T.C.
KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

# PANDEMİ ÖNCESİ VE SONRASI BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA DENETÇİ GÖRÜŞLERİ VE KİLİT DENETİM KONULARININ ANALİZİ: 2019-2021 BİST 100 ŞİRKET RAPORLARININ İNCELENMESİ

**Hazırlayan**
**Recep Oğuzhan TAŞTAN**

**Danışman**
**Doç. Dr. Azize ESMERAY**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Ağustos 2023, KAYSERİ**

Recep Oğuzhan TAŞTAN MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİM DALI Yüksek Lisans Tezi 2023

**T.C.**
**KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ**
**LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**
**MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİM DALI**
**MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ BİLİM DALI**

# PANDEMİ ÖNCESİ VE SONRASI BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA DENETÇİ GÖRÜŞLERİ VE KİLİT DENETİM KONULARININ ANALİZİ: 2019-2021 BİST 100 ŞİRKET RAPORLARININ İNCELENMESİ

**(Yüksek Lisans Tezi)**

**Hazırlayan**
**Recep Oğuzhan TAŞTAN**

**Danışman**
**Doç. Dr. Azize ESMERAY**

**Ağustos 2023, KAYSERİ**

# BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu tezin kendi çalışmam olduğunu, planlanmasından yazımına kadar hiçbir aşamasında etik dışı davranışımın olmadığını, tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, tez çalışmasıyla elde edilmeyen bütün bilgi ve yorumlara kaynak gösterdiğimi ve bu kaynakları kaynaklar listesine aldığımı, tez çalışması ve yazımı sırasında patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığını beyan ederim.

Recep Oğuzhan TAŞTAN

# TEZ İNTİHAL RAPORU TESLİM FORMU

**T.C.**
**KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ**
**Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürlüğü**

Anabilim Dalı : Muhasebe ve Finans Yönetimi

Program Adı : Tezli Yüksek Lisans

Tez Başlığı : Pandemi Öncesi ve Sonrası Bağımsız Denetçi Raporlarında Denetçi Görüşleri ve Kilit Denetim Konularının Analizi: 2019-2021 BİST 100 Şirket Raporlarının İncelenmesi

Yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının a) Giriş, b) Ana bölümler ve c) Sonuç kısımlarından oluşan (Kapak, Önsöz, Özet, İçindekiler ve Kaynakça hariç) toplam 164 sayfalık kısmına ilişkin 24/08/2023 tarihinde ***Turnitin*** intihal programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre tezin benzerlik oranı**:** %28' dir.

Uygulanan filtrelemeler:

1- Giriş dahil
2- Ana Bölümler dahil
3- Sonuç dahil
4- Alıntılar dahil
5- Kapak hariç
6- Önsöz ve Teşekkür hariç
7- İçindekiler hariç
8- Kaynakça hariç
9- Özet hariç
10- Yedi (7) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Önerisi Hazırlama, Tez Yazma ve Teslim Yönergesini inceledim ve bu yönergede belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim. 24/08/2023

Danışman: Doç. Dr. Azize ESMERAY Öğrenci: Recep Oğuzhan TAŞTAN

# YÖNERGEYE UYGUNLUK ONAYI

**"Pandemi Öncesi ve Sonrası Bağımsız Denetçi Raporlarında Denetçi Görüşleri ve Kilit Denetim Konularının Analizi: 2019-2021 BİST 100 Şirket Raporlarının İncelenmesi"** adlı Yüksek Lisans Tezi, Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Tez Önerisi ve Tez Yazma Yönergesi'ne uygun olarak hazırlanmıştır.

| **Hazırlayan** | **Danışman** |
|---|---|
| Recep Oğuzhan TAŞTAN | Doç. Dr. Azize ESMERAY |

**Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı Başkanı**

Prof. Dr. Semra AKSOYLU

# KABUL VE ONAY TUTANAĞI

**Doç. Dr. Azize ESMERAY** danışmanlığında **Recep Oğuzhan TAŞTAN** tarafından hazırlanan **"Pandemi Öncesi ve Sonrası Bağımsız Denetçi Raporlarında Denetçi Görüşleri ve Kilit Denetim Konularının Analizi: 2019-2021 BİST 100 Şirket Raporlarının İncelenmesi"** adlı bu çalışma jürimiz tarafından Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalında **Yüksek Lisans Tezi** olarak kabul edilmiştir.

17/08/2023

**JÜRİ:**

| | | |
|---|---|---|
| Danışman | : Doç. Dr. Azize ESMERAY | ……. |
| Üye | : Prof. Dr. Şaban UZAY | ……. |
| Üye | : Doç. Dr. Ahmet TERZİ | ……. |

**ONAY:**

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun ……/……/…… tarih ve …… sayılı kararı ile onaylanmıştır.

……../……../……..

Doç. Dr. Ahmet TERZİ

Enstitü Müdürü

# ÖNSÖZ / TEŞEKKÜR

Lisans ve yüksek lisans eğitimim boyunca benimle değerli bilgi ve tecrübelerini paylaşan, hiçbir zaman güler yüzünü, hoşgörüsünü, ilgisini ve desteğini esirgemeyen gerek akademik gerek sosyal hayatımda her daim yol gösteren, öğrencisi olmaktan her zaman gurur duyduğum ve örnek aldığım değerli danışmanım Sayın Doç. Dr. Azize ESMERAY hocama, yine tez sürecinde benimle değerli bilgi birikimini paylaşan Sayın Arş. Gör. Fatih ALTINIŞIK hocama en içten teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak hayatımın her döneminde olduğu gibi yüksek lisans eğitimim boyunca da maddi ve manevi destekçilerim olan kıymetli ailem, babam Mahmut TAŞTAN'a ve annem Meral TAŞTAN'a en derin duygularımla teşekkür ederim.

**Recep Oğuzhan TAŞTAN, Kayseri, 2023**

**PANDEMİ ÖNCESİ VE SONRASI BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA DENETÇİ GÖRÜŞLERİ VE KİLİT DENETİM KONULARININ ANALİZİ: 2019-2021 BİST 100 ŞİRKET RAPORLARININ İNCELENMESİ**

**Recep Oğuzhan TAŞTAN**

**Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü**

**Yüksek Lisans Tezi, Ağustos 2023**

**Danışman: Doç. Dr. Azize ESMERAY**

# ÖZET

Finansal işlemlerin karmaşıklığı, teknolojik gelişmeler, muhasebe skandalları ve küresel finansal krizler gibi kimi etmenler, finansal bilgi kullanıcılarının bağımsız denetimden beklentilerini değiştirmiştir. Yaşanan bu tür olumsuzluklar, bağımsız denetime duyulan güvenin sarsılmasına neden olmuş ve finansal bilgi kullanıcıları şirketlerin yayımlamış olduğu bağımsız denetim raporlarının daha açıklayıcı, kapsamlı ve güvenilir bilgiler içermesini talep etmişlerdir. Söz konusu talepler doğrultusunda, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB) ile Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board- IAASB), yürütülen denetime yönelik daha fazla şeffaflık temin etmek ve denetçi raporlarının bilgi kullanıcılarıyla iletişim düzeyini artırmak amacıyla 2011 yılında "Denetçi Raporu Projesi" ni başlatmıştır. Söz konusu çalışma sonucunda, 2015 yılında "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" başlıklı yeni bir standart olan International Standard on Auditing (ISA) 701 yayımlanmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak, standardın Türkiye'deki uyarlaması Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından BDS 701 standart kodu ile 9 Mart 2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul (BİST) 100 endeksinde yer alan şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının neler olduğu ve hangi kilit denetim konularının daha çok ön plana çıktığının saptanmasına yönelik içerik analizi gerçekleştirmektir. Bu kapsamda, sektörler, denetim şirketleri, görüş türleri ve KDK sayıları bazında hangi kilit denetim konularına daha fazla yer verildiği tespit edilmiş ve yıllar bazında gelişim seyri izlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Bağımsız Denetim, Kilit Denetim Konuları, BDS 701

**ANALYSIS OF AUDITOR OPINIONS AND KEY AUDIT MATTERS IN INDEPENDENT AUDITOR REPORTS BEFORE AND AFTER THE PANDEMIC: A REVIEW OF 2019-2021 BIST 100 COMPANY REPORTS**

**Recep Oğuzhan TAŞTAN**

**Kayseri University, Institute of Graduate Education**

**Master Thesis, August 2023**

**Supervisor: Assoc. Dr. Azize ESMERAY**

## ABSTRACT

Some factors such as the complexity of financial transactions, technological developments, accounting scandals and global financial crises have changed the expectations of users of financial information from independent auditing. Such negativities caused the trust in independent audit to be shaken and financial information users demanded that the independent audit reports published by the companies should contain more explanatory, comprehensive and reliable information. In response to these requests, the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) and the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) launched the "Auditor's Report Project" in 2011 to provide greater transparency regarding the audit conducted and to increase the level of communication of auditor's reports to information users. As a result of the work in questionin 2015, a new standard titled “Reporting of Key Audit Matters in an Independent Audit Report", International Standard on Auditing (ISA) 701, was published. In parallel with these developments, the adaptation of the standard in Turkey was published by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA) with the standard code BDS 701 in the Official Gazette dated March 9, 2017, and numbered 30002.

The aim of this study is to conduct a content analysis to determine what are the key audit issues and which key audit issues are more prominent in the independent audit reports of the companies included in the Borsa Istanbul (BIST) 100 index for the years 2019-2020 and 2021. In this context, it was determined which key audit issues were given more space on the basis of sectors, audit companies, types of opinions and KAM numbers, and the development course was monitored on a year-by-year basis.

**Keywords:** Audit, Independent Audit, Key Audit Matters, BDS 701

# İÇİNDEKİLER

## PANDEMİ ÖNCESİ VE SONRASI BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA DENETÇİ GÖRÜŞLERİ VE KİLİT DENETİM KONULARININ ANALİZİ: 2019-2021 BİST 100 ŞİRKET RAPORLARININ İNCELENMESİ

**BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK** ..... **i**

**TEZ İNTİHAL RAPORU TESLİM FORMU** ..... ii

**YÖNERGEYE UYGUNLUK ONAYI** ..... iii

**KABUL VE ONAY TUTANAĞI** ..... iv

**ÖNSÖZ / TEŞEKKÜR** ..... v

**ÖZET** ..... vi

**ABSTRACT** ..... vii

**İÇİNDEKİLER** ..... viii

**KISALTMALAR LİSTESİ** ..... xvi

**TABLOLAR LİSTESİ** ..... xviii

**ŞEKİLLER LİSTESİ** ..... xx

**GİRİŞ** ..... 1

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**DENETİM TANIMI VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ**

1.1. Denetim Kavramı ..... 4

1.2. Denetimin Unsurları ..... 5

1.3. Denetim ile İlişkili Kavramlar ..... 7

1.4. Denetim Muhasebe İlişkisi ..... 8

1.5. Denetim Türleri ..... 10

1.5.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri ..... 11

1.5.1.1. Finansal Tablolar Denetimi (Mali Tablolar Denetimi) ..... 11

1.5.1.2. Uygunluk Denetimi (Usul Denetimi) ..... 11
1.5.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi) ..... 12
1.5.2. Kapsam Açısından Denetim Türleri ..... 13
1.5.2.1. Genel Amaçlı Denetim ..... 13
1.5.2.2. Özel Amaçlı Denetim ..... 13
1.5.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri ..... 14
1.5.3.1. Zorunlu Denetim ..... 14
1.5.3.2. İsteğe Bağlı Denetim ..... 14
1.5.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri ..... 14
1.5.4.1. Bağımsız Denetim ..... 14
1.5.4.2. İç Denetim ..... 14
1.5.4.3. Kamu Denetimi ..... 15
1.5.5. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri ..... 15
1.5.5.1. Sürekli Denetim (Yıllık Denetim) ..... 15
1.5.5.2. Sınırlı Denetim (Ara Denetim) ..... 16
1.5.5.3. Son Denetim ..... 16
1.6. Denetçi Kavramı ..... 16
1.7. Denetçi Türleri ..... 16
1.7.1. Bağımsız Denetçi ..... 16
1.7.2. İç Denetçi ..... 17
1.7.3. Kamu Denetçisi ..... 18
1.8. Bölüm Özeti ..... 18

**İKİNCİ BÖLÜM**
**BAĞIMSIZ DENETİM**

2.1. Bağımsız Denetim Kavramı ..... 21

2.2. Bağımsız Denetimin Tarafları ..... 22
2.3. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi ..... 23
2.3.1. Bağımsız Denetimin Dünyada Gelişimi ..... 23
2.3.2. Bağımsız Denetimin Türkiye'de Gelişimi ..... 26
2.4. Bağımsız Denetimin Önemi ve Gerekliliği ..... 29
2.5. Bağımsız Denetimin Amacı ..... 31
2.6. Bağımsız Denetimin Yararları ..... 32
2.6.1. Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar ..... 32
2.6.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar ..... 33
2.6.3. Kamu Kuruluşlarına Sağlanan Yararlar ..... 33
2.7. Bağımsız Denetim Standartları ..... 34
2.7.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ..... 35
2.7.1.1. Genel Standartlar ..... 37
2.7.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı ..... 38
2.7.1.1.2. Bağımsızlık Standardı ..... 38
2.7.1.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı ..... 39
2.7.1.2. Çalışma Alanı Standartları ..... 40
2.7.1.2.1. Planlanma ve Yardımcıların Gözlemlenmesi Standardı ..... 40
2.7.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Standardı ..... 41
2.7.1.2.3. Yeterli Sayıda ve Güvenilirlikte Kanıt Toplama Standardı ..... 42
2.7.1.3. Raporlama Standartları ..... 43
2.7.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı ..... 43
2.7.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı ..... 44
2.7.1.3.3. Tam Açıklama Standardı ..... 44
2.7.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı ..... 45
2.7.2. Uluslararası Denetim Standartları ..... 45

2.8. Bağımsız Denetim Süreci.....51
2.8.1. Müşteri Seçimi ve Denetim Teklifinin Kabul Edilmesi.....53
2.8.2. Denetim Planlaması ve Denetim Programı.....55
2.8.3. Denetim Çalışmasının Yürütülmesi.....56
2.8.4. Denetimin Tamamlanması ve Denetim Sonuçlarının Raporlanması.....59
2.9. Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler.....62
2.10. Bölüm Özeti.....65

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
## BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA DEĞİŞİM VE KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

3.1. Bağımsız Denetim Raporu.....68
3.1.1. Bağımsız Denetim Raporunun Tanımı ve Önemi.....68
3.1.2. Bağımsız Denetim Raporunun Türleri ve Süreci.....69
3.1.2.1. Olumlu Görüş.....70
3.1.2.2. Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş).....70
3.1.2.3. Olumsuz Görüş.....70
3.1.2.4. Görüş Vermekten Kaçınma.....71
3.1.3. Bağımsız Denetim Raporunun Bölümleri.....72
3.1.4. Düzenlenme Biçimine Göre Bağımsız Denetim Raporları.....72
3.2. Uluslararası Denetim Standartlarının Güncellenmesi ve Yeni Bağımsız Denetim Raporlaması.....73
3.2.1. Bağımsız Denetim Raporunda Değişikliğe Gidilmesinin Nedenleri.....73
3.2.2. Bağımsız Denetim Raporlarında Yapılan Değişikliklerden Beklenen Faydalar.....75
3.2.3. Yeni Oluşturulan ve Revize Edilen Bağımsız Denetim Standartları.....75
3.2.4. Revizyon Öncesi Bağımsız Denetim Raporları.....76

3.2.5. Yenilenen Bağımsız Denetim Raporlarının Yapısı ..... 79

3.3. Kilit Denetim Konuları ..... 83

3.3.1. Kilit Denetim Konuları Kavramı ..... 83

3.3.2. Kilit Denetim Konularının Yürürlük Tarihi ve Uygulamaya Konulması ..... 84

3.3.3. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi ..... 84

3.3.4. Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi ..... 88

3.3.5. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesinin Amacı ..... 92

3.3.6. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesinin Faydaları ..... 92

3.3.7. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardının Bağımsız Denetçilere Getirdiği Sorumluluklar ..... 93

3.3.8. Kilit Denetim Konularının Bildirilmeyeceği Durumlar ..... 94

3.3.9. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi ..... 95

3.3.10. Kilit Denetim Konuları ve Üst Yönetimle Kurulacak İletişim ..... 96

3.4. Bölüm Özeti ..... 97

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

**BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2019-2020-2021 YILLARINA AİT BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN GÖRÜŞ TÜRLERİ VE KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ**

4.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi ..... 99

4.2. Araştırmanın Amacı ..... 99

4.3. Araştırmanın Yöntemi ..... 100

4.4. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları ..... 100

4.5. Araştırmanın Literatür Taraması ..... 101

4.6. Araştırmanın Literatüre Katkısı ..... 104

4.7. Araştırmanın Bulguları ..... 104

4.7.1. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin Sektörel Dağılımı ..... 105

4.7.2. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Dağılımı ..... 106

4.7.3. Kilit Denetim Konularının Sektörler Bazında İncelenmesi..... 109

4.7.3.1. Mali Kuruluşlar Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 110

4.7.3.2. İmalat Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 112

4.7.3.3. Elektrik, Gaz ve Su Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 115

4.7.3.4. Toptan ve Perakende Ticaret Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 117

4.7.3.5. Teknoloji Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 118

4.7.3.6. Madencilik ve Taş Ocakçılığı Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 119

4.7.3.7. Ulaştırma ve Depolama Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi..... 120

4.7.3.8. Bilgi ve İletişim Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 122

4.7.3.9. İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi..... 123

4.7.3.10. Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi..... 124

4.7.4. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarını Düzenleyen Denetim Kuruluşlarının Dağılımı ..... 125

4.7.5. Kilit Denetim Konularının Denetim Şirketleri Bazında İncelenmesi..... 127

4.7.5.1. Dört Büyük Denetim Şirketinin Bildirdiği Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 128

4.7.5.2. Diğer Denetim Şirketlerinin Bildirdiği Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 131

4.7.6. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Görüş Türlerinin Dağılımı ..... 132

4.7.7. Kilit Denetim Konularının Görüş Türleri Bazında İncelenmesi ..... 134

4.7.7.1. Olumlu Görüş Bildirilen Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 135

4.7.7.2. Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Bildirilen Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 138

4.7.8. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Bildirilen Kilit Denetim Konusu Sayılarının Dağılımı ..... 139

4.7.9. Kilit Denetim Konularının Kilit Denetim Konuları Sayısı Bazında İncelenmesi ..... 141

4.7.9.1. 1 KDK Bildirilen Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 142

4.7.9.2. 2 KDK Bildirilen Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 143

4.7.9.3. 3 KDK Bildirilen Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 145

4.7.9.4. 4 KDK Bildirilen Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 148

4.7.9.5. 5 KDK Bildirilen Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 150

4.7.9.6. 6 KDK Bildirilen Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 151

4.7.9.7. 7 KDK Bildirilen Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Analizi ..... 152

4.8. Covid-19'un Bağımsız Denetçi Raporlarına Etkisi..... 153

4.9. Bölüm Özeti..... 155

**SONUÇ**.....157

**KAYNAKÇA**.....165

**EKLER**.....180

**EK 1: BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2019 YILINA AİT DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARININ ANALİZİ…..……..181**

**EK 2: BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2020 YILINA AİT DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARININ ANALİZİ……..…..194**

**EK 3: BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2021 YILINA AİT DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARININ ANALİZİ……209**

**EK 4: BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2019 YILINA AİT DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDAKİ KİLİT DENETİM KONULARININ GRUPLANDIRILMASI……...223**

**EK 5: BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2020 YILINA AİT DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDAKİ KİLİT DENETİM KONULARININ GRUPLANDIRILMASI……...234**

**EK 6: BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2021 YILINA AİT DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDAKİ KİLİT DENETİM KONULARININ GRUPLANDIRILMASI……...245**

**EK 7: BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2019-2021 YILLARINA AİT BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINI DÜZENLEYEN DENETİM FİRMALARININ LİSTESİ……257**

**ÖZGEÇMİŞ**.....258

**TEZ İNTİHAL RAPORU**.....259

# KISALTMALAR LİSTESİ

**AAA** : American Accountig Association
**ABD** : Amerika Birleşik Devletleri
**AICPA** : American Institute of Certified Public Accountants
**ARGE** : Araştırma Geliştirme
**BDDK** : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
**BDS** : Bağımsız Denetim Standardı
**BİST** : Borsa İstanbul
**CPA** : Certified Public Accountants
**EPDK** : Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
**GFRÇ** : Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi
**GKGDS** : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
**GKGMİ** : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
**IAASB** : International Auditing and Assurance Standards Board
**IAPC** : International Auditing Practices Committee
**IFAC** : International Federation of Accountants
**ISA** : International Standard on Auditing
**KAP** : Kamuyu Aydınlatma Platformu
**KDK** : Kilit Denetim Konuları
**KGK** : Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
**KHK** : Kanun Hükmünde Kararname
**KKS** : Kalite Kontrol Standartları
**PCAOB** : Public Company Accounting Oversight Board
**SAS** : Statement on Auditing Standarts
**SEC** : Securities and Exchange Commission
**SGK** : Sosyal Güvenlik Kurumu
**SMMM** : Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik
**SOX** : Sarbanes-Oxley Act
**SPK** : Sermaye Piyasası Kurulu
**SPKn** : Sermaye Piyasası Kanunu
**TDK** : Türk Dil Kurumu
**TDS** : Türkiye Denetim Standartları

**TFRS** : Türkiye Finansal Raporlama Standartları

**TMS** : Türkiye Muhasebe Standartları

**TMSK** : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

**TMSY** : Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları

**TMUD** : Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

**TMUDESK** : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

**TTK** : Türk Ticaret Kanunu

**TÜRMOB** : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

**UDS** : Uluslararası Denetim Standartları

**UFRS** : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

**YMM** : Yeminli Mali Müşavir

# TABLOLAR LİSTESİ

**Tablo 1.1.** *Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi Karşılaştırması* ..... 13

**Tablo 2.1.** *Bağımsız Denetime Tabi Olma Kriterleri* ..... 63

**Tablo 2.2.** *Bağımsız Denetime Tabi Olma Kriterleri* ..... 64

**Tablo 2.3.** *Bağımsız Denetime Tabi Olma Kriterleri* ..... 64

**Tablo 3.1.** *Olumlu Görüş Dışında Yer Alan Görüş Türleri* ..... 71

**Tablo 3.2.** *Mevcut Durumda Kullanılan Bağımsız Denetim Raporu* ..... 77

**Tablo 3.3.** *Yeni Bağımsız Denetçi Raporu* ..... 80

**Tablo 4.1.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin Sektörel Dağılımı* ..... 105

**Tablo 4.2.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konuları ve Dağılımı* ..... 107

**Tablo 4.3.** *Mali Kuruluşlar Sektörü – KDK Dağılımları* ..... 110

**Tablo 4.4.** *İmalat Sektörü - KDK Dağılımları* ..... 112

**Tablo 4.5.** *Elektrik, Gaz ve Su Sektörü- KDK Dağılımları* ..... 115

**Tablo 4.6.** *Toptan ve Perakende Ticaret Sektörü – KDK Dağılımları* ..... 117

**Tablo 4.7.** *Teknoloji Sektörü – KDK Dağılımları* ..... 118

**Tablo 4.8.** *Madencilik ve Taş Ocakçılığı Sektörü - KDK Dağılımları* ..... 119

**Tablo 4.9.** *Ulaştırma ve Depolama Sektörü – KDK Dağılımları* ..... 120

**Tablo 4.10.** *Bilgi ve İletişim Sektörü -KDK Dağılımları* ..... 122

**Tablo 4.11.** *İnşaat ve Bayındırlık Sektörü – KDK Dağılımları* ..... 123

**Tablo 4.12.** *Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler Sektörü – KDK Dağılımları* ..... 124

**Tablo 4.13.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarını Düzenleyen Denetim Kuruluşlarının Dağılımı* ..... 125

**Tablo 4.14.** *Dört Büyük Denetim Şirketi – KDK Dağılımları* ..... 128

**Tablo 4.15.** *Diğer Denetim Şirketleri – KDK Dağılımları* ..... 131

**Tablo 4.16.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Görüş Türlerinin Dağılımı* ..... 133

**Tablo 4.17.** *Olumlu Görüş – KDK Dağılımları* ..... 135

**Tablo 4.18.** *Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş – KDK Dağılımları* ..... 138

**Tablo 4.19.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konusu Sayılarının Dağılımı* ..... 140

**Tablo 4.20.** *1 KDK – KDK Dağılımları* ..... 142

**Tablo 4.21.** *2 KDK – KDK Dağılımları* ..... 143

**Tablo 4.22.** *3 KDK – KDK Dağılımları* ..... 145

**Tablo 4.23.** *4 KDK – KDK Dağılımları* ..... 148

**Tablo 4.24.** *5 KDK – KDK Dağılımları* ..... 150

**Tablo 4.25.** *6 KDK – KDK Dağılımları* ..... 151

**Tablo 4.26.** *7 KDK – KDK Dağılımları* ..... 152

# ŞEKİLLER LİSTESİ

**Şekil 1.1.** *Denetim Tanımı Akış Şeması* ..... 7

**Şekil 1.2.** *Muhasebe ve Denetim İlişkisi* ..... 10

**Şekil 2.1.** *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları* ..... 37

**Şekil 2.2.** *Bağımsız Denetim Standartları* ..... 48

**Şekil 2.3.** *Bağımsız Denetim Süreci* ..... 52

**Şekil 2.4.** *Denetimin Tamamlanma Aşamaları* ..... 62

**Şekil 3.1.** *Kilit Denetim Konularının Belirlenmesine Yönelik Süreç* ..... 86

**Şekil 3.2.** *Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi ve Bildirilmesi Süreci* ..... 91

**Şekil 4.1.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin Sektörel Dağılım Yüzdeleri* ..... 106

**Şekil 4.2.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarını Düzenleyen Denetim Kuruluşlarının Yüzdesel Dağılımı* ..... 127

**Şekil 4.3.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Görüş Türlerinin Yüzdesel Dağılımı* ..... 134

**Şekil 4.4.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan KDK Sayılarının Yüzdesel Dağılımı* ..... 141

# GİRİŞ

Günümüz global dünyasında, teknoloji ve ekonomi gibi pek çok alanda hızlı değişimlerin yaşanmasıyla birlikte uluslararası ticaretin birbiri ile bağlantısı güçlenerek entegre bir hal almıştır. Söz konusu gelişmeler, mal ve sermaye hareketlerinin yoğunlaşmasına ve karmaşıklaşmasına yol açmıştır. Küreselleşen dünyayla beraber, çok ortaklı şirketlerin finansal bilgileri ve faaliyet sonuçları yalnızca şirket sahiplerini değil, şirketle ilgili öteki menfaat gruplarını da yakından ilgilendirmektedir. Bu yönden bakıldığı zaman, şirket dışında yer alan diğer menfaat grupları açısından doğru ve güvenilir bilgi oldukça önemlidir. Söz konusu doğru ve güvenilir bilgi sadece tarafsız ve objektif şekilde gerçekleştirilen denetimler ile sağlanabilir. Bu bağlamda, şirket dışındaki bilgi kullanıcıları yönünden bağımsız denetime duyulan ihtiyaç artmakta ve bağımsız denetim ile ilgilenenlerin sayısı artmaktadır.

2000'li yıllarda, başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmak üzere farklı ülke piyasalarında yaşanan finansal krizler ve hile kaynaklı muhasebe skandalları, bağımsız denetimin kalitesini, şirketlere katmış olduğu değeri ve güvenirliği sorgulatır hale getirmiştir. Bağımsız denetim sonucunda hazırlanan raporların, yatırımcıların ihtiyaçlarını tam olarak karşılayamaması, yeteri kadar bilgi sağlamaması ve yeterince şeffaf olmaması bağımsız denetim raporlarının kalitesini mühim bir sorun olarak ön plana çıkarmıştır. Söz konusu sorunun gerçek sebebi, denetçinin hazırlamış olduğu raporda iletmek istediği mesajın yatırımcılar yönünden çok farklı biçimde algılanmasıdır. Sözü edilen algıdaki farklılık, yanlış yatırımların yapılmasına, hatalı kaynak tahsisine ve sonuç olarak bağımsız denetime duyulan güvenin azalmasına yol açmaktadır. Bu sebeple, bağımsız denetim raporları karmaşık bir hal almış ve yoruma açık hale gelmiştir. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB) ile Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board- IAASB), gerçekleştirilen denetime yönelik daha çok şeffaflık temin etmek ve denetçi raporlarının bilgi kullanıcılarıyla iletişim

seviyesini artırmak hedefiyle 2011 yılında "Denetçi Raporu Projesi" ni başlatmıştır. Söz konusu proje doğrultusunda hazırlanan değişiklikler 2015'te yayımlanmıştır. Sözü edilen değişikliklerle beraber bazı standartlar revizyona uğramış ve ayrıca yeni bir bağımsız denetim standardı olan ISA 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" standardı meydana getirilmiştir. Ülkemizde söz konusu standardın uyarlaması, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 09/03/2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler için 01/01/2017 tarihinden itibaren, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında denetime tabi olan öteki şirketler içinse 01/01/2018 tarihinden itibaren yürütülen denetim faaliyetlerinde uygulanmak üzere kademeli olarak yürürlüğe girmiştir.

Bu çerçevede, bağımsız denetçi raporlarındaki en önemli değişiklik, denetim esnasında bağımsız denetçinin odaklandığı önemli konuların (KDK) bağımsız denetçi raporunda yer alması olmuştur. Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının (KDK) bildirimindeki temel amaç, gerçekleştirilen denetime yönelik daha çok şeffaflık temin edilerek, hazırlanan denetçi raporunun finansal bilgi kullanıcılarıyla iletişim değerini artırmaktır.

Çalışmanın amacı, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının neler olduğu ve hangi kilit denetim konularının daha çok ön plana çıktığının saptanmasına yönelik içerik analizi gerçekleştirmektir. Bu kapsamda, sektörler, denetim şirketleri, görüş türleri ve KDK sayıları bazında hangi kilit denetim konularına daha fazla yer verildiği tespit edilmiş ve yıllar bazında gelişim seyri izlenmiştir.

Çalışma dört bölümden meydana gelmektedir. Birinci bölümde, denetim kavramı açıklanmış olup, denetimin unsurları, denetimle ilişkili kavramlar, denetimin muhasebe ile olan ilişkisi, denetim türleri, denetçi ve denetçi türleri hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde, bağımsız denetim kavramı açıklanmış olup, bağımsız denetimin taraflarına, tarihsel gelişimine, önemi ve gerekliliğine, amacına, yararlarına, bağımsız denetim standartlarına, bağımsız denetim sürecine ve bağımsız denetime tabi olan şirketlere yönelik konulara değinilmiştir. Üçüncü bölümde, bağımsız denetim raporlarında meydana gelen değişikliklerle kilit denetim konuları hakkında teorik bilgiler sunulmuştur. Dördüncü bölümde ise, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına

ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları, sektörler, denetim şirketleri, görüş türleri ve KDK sayıları yönünden incelenmiştir.

# BİRİNCİ BÖLÜM
# DENETİM TANIMI VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Çalışmanın bu bölümünde denetim kavramı, denetimin unsurları, denetim ile ilişkili kavramlar, denetimin muhasebe ile olan ilişkisi, denetim türleri, denetçi kavramı ve denetçi türleri hakkında bilgilere yer verilecektir.

## 1.1. Denetim Kavramı

Denetim terimi, genellikle gündelik dilde teftiş, kontrol, revizyon benzeri kelimelerle aynı manada ifade edilmekteyse de bu tabirlerin dışında amaç ve metotları içine alan ve çoğunlukla bu kavramların sonuçlarından da yararlanan bir eylemdir. Denetim, değişik hatalarla yolsuzlukları ve bunlarla alakalı olan sorumluları belirlemekle birlikte, denetimi yapılan bölümlerde hata ve yolsuzluk riskini asgari seviyeye indirecek, emtia ve hizmet imalatında daha etkili, verimli ve tutumlu metotların gerçekleştirilmesini elde edecek seçenekleri ilerleterek daha iyi bir idare için rehberlik ve öncülük yapmayı hedefleyen bir eylemdir (Köse, 1999, s. 63).

Anglo-Sakson devletlerinde muhasebe denetimi kavramı "Auditing" karşılığı ile kullanılmaktadır (Selimoğlu vd., 2014, s. 1). Denetim sözcüğü, işitmek manasına gelen Latince "audire" sözcüğünden gelir (Teck-Heang & Ali, 2008, s. 1). Kökeninin bu sözcül olmasının nedeni; geçmiş tarihlere dayalı toplumlarda tercih edilmiş profesyonellerin, görevlilerin yaptıkları işleri dinleyip, gerçekleri ortaya çıkarmaya çalışmalarıdır (Bozkurt, 1998, s. 17).

Teknik ve iktisadi gelişimlerle birlikte zamanla işlemlerin muhasebeleştirilmesi zor ve karışık bir hal almıştır. Bu sebeple, muhasebe denetimi "farklı tahsil ve ödemeleri dinlemek" üzerine yapılan bir işlem olmaktan çıkmış ve bugün yüksek seviyede bilgiyle deneyim isteyen bir profesyonellik alanı haline gelmiştir (Karanfiloğlu, 1999, s. 28).

Tarihi süreç içerisinde bilhassa içinde bulunulan devrin şartları dikkate alınarak çeşitli manalar atfedilmeye çalışılan denetim, gerçekleşen ekonomik eylemlere dayalı olarak

çeşitli biçimlerde tanımlanmıştır (Salur, 2020, s. 2830). Denetleme kavramını Türk Dil Kurumu (TDK); bir işin dürüst ve usulü noktasında gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ele almak, murakabede bulunmak, teftişte bulunmak ve kontrol etmek şeklinde tanımlamaktadır (Türk Dil Kurumu [TDK], 2022).

Denetim, nitelikli ve bağımsız bir kişinin, ölçülebilir bilgiler ile saptanmış kriterler arasındaki uygunluk düzeyini tespit etmek ve raporlamak amacıyla belirli bir iktisadi varlığa ilişkin olarak ölçülebilir bilgiler hakkında kanıt topladığı ve bu kanıtları değerlendirdiği bir süreçtir (Arens & Loebbecke, 1988, s. 1).

Denetim, belli bir ekonomik birim veya belirli bir döneme ilişkin finansal tabloyla öteki bilgilerin, önceden saptanmış kriterlere uygunlukla doğruluk düzeyini, makul güvence sağlayacak yeterli ve kaliteli bağımsız denetim kanıtları ile saptamak için, tarafsız bir yetkin kimse tarafından gerçekleştirilen kanıt toplama, toplanmış olan kanıtları defterler, kayıtlar ve belgeler üzerinden dayanaklar ile kıyaslayarak değerleme ve sonucu bir rapor ile sunma sürecidir (Haftacı, 2011, s. 2).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik'in üçüncü bölümünün 48. maddesine göre denetim; sözü edilen bilgilerin ilgili mevzuat ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMİ) uygun bir biçimde iktisadi durumların asıl mahiyetinin kayıtlarda var olup olmadığını objektif bir biçimde kanıtlarıyla araştırarak sonuçlandıran ve doğrulayan sistemli bir faaliyettir.

Denetim teorisinin en genel muhtevalı ve kabul görmüş tanımı, Temel Denetim Kavramları Kurulu (American Accountig Association: AAA, Committee on Basic Auditing Concepts) raporunda ifade edilmektedir. Sözü edilen raporda, denetim; iktisadi faaliyetler ve olaylara ilişkin savlar ile kabullenilen kriterler arasındaki uygunluk düzeyini araştırmak ve sonuçları ilgili taraflara sunmak için, tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve değerlendiren sistemli bir süreçtir (Erdoğan vd., 2014, s. 3).

### 1.2. Denetimin Unsurları

Denetim ile ilgili yapılan çeşitli tanımlamalar ve açıklamalardan hareketle, denetimin unsurları şu şekilde ifade edilebilir:

- **İktisadi faaliyetlerle olaylara dair iddialar:** İşletmenin iktisadi faaliyetleriyle alakalı hazırladığı raporlarla beyanlar, işletmenin iddialarını ortaya koymaktadır.

Hazırlanmış olan raporlarla beyanlar, işletme tarafından çıkar gruplarına sunulur. Denetim, sözü edilen iddiaların doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesidir (Kaval, 2008, s. 3). Söz konusu iddialar, muhasebe denetimi manasında düşünüldüğünde şu şekilde ifade edilebilir: Bilançodaki iddia, varlıkların hangi kaynaklarla finanse edildiğidir. Gelir tablosundaki iddiaysa, işletmenin kâr ya da zararının ne olduğu ve varsa kârın kaynaklarıdır (Çaldağ, 2002, s. 25).

- **Önceden saptanmış ölçütler:** Yönetim tarafından sunulan ekonomik faaliyetlerle olaylara ilişkin iddiaların doğruluğunun araştırılması için karşılaştırıldıkları standartlardır. Denetçiyle ilgili taraflar arasında etkili bir iletişim kurmak için, ortak bir iletişim ağına ihtiyaç duyulmaktadır. Söz konusu ortak iletişim ağı ise "önceden saptanmış ölçütler" vasıtasıyla temin edilir (Güredin, 1983, s. 6). Söz konusu ölçütler; yasal mevzuat, yönetmelikler, yönetim tarafından belirlenmiş başarı kriterleri, bütçeler, sözleşme koşulları olabilmekle birlikte, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standart ve İlkeleriyle, muhasebe politikaları da olabilir. Denetimin amacı finansal tablolar hakkında bir görüşe sahip olmaksa, kriter olarak genel kabul görmüş muhasebe standart ve ilkelerini benimsemek gerekir. Denetimin amacı işletmenin başarısını belirlemekse, kriter olarak performans ölçütleri benimsenmelidir (Ergin, 2006, s. 9).

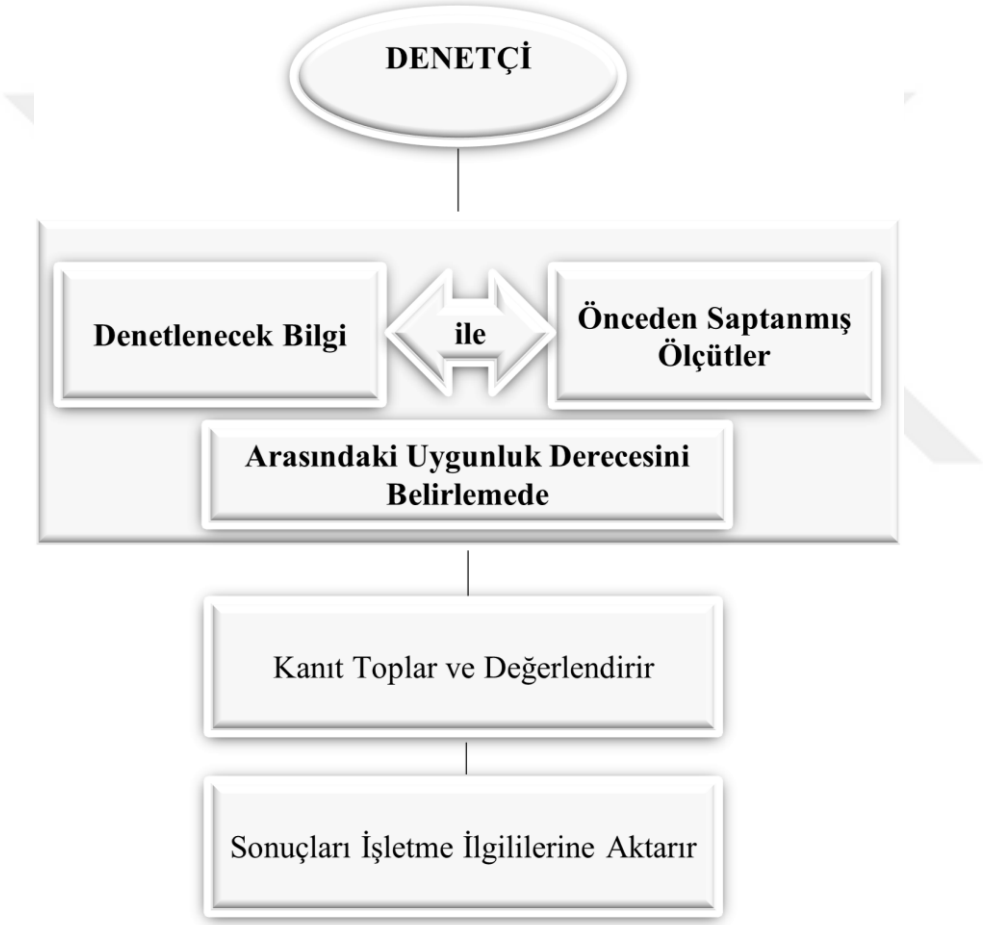
- **İlgi duyanlara bildirme:** İşletmeyle alakalı finansal olaylar ile pek çok kişi ile kurumun direkt veya endirekt ilgisi bulunmaktadır. Denetçi, sözü edilen ilgililere, şirketin finansal bilgileri hususunda yapmış olduğu denetim sonucunda vardığı neticeyi yazılı bir rapor ile sunmaktadır. Söz konusu evre, denetimin son evresini meydana getirir (Başpınar, 2005, s. 36). Denetim raporuyla ilgili taraflar; ortaklar, çalışanlar, tedarikçiler, devlet kurumları, kredi kuruluşları, borsa ile başka gruplar olabilir (Erdoğan, 2005, s. 2).

