı işletmeler TFRS 9'a geçiş yerine TMS 39'un hükümlerini uygulamaya devam etmektedir. Denetlenen işletmeler TMS 39'un hükümlülüklerini uygulamaktadır. TFRS 9'a geçişle finansal tablolarında daha önce muhasebeleşen tutarın düzeltilmesine ve muhasebe

politikalarındaki değişikliklere sebep olacağından kilit denetim konusu olarak belirlenmektedir. Bankalar, finansal varlıkların nakit akışlarının nelerden kaynaklandığını belirlemek için çeşitli iş modellerinde değerlendirmeler yapmaktadır. Kaynağın nedeni; finansal varlıkların satışından mı, sözleşmeye bağlı kalınarak oluşan nakit akışlarının tahsilatından mı ya da her ikisine bağlı olarak geliştirildiğini araştırmaktadır. Banka her bir iş sözleşmesindeki finansal varlıklar için değerleme yapmakta, sözleşmeye ait olan finansal varlıkların sadece anapara ve anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerini içeren, sözleşmeye bağlı kalınarak oluşturulmuş nakit akışları olup olmadığına karar verebilmek için her bir ayrı ürün tipini esas alıp aynı yöntemleri uygulamaktadır. Ürün tipleri için yapılan değerleme sonuçlarında TFRS 9'a geçişin kredi karşılıklarını hesaplamada kullanıldığında tahminlerde ve bilgi karmaşıklığında artışa neden olduğu saptanmaktadır. Özellikle beklenen zarar karşılıkları modelinin geliştirilmesinde standardın ilk kez uygulanması önemli derecede yorumlama ve yargıları barındırmaktadır.

Denetimde PwC TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının ilke kez uygulanması kilit denetim konusu, finansal varlıkların ve finansal borçların sınıflandırılması ve ölçülmesi ile ilgili olarak şu denetim prosedürlerini uygulamaktadır. İşletmelerin iş modellerini değerlendirip, sadece anapara ve anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerini içeren sözleşmeye bağlı nakit akışlarına yol açan sözleşmelerin belirlenmesinde uygulanan kriterler test edilmektedir. Ürün gruplarını temsil eden belgeler, seçilen örnekleme bağlı kalınarak tekrar test edilmekte, açılış bakiyesinin uygunluğu ve açıklanan dipnotların yeterliliği TFRS 9 kapsamında kontrol edilmektedir.

Emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlendirilmesi: PwC Şirketi tarafından belirlenen kilit denetim konuları arasındadır. Denetledikleri dört şirket, Akbank T.A.Ş., Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş., Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O., Yapı Kredi Bankası A.Ş.'de üzerinde durdukları konulardandır. Bankaların Tekaüt Sandığı Vakfı ("Sandık"), 506 Sayılı Kanun'un geçici 20.maddesi çerçevesinde kurulmuş bir sandık olup, SGK'ya devredilecek sandıklar arasına girmektedir. Devir tarihini belirlemede Bankalar Kurulu devrin hangi tarihte gerçekleşeceği konusunda görevlendirilmiştir. Tekaüt Sandığı Vakfının yükümlülüklerinin değerlendirilmesi teknik uzmanlık ve önemli derecede yargıyı içermektedir. Bu değerlendirmeler devredilecek faydalar, sandığın toplam yükümlülüklerini, bu yükümlülükleri değerlendirirken uygun varlık ve örneklemlerin seçilmesi gibi konuları kapsamaktadır. Söz konusu değerlendirme banka yönetimi haricinde bulunan ayrı bir

aktüerya firması aracılığı ile yapılmaktadır. Maaş artışları, sağlanan sosyal faydalar, emekli sandığı yükümlülüklerinde kullanılan iskonto oranları, demografik beklentiler gibi durumlar denetim sırasında dikkat edilmesi gereken konular arasında gösterilmektedir. Aktüeryal ve ekonomik varsayımların önemi ve herhangi bir durumda bu varsayımlara ilişkin farklılaşmaların meydana gelebilmesi emekli sandığı yükümlülüğü üzerinde önemli etkilere sahip olmaktadır. Bahsedilen bu yükümlülükler, emekli sandığı yükümlülüklerinin hesaplanması yapılırken temel tahmin ve varsayımlara dayanması, teknik faiz oranlarının kanunlara bağlı olması, netleşmemiş devir tarihleri, emekli sandığı üzerinde bu varsayımları doğrulayabileceği farklılaşmalar dikkate alındığında, denetim tarafından kilit denetim konusu olarak belirlenmektedir.

Denetimde PwC, emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlemesi olan kilit denetim konusunu ele alırken şu prosedürleri uygulamaktadır. Banka yönetimi tarafından belirlenen harici aktüerya firması tarafından görevlendirilmiş kişilerin elde ettiği bilgiler, emekli sandığı yükümlülüklerinin hesaplanmasında kullanılan verilerin doğruluğu ve tamlığı belirli örneklem kümesi seçilerek test edilmektedir. Bunun yanı sıra, emekli sandığında bulunan varlıkların gerçekte var olup olmadığı, değerlerinin doğru yansıtılıp yansıtılmadığı test edilmektedir. Aktüerya firmasının yönlendirdiği aktüerlerin hesaplamalarda kullandıkları varsayım ve değerlemelerin konuyla ilişkisinin makul olup olmadığını denetleyen şirketin aktüer uzmanları yardımıyla değerlendirilmektedir. Denetlenen şirketi finansal tablo dipnotlarında bu konuyu detaylı bir şekilde anlatılıp anlatılmadığı da değerlendirilmektedir.

Nakit akışlarından korunma işlemleri PwC tarafından belirlenen ve farklı sektörlerde farklı faaliyetler gösteren denetledikleri işletmeler için açıkladıkları ortak kilit denetim konularındandır. Bu işletmeler; Ford Otomotiv Sanayi A.Ş., Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş., Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş. ve Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.'dir. İşletmeler bir başka işletmelerle yaptıkları uzun vadeli iş sözleşmelerinde anlaşmaları yabancı para cinsinden olup, bu sözleşmeler Türk lirası ile yabancı para arasındaki kur değişiminden etkilenmektedir. Denetlenen şirketler maruz kaldıkları bu kur riskini aynı para cinsinden borçlandıkları kredilerle koruma altına almaktadır. Denetim çalışmaları sırasında bu konuya odaklanılma sebepleri 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla özkaynaklar altında toparlanan nakit akışlarından korunma kayıplarının tutarının finansal tablolarda önemli bir seviyede olmasıdır. Nakit akış risklerinden korunmanın muhasebeleştirilmesi karmaşık bir yapıya sahip olmasından dolayı bu konunun denetiminde

mesleki uzmanlık önemli yer kaplamaktadır. Tutar olarak önemli seviyede bulunan, nakit akışlarının muhasebeleştirilmesi konusunda meydana gelebilecek hatalar, finansal tabloların bütünün etkileyebilecek niteliktedir. İşletmeler faaliyet gösterdikleri sektör gereği önemli ölçüde yabancı para riskine maruz kalmaktadır. Bu yabancı para avro olabileceği gibi ABD doları da olabilmektedir. İşletmeler bu yabancı para cinsinden olan yatırım kredilerini, ihracat gelirlerinin gerçekleşme olasılığının yüksek olması nedeniyle spot kur riskine karşı koymak amacıyla maruz kalınan yabancı para kullanılmakta ve bu alanda yapılan etkinlik testleri sonucunda nakit akışları riskinden korunma muhasebesi uygulamaktadır. Makro-ekonomik koşullardan dolayı özellikle döviz kurlarındaki dalgalanmalar, işletmelerin mali tablolardaki kur risklerini ve nakit akış işlemlerinden korunma işlemlerinin etkisini önemli derecede etkilemektedir. İşletmelerin nakit akış riskinden korunmak için yaptığı etkinlik testleri için yapılan hesaplamalar; gelecekteki kur, ham ürün fiyatları gibi üretimin önemli yargı ve tahminlerini içermektedir. İşletme yönetimi tarafından konuyla ilgili yapılan tahminlerin yapısı gereği gerçekleşip gerçekleşmeyeceği konusunda önemli belirsizliklerin mevcudiyeti ve uygulanan etkinlik testlerindeki uzmanlık gerektiren bir yapıya sahip olması nedeniyle nakit akışlarından korunma işlemlerinin kilit denetim konusu olarak belirlenmesine neden olmaktadır.