- **Tarafsızca kanıt toplama ve değerlendirme:** Denetçi, hiçbir kesin hükme dayanmaksızın objektif bir şekilde yapılan bildirimlerin güvenilirliğiyle alakalı deliller toplar ve toplamış olduğu bu delilleri değerler (Bayazıtlı, 1991, s. 146).

- **Denetim bir süreçtir:** Denetim, başlangıcı ve sonu olan bir süreçtir. Çünkü ilgilendiği olaylar ve iddialar ile ilgili bir dönemi kapsar. Bu nedenle, denetim anlık bir işlem değildir. Söz konusu sürecin evreleriyse denetim çalışması için gereken hazırlık işlemleri, kanıtlarla bilgilerin toplanması, elde edilen söz konusu bilgilerin

işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre denetimde neticeye ulaşılmasıyla denetim görüşünün de bulunduğu raporun kaleme alınması ve ilgili taraflara gönderilmesi gibi süreçlerdir. Bununla birlikte, denetim, denetlenmekte olan işletmenin işlemleriyle alakalı olarak da işleyen bir süreçtir, zira denetlenmekte olan işletmede de anlık işlemler değil, başlangıcı, belgelendirilmesi ve kaydedilmesi gibi evreleri olan işlemler denetlenmektedir (Duman, 2001, s. 5).

**Şekil 1.1.** *Denetim Tanımı Akış Şeması*




**Kaynak:** Bozkurt, N. (1998). *Muhasebe denetimi* (1. baskı). Alfa Basım Yayım Dağıtım, s. 25.

### 1.3. Denetim ile İlişkili Kavramlar

Denetim kavramı, kontrol, teftiş, revizyon ve murakabe gibi kavramlarla karıştırılabilmektedir. Bu kavramlar tam olarak denetim kavramını tanımlamamakla birlikte, denetimle yakından ilgili kavramlardır.

- **Kontrol:** Planlanmış olan bir hedefe varılıp varılmadığının incelenmesidir. Denetimle kontrol, benzer kökenden gelmek ile beraber anlam bakımından

birbirinden ayrılmaktadır. Denetim, iş sürecinden bağımsız ve profesyonel kişilerce yapılmaktadır; kontrol ise bir sistem içinde bulunan otomatik şekilde ya da iş sürecine dahil personelce sürdürülen çalışmaları içerir (Özyürek, 2012, s. 98).

- **Teftiş:** Bir işin gerçeğini, doğrusunu ya da iyi bir şekilde idare edilip edilmediğini anlamaya yönelik gerçekleştirilen incelemelerdir. Teftiş, firma personelince yapıldığından dolayı bir bağımlılık mevcuttur. Finansal olan ve olmayan durumlar da teftiş kapsamında yer almaktadır. Belli bir amaç için yapılır. Teftiş denetime kıyasla daha dar bir çerçeveye sahiptir (Demirbuğa, 2017, s. 349).
- **Revizyon:** Gözden geçirmekle yeniden incelemek anlamına gelmektedir. Çoğunlukla finansal olaylarla vergi hesaplarının (belge vs.) incelenmesidir. Genellikle muhasebe kayıtlarının tamamlanmasının akabinde hesapların vergi kanunlarına ya da yürütülen öteki muhasebe sistemlerine uygun oluşunun bir defa daha incelenmesi manasında kullanılır (Cömert vd., 2013, s. 12).
- **Murakabe:** Murakabe terimi, bir kişinin kendini kontrol etme, dilek ve taleplerini frenlemek, hâkim olmak manasında kullanılır. Murakabe, bu açıdan bir çeşit kişinin kendisiyle iç hesaplaşmasıdır. Denetim yönünden murakabeden söz edildiğinde, fiili durumla olması gerekenin kıyaslanması anlaşılmaktadır. Murakabe terimi, içerdiği alan üzerinde durulduğunda, öteki tüm kavramlardan daha kapsamlı bir kavramdır. Çünkü maddi çevrede gerçekleştirilecek denetimleri kapsamasıyla birlikte, kişinin kendi iç dünyasını kontrol altında tutması manasına da gelir (Türedi, 2007, s. 23).

### 1.4. Denetim Muhasebe İlişkisi

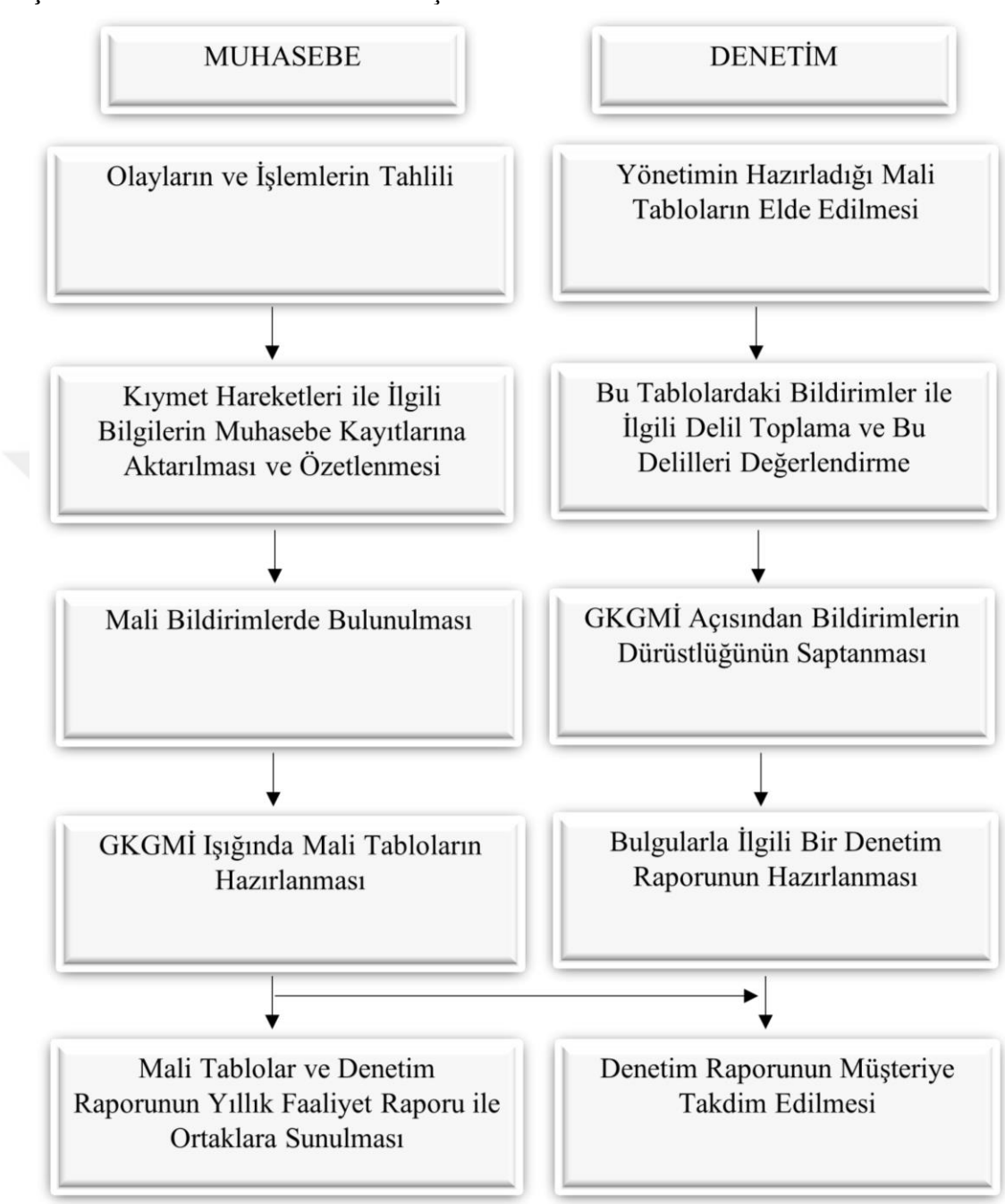
Muhasebe, dönemin başında yer alan varlıklarda, yabancı ve özkaynaklarda dönem içerisinde oluşan münferit değişimleri kaydeden ve dönemin başına kıyasla dönemin sonunda onlarda oluşan net son değişimleri mali tablolar biçiminde rapor eden bir bilgisel sistemdir. Muhasebe bilgi sistemi, Girdi-İşlem-Çıktı evrelerinden meydana gelmektedir. Bilgilerin doğru ve güvenilir bir şekilde ortaya konulup raporlanabilmesine yönelik başta GKGMİ olmakla birlikte, yönetim tarafından saptanmış politikalarla kuralların uygulanmasını gerekli kılan iç kontrol mekanizmasının firmalarda kurulması gereklidir. Muhasebeye yönelik ilkelerin tüm muhasebe bilgi sistemi aşamalarında uygulanması, ilgili, yansız, kıyaslanabilir, önemli, zamanında ve tam bilgi üretilerek finansal tablolar

biçiminde raporlanmasına imkân vermektedir. Bu açıdan, finansal tabloların doğruluğuyla güvenirliğini sağlamak işletmenin görevidir (Selimoğlu vd., 2013, ss. 4-5).

Muhasebe sisteminde çıktı niteliğindeki finansal tablolar, denetimdeki girdidir. Muhasebe denetimindeki amaç, kaydedilen bilgilerin ait olduğu dönemde ortaya çıkıp çıkmadıklarının ve ekonomik olayları gerçeğe uygun bir biçimde yansıtıp yansıtmadıklarının incelenmesidir. Bu kapsamda, uygun denetim prosedürlerinin seçilmesi, test edilecek unsurların türüyle miktarının saptanması ve sonuçların değerlendirilmesi söz konusudur. İncelemenin kriterleri GKGMİ olduğundan dolayı, denetçinin de muhasebeci gibi sözü edilen ilkeleri çok iyi kavraması gerekmektedir. Bununla birlikte, denetçinin denetim delillerinin elde edilmesi ve yorumlanmasında tecrübeli olması gerekmektedir. Bu tecrübe, denetçileri muhasebecilerden ayıran bir özelliktir (Çömlekçi vd., 2004, s. 9).

Görüleceği üzere, muhasebe ürünü olan finansal tablolar denetimin konusunu; sözü edilen tabloların doğruluğu ile güvenirliğini temin etmeye yarayan muhasebe ilkeleri de denetim kriterini meydana getirmektedir (Selimoğlu vd., 2014, s. 4).

**Şekil 1.2.** *Muhasebe ve Denetim İlişkisi*




**Kaynak:** Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3(1), s. 55.

## 1.5. Denetim Türleri

Denetim türleri, amaçlarına, kapsamlarına, yapılış nedenlerine, denetçinin statüsüne ve uygulama zamanına göre sınıflandırılabilir.

### 1.5.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetim türleri, amaçlarına göre finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak üç gruba ayrılmaktadır.

#### 1.5.1.1. Finansal Tablolar Denetimi (Mali Tablolar Denetimi)

Finansal tablolar denetimi, bir işletmenin mali tablolarının, bağlı oldukları işletmenin ekonomik durumuyla faaliyetlerinin sonuçlarının, doğru ve dürüst, finansal raporlama çerçevesi ile yasal hükümlere uygun biçimde hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda bir görüş bildirilmesini içerir. Bu denetim türü, hem teoride hem de pratikte en sık görülen denetim çeşidi olmakla birlikte, bilhassa denetim mesleğinin geliştiği ülkelerde bağımsız denetçilerin başlıca ilgi alanına girer (Gürbüz, 1995, ss. 11-12).

Finansal tablolar denetimi, işlemlerin etkin ve yeterli bir şekilde yapılıp yapılmadığının incelenmesi amacıyla bilgi toplama işlemlerinin ve tüm idari faaliyetlerin gözden geçirilmesiyle değerlendirilmesini içerir (Holmes & Overmyer, 1975, s. 2).

Finansal tablolar denetimi, kimi sektörlerde ya da işletme türlerinde zorunlu yapılmaktayken kimilerindeyse isteğe bağlı şekilde yapılmaktadır. Ancak, nasıl yapılırsa yapılsın, bu denetim işletme dışındaki kişi ve kuruluşlarca yapılmakta ve bağımsız denetim olarak da isimlendirilmektedir (Akcanlı vd., 2018, s. 20).

#### 1.5.1.2. Uygunluk Denetimi (Usul Denetimi)

Uygunluk denetimi, denetlenmekte olan firmanın idare, sözleşmeler ve düzenleyici kuruluşlar gibi otoriteler tarafından meydana getirilen prosedürlere ve düzenlemelere uygun hareket edip etmediğini saptamak için gerçekleştirilen denetimdir (Accorsi, 2011, s. 399).

Uygunluk denetimi, firma içi ya da firma dışı kişiler tarafından gerçekleştirilir. Örnek olarak, işletmenin faaliyetlerinin vergi kanunlarına uygun olup olmadığının incelenmesi Maliye Bakanlığı'nın yetkili denetim elemanlarınca gerçekleştirilmektedir. İşletmedeki iç kurallara uygunlukla ilgili olarak da iç denetçiler görev yapmaktadır, bankalardaysa söz konusu görev, teftiş kurulları ya da yeni mevzuattaki tanımları ile iç denetim birimlerince yapılmaktadır (Kartal, 2013, s. 13).

#### 1.5.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)

Faaliyet denetimi, firmanın departmanlarının etkinlikleriyle verimliliklerinin değerlendirilmesi amacıyla, söz konusu departmanların faaliyetlerine yönelik metotlarla prosedürlerin değerlendirilerek incelenmesidir. Esas amaç, departmanların faaliyetlerinin etkinlikleriyle verimliliklerinin belirlenmesidir. Faaliyet denetimi sonucunda, idareye ilgili departman faaliyetlerinin iyileştirilmesi hususunda tavsiyelerde bulunulmaktadır (Güredin, 2010, s. 17).

Tanım içerisinde bulunan "Etkinlik" kavramı, işletmenin hedeflerine varmadaki başarısının bir ölçütüdür. "Verimlilik" kavramı ise, işletmenin hedeflerine varmada kaynakları verimli olarak kullanıp kullanmadığıyla ilgilidir (Demir vd., 2008, s. 17).

Yönetim denetimi ya da başarım denetimi şeklinde de isimlendirilen faaliyet denetimi, genellikle finansal tabloların denetimi ya da uygunluk denetimine kıyasla daha güç olan bir denetim şeklidir. Zira etkinlikle verimliliğin ölçülebilir kriterlerini saptayarak değerlemek ve bunların tanımlanmış hedeflerle uygunluğunu ortaya koymak lazımdır; ki bu da, anlaşılacağı üzere oldukça zor bir iştir (Erdoğan vd., 2014, s. 6).

**Tablo 1.1.** *Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi Karşılaştırması*

| | **Finansal Tablo Denetimi** | **Uygunluk Denetimi** | **Faaliyet Denetimi** |
|---|---|---|---|
| **Denetimin Konusu** | Finansal Tablolar | Bireylerin yaptığı işlem ve faaliyetler | Örgütün veya bir birimin faaliyet sonuçları |
| **Ölçüt** | Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri | Yetkili otoritelerin koyduğu yasa, kural veya politikalar | Etkinliği veya verimliliği ölçmek için önceden belirlenmiş performans göstergeleri |
| **Sonuçların İletilmesi** | Muhasebe bilgilerini kullanan tarafların tümü | Üst yönetim | Bir üst yönetim veya değerleme yapan birimin kendi yöneticileri |

**Kaynak:** Yılancı, M., Yıldız, B., & Kiracı, M. (2012). Denetim ve Denetçi., M. Erdoğan. (Ed.) içinde, *Muhasebe Denetimi* (1. baskı, ss. 2-19). Anadolu Üniversitesi Yayınları, s. 6.

### 1.5.2. Kapsam Açısından Denetim Türleri

Denetim türleri, kapsam açısından genel amaçlı denetim ile özel amaçlı denetim olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

#### 1.5.2.1. Genel Amaçlı Denetim

Genel denetim, muhasebenin bütününe uygulanır. Konusu, şirketin durumunun muhasebedeki görüntüsünün gerçek ve düzgün olup olmadığını incelemektir. Kurum denetçilerinin yapmaları gereken denetim bu türdendir (Salato & Ghez, 1974, s. 9).

#### 1.5.2.2. Özel Amaçlı Denetim

Belirli bir hususta, şirket ile ilgili istenilen durum üzerinde gerçekleştirilen denetim çalışmasıdır. Örnek olarak, satın alma ve birleşme öncesi gerçekleştirilen denetimler verilebilir. Bilhassa belli bir konu hakkında karar vermek isteyenlerin karar sürecini kolaylaştırmak için kullanılan denetim türüdür. Özel amaçlı denetimler, konuya özel profesyoneller tarafından yapılır ve karar vericilere karar vermelerinde yardımcı olur.

Tasfiye, birleşme ve devir gibi işlemlere yönelik uygulanan denetim türüdür. Örnek olarak, bir mahkemenin işletme hakkında ihtiyaç duyduğu özel bir hususta denetim gerçekleştirmesi gibi (Durmuş & Taş, 2008, s. 15).

### 1.5.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Denetim türleri, yapılış nedenine göre zorunlu denetim ile isteğe bağlı denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

#### 1.5.3.1. Zorunlu Denetim

Devlete ait kurulların lüzum görmesi durumunda gerçekleştirilen denetim türüdür. Söz konusu denetimin ne şekilde yürütüleceği yasa, tüzük ve genelgelerde ifade edilmiştir (Karacan, 1998, s. 5). Ülkemizde, Hazine Müsteşarlığı'nın denetimine tabi sigorta ve reasürans firmalarının, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) denetimine tabi bankaların ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) denetimine tabi işletmelerin, bağımsız dış denetim yaptırması zorunludur (Deha Eğitim Kurumları, 2011, s. 7).

#### 1.5.3.2. İsteğe Bağlı Denetim

Kanuni bir mecburiyet olmaksızın şirketle ilgili çeşitli menfaat gruplarının talebi üzerine uygulanan denetim çalışmalarına "İsteğe Bağlı Denetim" adı verilmektedir. İşletme ile ilgili menfaat gruplarıysa; kredi kuruluşları, idareciler, işçi ve işçi kurumları, yatırımcılar, devlet ve mali analistlerden oluşmaktadır (Dalak, 2000, s. 69).

### 1.5.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim türleri, denetçinin statüsüne bağlı olarak bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

#### 1.5.4.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacağından dolayı burada değinilmemiştir.

#### 1.5.4.2. İç Denetim

İç denetim, bir işletmenin yöneticilerinin, mes'ul oldukları evrelerin hata, hile ya da verimsiz ve tutumsuz uygulamaların gerçekleşme ihtimalini minimuma indirgeyecek

biçimde çalıştığına dair güvence elde etmesini sağlayan fonksiyonel bir araçtır (Akyel, 2010, s. 5).

İç denetim, esasen yönetime hizmet için bir temel olarak muhasebe, finans ve diğer işlemlerin incelenmesi için bir kurum içinde değerlendirme çalışmasıdır. Kurumsal kontrollerin etkinliğini ölçmek ve değerlendirmek sureti ile, iç denetimin kendisi de önemli bir yönetsel kontrol aracıdır (Carmichael & Willingham, 1989, s. 24).

İç denetim, etkin bir iç kontrol sağlar. İç denetim, firma içerisinde önceden saptanmış standartların, politikaların gereğine göre uygulanıp uygulanmadığını kontrol eder. İç denetim, yönetime raporlarını iletmekte ve önerilerde bulunmaktadır. İç denetim, firmanın planlanan amaçlarının gerçekleşmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirmek sureti ile risk yönetimi, kontrolle yönetişim konularında firma yönetimine bağımsız ve yansız bir görüş sunar (Sabuncu, 2017, s. 170).

#### 1.5.4.3. Kamu Denetimi

Görevleriyle yetkilerini yasalardan alan ve kamunun gereksinimlerini gidermek için kamu adına denetimde bulunan kişi ve kuruluşlar tarafından yapılan finansal tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimleridir (Çalgan vd., 2008, s. 37). Ülkemizde kamu denetiminde bulunan kamu denetçileri olarak SGK Müfettişleri, SPK Denetçileri, Maliye Bakanlığı Denetçileri ve BDDK Denetçileri örnek olarak verilebilir (Bozkuş Kahyaoğlu, 2016, s. 228).

Kamu denetiminin ana hedefi, toplumun huzuruyla güvenini sağlayarak vatandaşların devlete olan güvenini güçlendirmektir. Kamu denetimi, kamu adına tahsil edilen gelir ve giderleri denetleme görevinin yanında, iki özel kişi ya da kuruluş arasında meydana gelebilecek uyuşmazlıkların çözümünde de rol alabilir (Güçlü, 2005, s. 6).

### 1.5.5. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Denetim türleri, uygulama zamanına göre sürekli denetim, sınırlı denetim ve son denetim olarak üç gruba ayrılmaktadır.

#### 1.5.5.1. Sürekli Denetim (Yıllık Denetim)

SPK düzenlemeleri kapsamında hazırlanması ve kamuya duyurulması mecburi olan senelik finansal tabloların bütününün, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GKGDS) göre denetimidir ve her sene yapılması mecburidir. Yeterli sayı ve

güvenirlilikte delil toplamayla değerlendirme zamanı olduğundan güvenirliği fazladır. Denetimle ilgili standartların tamamını uygulayabilme imkânı mevcuttur (Anıl Keskin, 2010, s. 16-17).

#### 1.5.5.2. Sınırlı Denetim (Ara Denetim)

Ara denetim, bir yıllık süreyi aşmamakla birlikte en az bir aylık dönemi içeren denetimdir. Bu denetime SPK denetimleri örnek olarak verilebilir (Tayman & Tekşen, 2019, s. 458).

#### 1.5.5.3. Son Denetim

Şirketlerin faaliyetlerinin hesap dönemlerinin bitmesiyle gerçekleştirilen son denetleme işlemidir. En mühim denetleme budur. Hesap döneminin öncesi ve sonrasını da içeren bir denetim işlemidir (Mızrak, 2016, ss. 28-29).

### 1.6. Denetçi Kavramı

Denetçi, denetimle ilgili çalışmalarını yürüten, yeterli derecede mesleki bilgiyle deneyime sahip, bağımsız hareket edebilen, gereken ahlaksal nitelikleri barındıran ve işinde yeterince özen gösteren kimsedir (Ataman vd., 2001, s. 21). Denetçi, denetlenecek bilgiyle önceden belirlenmiş kriterler arasındaki uygunluk düzeyini saptamada delil toplar, değerlendirir ve sonuçları ilgili taraflara iletir (Yıldırım, 2011, s. 43).

### 1.7. Denetçi Türleri

Denetçi türleri; bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi olarak üç başlığa ayrılmaktadır.

#### 1.7.1. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçiler ayrıca dış denetçiler olarak da isimlendirilir ve denetlenen kuruluşun finansal raporlarının; Finansal Raporlama Standartlarına uygunluğunu, doğru ve dürüst bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığını, Bağımsız Denetim Standartlarında (BDS) yer alan teknikler ile defterler, kayıtlar ve belgeler üstünden inceleyen ve inceleme neticesi meydana gelen kanılarını paydaşlara aktaran ve işi bağımsız denetçi olan gerçek kişilerdir (Usul, 2015, s. 26). Söz konusu kişilerin denetledikleri şirketlerle belli bir işçi-işveren münasebeti yoktur. Bu nedenle bağımsızlıkları en üst seviyede olan denetçilerdir. Bağımsız denetçiler tıpkı öteki serbest meslek mensupları gibi farklı kurumlara hizmet sunan ve sunduğu hizmet karşılığı olarak ücret alan kişilerdir (Ergin, 2006, s. 14).

Bağımsız denetçilerin, mali tabloların denetimindeki görevlerinin getirmiş olduğu sorumluluğun muhtevası şu şekildedir (Bozkurt, 1998, ss. 32-33):

- Mali tabloların denetiminde, bağımsız denetçilerden beklenen, şirketin mali tablolarındaki bilgilerin GKGMİ'ne uygunluk düzeyine ilişkin olarak görüş bildirilmesi beklenmektedir. Bu yönüyle ele alındığında, şirketlerde meydana gelebilecek hatalarla hilelerin engellenmesi, mali tabloların doğru ve dürüst olarak hazırlanması idarenin sorumluluğu altındadır.
- Bağımsız denetçilerden, denetlenen dönem içinde meydana gelen bütün muhasebe hareketlerini %100 olarak incelemeleri beklenmemektedir. Denetçi, kendisinin saptayacağı sayı ve önemlilikte belgelerle kayıtları inceleyerek genel bir kanaate varır.
- Denetçinin şirket politikalarıyla ve bu politikaların değerlendirilmesiyle alakalı bir sorumluluğu mevcut değildir. Denetçiyi, şirketin daha sonra karşılaşabileceği negatif durumlar bağlamamaktadır.
- Denetim raporunda ulaşılan netice, denetçinin görüşünü ifade etmektedir. Ancak bu görüş, mali tabloları kullananlar tarafından kesinlikle %100 güvenilir olarak kabul edilmemelidir. Denetçi, garanti sağlayan bir konumda değildir. Her zaman için denetçinin yanılma ve yanıltılma ihtimali söz konusudur.
- Kısacası, denetçi bir denetim faaliyetinde bulunurken yapması gerekenleri yapmak ile mükelleftir. Buna rağmen meydana gelen aksaklıklarla şirket ilgililerinin karşılaşabileceği zararlardan şirket idaresi sorumlu sayılır.

### 1.7.2. İç Denetçi

Bir şirketin devamlı personeli olarak, kurum yapısı içerisinde denetim faaliyetlerini sürdüren kişilere iç denetçi denmektedir. Ana hedefleri, şirket tepe yönetimlerinin istekleri yönünde denetimle danışmalık yapmaktır. Şirkette meydana gelebilecek hata ya da hileleri saptamak, iç kontrol sistemini gözlemlemek ve tavsiyelerde bulunmak ve yönetim denetimi gerçekleştirmek temel görevleri arasında sayılmaktadır (Demirel, 2007, s. 10).

İç denetçiler, işletme yönetimi ile işçi-işveren ilişkisi ile bağlıdırlar. Bu kapsamda da iç denetçilerin çalışma sahası, çalışmış oldukları işletme yönetimine bağlı olabilir. İç

denetçilerle dış denetçiler arasındaki en mühim farksa bağımsızlık derecesinin olduğu söylenebilir. Bağımsızlık derecesi açısından dış denetçiler, iç denetçilere nazaran daha ileridedir. Zira, iç denetçiler denetledikleri işletmenin personelidir. Dolayısıyla, iç denetçiler işletme üst yönetiminin emirlerini dikkate almak mecburiyetindedirler. Dış denetimde ise denetlenen işletme yönetimi, dış denetçiye böyle bir emir veremez. Böyle bir durum söz konusu olur ise, burada dış denetçinin bağımsızlığı zedelenmiş olur ve dış denetçi denetim çalışmasını orada sonlandırabilir (Usul, 2015, s. 35).

### 1.7.3. Kamu Denetçisi

Kamu kuruluşları bünyesinde çalışan ve kamusal yararı gözetip görev yapmakta olan kişilere kamu denetçisi denilmektedir. Bu denetçiler, farklı kamu kurumlarının içerisinde örgütlenmiş ve şirket faaliyetlerinin kanunlara, yönetmeliklere ve kamusal yarara uygunluğunu belirlemek üzere, şirketlerin beyan ettiği vergi ve yaptıkları kayıtlarla işlemler üstünde denetleme yaparlar. Yansız ve nesnel olarak davranmakla beraber kamusal yararı ön plana alıp denetim çalışması sürdürülür (Kavut vd., 2009, s. 38).

## 1.8. Bölüm Özeti

Denetim kavramı, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk düzeyini araştırmak ve sonuçları ilgi duyan taraflara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve söz konusu kanıtları değerleyen sistematik bir süreci ifade etmektedir. Tanımlanan denetim kavramından hareketle denetimin unsurları; iktisadi faaliyetlerle olaylara dair iddialar, önceden saptanmış ölçütler, ilgi duyanlara bildirme, tarafsızca kanıt toplama ve değerlendirme ve süreç olarak beş başlığa ayrılmaktadır.

Denetim kavramı, kontrol, teftiş, revizyon ve murakabe gibi kavramlarla karıştırılabilmektedir. Sözü edilen kavramlardan kontrol; planlanmış olan bir hedefe varılıp varılmadığının incelenmesini, teftiş; bir işin gerçeğini, doğrusunu ya da iyi bir şekilde idare edilip edilmediğini anlamaya yönelik gerçekleştirilen incelemeleri, revizyon; muhasebe kayıtlarının tamamlanmasının ardından hesapların vergi kanunlarına veya diğer muhasebe sistemlerine uygun oluşunun bir kere daha incelenmesini, murakabe ise fiili durumla, olması gerekenin kıyaslanmasını ifade etmektedir.

Denetimin muhasebe ile olan ilişkisine bakıldığı zaman, muhasebe, finansal faaliyetlerin kaydedilmesi ve raporlanmasından sorumluyken, denetim muhasebenin doğruluğunu,

güvenirliğini ve uyumluluğunu değerlendirir. Denetçiler, işletmenin finansal tablolarını ve iç kontrol sistemlerini incelerler. Muhasebe, denetimin ana veri kaynağı olup finansal bilgilerin doğruluğunu sağlar. Denetim, muhasebenin hatalarıyla hilelerini belirler, iç kontrol sistemlerini değerlendirir ve uyumluluğunu kontrol eder. Sonuçlar rapor edilerek, finansal tabloların güvenirliği ve organizasyonun mali durumlarının doğru bir biçimde yansıtılması sağlanır. Bu şekilde, denetimle muhasebe beraber çalışarak, organizasyonların finansal süreçlerini güvence altına alır ve doğru ve güvenilir finansal bilgilerin üretilmesine katkıda bulunur.

Denetimin türleri, amaçları bakımından sınıflandırıldığında; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak üç gruba ayrılır. Mali tablolar denetimi, mali tabloların bir bütün olarak gerçeği yansıtıp yansıtmadığının denetlenmesidir. Uygunluk denetimi, yetkili bir üst makamca belirlenmiş olan kurallara uyulup uyulmadığının incelenmesidir. Faaliyet denetim ise, işletmenin amaçlarına varmada başarılı olup olmadığını ve sözü edilen amaçlara ulaşırken işletme kaynaklarının verimli olarak kullanılıp kullanılmadığını ölçmek amacıyla gerçekleştirilen denetim türüdür.

Kapsam açısından denetim türleri sınıflandırıldığı zaman genel amaçlı denetim ile özel amaçlı denetim olarak ikiye ayrılır. Genel amaçlı denetim, bir işletmenin finansal tablolarının doğruluğunu ve uygunluğunu değerlendirmek için gerçekleştirilen bir denetim türüdür. Özel amaçlı denetim ise, belirli bir konuda şirketle ilgili istenilen durum üzerinde gerçekleştirilen denetim çalışmasıdır.

Yapılış nedenine göre denetim türleri, zorunlu denetim ile isteğe bağlı denetim olarak ikiye ayrılır. Zorunlu denetim, devlete ilişkin kurulların gerekli görmesi halinde yapılan denetimi ifade etmektedir. İsteğe bağlı denetim ise, işletmelerin kendi istekleri doğrultusunda gerçekleştirdikleri denetimdir. Herhangi bir yasal zorunluluk olmadan, işletme yönetiminin ya da paydaşların talebi üzerine yapılmaktadır.

Uygulama zamanına göre denetim türleri sürekli denetim, sınırlı denetim ve son denetim olmak üzere üçe ayrılır. Sürekli denetim, hesap döneminin incelenmesi ve mali tablolarda ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun denetlenmesi esasına dayanan denetim türüdür. Sınırlı denetim, finansal tabloların yalnızca belirli bir kısmının ya da belirli bir dönemin denetlenmesini ifade eder. Son denetim ise, şirketlerin faaliyetlerinin hesap dönemlerinin bitmesi ile gerçekleştirilen son denetleme işlemidir.

Denetçi, denetim işlemlerini yürüten, mesleki bilgiyle deneyime sahip, bağımsız ve ahlaki değerlere uygun şekilde hareket eden ve özenli olarak çalışan bir kişidir.

Denetçi türleri bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Bağımsız denetçi, belli bir kişi ya da kuruluşa bağlı olmayan finansal raporlama çerçevesine göre mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştıran kişidir. İç denetçi, bir işletmeye bağlı olarak yalnızca bağlı olduğu işletme kapsamında ve işletmenin koyduğu kurallar çerçevesinde denetim çalışmalarını yürüten kişidir. Kamu denetçisi ise, kamuya bağlı olarak çalışan ve kamusal yararı gözetip görev yapan kişidir.

# İKİNCİ BÖLÜM
# BAĞIMSIZ DENETİM

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetimin tarafları, bağımsız denetimin dünyadaki ve Türkiye' deki tarihsel gelişimi, bağımsız denetimin önemi ve gerekliliği, bağımsız denetimin amacı, yararları, bağımsız denetim standartları, bağımsız denetim süreci ve bağımsız denetime tabi olan şirketler hakkında bilgilere yer verilecektir.

## 2.1. Bağımsız Denetim Kavramı

Bağımsız denetim, genel anlamıyla bir şirketin mali tablolarının, bağımsız bir denetçi tarafından incelenmesini ifade etmektedir. Literatürde bağımsız denetim ile ilgili birçok tanımlama bulunmaktadır. Söz gelimi, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında X Seri Numaralı 22 No'lu Tebliğin Başlangıç Hükümlerinin 4. maddesine göre bağımsız denetim; şirketlerin kamuoyuna açıklanacak ya da Kurul tarafından talep edilecek yıllık finansal tablolarıyla öteki finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğuyla doğruluğu konusunda, makul güvence temin edecek yeterlilikte ve uygunlukta bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacı ile bağımsız denetim standartlarının gerektirdiği bütün bağımsız denetim yöntemlerinin uygulanarak, defterler, kayıtlar ve belgeler üstünden denetime tabi tutulması ve değerlendirilmesi sonucu rapora bağlanmasını ifade etmektedir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ m.4, 2022).

Bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunmak üzere bu konuda yetkili kılınan kişiler; 01/06/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ruhsatı alan meslek üyeleri içerisinden Kurumca yetkili kılınan kimseler olarak belirtilmiştir (KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, md. 4).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) Teşkilat ve Görevleri Hakkında 660 No'lu Kanun Hükmünde Kararname'de (KHK) bağımsız denetim; finansal tablo ve öteki finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğuyla doğruluğu konusunda, makul güvenceyi temin edecek yeterlilikte ve uygunlukta bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesine amacı ile, BDS'lerde belirtilen gerekli olan bağımsız denetim yöntemlerinin uygulanarak defterler, kayıtlar ve belgeler üstünden denetlenmesi ve değerlendirilerek raporlanması şeklinde ifade edilmektedir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2011).

Bir başka tanıma göreyse bağımsız (dış) denetim, mali tabloların ilgili oldukları döneme ilişkin olarak, şirketin finansal durumuyla faaliyet sonuçlarını, doğru ve güvenilir bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının ve genel kabul görmüş muhasebe standart ve ilkelerine uygun olup olmadığı konusunda bağımsız denetçiler tarafından incelenerek sonucun bir rapor ile açıklanmasını ifade etmektedir (Ergin, 2006, s. 13).

Bağımsız denetim, ilgi duyanların gereksinimlerini karşılamaya yönelik olarak gerçekleştirilen genel amaçlı bir faaliyettir. Mali tablolar, değişik beklentilere sahip kişi veya kuruluşlara sunulduğu için, denetimin tüm bu gruplar dikkate alınarak detaylı bir biçimde gerçekleştirilmesi ve sonuçlarının objektif bir biçimde incelenerek bir rapor vasıtasıyla bu kişi veya kuruluşlara aktarılması gerekmektedir (Çalış & Dal, 2013, s. 91).

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere, bağımsız denetimin ilgi alanını şirketin mali tabloları oluşturmaktadır. Bu mali tablolar ise (Usul, 2015, s. 15):

- Bilanço,
- Gelir tablosu,
- Nakit akım tablosu,
- Öz sermaye değişim tablosu ve
- Dipnotlar ve açıklayıcı bilgilerden oluşur.

### 2.2. Bağımsız Denetimin Tarafları

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin ikinci bölümü madde 7'ye göre denetimin taraflarını (KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, md. 7);

- Denetlenmekte olan taraf,

- Denetim faaliyetini gerçekleştiren taraf,
- Hedefteki kullanıcılar oluşturmaktadır.

### 2.3. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim olgusu, sanayi devrimine kadar devlet tarafından mali sorumluluk üstlenmiş kimselerin muhasebe kayıtlarını kontrol ederek gerçekleştirilmekteydi. Sanayi devrimiyle beraber, muhasebe sistemlerine ek olarak bağımsız denetim de hızlı bir şekilde gelişerek günümüze kadar gelmiştir. 20. yy.'a kadar olan sürece bakıldığı zaman; işletmelerde gerçekleştirilen denetimler muhasebe kayıtlarındaki hatalarla hileleri tespit etmeye yönelikken, 20. yy. ile beraber hatalarla hilelerin yanında mali tabloların da doğruluğu sorgulanmaya ve denetlenmeye başlandı. Hızlı bir şekilde gelişen söz konusu süreçte, mali tablo kullanıcılarının yani çeşitli çıkar gruplarındaki artışın da etkisi olmuştur (Doğan & Hilal, 2019, s. 73). Bağımsız denetimin tarihsel gelişimi "Bağımsız Denetimin Dünyada Gelişimi" ve "Bağımsız Denetimin Türkiye'de Gelişimi" olmak üzere iki başlık altında incelenecektir.

#### 2.3.1. Bağımsız Denetimin Dünyada Gelişimi

Muhasebe denetiminin nerede, ne zaman ve nasıl başladığıyla alakalı kesin bir kanıtla karşılaşılmamıştır. Ancak, genel olarak muhasebe denetimi tarihinin, ticari faaliyetlerin ve kamu maliyesinin tarihiyle başladığı konusunda yaygın bir fikir birliği mevcuttur (Türedi, 2007, s. 15). Buna göre, muhasebe denetiminin kökeni M.Ö. 3000'li yıllara kadar uzanabilmekte olup, yine bu dönemde Eski Roma ve Mısır gibi toplumlarda denetim ile alakalı uygulamalara denk gelindiğinden bazı kaynaklarda bahsedilmektedir (Haftacı, 2011, s. 1). Tarihsel kalıntılardan sağlanan bulgulara dayanarak Mezopotamya'da yaşamış pek çok krallıkta, tahıl ambarlarında sayım çalışmalarını yürütmek ve ambarlarda çalışan insanları kontrol etmekle görevli, krallıkça görevlendirilen katiplerin bulunduğu tespit edilmiştir. Elde edilen söz konusu bulgular, devlete ait uygulamaların denetimiyle kamuya ilişkin hesapların incelenmesinin temelini meydana getirmektedir (Karahan, 2020, s. 246). Bunlara ilave olarak 7. ve 12. yy. arasında İslam Medeniyetinin geliştiği tarihi süreçte, İslam halifeleri tarafından, özel veya kamu ayrımı yapılmaksızın muhasebe ve denetim yapılarının meydana getirildiğine dair yazılı kaynaklara rastlanmıştır (Bezirci & Karasioğlu, 2011, ss. 573-574).

Denetim faaliyetinin tarihi çok eskiye dayanmasına rağmen, ticari alanlarda uygulanması çok eski bir durum değildir. Denetim faaliyeti özellikle sanayi devrimi dönemine kadar ticari alanlarda sınırlı bir şekilde uygulanmıştır. Ancak, sanayi devrimi ile beraber (18. yüzyılın sonları), denetim faaliyetleri ticari alanlarda da uygulanmaya başlanmıştır (Kavut vd., 2009, s. 43).

Denetçi "auditor" terimi ilk kez 1289 yılında kullanılmıştır (Aktuğlu, 1996, s. 92). 1581 yılında ise Venedik'te profesyonel denetçiliğin ilk örgütü kurulmuştur (Selimoğlu vd., 2013, s. 3). İngiltere, denetçilik mesleğinin ilk doğduğu ülkedir. İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsünün (Institute of Chartered Accountanst of England and Wales), 1880 yılında beş yerel muhasebe birliğinin birleşmesi ile kurulduğu bilinmektedir. Daha sonra, 1900 yılında çıkarılan bir kanunla sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu gelmiş ve böylelikle İngiltere, kamu muhasebeciliği ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin doğduğu ilk yer olmuştur. Bu meslek mensuplarının yürüttüğü çalışmalar, denetim hizmetinin yanında mali danışmanlık, vergi danışmanlığı ve yönetim danışmanlığıdır (Şahin, 2010, s. 1).

ABD'de 1896 yılında meslek yasal bir statü kazanmıştır. ABD'de İngiliz yatırımcıların haklarını gözetmek amacıyla vücut bulan mesleğin gelişiminde (CPA-Certified Public Accountants) hükümet düzenlemeleri mühim bir etkiye sahip olmuştur (Çarıkçıoğlu, 1995, s. 1). ABD'de sertifikalı kamu muhasebecilerince (Certified Public Accountants-CPA'ler) denetlenen ilk mali tablo 1901'de yayınlanmıştır (Uzay vd., 2008, s. 2).

ABD'de bugünkü manada bağımsız denetim yaklaşımı 1930'larda başlamıştır. "Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi" (Examination of Financial Statement by Independent Public Accountants) adlı AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) komitesi 1936'da faaliyete geçmiştir. 1934 yılında ABD'de yürürlüğe girmiş olan Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act), halka açık şirketlerin muhasebe denetiminden geçmiş mali tablolarını düzenli bir şekilde yayınlamasını şart koşarak, bağımsız denetimin önemini vurgulamıştır (Uzay vd., 2009, s. 128).

İngiltere'den sonra denetçilik mesleğinin en köklü geçmişine sahip ülke Almanya'dır. Denetim fonksiyonu Fransa'da ise 1867 yılında kabul edilen "Companies Charter" yasasıyla faaliyete geçmiştir. Söz konusu yasa gereğince, bütün kamu şirketlerinin hesaplarının bir veya daha çok hesap kontrolörünce denetlenmesi gerekiyordu. Daha

sonraları çıkarılan yasalar ile denetçilerin nitelikleri saptanmış ve denetimin çerçevesi genişletilmiştir. Fransa'da 1966 yılında yayınlanan bir hükümet kararnamesi ile muhasebe ve denetim işlevleri birbirinden ayrılmıştır. Bağımsız denetimler yapmak üzere 1988 yılında bir dernek oluşturulmuştur. Yunanistan'da "Yeminli Muhasiplik Mesleği", 1955 yılında yasal bir statü kazanmıştır. Türkiye'deyse, mali piyasaların gelişimiyle beraber bağımsız denetim kavramı, 1987'den itibaren Türk mali sisteminde de düzenleyici kurumların ilgi odağı haline gelmiştir (Uzay vd., 2008, s. 2). Ayrıca, 1947'de Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" kabul edilmiştir. AICPA'nın yayınlamış olduğu söz konusu standartlar, pek çok ülkece kabul edilmiş ve çok az değişiklikle günümüze kadar gelmiştir (Gücenme, 2004, s. 31).

2001 yılı sonunda ABD'de, Enron adlı doğalgaz boru hattı şirketi ve 2002 yılında Worldcom adlı internet servis sağlayıcısının beklenmedik bir biçimde iflası, bağımsız denetim şirketlerine yönelik dikkatleri artırmıştır. Zira her iki şirketin de bilançoları ve gelir tabloları, bağımsız denetim kuruluşu Arthur Andersan tarafından denetlenmiş ve sözü edilen denetim firmasının, iflas eden şirketleri bağımsız bir biçimde denetlemediği ve etik kurallara uymadan danışmanlık hizmeti verdiği ortaya çıkmıştır. Bahsi geçen şirket ve hile kaynaklı muhasebe skandallarının ardından, ABD'de, kamu güvenini yeniden temin etmek ve bağımsız denetim kurallarını tekrar düzenlemek amacıyla 30 Temmuz 2002 tarihinde Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX) çıkarılmıştır (Yavuz, 2011, s. 149). Söz konusu düzenlemenin amacı, genel olarak teorik bilgi sürecinin doğruluğunu ve güvenilirliğini yükselterek yatırımcıyı korumak ve yasal denetim gerekliliklerini incelemektir (Temiz, 2019, s. 6). Sözü edilen kanunla, bilhassa bağımsız denetim alanında, denetçinin bağımsızlığına yönelik önemli düzenlemeler yapılmış ve sözü edilen konuya yönelik detaylı düzenleme gerçekleştirme yetkisi Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'na (Securities and Exchange Commission, SEC) verilmiştir (Dönmez vd., 2005, s. 55).

Denetimin tarihi gelişimi evresinde, denetim yaklaşımlarında ve bağımsız denetimle ilgilenen taraflarda farklılıklar yaşanmıştır. Denetimin ilk yıllarında ilgili taraflar işletme sahipleriyken, zamanla devlet, kredi verenler, sermaye piyasası yatırımcıları gibi öteki gruplar ile birlikte ilgili tarafların sayısında bir artış meydana gelmiştir. Denetim

uygulamalarında kullanılmakta olan yaklaşımlarsa zamanla aşağıdaki şekilde farklılık göstermiştir (Kardeş Selimoğlu vd., 2017, ss. 3-4):

- Sanayi devrimi öncesi ve sonrası, 1900'lü yıllara kadar belgelerin bütününün incelenmesine yönelik **"Belge Denetimi Yaklaşımı",**
- 1900-1930 döneminde finansal tabloların bir bütün şeklinde denetimine ilişkin, **"Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı",**
- 1930'lardan günümüze kadar devam eden ve işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini de esas alan **"Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı",**
- Günümüzdeki bilgi teknolojisi ve denetim alanındaki ilerlemelerle birlikte, faaliyet denetiminin ön plana çıkmasıyla, **"Yönetim Denetimi Yaklaşımı",**
- 2000'li yıllardan sonra ortaya çıkan büyük finansal skandalların bir sonucu olarak, "**Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı**" önem kazanmıştır.

### 2.3.2. Bağımsız Denetimin Türkiye'de Gelişimi

Bağımsız denetimin Türkiye'de tam olarak ne zaman başladığı net olmamakla beraber, Osmanlı Devlet İdaresi altındaki uygulamaların bağımsız bir yapıya egemen olduğu görülmektedir. Sözü edilen denetim mekanizması özellikle kamusal çıkarları korumak için uygulanmakta ve Osmanlı Şeriye Sicilleri, sözü edilen hususta bütün yetkiyi kadılara vermiştir. Kadılar, bu yetki aracılığıyla mesuliyetinde olan alanlarda uygulanan her türlü muhasebe işlemlerinin yapılmasından ve kontrol edilmesinden mesul tutulmuşlardır. Süre gelen zaman içinde mali ve idari alanlarda reformlar yapılmış ve 1838'de Maliye Nezareti kurulmuştur. Söz konusu gelişme ile beraber, denetim görevi şeri hükümlere bağlı olarak görev yapmakta olan kadıların elinden alınarak uzman müfettişlere devredilmiştir (Temiz, 2019, s. 6). Buradan anlaşılacağı üzere, Osmanlı İmparatorluğu'nda muhasebe sistemi, hükümetin mali idaresinin bir aracı şeklinde gelişim göstermiştir. Bundan dolayı, muhasebe denetimi mali denetim (kamu denetimi) niteliğindedir ve devlet gelirleriyle giderlerini izlemek için yapılmaktadır (Uzay vd., 2009, s. 130).

Muhasebe mesleğinde denetim boyutu mahkemeler nezdinde bilirkişilik faaliyetleriyle başlamaktadır. Muhasebede bilirkişilik faaliyeti Osmanlı Devleti'nin kuruluşundan bu yana devam eden geleneksel bir uygulamadır. Fakat fiili denetim, 1926-1934 yıllarında muhasebe mesleğinde serbest olarak çalışmakta olan, dürüstlüğüyle bilinen birtakım

meslek mensuplarına vergi yasalarına göre vergi denetimi yapmak üzere yetkilendirilmesiyle başlamaktadır (Bezirci & Karasioğlu, 2011, s. 576).

Büyük Buhran sonrasında özel şirketlerin sayısının çoğalması, bunların yerli ve yabancı kurumlar ile faaliyete geçmesi, şirket alanının genişlemesiyle işlem hacminin yükselmesi vb. etkiler neticesi olarak muhasebe bilimi karmaşık bir hal almış ve bunun sonucunda özel şirketlerin denetimi önemli hale gelmiştir. 20. y.y.'ın ikinci çeyreğinden itibaren yönetim yetersizliklerinden ve denetim başarısızlıklarından kaynaklanan şirket iflaslarının meydana gelmesi, denetime sadece vergi yönünden bakmakta olan kamusal denetim uygulamasının yetersiz olduğunu göstermiştir. Söz konusu hususun kesin neticesi olarak, özel işletmelerde yönetim denetimi uygulamasının yaygınlaştırılmasıyla denetimin bir meslek olarak yasal bir zemine bağlanması gerekli hale gelmiştir. Bu gerekliliği karşılamak amacıyla, Büyük Buhran sonrasında başlayan birçok adım neticesiz kalmış olsa da özel işletmelerin denetiminin sınırlarını ana hatlarıyla belirleyen Anonim Ortaklıkların Denetimine Ait Tüzük ve Teftiş Kurulu Tüzüğü 1972 yılında yayımlanmıştır ve 1989 yılına kadar sermaye şirketlerinin denetiminde temel kaynak olmuştur. Şöyle ki; bu dönemde özel işletmelerin denetimi kanuni düzenlemeyle değil, tüzükle düzenleniyordu (Uzay & Bayat, 2016, ss. 1504-1505).

Cumhuriyetin ilk yıllarında sermayenin neredeyse hiç olmaması, özel teşebbüsü engellemiştir. Bu sebeple, ekonomi devlet eliyle yürütülmüştür. Devlet hesaplarının denetlenmesi amacıyla 1862 yılında Divanı Muhasebat Devlet teşkilatının denetimini gerçekleştirmek için 1879 yılında Heyet-i Teftişiye-i Maliye oluşturulmuştur (Baklacıoğlu, 1992, s. 33).

Cumhuriyet devrinin ilk zamanlarında, 1920'li yıllarda, Türkiye'nin ekonomik koşulları çok zayıftı ve söz konusu husus çok uzun süre devam etti. Öte yandan, Türkiye'nin ekonomik hayatı üzerinde baskı yaratan devletçi yapı, seneler süresince özel sektörün gelişmesini negatif yönde etkilemiştir. Devletçi yapı nedeniyle, kamu kurumları hakkında kamuoyunun bilgilendirilmesi gerekli değildi. Kamu kuruluşlarında, ekonomik plan yapmakla sınırlı yönetimsel kararlar almak amacıyla muhasebe bilgileri kullanılmaktaydı. Bununla birlikte, muhasebe konusunda bağımsız denetime de ihtiyaç duyulmuyordu ve o zamanda iç bilgiyi temin eden işletmelerin sınırlı muhasebe sistemleri kullanılmaktaydı. Bu çerçevede, söz konusu unsurların, muhasebenin kurumsallaşması

ve Türkiye'de denetim mesleğini geciktirdiğini söyleyebiliriz (Sanlı & Özbirecikli, 2012, s. 2).

Ekonominin gelişimi, birtakım yabancı sermayeye sahip şirketlerin ihtiyaçlarını, muhasebe mesleğinde denetim yönünün gelişimini ön plana çıkarmıştır. Devlet kesiminde, devletin mali kuruluşlarını desteklemekte olan bir memur sınıfının oluşturulması, Maliye Bakanlığı namına denetim gerçekleştiren Maliyet Müfettişleri ve Kazanç ve Muamele Vergileri Hesap Mutahassıslığı'nın Hesap Uzmanları biçiminde tekrar yapılandırılmasıyla serbest çalışmakta olan muhasebe meslek mensuplarının mesleki yönden gelişimleri sonucunda denetim amaçlı mesleki teşkilatlanma gereksinimini gündeme getirmiştir. Söz konusu amaç ile mesleğin Fransa'da kullanılan unvanlarından birisi olan Expert Comptables'ın Türkçedeki anlamı olan Muhasebe Uzmanları unvanı seçilerek 1942'de "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" (TMUD) kurulmuştur. Hala aktif bulunan dernek, muhasebe mesleğinin gelişimi için çalışmalarını devam ettirmektedir (Bezirci & Karasioğlu, 2011, s. 576). Söz konusu dernek Uluslararası Muhasebe Standartlarını Türkçe'ye çevirmiş ve yayınlamıştır. Bu kıymetli adım, yaptırım etkisi olmadığı için bilimsel bir çalışma olmanın ötesine geçememiştir. Fakat dernek, demokratik bir sivil toplum örgütü olarak önemli bir görevi yerine getirmiştir. Ülkemizdeki birçok kişi, uluslararası muhasebe standartlarını ilk olarak bu çalışma ile tanımıştır (Üstünel, 2003, s. 3).

Türkiye'de muhasebe denetiminin gelişmesi, mesleğinin yasal bir statü kazanmasının yanında (Çarıkçıoğlu, 1995, s. 3):

1) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleriyle Standartlarının meydana getirilmesine,
2) Tek düzen hesap çerçevesi mali tablo hazırlamayla yayınlama ilkelerinin geliştirilmesine,
3) GKGDS'nın saptanmasına,
4) Mesleğin yerleşmesi ve geliştirilmesiyle alakalı düzenlemeleri gerçekleştirecek mesleki bir kuruluşun kurulmasına,
5) Meslek içindeki eğitimin yanında, üniversitelerde hem lisans hem de yüksek lisans seviyelerinde profesyonelleşmeye ilişkin eğitim biriminin oluşturulmasına ya da var olanların geliştirilmesine,
6) Muhasebe denetimini bir vergi denetimi şeklinde görmemeye,

7) Mali tabloların kamuya açık olması ve açık olan tabloların bağımsız denetçiler tarafından onaylanmış olması zorunluluğu getirilmiştir.

Türkiye'de bağımsız dış denetim mesleğinin başlamasında ve gelişiminde en önemli faktör, finansal piyasalarda çalışan bankayla öteki finansal kurumların talepleri olmuştur. 1960'ların ortalarından başlayarak finansal piyasalarda çalışmakta olan bankalarla yurtdışından kaynak temin eden kurumlar, finansal tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya başlamış olup, 1970'li yıllardan itibaren de uluslararası bağımsız denetim işletmelerinin Türkiye'deki üye firmalarının bağımsız denetim çalışmalarına başladıkları gözlemlenmiştir (Selimoğlu vd., 2014, s. 30).

Muhasebe uygulamalarıyla ilgili zengin bir birikime sahip olan ülkemizde, muhasebe meslek yasasıyla alakalı faaliyetler 1932'de başlamıştır. Seneler süresince ara ara gündeme gelmiş olsa da yasal düzenleme 13 Haziran 1989 tarihinde 20194 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasasıyla uygulamaya konulmuştur. Yasaya göre, muhasebe mesleğini sürdürenler üç gruba ayrılmakta olup, mesleği yapacak ve denetim vazifesini sürdürecek meslek üyeleri tanımlanmıştır. Buna göre, denetim görevi yalnızca Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanlarına sahip meslek üyelerince yerine getirilmektedir. İlerleyen senelerde piyasalardaki rekabeti düzenlemek üzere Rekabet Kurulu, bankacılık sisteminin düzenlenmesi ve denetlenmesi üzere Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), enerji piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmesi üzere Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) kurulmuştur. Sigorta şirketlerine yönelik olarak düzenleme, gözetimle denetim yetkisiyse hala Hazine Müsteşarlığınca sürdürülmektedir (Selimoğlu vd., 2014, ss. 30-31).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Kurumu (KGK), 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuş olup, bütün çalışmaların düzenlenmesiyle denetlenmesinde tek yetkili kurum olmuştur (Doğan & Hilal, 2019, s. 29).

### 2.4. Bağımsız Denetimin Önemi ve Gerekliliği

Toplumu meydana getiren kişiler ya da kurumlar, işletmeler ile çeşitli sebeplerle yakından ilgilenirler. "İşletme Paydaşları" olarak adlandırabileceğimiz farklı menfaat grupları, kendi çıkarları doğrultusunda işletmeyle alakalı olarak farklı kararlar almak durumundadırlar (Bozkurt, 1998, s. 19). Kuşkusuz, amaçlara uygun ve tutarlı kararlar

alabilmek için faydalanılacak olan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekir (Sağlar & Tuan, 2009, s. 349). Kaynakların etkin kullanılmasını engelleyen güvenilir olmayan bilgi, toplumla karar alıcının kendisine zarar vermektedir (Güredin, 2010, s. 4).

Karar alıcılar olan işletme ilgilileri, yararlanacağı bilgiye birinci derece kaynaktan ulaşması çok zordur. Söz konusu bilgi başka kaynaklardan elde edildiği vakit ise, hata ya da hile yoluyla yanlış bildirilmesi ihtimali artar. Karar alıcıyla bilgiyi aktaran arasında çıkar çatışması olduğu vakit, aktarılan bilginin yanıltıcı olma riski ortaya çıkar.

Bilgi riski, iş riski kararının alındığı bilginin yanlış olma olasılığını yansıtır (Arens vd., 2012, s. 6). Bu riskin nedenleri ise şunlardır (Kardeş Selimoğlu vd., 2017, s. 4):

- Bilgiden uzak olma,
- Bilgi sağlayıcısının yanlı olması,
- Büyük hacimli veri,
- Karmaşık muhasebe işlemleri.

Bilgi talebinde bulunanların bu riske yönelik yapabileceği üç şey mevcuttur (Selimoğlu vd., 2014, s. 2):

a) İstemiş olduğu bilgiyi bizzat elde edip gözden geçirmek,

b) Karşısında bulunanlara güvenerek risk almak veya daha yaygın bir seçim olan,

c) Bağımsız denetim görüşünü tercih etmektir.

Enron, Sunbean, Worldcom gibi büyük şirketlerde meydana gelen finansal raporlamayla ilgili skandallar, modern ekonomimizin ne kadar kırılgan olduğunu ve denetim görevlerinin etkin bir şekilde yerine getirilmemesinin ne gibi neticelere sebep olabileceğini göstermiştir. Çoğu insanın, uluslararası borsalarda işlem gören şirketlere yatırım yaparken güvenilir finansal bilgilere güvendiği günümüz modern ekonomisinde, denetimin gerekliliği daha da belirgin bir hal almıştır (Sulanjaku & Shingjergji, 2015, s. 223). Dolayısıyla, yapılan açıklamalar ışığında, doğruluğu ve güvenilirliği olmayan bilgi riskini mümkün olduğunca azaltmak için kullanılan en temel güvence mekanizması bağımsız denetimdir. Günümüzde halen bu mekanizmanın yerini alabilecek başka bir mekanizma bulunmamaktadır (Oktay, 2013, s. 44). Bu şekilde gerçekleştirilecek denetim neticesinde, bilgilerin güvenilir olduğu kabul edilmektedir (Kaval, 2008, s. 7).

Bağımsız denetimi gerektiren nedenler şu şekilde sıralanabilir (Öztürk, 2018, s. 9):

- Menfaat uyuşmazlığı,
- Muhasebe sisteminin karışıklığı,
- Finansal tablo kullanıcılarının sayısının ve etkinliğinin artması ve güvenilir bilgi ihtiyacı,
- Maliyetle zaman kaybı,
- Bilgi edinme konusunda yaşanan zorluklar,
- Hukuki zorunluluklar,
- Öteki nedenler.

### 2.5. Bağımsız Denetimin Amacı

Bağımsız denetimin amacı, mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğiyle, bu konu hakkındaki hukuki düzenlemelere uygunluğuyla muhasebe kayıtlarının doğruluğu hakkında pay sahiplerine tarafsızca bir görüş hazırlamaktır (Esendemir, 2011, s. 3891).

Bağımsız denetim, mali tablolar ve öteki mali bilgiler dahil olmak üzere denetime ait konuların saptanmış bir kritere uygunluğu konusunda Türkiye Denetim Standartları (TDS) kapsamında kullanıcılara güvence temin edecek bir görüş oluşturulması amacıyla gerçekleştirilir (KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, md. 5). Başka bir ifadeyle, bağımsız (dış denetim) denetimin temel amacı; şirketlerin faaliyet ve mali durumlarının, görevli bağımsız denetçilerin incelemeyle değerlendirmelerinin neticesinde gerçeğe uygun olup olmadığı hususunda denetim gerçekleştirilmesi ve bilgi kullanıcılarının doğru olarak bilgilendirilmesidir (Bağatır, 2019, s. 123).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında X Seri Numaralı 22 No'lu Tebliğin Birinci Kısmının 3. Maddesine göre bağımsız denetimin amacı şu şekilde ifade edilmektedir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ m.3, 2022):

- Finansal tabloların, finansal raporlama standartları çerçevesinde, bir şirketin finansal durumuyla faaliyet sonuçlarını bütün önemli yönleri ile gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı hususunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

- Bağımsız denetçi tarafından bildirilen görüş, finansal tabloların güvenirlik düzeyini artırmakla birlikte, söz konusu görüş, finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan şirketin gelecekteki durumuna ve şirket yönetiminin şirket faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde yönettiği hakkında bilgi sağlamış olduğu biçiminde değerlendirilmez.

Bağımsız denetimin en önemli amaçlarından biri de piyasada bir güven ortamı yaratmaktır. Bu sebeple, hazırlanmış olan mali tabloların denetçilerce dikkatli bir şekilde analizinin yapılması gerekir. Ayrıca, mali tablolara olan güvenirliğin sağlanması için mali tablo hazırlama sürecinin de etkin bir şekilde yürütülmesi gerekir. Söz konusu sorumluluk tamamıyla müşteri işletmeye aittir ve sağlam bir kuramsal yönetim sistemi oluşturularak gerçekleştirilebilir (Acar vd., 2011, s. 278).

Yukarıda anlatılanlar çerçevesinde, bağımsız denetimin amaçlarını kısaca aşağıdaki maddeler halinde sıralamak mümkündür (Haftacı, 2011, s. 9):

- Finansal tablolar hakkında bir görüşe ulaşmak,
- Hatalarla hileleri belirlemek,
- Hatalarla hileleri engellemek,
- Denetimde bulunulan kuruluşun yönetimine tavsiyelerde bulunmak.

## 2.6. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetim, toplumda yer alan farklı sosyal gruplara çeşitli yararlar sağlar ve ekonomik hayatı düzenler. Bağımsız denetimin uygulama hayatına sağlamış olduğu yararlar (Güredin, 1983, s. 21):

- Denetlenen işletmeye sağlanan yararlar,
- İş hayatının diğer üyelerine sağlanan yararlar,
- Kamu kuruluşlarına sağlanan yararlar

olarak üç başlıkta sınıflandırılabilir.

### 2.6.1. Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar

Bağımsız denetimin, denetlenen işletme için sağlamış olduğu yararlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Duman, 2001, ss. 25-26):

- Bağımsız denetim, mali tabloların güvenilir olma durumunu yükseltir,
- Şirket yönetimiyle çalışanların dolandırıcılığa yönelik eğilimlerini azaltır,
- Denetlenmiş olan mali tablolar, devlet kurumlarına sunulan mali rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturdukları için, bu bildirimlerin güvenilirliği artacak ve böylelikle devlet tarafından gerçekleştirilebilecek bir vergi denetiminin gerçekleştirilme ihtimali azalacaktır,
- Denetlenmiş mali tablolar, kredi imkanlarının genişlemesini sağlar,
- Bağımsız denetim, denetimde bulunulan şirketin muhasebe kayıtlarında yer alan maddi hatalarla hileleri belirler ve böylelikle gelir ve giderlerin doğru bir şekilde sunulmasını sağlamaya yardımcı olur,
- Bağımsız denetim, holding kuruluşlarında şirket politikalarıyla prosedürlerine bütün topluluk içinde uyulduğuna dair bilgiyle güvence verir.

### 2.6.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar

Bağımsız denetimin, iş hayatının diğer üyelerine sağlamış olduğu yararlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Güredin, 1983, s. 22; www.muhasebesitesi.com/, 2022):

- Kredi sağlayan kuruluşlara krediyle alakalı kararlarında destek sağlar,
- Küçük birikimleri olan yatırımcılara yatırım kararlarıyla ilgili yol gösterir,
- Ücretler ve sosyal yardımlar ile ilgili pazarlık konusunda hem işverenlere hem de işçi sendikalarına nesnel bilgi sağlamak suretiyle yardımcı olur,
- Bir iş yerinin satışı veya farklı bir iş yeriyle birleşmesi durumunda hem alıcıya hem de satıcıya nesnel ve güvenilir bilgi sağlar,
- İşletmeyle ilgili taraflara, bilhassa işletmeyle iş ilişkisi içerisindeki müşterilere, denetimi gerçekleştirilen işletmeye ilişkin karlılık, faaliyet verimliliği ve finansal yapı gibi hususlarda güvenilir bilgi sunar.

### 2.6.3. Kamu Kuruluşlarına Sağlanan Yararlar

Bağımsız denetimin, kamu kuruluşlarına sağlamış olduğu yararlar aşağıdaki şekilde açıklanabilir (Yazıcı vd., 2020, ss. 144-145):

- Denetlenen finansal tablolara istinaden düzenlenen vergi beyannamelerine ve mali raporlara daha fazla güven duyulmasına katkıda bulunur,
- Faaliyetlerinde kamu yararı gözeten kurumların finansal tablolarının bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi durumunda, devlet kurumlarının söz konusu kurumlarda gerçekleştirecekleri denetim faaliyetinin kapsamı daraltılır, özel ve detaylı denetim çalışmalarına gereksinim ortadan kalkar,
- Borçluluk ve iflas durumlarında, vekalet ve ortaklık sözleşmeleri hazırlanma sürecinde, denetlenen finansal tablolar yasal mercilere tarafsız ve güvenilir bilgi temin eder,
- Şirketlerin finansal ve finansal olmayan verilerinin bağımsız denetimlerle güvenilir hale getirilmesi, ülkenin işletme portföyünün gerçekçi bir yaklaşımla belirlenmesine yardımcı olur. Böylece daha gerçekçi kamu iktisadi planları ve performans değerlendirmeleri yapılması ve bunların başarıyla uygulanması mümkün olur. Zira işletme envanteri ve/veya bu envantere yönelik eksikliklerle ilgili geliştirilebilecek teşvik politikaları bu şekilde daha başarılı ve verimli olacaktır.

### 2.7. Bağımsız Denetim Standartları

Denetim, uygunluk, doğruluk ve rasyonellik sorgulaması olduğu için, denetim çalışmasının kendisinin de kaliteyle güvenirlik sorgulamasının yapılması bir gerekliliktir. Denetimde kaliteyle güvenirliğin güvencesiyse, denetim çalışmasının önceden saptanmış kriterlere uygunluğuna bağlıdır. Bu tespit bizi denetçinin niteliklerine ve genel denetim sürecine ilişkin denetim standartlarına götürür (Gücenme, 2004, s. 31).

Denetim standartları, özü gereği, gerçekleştirilen işin kalitesine yönelik bir dizi kriterler bütünü olup hem kişisel özellikleri bakımından denetçiyi hem de en başından en sonuna kadar bütün denetim sürecini içerir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013, s. 22).

Denetim standartları, denetçilerin mesleki sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olan ve denetçiye denetim çalışmalarında yol gösteren genel ilkeleri ifade etmektedir. Gerçekleştirilen denetim çalışmasının uygun ve geçerli sayılabilmesi için denetçinin söz konusu ilkelerden kesinlikle sapmaması lazımdır (Erol & Aslan, 2017, s. 75).

Kısacası denetim standartları; "Kanunlar ya da meslek örgütlerince konulmuş olup, meslek mensuplarınca kabul edilen ve denetim uygulamalarının niteliğini ölçen kaideler"

biçiminde açıklanabilir (Türedi, 2007, s. 48). Şayet gerçekleştirilen denetim çalışmasına ilişkin nitelikler bu standartları karşılamıyorsa, gerçekleştirilen denetimin yetersiz ve güvensiz olduğu kabul edilecektir. Ancak, standartlara uygun olarak gerçekleştirilen bir denetim çalışması güvenilir olarak değerlendirilmektedir (Usul, 2015, s. 37).

Denetim mesleğine yön veren standartlarla düzenlemeler genel olarak ikiye ayrılır. Bunlardan birincisi "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)", ikincisiyse "Uluslararası Denetim Standartları (UDS)" dır. GKGDS'ler genel taslağı ifade ederken, UDS'ler alt ilkelerle uygulamaları içermektedir (Ergin, 2006, s. 23).

### 2.7.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), denetim faaliyetlerinin kimlerce, nasıl ve hangi şekilde gerçekleştirileceğini ve sonuçlarının nasıl rapor edileceğini belirleyen ilkeler ve kurallardır (Kaval, 2008, s. 50).

Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından ilk olarak 1947 yılında geliştirilen GKGDS, zaman içinde yayılarak pek çok ülkede benimsenmiştir (Akçay & Bilen, 2018, s. 232). Söz konusu standartlar 1972'den sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standarts of Board) tarafından gözden geçirilmiş ve SAS (Statement on Auditing Standarts- Denetim Standartları Açıklamaları) adıyla yeniden yayınlanmıştır (Dönmez & Ersoy, 2006, s. 72). Bunlar, 1947 yılında yayınlanmış olan standartların yorumlarıdır ve denetim uygulama yöntemlerinde değişimler olmasına karşın, bu standartlar az bir değişime uğrayıp bugüne kadar gelmiştir (Sevim vd., 2006, ss. 46-47). Bu standartlar, genellikle denetimin kaliteli olmasının çerçevesiyle içeriğini saptar. Bu yönden, yüksek kaliteli ve güvenilir bir denetim faaliyeti, GKGDS'na uygun olduğu koşulda hedefine varmış sayılır (Tuan, 2009, ss. 6-7).

Genel kabul görmüş denetim standartlarının temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gülten, 2015, s. 252):

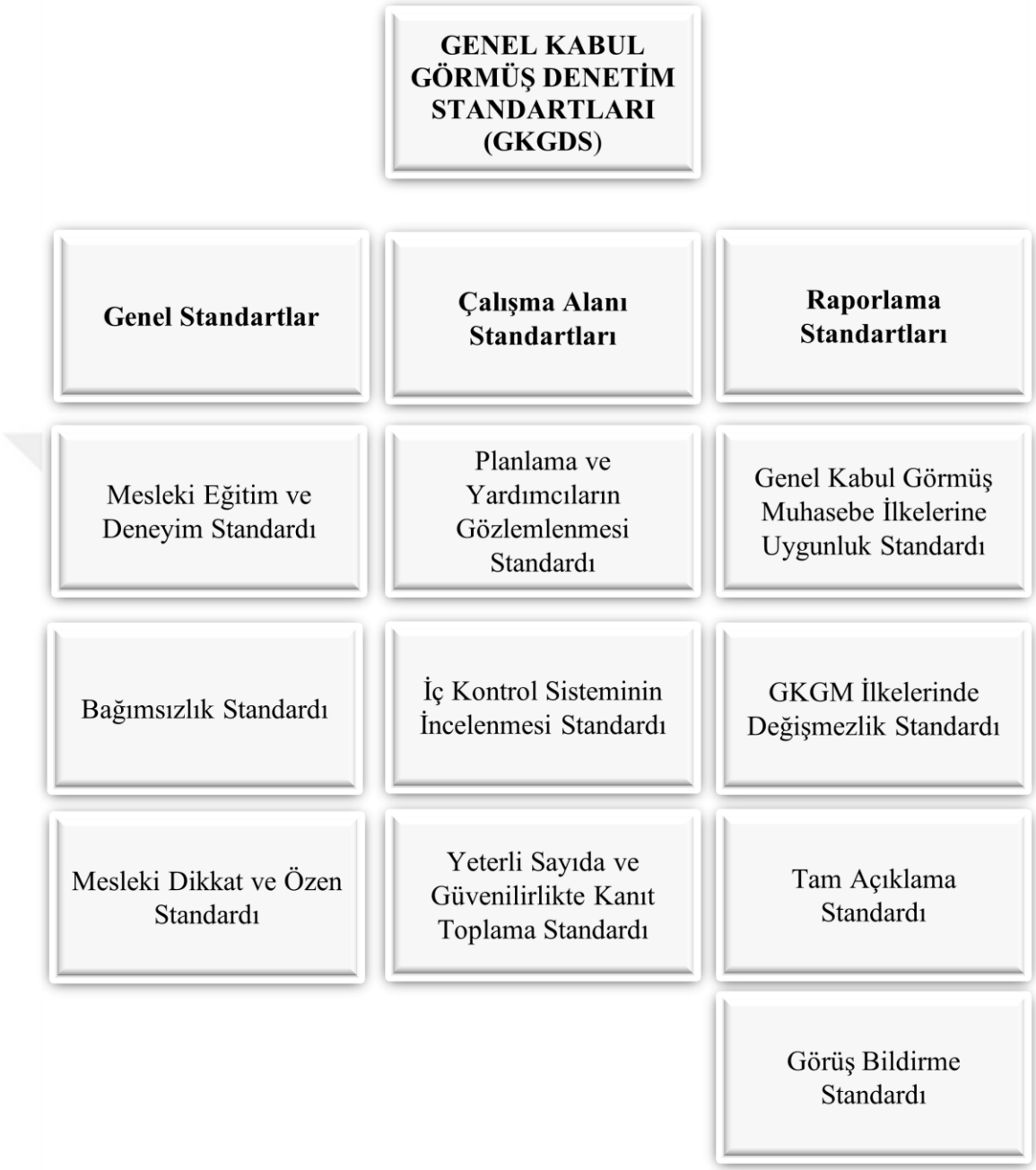
- Standartlar, denetim faaliyetlerinin niteliğini yüksek seviyede tutmak amacıyla meydana getirilmiş bir dizi ilkedir,
- Standartlar, denetçinin niteliklerini, yükümlülüklerini ve yerine getirmeleri gerekli olan işleri genel seviyede saptayan kurallar bütünüdür,

- Standartlar, denetçiyi yönlendiren kılavuz niteliğinde olup, kısıtlayıcı bir özelliğe sahip değillerdir. Denetim faaliyetlerinde uyulması gerekli olan asgari standartlar olma özelliğini taşırlar.

GKGDS, bir denetim faaliyetinde en azından genel hatları ile nelerin yapılması gerektiği konusunda rehberlik eden bir işlevi yerine getirir. Ancak bu standartlar, neyin, ne zaman, ne ölçüde ve ne şekilde yapılması gerektiğiyle ilgili konulara girmez; bunların belirlenmesini denetçiye bırakmıştır (Kardeş Selimoğlu vd., 2017, s. 68).

AICPA tarafından kabul edilmiş olan GKGDS, on farklı standardı kapsayan üç ayrı grup altında toplanmaktadır.

**Şekil 2.1.** *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları*




**Kaynak:** Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., & Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız denetim (Türkiye denetim standartlarıyla uyumlaştırılmış)* (2. basım). Nobel Akademik Yayıncılık, s. 68.

### 2.7.1.1. Genel Standartlar

Genel kabul görmüş denetim standartlarının ilk grubunu genel standartlar oluşturmaktadır. Genel standartlar, denetçilerin davranışları, karakterleri ve mesleki eğitimleri ile alakalı ilkeleri içerir. Bu yönden, bu standartlar kişisel standartlar şeklinde de adlandırılır (Dağlı, 2019, s. 36).

Genel standartlar, mesleki eğitim ve deneyim standardı, bağımsızlık standardı ve mesleki dikkat ve özen standardı olmak üzere üç ana başlık altında ele alınabilir.

#### 2.7.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Mesleki eğitim ve deneyim standardı, denetçinin denetçi olaraktan çalışabilmesi için resmi eğitimin yanı sıra deneyim yoluyla da yeterlilik sahibi olmasını gerekli kılmaktadır (Carmichael & Willingham, 1989, s. 13). Dolayısıyla, denetim çalışmasının kendinden beklenen sonuçları ortaya çıkarabilmesi; denetim çalışmasının sonucunda hazırlanmış olan raporların bilgi kullanıcılarınca güvenilir ve doğru bir belge şeklinde algılanabilmesi için kesinlikle gereken teknik eğitimle yeteneğe sahip uzmanlarca gerçekleşmesi gerekir (Aydoğan, 2016, ss. 777-778).

Denetçilik mesleğine adım atmak için ilk gereken, lisans eğitimi almaktır. Söz konusu eğitimde denetçi adayı, genel işletme eğitimiyle birlikte, üst düzeyde muhasebeyle denetim anlayışı sağlayacak bir eğitim aşamasından geçmelidir. Bundan başka matematik, istatistik, modern denetim anlayışı ve bilgisayar uygulamaları konularında yeterli bilgi birikimine sahip olunması önemlidir. İlk aşamanın tamamlanmasıyla birlikte deneyim edinme süreci başlar. Denetçilik mesleğinde başarılı olabilmek için yeterli deneyime sahip olunması gerekmektedir. Bu deneyim süreci, uygulamada belirli bir süre boyunca denetim yardımcılığı yapılması ve gerekli sınavları geçme şeklinde gerçekleşir (Bozkurt, 1998, s. 37). Öte yandan, mesleğin içine giren uzman bir kişinin, günün gelişmekte olan koşullarını ve alakalı yeni yayınları dikkatle takip etmesi ve bunların uygulayıcısı olması gerekmektedir. Ayrıca, yasalardaki değişiklikleri de gün be gün takip etmek gerekmektedir (Selimoğlu vd., 2014, s. 14).

#### 2.7.1.1.2. Bağımsızlık Standardı

Bu standarda göre, denetçilerin müşterilerine karşı sorumluluklarının yanında kamuya yönelik, kaliteli ve güvenilir bir denetim faaliyeti gerçekleştirme yükümlülükleri vardır. Denetçi ya da denetçiler, gerçekleştirdikleri işle alakalı bütün konularda bağımsız olarak düşünme mantığında olmalı, denetimi yapılan işletmeyle ilişkili kişilerin etkisinde kalmadan denetim sırasında bağımsız hareket edebilmelidir (Kutukız & Öncü, 2009, s. 133). Denetçi, bu standarda gerekli olan önemi gösterdiği sürece, bağımsız denetimdeki güvenilirlikte yükselecektir (Dönmez vd., 2005, s. 55).

Bağımsızlık standardına uyabilmek için, denetçinin gerçekte ve görünüşte bağımsız olması gerekir. Gerçekte bağımsızlık, denetçinin denetim vazifesini yerine getirirken dürüst ve tarafsız davranması anlamına gelir. Dürüstlük, mesleğin gerektirmiş olduğu dikkatle özenin gösterilmesiyle bilgi kullanıcılarını yanıltıya düşürmemektir. Tarafsızlıksa, denetçinin belli bir etkiye maruz kalmadan, kendi kararını kendisinin vermesidir. Görünüşte bağımsız olabilmek için, denetçi dürüst ve tarafsız davranmamasına neden olabilecek müşteri ilişkilerinden kaçınmalıdır (Kepekçi, 2000, s. 16).

Bütün devletler kendi düzenlemeleriyle denetçilerinin bağımsız oluşunu sağlamaya çalışır. Bir zihniyet olarak bağımsızlığa sahip olabilme niteliğini sağlamak, işin güç kısmıdır. Bu da, mesleğe giriş yapacak kişilerin ahlaki ve diğer yönlerden temiz bir geçmişe sahip olmasının zorunlu kılınmasıyla sağlanabilir. Şekil yönünden bağımsızlığı sağlamak ve korumak için farklı kurallar meydana getirilmektedir. Bunlar ile alakalı birkaç örneğe aşağıda yer verilmiştir (Bozkurt, 1998, s. 38):

- Denetçi, denetimde bulunduğu şirketin ortağı olması halinde bağımsızlık bozulmaktadır,
- Denetçinin, denetimde bulunulan şirketin ortakları ya da yöneticileriyle yakın akrabalığının bulunması durumunda bağımsızlık bozulmaktadır,
- Denetçiyle denetimde bulunulan şirket arasında iş ilişkisinin mevcut olması, bağımsızlık üzerinde bozucu etkiye neden olmaktadır,
- Denetçinin denetimde bulunduğu şirketten ya da yöneticilerinden borç alışverişi içerisinde bulunması, bağımsızlığa etki etmektedir,
- Denetçinin denetimde bulunduğu şirkete eş zamanlı olarak muhasebe hizmeti de sağlaması, bağımsızlığın azalmasına neden olacaktır.

#### 2.7.1.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Mesleki dikkat ve özen standardı, denetçilerin denetimleri tam bir dikkatle ve gereken özeni göstererek yürütmesini gerektirir. Bu, denetçinin vazifesini şevk ile yerine getirmesi ve beklenmedik durumlarla karşılaşabileceği zamanlarda her zaman hazır olması gerektiğini ifade eder. Bunun içinde de denetçi, denetleyeceği kurumun yapısını bilmeden ve iç kontrol mekanizmasını gözlemlemeden denetimi planlamamalı, planını

eksiksiz ve hata olmadan uygulamalı ve raporunda bildireceği görüşünü mutlaka delillere dayandırmalıdır (Selimoğlu vd., 2013, s. 10).

Denetim uygulamalarında, denetçilerin mesleki dikkat ve özeninden; denetim işinin alınmasından, denetimin kapsam ve zamanının planlanmasına, delillerin elde edilmesinden, denetim raporunun hazırlanmasına ve denetlenen işletmeyle alakalı birtakım ticari sırların saklı tutulmasına kadar, denetim uygulamalarının bütün evresinde denetim standartlarına uyulması anlaşılmalıdır (Çömlekçi vd., 2004, s. 19). Denetçi, denetim çalışmasının bütün evresinde çalışma alanı standartlarına, raporlama standartlarına, yayınlanmış olan kanunlara, yönetmeliklere ve tebliğlere tam olarak uyuyorsa, gereken mesleki dikkat ve özeni gösterdiği anlamına gelir (Sevim, 1990, s. 200).

Denetçi, bağımsız ve uzman bir kişi olmasına rağmen, denetim çalışmalarında mesleğin gerektirmiş olduğu dikkat ve özeni göstermediği sürece, bildirmiş olduğu görüşün hiçbir kıymeti olmamakla birlikte, bu görüşe güvenerek hatalı kararlar alan ve zarara uğrayan bilgi kullanıcılarına karşı da sorumlu olacaktır (Kepekçi, 1998, s. 17). Başka bir ifadeyle, denetim faaliyeti esnasında gereken dikkat ve özeni göstermemek, denetimin güvenilirliği ve kalitesi üzerinde negatif bir etki yaratacaktır (Sevim vd., 2006, s. 50).