Denetimde nakit akış risklerinden korunma muhasebesi kilit denetim konusu, PwC Denetim Şirketi tarafından şu prosedürler uygulanarak açıklanmaktadır. Şirketin nakit akış risklerinden korunmasında kullanılan veri ve varsayımların tam doğru olup olmadığı, risk yönetimine ilişkin oluşturulan risk ve strateji ile planların resmi tanımı ve belgelerin denetim uzmanlarının desteği ile test edilmesidir. Geleceğe yönelik planlanmış gelirin gerçeğe uygun değerindeki farklılık, finansal riskten korunmak için yapılan işlemlerin etkinliği ve verimliliği, kredilerdeki gerçeğe uygun değerindeki artış/azalış ile uygun bir aralıkta olup olmadığı test edilmektedir. Satışlara ilişkin sözleşmeler dikkate alınarak, nakit akış riskinden korunmaya konu olan ürünlerin fiyatlarının ve satış adetlerinin işletme yönetiminin hazırladığı bütçeye uyumluluğu denetlenmektedir. Söz konusu yabancı para kredilerinin geri ödeme planları, bankadan mutabakat mektubu alınarak ve kredi sözleşmelerinden faydalanılarak kontrol edilmektedir. Nakit akış riskinden korunma işlemlerinin doğruluğuna ilişkin matematiksel hesaplamalar yapılmakta, muhasebeleştirilmesinde problemler olup olmadığı kontrol edilmektedir. Nakit akış risklerinden korunma muhasebesi ile olarak finansal tabloların dipnotlarındaki açıklamaların yeterliliği ve uygunluğu değerlendirilmektedir. Nakit akış riskinden korunmak işlemleri için deneyleyen şirketin

uyguladığı prosedürler özetle; söz konusu işlemlerin muhasebeleştirilmesi sürecinin anlaşılması, ilgili yatırım önerilerinin finansal kuruluşlarla teyit edilmesini, ihraç gelirlerinin yatırım kredilerini karşılama olasılığının değerlendirilmesini, yönetim tarafından yapılan etkinlik testlerinin doğruluğu ve tamlığına ilişkin uygulanan testler ve söz konusu hesaplamalarda yer alan yönetim tahmin ve varsayımlarının uzmanlar desteği ile değerlendirilmesini içermektedir.

3.4.2.3.Deloitte Bağımsız Denetim Şirketinin Belirlediği Kilit Denetim Konuları

BİST 100 Endeksinde en çok şirketi denetleyen üçüncü denetim şirketi ise Deloitte'dur. Aslında şirketin tam adı Deloitte Touche & Tohmatsu olup, firma 286.000 personele sahip, 150'ye yakın bölge ve ülkede, 900'e yakın ofisi bulunmaktadır. Danışmanlık, vergi, bağımsız denetim, kurumsal finansman, yönetim danışmanlığı ve kurumsal risk hizmetleri gibi alanlarda dünyada adını duyurmuş, uluslararası etkileşimi olan bir firmadır. Londra'da 1845 yılında Deloitte, William Welch Deloitte tarafından kurulmuştur. Londra'da iflas mahkemesi karşısı, Basinhall Sokağında 170 yılı aşkın bir süre önce açılan ofis ile bu alanda ilk adımlarını atmaya başlamıştır.

Deloitte BİST 100 Endeksinde üzerinde durdukları kilit denetim konuları şunlardır:

- Sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü ve şerefiye,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi,
- Hasılattır.

Deloitte Bağımsız Denetim Şirketi genellikle denetim raporlarında yukarıdaki konular üzerine yoğunlaşmıştır. Farklı şirketleri denetlerken üzerinde durdukları bu kilit denetim konularını nasıl açıkladıkları ve konuyu nasıl ele aldıkları şöyle açıklanabilir;

Şerefiye ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan varlık değer düşüklüğü: Deloitte Bağımsız Denetim Şirketi tarafından kilit denetim konusu olarak açıklanmıştır. Bu kilit denetim konusu, AG Anadolu Grubu Holding A.Ş., Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayi A.Ş., Coca-Cola İçecek A.Ş. ve Şok Market T.A.Ş.'nin denetim raporlarında bildirilmektedir. İşletmeler birleşmeler sonucunda faaliyetlerini genişletmiştir. Sınırsız ömre sahip ve maddi olmayan duran varlıkları tüm bu birleşmeler sonucunda 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla toplam varlık içerisindeki payının hangi oranda olduğunu araştırmaktadır. İşletme yönetimi nakit üreten şerefiyeler tarafından tahsis edilmiş ve sınırsız ömre sahip olan maddi

olmayan duran varlıklarını her yıl inceleyerek değer düşüklüğü tespitinde bulunmaktadır. Bu maddi olmayan duran varlıkların ve nakit yaratan birimlerin geri kazanılabilir değeri hesaplanırken, kullanım değeri esas alınmaktadır. İleriye dönük tahmin yapılabilecek konularda nakit akışlarının bugüne indirilmesi yoluyla hesaplanmaktadır. Vergi, yönetimin faiz, uzun dönemli büyüme oranı, amortisman öncesi kar ve ağırlıklı ortalama maliyetleri ileriye dönük tahmin içeren konulardır. Söz konusu değer düşüklüğünün hesaplanması sırasında, yönetim tarafından gerçekleşen tahmin ve varsayımların bulunması, bu konunun konsolide finansal tablolarda önemli seviyede yer alması bakımından şerefiye ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğünün ölçülmesi kilit denetim konusu olarak belirlenmektedir.

Denetimde şerefiye ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğünün ölçülmesi, Deloitte Denetim Şirketi tarafından şu prosedürler uygulanarak açıklanmaktadır. Yönetim tarafından belirlenen bütçe süreçleri, tahminlerin neye dayandığı, her bir nakit yaratan birim için değerlendirilmekte ve indirgenmiş nakit akışlarının hesaplanmasında kullanılan modellerin matematiksel doğruluğu test edilmektedir. Geçmiş yıllardan elde edilen finansal performans sonuçları temin edilmekte ve bu sonuçlara bağlı kalınarak bu dönemde nakit yaratan her bir birimin tahmini ile karşılaştırılarak değerlendirilmektedir. Yıl içerisinde gerçekleşen tahmin sonuçları ile geriye dönük olarak bir değerlendirme yapılabilmesi için ilk tahminlerle karşılaştırılmaktadır. Yönetim analizlerinde kullanılan varsayımların piyasa şartlarına duyarlılığı kontrol edilmektedir. TFRS'ler uyarınca şerefiye ve değer düşüklüğü testlerinin sonuçları incelenmekte ve sonuçların konsolide finansal tablo dipnot ve açıklamalarındaki yeterliliği ve uygunluğu değerlendirilmektedir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi Deloitte Bağımsız Denetim Şirketi tarafından kilit denetim konusu olarak açıklanmaktadır. Bu kilit denetim konusu BİST 100'de işlem gören; Alarko Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. ve Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin denetim raporlarında açıklanmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkuller denetlenen bu şirketlerde gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilmektedir. 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla yatırım amaçlı gayrimenkuller, şirketin toplam varlıkları içerisindeki değeri hesaplanmaktadır. Gerçeğe uygun değer ise bağımsız değerlendirme firmaları tarafından yapılmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkuller işletmelerin finansal tablolarının önemli bir seviyede yer kaplayıp, değerlendirme metodları da

önemli tahmin ve varsayımları kapsamaktadır. Finansal tablolarda bu konunun sunulmasının önemini yanı sıra gerçeğe uygun değerlerin tespitine yönelik çalışmaların doğruluğu da denetim şirketi tarafından yapılmakta olup, bu değerlendirme ve hesaplar önemli varsayım ve tahminleri de içermesi nedeniyle de denetim şirketi tarafından kilit denetim konusu olarak değerlendirilmektedir.