#### 2.7.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetim çalışmalarının nasıl sürdürülmesi gerektiği ile alakalı standartları oluşturmaktadır. Bu standartlar, bir denetçinin bir denetim çalışması içerisinde asgari olarak yapması gereken çalışmaları saptamıştır (Yılancı vd., 2016, s. 26). Bir başka deyişle ifade etmek gerekirse, çalışma alanı standartları genel standartlara kıyasla daha spesifiktir ve denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne varmada ve bu görüşe varmasına yardımcı olacak delilleri elde etmede yardımda bulunan standartlardır (Yavuz & Özbay, 2020, s. 135).

Çalışma alanı standartları, planlama ve yardımcıların gözlemlenmesi standardı, iç kontrol sisteminin incelenmesi standardı ve yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıt toplama standardı olarak üç ana başlıkta sınıflandırılabilir.

##### 2.7.1.2.1. Planlanma ve Yardımcıların Gözlemlenmesi Standardı

Çalışma alanı standartlarının birincisini, planlama ve gözetim ile alakalı standart meydana getirmektedir. Planlama ve yardımcıların gözlemlenmesi standardına göre,

denetçi gerçekleştireceği denetim işini planlamalı ve bu çalışma esnasında kendisine yardımda bulunan denetçi veya denetçiler mevcutsa, onları da gözetim altında tutmalıdır (Türedi, 2007, s. 55).

Bağımsız denetim çalışmaları etkili bir şekilde planlanmalıdır. Etkili planlama ile denetim çalışmasının doğru olarak yönlendirilmesi, işle zaman tasarrufu sağlanması, bağımsız denetimin amacına ulaşabilmesi için gerekli olan çalışmaların planlı ve programlı bir biçimde sürdürülmesi kastedilir (Haftacı, 2011, s. 25).

Denetçi, denetim faaliyetini gerçekleştireceği kuruluş ve faaliyet göstermiş olduğu endüstri hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Uygun bir denetim planının yapılabilmesi için müşteri işletmenin organizasyon yapısı, bulunduğu yer, üretilen mal ya da hizmetlerin özellikleri, mali yapısı, iş ilişkisinde bulunduğu üçüncü taraflar gibi pek çok hususta bilgi elde edilmelidir. Denetçi, sözü edilen hususlar hakkında bilgiye sahip olduktan sonra GKGDS'nın öngördüğü nitelikte bir denetim yürütmek için uygun bir denetim planı hazırlar (Güredin, 1983, s. 38).

Denetçi tarafından düzenlenen denetim planında aşağıda sayılan unsurların yer alması gerekmektedir (Bozkurt, 1998, ss. 39-40):

- Uygulanacak denetim politikalarıyla prosedürleri,
- Elde edilmiş olan bilgilere dayanarak düzenlenen denetim programları,
- Uygun özellikleri barındıran kimselerden meydana gelen denetim ekibi,
- Denetim faaliyetlerinin zamanlamasıyla zaman bütçesi,
- Şirketin iç denetçisinden faydalanma biçimi,
- İhtiyaç duyulduğunda uzmanlığına başvurulabilecek kişiler.

#### 2.7.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Standardı

Denetim çalışmasının denetçiler yönünden en önemli alanlarından birisi, şirketin iç kontrol sistemidir. İç kontrol; yönetimce meydana getirilen finansal raporlamanın güvenilirliğini, yasa ve düzenlemelere uygunluğunu, faaliyetlerin etkinliğiyle verimliliğini sağlamaya yönelik bir süreçtir (Erdoğan vd., 2014, s. 13).

Denetçinin, şirkette mevcut olan iç kontrol sistemini, yeterli nitelikte ve nicelikte kontrol, yöntem ve prosedürlerinden meydana gelip gelmediği ve sistemin etkin bir şekilde işleyip

işlemediği yönünden incelemesi ve bu inceleme sonucuna göre sistemi doğru ve güvenilir bilgi üretip raporlaması yönünden değerlemesi gerekmektedir. Bu şekilde denetçinin iç kontrol sisteminin zayıf ve güçlü olduğu alanlara göre denetim işlemlerinin sayısıyla kapsamını saptama imkânı doğar (Selimoğlu vd., 2013, s. 11).

Denetimi gerçekleştirilen işletmelerde, muhasebe sistemleriyle alakalı etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması, hazırlanan finansal raporların doğruluğuyla güvenirliğini artırmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği, denetime konu olan veri ve bilgilerin güvenirliğinin ve denetimin kapsamının belirlenmesinde önem taşır. İç kontrol sisteminin düzgün olarak işlemesi, mali tabloların yanlış olması riskini düşürecek, riskin düşmesiyse denetim görüşüne ulaşırken gereksinim duyulacak delillerin sayıyla kapsamının daralmasına yol açacaktır (Kavut vd., 2009, s. 72).

İç kontrol sisteminin güvenirliği (Güçlü, 2005, s. 17);

- İç denetçilere sağlanan bağımsızlığın ölçüsü,
- İç denetçilerin sahip olduğu yetkilerle ölçülmesi mümkündür.

#### 2.7.1.2.3. Yeterli Sayıda ve Güvenilirlikte Kanıt Toplama Standardı

Denetçiler, inceledikleri şirketle alakalı denetim programının yürütülmesi esnasında belli denetim tekniklerini kullanarak yeterince güvenilir denetim delili elde eder ve bu delilleri değerlendirerek şirket hakkında bir görüş oluştururlar (Kavut vd., 2009, ss. 72-73).

İşletme ile ilgili bilgi toplamak isteyen denetçi genel olarak iki çeşit kanıt kullanmaktadır. Birincisi, muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlardır ve bu kanıtlara yevmiye kayıtları, çekler, muavin defter kayıtları ve maliyet dağıtımı hesaplamalarını gösteren çalışma kağıtları örnek olarak verilebilir. Muhasebe sisteminden elde edilen denetim kanıtları, denetçi görüşünün meydana getirilmesinde önemli bir rol oynamasına rağmen yeterli değildir. Bu yönden denetçi, muhasebe sisteminden elde ettiği bilgileri destekleyici denetim kanıtlarını toplayarak görüşünü oluşturmalıdır. Destekleyici kanıt örnekleri olarak, toplantı tutanakları, doğrulamalar ve gözlemler gösterilebilir (Şirin, 2006, s. 25).

Standart, her denetim için kanıtların toplanması koşulunu şart koşarken; söz konusu kanıtların türü, toplanma şekli, sayısı ve hangi kanıtların geçerli sayılacağına müdahale etmemekte; bu söylenenleri denetçinin kararına bırakmaktadır (Çömlekçi, 2001, s. 41). Ancak, denetçi tarafından toplanan kanıtlar yeterli sayıyla kalitede olmalıdır. Bu

bağlamda, toplanmış olan kanıtların özellikleriyse şu şekilde sıralanabilir (Güçlü, 2005, s. 17):

- Geçerli olmalıdır. Yasal olarak kanıt özelliğini barındırmalıdır,
- Objektif olmalı,
- Denetlenen dönemin zaman dilimi ile eşleşmelidir,
- Sürekli olmalıdır. Tek bir olay veya belge değil, sürekli bir belge niteliğini taşımalıdır.

#### 2.7.1.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim raporu hazırlanırken uyulması gerekli olan temel ilkeleri ifade etmektedir. Denetim uygulamalarına yön veren kanuni düzenlemelerde ya da meslek kuruluşlarının tebliğlerinde bulunan bu standartlara denetçilerin uyması mecburidir (Gürbüz, 1995, s. 221). Toplum içinde iletişimin ve bununla ilgili olarak ortak bir dilin kullanılmasının zor oluşu, raporlama standartlarının genel standartlarla çalışma alanı standartlarına kıyasla oldukça mutlak ve spesifik olmalarını gerektirmektedir (Başpınar, 2005, s. 57).

Raporlama standartları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı, tam açıklama standardı ve görüş bildirme standardı olmak üzere dört ana başlık altında sınıflandırılabilir.

##### 2.7.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Raporlama standartlarından ilki, yayınlanmış olan mali tabloların GKGMİ ile uyum içerisinde hazırlandığının açık bir şekilde belirtilmesini emreder (Çalgan vd., 2008, s. 41). Denetçi, şirketin mali işlemlerini tam olarak belgelendirip belgelendirmediğini, muhasebe ilkelerine uygun olarak kaydedip kaydetmediğini ve mali tablolara yansıtıp yansıtmadığını inceleyerek mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğini tespit eder ve bunu raporunda açıklar. Denetçinin raporunda bu hususa değinmesi, bilgi kullanıcıları yönünden büyük önem taşır (Selimoğlu vd., 2014, s. 16).

Muhasebe ilkeleri, bir işletmenin finansal tablolarının sağlıklı olup olmadığını belirlemenin anahtarıdır. Bu sebeple denetçiler, işletmenin iddialarıyla muhasebe ilkelerini kıyaslarken son derece dikkatli olmalıdırlar. Eğer ilkelerden sapmalar mevcutsa, denetçiler önem derecesine göre bunları raporlarında bildireceklerdir (Bozkurt, 1998, s. 41).

#### 2.7.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı temel standarttır. Bu çerçevede; bağımsız denetim raporu, muhasebe politikalarının bir önceki yıla göre tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığının, muhasebe politikalarında değişiklikler var ise sözü edilen değişiklikleri eksiksiz olarak yansıtacak şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda görüş oluşturması lazımdır (Bozkuş Kahyaoğlu, 2016, s. 238). Buradaki amaç, şirketin farklı hesap dönemleri arasında sağlıklı kıyaslamalar yapılmasına olanak sağlamaktır. Yani, mevcut ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri farklı dönemlerde aynı şekilde uygulanmalıdır. Böylelikle, şirket faaliyetleri neticesi farklı dönemlerde elde edilen sonuçlar ayrı ilkeler ile ve bu sayede sonuçların sağlıklı kayıt altına alınacak bir biçimde karşılaştırılması yapılabilecektir (Bakır, 2005, ss. 30-31). Ancak, kuruluşların geçerli sebeplerinin bulunması halinde kullandıkları ilkelerle yöntemleri değiştirebilirler. Bu değişikliklerle bunların mali etkileri finansal tablo dipnotlarında belirtilir. Denetçi raporunda değişim var ise, söz konusu değişimleri raporunda belirtmesi gereklidir (Durmuş & Taş, 2008, s. 31).

#### 2.7.1.3.3. Tam Açıklama Standardı

Tam açıklama standardı, denetim raporunda tersi iddia edilmediği müddetçe, finansal tablolarda bilgi olarak yer alan açıklamaların yeterli olarak kabul edileceğini ifade eder. Finansal tabloların doğruluğu, sadece GKGMİ'ne uygunluğuna değil, aynı zamanda açıklamaların yeterliliğine de bağlıdır. Bu durum, finansal tablolarda yer alan kalemlerin ve dipnotlar şeklindeki açıklamaların yeterliliği, açıklığı ve anlaşılabilirliğiyle alakalıdır. Denetçi, finansal tabloların işletmenin ilişkili taraflarının bilgi gereksinimlerine uygun olarak yeterli açıklama bakımından yeterli olup olmadığını belirlemek zorundadır. Denetçi, finansal tabloları bu açıdan yeterli bulursa, raporunda bu konuya ayrıca değinmesine gerek yoktur; ancak denetçi, bu açıdan gördüğü eksikliklere raporunda mutlaka değinmelidir (Kardeş Selimoğlu vd., 2017, s. 72).

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, mali tabloların yeterince açık olabilmesi için aşağıdaki niteliklere sahip olması gerekmektedir (Gürbüz, 1995, s. 224):

- Tablolar iyi düzenlenmiş olmalıdır,
- Uygun şekilde sınıflandırılmış ve gruplandırılmış olmalıdır,
- Değerleme ilkeleri açıklanmalıdır,

- Uygun terminoloji kullanılmalıdır,
- Gerekli olan yerlerde dipnotlara yer verilmelidir.

#### 2.7.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Denetim çalışması neticesinde hazırlanacak raporda, denetim çalışmasıyla alakalı olarak bir karara varılmalı ve bu karar, kesinlikle olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş ya da görüş bildirmekten kaçınma şeklinde belirtilmelidir. Bu kararın görüş bildirmekten kaçınma biçiminde olması halinde, bu durumun gerekçelerine raporda detaylı olarak yer verilmelidir (Türker vd., 2003, s. 18).

### 2.7.2. Uluslararası Denetim Standartları

Ticari yaşamın ve sermaye piyasalarının globalleşmesi ve söz konusu globalleşmenin neticesinde sermaye birikimiyle uluslararası sermaye akışkanlığındaki hızlı artış dünya çapında muhasebeyle denetim standartlarının uyumlu hale getirilmesi yolundaki faaliyetleri hızlandırmıştır. Hâlâ farklı ülkelerden temsilciler yeni uluslararası denetim standartlarını koordine etmek için standart oluşturma projelerinde beraber çalışmaktadır. Sözü edilen konudaki en büyük göreviyse "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC)" üstlenmiştir (Güredin, 2010, s. 52).

IFAC, 1977'de Münih'te düzenlenen Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde resmen kabul edilmiş, kâr amacı olmayan, hükümet dışı ve siyasi olmayan bir kuruluştur (Haftacı, 2011, s. 29). 51 ülkeden 63 kurucuyla başlamış olan IFAC'ın üyeliği, Kasım 2020'den bugüne global ölçekte 135 ülkeyi ve bu ülkelerin yetki sahası dahilinde 180 üyeyi ve ortağı kapsayacak biçimde genişlemiştir. IFAC, 3 milyonun üzerinde muhasebe meslek üyesini temsil gücüne sahip uluslararası bir meslek örgütüdür (https://www.ifac.org/, 2023). IFAC, birtakım denetim ve güvence işlevlerine yönelik bildiriler yayınlayarak, dünya denetim uygulamasında uluslararası uyumun geliştirilmesine ve sözü edilen uyumun küresel ölçekte kabulünün geliştirilmesine yönelik faaliyet göstermektedir (Güredin, 2010, s. 52).

Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından belirlenir ve yayınlanır. IAASB, 1978 yılının mart ayında kurulmuştur. Söz konusu kurul daha önceleri Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) olarak bilinmekteydi. 1991 yılında, IAPC denetim kılavuzunun adı "Uluslararası Denetim Standartları" olarak değiştirildi. 2002 yılındaysa Uluslararası

Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) olarak yeniden adlandırılmıştır (Cömert vd., 2013, s. 18). Kurulun hedefi, kamu faydasına, genel amaçlı finansal tablolar için, şeffaf ve kıyaslanabilir bilgiyi gerektiren, tek ve yüksek kaliteli, anlaşılır ve uygulanabilir nitelikte küresel muhasebe standartlarının ortaya konmasıdır (Başpınar, 2005, s. 42). IFAC çatısı altında kurulmuş olan IAASB, birliğin alt kuruluşu olarak faaliyet göstermekte olup, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB) gözetimine tabidir (Kardeş Selimoğlu vd., 2017, s. 74).

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), Türkiye'de muhasebeyle denetim alanlarında standartlar oluşturmak amacıyla TÜRMOB tarafından 1994 tarihinde kurulmuştur (Erdoğan, 2002, s. 52). TMUDESK, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu 19 adet ulusal muhasebe standardı yayınlamıştır. Ancak, kanuni bir cezası olmadığından dolayı bu kıymetli çalışmalar tavsiye niteliğinde kalmıştır. Öte yandan, bilimsel araştırmalarda ve makalelerde, sözü edilen standartların TMS adıyla mühim bir referans olarak kullandığı görülmektedir (Üstünel, 2003, s. 3). SPK kanununa eklenmiş olan bir maddeyle, Kurul'un 2002 yılında kurulmuş olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) devri gerçekleşmiştir. TMSK, 2005 Ocak ayı itibariyle uluslararası muhasebe standartlarına uygun Türkiye Muhasebe Standartlarını ve 2007'den itibarende Türkiye Muhasebe Standartları Yorumlarını (TMSY) Resmî Gazete'de yayınlamaktadır. 2007 yılının haziran ayından itibaren, kavramsal çerçevenin haricinde 31 (TMS), 7 Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ve 10 TMSY yayınlamıştır (Ertaş, 2018, s. 97).

Ülkemizde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), kamu gözetimiyle ilgili uluslararası gelişmeler gereği yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre bağımsız denetim alanının düzenlenmesi amacıyla, 2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuş olup; Hazine ve Maliye Bakanlığı ile ilişkili, idari olarak özerk yapıda bir Üst Kurul olarak faaliyetlerini yürütmektedir (https://www.kgk.gov.tr/, 2022).

KGK'nın esas amacı, yatırımcıların menfaatlerini ve denetim raporlarının sağlıklı ve objektif bir şekilde düzenlenmesine yönelik kamu faydasını korumakla doğru, güvenilir ve kıyaslanabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır (https://www.kgk.gov.tr/, 2022).

KGK'nın temel görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (https://www.kgk.gov.tr/, 2022):

- Bağımsız denetçilerle bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetiminin yapılması ve böylelikle bağımsız denetimde uygulama birliğini, gereken güveni ve niteliği sağlanmak,
- Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak,
- Uluslararası Denetim Standartlarına uygun Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak.

Türkiye'de bağımsız denetim yapmak isteyen kuruluşlar, denetim çalışmaları esnasında denetim standartlarını göz önünde bulundurmak mecburiyetindendir (Usul, 2015, s. 40).

TTK md. 397 (1) 4. Fıkrasına göre; denetime tabi anonim şirketlere ve şirketler topluluklarına ait finansal tablolar denetçi tarafından, KGK'ca yayınlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu TDS'ye göre denetlenmelidir (www.mevzuat.gov.tr/, 2022).

KGK tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları Şekil 2.2'de sunulmuştur.

**Şekil 2.2.** *Bağımsız Denetim Standartları*

| **GENEL İLKE VE SORUMLULUKLAR** | |
|---|---|
| 200 | Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi |
| 210 | Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması |
| 220 | Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol |
| 230 | Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi |
| 240 | Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları |
| 250 | Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması |
| 260 | Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim |
| 265 | İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi |
| **RİSK DEĞERLENDİRMESİ VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE VERİLECEK KARŞILIKLAR** | |
| 300 | Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması |
| 315 | İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi |
| 320 | Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik |
| 330 | Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler |

**Şekil 2.2.** *Bağımsız Denetim Standartları* (devamı)

| | |
|---|---|
| 402 | Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar |
| 450 | Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi |
| **BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI** | |
| 500 | Bağımsız Denetim Kanıtları |
| 501 | Bağımsız Denetimi Kanıtları- Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar |
| 505 | Dış Teyitler |
| 510 | İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri |
| 520 | Analitik Prosedürler |
| 530 | Bağımsız Denetimde Örnekleme |
| 540 | Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi |
| 550 | İlişkili Taraflar |
| 560 | Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar |
| 570 | İşletmenin Sürekliliği |
| 580 | Yazılı Beyanlar |
| **BAŞKALARININ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI** | |
| 600 | Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil) |

**Şekil 2.2.** *Bağımsız Denetim Standartları* (devamı)

| | |
|---|---|
| 610 | İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması |
| 620 | Uzman Çalışmalarının Kullanılması |
| **BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLAMA** | |
| 700 | Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama |
| 701 | Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi |
| 705 | Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi |
| 706 | Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları |
| 710 | Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar |
| 720 | Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları |
| **ÖZEL ALANLAR** | |
| 800 | Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi |
| 805 | Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi |
| 810 | Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler |
| **SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI** | |
| 2400 | Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi |

**Şekil 2.2.** *Bağımsız Denetim Standartları* (devamı)

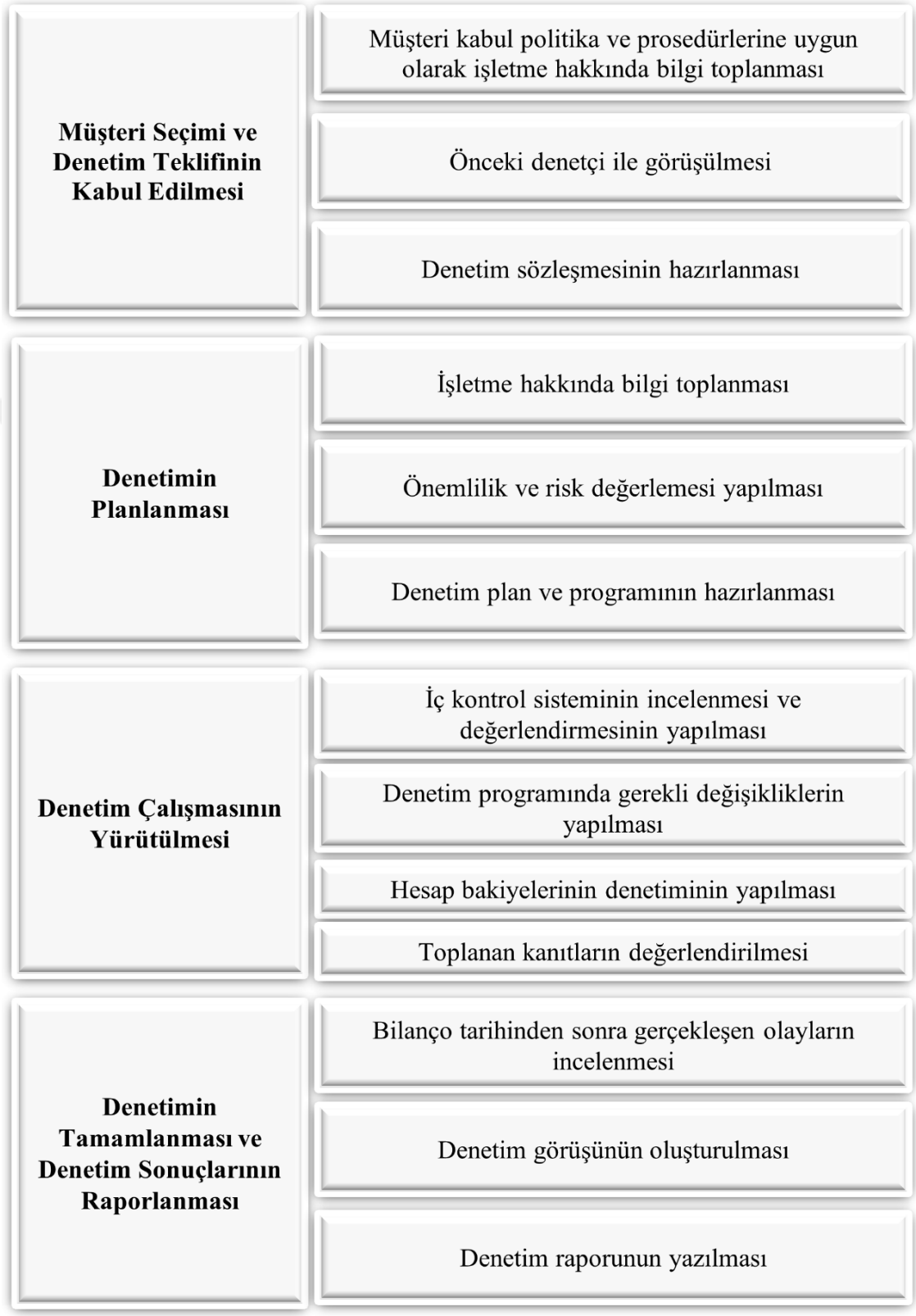
| | |
|---|---|
| 2410 | Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi |
| **GÜVENCE DENETİM STANDARTLARI** | |
| 3000 | Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri |
| 3400 | İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi |
| 3402 | Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları |
| 3420 | Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri |
| **İLGİLİ HİZMET STANDARTLARI** | |
| 4400 | Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler |
| 4410 | Finansal Bilgileri Derleme İşi |

**Kaynak:** KGK. (2022, Eylül 29). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf

## 2.8. Bağımsız Denetim Süreci

Birbirini takip eden aşamalardan meydana gelen bir süreç olan denetim çalışması, müşteri seçimi ve kabulüyle başlar. Daha sonra denetim sürecinin planlanması ve yürütülmesi aşamalarıyla devam eder. En sonunda ise denetim raporunun hazırlanmasıyla son bulur (Yılancı vd., 2018, s. 47). Bağımsız denetim sürecinin aşamaları Şekil 2.3'te sunulmuştur.

**Şekil 2.3.** *Bağımsız Denetim Süreci*




**Kaynak:** Şengür, E. D. (2010). *Denetim.* İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayınları, s. 111.

### 2.8.1. Müşteri Seçimi ve Denetim Teklifinin Kabul Edilmesi

Bir denetçinin denetimi planlayabilmesi, yürütebilmesi ve tamamlayabilmesi için öncelikli olarak denetim işini almış olması gerekmektedir (Haftacı, 2011, s. 33). Denetçi, müşteri işletmeyi kabul etmeden önce müşteri işletme hakkında detaylı araştırmalar yapması gerekmektedir.

Denetim firmaları, kendilerine her başvuruda bulunan müşteriyi kabul etme zorunluluğuna sahip değildir. Genel kabul görmüş denetim standartlarıyla kalite kontrol standartları, müşterinin kabulünden evvel gerekli olan incelemelerin yapılmasını gerekli kılmaktadır. Gerekli olan incelemeleri yapmadan müşteri kabul etmenin olumsuz neticeleri pek çok denetim firmasını sarsmıştır. Bundan dolayı denetim firmaları, yeni müşteri kabul etme ve halihazırda birlikte çalıştıkları müşteriler ile çalışmaya devam etme konusunda belirli bir politika izlemektedirler. Yeni müşteriler seçerken denetim şirketleri, yapılacak olan denetim sözleşmesinin denetim şirketine getirebileceği denetim riskini göz önünde bulundururlar. Yeni denetim sözleşmesinin ortaya çıkaracağı denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeden daha yüksek olacağı tahmin edilmesi halinde, denetim firması bu görevi onaylamayacaktır (Güredin, 1983, ss. 88-89).

Müşteri işletmeyi kabul etmeden evvel denetçinin aşağıdaki adımları izlemesi gerekmektedir (Erdoğan, 2005, ss. 79-80):

- Şirketin finansal yapısıyla ilgili bilgi sahibi olmalıdır,
- Bankalar, kredi kuruluşları ve şirket ile iş yapan diğer kişiler gibi üçüncü taraflardan işletme ve yönetimi hakkında bilgi sahibi olmalıdır,
- Muhasebe ilkelerinin, denetim prosedürlerinin ve önemli hususların uygulanışı ile alakalı önceki denetçi ile görüşerek fikir almalıdır,
- Şirketin gelecekte problem oluşturabilecek alanlarına dikkat etmeli ve denetim riskini dikkate almalıdır,
- Şirketin, denetim sırasında denetçiye gerekli olan hizmetleri, bilgi birikimini ve teknik desteği temin edebileceğinden emin olmalıdır,
- Şirketin, kendisini mesleki normların dışında kalan herhangi bir kuralı ya da uygulamayı ihlal etmeye zorlamayacağına inanmalıdır.

Denetçi, şirket ile ilgili bilgileri incelemesi neticesinde işi kabul edip etmeme hususunda bir karara ulaşacaktır. İşi kabul etme yönünde kararını veren denetçi, şirketi durum hakkında bir mektupla bilgilendirir. Gönderilmiş olan ve taraflarca imzalanan söz konusu mektup, bir sözleşme niteliğindedir. Bundan dolayı "Denetim Sözleşmesi" ya da "Denetim Anlaşma Mektubu" olarak adlandırılır (Ataman vd., 2001, s. 54). Söz konusu denetim sözleşmesinin yazılı şekilde düzenlenmesi, müşteriyle bir anlaşmazlığın önüne geçecek, anlaşmazlık olması halinde ise hangi şartların geçerli olduğunun saptanması hususunda yargıya yardımcı olacaktır. Ayrıca, denetçi tarafından yapılan bir denetim çalışmasından dolayı denetçi hakkında dava açılma olasılığı her zaman olabilir. Böyle bir durumda düzenlenen sözleşme, denetçinin sorumluluğunun belirlenmesinde ve denetçi tarafından bir savunma aracı olarak kullanılmasında çok önemli bir role sahiptir (Yılancı vd., 2016, s. 76).

Denetim sözleşmesinde asgari olarak şu hususlar yer almaktadır (KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, md. 29):

a) Sözleşmeye esas teşkil eden genel kurul kararı ya da mahkeme kararının tarihle sayısı,

b) Denetimin amacı, kapsamı ve dönemiyle mevcutsa özel sebepleri,

c) Denetim konusu ve kriteri,

d) Tarafların mesuliyetleri,

e) Denetimin Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) ve ilgili mevzuata uygun şekilde gerçekleştirileceğini ve tamamlanacağını belirten hüküm,

f) Denetim ile alakalı talep edilen her türlü belge, kayıt ve diğer bilgilere sınırsız erişimin sağlanacağını belirten hüküm,

g) Denetim ekibindeki denetçilerin, yedekleri de içerecek şekilde isimleriyle unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının detaylı dökümüyle toplam denetim ücreti,

h) Sorumlu denetçiyle yedeğinin denetim raporunu denetim kuruluşu namına imzalamaya yetkili olduğunu belirten hüküm,

i) Denetimin başlangıç ve bitiş tarihleriyle raporun teslim tarihi,

j) Mesleki sorumluluk sigortasının yapılacağını belirten hüküm,

k) Denetlenen şirketin, rapor tarihinden sonra ancak finansal tabloların ya da yıllık faaliyet raporunun açıklandığı tarihten önce meydana gelen ve bunları etkileyecek olaylardan denetçiyi bilgilendirmekle sorumlu olduğu,

l) Sözleşmenin sadece mevzuat gereğince feshedilebileceğini belirten hüküm.

### 2.8.2. Denetim Planlaması ve Denetim Programı

Denetim sözleşmesinin imzalanmasının hemen ardından, denetçi denetimi planlama aşamasına geçer (Durmuş & Taş, 2008, s. 44).

Bir çalışmanın başarılı olabilmesinin en önemli koşulu, şüphesiz o çalışmanın iyi olarak yönetilmesidir. Yönetimde ilk adımsa planlamadır. Yalnızca denetim değil, herhangi bir çalışmayı yeterli planlama olmadan yürütmek, istenilen amaca ulaşılmadığı ve dolayısıyla başarısız olduğunu baştan kabul etmek manasına gelir. Planlama, yalnızca hedeflere ulaşmak için önemli değil; aynı zamanda hedefe ulaşırken daha az kaynak kullanarak, başka bir ifadeyle verimli bir şekilde ulaşmak için de çok önemlidir. Bu nedenle, iyi bir planlama yapılmadan denetime başlanmamalıdır (Yılancı vd., 2016, s. 81).

Denetimde planlama; üstlenilen denetim işinin vaktinde, minimum denetim riski içerecek ve minimum maliyetli olacak biçimde neticelendirilebilmesi için (Kaval, 2008, s. 98);

- hangi denetim alanlarının,
- kimlerce,
- denetim döneminin hangi zaman dilimlerinde,
- hangi denetim teknikleri kullanılarak

denetleneceğinin yazılı olarak belirlenmesi biçiminde tanımlanabilir.

Hazırlanan denetim planının, esnek bir yapıya sahip olması gerekmektedir. Söz konusu plan, denetim esnasında oluşabilecek farklılıklara daima uyum sağlayabilecek şekilde, değişik seçenekler göz önünde bulundurularak hazırlanmış olmalıdır (Güredin, 1983, s. 96).

Denetim planlamasını meydana getiren beş aşama şunlardır (Haftacı, 2011, s. 37):

- Şirket hakkında temel olan bilgilerin toplanması,
- Müşteri şirketin iç kontrol yapısının bilinmesi,

- Önemlilik düzeyinin saptanması,
- Denetim riskinin belirlenmesi,
- Denetim programının meydana getirilmesi.

Denetim programı, planlanmış olan denetim çalışmalarının etkin bir şekilde uygulanmasını düzenleyen ve aynı zamanda denetim çalışmalarının takibini sağlayan bir araçtır. Her bir denetim çalışması, belli bir program dahilinde uygulanmak mecburiyetindedir. Söz konusu programda, yapılacak denetimin hedefleri, denetimde gerçekleştirilecek yöntemlerin ayrıntıları, denetimin zamanlaması ve denetimin gerçekleştirilmesinden sorumlu personelin saptanması gibi temel veriler bulunmaktadır (Köse, 2007, s. 63).

Denetim programının başlıca yararları şu şekilde sıralanabilir (Kepekçi, 2000, s. 51):

- Denetim çalışmalarının koordinasyonu ve izlenmesi için bir temel sağlar,
- Denetim için harcanan zamanı kontrol etmek için bir temel oluşturur,
- Denetçi yardımcılarına çalışmanın yürütülmesinde yol gösterir,
- Gereken planlamanın yapılmış olduğunu ve denetim esnasında yapılan işlerin kayıt altına alındığını kanıtlar,
- Her denetim prosedürünün uygulanışıyla alakalı yardımcıların yükümlülüklerini saptar,
- Denetimde iş bölümünün gerçekleşmesini sağlar,
- Denetimin her alanında (hesaplara ya da işlem çeşitlerine ilişkin) denetim prosedürlerini saptar.

Denetim faaliyetlerinin bir program kapsamında yürütülmesinin sağlamış olduğu yararların yanında, sakıncalı olan bazı yönleri de bulunmaktadır. Çünkü, bir program kapsamında yürütülen denetim faaliyetleri denetimi otomatikleştirip, farklılaşan şirket şartlarına ayak uyduracak, esnek ve yapıcı fikri negatif etkileyebilir (Bakır, 2005, s. 53).

### 2.8.3. Denetim Çalışmasının Yürütülmesi

Denetimin yürütülmesi; "Planlama aşamasında düzenlenen denetim programının uygulanması için gereken delillerin, uygunluk ve maddi doğruluk testleri yolu ile

toplanması ve değerlendirilerek bir neticeye varılması" şeklinde açıklanabilir (Özdemir, 2003, s. 13).

**Denetim Kanıtları**

Denetim kanıtı, bir işletmenin mali tablolarının GKGMİ'ne uygun bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığını kararlaştırırken denetçilerce toplanan ve değerlendirilen bilgilerin tümü olarak tanımlanır (Yoon vd., 2015, s. 431). Denetim kanıtı kısaca, denetçinin yürüttüğü denetime uygun olarak toplamış olduğu ve görüşüne makul güvence dayanağı teşkil eden her türlü bilgi, belge ve dokümandır (İkvan & Demirkol, 2021, s. 54).

Bağımsız denetim standartları, denetçinin raporda belirtmiş olduğu görüşü destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtlarını elde etmesi gerektiğini belirtir. Burada denetim kanıtının yeterliliğinden kasıt denetim kanıtının miktarının ölçüsüyken, denetim kanıtının uygunluğundan kasıt ise denetim kanıtının kalitesinin ölçüsüdür (Çetinkaya, 2017, s. 116).

Denetimin yürütülmesi sırasında iki önemli denetim testi gerçekleştirilir. Bunlardan birincisi kontrol testleri (uygunluk testleri) ikincisi ise maddi doğruluk testleri (tözel testler)'dir.

**Kontrol Testleri**

Müşteri şirkette bulunması gerekli olan iç kontrol politikalarıyla prosedürlerinin tasarım ve işleyişinin "etkinliğini" ölçmek amacıyla yürütülen denetim prosedürlerine verilen genel addır (Sevim, 2022, s. 14). Kontrol testleri, yıl içi yapılan testlerdir.

Uygunluk (kontrol) testlerinin amacı, iç kontrol sisteminin muhasebe kontrolü yönünden son kez değerlemede kullanmak üzere delil elde etmektir. İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme aşamasındaki ön değerlemede saptanmış olan kontrol riski düzeyi kontrol önlem ve yöntemlerinin hangilerine, ne ölçüde kontrol testi uygulanacağını belirlemeye yardımcı olacaktır (Çömlekçi, 2001, s. 80).

**Maddi Doğruluk Testleri**

Maddi doğruluk testleri, tespit riskini azaltmak, yani mali tablolardaki herhangi bir hatayı ortaya çıkarmak için tasarlanmış hesap bakiyelerinin ve işlemlerin test edilmesidir. Bu testler, mali tablolardaki parasal bakiyelerle ilgilidir (Giove, 2012, s. 38). Maddi doğruluk testleri, yıl sonu yapılan testlerdir.

Başlıca kanıt toplama teknikleri aşağıdaki gibidir:

- Tetkit (Fiziki İnceleme ve Sayım)
- Dış Teyit (Doğrulama)
- Gözlem
- Soruşturma
- Kayıt Sisteminin Gözden Geçirilmesi (Kayıtların Yeniden İzlenmesi)
- Derinlemesine Araştırma
- Yeniden Hesaplama (Aritmetik İnceleme)
- Yeniden Uygulama
- Belgelerin İncelenmesi
- Hesaplar Arasında İlişki Kurma
- Analitik İnceleme

**Kanıtların Güvenilirliğini Etkileyen Faktörler**

- Kanıtın Geçerliliği (Kanıtın İlgili Olması)
- Kanıtın Kaynağı
- Kanıtın Zamanlılığı
- Kanıtın Nesnelliği (Objektifliği)

**Kanıtların Sayısını Etkileyen Faktörler**

- Önemlilik
- Risk
- Nitelik
- Ekonomik Etkenler (Maliyet)
- Anakütlenin Büyüklüğü ve Özellikleri

**Denetim Yöntemleri**

- Şekli Denetim-Maddi Denetim

- Aralıksız Denetim-Örnekleme Yoluyla Denetim
- İleriye Doğru Denetim-Geriye Doğru Denetim
- Doğrudan Denetim-Dolaylı Denetim

**Çalışma Kağıtları**

Denetim faaliyeti esnasında denetçi, toplamış olduğu denetim delillerini ve denetim sürecini belgelendirmelidir. Söz konusu belgelere çalışma kağıtları denmektedir (Gönen, 2016, s. 1794). Çalışma kağıtları, bilgilerin geçerliliği konusunda dış denetçiyi bilgilendirir, iç denetimin gözden geçirilmesini sağlar, istenildiği zaman başvurulabilecek bir kaynak görevi görür, dış denetçinin gözlemlerine yönelik eleştirilere karşı kanıt görevi görür, dış denetim raporunun düzenlenmesine yardımcı olur ve ileride başvurulacak bir kaynak görevi görür (Atuk, 1974, s. 24).

Denetim çalışması esnasında hazırlanan çalışma kağıtlarının tam bir listesini çıkarmak oldukça zordur. Ancak denetim çalışması esnasında düzenlenen başlıca çalışma kağıtları genel olarak şu şekilde gruplandırılabilir (Gürbüz, 1995, s. 200):

- Denetim raporuyla mali tabloların taslakları,
- Denetim programı, akış şemaları, iç kontrol anket soruları ve denetim muhtıraları,
- Mizanlar,
- Düzeltme kayıtlarıyla alakalı çalışma kağıtları,
- Analizler, listeler ve hesaplamalar ile alakalı çalışma kağıtları,
- Sözleşmeler, tutanaklar, kontratlar ve diğer önemli belgelerin nüshaları ya da özetleri,
- Denetimde bulunulan şirketten alınan yazılı beyanlar.

### 2.8.4. Denetimin Tamamlanması ve Denetim Sonuçlarının Raporlanması

Denetim sürecindeki son aşama, denetim görüşünün oluşturulması ve denetim raporunun yazılarak sunulmasıdır (Güredin, 1983, s. 117). Yani bu aşamada, denetim çalışmaları tamamlanarak makul güvenceye dayalı bir denetim görüş türü oluşturulmakta ve denetim raporu hazırlanmaktadır.

Denetim raporu, denetim delillerinin Türkiye Denetim Standartları (TDS) kapsamında değerlendirilmesi neticesinde, saptanan güvence düzeyine uygun olarak oluşturulan

denetçi görüşünün ve var ise dikkat çekilmek istenen öteki konuların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun şekilde hazırlanan ve sorumluluğu denetim kuruluşu ya da denetimi üstlenen bağımsız denetçi tarafından üstlenilen bir belgedir (KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, md.10).

Denetim süreci tamamlanmadan önce, denetimin başlangıcından bu yana gerçekleştirilen bütün çalışmalar, denetim programı ve programın gerçekleştirilmesine yönelik bütün prosedürler incelenir, toplanmış olan delillerin yeterliliği ve güvenilirliği gibi durumlar tekrar değerlendirilir, denetim hakkında denetçi yardımcılarının görüşleri alınır (Selimoğlu vd., 2014, ss. 164-165).

Denetçi, ayrıca şirketin geleceğini etkileyebilecek önemli belirsizliklerin olup olmadığını araştırmak ve şayet şirketin sürekliliğine ilişkin önemli belirsizlikler varsa, bu hususlaki görüşünü denetim raporunda belirtmelidir (Yılancı vd., 2016, s. 181). Şirket ile alakalı belirsizlikler için aşağıdaki örnekler gösterilebilir (Selimoğlu vd., 2013, s. 68):

- Kaybedilmesi halinde şirketin itibarına ve mali durumuna zarar verebilecek davalar,
- Devlet kurumlarıyla devam eden uyuşmazlıklar, vergi ve kamulaştırma davaları,
- İşletmenin büyüklüğünü aşan ve gerçekleştirildiğinde şirkete zarar verecek sözleşmeler, garantiler ve kefaletler,
- Devam etmekte olan toplu sözleşme görüşmeleri,
- Satılan malların garanti kapsamındaki teminatlarından ortaya çıkabilecek sorumluluklar,
- Çevresel hasarlar nedeniyle gelecekte oluşması muhtemel yüksek çevresel maliyetler.