Denetleyen firma Deloitte, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesini yaparken şu prosedürleri uygulamaktadır. Şirket yönetimi tarafından görevlendirilen değerlendirme uzmanlarının bu konudaki yeterliliği, tarafsızlığı ve uygunluğu değerlendirilmektedir. İşletme yönetiminin geleceğe yönelik planları ve tahminleri makroekonomik koşullarda işletme yönetimi ile yapılan görüşmeler sonucu değerlendirilmektedir. Yönetimin kullandığı tahmin ve varsayımların geçmiş yıl verileri ile karşılaştırılarak analiz edilmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkulleri değerlendirirken uzman tarafından elde edilen değerlendirme raporu incelenmektedir. İşletme yönetiminin atığı uzman varsayımları (piyasa değeri ve tahmini doluluk oranı, reel iskonto, piyasa kiralari vb.) ile dış değerlendirme uzmanının kullandığı varsayımlar değerlendirilmekte ve çalışmaya dahil edilmektedir. TFRS uyarınca, yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin finansal tablolarda yer alan açıklama ve dipnotlar tek tek incelenmekte, standartlar açısından uygunluğu değerlendirilmektedir.

Hasılat, Deloitte Bağımsız Denetim Şirketi ve diğer bağımsız denetim şirketleri tarafından da denetim raporlarında en çok üzerinde durulan kilit denetim konularındandır. Emlak Konut Gayrimenkul ve Yatırım Ortaklığı ve A.Ş., Ereğli Demir Çelik Fabrikaları T.A.Ş., İskenderun Demir Çelik A.Ş. ve MLP Sağlık Hizmetleri A.Ş.'nin denetim raporlarında hasılat kilit denetim konusu olarak yer almaktadır. Hasılat, mülkiyet haklarının ve risklerinin müşteriye aktarıldığı durumlarda muhasebeleştirilmektedir. Edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde de muhasebeleştirilmektedir. Fakat bu işlemlerin operasyonel yapıları gereği, üretimi tamamlanmış ürünler, müşteriye faturalanıp, gerekli satış bedelinin tahsis edildiği halde ürünlerin teslimatı müşteriye yapılmamıştır. Böyle durumlarda raporlama tarihi esas alınarak ürünler işletme stoklarında mevcut olmaktadır. Bu ürünlerin hasılatının doğru dönemde kaydedilip kaydedilmediği, muhasebe ilkelerinde dönemsellik kavramı gereği denetim şirketi tarafından kilit denetim konusu olarak belirlenmektedir.

Denetimde Deloitte Denetim Şirketi hasılat kilit denetim konusunu denetim raporlarında açıklarken şu prosedürleri uygulamaktadır. Hasılat sürecine ilişkin kontroller tasarlamakta ve uygulaması değerlendirilmektedir. Satış ve teslimat konusunda işletmenin

uyguladığı prosedürler analiz edilmektedir. Müşteriler ile yapılan sözleşmeler dikkate alınarak bu sözleşmelerde belirtilen sevkiyat koşullarına ilişkin hükümler incelenmekte, eğer farklı sevkiyat koşullarının varlığı tespit edilirse, finansal tablolara alınma zamanlarının hangi tarihte gerçekleştiği araştırılmaktadır. Gelirin faturalanmış fakat henüz kazanılmamış olduğu durumlarda maddi doğrulama yöntemleri uygulanmaktadır. Yıl içerisindeki hasılatın uygun şekilde kayıtlara alınıp alınmadığı da detaylı bir şekilde test edilmektedir. İlgili bölümlerden satış teslim listeleri temin edilerek, en uzun teslim süresine sahip müşteriler için belirli bir tarih aralığı düzenlenmektedir. Bu listelerin tamlığı ve doğruluğu da ayrıca kontrol edilmektedir. Dipnot ve açıklamalarda hasılat ile ilgili açıklamaların yeterliliği TFRS kapsamında denetim şirketi tarafından değerlendirilmektedir.

3.4.2.4. KPMG Bağımsız Denetim Şirketinin Belirlediği Kilit Denetim Konuları

BİST 100 Endeksinde en çok şirketi denetleyen dördüncü denetim şirketi ise KPMG'dir. 1867 yılında Robert Fletcher olarak bilinen fakat ilerleyen yıllarda ismi Peat Marwick Mitchell olarak anılacak muhasebe şirketini kurar. William Barclay Peat 1870'de bu şirkete dahil olur. Bu katılım sonucunda ileride Peat Marwick(PMI) olarak isimlendirilecek firma, 1925'de William Barclay Peat&Co ve Marwick Mitchell&Co'nun birleşimi ile oluşacaktır. Yaklaşık elli yıl sonra uzmanlık alanında hizmet veren Thomson McLintock Main Lafrentz ile Klynveld, Deutshe Treuhound- Gesellschaft birleşerek KMG yani, Klyvel Main Geordeler şirketini kurar. 1987 yılında KMG ve PMI yani, Klynveld Main Goerdeler ve Pear Marwich İnternational firmalarının birleşmeleri sonucunda şirket KPMG adını alır ve kurucu üyelerin ismini taşıyarak, yıllara yayılan organizasyon tarihinde önemli bir yer kaplar. "KPMG" ismi kurularının baş harflerinden oluşmaktadır. "K" Klynveld, "P" Peat, "M" Marwick ve "G" ise Geordeler'i temsil etmektedir. Klynveld 1917'de Klyved Kraayenhof&Co muhasebe firmasını Amsterdam'da kurmuş, Peat 1870'de yılında Barclay Peat&Co muhasebe şirketini İngiltere'de açmış, Marwick 1987'de Roger Mitchell ile birlikte Newyork'ta Mitchell&Co muhasebe şirketini kurmuştur. Goerdeler ise, Deutsche Treuhand-Gesellschaf'ın başkanlığını yapmış ve KPMG'nin başkanlığını da yaparak, bu şirketin oluşmasına imkân sağlayan işlerin çoğunun altına imza atmıştır.

KPMG'nin BİST 100 Endeksinde üzerinde durdukları kilit denetim konuları şunlardır:

- Şerefiye değer düşüklüğü,

o Hasılattır.

KPMG Bağımsız Denetim Şirketi genellikle denetim raporlarında yukarıdaki konular üzerine yoğunlaşmıştır. Farklı şirketleri denetlerken üzerinde durdukları bu kilit denetim konularını nasıl açıkladıkları ve konuyu nasıl ele aldıkları şöyle açıklanabilir;

Şerefiye değer düşüklüğü KPMG Bağımsız Denetim Şirketi tarafından kilit denetim konusu olarak açıklanmıştır. BİST 100 Endeksinde işlem gören; Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş., Global Yatırım Holding A.Ş., Hektaş Ticaret T.A.Ş., Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş., Netaş Telekomünikasyon A.Ş. ve Türk Telekomünikasyon A.Ş.'nin denetim raporlarında bu konu açıklanmaktadır. Öncelikle işletmeler 31 Aralık 2018 tarihinde sona eren yıla ait konsolide finansal tablolarında belli bir tutarı cari dönemde olmak üzere toplam ne kadar değer düşüklüğü zararını finansal tablolara yansıttığı araştırılmaktadır. Yönetim değer düşüklüğünü değerlendirirken şerefiye ve maddi olmayan duran varlık grupları için herhangi bir değer düşüklüğünün muhasebe kayıtlarına alınmasının gerekli olup olmadığını araştırmak için tahsil edilen diğer duran varlık gruplarının nakit yaratan her bir birimi için ayrı ayrı tanımlanabilen değerlerinin iskonto edilmiş nakit akış tahminleri ile birlikte kullanım değerlerini kıyaslamaktadır. Nakit yaratan birimlerin geri kazanılabilir tutarı hesaplanırken, satış maliyetleri veya kullanım değerinden gerçeğe uygun değer düşürülmesi ile yüksek olan değer esas alınarak hesaplanır. Bu modeller birçok temel varsayım ışığında ele alınabilir. Ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti, gelecekteki satış fiyatları, gelecekteki satış hacimleri, nihai değer artışları ve faaliyet giderleri de bu varsayımlar arasındadır. Maddi ve maddi olmayan duran varlık gruplarının ve şerefiyenin konsolide finansal tablo kalemleri arasında değerinin önemli bir seviyede olması ve bu varlıkların geri kazanılabilir değerlerinin hesaplanmasında kullanılan varsayımların denetim açısından önemli muhakemeler yapılarak belirlenmesi sebebiyle kilit denetim konularından biri olarak bildirilmiştir.

Denetimde, Deloitte Denetim Şirketi şerefiye değer düşüklüğü kilit denetim konusunu açıklarken şu prosedürleri uygulamaktadır. Denetlenen işletmenin kullandığı oranlar aynı sektörde bulunan diğer işletmelerin şerefiye değerlemesinde kullandıkları, nakit akışlarının bugüne indirgenme oranları ve uzun vadeli büyüme oranları gibi önemli kriterler baz alınarak kıyaslanmaktadır. Yönetim analizleri yapılarak, kullanılan bu varsayımların piyasa koşulları ile ne derecede uygun olduğu araştırılmaktadır. Şerefiye değer düşüklüğüne ilişkin varsayımlar, tahminler, bu tahmin sonuçları, testler duyarlılık ve muhakemelere

ilişkin bütün açıklamalar dahil olmak üzere finansal tablo dipnot ve açıklamaları da dikkate alınarak ve bu noktalarda yer alan bilgilerin TFRS'ler uyarınca yeterliliği ve uygunluğu değerlendirilmektedir.

Hasılat, KPMG Denetim Şirketinin de üzerinde durduğu önemli kilit denetim konularından biridir. Bu kilit denetim konusu, Galatasaray Sportif Sınai ve Ticaret Yatırım A.Ş., Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş., Hektaş Ticaret T.A.Ş., Kordsa Teknik Tekstil A.Ş., Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş., Netaş Telekomünikasyon A.Ş., Parsan Makine Parçaları Sanayi A.Ş., Türk Hava Yolları A.O. ve Türk Telekomünikasyon A.Ş.'nin denetim raporlarında açıklanmaktadır. Hasılat, işletmenin edim yükümlülüğünü üretmiş oldukları ürünlerin tamamen müşterisine devredilebildiği durumlarda finansal tablolara alınır. İşletmelerin operasyonel yapılarının karmaşıklığı ve büyüklüğü gereği, üretimini tamamlayıp müşterilerine teslim ettikleri fakat henüz faturalayamadıkları ürünler dolayısıyla hasılat olarak kaydedilemeyen ürünlerin bulunma riskine sahiptir. Bu açıdan hasılatın finansal tablolara alınması önemli ölçüde yönetim muhasebesi gerektirmektedir. Muhasebe ilkelerinden dönemsellik gereği, ürün satışı hangi dönemde gerçekleşiyorsa, muhasebe kayıtlarına da o dönemde geçmesi ve bu ürünlerin satış sözleşmelerine bağlı kalınarak ürün kontrol devrinin uygun bir şekilde gerçekleşmesi gerekmektedir. Ürünlere ait satış sözleşmelerinin karmaşık bir yapıda oluşu ve her duruma göre muhasebe kayıtlarında farklılıkların oluşabileceği konusu, hasılatın doğru dönemde ve tutarda kaydedilmesi açısından önemli muhakemeler gerektirmesi nedeniyle denetim tarafından kilit denetim konuları olarak belirlenmektedir. Hasılatın hangi dönemde ve tutarda kaydedileceği konusunda yardımcı TFRS 15 Standardı uygulanmakta ve standardın karmaşık yapısı anlaşılmasını zorlaştırmaktadır. Standardın ilk defa uygulanması işlemlerin gerçekleşmesini daha karmaşık bir hale getirmektedir. Bu nedenle, hasılatın doğru tutarda ve dönemde kaydedilmesi TFRS 15'in ilk kez uygulanması açısından risk odaklı bir alan olarak denetimde belirlenmektedir.

KPMG Bağımsız Denetim Şirketi denetimde, hasılatı kilit denetim konusu olarak açıklarken şu prosedürleri uygulamaktadır. İşletme yönetiminin uyguladığı muhasebe politikalarının hasılatın doğru dönemde ve tutarda kaydedildiğinin araştırılması yapılırken TFRS'lere uygunluğu değerlendirilmektedir. Müşteriler ile yapılan satış sözleşmeleri arasından örneklemeler seçilerek kontrol edilmektedir. Denetleyen firma bünyesinde bulunan bilgi sistem uzmanlarından faydalanılarak hasılat süreci anlaşılmaya çalışılmaktadır. Bu

aşamadaki süreçte kontrollerin uygunluğu ve işleyişi ayrı ayrı test edilmektedir. Faturalanmış ve edim yükümlülüğü müşteriye geçmiş olan ürünler maddi doğrulama testlerine tabi tutularak değerlendirilmektedir. Dönem içerisindeki hasılatın doğru dönem ve doru tutarda kaydedilip kaydedilmediği araştırılırken, satış sonrası iadelere ilişkin raporlama döneminden sonraki işlemler detay testleri ile kontrol edilmektedir. Her bir hasılat tipi kayıtlara alınırken, hasılat sürecinde uygulanan muhasebe politika ve uygulamalarının uygunluğu değerlendirilmektedir. TFRS 15 Standardı uyarınca, hasılatın finansal tablolara aktarılması sürecinde gerekli açıklama ve dipnotların, konsolide finansal tablolarda yer alıp almadığı ve uygunluğu değerlendirilmektedir.

3.5. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2018 Yılı Sektör Dağılımı

Tablo 8: Kamuyu Aydınlatma Platformu Sektör Gruplarının Numaralandırılması

KAMUYU AYDINLATMA PLATFORMU SEKTÖR GRUPLARI NUMARALARI	NUMARLANDIRILMIŞ GRUPLARIN ADI
1 NUMARALI GRUP	İMALAR
2 NUMARALI GRUP	MALİ KURULUŞLAR
3 NUMARALI GRUP	ELEKTRİK,GAZ VE SU
4 NUMARALI GRUP	EĞİTİM, SAĞLIK, SPOR HİZMETLERİ
5 NUMARALI GRUP	TEKNOLOJİ
6 NUMARALI GRUP	TOPTAN PERAKENDE
7 NUMARALI GRUP	ULAŞTIRMA, HABERLEŞME VE DEPOLAMA
8 NUMARALI GRUP	MADEN TAŞ OCAĞI
9 NUMARALI GRUP	GAYRİMENKUL
10 NUMARALI GRUP	İNŞAAT VE BAYINDIRLIK

Tablo 9: Kilit Denetim Konularının Sektörlere Göre Dağılımı

KİLİT DENETİM KONULARI ARAŞTIRMA SONUÇLARI

SEKTÖR GRUPLARI	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BİST 100 DAĞILIMI (ADET)	38	36	4	4	2	5	5	4	1	1
KİLİT DENETİM KONULARI										
HASILAT	14	5	1	4	2	2	4	-	1	1
YATIRIM AMAÇLI GAYR. GERÇ. UYG.	2	7	1	-	-	1	-	1	-	1
TİCARİ ALACAK DEĞ. DÜŞ.	2	11	2	-	-	-	-	-	1	-
TİC ALA. GERİ KAZANILABİL.	7	2	1	-	-	-	-	-	-	-
MADDİ DURAN VARLIK YEN. DEĞERLEME	5	5	2	-	-	-	-	-	1	-
MADDİ DURAN VARLIK DEĞ. DÜŞ.	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-
ERTELENMİŞ VERGİ	8	4	3	-	-	1	1	-	-	-
AMORTİSMAN	4	1	1	-	-	-	-	-	-	-
MADDİ OLM. DUR. VARL. DEĞ. DÜŞ.	5	-	-	2	-	1	-	-	-	-
GELİŞTİRME MALİYETİ	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-
GELİR VERGİSİ İND.	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TFRS 9 İLK KEZ UYG.	-	14	-	-	-	-	3	-	-	-
EMEKLİ SANDIĞI	-	9	-	-	-	-	-	-	-	-
STOKLAR	9	1	-	-	-	1	-	-	1	-
İŞLETME BİRLEŞMELERİ	4	3	-	-	-	-	-	-	-	-
KID. TAZM. KARŞILIĞI	1	3	-	-	-	-	-	-	-	-