Denetçinin, yukarıda belirtilen hususları tespit etmesi durumunda, denetçi önemlilik düzeyini dikkate alarak bunları finansal tablo dipnotlarında açıklayıp açıklamayacağına karar verir.

Denetçi, net bir kanaate ulaşmadan evvel bilanço tarihinden sonraki önemli olayları inceler. Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihinden itibaren (31.12.XX) denetim faaliyetinin sona erdiği tarihe (raporun yazılmış olduğu tarih) kadar ki aralıkta meydana gelen olaylar şeklinde tanımlanır (Çömlekçi vd., 2004, s. 122). Bilanço tarihinden sonraki önemli olaylar; bilanço tarihinde şüpheli olan bir alacağın tahsil edilmesi ya da değersiz hale gelmesi, kayıtlarda maliyet bedeliyle yer alan bir

gayrimenkulün çok düşük ya da yüksek fiyattan satılması, önemli ölçüde hisse senedi ya da tahvil çıkarılması, bir önceki yılın iş hacmine göre önemli sayılabilecek bir iş bağlantısının kurulması gibi olaylardır (Selimoğlu vd., 2013, s. 68).

Denetçi, denetim tamamlandığında sözlü bildirileri yazılı duruma getirmek için müşteri şirketin yönetiminden beyan mektubu talep eder. Sözü edilen yazılı beyan mektubunun yönetimden talep edilmesinin amaçları aşağıdaki gibidir (Duman, 2001, s. 100):

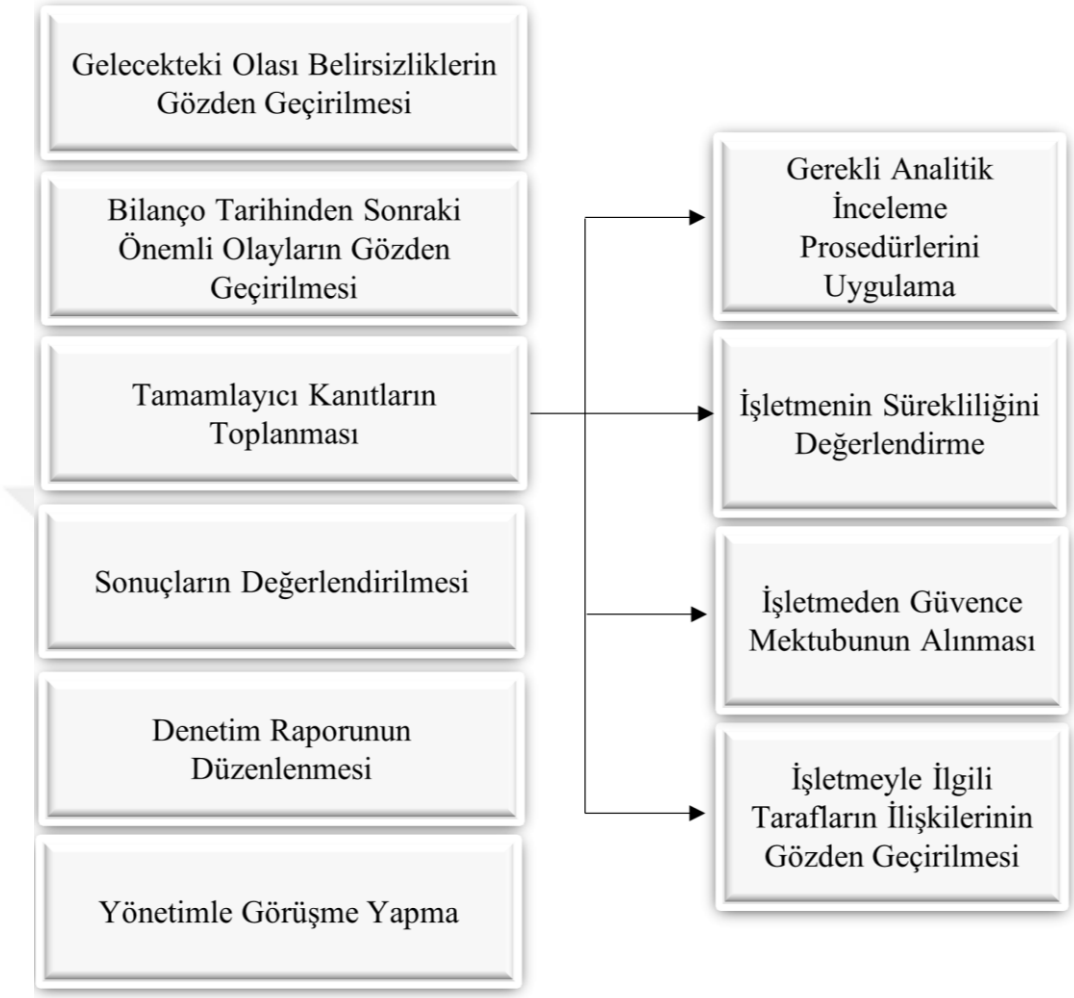
- Denetçiye verilen sözlü beyanları doğrulamak,
- Dönem içerisinde verilen sözlü beyanların uygunluğunun devam ettiğini saptamak,
- Yönetimin beyanlarına yönelik yanlış anlaşılma ihtimalini azaltmak,
- Mali tabloların düzenlenmesinde asıl sorumluluğun yönetime ait olduğunu vurgulamak,
- Müşteriyle denetçi arasında anlaşmazlık olması durumunda kanıt olarak kullanmak.

Denetim sonuçlarını değerleme evresine geçmeden evvel, denetçi son olarak birtakım deliller oluşturur. Denetimin genel amacı, finansal tabloların doğruluğu hakkında görüş bildirmek olduğundan, müşteri şirketin finansal tablolarının nihai taslağı üzerinde genel analitik testler yapılarak söz konusu tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliği ölçülmeye çalışılır. Analitik testler, şirketin finansal tablolarında yer alan birtakım değerlerin önceki yılların değerleriyle ve sektörel değerleriyle ve sektörel değerlerin karşılaştırılması biçiminde olabileceği gibi, üretim ve satış hacmi, çalışan sayısı gibi finansal olmayan verilerin karşılaştırılması biçiminde de olabilmektedir (Selimoğlu vd., 2014, s. 167).

Sonuçların değerlendirilmesi aşamasına gelindiği vakit, denetçi denetim kanıtlarının yeterliliğini değerler, önemlilik ve denetim riski hakkında nihai bir değerlendirme yapar, hataların düzeltilmesini talep eder ve çalışma kağıtlarını gözden geçirir (Kepekçi, 2000, s. 197).

Denetçi, yapmış olduğu denetim çalışmasının sonuçlarını değerlendirerek, denetim raporunda mali tablolar hakkındaki görüşünü yazılı olarak ifade eder. Denetimin tamamlanması sürecindeki aşamalar Şekil 2.4'te gösterilmiştir.

**Şekil 2.4.** *Denetimin Tamamlanma Aşamaları*




**Kaynak:** (Bozkurt, 1998, s. 354).

Bu anlatılanlar çerçevesinde, denetçinin sonuçları değerlendirmesi sonucunda varmış olduğu görüş türleri; olumlu görüş, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma ve şartlı görüş şeklinde olarak denetim raporunda bildirilir.

## 2.9. Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler

Türkiye'de bağımsız denetime tabi olan şirketler, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)' nun (Ek: 26/6/2012-6335/18 md.) 398. maddesi'ne göre Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir.

TTK md. 1524'e göre, bağımsız denetime tabi olan kuruluşlar, mali bilgileri öncelikli olmak üzere çeşitli bilgilerini internet ortamında web sayfalarında yayınlamak ile mükelleftirler (www.mevzuat.gov.tr/, 2022).

6434 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar çerçevesinde 01/01/2023 tarihinden itibaren 6102 sayılı Kanunla 26/09/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri kapsamında bağımsız denetime tabi olan şirketler aşağıdaki gibidir (Türmob Mevzuat Sirküleri, 2023):

I. Herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın ekli (I) sayılı listedeki şirketler

II. Sermaye piyasası araçları borsada ya da diğer organize piyasalarda işlem görmeyen fakat 06/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı SPK çerçevesinde halka açık sayılan şirketler

Sermaye piyasası araçları borsada ya da diğer organize piyasalarda işlem görmeyen fakat 06/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabidir.

**Tablo 2.1.** *Bağımsız Denetime Tabi Olma Kriterleri*

| Had | 6434 Sayılı CB Kararı |
|---|---|
| Aktif Toplamı | 30 milyon Türk Lirası |
| Yıllık Net Satış Hasılatı | 40 milyon Türk Lirası |
| Çalışan Sayısı | 50 kişi |

III. Ek II listede yer alan şirketlerden belirli eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan diğer şirketler:

Karara ekli II sayılı listede yer alan ve aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabidir.

**Tablo 2.2.** *Bağımsız Denetime Tabi Olma Kriterleri*

| Had | 6434 Sayılı CB Kararı |
|---|---|
| Aktif Toplamı | 60 milyon Türk Lirası |
| Yıllık Net Satış Hasılatı | 80 milyon Türk Lirası |
| Çalışan Sayısı | 100 kişi |

IV. Diğer Şirketler

6102 sayılı Kanunda düzenlenen ve yukarıdakiler dışında kalan sermaye şirketlerinden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabidir.

**Tablo 2.3.** *Bağımsız Denetime Tabi Olma Kriterleri*

| Had | 6434 Sayılı CB Kararı |
|---|---|
| Aktif Toplamı | 75 milyon Türk Lirası |
| Yıllık Net Satış Hasılatı | 150 milyon Türk Lirası |
| Çalışan Sayısı | 150 kişi |

**Uygulamaya İlişkin Esaslar**

(1) Eşik değerlerine tabi olan şirketler, bu Kararda açıklanan üç kriterden en az ikisinin eşik değerlerini arka arkaya iki hesap döneminde aşması halinde izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi tutulur.

(2) Eşik değerleri aşması nedeniyle bağımsız denetime tabi olan bir şirket, arka arkaya iki hesap döneminde üç kriterden en az ikisine ait eşik değerlerin altına düşmesi veya bir hesap döneminde bu kriterlerden en az ikisine ait eşik değerlerin %20 veya daha fazla altına düşmesi halinde izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır.

(3) Eşik değerlerin aşılıp aşılmadığının tespitinde; aktif toplamıyla yıllık net satış hasılatı bakımından şirketin tabi olduğu mevzuata göre hazırlanan ve son iki yılın finansal

tabloları, çalışan sayısı bakımındansa son iki yılın ortalama çalışan sayısı dikkate alınır.

(4) Eşik değerlerin aşılıp aşılmadığının tespitinde şirketler bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile beraber dikkate alınır. Bağlı ortaklık ve iştirakleri bulunan şirketlerin; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığın finansal tablolarında yer alan kalemlerin toplamı (var ise grup içi işlemler elimine edilir), çalışan sayısı bakımındansa ana ortaklık ve bağlı ortaklığın son iki yıldaki ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler yönünden, iştirake ait sözü edilen kalemler şirketin iştiraki payı oranında dikkate alınır.

(5) Bağımsız denetime tabi olan şirketlerin ara dönem sınırlı bağımsız denetim sorumlulukları, mevzuatta hüküm bulunmaması durumunda Kurumca belirlenir.

(6) Kurum, söz konusu kararın uygulanmasına yönelik usul ve esasları belirlemeye ve doğabilecek şüpheleri gidermeye yetkilidir.

### 2.10. Bölüm Özeti

Bağımsız denetim kavramı, bir işletmenin mali tablolarında sunulan bilgilerin bir bütün şeklinde doğru ve finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığı hususunda bir kanaate varmak amacı ile bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetimi ifade etmektedir. Gerçekleştirilen denetimin taraflarını ise denetlenmekte olan taraf, denetim faaliyetini gerçekleştiren taraf ve hedefteki kullanıcılar oluşturmaktadır.

Denetim, çok eski dönemlere kadar uzanan bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. İlk olarak, ticari işlemleri denetlemek ve tarih boyunca vergi tahsilatını yapmak için denetim çalışmaları gerçekleştirilmiştir. Daha sonraları, sanayi devrimiyle beraber denetim kavramı fabrikalarda kalite kontrol amaçlı olarak kullanılmaya başlanmıştır. Günümüzdeyse denetim çalışmaları, bilhassa finansal raporlama ve hesap işlemleriyle ilgili işlemleri denetlemek amaçlı olarak yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Buradan hareketle aslında insanların farklı dönemlerde denetime ihtiyaç duyması denetimin önemini ön plana çıkarmıştır.

Denetim standartları, bağımsız denetçilerin denetim sürecini yürütürken uymaları gereken kurallar ve ilkeleri ifade etmektedir. Denetim standartları, genel kabul görmüş denetim standartları ve uluslararası denetim standartları olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel

kabul görmüş denetim standartları; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olarak üç gruba ayrılmaktadır.

Genel standartlar, denetçilerin davranışları, karakterleri ve mesleki eğitimleriyle ilgili esasları içermektedir. Genel standartlar, mesleki eğitim ve deneyim standardı, bağımsızlık standardı ve mesleki dikkat ve özen standardı olarak üçe ayrılmaktadır. Mesleki eğitim ve deneyim standardı, denetçinin gerekli olan eğitim ve deneyime sahip olmasını gerektirmektedir. Bağımsızlık standardı, bağımsız denetçilerin tarafsız ve etik kurallara uygun olarak görevlerini yerine getirmelerini sağlayan kuralları ifade etmektedir. Mesleki dikkat ve özen standardı ise, denetçinin denetim faaliyetini yerine getirirken özenli, dikkatli ve titiz bir şekilde hareket etmesini gerekli kılmaktadır.

Çalışma alanı standartları, denetim çalışmalarının nasıl yürütülmesi gerektiğiyle ilgili standartları içermektedir. Çalışma alanı standartları, planlama ve yardımcıların gözlemlenmesi standardı, iç kontrol sisteminin incelenmesi standardı ve yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıt toplama standardı olarak üç gruba ayrılmaktadır. Planlama ve yardımcıların gözlemlenmesi standardı, denetçilerin denetim çalışmalarını etkin ve verimli bir şekilde planlaması ve gerçekleştirmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Bu standarda göre, denetçi, denetim işini planlamalı, denetim programlarını oluşturmalı ve varsa yardımcı denetçileri gözetim altında tutmalıdır. İç kontrol sisteminin incelenmesi standardı, denetçilerin bir işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için uygulamış oldukları yöntemleri ve adımları saptar. Yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıt toplama standardı ise, denetçinin denetlenen finansal tablolara yönelik bir görüş oluştururken bu görüşünü destekleyecek yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıtlar elde etmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Raporlama standartları, raporların hazırlanması ve sunulması sürecinde uyulması gereken belirli kuralları ifade etmektedir. Raporlama standartları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı, tam açıklama standardı ve görüş bildirme standardı olarak dörde ayrılmaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, denetim sürecinde finansal beyanların, ilgili finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasını ve sunulmasını içeren kuralları açıklamaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı, bir önceki yıla göre muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını ve muhasebe politikalarında değişiklikler var ise bu

değişikliklerin doğru bir şekilde yansıtılmasını gerekli kılan standardı ifade etmektedir. Tam açıklama standardı, denetim raporunda tersi iddia edilmediği müddetçe, finansal tablolarda bilgi olarak yer alan açıklamaların yeterli olarak kabul edileceğini belirtmektedir. Finansal tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması gerektiğini ifade eder. Görüş bildirme standardı, denetçinin mali tabloları incelemesi sonucunda bir görüşe ulaşmasını ve bu görüşü raporunda açıklaması gerektiğini ifade etmektedir. Eğer raporda görüş bildirmekten kaçınılmış ise, bu durumun nedenlerine raporda ayrıntılı olarak yer verilmesi gerekmektedir.

Denetim süreci, birbirini takip eden aşamalardan meydana gelen bir süreçtir. Bu süreç, müşteri seçimi ve denetim teklifinin kabul edilmesiyle başlar, denetimin planlanması ve yürütülmesi ile devam eder ve son olarak denetimin tamamlanması ve denetim sonuçlarının raporlanmasıyla son bulur.

# ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
# BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA DEĞİŞİM VE KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim raporu ve raporda meydana gelen değişimler ve kilit denetim konuları hakkında ayrıntılı bilgilere yer verilecektir.

## 3.1. Bağımsız Denetim Raporu

Gelişen piyasalar ve iktisadi olayların küresel düzeyde gün geçtikçe artmasıyla beraber finansal raporlamayla bağımsız denetimin rolü tartışmasız çok büyük bir önem kazanmıştır. Günümüzde finansal raporlamada üç temel unsurun varlığı inkâr edilemez bir gerçektir. Şirketin etkin ve düzgün işleyen muhasebe ve finansal raporlama sisteminde, bütün tarafların menfaatlerini göz önünde bulunduran bir kurumsal yönetim anlayışıyla sunulan bilgilerin kaliteli bir bağımsız denetim sürecinde değerlendirilmesi yapılarak finansal tabloların ve ona bağlı bağımsız denetim raporunun okuyuculara sunulması gerekmektedir. Bu yönden, finansal raporlama zincirinin son halkasının, finansal tablolara dair görüş veren bağımsız denetim raporu olduğu söylenebilir (Sayar & Ergüden, 2016, s. 86).

### 3.1.1. Bağımsız Denetim Raporunun Tanımı ve Önemi

Bilginin bir kişiden diğerine iletilmesine "raporlama" denmektedir. Rapor, bilgi iletmek için kullanılan bir iletişim aracıdır (Gürbüz, 1995, s. 221).

Bağımsız denetim raporu, denetçi tarafından yapılan incelemelerin sonucunda, finansal tabloların ilgili şirketin mali durumuyla faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleri ile gerçeğe uygun bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı ve finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında edinmiş olduğu görüşünü açıklama şansı bulduğu bir dokümandır (Çömlekçi, 2001, s. 88).

Denetim raporu, denetim sürecinin en önemli çıktısı niteliğinde olup, denetçinin elde etmiş olduğu görüşünü bilgi kullanıcılarına iletmek için kullanabileceği tek araçtır. Denetim raporunun bu önemi nedeniyle, denetim raporu denetim standartlarınca özel olarak düzenlenmiştir (Yılancı vd., 2016, s. 186).

Denetçi görüşü olmadan, finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği belirsiz olur; böylece kullanıcılar tarafından alınan kararlarda yanılma riski yüksek olacaktır. Denetim raporu ile söz konusu risk minimuma indirilmektedir. Denetçi, finansal tabloların doğruluk ve güvenirlik düzeyine bağlı olarak farklı görüş bildireceği için, kullanıcılar daha doğru ve güvenilir bilgilere dayanarak kararlar alabileceklerdir. Bu sebeple, denetim raporundan faydalanan başlıca kişi ve kurumlar; muhasebe bilgilerinin kullanıcıları olan ortaklar, ortak olmak isteyenler ve borç para veren kurumlardır (Kepekçi, 2000, s. 201).

Netice olarak, bağımsız denetim raporu yalnızca eksiklikleri, hataları, kötülükleri gösteren, külfetli ve maliyet unsuru taşıyan bir rapor olarak değil; gereken düzeltmeleri hem şirketin hem yaygın anlamda toplumun devamlılığını, yükümlülüğünü ve refahına giden yol haritasını açık bir şekilde ortaya koyan ve hatta etkin, verimli, iyi ve kârlı bir işletme yaratmak için gereken adımları ortaya koyan bir referans kaynağı ve belgesi olarak görülmelidir (Çelebi vd., 2015, s. 81).

### 3.1.2. Bağımsız Denetim Raporunun Türleri ve Süreci

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim görüşünü oluştururken, finansal tabloların önemli bir yanlışlık bulundurmadığına ilişkin makul güvenceyi temin edecek yeterli ve uygun denetim kanıtlarına sahip olmalıdır (https://bumusavirlik.com/, 2022).

Denetçi, denetim faaliyetlerini tamamlamasının ardından bütün denetim çalışmalarını son olarak gözden geçirerek finansal tablolar hakkında görüşünü oluşturacaktır (Erdoğan vd., 2014, s. 197). Bu bağlamda denetçi, mali tabloların tüm önemli yönleri ile Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesine (GFRÇ) uygun bir biçimde düzenlendiği sonucuna ulaşması halinde, olumlu görüş bildirir (Özveren & Türel, 2021, s. 431). Fakat, denetçi kimi durumlarda olumlu görüş haricinde bir görüşte bildirebilir (Ergin, 2006, s. 127).

Mali tablolarda denetçinin olumlu denetim görüşünü etkileyen önemli yanlışlıklar ve yanıltıcı işlemler mevcutsa, denetçi denetim raporunda olumlu görüş haricinde bir görüş beyan eder (Selimoğlu vd., 2013, s. 74).

BDS 705 gereğince, olumlu görüş haricinde bir görüş verilirken kullanılmak üzere üç farklı görüş türü belirlenmiştir (BDS 705, para. 2):

- Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş),
- Olumsuz Görüş,
- Görüş Vermekten Kaçınma.

#### 3.1.2.1. Olumlu Görüş

Denetimi gerçekleştirilen kuruluşun mali durumu ile faaliyet sonuçlarının GKGMİ ile yasalara uygun olduğunun ve mali tabloların doğru ve güvenilir olduğunun tespiti halinde, olumlu görüş verilir (Demir vd., 2008, s. 128).

#### 3.1.2.2. Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)

Yeterli ve uygun denetim kanıtlarını elde ettikten sonra denetçi, mali tablolardaki yanlışlıkların tek başına ya da toplu bir şekilde önemli olduğu fakat yaygın olmadığı sonucuna ulaşırsa ya da görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtlarını elde edememek ile beraber var ise, belirlenmemiş yanlışlıkların mali tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli olabileceği fakat yaygın olmayabileceği sonucuna ulaşırsa, sınırlı olumlu görüş bildirir (BDS 705, para. 7).

#### 3.1.2.3. Olumsuz Görüş

Olumsuz denetim görüşü, GKGMİ ile aksaklığın yeteri kadar önemli olması ve mali tabloların bir bütün olarak doğru ve güvenilir olmaktan uzaklaşması durumunda verilir. Olumsuz görüş, en ağır görüş türüdür ve mali tabloların GKGMİ'ne uygun olarak hazırlanmadığı ve bir bütün olarak doğru ve dürüst olmadıkları hususunda bir yargıyı açıklar. Buna göre bir bütün olarak mali tablolar, finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını finansal raporlama standartlarına uygun şekilde, doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde yansıtmamaktadırlar (Güredin, 2010, ss. 79-80).

Genel olarak denetçi, aşağıdaki koşulların varlığı halinde denetim raporunda olumsuz görüş bildirecektir (Türedi, 2007, s. 298):

a) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden önemli sapmalar,

b) Açıklık ilkesine uyulmaması,

c) Mevzuat hükümlerinin ihlal edilmesi,

d) Tutarlılık ilkesinin ihlal edilmesi,

e) Finansal tablolarda önemli hata ve hilelerin mevcut olması.

### 3.1.2.4. Görüş Vermekten Kaçınma

Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun sayıda kanıt elde edemez ise ve var ise belirlenmemiş yanlışlıkların mali tablolar üstündeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği neticesine varır ise, görüş vermekten kaçınır (BDS 705, para. 9).

Denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasına yol açan sebepler şu şekilde sıralanabilir (Duman, 2001, s. 106):

- Denetimin kapsamı şartlı görüş dahi verilemeyecek kadar önemli düzeyde sınırlandırılmış olması,
- Finansal tablolardaki önemli bir kaleme ait yeterli kanıtların toplanamaması,
- Önemli belirsizlikler,
- Etkin olmayan bir iç kontrol yapısının varlığı

durumlarıdır.

Denetçinin olumlu görüş haricinde bir görüş bildirmesi halindeki görüş türlerine anlatılanlar çerçevesinde aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

**Tablo 3.1.** *Olumlu Görüş Dışında Yer Alan Görüş Türleri*

| Olumlu Görüş Dışında bir Görüş Verilmesine Neden Olan Hususun Niteliği | Bu Hususun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin veya Muhtemel Etkilerinin Yaygınlığına İlişkin Denetçinin Muhakemesi | |
|---|---|---|
| | Önemli Ancak Yaygın Değil | Önemli ve Yaygın |
| Finansal tablolar "önemli yanlışlık" içermektedir | Sınırlı olumlu görüş (Şartlı Görüş) | Olumsuz Görüş |
| Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir | Sınırlı olumlu görüş (Şartlı Görüş) | Görüş Vermekten Kaçınma |

**Kaynak:** BDS 705: Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi. (2022, Ekim 6). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_705.pdf

### 3.1.3. Bağımsız Denetim Raporunun Bölümleri

Bir bağımsız denetim raporunda bulunması gereken asgari bölümler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (BDS 700, para. 21-49):

- Başlık
- Muhatap
- Denetçi Görüşü
- Görüşün Dayanağı
- İşletmenin Sürekliliği
- Kilit Denetim Konuları
- Diğer Bilgiler
- Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları
- Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları
- Diğer Raporlama Sorumlulukları
- Sorumlu Denetçinin Adı
- Denetçinin İmzası
- Denetçinin Adresi
- Denetçi Raporu Tarihi

ISA 700, mevzuat çerçevesinde farklı bölümlerin ilave edilmesine olanak tanımakla beraber asgari olarak gerekli bölümlere yer verilmiştir. Bunların haricinde denetim raporunda "Dikkat Çekilen Hususlar" ile "Diğer Hususlar" bölümleri de gerektiği zaman raporda kullanılmakta olan bölümler arasındadır (Sarısoy, 2018, s. 39).

### 3.1.4. Düzenlenme Biçimine Göre Bağımsız Denetim Raporları

Denetim raporları genellikle yazılı şekilde düzenlenir. Bilhassa finansal tablo denetimlerinde genellikle biçimi önceden belirlenmiş denetim raporları düzenlenmiştir. Bu yönden bakıldığı zaman, denetim raporları iki farklı şekilde düzenlenmektedir (Ataman vd., 2001, s. 95):

- Kısa Şekilli Denetim Raporları

- Uzun Şekilli Denetim Raporları

Kısa şekilli denetim raporu, denetimin içeriğini ve denetçi görüşünü içerir. Gerçekleştirilen faaliyetler ve varılan görüş raporda kısa ve öz bir şekilde belirtilir. Bu tür denetim raporları "Standart Rapor" ya da "Özet Rapor" olarak da adlandırılır. Bütün işletme paydaşları için bu tür raporlar düzenlenir ve yayınlanır. Kısa şekilli rapor genellikle finansal tabloların denetiminde düzenlenir (Bozkurt, 1998, s. 366).

Uzun şekilli denetim raporu ise, denetçi tarafından gerçekleştirilen denetim çalışmalarının ve ulaşmış olduğu bütün neticelerin detaylı bir biçimde yer aldığı rapordur. Genellikle işletme yönetimi için düzenlenen bu tip raporlarda, denetçinin açıklama ve yorumları da yer almaktadır (Bakır, 2005, s. 67).

## 3.2. Uluslararası Denetim Standartlarının Güncellenmesi ve Yeni Bağımsız Denetim Raporlaması

### 3.2.1. Bağımsız Denetim Raporunda Değişikliğe Gidilmesinin Nedenleri

İşletmenin dili niteliğindeki muhasebenin fiziki çıktıları olan finansal tablolar, finansal durum, çalışma neticeleri, nakit akışları ve başka konular hakkında bilgi temin eden önemli bir iletişim aracıdır (Güleç, 2020, s. 254). Bu bilgilerin temin edilmesine vesile olan finansal tabloların doğru bir biçimde hazırlanıp sunulması da işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bu tabloların doğru olmaması veya önemli hatalar içermesi, finansal bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar almasına ve zarara uğramalarına yol açabilir. Bu sebeple, finansal tablolardaki bilgiler, finansal bilgi kullanıcılarının karar alma ihtiyaçlarına uygun olarak güvenilir, tarafsız, anlaşılır, gerçeğe ve ihtiyaca uygun nitelikte olmalıdır (Sert & Biçer, 2021, s. 2).

Yıllar içinde iş modelleri ve faaliyetlerinin karmaşıklığı artıkça, finansal raporlama süreci de değişime uğramış ve finansal tabloların hazırlanmasındaki tahminler, yargılar ve belirsizlikler önemli düzeyde artış göstermiştir. Bütün bu sözü edilen gelişmelere karşın, finansal tabloların önemli yanlışlık içermediğine dair yüksek düzeyde güvence sağlayan bağımsız denetim ve nihai ürünü olan denetim raporları, hem işletme yapısının hem de denetim sürecinin karmaşıklığı hakkında çok sınırlı bilgi aktarmaktadır (Türel & Türel, 2016, s. 101).

Tarihsel süreç içerisinde denetim raporu, denetim raporlarında belirtilen belirli ifade ve format gerekliliklerini izlediği için standartlaştırılmış bir şablon olarak eleştirilmektedir

(Coram & Wang, 2020, s. 2). Finansal tablo kullanıcıları artık denetçinin sadece rutin olarak; olumlu, olumsuz, şartlı veya görüş bildirmekten kaçınma biçiminde hazırlamış olduğu raporlardaki bilgilerden daha fazlasına ihtiyaç duymaktadır (Uludağ, 2017, s. 2). Başka bir deyişle, bilgi kullanıcıları daha çok duymak ve bilgilendirilmek istemektedirler (Şirin, 2018, s. 6).

2000-2002 yıllarında yaşanan hile kaynaklı muhasebe skandallarıyla küresel finansal kriz, denetimin kalitesinin, denetimin yarattığı değerin ve denetimin ihtiyaca uygunluğunun daha çok tartışılmasına yol açmış ve özellikle yatırımcılarla finansal analistler olmak üzere bütün şirket ve şirket dışındaki kullanıcılar, bağımsız denetçilerden daha fazla bilgi talep etmeye başlamıştır (Sayar & Ergüden, 2016, s. 93). Söz konusu talepler doğrultusunda, PCAOB ve IAASB, yürütülen denetim hakkında daha çok şeffaflık temin etmek ve denetçi raporlarının bilgi kullanıcılarıyla iletişim düzeyini artırmak amacıyla 2011'de Denetçi Raporu Projesi' ni başlatmıştır (Türel & Türel, 2019, s. 1268). Proje sonucunda, 2012 yılının haziran ayında yayımlanan raporda, IAASB tarafından meydana getirilen çalışma grubunun tavsiyeleri arasında bulunan "denetçi yorumu" kavramı, daha sonra IAASB'nin 2013 yılının şubat ayındaki toplantısında, "kilit denetim konuları" şeklinde değiştirilmiştir. IAASB tarafından oluşturulan ve kabul edilen ve uygulamada önemli bir değişikliği temsil eden denetim raporlaması ile alakalı taslak standartlar 2013 yılının temmuz ayında görüşe açılmış, önerilen taslak standartlar, yeni bir denetim standardı (ISA 701) ve birtakım ISA'larda yapılan değişiklik ve düzeltmelerden oluşmaktadır. Sözü edilen proje çerçevesinde yer alan ISA 701 ve değiştirilmiş ve düzeltilmiş standartlar IAASB tarafından 2014 yılının eylül ayında kabul edilmiş ve 15.12.2016 tarihinde ve sonrasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin denetimlerde uygulanmak üzere 2015 yılının ocak ayında yayımlanmıştır (Doğan, 2018, ss. 67-68).

Yeni denetim raporlarının hazırlanmasına yönelik yapılan en önemli yeniliklerden biri, kilit denetim konularının denetim raporunda açıklanmasıdır (Kalıpçı Çağıran, 2019, s. 158). IAASB, finansal tablo kullanıcılarına gerçekleştirilen denetime yönelik daha detaylı bilgi sağlamak hedefiyle, denetçinin denetim esnasında odaklandığı en önemli konuların denetçi raporunda bildirilmesi gerektiğini göz önünde bulundurarak, ISA 701 "Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi" başlıklı standardı yayımlamıştır (Doğan, 2018, s. 68). Ülkemizde de bu gelişmelere paralel olarak, Kamu Gözetimi

Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) KDK'ların denetim raporlarında açıklanmasına yönelik denetçinin sorumluluklarını düzenleyen "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" başlıklı Bağımsız Denetim Standardını (BDS 701) 09 Mart 2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. BDS 701, hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler için 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren, 6102 sayılı TTK kapsamında denetime tabi olan öteki şirketler içinse 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren yapılan denetimlerde uygulanacaktır (Erdem, 2020, s. 247).

### 3.2.2. Bağımsız Denetim Raporlarında Yapılan Değişikliklerden Beklenen Faydalar

Yeni bağımsız denetim raporundan beklenmekte olan faydaları, finansal tablo denetimlerine yönelik güvenceyi yükseltmek açısından aşağıdaki biçimde özetleyebiliriz (Sayar & Ergüden, 2016, s. 93; Şirin, 2018, s. 12-13):

- Gerçekleştirilen denetime ait daha fazla şeffaflık sağlanması,
- Denetlenen ve denetleyenle daha çok karşılıklı iletişim içerisinde bulunulması,
- Finansal tabloların dipnotlarına daha çok odaklanma/önem verme,
- Denetçinin dikkatini raporlanan konulara odaklayarak daha çok mesleki şüphecilik sağlanması,
- Raporda işletmeye has daha çok bilgi sağlanması,
- Denetimin kalitesinde artmayla denetim kalitesine ilişkin kullanıcı algısında artma,
- İşletmeyi ve finansal tabloları daha iyi anlayabilmeleri için, yatırımcıların dikkatini finansal tablolardaki önemli yönetim yargılarına ve denetçi tarafından ele alınan önemli hususlara çekmek,
- Kullanıcıların yönetim ve üst yönetim ile olan görüşmelerine zemin sağlamak.

### 3.2.3. Yeni Oluşturulan ve Revize Edilen Bağımsız Denetim Standartları

2016 yılı ya da sonrasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin finansal tablo denetimleri için geçerli olacak şekilde, IAASB tarafından yeni ve revizyona uğramış denetim standartları yayınlanmıştır (Yalçın, 2020, s. 4221). Genel olarak standartlardaki revizyonun nedeni, finansal tablo kullanıcılarının ve dolayısıyla denetim raporlarını

kullananlar olan ilgililerin denetimden daha çok şeffaflık ve daha çok gereksinime uygun bilgilendirici rapor istemeleridir. Başka bir deyişle, ilgili kişiler denetim raporlarının kalitesinin artmasını istemişlerdir (Can & Çil Koçyiğit, 2020, s. 742). Bu çerçevede, denetçi tarafından hazırlanan raporların formatla muhtevası değiştirilip raporlara, denetim sürecinde denetçinin neler yaptığını ve ne tür hususlara yoğunlaştığını açıklayan yeni bölümler ilave edilmiştir (Karacan & Uygun, 2018, s. 633).

Bağımsız denetim standartlarındaki değişimle gelişim faaliyetleri altı standartta detaylı bir şekilde revizyonu ve öteki standartlarda gereken uyum düzeltmelerini ele almıştır. Bunun yanında, detaylı revizyonlara ilaveten, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardı denetçi raporları yönünden yeni bir standart olarak tanzim edilmiştir (Güleç, 2020, s. 256).

Yeni bir standart olan ISA 701'le beraber aşağıda yer alan standartlar da revizyona uğrayarak tekrar yayımlanmıştır (İşseveroğlu, 2019, s. 52):

- ISA (BDS) 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
- ISA (BDS) 570 İşletmenin Sürekliliği
- ISA (BDS) 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
- ISA (BDS) 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
- ISA (BDS) 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
- ISA (BDS) 720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

Bu çerçevede revizyona uğrayan ve yeni meydana getirilen öteki bağımsız denetim standartlarıysa, ISA/BDS 210, 220, 230, 510, 540, 580, 600 ve 710'dur (Sayar & Ergüden, 2016, s. 94).

### 3.2.4. Revizyon Öncesi Bağımsız Denetim Raporları

Revizyon öncesinde mevcut olan bağımsız denetim raporunun şekline Tablo 3.2'de yer verilmiş olup, denetim raporunda yer alan başlıklar detaylı olarak aşağıda açıklanmıştır.

**Tablo 3.2.** *Mevcut Durumda Kullanılan Bağımsız Denetim Raporu*

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

**Kaynak:** Uludağ, S. (2017). Değişen bilgi gereksinimi ve bağımsız denetçi raporundaki yenilikler. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(IASOS Özel Sayısı), s. 4.

**Başlık**

Denetim standartları, raporun bir başlık içermesini ve bu başlığın da "bağımsız" sözcüğünü içermesini ister. Bu kapsamda "Bağımsız Denetim Raporu", "Bağımsız Denetçi Raporu" vb. başlıklar tercih edilebilir. Başlıkta bağımsız sözcüğünün kullanılmasının sebebi, okuyucuya denetim faaliyetinin tüm yönlerden objektif bir şekilde yürütüldüğünü vurgulamaktır (Güredin, 2010, s. 67).

**Muhatap**

Bağımsız denetim raporunun sözleşmede yer alan muhataba yönelik olarak tanzim edilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, rapor şirketin genel kuruluna, şirket yönetimine

veya yönetimden sorumlu olan kimselere yönelik olarak tanzim edilir (Kardeş Selimoğlu vd., 2017, s. 324).

**Giriş Paragrafı**

Raporun bu kısmında, denetçi, finansal tabloları denetlenen şirketi, denetlenmiş olan finansal tabloları ayrı ayrı sayar, tarihini ya da dönemini ve finansal tabloların denetiminin yapıldığını ifade eder ve önemli muhasebe politikalarının özetiyle öteki açıklayıcı bilgilere atıfta bulunur (Yılancı vd., 2016, s. 186).

**Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu**

Bu kısımda, finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) kapsamında düzenlenmesi ve dürüst bir biçimde sunumuyla ilgili şirket yönetiminin sorumluluğu açıklanmaktadır. Şirket yönetiminin ayrıca, finansal tabloların hatalardan, hilelerden ve usulsüzlüklerden kaynaklanmış olan önemli yanlışlıklara sahip olmasını engelleyecek bir iç kontrol sisteminden de sorumlu olduğu ifade edilir (Kavut vd., 2009, s. 178).

**Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu**

Raporun bu kısmında, bağımsız denetimin ilgili bağımsız denetim standartları kapsamında yürütüldüğü, etik prensiplere uyulmuş olduğu, finansal tabloların sunumunun, muhasebe politikalarıyla önemli varsayımların uygunluğu yönünden denetlendiği belirtilmektedir. Finansal tabloların önemli yanlışlıkları barındırıp barındırmadığı hususunda gerçekleştirilen denetim çerçevesinde, şirketin iç kontrol sistemi göz önüne alınarak risk değerlemesi gerçekleştirildiği belirtilir. Fakat, bu çalışma çerçevesinde amaç, şirketin iç kontrol sistemine yönelik görüş bildirmek değildir. İç kontrol sistemi, uygun denetim tekniklerinin tercih edilmesini temin etmek üzere incelenir (Kavut vd., 2009, s. 179).

**Denetim Görüşü**

Bu kısımda, denetçi tarafından şirketin finansal tablolarına yönelik varmış olduğu görüşü beyan edilir. Denetçi, incelemiş olduğu şirketin finansal tablolarına yönelik yargılarını bu kısımda verir. Bu kısım çok önemlidir (Çaldağ, 2002, s. 67).

**Bağımsız Denetçinin İmzası**

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim kuruluşuyla bağımsız denetçi ismine sorumlu denetçi tarafından imzalanmaktadır (Usul, 2015, s. 220).

**Bağımsız Denetim Raporunun Tarihi**

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

**Bağımsız Denetçinin Adresi**

Raporun bu kısmında, denetim faaliyetini yürüten denetçinin ya da denetim kuruluşunun adresi bulunur (Bozkurt, 1998, s. 367).

### 3.2.5. Yenilenen Bağımsız Denetim Raporlarının Yapısı

Yenilenen bağımsız denetim raporunun şekline Tablo 3.3'te yer verilmiş olup, denetim raporunda yer alan mevcut başlıklar ve yeni eklenen başlıklar detaylı olarak aşağıda açıklanmıştır.

**Tablo 3.3.** *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. Yönetime 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:** (Uludağ, 2017, s. 6).

**Başlık**

"Bağımsız Denetçi Raporu" başlığı, denetçi raporunda açık bir şekilde bulunur (BDS 700, para. 21).

**Muhatap**

Denetçi raporu, duruma göre sözleşmede veya kanunda belirtilen muhataba yönelik olarak düzenlenir (BDS 700, para. 22).

**Denetçi Görüşü**

Denetçi raporunun ilk kısmı "Görüş" başlığıyla denetçinin görüşünü içermektedir. Raporun bu kısmında ayrıca aşağıda yer alan bilgiler de belirtilir (BDS 700, para. 23-24):

- Finansal tabloları denetlenen şirket belirtilir,
- Finansal tablolara denetimde bulunulduğu belirtilir,
- Finansal tabloları teşkil eden her tablonun başlığı ifade edilir,
- Önemli muhasebe politikalarının özeti de dahil olmakla birlikte, dipnotlara gönderme yapılır ve
- Finansal tabloları teşkil eden her finansal tablonun tarihi ya da dönemi açık bir şekilde ifade edilir.