DAVA KARŞILIKLARI	-	-	-	3	-	-	-	-	-	-
OPERASYONLARININ SONA ERMESİ	-	1	-	-	-	-	1	-	-	-
İMTİYAZLI HİZM. SÖZLEŞMELERİ	-	1	1	-	-	-	-	-	-	-
İLİŞKİLİ TARAF	1	2	-	-	-	-	-	-	-	-
TİCARİ ALACAK	3	1	-	-	-	-	-	-	-	-
TİCARİ BORÇ	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-
BAĞLI ORTAKLIKLAR	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-
ÖZKAYNAK	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-
GERÇEĞE UYGUN DEĞER HESAPLAMA	2	2	-	-	-	-	-	-	-	-
ŞEREFİYE	-	1	2	-	1	2	-	-	1	1
NAKİT AKIŞ RİSKLERİNDEN KORUNMA	3	-	1	-	-	-	-	-	-	-
GARANTİ GİDER KARŞ.	5	-	-	-	-	1	-	-	-	-
YASAL RİSKLER	-	-	-	-	-	-	-	3	-	-
MADEN VARLIKLARI	-	-	-	-	-	-	-	3	-	-
TESLİM BAKIM KARŞ.	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-
ALİŞ İNDİRİMİ	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-
BİLGİ VE TEKNOLOJİ DENETİMİ	-	3	-	-	-	-	-	-	-	-
KARŞILIKLI VE KOŞULLU BORÇLAR	1	-	-	-	-	-	2	-	1	-
TFRS 12	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-
UÇAKLARI PARÇALARA AYIRILAN MUH.	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-
GELİRLERİN MUH.	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-

MALİYETLETİN AKTİFLEŞTİRİLMESİ	4	-	1	-	-	-	-	-	-	-
TFRS 16	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-
MADDİ VE MADDİ OLM. DUR. VARL. AKTİFLEŞTİRME	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	-	-	-	1	-	-	2	-	-	-
TFRS 15	1	3	-	-	-	-	-	-	-	-
KREDİ ZARAR KARŞILIKLARI	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-
TOPLAM KDK SAYISI	84	86	17	10	4	10	18	7	6	3

3.5.1. BİST 100 Endeksinde Yer Alan İşletmelerin Sektörlere Dağılımına Göre En Çok Bildirilen Kilit Denetim Konuları

BİST 100 Endeksindeki bulunan işletmelerin, sektör gruplarına göre dağılımı yapılmıştır. Bu dağılımda, sektörler göre bağımsız denetim şirketlerinin açıkladıkları kilit denetim konuları 42 başlık altında toparlanmış ve tablo geneli ele alınarak sektörlerin en çok değindikleri kilit denetim konuları açıklanmaya çalışılmıştır. Toplamda 245 adet kilit denetim konusu incelenmiştir.

En çok bildirilen kilit denetim konuları aşağıdaki gibidir;

- ✓ Hasılat: 34 adet bağımsız denetçi raporunda,
- ✓ TFRS 9'un ilk kez uygulanması: 17 adet bağımsız denetçi raporunda,
- ✓ Ertelenmiş vergi varlığı: 17 adet bağımsız denetçi raporunda,
- ✓ Ticari alacak değer düşüklüğü: 16 adet bağımsız denetçi raporunda,
- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri: 13 adet bağımsız denetçi raporunda,
- ✓ Maddi duran varlık yeniden değerlendirme metodu: 13 adet bağımsız denetçi raporunda yer almaktadır.

Bir önceki sayfada yer alan tabloda BİST 100 Endeksinde işlem gören 100 işletmenin kilit denetim konuları sektör dağılımları incelenmiştir. Sektörler 10 ana grup altında toplanmış ve kilit denetim konularının hangi başlıklar altında toplandığı araştırılmıştır. Tablodan elde edilen bilgiler ışında hasılat en çok yer verilen kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. 8.grup maden ve taş ocağı sektörü dışında bütün sektörlerde hasılat kilit denetim konusuna denetçi raporlarında yer verilmektedir. İmalat sektörü BİST 100 Endeksinde 38 şirketi kapsamakta ve toplam 14 adet denetçi raporunda hasılat kilit denetim konusuna yer verilmektedir. 2. Grup olan mali kuruluşlar sektörü ise BİST 100’de 36 şirketi kapsamakta ve 5 denetçi raporunda hasılat kilit denetim konusuna yer verilmektedir. BİST 100 Endeksinin %76’sını kapsayan 1. ve 2. grup, imalat ve mali kuruluşlar sektörüne baktığımızda imalat sektöründe bulunan işletmelerin denetçi raporlarında hasılat, mali kuruluşlar sektörüne göre daha önemli bir yer kaplamaktadır.

BİST 100 Endeksinde yer alan işletmelerin sektörel olarak kilit denetim konuları ele alındığından ikinci sırada önem arz eden ve denetçi raporunda en çok yer verilen bir diğer konu ise, TFRS 9 “Finansal Araçlar” Standardıdır. Bu standart bütün olarak sektörlere dağılmamaktadır. Fakat 2. grup mali kuruluşlar sektöründe bulunan 36 şirketin 14’ü denetçi raporlarında TFRS 9’un ilk kez uygulanması ve finansal tablolara etkisini açıklamaktadır. Standardın anlaşılmasının zor ve karmaşık bir yapıya sahip olması, 2018 yılı itibariyle uygulanmaya başlanması, şirketlerin finansal tablolarında ve dipnotlarında bu standarda yer vermesi özellikle mali kuruluşlar sektörü açısından büyük önem arz etmektedir. Ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörü ise TFRS 9’un ilk kez uygulanması kilit denetim konusunu endekste bulunan toplam 5 şirketten 3’ünün bağımsız denetçi raporlarında yer almaktadır.

TFRS 9 kadar denetçi raporlarında önem arz bir diğer kilit denetim konusu ise ertelenmiş vergi varlığıdır. Bu kilit denetim konusu BİST 100’de işlem gören 5 sektöründe bağımsız denetçi raporlarında yer almaktadır. 1.grup imalat sektöründe bulunan 38 şirketin 8 denetçi raporunda ertelenmiş vergi varlığı kilit denetim konusu olarak yer almaktadır. 2.grup mali kuruluşlar sektöründe ise, 36 şirketin 4’ünün bağımsız denetçi raporunda, 3.grup elektrik, gaz ve su sektöründe bulunan 4 şirketin 3’ünde bu kilit denetim konusuna yer verilmektedir. Toptan perakende ve ulaştırma, haberleşme, depolama sektörlerinde bulunan, 6. Ve 7.grup işletmeleri BİST 100’de beşer şirket bulunmakta ve her iki grupta birer tane kilit denetim konusu olarak ertelenmiş vergi varlığını açıklamaktadırlar.