**Görüşün Dayanağı**

Denetçi raporunda, görüş kısmından sonra "Görüşün Dayanağı" başlığı altında bir bölüm bulunur ve burada (BDS 700, para. 28):

- Denetimin Bağımsız Denetim Standartları (BDS) çerçevesinde yapıldığı ifade edilir,
- Denetçi raporunda, denetçinin BDS'ler çerçevesindeki sorumluluklarının açıklandığı kısma gönderme yapılır,
- Denetçinin etik hükümlere göre, denetimini gerçekleştirdiği şirketten bağımsız olduğu ve etikle ilgili öteki sorumluluklarını söz konusu hükümler kapsamında gerçekleştirdiği açıklanır. Söz konusu açıklamada, denetimin gerçekleştirildiği ülkedeki etik hükümlerin kaynağına ya da Kurumca yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallara (Etik Kurallar) gönderme yapılır,
- Denetçinin, denetim esnasında toplamış olduğu denetim delillerinin, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanısına varıp varmadığı ifade edilir.

**Kilit Denetim Konuları**

Borsada işlem gören bir şirketin tam set genel amaçlı finansal tablolarının denetiminde denetçi, BDS 701'e uygun olarak KDK'ları raporunda açıklar (BDS 700, para. 30).

**Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu**

Denetçi raporunda "Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları" başlıklı bir bölüm bulunur. Denetçi raporunda "yönetime" bilhassa gönderme yapılması gerekmez fakat mevzuat çerçevesinde bir terimin tercih edilmesi gereklidir. Kimi durumlarda, üst yönetimden sorumlu kimselere gönderme yapılması gerekebilir (BDS 700, para. 33).

Raporun bu kısmında, yönetimin; finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun şekilde hazırlanmasından ve hatadan ya da hileden kaynaklanan mühim yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanmasına yönelik olarak gerekli gördüğü iç kontrolden mesul olduğu belirtilir (BDS 700, para. 34).

**Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları**

Denetçi raporunda, "Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları" başlığıyla bir bölüm bulunur (BDS 700, para. 37).

**Sorumlu Denetçinin Adı**

Borsada işlem gören şirketlerin finansal tablolarının denetimlerine yönelik raporda, sorumlu denetçinin adı bulunur. Fakat, raporda sorumlu denetçinin adının belirtilmesi kişisel güvenliğe ilişkin önemli seviyede bir tehdide yol açabilir. Bu tip istisnai hallerde sorumlu denetçinin adı raporda belirtilmez. Sorumlu denetçinin adının rapora dahil edilmemesi düşünülen istisnai hallerde, bu husus üst yönetimden sorumlu olanlar ile görüşülür. Bu görüşmede sorumlu denetçi, kişisel güvenliğine ilişkin mühim bir tehdidin mevcut olma ihtimali ve önem derecesine yönelik değerlendirmesine dair üst idareden sorumlu kimseleri bilgilendirmektedir (BDS 700, para. 46).

**Bağımsız Denetçinin İmzası**

Denetçinin imzası, ilgili ülkenin kanununa uygun olmak kaydıyla, denetçinin kendi adına ya da denetim kuruluşu adına veya her ikisi adına atılmaktadır. Kimi ülkelerde, denetçinin imzasına ilaveten, raporunda mesleki unvanını ya da kendisinin veya -uygun durumlarda- denetim firmasının bu ülkedeki yetkili otorite tarafından yetkilendirildiğini beyan etmesi mecburi kılınmış olabilmektedir (BDS 700, para. A64).

**Bağımsız Denetçinin Adresi**

Denetçi raporu, denetçinin adresini içermektedir (BDS 700, para. 48).

**Bağımsız Denetim Raporunun Tarihi**

Denetçi raporunun tarihi (BDS 700, para. 49);

(a) Finansal tabloları teşkil eden tüm tablolarla açıklamaların hazırlandığına ve

(b) Şirketteki yetkililerin söz konusu finansal tablolara yönelik mesuliyetlerini üstlendiklerini bildirdiklerine,

yönelik deliller de dahil olmakla birlikte, denetçinin finansal tablolara yönelik görüşüne dayanak teşkil eden yeterli ve uygun denetim delili elde ettiği tarihten önce olamaz.

### 3.3. Kilit Denetim Konuları

Küreselleşme ve teknolojinin etkisi sonucu, şirketlerin hacmi ve yapısı mühim ölçüde değişikliğe uğramıştır. Söz konusu durum, hissedarların şirketlerden olan beklentilerini de farklılaştırmıştır. Bilhassa son dönemde yaşanan hile kaynaklı muhasebe skandallarıyla finansal krizler, denetim raporlarına yönelik beklentilerin de farklılaşmasına sebep olmuştur (Özbay, 2022, s. 52). Dolayısıyla, bağımsız denetim raporlarının, bu raporların kullanıcıları yönünden daha çok bilgi barındırmaları gerekliliği meydana gelmiştir (Çakalı, 2021, s. 61). Bu gerekliliğin sonucunda, denetçi raporlama modelinde son yıllarda bir değişikliğe şahit olunmuştur. Bu gelişmelerden birisi, denetçinin mesleki muhakemesi çerçevesinde cari döneme ait mali tabloların denetimi açısından en önemli hususları açıkladığı kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesidir (Gold & Heilmann, 2019, s. 5).

Denetçi raporunun bu yeni bölümü, denetçinin analizi esnasında kritik olduğu düşünülen ve işletmenin finansal tablolarının daha doğru anlaşılmasıyla alakalı olan açıklama alanlarından meydana gelmektedir. BDS 701 standardı, çeşitli ülkelerdeki denetim raporlarını ortak bir düzen dahilinde sunmayı ve mali tablo kullanıcılarına yönelik daha anlaşılır bir dil sunmayı hedeflemektedir (Yalçın, 2020, s. 4221).

#### 3.3.1. Kilit Denetim Konuları Kavramı

Kilit denetim konuları, cari döneme ilişkin finansal tabloların denetimi sırasında denetçinin mesleki muhakemesine bağlı olarak belirlemiş olduğu en fazla öneme sahip hususlardır (Bedard vd., 2014, s. 6). Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olan kişilere iletilen hususlar içerisinden seçilmektedir (BDS 701, para. 8).

Denetim raporunda bildirilen kilit denetim konuları, denetim çalışmasının sürdürülmesine yönelik ayrıntılı bilgi özelliğindedir. Kilit denetim konusu olarak bildirilen hususlar, bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek önemlilik seviyesine

sahip, denetçinin varmış olduğu kanıya dayanak özelliğindeki çalışmaları ifade eden konulardır (Uyurca Ayotuz, 2019, s. 55).

Kilit denetim konuları, denetim sırasında denetçinin çok önemli görmüş olduğu değerlendirmeleri ya da denetim sürecinde odaklanmış olduğu noktaları ifade etmektedir (Varıcı & Çağıran, 2019, s. 196).

### 3.3.2. Kilit Denetim Konularının Yürürlük Tarihi ve Uygulamaya Konulması

ISA 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" standardı, IAASB tarafından 2015 yılının ocak ayında yayınlanmış olup, 15 Aralık 2016 tarihinde ya da söz konusu tarihten sonra sona eren hesap dönemlerine ilişkin mali tabloların denetimlerinde geçerli kılınmıştır (Türedi & Celayir, 2021, s. 204). ISA 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" standardının yayınlanmasıyla beraber Türkiye'de de ilgili standardın BDS'lere aktarılması için KGK tarafından komisyonlar oluşturularak ilgili standardın çevirisiyle değerlendirilmesi yapılmaya başlanmıştır (Acar vd., 2020, s. 21). BDS 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardı, ülkemizde 09/03/2017 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanmıştır. Söz konusu standart, borsada işlem gören işletmeler için 01/01/2017 tarihi ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre bağımsız denetime tabi öteki işletmelerde 01/01/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir (Taş vd., 2020, s. 22).

### 3.3.3. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Kilit denetim konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ilişkin finansal tabloların denetiminde en fazla öneme sahip olan konulardır. Söz konusu konular, üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilen konular içerisinden seçilmektedir (BDS 701, para. 8). Bu sebeple BDS 701, denetçinin, üst idareden sorumlu olan kişilere bildirilmiş olan konulardan hangilerinin KDK olduğunu saptamasına yardımcı olmak maksadıyla muhakemeye dayalı karar alma esasını kullanan iki evreli bir süreç içerir. Bu karar alma esası, yatırımcılarla diğer finansal tablo kullanıcılarının ilgilenmiş olduğu alanlara denetçinin yoğunlaşmasını temin etmek maksadıyla geliştirilmiştir (Doğan, 2018, s. 70).

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilmiş olan konular içerisinden denetimin gerçekleştirilmesi esnasında azami seviyede dikkat etmesini gerekli kılan

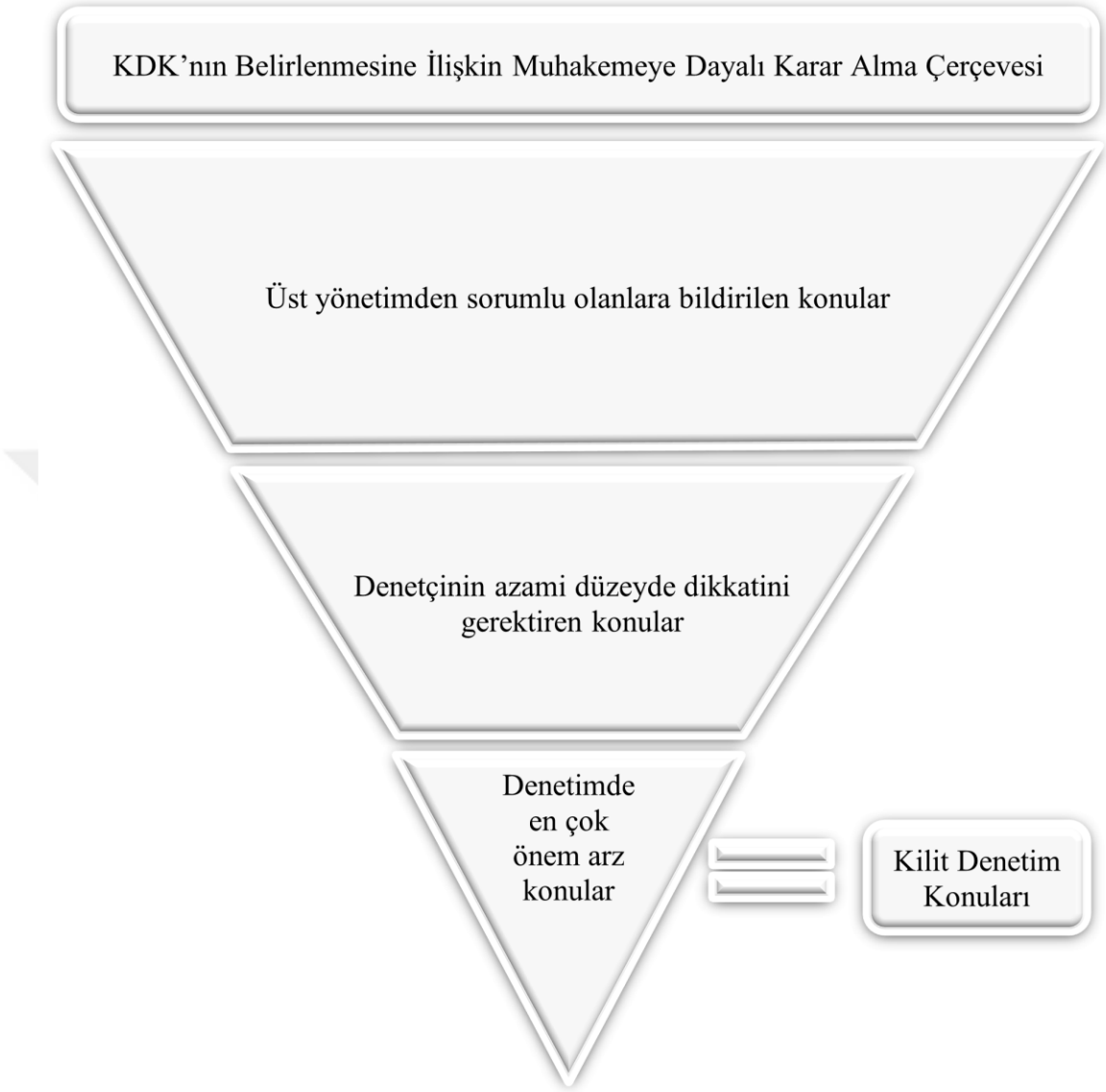
hususları belirler. Denetçi, söz konusu belirlemeyi gerçekleştirirken, aşağıdaki hususları dikkate alır (BDS 701, para. 9):

- BDS 315 uyarınca "önemli yanlışlık" riski daha fazla olarak değerlendirilen ya da ciddi riske sahip olduğu saptanan alanlar,
- Yüksek tahmin belirsizliği olduğu saptanan muhasebe tahminleri dahil yönetimin mühim yargılarını kapsayan finansal tablo alanlarına yönelik önemli olan denetçi yargıları,
- Dönem içerisinde meydana gelen önemli olayların ya da işlemlerin denetim üzerindeki etkileri.

Denetçi, yukarıdaki hususlara göre saptanan konulardan hangilerinin denetlenen finansal tabloların denetiminde azami derecede dikkat göstermesi gerektiğini belirleyerek kilit denetim konularını meydana getirmiş olur (Demirel Arıcı, 2021, s. 28). Ancak, denetçinin azami seviyede dikkat etmesini gerekli kılan hususlardan hangilerinin ve kaç tanesinin cari dönemdeki finansal tabloların denetiminde en fazla öneme sahip olan konular olduğunun saptanması, mesleki muhakemeyle ilgili bir meselesidir (BDS 701, para. A30).

KGK tarafından 14/01/2016 tarihinde yayımlanan basın duyurusunda, denetçinin kilit denetim konularını nasıl saptayacağı, BDS 701'de muhakemeye dayalı bir karar alma çerçevesinde açıklandığı şeklinde belirtilmiştir (Uludağ, 2017, s. 7). Bu çerçeve Şekil 3.1' de sunulmuştur.

**Şekil 3.1.** *Kilit Denetim Konularının Belirlenmesine Yönelik Süreç*




**Kaynak:** KGK. (2022, Ekim 11). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Basin/BDS_701basin_duyurusu.pdf

Şekil 3.1'de görüleceği gibi denetçi, KDK'ları belirlerken üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilmiş olan konuları irdeleyerek çalışmasına başlar. Beyan edilen konuları önemlilik düzeyleri çerçevesinde sıralar. Sıralanmış olan konuların; taşımış oldukları riskleri, risklerin önemlilik seviyelerini, konulara ya da konuların belirlenmesine yönelik önemli yönetim yargılarını, muhasebe tahminlerini, cari dönemde gerçekleşen mühim olaylarla bunlara yönelik işlemleri değerlendiren denetçi finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerini de dikkate alarak denetim çalışmasının yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat gerektiren konuları saptar (Uyurca Ayotuz, 2019, s. 57).

Kilit denetim konularını tespit ederken denetçi, konuların şirkete has olmasına, konuları açıklaması esnasında genel ve standartlaşmış olan ifadelerden uzak kalmaya, sorumluluktan uzak durma kaygısı ile gereğinden çok kilit denetim konusu saptamamaya, saptadığı konular ile alakalı belli bir çözüm önerisinde bulunmamaya, kilit denetim konuları ile alakalı olarak uygulamış olduğu denetim prosedürlerini detaylı bir şekilde sıralayıp uzatmamaya, şirketin mahrem ve önemli bilgilerini açıklamamaya azami düzeyde özen göstermeli, raporda kilit denetim konularını belirtmesi ile koşullu ya da olumsuz görüş ortaya koyduğu algısını oluşturmamalıdır (Karacan & Uygun, 2018, s. 637).

Üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilmiş olan bir konunun nispi önemiyle, bu konunun KDK olup olmadığının saptanmasında göz önüne alınabilecek diğer kriterler aşağıdaki gibidir (BDS 701, para. A29):

- Hedef kullanıcıların bütünsel olarak finansal tabloları anlaması açısından konunun önemi ve bilhassa finansal tablolar yönünden önemli oluşu.
- Konuya esas oluşturan muhasebe politikasının nitelikleri ya da sektörde yer alan öteki şirketler ile karşılaştırıldığı zaman; yönetimin uygun görüp seçmiş olduğu politikanın öznelliği ya da kompleksliği.
- -Var ise- konu ile alakalı hatalardan ya da hilelerden kaynaklanan düzeltilmiş ve biriktirilen düzeltilmemiş yanlışlıkların nitelik ya da nicelik açısından önemli oluşu.
- Aşağıda yer alan maddeleri içerecek biçimde, konunun ele alınması için gerekli olan denetim faaliyetinin niteliğiyle kapsamı:
  - Konunun ele alınmasına yönelik denetim prosedürlerinin uygulanması ya da söz konusu prosedürlerin neticelerinin değerlendirilmesi için gereken uzmanlık becerilerinin ya da bilgilerinin kapsamı.
  - Konu ile alakalı olarak denetim ekibi haricindeki kişiler ile gerçekleştirilen istişarelerin niteliği.
- Denetimle ilgili prosedürlerin tatbik edilmesinde, neticelerinin değerlendirilmesinde ve denetçi görüşüne esas oluşturan ilgili ve güvenilir delillerin elde edilmesinde karşı karşıya kalınan güçlüklerin niteliğiyle ağırlığı -bilhassa, denetçinin muhakemeleri daha öznel duruma geldikçe-.

- Konu ile alakalı olarak saptanmış kontrol eksikliğinin ciddiyeti.
- Konunun birden çok ayrı ve ancak ilişkili denetimle ilgili değerlendirmeyi kapsayıp kapsamaması. Mesela, uzun dönemli sözleşmeler; hasılatın muhasebeleştirilmesi, davalar ya da diğer koşula dayalı varlıklarla yükümlülükler açısından denetçinin en üst seviyede dikkatini çekebilir ve aynı zamanda öteki muhasebe tahminlerini etkileyebilir.

### 3.3.4. Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi

Kilit denetim konularının her birini denetçi, "Kilit Denetim Konuları" başlığında raporunun ayrı bir kısmında uygun bir alt başlık kullanmak suretiyle açıklamaktadır. Denetçi raporunun bu kısmında giriş cümlesi (BDS 701, para. 11);

- Kilit denetimle ilgili konuların, denetçinin mesleki muhakemesi çerçevesinde [cari döneme ait] finansal tabloların denetiminde en çok öneme sahip olan konular olduğunu ve
- Sözü edilen konuların, bütünsel olarak finansal tabloların denetimi çerçevesinde ve bu tablolara yönelik denetçi görüşü oluşturulmasında ele alındığını ve denetçinin bu konulara ilişkin ayrı bir görüş beyan etmediğini ifade eder.

Kilit denetim konularına denetçinin görüşüne (olabildiği kadar) yakın bir noktada ve ayrı bir kısımda yer verilmesi, bu tip bilgilerin denetçi raporunda ön plana çıkarılmasını sağlamaktadır ve hedef kullanıcıların denetime has bilgilere verdiği değerin anlaşıldığını göstermektedir (BDS 701, para. A31).

Kilit denetim konuları kısmındaki konuların sunuluş sırası, mesleki muhakemeyle ilgili bir meselesidir. Örneğin, bu tip bilgiler; denetçinin muhakemesine göre nispi önemine dayalı olarak ya da konuların finansal tablolarda açıklanma sırasına karşılık gelecek biçimde sıralanabilmektedir (BDS 701, para. A32).

Karşılaştırmalı finansal bilgilerin sunulması halinde, kilit denetim konuları kısmının giriş cümlesinde, izah edilen kilit denetim konularının yalnızca cari döneme ilişkin finansal tabloların denetimi ile alakalı olduğuna dikkat çekilmektedir ve bu finansal tabloların kapsamış olduğu dönem belirtilebilmektedir (BDS 701, para. A33).

Denetçinin raporunda belirteceği kilit denetim konularının sayısı, incelenen şirketin büyüklüğüne ve karmaşıklığına, işinin niteliğine ve koşullarına ve denetim sözleşmesinin

gerçeklerine ve şartlarına göre değişmektedir. Zorunlu olmamakla beraber, kilit denetim konularının sayısını IAASB iki ile yedi arasında bir sayının olması gerektiğini düşünmektedir (Cordoş & Fülöp, 2015, s. 133). Bu nedenle, denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konularının sayısının, ele alınan konuların seçiminin ve bunların nasıl açıklanacağının şirket ve sürdürülen denetim yönünden değişiklik göstermesi beklenmektedir (Kamu Gözetimi Kurumu, s. 1). Her şirkete has farklı kilit denetim konularının belirlenmesi, denetimin planlanması evresinde denetçi için önemli bir konudur (Uzun Kocamış & Yıldırım, 2019, s. 636).

Kilit denetim konularının her birinin niçin denetimde en çok önemli olan konulardan birisi olarak değerlendirildiğine ve denetimde bu hususun ne şekilde ele alındığıyla ilgili denetçi raporunda bir açıklama yapılmasını mecburi kılmaktadır. Bu nedenle, kilit denetim konularına yönelik açıklama, sadece finansal tablolarda açıklanan konuların bir tekrarı değildir. Ancak, finansal tablolardaki açıklamalara gönderme yapılması, hedef kullanıcıların, finansal tablolar hazırlanırken idarenin konuyu nasıl değerlendirdiğini daha iyi anlamalarını sağlamaktadır (BDS 701, para. A40).

Kilit denetim konularının bilgi kullanıcılarınca kolay bir şekilde anlaşılabilmesi için BDS 701, dikkat edilmesi gereken hususlara ilişkin bir çerçeve meydana getirmiştir. Bu kapsamda, kilit denetim konularının işletmeye has, genel ve standartlaşmış ifadelerden uzak olması istenmektedir. Denetçinin raporunda bildirmiş olduğu her bir kilit denetim konusunun açıklanması mecburi kılınmıştır. Fakat, her bir kilit denetim konusuyla ilgili açıklamalar hususunda bir sınır getirilmemiş, açıklamaların kapsamı, içeriği ve ayrıntısı her şirkete has olacağından denetçinin mesleki muhakemesine bırakılmıştır (İşseveroğlu, 2019, s. 54).

Kilit denetimle ilgili konunun, bütünsel olarak finansal tabloların denetimi kapsamındaki öneminin yanı sıra denetçinin görüşü dahil olmak üzere denetçi raporunun öteki unsurları ile ilişkisinin hedef kullanıcılarınca anlaşılmasına yönelik olarak, konuya ilişkin açıklamada tercih edilecek ifadelerin dikkatli bir biçimde seçilmesi lazımdır. Dolayısı ile sözü edilen ifadelerde (BDS 701, para. A47);

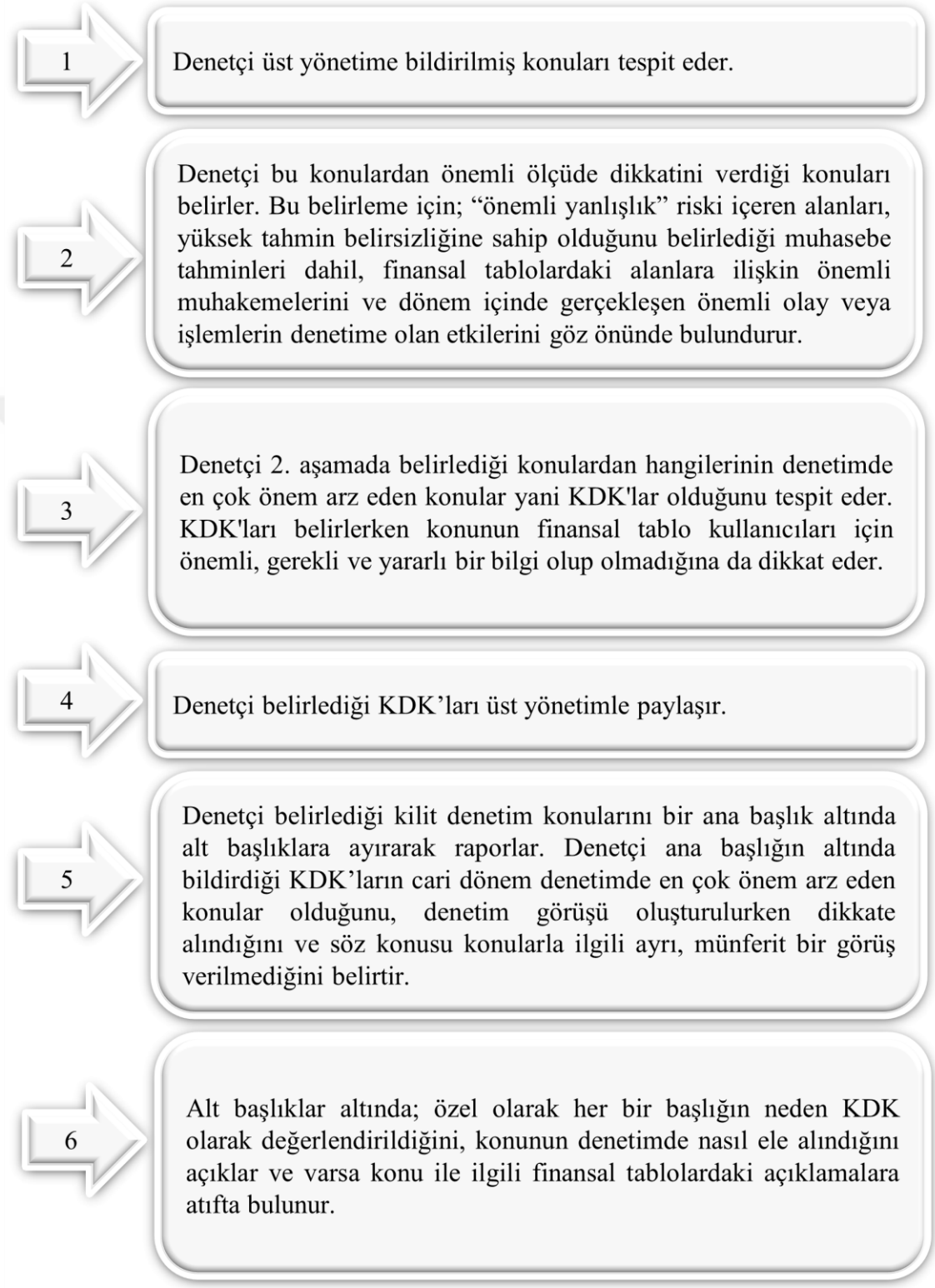
- Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturulurken, ilgili konunun denetçi tarafından uygun bir biçimde çözümlenemediğinin belirtilmemesi lazımdır.

- Genelleyici ya da standartlaştırılmış anlatımlardan uzak durulması ve konunun şirketin içerisinde bulunduğu şartlar ile direkt olarak ilişkilendirilmesi lazımdır.
- -Var ise- finansal tablolardaki ilgili açıklamada (açıklamalarda) konunun ne şekilde incelendiğinin göz önünde bulundurulması lazımdır.
- Finansal tablo öğelerine ilişkin ayrı bir görüşü kapsamaması ya da ima etmemesi lazımdır.

Denetçi raporunda kilit denetimle ilgili konuların bildirilmesi, bir bütün olarak finansal tablolara yönelik denetçinin oluşturduğu görüş kapsamındadır. Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi (BDS 701, para. 4);

- Finansal tablolarda geçerli finansal raporlama çerçevesine göre yönetimce yapılması gereken açıklamaların ya da gerçeğe uygun sunumun sağlanmasına yönelik yapılması gereken öteki açıklamaların yerine geçmez.
- BDS 705'e göre denetimin kendine has koşullarının gerektirmesinden dolayı denetçinin pozitif görüş haricinde bir görüş vermesinin yerine geçmez.
- Şirketin devamlılığını sürdürme kabiliyetine yönelik önemli kuşku oluşturabilecek olay ya da koşullarla alakalı önemli bir muğlaklığın bulunması halinde, BDS 570'e göre gerçekleştirilen raporlamanın yerine geçmez.
- Münferit konulara yönelik ayrı bir görüş değildir.

**Şekil 3.2.** *Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi ve Bildirilmesi Süreci*




**Kaynak:** Can, M. (2017). *BDS 701 kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardı uygulamasına ilişkin denetçi beklentilerinin araştırılması* (Tez No. 462252) [Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.

### 3.3.5. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesinin Amacı

Kilit denetim konularının denetçi raporunda sunulmasının amacı, sürdürülen bir denetimin daha çok şeffaflığını sağlayarak yasal denetçi raporunun bilgilendirici değerini yükseltmektir. Ayrıca standart, kilit denetim konularının sunulması ile mali tablo kullanıcılarına ilave bilgi sağladığını vurgular ve bir yasal denetçinin mesleki muhakemesine göre, bir mali tablo denetimi esnasında en çok önem arz eden konuları anlamalarına yardımcı olur (Mamcarczyk vd., 2020, s. 455).

Kilit denetim konularının denetçi raporunda beyan edilmesi; şirket, denetimde bulunulmuş finansal tablolar ya da gerçekleştirilen denetim ile ilgili belli konular hakkında hedef kullanıcıların yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar ile daha ileri seviyede bir ilişki kurmalarını da sağlayabilir (BDS 701, para. 3). Ayrıca BDS 701'de, denetçi raporunda açıklanacak konulara yönelik denetçinin yaptığı değerlendirmeyle, bu açıklamanın biçiminin ve içeriğinin nasıl olacağının belirlenmesi de hedeflenmiştir (Gökgöz, 2018, s. 128).

Yukarıda belirtilen amaçlara ilave olarak bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Polat Çeltikci & Atay, 2021, s. 550):

- Konunun niçin kilit denetim konusu olarak seçildiği ve ne şekilde ele alındığına yönelik iş süreçlerini içeren açıklamalar ile gerçekleştirilen denetimi daha görünür hale getirmek,
- Denetçinin rolünün anlaşılmasını sağlamak,
- Denetime/şirkete has neticeler ile bir değer yaratmak,
- İlgili atıflarda dahil olmak üzere ek bilgileri hedef kullanıcılara sunarak beklentilerini karşılamak.

### 3.3.6. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesinin Faydaları

Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesinin sağlayabileceği faydalar, IAASB'nin görüşüne göre şu şekildedir (Biçer & Erol, 2017, s. 75):

- Gerçekleştirilen denetime yönelik daha çok şeffaflık temin ederek, denetçi raporunun iletişim değerinin yükseltilmesi,

- Finansal tablolara yönelik denetçinin dikkatini çekmiş konular üzerine yatırımcılarla öteki finansal tablo kullanıcılarının odaklanmasının sağlanması,
- Denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi, hedef kullanıcıların şirket ile, denetlenmiş finansal tablolar ya da sürdürülen denetim ile alakalı belli konular hakkında yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar ile daha yakından bir ilişki kurmalarına temelde sağlayabilmesi,
- Denetçiyle denetim komitesi arasındaki iletişimin artırılması,
- Denetçinin dikkat eşiğini inceleyerek mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine endirekt olarak etkisi olabilecek hususlarda artış sağlanması.

Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesi, denetimin başından, denetim raporunun imzalanmasına kadar geçen sürede denetim sürecinin nasıl olması gerektiği konusunda da bilgi temin ederek finansal tablo kullanıcılarına rehberlik eder (Özcan & Günlük, 2021, s. 24).

### 3.3.7. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardının Bağımsız Denetçilere Getirdiği Sorumluluklar

BDS 701 standardının denetçilere getirdiği sorumluluklar aşağıdaki ana başlıklar altında sıralanabilir (Akkuş, 2017, s. 6):

- Finansal tabloların denetiminde en önemli konular olan kilit denetim konularının (KDK) belirlenmesi ve raporlanması,
- Kilit denetim konularının üst idareyle görüşülmesi,
- Kilit denetim konularının belirlenmesi esnasında standartta yer alan kriterlerin göz önünde bulundurulması,
- Kilit denetim konularıyla dikkat çekilen hususlar, öteki hususlar vb.'nin ayrımının tam olarak yapılması,
- Kilit denetim konularının nedenlerinin ve denetimde ele alınma şeklinin açıklanması,
- Kilit denetim konularının anlatımında genelleyici ya da teknik bir anlatımdan uzak durulması,
- Şirketin mahrem niteliğindeki bilgilerine yer verilmemesi,

- Görüş vermekten kaçınma halinde kilit denetim konusu raporlanmaması,
- Kilit denetim konularının çalışma kağıtlarında belgelendirilmesi.

### 3.3.8. Kilit Denetim Konularının Bildirilmeyeceği Durumlar

Mevzuat, KDK olarak saptanan özel bir konunun denetçi ya da yönetimce kamuya açıklanmasına müsaade etmeyebilir. Örneğin; saptanan ya da kuşkulanılan bir mevzuata aykırılığa (örneğin, kara para aklama ile alakalı olan veya olduğu görülen konulara) yönelik yetkili bir kurumca sürdürülen bir soruşturmayı etkileyebilecek belli bir bildirimin yapılması mevzuat ile bilhassa yasaklanabilir (BDS 701, para. A52).

KDK olarak belirlenmiş olan bir konunun denetçi raporunda bildirimde bulunulmaması son derece istisnai bir olaydır. Zira hedef kullanıcılar yönünden denetime ait daha çok şeffaflık temin edilmesinde kamusal yararın mevcut olacağı kabul edilmektedir. Konuyu kamuoyuna açıklamanın ortaya çıkaracağı negatif neticelerin kamuoyuna açıklamanın oluşturacağı kamusal yararı aşacağının makul biçimde beklendiği hallerde yalnızca, bir kilit denetim konusunun bildirilmemesiyle ilgili yargı uygundur (BDS 701, para. A53).

Kilit denetim konularının saptanması, denetçinin en üst seviyede dikkat göstermesini gerektiren hususların nispi önemine dair muhakemede bulunmasını gerektirmektedir. Bu nedenle, borsada işlem gören şirketlerin tam set genel amaçlı finansal tablolarına yönelik denetimlerde, üst yönetimdeki kişilere bildirilmiş olan konular içerisinden, denetçinin, raporunda bulunacak minimum bir adet KDK saptayamaması oldukça istisnai bir durumdur. Fakat belli istisnai durumlarda (örneğin, borsada işlem gören bir şirketin çok sınırlı seviyede faaliyetlerde bulunması), denetçi denetimde, maksimum seviyede dikkat etmesini gerekli kılan bir konu belirlememiş olabilir ve dolayısı ile onuncu paragrafa göre kilit denetim konusunun olmadığına karar verebilmektedir (BDS 701, para. A59).

Denetçi, bildirilecek KDK olmadığına karar verdiğinde raporunda ifade edeceği açıklamaya yönelik örnek standartta şu şekilde belirtilmiştir (BDS 701, para. A58):

*"[Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı bölümünde veya İşletmenin Sürekliliğiyle ilgili Önemli Belirsizlik bölümünde açıklanan konu haricinde] tarafımızca raporumuzda bildirilecek bir [diğer] kilit denetim konusunun olmadığına karar verilmiştir".*

Bilineceği üzere, BDS 700 finansal tablolara yönelik görüş oluşturma ile raporlamaya ilişkin hükümler içermektedir. Denetçi raporunda kilit denetim konularının açıklanması,

geçerli finansal raporlama çerçevesine göre yönetimce finansal tablolarda yapılması gereken açıklamaların ya da bunlarla beraber gerçeğe uygun sunumun sağlanması için yapılması gereken öteki açıklamaların yerine geçmez (Doğan, 2018, s. 74).

BDS 570 uyarınca şirketin sürekliliğiyle ilgili olay ve koşulların mevcudiyeti ve BDS 705 uyarınca şirketin finansal tablolarına yönelik olumlu görüş haricinde bir görüş verilmesine sebep olan bir hususun varlığı niteliği itibari ile kilit denetim konusu olarak belirtir. Bu konular raporda yer alan kilit denetim konuları kısmında açıklanmaz. Sözü edilen konuları denetçi ilgili BDS'lere göre raporlar ve KDK kısmında ilgili bölümlere gönderme yapar (Uzun Kocamış & Yıldırım, 2019, s. 638). Ayrıca, denetçi raporunda görüş bildirmekten kaçınılması durumunda, denetçinin kilit denetim konusu bildirmesi yasaktır (Güleç, 2020, s. 261).

### 3.3.9. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi

Çalışma kağıtları, denetimin dokümantasyon araçları olarak kullanılır ve kilit denetim konularının belirlenmesi ve bildirilmesi sürecinde önemli bir rol oynar. Çalışma kağıtları, denetim esnasında denetçinin elde etmiş olduğu bilgileri ve delilleri, uygulamış olduğu denetim prosedürlerini, gerçekleştirdiği denetim testlerini ve ulaşmış olduğu görüşü ispat etmek için düzenlediği ya da elde ettiği her türlü yazılı dokümandır (İşgüden Kılıç vd., 2021, s. 1115).

Denetçi, önemli konularla ilgili olarak yönetim, üst yönetimdekiler ve öteki taraflar ile gerçekleştirilen müzakereleri -bu konuların niteliğiyle müzakerelerin ne zaman ve kimle yapıldığını belirtmek kaydıyla- belgelendirmektedir (BDS 230, para. 10).

BDS 701 uyarınca denetçi, denetimin diğer tüm aşamalarında olduğu gibi KDK'lara ilişkin hususları çalışma kağıtlarında belgelendirmelidir. Bilhassa denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuların ve her bir konunun KDK olup olmadığına yönelik denetçi kararının gerekçesi çalışma kağıtlarında belgelendirilmelidir. Buna rağmen kilit denetim konusu yok ise olmadığına dair denetçi kararının gerekçesi ve kilit denetim konusu olarak saptanan bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine yönelik denetçi kararının gerekçesi belgelendirilmesi gerekli olan konulardır (Varıcı & Çağıran, 2019, s. 197).

Çalışma kağıtları, gerçekleştirilen denetim ile daha önce hiçbir bağlantısı bulunmayan deneyimli bir denetçinin yukarıda yer alan konuları ve bununla birlikte önemli mesleki

yargıları anlamasına imkân sağlayacak biçimde düzenlenmesini gerekli kılar (Karacan & Uygun, 2018, s. 638).

Kilit denetim konuları çerçevesinde mesleki muhakemeler, üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilmiş olan konulardan hangilerinin denetçinin maksimum seviyede dikkat etmesini gerekli kılan konulardan olduğuna ve bunlardan da hangilerinin kilit denetim konusu olduğuna karar verilmesini içermektedir. Bu bağlamda, denetim esnasında karşı karşıya kalınan önemli hususlara yönelik hazırlanmış olan öteki çalışma kağıtları dahil olmak üzere (örneğin; tamamlama notları), üst yönetimden sorumlu olan kişilere yapılan bildirimlerle münferit her hususa dair hazırlanmış olan çalışma kağıtları ile denetçi tarafından yapılan muhakemeler desteklenebilmektedir. Ayrıca bu BDS, üst yönetime bildirilmiş olan öteki konuların niçin denetçinin maksimum seviyede dikkatini gerektirmediğinin belgelendirilmesini mecburi kılmamaktadır (BDS 701, para. A64).

### 3.3.10. Kilit Denetim Konuları ve Üst Yönetimle Kurulacak İletişim

Kilit denetim konusu olarak belirlemiş olduğu konuları, denetçi, üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirir. İstisnai bir durum olsa da şayet raporunda kilit denetim konusu bildiriminde bulunmayacak ise, bu durumu da üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirmesi gerekmektedir (Demirel Arıcı, 2021, s. 40).

BDS 260, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlar ile vaktinde iletişime geçmesini gerektirmektedir. Kilit denetim konularına ilişkin gerçekleştirilecek iletişim için uygun zamanlama, denetimin koşullarına göre farklılık göstermektedir. Fakat denetimin planlanmış olan kapsamıyla zamanlaması müzakere edilirken, denetçi, kilit denetim konularına dair ilk intibalarını iletebilir ve denetimle ilgili bulguları iletirken bu tip konuları daha çok müzakere edebilmektedir. Bu tür bir yolun izlenmesi, finansal tablolara son halinin verilmesi evresinde, kilit denetim konularına ilişkin kuvvetli bir iletişimin kurulması hususunda uygulamada çıkacak problemleri azaltmaya yardımcı olabilir (BDS 701, para. A60).

Üst yönetimden sorumlu olanlar ile gerçekleştirilecek iletişim, söz konusu kişilerin, denetçinin raporunda bildirmeyi hedeflediği kilit denetim konularından haberdar olmasını sağlamaktadır ve gerektiği zaman bu konularla ilgili ek bilgiler elde etmesine olanak vermektedir. Denetçi, üst yönetimdekilere raporunun bir taslağını sunmanın, müzakereleri kolaylaştırmak açısından faydalı olacağını düşünebilir. Üst yönetimden sorumlu olanlar ile kurulacak iletişim, söz konusu kişilerin finansal raporlama sürecinin

gözetimindeki işlevinin önemini göstermektedir ve üst yönetimden sorumlu olanlara, denetçinin kilit denetim konuları ile alakalı kararını neye dayalı olarak verdiğini ve bunların denetçi raporunda ne şekilde açıklanacağını anlama imkanı vermektedir. Söz konusu iletişim, üst yönetimden sorumlu olanlara, denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konularını dikkate alarak finansal tablolarda yeni ya da kapsamlı bir açıklama yapılmasının yararlı olup olmayacağını değerlendirme olanağı vermektedir (BDS 701, para. A61).

Denetçi, raporlanacak herhangi bir KDK bulunmadığına karar vermesi halinde 17 (b) paragrafında yer alan üst yönetimden sorumlu olanlar ile iletişim kurma sorumluluğu, denetçinin denetimi ve ortaya çıkabilecek mühim konuları iyi bilen başka kişiler ile (örneğin; atanmış ise, denetimin kalitesini gözden geçiren kişi ile) daha fazla müzakerede bulunmasına imkan verebilmektedir. Söz konusu müzakereler, denetçinin kilit denetim konusu bulunmadığıyla ilgili kararını tekrardan gözden geçirmesini sağlayabilmektedir (BDS 701, para. A63).