Ticari alacak deęer dūřuklūęu BİST 100’de iřlem gōren iřletmelerin baęımsız denetęi raporlarında 16 kez aęıklanmıřtır. İmalat, mali kuruluřlar, elektrik gaz ve su ile gayrimenkul sektōr gruplarında bulunmaktadır. En çok imalat sektōründe bu konuya yer verilmiřtir. 36 řirketten 11’i ticari alacak deęer dūřuklūęu denetlenen iřletmeler için kilit denetim konusu olarak belirlenmektedir. 1. ve 3.grup, imalat ile elektrik, gaz ve su sektōrū denetlenen ikiřer iřletmede bu konu kilit denetim konusu olarak belirlenmiřtir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ise başta mali kuruluşlar olmak ūzere imalat, elektrik, gaz ve su, toptan perakende, maden tař ocağı ile inşaat ve bayındırlık sektōrlerde bulunan işletmelerin bağımsız denetęi raporlarında yer alan kilit denetim konusudur. Mali kuruluşlar sektōrū BİST 100’de yer alan 36 şirketin 7’sinin bağımsız denetęi raporunda yer alan ōnemli kilit denetim konularındandır. Elektrik, gaz ve su sektōründe ise, 4 şirketten birinde bu kilit denetim konusuna yer verilmektedir. İnşaat ve bayındırlık sektōründe BİST 100’de yer alan tek şirket olan Enka İnşaat ve Sanayi A.ř.’nin KPMG tarafından açıklanan 3 kilit denetim konusundan biri yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeridir.

Son olarak BİST 100 Endeksinde yer alan işletmelerin 2018 yılı sektōr dağılımı tablosunda en çok yer alan kilit denetim konularından bir diğeri ise maddi duran varlıkları yeniden değerleme metodudur. Bu kilit denetim konusu 1.2.3. ve 9.grupların;imalat, mali kuruluş, elektrik, gaz ve su ile gayrimenkul sektōründe yer verilmektedir. İmalat ve mali kuruluşlar sektōründe bulunan 10 şirketin bağımsız denetęi raporlarında bu konu kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Elektrik, gaz ve su sektōrū BİST 100’de 4 şirket yer almakta ve 2 şirketin bağımsız denetęi raporlarında maddi duran varlıkları yeniden değerleme metodu yer almaktadır. İhlas Gayrimenkul Proje Geliřtirme ve Ticaret A.ř., BİST 100’de gayrimenkul sektōründe yer alan tek şirket olmakta ve denetęi raporunda bu konu kilit denetim konusu olarak açıklanmaktadır.

3.6. BİST 100’de Bulunan Sınırlı Olumlu Gōrūř Alan İşletmeler ve Kilit Denetim Konuları

Endekste yer alan 100 şirketten sadece 17 tanesi deneyleyen bağımsız denetim şirketleri tarafından sınırlı olumlu gōrūř almıştır. Sınırlı olumlu gōrūř alan bu işletmelerin

bağımsız denetçi raporları incelenerek, kilit denetim konuları araştırılmış ve sektör bazında incelenmiştir.

Aşağıdaki tabloda şirketler, buldukları sektör ve kilit denetim konuları açıklanmaktadır.

Tablo 10: Sınırlı Olumlu Görüş Alan BİST 100 İşletmeleri

İŞLETME ADI	SEKTÖR	KDK(ADET)	DENETLEYEN BAĞ.DEN. ŞİRKETİ
1.AKBANK T.A.Ş.	Mali Kuruluş	3	PwC
2.BERA HOLDİNG A.Ş.	Mali Kuruluş	3	Grant Thornton
3.BEŞİKTAŞ FUTBOL YATIRIMLARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Hizmetler	1	PwC
4.DOĞTAŞ KELEBEK MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	İmalat	2	KPMG
5.FENERBAHÇE FUTBOL A.Ş.	Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Hizmetler	3	Ernst&Young
6.GALATASARAY SPOR TİF, SINAİ VE TİCARİ YATIRIMLAR	Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Hizmetler	3	Ernst&Young
7.GÜBRE FABRİKALARI T.A.Ş.	İmalat	1	Ernst&Young
8.İPEK DOĞAL ENERJİ KAYNAKLARI ARAŞTIRMA VE ÜRETİM A.Ş.	Maden ve Taş Ocağı	2	Yeditepe

9.POLİSAN HOLDİNG A.Ş.	Mali Kuruluşlar	3	Ernst&Young
10.TUKAŞ GIDA, SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	İmalat	2	KPMG
11.KOZA ALTIN İŞLETMELERİ A.Ş.	Maden ve Taş Ocağı	2	Yeditepe
12.KOZA ANADOLU METAL MADENCİLİK İŞLETMELERİ A.Ş.	Maden ve Taş Ocağı	2	Yeditepe
13.TÜRKİYE GARANTİ BANKASI A.Ş.	Mali Kuruluşlar	3	KPMG
14.TÜRKİYE HALK BANKASI A.Ş.	Mali Kuruluşlar	4	Deloitte
15.TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş.	Mali Kuruluşlar	3	Ernst&Young
16.TÜRKİYE SİNAİ KALKINMA BANKASI A.Ş.	Mali Kuruluşlar	3	Ernst&Young
17.TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI T.A.O.	Mali Kuruluşlar	3	PwC

Tablo 10'dan yapılan çıkarımlar sonucunda sınırlı olumlu görüş alan bu 17 işletmenin 8'inin mali kuruluşlar sektöründe yer aldığına dikkat çekilmektedir. Bu işletmelerin denetçi raporlarında en az 3 kilit denetim konusu bildirilmektedir. Bu kilit denetim konuları; yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ile ölçümü, maddi duran varlıkları yeniden değerlendirme metodu, kıdem tazminatı, ertelenmiş vergi varlığı, itfa edilmiş kredilere ilişkin değer düşüklüğü ve bilgi, teknoloji denetimidir. Fakat, bu konular dışında mali kuruluş sektöründe sınırlı olumlu görüş alan bu işletmelerin denetçi raporlarında en çok üzerinde durulan konular şu 3 başlık altında toparlanabilir;

1. TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü,

2. TFRS 9'un ilk kez uygulanması,
3. Emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlendirilmesidir.

BİST 100'de eğitim, sağlık, spor ve diğer hizmetler sektöründe 4 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerden MLP Sağlık Hizmetleri A.Ş. dışında, 3 diğer şirket bağımsız denetçi raporunda sınırlı olumlu görüş almıştır. Bu işletmelerin kilit denetim konuları incelendiğinde; hasılat, dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi ve maddi duran varlık değer düşüklüğüne rastlanmaktadır. Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. PwC denetim şirketi tarafından denetlenmekte, Fenerbahçe Futbol A.Ş. ve Galatasaray Sportif, Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş. ise Ernst&Young denetim şirketi tarafından denetlenmektedir.

BİST 100'de maden ve taş ocağı sektöründe 4 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerden Park Elektrik Üretim Madencilik Sanayi ve Ticaret A.Ş. dışında üçü de sınırlı olumlu görüş almıştır. Sınırlı olumlu görüş alan bu işletmelerin denetçi raporlarına bakıldığında, aynı denetim şirketinin denetlediği ve aynı kilit denetim konularını bildirdiklerine ulaşılmaktadır. Bu kilit denetim konuları; yasal riskler ve aktifleşen maden varlıklarıdır.

BİST 100 Endeksinde imalat sektöründe toplamda 38 şirket bulunmakta, bunlardan yalnızca 3 tanesi bağımsız denetçi raporunda sınırlı olumlu görüş almaktadır. Sınırlı olumlu görüş alınan bu işletmelerin bağımsız denetçi raporuna bakıldığında; hasılat, özkaynak, ertelenmiş vergi varlığı, ticari alacakların geri kazanılabilirliği ve stok değer düşüklüğüdür. Açıklanan kilit denetim konuları aynı sektörde yer alan bu 3 şirket içinde farklılık göstermektedir. Gübre Fabrikaları T.A.Ş. Ernst&Young denetim şirketi tarafından, Tukaş Gıda, Sanayi ve Ticaret A.Ş. ile Doğtaş Kelebek Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş. ise KPMG denetim şirketi tarafından denetlenmektedir.