### 3.4. Bölüm Özeti

Bağımsız denetim raporu, bir şirketin finansal tablolarının bağımsız bir denetçi tarafından incelenmesi sonucunda denetçinin ulaşmış olduğu görüşünü açıkladığı yazılı bir belgedir. Söz konusu rapor olmadan, finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında belirsizlikler meydana gelir. Böylece bilgi kullanıcılarının alacağı kararlarda yanılgı riski artar.

Denetçinin finansal tablolar hakkında raporunda bildireceği dört farklı görüş türü mevcuttur. Bunlar: olumlu görüş, sınırlı olumlu (şartlı) görüş, görüş vermekten kaçınma ve olumsuz görüştür.

Finansal işlemlerin karmaşıklığı, teknolojik gelişmeler, hile kaynaklı muhasebe skandalları ve küresel finansal krizler gibi kimi etmenler, finansal bilgi kullanıcılarının bağımsız denetimden beklentilerini değiştirmiştir. Yaşanan bu tür olumsuzluklar, bağımsız denetime duyulan güvenin sarsılmasına neden olmuş ve finansal bilgi kullanıcıları şirketlerin yayımlamış olduğu bağımsız denetim raporlarının daha açıklayıcı, kapsamlı ve güvenilir bilgiler içermesini talep etmişlerdir. Sözü edilen talepler doğrultusunda PCAOB ve IAASB, gerçekleştirilen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık temin etmek ve denetçi raporlarının bilgi kullanıcılarıyla iletişim düzeyini artırmak amacıyla 2011 yılında “Denetçi Raporu Projesi” ni başlatmıştır. Sözü edilen proje

sonucunda hazırlanan değişiklikler 2015 yılında yayımlanmıştır. Bu değişikliklerle birlikte bazı standartlar revize edilmiş ve ek olarak yeni bir bağımsız denetim standardı olan ISA 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" standardı oluşturulmuştur. Türkiye'de de bu gelişmelere paralel olarak KGK tarafından "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" başlıklı BDS 701 standardı 9 Mart 2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Kilit denetim konuları kavramı, denetçinin mesleki muhakemesine göre cari döneme ilişkin finansal tabloların denetiminde en fazla öneme sahip olan konuları ifade etmektedir. Sözü edilen konular üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilmektedir.

Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirmesinin amacı, yürütülen denetime yönelik daha fazla şeffaflık sağlamak ve denetimde en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında ilave bilgi sağlamaktır.

# DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
# BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2019-2020-2021 YILLARINA AİT BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN GÖRÜŞ TÜRLERİ VE KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ

Çalışmanın bu bölümünde BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları; sektörler, denetim şirketleri, görüş türleri ve KDK sayıları yönünden incelenmiştir. Ayrıca, bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen denetim firmalarının, raporlarda yer alan görüş türlerinin ve KDK sayılarının dağılımı da incelenmiştir.

## 4.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Araştırmanın konusu, BDS 701 standardı kapsamında BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının ayrıntılı bir şekilde incelenmesine dayanmaktadır. Bu bağlamda, BİST 100 endeksindeki şirketlerin toplam sayıları ve ait oldukları sektörler, yıllar ve sektörler bazında bildirilen kilit denetim konuları, bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen denetim firmaları ve bildirmiş oldukları kilit denetim konuları, görüş türleri ve görüş türlerine göre kilit denetim konuları ve KDK sayıları ve KDK sayılarına göre kilit denetim konuları araştırmanın konusunu oluşturmaktadır.

Araştırma, yıllar, sektörler, denetim firmaları, görüş türleri ve KDK sayıları bazında bildirilen kilit denetim konularının neler olduğu ve hangi konuların daha fazla bildirildiğinin tespiti yönünden önemlidir.

## 4.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının neler olduğu ve

hangi kilit denetim konularının daha çok ön plana çıktığının saptanmasına ilişkin içerik analizi gerçekleştirmektir. Bu amaçla kilit denetim konularının yıllar bazında ayrımlarının yapılması, bağımsız denetçi raporlarının denetim firmaları, görüş türleri ve KDK sayıları yönünden incelenmesi, bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının sektörler, denetim firmaları, görüş türleri ve KDK sayıları yönünden neler olduğunun saptanması yönünden değerlendirilmesi yapılmıştır.

### 4.3. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları içerik analizi yöntemine göre incelenmiştir. BİST 100 endeksindeki 100 şirketin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait denetçi raporları tek tek incelenerek, bu şirketlerin denetçi raporlarındaki kilit denetim konuları tespit edilmiştir. Tespit edilen kilit denetim konularının daha anlaşılabilir olmasını sağlamak amacıyla elde edilen veriler tablo ve grafikler yardımıyla gösterilmiştir. Çalışmaya konu olan şirketlere ilişkin verilere, Kamuyu Aydınlatma Platformu' nun (KAP) web sitesinden (www.kap.gov.tr) ve şirketlerin kurumsal internet sitelerinden yatırımcı ilişkileri bölümünden yıllık bağımsız denetçi raporlarından ulaşılmıştır.

Veri setinin boyutu ve içeriği direkt analiz için uygun değildir. 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporları incelendiğinde, aynı manaya gelen ancak farklı olarak adlandırılan ya da aynı manaya gelmese dahi aynı gruplarda sınıflandırılabilecek kilit denetim konuları saptanmıştır. Bundan dolayı araştırmada içerik analizi yöntemi uygulanarak aynı manaya gelen ya da aynı grupta sınıflandırılabilecek kilit denetim konuları için ortak gruplar oluşturulmuştur. 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin gruplandırılan kilit denetim konuları Ek 4, Ek 5 ve Ek 6'da sunulmuştur.

### 4.4. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmada, 17 Haziran 2022 tarihinde BİST 100 endeksinde bulunan şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları, denetim şirketleri, görüş türleri ve KDK sayıları inceleme kapsamındadır. Ülkemizde Covid-19 2020 yılının mart ayından başlayarak yoğun bir şekilde etkisini göstermeye başlamış ve 2021 yılında ise etkisi kısmen azalmıştır. BİST 100 endeksindeki şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularında pandemi öncesinde (2019 yılı) ve pandemi sonrasında (2021 yılı) bir değişim olup olmadığının tespit edilmesi

amaçlanmıştır. BİST 100 endeksindeki şirketler 10 farklı ana sektörü oluşturmaktadır. BİST 100 endeksinde yer alan Mali Kuruluşlar sektöründe faaliyet gösteren Kızılbük Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin 2019 ve 2020 yıllarına ait bağımsız denetçi raporuna ulaşılamadığından dolayı çalışmada yer almamıştır. Dolayısıyla 2019 ve 2020 yılında 99 bağımsız denetçi raporu çalışmaya dahil olmuştur. 2019-2020 ve 2021 yıllarında bildirilen toplam kilit denetim konusu sayısı 633 olarak gerçekleşmiştir.

### 4.5. Araştırmanın Literatür Taraması

Kilit denetim konularına ilişkin literatürde yer alan ve çalışma kapsamında ön plana çıkan çalışmalar aşağıdaki gibidir:

Korkmaz (2023) tez çalışmasında, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarını içerik analizi yöntemine göre incelemiştir. Yapılan inceleme sonucunda, en sık raporlanan KDK'ların hasılat, ticari ve finansal alacaklar, stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve şerefiyeler olduğu tespit edilmiştir.

Shamkhalov (2022) tez çalışmasında, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 ile 2020 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarını ve söz konusu raporlarda bildirilen kilit denetim konularını içerik analizi yöntemine göre incelemiştir. Yapılan inceleme sonucunda, en sık raporlanan KDK'ların sırasıyla hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, ticari ve finansal alacaklar, TFRS 16 kiralamalar standardı ve şerefiye olduğu tespit edilmiştir.

Atay ve Polat Çeltikçi (2021) yaptıkları çalışmada, BİST 100 endeksinde faaliyet gösteren şirketlerin 2017-2019 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarını ve sözü edilen raporlarda bildirilen kilit denetim konularını içerik analizi yöntemi kullanarak incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, 647 kilit denetim konusu bildirilmiş olup, en fazla bildirilen KDK'ların 101 bildirimle (%15,6) hasılat, 59 bildirimle (%9,1) şerefiye, 46 bildirimle (%7,1) ticari alacaklar, 37 bildirimle (%5,4) maddi duran varlıklar ve 35 bildirimle (%5,4) stoklar olduğu tespit edilmiştir.

Çakalı (2021) yaptığı çalışmada, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2020 yılına ait bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını içerik analizi yöntemi kullanarak incelemiştir. Yapılan inceleme sonucunda, toplam 210 kilit denetim konusu bildirilmiş olup, en fazla bildirilen KDK'ların 46 adet (%21,9) ile finansal araçlar, 36 adet

(%17,1) ile hasılat ve 26 adet (%12,4) ile maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu tespit edilmiştir.

Özcan ve Günlük (2021) çalışmalarında, BİST Gıda, İçecek ve Tütün sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2017-2020 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını içerik analizi yöntemi ile incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, 202 adet kilit denetim konusu belirlenmiş olup, en çok raporlanan KDK'ların 38 adet ile hasılat (%18,81), 33 adet ile maddi duran varlıklar (%16,34), 32 adet ile stoklar/stok değer düşüklüğü (%15,84), 31 adet ile ticari alacaklar (%15,35), 16 adet ile yatırım amaçlı gayrimenkuller (%7,92) ve 12 adet ile şerefiye ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü (%5,94) olduğu tespit edilmiştir.

Karapınar ve Dölen (2020) yaptıkları çalışmada, BİST'te işlem gören 374 şirketin 2018 yılına ait bağımsız denetim raporlarını incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, toplam 707 adet kilit denetim konusunun açıklandığı tespit edilmiş olup, en çok bildirilen KDK'ların sırasıyla hasılatın muhasebeleştirilmesi, ticari alacakların geri kazanılabilirliği ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer tespiti olduğu gözlemlenmiştir. KDK sayıları sektörlere ve denetçi görüşüne göre farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Dört büyük bağımsız denetim şirketi tarafından belirlenen KDK sayısıyla diğer bağımsız denetim şirketlerinin belirlemiş olduğu KDK sayıları arasında anlamlı bir farkın olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Aktaş ve Acar (2020) çalışmalarında, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2017 ile 2018 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, özellikle "karşılıklar, koşullu varlık/yükümlülük", "finansal araçlar" ve "ertelenmiş vergi varlığı" gibi değerlemeye yönelik kalemlerde raporlanan kilit denetim konularında önemli düzeyde artışlar tespit edilmiştir.

Türel ve Türel (2019) çalışmalarında, Borsa İstanbul' da işlem gören şirketlerin 2017 ve 2018 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarını ve söz konusu raporlarda bildirilen kilit denetim konularını incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, 2017 ve 2018 yıllarında toplam 1596 adet kilit denetim konusunun bulunduğu tespit edilmiş olup, en fazla öneme sahip olan konuların başında finansal araçlar, hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar ve varlıklarda değer düşüklüğü geldiği tespit edilmiştir. Ayrıca, bağımsız denetim

raporlarında yer alan kilit denetim konularının sayısı yönünden dört büyük denetim şirketi ile diğer denetim şirketleri yönünden anlamlı bir fark olmadığı belirlenmiştir.

Ertan ve Kızık (2019) yapmış oldukları çalışmada, BİST imalat sektöründe yer alan şirketlerin 2017 yılına ait bağımsız denetim raporlarını incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, en çok kilit denetim konusu bildirilen sektörün metal eşya, makine ve gereç yapım olduğu ve en çok bildirilen kilit denetim konusunun ise 72 adet ile hasılatın muhasebeleştirilmesi olduğu tespit edilmiştir.

Akdoğan ve Bülbül (2019) yaptıkları çalışmada, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2017 yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarını ve söz konusu raporlarda bildirilen kilit denetim konularını incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, en fazla bildirilen kilit denetim konusu hasılat (40 adet) olup devamında maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi (39 adet) ve karşılıklar/yükümlülükler (21 adet) olduğu tespit edilmiştir. Sektör bazında bakıldığında ise en fazla kilit denetim konusu 81 adet ile imalat sanayinde olup onu 75 adet ile mali kuruluşlar holdingler izlediği tespit edilmiştir.

Varıcı ve Çağıran (2019) çalışmalarında, BİST imalat sektöründe yer alan 171 işletmenin 2017 yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarını içerik yönünden analiz etmişlerdir. Sektörde ne tür kilit denetim konularında yoğunlaşıldığı, kilit denetim konularının sayıları, kilit denetim konularının sunulma şekli, alt sektör, bağımsız denetim raporunun sayfa sayısı, bağımsız denetim şirketleri ve görüş türü yönünden farklılıklar ayrıntılı olarak analiz edilmiştir. Analiz sonucuna göre, alt sektör ve görüş türü bakımından KDK sayılarında anlamlı bir farklılığın bulunmadığı, denetimi gerçekleştiren bağımsız denetim kuruluşları yönünden bakıldığındaysa işletmelerin KDK sayılarında anlamlı farklılık olduğu belirlenmiştir.

Uzay ve Köylü (2018) yaptıkları çalışmada, Borsa İstanbul imalat sektöründeki 181 şirketin 2017 yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını nitel araştırma yöntemlerinden biri olan içerik analizi yöntemi kullanarak incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, toplam 354 adet kilit denetim konusu raporlanmış olup, en fazla raporlanan KDK'ların başında ise sırasıyla hasılat (%19), maddi duran varlıklar (%18), ticari alacaklar (%17) ve stoklar (%11) geldiği tespit edilmiştir.

Gökgöz (2018) yaptığı çalışmada, Borsa İstanbul'da yer alan 140 şirketin 2017 yılına ilişkin denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını içerik analizi yöntemine

göre incelemiştir. Yapılan inceleme sonucunda 273 adet kilit denetim konusu belirlenmiş olup, en fazla raporlanan KDK'ların hasılat, ticari alacaklar stoklar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu tespit edilmiştir.

Kavut ve Güngör (2018) çalışmalarında, BİST 100 endeksinde faaliyet gösteren 96 şirketin 2017 yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını içerik analizi yöntemi ile incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, 211 adet kilit denetim konusu tespit edilmiş olup, en çok bildirilen KDK olarak hasılatın muhasebeleştirilmesi (%13) ve şerefiye/sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri (%8) olduğu tespit edilmiştir.

Karacan ve Uygun (2018) çalışmalarında, BİST'te işlem gören 62 şirketin 2017 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularını incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda raporlanan toplam kilit denetim konusu sayısı 134 adet olarak belirlenmiş olup, en fazla bildirilen KDK'ların maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, hasılat, ticari alacakların geri kazanılabilirliği ve ertelenmiş vergiler olduğu tespit edilmiştir.

### 4.6. Araştırmanın Literatüre Katkısı

BDS 701 standardının 2017 yılında yürürlüğe girmesi ile beraber, bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları araştırmacılar tarafından incelenmeye başlanmış ve konu ile alakalı literatür çalışmaları hız kazanmıştır. Çalışma, BDS 701 standardı kapsamında BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının ayrıntılı bir şekilde incelenmesine dayanmaktadır. Kilit denetim konularına yönelik olarak yapılan ulusal çalışmalar incelendiğinde, pek çok çalışmanın yapıldığı gözlemlenmiştir. BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularını özellikle denetim firmaları, görüş türleri ve KDK sayıları yönünden söz konusu yıllar bazında karşılaştırmalı olarak detaylı bir şekilde ele alan herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

### 4.7. Araştırmanın Bulguları

Çalışmada, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporları incelenmiş ve kilit denetim konuları ayrı ayrı tespit edilmiştir. Yapılan

incelemeler sonucu elde edilen veriler, tablolar ve grafikler halinde sistematik bir şekilde sunumu gerçekleştirilmiştir.

### 4.7.1. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin Sektörel Dağılımı

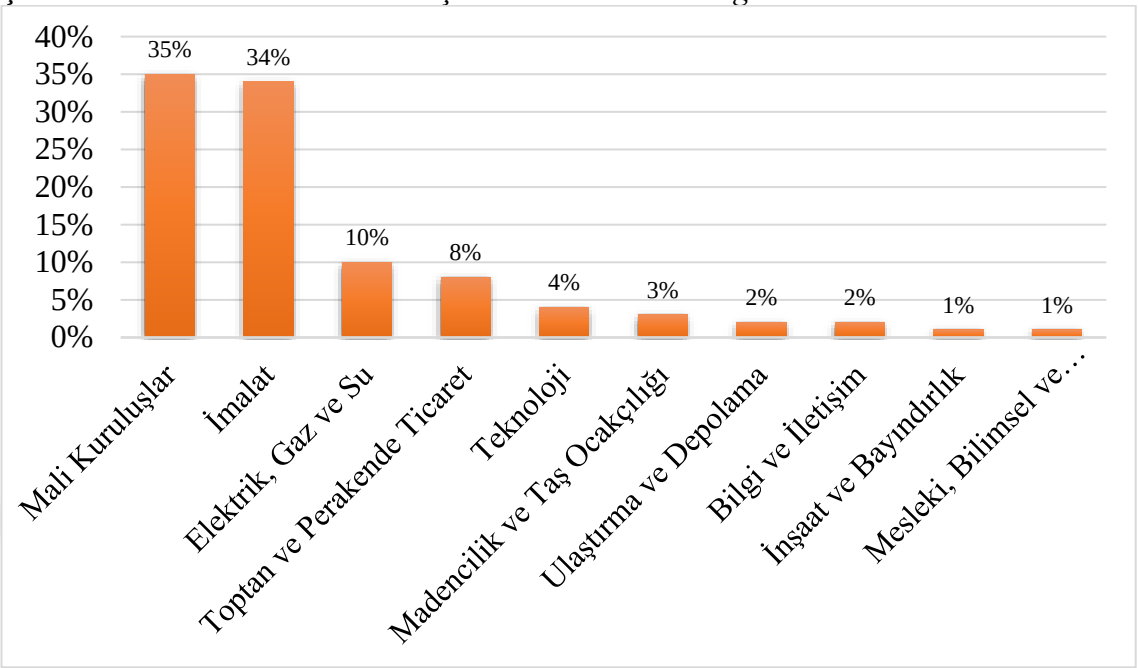
17 Haziran 2022 tarihinde BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin sektörel dağılımı, Tablo 4.1'de sunulmuştur.

**Tablo 4.1.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin Sektörel Dağılımı*

| **Ana Sektörler** | **Şirket Sayısı** |
|---|---|
| Mali Kuruluşlar | 35 |
| İmalat | 34 |
| Elektrik Gaz ve Su | 10 |
| Toptan ve Perakende Ticaret | 8 |
| Teknoloji | 4 |
| Madencilik ve Taş Ocakçılığı | 3 |
| Ulaştırma ve Depolama | 2 |
| Bilgi ve İletişim | 2 |
| İnşaat ve Bayındırlık | 1 |
| Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler | 1 |
| **Toplam** | **100** |

Tablo 4.1 incelendiğinde, BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin 10 ana sektörü oluşturduğu görülmektedir. Ağırlıklı olarak en fazla şirket sayısına sahip olan sektörler 35 şirket ile mali kuruluşlar ve 34 şirket ile imalat sektörleridir. Bu sektörleri sırasıyla; 10 şirket ile elektrik gaz ve su, 8 şirket ile toptan ve perakende ticaret, 4 şirket ile teknoloji, 3 şirket ile madencilik ve taş ocakçılığı, 2'şer şirket ile ulaştırma ve depolama ve bilgi ve iletişim ve 1'er şirket ile inşaat ve bayındırlık ve mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler sektörleri izlemektedir. Sektörlerin yüzdesel olarak dağılımlarına ise Şekil 4.1'de yer verilmiştir.

**Şekil 4.1.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin Sektörel Dağılım Yüzdeleri*




### 4.7.2. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Dağılımı

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu bildirilen kilit denetim konularının dağılımı Tablo 4.2' de gösterilmiştir. 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin kilit denetim konularının şirketler bazında detaylı olarak dağılımı ise Ek 1, Ek 2 ve Ek 3'te sunulmuştur.

**Tablo 4.2.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konuları ve Dağılımı*

| Grup Sıra No | Kilit Denetim Konusu / Yıllar | 2019 | 2020 | 2021 | Toplam |
|---|---|---|---|---|---|
| **1** | Hasılat | 33 | 36 | 37 | **106** |
| **2** | Maddi Duran Varlıklar | 28 | 31 | 33 | **92** |
| **3** | Ticari Alacaklar | 16 | 20 | 18 | **54** |
| **4** | Şerefiye | 15 | 15 | 12 | **42** |
| **5** | İşletme Birleşmeleri, İştirakler, Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar | 11 | 13 | 14 | **38** |
| **6** | TFRS 9 Finansal Araçlar | 12 | 12 | 12 | **36** |
| **7** | Stoklar | 9 | 10 | 12 | **31** |
| **8** | TFRS 16 Kiralamalar | 18 | 4 | 3 | **25** |
| **9** | Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları | 9 | 8 | 6 | **23** |
| **10** | Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 7 | 6 | 7 | **20** |
| **11** | Diğer | 9 | 6 | 5 | **20** |
| **12** | Garanti Karşılıkları | 6 | 6 | 6 | **18** |
| **13** | Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | 5 | 7 | 4 | **16** |
| **14** | Finansal Araçlar | 5 | 5 | 6 | **16** |
| **15** | Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi | 5 | 6 | 5 | **16** |
| **16** | Ar-Ge | 4 | 5 | 5 | **14** |

**Tablo 4.2.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konuları ve Dağılımı* (devamı)

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **17** | Maden Varlıkları | 3 | 5 | 5 | **13** |
| **18** | Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi | 3 | 3 | 5 | **11** |
| **19** | Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler | 3 | 2 | 3 | **8** |
| **20** | Emeklilik Planları | 1 | 2 | 2 | **5** |
| **21** | Finansal Borçlar | - | 2 | 2 | **4** |
| **22** | Ticari Borçlar | 1 | 1 | 1 | **3** |
| **23** | Yasal Riskler | 3 | - | - | **3** |
| **24** | Değer Düşüklüğü | 1 | 2 | - | **3** |
| **25** | Borçlanma Maliyetleri | 1 | 1 | 1 | **3** |
| **26** | Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri | 1 | 1 | 1 | **3** |
| **27** | Bilgi Teknolojileri Denetimi | 1 | - | 1 | **2** |
| **28** | İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi | - | 1 | 1 | **2** |
| **29** | Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi | - | 1 | 1 | **2** |
| **30** | Dövizli İşlemler | 1 | - | - | **1** |
| **31** | Nakit ve Nakit Benzerleri | - | - | 1 | **1** |
| **32** | Müşterek Yönetime Tabi İşletmenin Muhasebeleştirilmesi | - | 1 | - | **1** |
| **33** | Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler | - | 1 | - | **1** |
| | **Toplam** | **211** | **213** | **209** | **633** |

Tablo 4.2 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen toplam 633 kilit denetim konusunun 33 farklı başlık altında gruplandığı görülmektedir.

Tablo 4.2'ye bakıldığında, BİST 100 endeksindeki şirketlerin;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 211 adet kilit denetim konusu bildirilmiş olup, sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 33 adet, maddi duran varlıklar 28 adet, TFRS 16 kiralamalar 18 adet, ticari alacaklar 16 adet ve şerefiye 15 adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 213 adet kilit denetim konusu bildirilmiş olup, sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 36 adet, maddi duran varlıklar 31 adet, ticari alacaklar 20 adet, şerefiye 15 adet ve işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar 13 adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 209 adet kilit denetim konusu bildirilmiş olup, sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 37 adet, maddi duran varlıklar 33 adet, ticari alacaklar 18 adet ve işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar 14 adet olduğu tespit edilmiştir.

### 4.7.3. Kilit Denetim Konularının Sektörler Bazında İncelenmesi

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu bildirilen kilit denetim konularının sektörler bazında dağılımları aşağıda yer alan başlıklar altında incelenmiştir.

### 4.7.3.1. Mali Kuruluşlar Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.3.** *Mali Kuruluşlar Sektörü – KDK Dağılımları*

| MALİ KURULUŞLAR | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Maddi Duran Varlıklar | 13 | 13 | 14 | **40** |
| TFRS 9 Finansal Araçlar | 12 | 12 | 12 | **36** |
| İşletme Birleşmeleri, İştirakler, Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar | 5 | 8 | 7 | **20** |
| Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi | 5 | 6 | 5 | **16** |
| Hasılat | 5 | 5 | 6 | **16** |
| Şerefiye | 4 | 5 | 4 | **13** |
| Finansal Araçlar | 4 | 4 | 4 | **12** |
| Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler | 3 | 2 | 3 | **8** |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 2 | 2 | 3 | **7** |
| Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | 2 | 2 | 2 | **6** |
| Stoklar | 2 | 2 | 2 | **6** |
| Emeklilik Planları | 1 | 2 | 2 | **5** |

**Tablo 4.3.** *Mali Kuruluşlar Sektörü – KDK Dağılımları* (devamı)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Diğer | 3 | 1 | 1 | **5** |
| TFRS 16 Kiralamalar | 4 | - | - | **4** |
| Bilgi Teknolojileri Denetimi | 1 | - | 1 | **2** |
| Ticari Alacaklar | 1 | 1 | - | **2** |
| Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi | 1 | 1 | - | **2** |
| İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi | - | 1 | 1 | **2** |
| Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi | - | 1 | 1 | **2** |
| Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları | 1 | - | - | **1** |
| Değer Düşüklüğü | - | 1 | - | **1** |
| **Toplam** | **69** | **69** | **68** | **206** |

Tablo 4.3 incelendiğinde, mali kuruluşlar sektöründeki şirketlerin;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 69 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; maddi duran varlıklar 13 adet ve TFRS 9 finansal araçlar 12 adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 69 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; maddi duran varlıklar 13 adet ve TFRS 9 finansal araçlar 12 adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 68 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; maddi duran varlıklar 14 adet ve TFRS 9 finansal araçlar 12 adet olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.3'te bildirilen kilit denetim konuları, mali kuruluşlar sektöründe yer alan şirketlerin genel yapısını ifade etmektedir. En çok KDK olarak bildirilen maddi duran varlıklar ve TFRS 9 finansal araçlar, mali kuruluşlar sektörünün genel yapısına uygundur.

Yıllar itibariyle denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının içerik ve sayı olarak uyum gösterdiği görülmektedir. Fakat, mali kuruluşlar sektöründe yer alan şirketlerin 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında TFRS 16 kiralamalar standardıyla ilgili dört adet KDK bildirilirken, 2020 ile 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bu sayının sıfıra düştüğü tespit edilmiştir. Bu düşüşün sebebinin TFRS 16 kiralamalar standardındaki değişikliklerden kaynaklandığı söylenebilir.

Mali kuruluşlar sektöründeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının neden KDK olarak belirlendiğine bakıldığı zaman, genel olarak kalemlerin önemli tutarda olması, önemli tahmin, varsayım ve yönetimin yargılarını içermesi, finansal tablolar açısından önemli etkiye sahip olması, karmaşık ve kapsamlı bir yapıya sahip olması ve toplam varlıkların önemli bir bölümünü oluşturması gibi nedenlerden dolayı KDK olarak belirlendiği tespit edilmiştir.

#### 4.7.3.2. İmalat Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.4.** *İmalat Sektörü - KDK Dağılımları*

| **İMALAT** | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Hasılat | 13 | 13 | 13 | **39** |
| Ticari Alacaklar | 9 | 13 | 12 | **34** |
| Maddi Duran Varlıklar | 9 | 11 | 12 | **32** |
| Garanti Karşılıkları | 5 | 5 | 5 | **15** |
| Şerefiye | 5 | 5 | 4 | **14** |

**Tablo 4.4.** *İmalat Sektörü - KDK Dağılımları* (devamı)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| İşletme Birleşmeleri, İştirakler, Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar | 5 | 3 | 5 | **13** |
| Stoklar | 4 | 4 | 5 | **13** |
| Ar-Ge | 3 | 3 | 3 | **9** |
| Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları | 4 | 3 | 2 | **9** |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 2 | 2 | 2 | **6** |
| TFRS 16 Kiralamalar | 5 | - | - | **5** |
| Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi | 1 | 1 | 2 | **4** |
| Diğer | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Borçlanma Maliyetleri | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Dövizli İşlemler | 1 | - | - | **1** |
| Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler | - | 1 | - | **1** |
| Müşterek Yönetime Tabii İşletmenin Muhasebeleştirilmesi | - | 1 | - | **1** |
| **Toplam** | **68** | **67** | **67** | **202** |

Tablo 4.4 incelendiğinde, imalat sektöründeki şirketlerin;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 68 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 13 adet ve ticari alacaklar ve maddi duran varlıklar 9'ar adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 67 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat ve ticari alacaklar 13'er adet ve maddi duran varlıklar 11 adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 67 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 13 adet ve ticari alacaklar ve maddi duran varlıklar 12'şer adet olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.4'te bildirilen kilit denetim konuları, imalat sektöründeki şirketlerin genel yapısını ifade etmektedir. İmalat sektörü, yüksek sermaye yoğunluğuna sahip bir sektördür. Yüksek maddi duran varlık yatırımlarının yapıldığı, yüksek stok üretimi yapan ve yoğun alacak yapısına sahip bir sektör olarak değerlendirilmektedir. En çok KDK olarak bildirilen hasılat, ticari alacaklar ve maddi duran varlıklar imalat sektörünün genel yapısına uygundur.

Yıllar itibariyle denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının içerik ve sayı olarak uyum gösterdiği görülmektedir. Fakat, imalat sektöründe yer alan şirketlerin 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında TFRS 16 kiralamalar standardıyla ilgili beş adet KDK bildirilirken, 2020 ile 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bu sayının sıfıra düştüğü tespit edilmiştir. Bu düşüşün sebebinin TFRS 16 kiralamalar standardındaki değişikliklerden kaynaklandığı söylenebilir.

İmalat sektöründe yer alan şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının neden KDK olarak belirlendiğine bakıldığı zaman, genel olarak kalemlerin önemli tutarda olması, önemli tahmin, varsayım ve yönetimin yargılarını içermesi, finansal tablolar açısından önemli etkiye sahip olması, karmaşık ve kapsamlı bir yapıya sahip olması ve toplam varlıkların önemli bir bölümünü oluşturması gibi nedenlerden dolayı KDK olarak belirlendiği tespit edilmiştir.

### 4.7.3.3. Elektrik, Gaz ve Su Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.5.** *Elektrik, Gaz ve Su Sektörü - KDK Dağılımları*

| ELEKTRİK GAZ VE SU | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Maddi Duran Varlıklar | 4 | 5 | 5 | **14** |
| Hasılat | 3 | 5 | 5 | **13** |
| Ticari Alacaklar | 2 | 2 | 2 | **6** |
| Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları | 2 | 2 | 2 | **6** |
| İşletme Birleşmeleri, İştirakler, Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar | 1 | 2 | 2 | **5** |
| Şerefiye | 2 | 2 | 1 | **5** |
| Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi | 1 | 1 | 3 | **5** |
| Maden Varlıkları | - | 2 | 2 | **4** |
| Finansal Borçlar | - | 2 | 2 | **4** |
| Stoklar | - | 2 | 2 | **4** |
| Diğer | 2 | 1 | 1 | **4** |
| Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri | 1 | 1 | 1 | **3** |

**Tablo 4.5.** *Elektrik, Gaz ve Su Sektörü- KDK Dağılımları* (devamı)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | - | 2 | 1 | **3** |
| **Toplam** | **18** | **29** | **29** | **76** |

Tablo 4.5 incelendiğinde, elektrik gaz ve su sektöründeki şirketlerin;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 18 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; maddi duran varlıklar 4 adet ve hasılat 3 adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 29 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen KDK'ların; maddi duran varlıklar ve hasılat 5'er adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 29 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; maddi duran varlıklar ve hasılat 5'er adet ve nakit akış riskinden korunma muhasebesi 3 adet olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.5'te bildirilen kilit denetim konuları, elektrik, gaz ve su sektöründe bulunan şirketlerin genel yapısını ifade etmektedir. Elektrik, gaz ve su sektöründe yer alan şirketler, yapısı gereği yüksek alacak hacmine sahip ve maddi duran varlıkları fazla olan bir sektör olarak değerlendirilmektedir. En çok KDK olarak bildirilen maddi duran varlıklar ve hasılat, elektrik, gaz ve su sektörünün genel yapısına uygundur.

Elektrik, gaz ve su sektöründeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının neden KDK olarak belirlendiğine bakıldığı zaman, genel olarak kalemlerin önemli tutarda olması, önemli tahmin, varsayım ve yönetimin yargılarını içermesi, finansal tablolar açısından önemli etkiye sahip olması, karmaşık ve kapsamlı bir yapıya sahip olması ve toplam varlıkların önemli bir bölümünü oluşturması gibi nedenlerden dolayı KDK olarak belirlendiği tespit edilmiştir.

### 4.7.3.4. Toptan ve Perakende Ticaret Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.6.** *Toptan ve Perakende Ticaret Sektörü – KDK Dağılımları*

| TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| TFRS 16 Kiralamalar | 6 | 4 | 3 | **13** |
| Hasılat | 4 | 4 | 4 | **12** |
| Şerefiye | 3 | 2 | 2 | **7** |
| Stoklar | 2 | 2 | 2 | **6** |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Ticari Alacaklar | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Garanti Karşılıkları | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları | 1 | 1 | - | **2** |
| Diğer | 1 | 1 | - | **2** |
| **Toplam** | **20** | **17** | **14** | **51** |

Tablo 4.6 incelendiğinde, toptan ve perakende ticaret sektöründeki şirketlerin;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 20 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; TFRS 16 kiralamalar 6 adet ve hasılat 4 adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 17 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen KDK'ların; TFRS 16 kiralamalar ve hasılat 4'er adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 14 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 4 adet ve TFRS 16 kiralamalar 3 adet olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.6'da bildirilen kilit denetim konuları, toptan ve perakende ticaret sektöründeki şirketlerin genel yapısını ifade etmektedir. Toptan ve perakende ticaret sektörü, büyük stok hacmine ve güçlü bir alacak yapısına sahip sektördür.

Toptan ve perakende ticaret sektöründe yer alan şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının neden KDK olarak belirlendiğine bakıldığı zaman, genel olarak kalemlerin önemli tutarda olması, önemli tahmin, varsayım ve yönetimin yargılarını içermesi, finansal tablolar açısından önemli etkiye sahip olması, karmaşık ve kapsamlı bir yapıya sahip olması ve toplam varlıkların önemli bir bölümünü oluşturması gibi nedenlerden dolayı KDK olarak belirlendiği tespit edilmiştir.

#### 4.7.3.5. Teknoloji Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.7.** *Teknoloji Sektörü – KDK Dağılımları*

| **TEKNOLOJİ** | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Hasılat | 2 | 3 | 3 | **8** |
| Ticari Alacaklar | 2 | 2 | 2 | **6** |
| Ar-Ge | 1 | 2 | 2 | **5** |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 2 | 1 | 1 | **4** |
| Ticari Borçlar | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Şerefiye | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Stoklar | 1 | - | 1 | **2** |
| Nakit ve Nakit Benzerleri | - | - | 1 | **1** |
| **Toplam** | **10** | **10** | **12** | **32** |

Tablo 4.7 incelendiğinde, teknoloji sektöründeki şirketlerin;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 10 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat, ticari alacaklar ve maddi olmayan duran varlıklar 2'şer adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 10 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 3 adet ve ticari alacaklar ve ar-ge 2'şer adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 12 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 3 adet ve ticari alacaklar ve ar-ge 2'şer adet olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.7'de bildirilen kilit denetim konuları, teknoloji sektöründeki şirketlerin genel yapısını ifade etmektedir. Teknoloji sektörü, maddi duran varlıklara yapılan yatırımların fazla olduğu, üretilen stok hacminin büyük olduğu ve güçlü bir alacak yapısına sahip bir sektör olarak değerlendirilmektedir. En çok KDK olarak bildirilen hasılat, ticari alacaklar, ar-ge ve maddi olmayan duran varlıklar, teknoloji sektörünün genel yapısına uygundur.

Teknoloji sektöründe yer alan şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının neden KDK olarak belirlendiğine bakıldığı zaman, genel olarak kalemlerin önemli tutarda olması, önemli tahmin, varsayım ve yönetimin yargılarını içermesi, finansal tablolar açısından önemli etkiye sahip olması, karmaşık ve kapsamlı bir yapıya sahip olması ve toplam varlıkların önemli bir bölümünü oluşturması gibi nedenlerden dolayı KDK olarak belirlendiği tespit edilmiştir.

### 4.7.3.6. Madencilik ve Taş Ocakçılığı Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.8.** *Madencilik ve Taş Ocakçılığı Sektörü - KDK Dağılımları*

| **MADENCİLİK VE TAŞ OCAKÇILIĞI** | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Maden Varlıkları | 3 | 3 | 3 | **9** |
| Yasal Riskler | 3 | - | - | **3** |
| **Toplam** | **6** | **3** | **3** | **12** |

Tablo 4.8 incelendiğinde, madencilik ve taş ocakçılığı sektöründeki şirketlerin;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 6 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen KDK'ların; maden varlıkları ve yasal riskler 3'er adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 3 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen KDK'ların; maden varlıkları olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 3 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen KDK'ların; maden varlıkları olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.8'de bildirilen kilit denetim konuları, madencilik ve taş ocakçılığı sektöründeki şirketlerin genel yapısını ifade etmektedir. KDK olarak bildirilen maden varlıkları ve yasal riskler, madencilik ve taş ocakçılığı sektörünün genel yapısına uygundur.

### 4.7.3.7. Ulaştırma ve Depolama Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.9.** *Ulaştırma ve Depolama Sektörü – KDK Dağılımları*

| **ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA** | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Hasılat | 2 | 2 | 2 | **6** |
| Diğer | 2 | 2 | 2 | **6** |
| Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | 1 | 1 | 1 | **3** |
| TFRS 16 Kiralamalar | 2 | - | - | **2** |
| **Toplam** | **7** | **5** | **5** | **17** |

Tablo 4.9 incelendiğinde, ulaştırma ve depolama sektöründeki şirketlerin;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 7 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat, diğer ve TFRS 16 kiralamalar 2'şer adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 5 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat ve diğer 2'şer adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 5 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat ve diğer 2'şer adet olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.9'da bildirilen kilit denetim konuları ulaştırma ve depolama sektöründeki şirketlerin genel yapısını ifade etmektedir.

Ulaştırma ve depolama sektöründeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının neden KDK olarak belirlendiğine bakıldığı zaman, genel olarak kalemlerin önemli tutarda olması, önemli tahmin, varsayım ve yönetimin yargılarını içermesi, finansal tablolar açısından önemli etkiye sahip olması ve karmaşık ve kapsamlı bir yapıya sahip olması gibi nedenlerden dolayı KDK olarak belirlendiği tespit edilmiştir.

### 4.7.3.8. Bilgi ve İletişim Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.10.** *Bilgi ve İletişim Sektörü -KDK Dağılımları*

| BİLGİ VE İLETİŞİM | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Hasılat | 2 | 2 | 2 | **6** |
| Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları | 1 | 2 | 2 | **5** |
| Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | 2 | 2 | - | **4** |
| Finansal Araçlar | 1 | 1 | 2 | **4** |
| Değer Düşüklüğü | 1 | 1 | - | **2** |
| TFRS 16 Kiralamalar | 1 | - | - | **1** |
| Maddi Duran Varlıklar | - | - | 1 | **1** |
| **Toplam** | **8** | **8** | **7** | **23** |

Tablo 4.10 incelendiğinde, bilgi ve iletişim sektöründeki şirketlerin;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 8 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat ve karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar 2'şer adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 8 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat, vergiler ve ertelenmiş vergi varlıkları ve karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar 2'şer adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 7 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat, vergiler ve ertelenmiş vergi varlıkları ve finansal araçlar 2'şer adet olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.10'da bildirilen kilit denetim konuları, bilgi ve iletişim sektöründeki şirketlerin genel yapısını ifade etmektedir.

Bilgi ve iletişim sektöründeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının neden KDK olarak belirlendiğine bakıldığı zaman, genel olarak kalemlerin önemli tutarda olması, önemli tahmin, varsayım ve yönetimin yargılarını içermesi, finansal tablolar açısından önemli etkiye sahip olması ve karmaşık ve kapsamlı bir yapıya sahip olması gibi nedenlerden dolayı KDK olarak belirlendiği tespit edilmiştir.

### 4.7.3.9. İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.11.** *İnşaat ve Bayındırlık Sektörü – KDK Dağılımları*

| **İNŞAAT VE BAYINDIRLIK** | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Maddi Duran Varlıklar | 2 | 2 | 1 | **5** |
| Hasılat | 1 | 1 | 1 | **3** |
| **Toplam** | **3** | **3** | **2** | **8** |

Tablo 4.11 incelendiğinde, inşaat ve bayındırlık sektöründeki şirketlerin;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 3 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen KDK'nın; maddi duran varlıklar 2 adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 3 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen KDK'nın; maddi duran varlıklar 2 adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 2 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen KDK'ların; maddi duran varlıklar ve hasılat olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.11'de bildirilen kilit denetim konuları, inşaat ve bayındırlık sektöründeki şirketlerin genel yapısını ifade etmektedir. İnşaat ve bayındırlık sektörünün yapısı gereği, hasılat, maddi duran varlık yatırımları yüksek, faaliyet konusu gereği yatırım amaçlı gayrimenkullerin büyük ölçüde olması sebebiyle bildirilen KDK'lar bu sektörün doğasına uygundur.