Bütün bu çıkarımlar sonucunda, denetleyen şirketler tarafından sınırlı olumlu görüş alan 4 sektör bulunmaktadır. Mali kuruluşlar ve imalat sektörü BİST 100 Endeksinde toplamda 74 şirket bulundurmakta, sadece 11 şirket sınırlı olumlu görüş almaktadır. Eğitim, sağlık, spor ve diğer hizmetler sektörü ile maden ve taş ocağı sektöründe ise toplamda 8 şirket bulunmakta, bu şirketlerden 6'sı denetçi raporunda sınırlı olumlu görüş almaktadır. Bu oran diğer sektörlerle göre oldukça fazladır. Elektrik, gaz ve su, teknoloji, toptan perakende, ulaştırma, haberleşme ve depolama, gayrimenkul, inşaat ve bayındırlık

sektörlerinde yer alan işletmelerin denetçi raporlarının hepsinde olumlu görüş yer almakta ve sınırlı olumlu görüş alan tek bir şirket bile bulunmamaktadır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Türkiye’de bağımsız denetim alanında yapılan düzenlemeler ilk olarak 2017 yılında bağımsız denetçi raporlarında etkisini göstermiştir. Bu düzenleme 9 Mart 2017 tarihinde resmî gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

İşletme literatürü tüm süreci bir girdi ve çıktı olarak değerlendirmektedir. Denetimin girdisi; risk odaklı olmak, riski değerlendirmek ve riske karşılık vermek, önlem almak, denetimin çıktısı ise; bağımsız denetim ve bağımsız denetçi raporlarıdır(Sayar ve Ergüden, 2016: 88). 2000’li yıllar itibariyle artan küresel krizler, denetçi raporlarına olan güveni azaltmış ve denetim kalitesi sorgulanmaya başlanmıştır. Denetimin ihtiyaca uygunluğu, yeterliliği ve güvenilirliği tartışılır hale gelmeye başlanmıştır. Bütün bu nedenler ulusal ve yerel mesleki düzenlemelerde reform niteliğinde çalışmalar yapmalarını gerektirmektedir. Bu amaçla, “BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” ve “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standartları uygulamaya geçilmiş, gerekli güncelleme ve düzenlemeler yapılmıştır.

Şüphesiz en önemli konu kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilecek olmasıdır. Kilit denetim konuları, denetimde denetçinin mesleki muhakemesine dayanarak denetimde en çok önem arz eden konulardan oluşmaktadır. Kilit denetim konularının bildirilmesi, finansal tablolara olan güven seviyesini artırmakta, finansal tablo kullanıcıları ile daha hızlı ve şeffaf bir iletişim kurulmasına imkân sağlamaktadır.

Bu çalışmanın amacı; denetçilerin yürüttükleri denetim sırasında hangi kilit denetim konuları açıkladıkları, hangi konular üzerinde daha çok durdukları ve bu kilit denetim konularını denetçi raporlarında açıklarken hangi prosedürleri uyguladıklarını açıklamayı hedeflemektedir.

Örneklem olarak BİST 100 Endeksindeki şirket seçilmiş, denetçi raporları tek tek incelenmiş, en çok üzerinde durulan kilit denetim konuları açıklanmıştır. Bu kilit denetim konularını açıklayan denetim şirketlerinin hangileri olduğu belirlenmiş, denetim şirketleri kendi içlerinde kilit denetim konusu bildirmesi açısından araştırmaya tabi tutulmuştur.

Araştırma sırasında 100 şirketin denetim raporu incelenmiş, 245 adet kilit denetim konusu raporlar içerisinde değerlendirilmiştir. Değerlendirmede BİST 100 Endeksinde en

çok denetim yapan dört büyük denetim şirketi; Ernst&Young, PwC, Deloitte ve KPMG olduğu anlaşılmıştır. Bu şirketlerin BİST 100 Endeksini denetleme oranının %80 olduğu açıklanmıştır. Aynı ayrı denetim şirketinin belirlediği kilit denetim konuları irdelenmiştir. Hasılat, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlendirme yöntemi, ertelenmiş vergi varlığı, ticari alacak değer düşüklüğü ve geri kazanılabilirliği, maddi duran varlıkları yeniden değerlendirme metodu ve TFRS 9 “Finansal Araçlar” standardına geçişin finansal tablolara etkisi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ve ilgili önemli açıklamalar en çok üzerinde durulan kilit denetim konuları olduğu saptanmıştır. Bunlara ek olarak BİST 100 Endeksinde yer alan şirketlerin sektör dağılımlarına göre kilit denetim konuları açıklanmıştır. Bu kilit denetim konularından denetçi raporlarında en çok yer alanları açıklanmıştır. Endekste yer alan bu 100 şirketten 17’sinin denetleyen şirketler tarafından sınırlı olumlu görüş aldığı anlaşılmış, sınırlı olumlu görüş alan bu işletmelerin kilit denetim konuları sektör dağılımına göre açıklanmıştır. Kamuyu Aydınlatma Platformundan yararlanılarak elde edilen 10 sektör grubundan sadece 4 sektör grubunun içerisinde yer alan işletmelerin sınırlı olumlu görüş aldığı anlaşılmıştır. Bu sektörler mali kuruluşlar, imalat, maden ve taş ocağı ile eğitim, sağlık, spor ve diğer hizmetleri sektörü olduğu açıklanmıştır. Bu sektörler arasından maden ve taş ocağı ile eğitim, sağlık, spor ve diğer hizmet sektöründe bulunan 8 şirketten 6’sının sınırlı olumlu görüş aldığı açıklanmıştır.

2018 yılı bağımsız denetçi raporları, içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenen bu şirketlerin denetçi raporundan elde edilen veriler sistematik bir şekilde analiz edilmiştir. Yıllar içerisinde değişen bağımsız denetim anlayışı hem denetleyen firmaların hem de denetlenen işletmenin çıkarları göz önünde bulundurularak yenilenmiş, iletişimi daha kolaylaştıracak ve denetçi raporlarını daha şeffaflaştıracak bir hale getirilmiştir. Bütün bu gelişmeler bağımsız denetçi raporuna olan güveni artırmaktadır. Kilit denetim konularının denetçi raporunda sadece olumsuz görüş verildiği durumlarda değil, her koşulda açıklanması ve gerekçelerinin sunulması, kilit denetim konularının ne denli önem arz ettiğini ifade etmektedir. Araştırma sonucunda elde edilen veriler birçok konu üzerinde çalışma yapılmasına elverişli haldedir. Bağımsız denetim şirketlerinin, BİST 100’deki şirketleri denetleme yüzdeleri başka yıllar ile karşılaştırılabilir. Sektör dağılımına göre değişen kilit denetim konularının hangileri olduğu araştırılabilir. Sınırlı olumlu görüş alan işletmelerin denetçi raporunda çoğunlukla kaç kilit denetim konusu açıklandığı ve bu konuların benzerlik gösterip göstermediği araştırılmaya açık konular arasında yer almaktadır.

KAYNAKÇA

- AAA, 1972, Auditing Concepts Committee, **“Report of Committee on Basic Auditing Concepts”**, The Accounting Review, Vol:47, Supplement.
- ABEYSEKERA, I., GUTHRIE J., 2006, **“Content Analysis of Social, Environmental Reporting: What Is New?”**, Journal of Human Resource Costing and Accounting, S.114-126.
- AKDOĞAN N., BÜLBÜL S., 2019, **“Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi BİST 100 Şirketlerindeki Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.1-24.
- AKGÜL, A.B., 2000, **“Türk Denetim Kurumları”**, Türkmen Kitabevi, Alfa Yayınları, İstanbul, S.2-3.
- AQUEL, S., 2013, **“Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları ve Türkiye’de Algılanması Üzerine Araştırma”**, Doktora Tezi, İstanbul, S.69-70.
- AYDIN, A., ÇÜRÜK T., 2017, **“Bağımsız Denetim Beklenti Farkı”**, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, cilt:21, sayı:2, Aralık, S.153-174.
- BİÇER, A.A., EROL S., 2017, **“UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması”**, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 12, sayı:47, Ocak, ISSN 1300-0845, S.71-84.
- BOZKURT, N., 1998, **“Muhasebe Denetimi”**, İstanbul, S.32.
- BULUK E., YILDIZ E., 2017, **“Denetimde Beklenti Boşluğu”**, Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran sayısı, Sayı:105, S. 41-78.
- CANDAN, E., 2007, **“Türk Bütçe Sistemindeki Performans Denetimi”**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 2007/374, Ankara, S.43.
- ÇÖLEKÇİ, F., 2004, **“Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz”**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, S.7
- ÇÖLEKÇİ, F., 2004, **“Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz”**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, S.9.
- DALAK, G., 2000, **“Denetim ve Kalite Denetimi”**, Muğla Üniversitesi SBE Dergisi, Cilt:1, Sayı:1, S.68.
- DİNÇ, E., GEREKAN B., 2008, **“İç Denetim Sistemlerinin Dışarıdan Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi”**, Süleyman Demirel İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, cilt:13, sayı:3.
- DOĞAN A., 2018, **“Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları”**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(1), S. 65-89.
- DOĞAN, A., 2017, **“Yeni Denetim Raporlaması”**, Muhasebe ve Denetim Dünyası, 2(45), S.1-20.

- DURAK G., GÜREL E., 2014, “**Finansal Raporların Kalitesine Etki Eden Ülkeye Özgü Faktörler**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.95-110.
- DURMUŞ C., TAŞ O., 2008, “**SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**”, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- EILIFSEN, A., MESSIER F.W., 2000, “**The Incidence and Detection of Misstatements: A Review and Integration of Archival Research**”, Journal of Accounting Literature, Vol:19, S. 1-43’den aktaran DANG L., “**Assesing Actual Auditing Quality**”, 2004, Doktora Tezi, Drexel Üniversitesi, S.30, Mayıs.
- ERDOĞAN, M., 2002, “**Muhasebe Denetim ve Bağımsız Denetim Gerekliliği**”, Doğu Dergisi, Sayı: 5, S.55.
- ERGÜDEN E., SAYAR Z., 2016, “**Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Denetçi Raporları**”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 48, S.85-98.
- FRC(Financial Reporting Council), 2016, “**Extended Auditor’s Report: A Further Review of Experince**”, January.
- GÖKGÖZ A., 2018, “**Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul’da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma**”, Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 4(2), S.126-138.
- GÜÇLÜ, F., 2007, “**Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikleri**”, Detay Yayıncılık, 2.baskı, Ankara, S.5.
- GÜNGÖR N., KAVUT F.L., 2017, “**Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi**”, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, S.59-70.
- GÜRBÜZ H., 1990, “**Muhasebe Denetimi**”, Bilim Teknik Yayınevi, 3.Baskı, İstanbul.
- GÜRBÜZ, H., 1990, “**Muhasebe Denetimi**”, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 3.baskı, S.11.
- GÜREDİN, E., 2008, “**Denetim ve Güvence Hizmetleri**”, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 12.baskı, İstanbul.
- GÜREDİN, E., 2010, “**Denetim ve Güvence Hizmetleri**”, Türkman Kitabevi, 13.baskı, İstanbul, S.11-13.
- IAASB, 2011, “**Enhancing The Value of Auditor Reports**”, Consultation Report, S.5-34.
- JOHNSON E., KHURANA I., REYNOLDS K., 2002, “**Audit Firm Tenure and Quality of Financial Repots**”, Contemporary Accounting Research, 19(4), S.637-660.
- KARATAŞ M., YANIK S., 2017, “**Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak.
- KAVAL, H., 2008, “**Muhasebe Denetimi**”, Gazi Kitabevi, 3.baskı, S.7.
- KGK, 2017, “**BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi**”, 30002 Sayılı Gazete, 9 Mart.

- KGK,2017, “**BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama**”, 300(17)M Sayılı Resmi Gazete, 24 Mart.
- KÖYLÜ Ç., UZAY Ş., 2018, “**Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma**”, Sayı:52, Temmuz-Aralık, S.47-70.
- KURTOĞLU, R., 2016, “**Perakendecilerin Web Sitelerinin Pazarlama İletişimi Açısından İncelenmesi: Türkiye’de Perakende 100 Üzerine Bir Uygulama**”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 8(4), S.230-252.
- MUCUK İ., 2005, “**Modern İşletmecilik**”, Türkmen Kitabevi, 15.baskı, İstanbul.
- PCAOB, 2011, “**Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards**”, Release No. 2011-003, PCAOB Rulemaking Docket Matter No:34, June 21.
- PCAOB, 2016, “**Proposed Auditing Standard- The Auditor’s Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards**”, Release No. 2016-003, PCAOB Rulemaking Docket Matter No:034, May 11.
- PCAOB, 2017, “**The Auditor’s Report on an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards**”, Release No. 2017-001, PCAOB Rulemaking Docket Matter No:034, June 1.
- PEKİNER, K., 1988, “**İşletme Denetimi**”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:55, 5.baskı, İstanbul, S. 55.
- PICKETT, K.H.Spencer, 2000, “**The Internal Auditing Handbook**”, England, S.9-10.
- RİCCHIUTE, N.D., 1995, “**Auditing**”, South-Western College Publishing, 4.baskı, Ohio, S.6.
- SENAL, S., 2013, “**Denetim Beklenti Aralığı ve Tespitine Yönelik Bir Araştırma**”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Ocak-Haziran Sayısı, S.137-164.
- ŞİRİN, M., 2015, “**Yeni Denetçi Raporları**”, KGK Sunumları.
- ULUDAĞ S., 2017, “**Değişen Bilgi Gereksinimi ve Bağımsız Denetçi Raporundaki Yenilikler**”, Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Özel Sayı, S.1-13.
- YARDIMCIOĞLU, M., 2007, “**Denetim Standartlarının Dünya’da ve Türkiye’de Gelişim Süreci**”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:91, Nisan, S.76.
- YOZGAT, O., 1992, “**İşletme Yönetimi**”, M.Ü. Nihat Sayan Eğitim Vakıf Yayınları, 8.baskı, İstanbul, S.339.

İNTERNET KAYNAKLARI

BDS 200: **Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi**, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20200-Site.pdf> (4.09.2019)

IFAC, IAASB, 2015, “**Auditor Reporting Implementation Working Group**”, Auditor Reporting-Illustrative Key Audit Matters, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/auditor-reporting-standards-implemantation-key> (17.11.2019).

TMS 1: Finansal Tablo Sunuluşu Standardı,

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_1_2018.pdf (4.09.2019)

IAASB-KGK, **Kilit Denetim Konuları Açıklayıcı Örnekler**, <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standart%C4%B1%20%28BDS701%29.pdf> (20.11.2019)

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tr-4denetci-rapor-gelecegi.pdf>

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/bds701_ornekler.pdf (6.12.2019)

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BDS570SON_kg.pdf (6.12.2019)

<http://www.entegreraporlamatr.org/tr/entegre-raporlama/entegre-raporlama-nedir.aspx> (10.12.2019)

www.kgk.org.tr (2.12.2019)

<https://www.kap.org.tr/tr/Endeksler> (5.11.2019)

<https://www.kap.org.tr/tr/bildirim-sorgu> (5.11.2019)

<https://www.ey.com/tr/tr/about-us/our-people-and-culture/our-history/about-ey---key-facts-and-figures---history> (10.12.2019)

<https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte-turkey-perspectives.html> (10.12.2019)

<https://www.pwc.com.tr/hakkimizda> (10.12.2019)

<https://www.kpmgvergi.com/Kurumsal/Hakkimizda/Pages/KPMG-Tarihce.aspx> (10.12.2019)

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Basin/BDS_701basin_ duyurusu.pdf (11.10.2019)

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf> (11.10.2019)

<http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standart%C4%B1%20%28BDS701%29.pdf> (2.11.2019)

<https://www.iaasb.org/publications-resources/enhancing-value-auditor-reporting-exploring-options-change> (11.10.2019)

<http://iaasb.org/projects/auditor-reporting-implementation%20jabuary%202015> (2.11.2019)

[http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6647/Kilit-Denetim-Konular%C4%B1-\(KDK\)-nedir-ve-nas%C4%B1-belirlenir?](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6647/Kilit-Denetim-Konular%C4%B1-(KDK)-nedir-ve-nas%C4%B1-belirlenir?) (11.10.2019)