İnşaat ve bayındırlık sektöründe yer alan şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının neden KDK olarak belirlendiğine bakıldığı zaman, genel olarak kalemlerin önemli tahmin, varsayım ve yönetimin yargılarını içermesi nedeninden dolayı KDK olarak belirlendiği tespit edilmiştir.

### 4.7.3.10. Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler Sektöründe Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.12.** *Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler Sektörü – KDK Dağılımları*

| **MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER** | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Hasılat | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Ticari Alacaklar | 1 | 1 | 1 | **3** |
| **Toplam** | **2** | **2** | **2** | **6** |

Tablo 4.12 incelendiğinde, mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler sektöründeki şirketlerin;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 2 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen KDK'ların; hasılat ve ticari alacaklar olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 2 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen KDK'ların; hasılat ve ticari alacaklar olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 2 adet KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirketlerin 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen KDK'ların; hasılat ve ticari alacaklar olduğu tespit edilmiştir.

Mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler sektöründe yer alan şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının neden KDK olarak belirlendiğine bakıldığı zaman, genel olarak kalemlerin finansal tablolar açısından önemli olması nedeninden dolayı KDK olarak belirlendiği tespit edilmiştir.

### 4.7.4. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarını Düzenleyen Denetim Kuruluşlarının Dağılımı

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen denetim kuruluşlarının dağılımı Tablo 4.13'te görülmektedir.

**Tablo 4.13.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarını Düzenleyen Denetim Kuruluşlarının Dağılımı*

| **Denetim Şirketleri / Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
|---|---|---|---|---|
| **Dört Büyük Denetim Şirketi (PWC, Ernst & Young, Deloitte, KPMG)** | 75 | 79 | 78 | **232** |
| **Diğer Denetim Şirketleri** | 24 | 20 | 22 | **66** |
| **Toplam** | **99** | **99** | **100** | **298** |

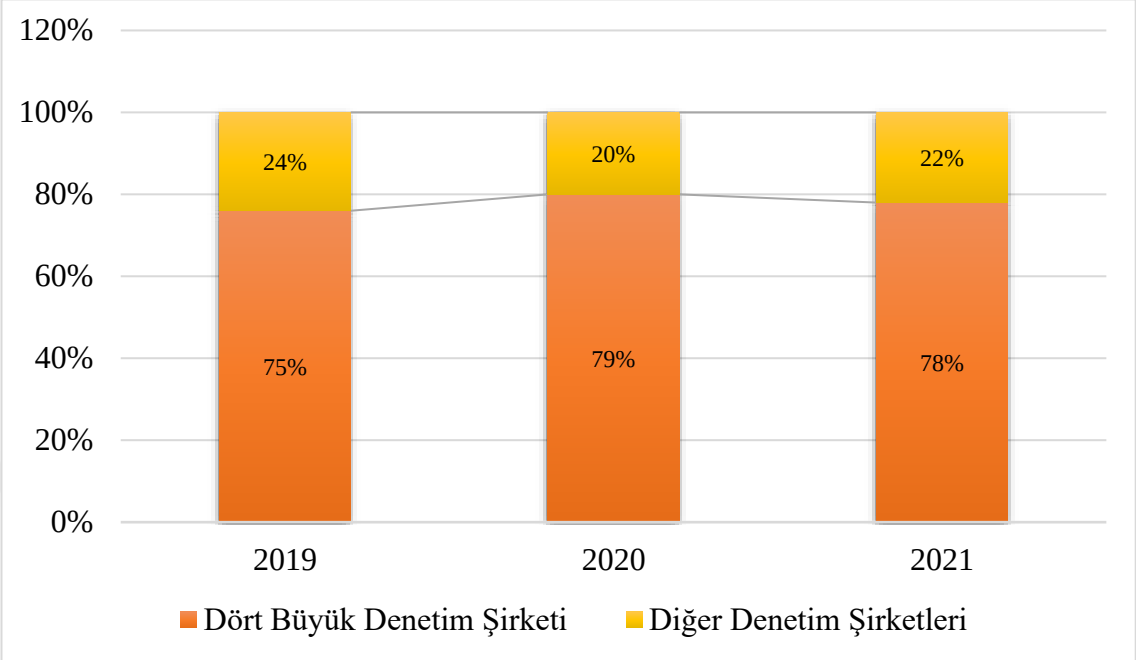
Tablo 4.13 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının büyük bir kısmını "Dört Büyük Denetim Şirketi" nin (PWC, Ernst & Young, Deloitte ve KPMG) düzenlediği görülmektedir. 2019 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 75 tanesini, 2020 yılına ait 99 adet bağımsız

denetçi raporunun 79 tanesini ve 2021 yılına ait 100 adet bağımsız denetçi raporunun 78 tanesini "Dört Büyük Denetim Şirketi" nin düzenlediği görülmektedir. Bu şirketlerden en çok denetimi gerçekleştiren şirketin PWC olduğu tespit edilmiştir. 2019 yılına ait raporların 27 tanesini, 2020 yılına ait raporların 28 tanesini ve 2021 yılına ait raporların 26 tanesini PWC düzenlemiştir. Ernst & Young denetim şirketi, 2019 yılına ait raporların 18 tanesinde, 2020 ve 2021 yıllarına ait raporların 21 tanesinde yer almıştır. Deloitte denetim şirketi, 2019 yılına ait raporların 15 tanesini, 2020 yılına ait raporların 14 tanesini ve 2021 yılına ait raporların 18 tanesini düzenlemiştir. BİST 100 endeksindeki şirketlerin denetçi raporlarında Dört Büyük Denetim Şirketi içinde en az yer bulan denetim şirketinin KPMG olduğu, 2019 yılına ait raporların 15 tanesinde, 2020 yılına ait raporların 16 tanesinde ve 2021 yılına ait raporların 13 tanesinde yer almıştır.

Dört Büyük Denetim Şirketi dışında kalan firmalar da BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin denetçi raporlarını düzenlemiştir. Bu firmalar "Diğer" başlığı altında ele alınmıştır. 2019 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 24 tanesini, 2020 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 20 tanesini ve 2021 yılına ait 100 adet bağımsız denetçi raporunun 22 tanesini "Diğer" denetim şirketlerinin düzenlediği görülmektedir. 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan diğer denetim şirketlerinin tam listesi Ek 7'de sunulmuştur.

BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin 2019-2020-2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen denetim kuruluşlarının yüzdesel dağılımı Şekil 4.2' de görülmektedir.

**Şekil 4.2.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarını Düzenleyen Denetim Kuruluşlarının Yüzdesel Dağılımı*




Şekil 4.2 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının büyük bir kısmını "Dört Büyük Denetim Şirketi" nin (PWC, Ernst & Young, Deloitte ve KPMG) düzenlediği anlaşılmaktadır. Bu firmalar 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %75'ini, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %79'unu ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %78'ini düzenlemişlerdir. En az denetleme payına sahip olan denetim şirketlerinin "Diğer" denetim şirketleri olduğu görülmektedir. Diğer denetim şirketleri 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %24'ünü, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %20'sini ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %22'sini düzenlemişlerdir.

### 4.7.5. Kilit Denetim Konularının Denetim Şirketleri Bazında İncelenmesi

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu bildirilen kilit denetim konularının denetim şirketleri bazında dağılımları aşağıda yer alan başlıklar altında incelenmiştir.

### 4.7.5.1. Dört Büyük Denetim Şirketinin Bildirdiği Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.14.** *Dört Büyük Denetim Şirketi – KDK Dağılımları*

| DÖRT BÜYÜK DENETİM ŞİRKETİ | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Hasılat | 21 | 23 | 23 | **67** |
| Şerefiye | 15 | 15 | 12 | **42** |
| TFRS 16 Kiralamalar | 17 | 4 | 3 | **24** |
| Ar-Ge | 3 | 4 | 4 | **11** |
| TFRS 9 Finansal Araçlar | 12 | 12 | 12 | **36** |
| Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler | 3 | 2 | 3 | **8** |
| Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları | 8 | 7 | 5 | **20** |
| Borçlanma Maliyetleri | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Garanti Karşılıkları | 6 | 6 | 6 | **18** |
| Bilgi Teknolojileri Denetimi | 1 | - | 1 | **2** |
| Maddi Duran Varlıklar | 17 | 19 | 17 | **53** |
| Diğer | 8 | 5 | 4 | **17** |
| Ticari Alacaklar | 10 | 12 | 12 | **34** |
| İşletme Birleşmeleri, İştirakler, Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar | 10 | 11 | 12 | **33** |

**Tablo 4.14.** *Dört Büyük Denetim Şirketi – KDK Dağılımları* (devamı)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Finansal Araçlar | 5 | 5 | 6 | **16** |
| Stoklar | 5 | 4 | 4 | **13** |
| Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | 4 | 4 | 2 | **10** |
| Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi | 5 | 6 | 5 | **16** |
| Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi | 3 | 3 | 3 | **9** |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 4 | 3 | 4 | **11** |
| Emeklilik Planları | 1 | 2 | 2 | **5** |
| Değer Düşüklüğü | 1 | 2 | - | **3** |
| Maden Varlıkları | - | 3 | 3 | **6** |
| Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi | - | 1 | 1 | **2** |
| Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler | - | 1 | - | **1** |
| Müşterek Yönetime Tabi İşletmenin Muhasebeleştirilmesi | - | 1 | - | **1** |

**Tablo 4.14.** *Dört Büyük Denetim Şirketi – KDK Dağılımları* (devamı)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi | - | 1 | 1 | **2** |
| **Toplam** | **161** | **158** | **147** | **466** |

Tablo 4.14 incelendiğinde, dört büyük denetim şirketinin;

2019 yılına ait düzenlemiş oldukları bağımsız denetçi raporlarında toplam 161 adet KDK bildirilmiştir. Dört büyük denetim şirketinin 2019 yılına ait düzenlemiş oldukları bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirmiş oldukları KDK'ların; hasılat 21 adet ve TFRS 16 kiralamalar ve maddi duran varlıklar 17'şer adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait düzenlemiş oldukları bağımsız denetçi raporlarında toplam 158 adet KDK bildirilmiştir. Dört büyük denetim şirketinin 2020 yılına ait düzenlemiş oldukları bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirmiş oldukları KDK'ların; hasılat 23 adet ve maddi duran varlıklar 19 adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait düzenlemiş oldukları bağımsız denetçi raporlarında toplam 147 adet KDK bildirilmiştir. Dört büyük denetim şirketinin 2021 yılına ait düzenlemiş oldukları bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirmiş oldukları KDK'ların; hasılat 23 adet ve maddi duran varlıklar 17 adet olduğu tespit edilmiştir.

### 4.7.5.2. Diğer Denetim Şirketlerinin Bildirdiği Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.15.** *Diğer Denetim Şirketleri – KDK Dağılımları*

| DİĞER DENETİM ŞİRKETLERİ | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Hasılat | 12 | 13 | 14 | **39** |
| TFRS 16 Kiralamalar | 1 | - | - | **1** |
| Ar-Ge | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Maddi Duran Varlıklar | 11 | 12 | 16 | **39** |
| Diğer | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Ticari Alacaklar | 6 | 8 | 6 | **20** |
| İşletme Birleşmeleri, İştirakler, Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar | 1 | 2 | 2 | **5** |
| Stoklar | 4 | 6 | 8 | **18** |
| Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | 1 | 3 | 2 | **6** |
| Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi | - | - | 2 | **2** |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 3 | 3 | 3 | **9** |

**Tablo 4.15.** *Diğer Denetim Şirketleri – KDK Dağılımları* (devamı)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Maden Varlıkları | 3 | 2 | 2 | **7** |
| Ticari Borçlar | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Yasal Riskler | 3 | - | - | **3** |
| Dövizli İşlemler | 1 | - | - | **1** |
| Finansal Borçlar | - | 2 | 2 | **4** |
| Nakit ve Nakit Benzerleri | - | - | 1 | **1** |
| **Toplam** | **50** | **55** | **62** | **167** |

Tablo 4.15 incelendiğinde, diğer denetim şirketlerinin;

2019 yılına ait düzenlemiş oldukları bağımsız denetçi raporlarında toplam 50 adet KDK bildirilmiştir. Diğer denetim şirketlerinin 2019 yılına ilişkin düzenlemiş oldukları bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirmiş oldukları KDK'ların; hasılat 12 adet ve maddi duran varlıklar 11 adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait düzenlemiş oldukları bağımsız denetçi raporlarında toplam 55 adet KDK bildirilmiştir. Diğer denetim şirketlerinin 2020 yılına ait düzenlemiş oldukları bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirmiş oldukları KDK'ların; hasılat 13 adet ve maddi duran varlıklar 12 adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait düzenlemiş oldukları bağımsız denetçi raporlarında toplam 62 adet KDK bildirilmiştir. Diğer denetim şirketlerinin 2021 yılına ait düzenlemiş oldukları bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirmiş oldukları KDK'ların; maddi duran varlıklar 16 adet ve hasılat 14 adet olduğu tespit edilmiştir.

### 4.7.6. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Görüş Türlerinin Dağılımı

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan görüş türlerinin dağılımı Tablo 4.16'da görülmektedir.

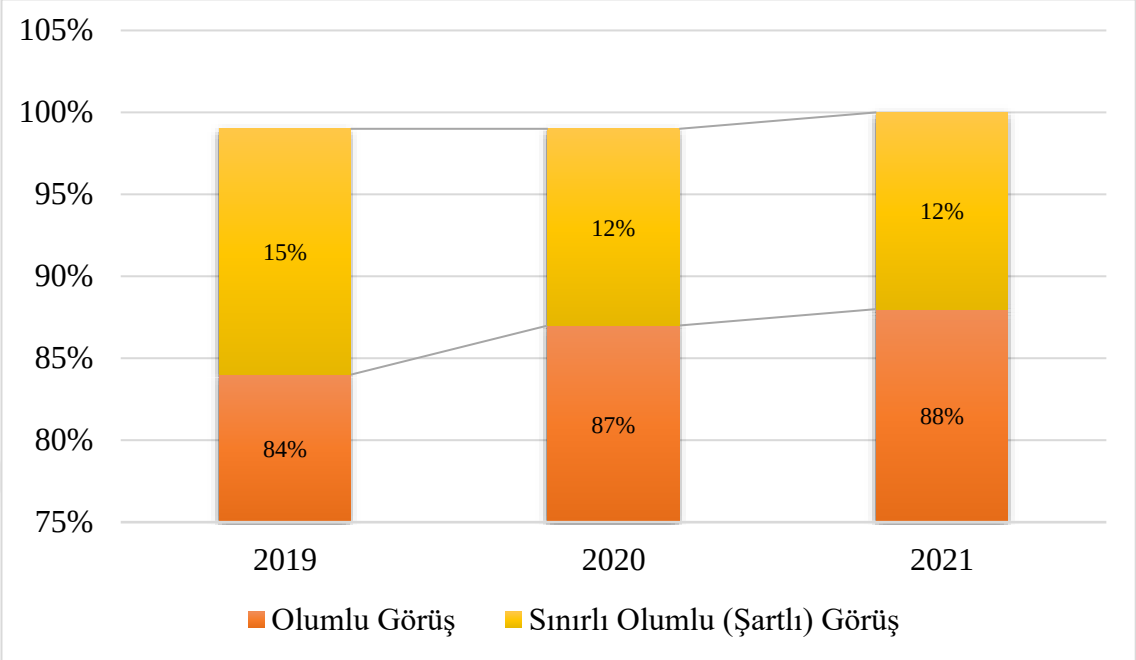
**Tablo 4.16.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Görüş Türlerinin Dağılımı*

| **Görüş Türü / Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
|---|---|---|---|---|
| **Olumlu Görüş** | 84 | 87 | 88 | **259** |
| **Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş** | 15 | 12 | 12 | **39** |
| **Toplam** | **99** | **99** | **100** | **298** |

Tablo 4.16 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan görüş türlerinde olumlu görüşe ve sınırlı olumlu (şartlı) görüşe yer verildiği anlaşılmaktadır. BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen görüş türlerinin büyük bir kısmının olumlu görüş olduğu görülmektedir. 2019 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 84 tanesinde olumlu görüş, 15 tanesindeyse sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirildiği, 2020 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 87 tanesinde olumlu görüş, 12 tanesindeyse sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirildiği ve 2021 yılına ait 100 adet bağımsız denetçi raporunun 88 tanesinde olumlu görüş, 12 tanesindeyse sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirildiği tespit edilmiştir. Olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüş türleri bildirilmemiştir.

BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin 2019-2020-2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarında yer alan görüş türlerinin yüzdesel dağılımı Şekil 4.3'te görülmektedir.

**Şekil 4.3.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Görüş Türlerinin Yüzdesel Dağılımı*




Şekil 4.3 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen görüş türlerinin büyük bir kısmının olumlu görüş olduğu görülmektedir. 2019 yılına ait raporların %84'ünde, 2020 yılına ait raporların %87'sinde ve 2021 yılına ait raporların %88'inde olumlu görüş bildirilmiştir. En az görüş payına sahip olan görüş türünün sınırlı olumlu (şartlı) görüş olduğu görülmektedir. 2019 yılına ait raporların %15'inde, 2020 yılına ait raporların %12'sinde ve 2021 yılına ait raporların %12'sinde sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilmiştir.

### 4.7.7. Kilit Denetim Konularının Görüş Türleri Bazında İncelenmesi

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu bildirilen kilit denetim konularının görüş türleri bazında dağılımları aşağıda yer alan başlıklar altında incelenmiştir.

### 4.7.7.1. Olumlu Görüş Bildirilen Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.17.** *Olumlu Görüş – KDK Dağılımları*

| OLUMLU GÖRÜŞ | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Hasılat | 32 | 36 | 37 | **105** |
| Maddi Duran Varlıklar | 26 | 29 | 30 | **85** |
| Ticari Alacaklar | 16 | 19 | 17 | **52** |
| Şerefiye | 15 | 15 | 12 | **42** |
| İşletme Birleşmeleri, İştirakler, Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar | 10 | 12 | 13 | **35** |
| Stoklar | 9 | 9 | 11 | **29** |
| TFRS 16 Kiralamalar | 18 | 4 | 3 | **25** |
| Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları | 8 | 7 | 6 | **21** |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 7 | 6 | 7 | **20** |
| Garanti Karşılıkları | 5 | 6 | 6 | **17** |
| Diğer | 7 | 6 | 5 | **18** |
| TFRS 9 Finansal Araçlar | 5 | 5 | 5 | **15** |
| Ar-Ge | 3 | 5 | 5 | **13** |

**Tablo 4.17.** *Olumlu Görüş – KDK Dağılımları* (devamı)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | 4 | 6 | 3 | **13** |
| Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi | 3 | 3 | 5 | **11** |
| Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi | 2 | 3 | 3 | **8** |
| Finansal Araçlar | 2 | 2 | 3 | **7** |
| Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Ticari Borçlar | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Borçlanma Maliyetleri | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Değer Düşüklüğü | 1 | 2 | - | **3** |
| Dövizli İşlemler | 1 | - | - | **1** |
| Maden Varlıkları | - | 2 | 2 | **4** |
| Finansal Borçlar | - | 2 | 2 | **4** |
| Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi | - | 1 | 1 | **2** |
| İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi | - | 1 | 1 | **2** |

**Tablo 4.17.** *Olumlu Görüş – KDK Dağılımları* (devamı)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler | - | 1 | - | **1** |
| Müşterek Yönetime Tabi İşletmenin Muhasebeleştirilmesi | - | 1 | - | **1** |
| Nakit ve Nakit Benzerleri | - | - | 1 | **1** |
| **Toplam** | **177** | **186** | **181** | **544** |

Tablo 4.17 incelendiğinde, olumlu görüş bildirilen;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 177 adet KDK bildirilmiştir. Olumlu görüş bildirilen 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 32 adet ve maddi duran varlıklar 26 adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 186 adet KDK bildirilmiştir. Olumlu görüş bildirilen 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 36 adet ve maddi duran varlıklar 29 adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 181 adet KDK bildirilmiştir. Olumlu görüş bildirilen 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 37 adet ve maddi duran varlıklar 30 adet olduğu tespit edilmiştir.

### 4.7.7.2. Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Bildirilen Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.18.** *Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş – KDK Dağılımları*

| SINIRLI OLUMLU (ŞARTLI) GÖRÜŞ | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Hasılat | 1 | - | - | **1** |
| Maddi Duran Varlıklar | 2 | 2 | 3 | **7** |
| Ticari Alacaklar | - | 1 | 1 | **2** |
| İşletme Birleşmeleri, İştirakler, Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Stoklar | - | 1 | 1 | **2** |
| Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları | 1 | 1 | - | **2** |
| Garanti Karşılıkları | 1 | - | - | **1** |
| Diğer | 2 | - | - | **2** |
| TFRS 9 Finansal Araçlar | 7 | 7 | 7 | **21** |
| Ar-Ge | 1 | - | - | **1** |
| Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi | 3 | 3 | 2 | **8** |
| Finansal Araçlar | 3 | 3 | 3 | **9** |

**Tablo 4.18.** *Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş – KDK Dağılımları* (devamı)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Maden Varlıkları | 3 | 3 | 3 | **9** |
| Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler | 3 | 2 | 3 | **8** |
| Emeklilik Planları | 1 | 2 | 2 | **5** |
| Yasal Riskler | 3 | - | - | **3** |
| Bilgi Teknolojileri Denetimi | 1 | - | 1 | **2** |
| **Toplam** | **34** | **27** | **28** | **89** |

Tablo 4.18 incelendiğinde, sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilen;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 34 adet KDK bildirilmiştir. Sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilen 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; TFRS 9 finansal araçlar 7 adet ve emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlemesi, finansal araçlar, maden varlıkları, emeklilik haklarından doğan yükümlülükler ve yasal riskler 3'er adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 27 adet KDK bildirilmiştir. Sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilen 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; TFRS 9 finansal araçlar 7 adet ve emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlemesi, finansal araçlar ve maden varlıkları 3'er adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 28 adet KDK bildirilmiştir. Sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilen 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; TFRS 9 finansal araçlar 7 adet ve maddi duran varlıklar, finansal araçlar, maden varlıklar ve emeklilik haklarından doğan yükümlülükler 3'er adet olduğu tespit edilmiştir.

### 4.7.8. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Bildirilen Kilit Denetim Konusu Sayılarının Dağılımı

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK sayılarının dağılımı Tablo 4.19'da görülmektedir.

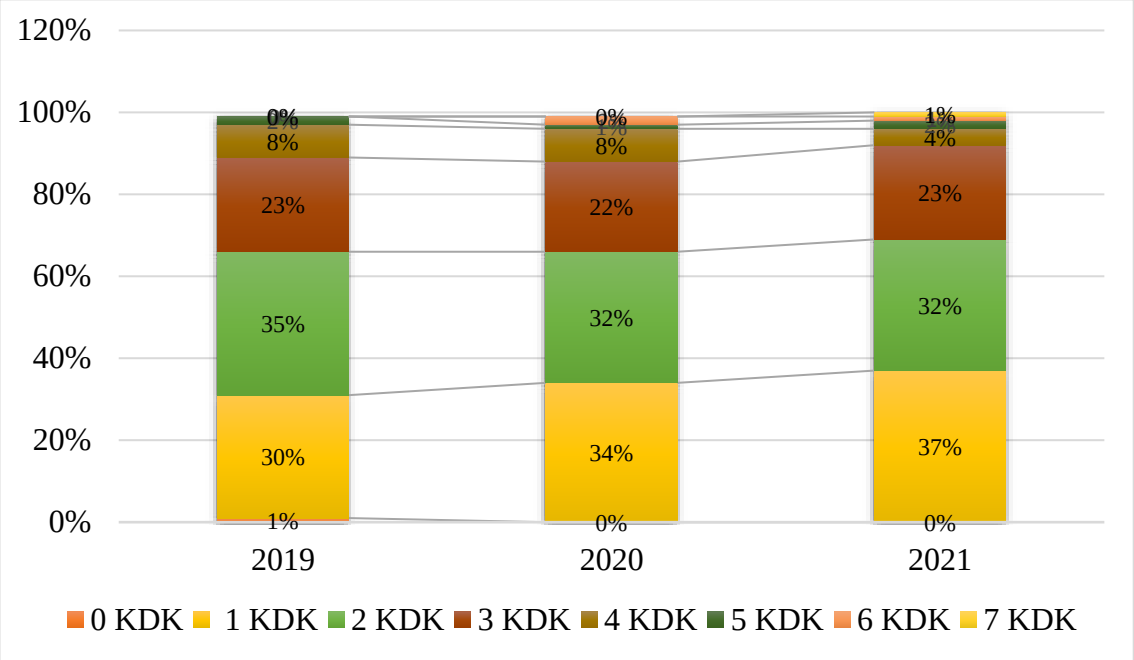
**Tablo 4.19.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konusu Sayılarının Dağılımı*

| **KDK Sayısı / Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
|---|---|---|---|---|
| **7** | - | - | 1 | **1** |
| **6** | - | 2 | 1 | **3** |
| **5** | 2 | 1 | 2 | **5** |
| **4** | 8 | 8 | 4 | **20** |
| **3** | 23 | 22 | 23 | **68** |
| **2** | 35 | 32 | 32 | **99** |
| **1** | 30 | 34 | 37 | **101** |
| **0** | 1 | - | - | **1** |
| **Toplam** | **99** | **99** | **100** | **298** |

Tablo 4.19 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK sayılarının 0-7 arasında değişiklik gösterdiği anlaşılmaktadır. BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK sayılarının büyük bir kısmını 1 KDK, 2 KDK ve 3 KDK oluşturduğu görülmektedir. 2019 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 1 tanesinde 0 KDK, 30 tanesinde 1 KDK, 35 tanesinde 2 KDK, 23 tanesinde 3 KDK, 8 tanesinde 4 KDK ve 2 tanesinde 5 KDK bildirildiği, 2020 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 34 tanesinde 1 KDK, 32 tanesinde 2 KDK, 22 tanesinde 3 KDK, 8 tanesinde 4 KDK, 1 tanesinde 5 KDK ve 2 tanesinde 6 KDK bildirildiği, 2021 yılına ait 100 adet bağımsız denetçi raporunun 37 tanesinde 1 KDK, 32 tanesinde 2 KDK, 23 tanesinde 3 KDK, 4 tanesinde 4 KDK, 2 tanesinde 5 KDK, 1 tanesinde 6 KDK ve 1 tanesinde 7 KDK bildirildiği tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020-2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK sayılarının yüzdelik dağılımı Şekil 4.4'te görülmektedir.

**Şekil 4.4.** *BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan KDK Sayılarının Yüzdesel Dağılımı*




Şekil 4.4 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK sayılarının büyük bir kısmını 1 KDK, 2 KDK ve 3 KDK oluşturduğu görülmektedir. 2019 yılına ait raporların %1'inde 0 KDK, %30'unda 1 KDK, %35'inde 2 KDK, %23'ünde 3 KDK, %8'inde 4 KDK ve %2'sinde 5 KDK bildirildiği, 2020 yılına ait raporların %34'ünde 1 KDK, %32'sinde 2 KDK, %22'sinde 3 KDK, %8'inde 4 KDK, %1'inde 5 KDK ve %2'sinde 6 KDK bildirildiği, 2021 yılına ait raporların %37'sinde 1 KDK, %32'sinde 2 KDK, %23'ünde 3 KDK, %4'ünde 4 KDK, %2'sinde 5 KDK, %1'inde 6 KDK ve %1'inde 7 KDK bildirildiği tespit edilmiştir.

### 4.7.9. Kilit Denetim Konularının Kilit Denetim Konuları Sayısı Bazında İncelenmesi

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu bildirilen kilit denetim konularının, kilit denetim konuları sayısı bazında dağılımları aşağıda yer alan başlıklar altında incelenmiştir.

#### 4.7.9.1. 1 KDK Bildirilen Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.20.** *1 KDK – KDK Dağılımları*

| 1 KDK | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Şerefiye | 3 | 3 | 3 | **9** |
| TFRS 9 Finansal Araçlar | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Diğer | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Ticari Alacaklar | 2 | 3 | 6 | **11** |
| Maddi Duran Varlıklar | 8 | 7 | 8 | **23** |
| Hasılat | 5 | 8 | 7 | **20** |
| İşletme Birleşmeleri, İştirakler Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar | 4 | 4 | 4 | **12** |
| Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | 1 | - | 1 | **2** |
| Garanti Karşılıkları | 1 | 3 | 2 | **6** |
| Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları | 2 | - | - | **2** |
| Dövizli İşlemler | 1 | - | - | **1** |
| Finansal Araçlar | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Maden Varlıkları | - | 3 | 3 | **6** |
| **Toplam** | **30** | **34** | **37** | **101** |

Tablo 4.20 incelendiğinde, 1 KDK bildirilen;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 30 adet KDK bildirilmiştir. 1 KDK bildirilen 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; maddi duran varlıklar 8 adet ve hasılat 5 adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 34 adet KDK bildirilmiştir. 1 KDK bildirilen 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 8 adet ve maddi duran varlıklar 7 adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 37 adet KDK bildirilmiştir. 1 KDK bildirilen 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; maddi duran varlıklar 8 adet ve hasılat 7 adet olduğu tespit edilmiştir.

### 4.7.9.2. 2 KDK Bildirilen Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.21.** *2 KDK – KDK Dağılımları*

| | **2 KDK** | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Şerefiye | 4 | 6 | 5 | **15** |
| TFRS 9 Finansal Araçlar | 6 | 6 | 5 | **17** |
| Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi | 4 | 4 | 3 | **11** |
| Stoklar | 3 | 4 | 4 | **11** |
| Diğer | 3 | 1 | 1 | **5** |
| Ticari Alacaklar | 5 | 6 | 4 | **15** |
| Maddi Duran Varlıklar | 8 | 7 | 10 | **25** |
| Hasılat | 11 | 9 | 13 | **33** |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 2 | 3 | 3 | **8** |

**Tablo 4.21.** *2 KDK – KDK Dağılımları* (devamı)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| TFRS 16 Kiralamalar | 8 | 3 | 3 | **14** |
| Ar-Ge | 3 | 3 | 3 | **9** |
| İşletme Birleşmeleri, İştirakler Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar | 3 | 2 | 3 | **8** |
| Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | - | 2 | 1 | **3** |
| Garanti Karşılıkları | 3 | 2 | 2 | **7** |
| Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi | - | 2 | 1 | **3** |
| Maden Varlıkları | 3 | - | - | **3** |
| Yasal Riskler | 3 | - | - | **3** |
| Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Emeklilik Planları | - | 1 | 1 | **2** |
| Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi | - | 1 | 1 | **2** |
| Müşterek Yönetime Tabi İşletmenin Muhasebeleştirilmesi | - | 1 | - | **1** |
| **Toplam** | **70** | **64** | **64** | **198** |

Tablo 4.21 incelendiğinde, 2 KDK bildirilen;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 70 adet KDK bildirilmiştir. 2 KDK bildirilen 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 11 adet ve maddi duran varlıklar ve TFRS 16 kiralamalar 8'er adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 64 adet KDK bildirilmiştir. 2 KDK bildirilen 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 9 adet ve maddi duran varlıklar 7 adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 64 adet KDK bildirilmiştir. 2 KDK bildirilen 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 13 adet ve maddi duran varlıklar 10 adet olduğu tespit edilmiştir.

#### 4.7.9.3. 3 KDK Bildirilen Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.22.** *3 KDK – KDK Dağılımları*

| | **3 KDK** | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Şerefiye | 6 | 4 | 3 | **13** |
| TFRS 9 Finansal Araçlar | 5 | 4 | 6 | **15** |
| Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi | 1 | 1 | 2 | **4** |
| Stoklar | 3 | 3 | 4 | **10** |
| Diğer | 2 | 3 | 3 | **8** |
| Ticari Alacaklar | 5 | 9 | 5 | **19** |
| Maddi Duran Varlıklar | 6 | 9 | 8 | **23** |
| Hasılat | 9 | 11 | 11 | **31** |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 3 | 2 | 2 | **7** |

**Tablo 4.22.** *3 KDK – KDK Dağılımları* (devamı)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| TFRS 16 Kiralamalar | 4 | - | - | **4** |
| Ar-Ge | 1 | 2 | 2 | **5** |
| İşletme Birleşmeleri, İştirakler Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar | 3 | 5 | 5 | **13** |
| Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | 2 | - | - | **2** |
| Garanti Karşılıkları | 2 | 1 | 2 | **5** |
| Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları | 4 | 3 | 4 | **11** |
| Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi | 3 | - | 2 | **5** |
| Ticari Borçlar | 1 | 1 | - | **2** |
| Finansal Araçlar | 4 | 3 | 4 | **11** |
| Borçlanma Maliyetleri | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler | 2 | 1 | 2 | **5** |
| Emeklilik Planları | 1 | 1 | 1 | **3** |

**Tablo 4.22.** *3 KDK – KDK Dağılımları* (devamı)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler | - | 1 | - | **1** |
| İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi | - | 1 | 1 | **2** |
| Bilgi Teknolojileri Denetimi | 1 | - | 1 | **2** |
| **Toplam** | **69** | **66** | **69** | **204** |

Tablo 4.22 incelendiğinde, 3 KDK bildirilen;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 69 adet KDK bildirilmiştir. 3 KDK bildirilen 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 9 adet ve şerefiye ve maddi duran varlıklar 6'şar adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 66 adet KDK bildirilmiştir. 3 KDK bildirilen 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 11 adet ve ticari alacaklar ve maddi duran varlıklar 9'ar adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 69 adet KDK bildirilmiştir. 3 KDK bildirilen 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 11 adet ve maddi duran varlıklar 8 adet olduğu tespit edilmiştir.

### 4.7.9.4. 4 KDK Bildirilen Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.23.** *4 KDK – KDK Dağılımları*

| | 4 KDK | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Şerefiye | 1 | 1 | - | **2** |
| TFRS 9 Finansal Araçlar | - | 1 | - | **1** |
| Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi | - | 1 | - | **1** |
| Stoklar | 3 | 1 | 1 | **5** |
| Diğer | 3 | 1 | - | **4** |
| Ticari Alacaklar | 3 | 1 | 1 | **5** |
| Maddi Duran Varlıklar | 6 | 6 | 5 | **17** |
| Hasılat | 6 | 5 | 2 | **13** |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 2 | 1 | 2 | **5** |
| TFRS 16 Kiralamalar | 5 | 1 | - | **6** |
| İşletme Birleşmeleri, İştirakler Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar | 1 | 2 | 2 | **5** |
| Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | 1 | 3 | 1 | **5** |

**Tablo 4.23.** *4 KDK – KDK Dağılımları* (devamı)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları | 1 | 4 | 1 | **6** |
| Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi | - | 1 | - | **1** |
| Finansal Araçlar | - | 1 | 1 | **2** |
| Değer Düşüklüğü | - | 2 | - | **2** |
| **Toplam** | **32** | **32** | **16** | **80** |

Tablo 4.23 incelendiğinde, 4 KDK bildirilen;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 32 adet KDK bildirilmiştir. 4 KDK bildirilen 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; maddi duran varlıklar ve hasılat 6'şar adet ve TFRS 16 kiralamalar 5 adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 32 adet KDK bildirilmiştir. 4 KDK bildirilen 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; maddi duran varlıklar 6 adet ve hasılat 5 adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 16 adet KDK bildirilmiştir. 4 KDK bildirilen 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; maddi duran varlıklar 5 adet ve hasılat, maddi olmayan duran varlıklar ve işletme birleşmeleri, iştirakler finansal varlıklar ve finansal yatırımlar 2'şer adet olduğu tespit edilmiştir.

### 4.7.9.5. 5 KDK Bildirilen Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.24.** *5 KDK – KDK Dağılımları*

| | 5 KDK | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Şerefiye | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Stoklar | - | - | 1 | **1** |
| Ticari Alacaklar | 1 | 1 | 2 | **4** |
| Hasılat | 2 | 1 | 2 | **5** |
| TFRS 16 Kiralamalar | 1 | - | - | **1** |
| Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | 1 | - | - | **1** |
| Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri | 1 | 1 | 1 | **3** |
| Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları | 2 | 1 | 1 | **4** |
| Ticari Borçlar | - | - | 1 | **1** |
| Nakit ve Nakit Benzerleri | - | - | 1 | **1** |
| Değer Düşüklüğü | 1 | - | - | **1** |
| **Toplam** | **10** | **5** | **10** | **25** |

Tablo 4.24 incelendiğinde, 5 KDK bildirilen;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 10 adet KDK bildirilmiştir. 5 KDK bildirilen 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat ve vergiler ve ertelenmiş vergi varlıkları 2'şer adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 5 adet KDK bildirilmiştir. 5 KDK bildirilen 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen KDK'lar; şerefiye, ticari alacaklar, hasılat, hizmet imtiyaz sözleşmeleri ve vergiler ve ertelenmiş vergi varlıkları olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 10 adet KDK bildirilmiştir. 5 KDK bildirilen 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen KDK'ların; ticari alacaklar ve hasılat 2'şer adet olduğu tespit edilmiştir.

#### 4.7.9.6. 6 KDK Bildirilen Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.25.** *6 KDK – KDK Dağılımları*

| | **6 KDK** | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Stoklar | - | 2 | 1 | **3** |
| Maddi Duran Varlıklar | - | 2 | 1 | **3** |
| Hasılat | - | 2 | 1 | **3** |
| Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi | - | - | 1 | **1** |
| Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | - | 2 | - | **2** |
| Maden Varlıkları | - | 2 | 1 | **3** |
| Finansal Borçlar | - | 2 | 1 | **3** |
| **Toplam** | **-** | **12** | **6** | **18** |

Tablo 4.25 incelendiğinde, 6 KDK bildirilen;

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 12 adet KDK bildirilmiştir. 6 KDK bildirilen 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen KDK'ların; stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar çalışanlara

sağlanan faydalara ilişkin, maden varlıkları ve finansal borçlar 2'şer adet olduğu görülmektedir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 6 adet KDK bildirilmiştir. 6 KDK bildirilen 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporunda bildirilen KDK'ların; stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, nakit akış riskinden korunma muhasebesi, maden varlıkları ve finansal borçlar olduğu tespit edilmiştir.

#### 4.7.9.7. 7 KDK Bildirilen Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Analizi

**Tablo 4.26.** *7 KDK – KDK Dağılımları*

| | **7 KDK** | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Kilit Denetim Konusu/Yıllar** | **2019** | **2020** | **2021** | **Toplam** |
| Stoklar | - | | 1 | **1** |
| Maddi Duran Varlıklar | - | - | 1 | **1** |
| Hasılat | - | - | 1 | **1** |
| Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | - | - | 1 | **1** |
| Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi | - | - | 1 | **1** |
| Maden Varlıkları | - | - | 1 | **1** |
| Finansal Borçlar | - | - | 1 | **1** |
| **Toplam** | **-** | **-** | **7** | **7** |

Tablo 4.26 incelendiğinde, 7 KDK bildirilen;

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporunda toplam 7 adet KDK bildirilmiştir. 7 KDK bildirilen 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporunda bildirilen KDK'ların; stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar çalışanlara

sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar, nakit akış riskinden korunma muhasebesi, maden varlıkları ve finansal borçlar olduğu görülmektedir.

### 4.8. Covid-19'un Bağımsız Denetçi Raporlarına Etkisi

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları Covid-19 yönünden incelendiğinde, şirketlerin 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının 24 tanesinin ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının ise 14 tanesinin farklı bölümlerinde Covid-19'un etkilerine yer verildiği tespit edilmiştir. Covid-19 ile ilgili açıklama yapılan bölümler;

- Diğer hususlar,
- Dikkat çekilen hususlar,
- Kilit denetim konuları,
- Kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığı

bölümleridir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında Covid-19'un yer aldığı bölümlerde geçen kilit denetim konularının;

- TFRS 9 finansal araçlar,
- Ticari alacakların geri kazanılabilirliği,
- Finansal yatırımlar,
- İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi,
- Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri,
- Maddi ve sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü testleri,
- İmtiyaz sözleşmelerinden doğan haklar'ın ve şerefiyenin geri kazanılabilirliği,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesine ilişkin yapılan değerleme çalışmaları,
- Makine, tesis ve cihazların değer düşüklüğü testleri,
- Hasılat ve yolcu uçuş yükümlülükleri,

- Emeklilik planları

olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında Covid-19'un yer aldığı bölümlerde geçen kilit denetim konularının;

- TFRS 9 finansal araçlar,
- İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi,
- İmtiyaz sözleşmelerinden doğan haklar' ın ve şerefiyenin geri kazanılabilirliği

olduğu tespit edilmiştir.

Diğer hususlar bölümünde, Covid-19'un işletmelerin faaliyetlerini aksattığı ve Covid-19' un etkisinin ne kadar devam edeceği ve yayılabileceği belirsizliğini korumakta olup, etkileri netleştikçe daha sağlıklı bir değerlendirme yapma imkânı söz konusu olacağı şeklinde açıklamalara yer verilmiştir. Dikkat çekilen hususlar bölümünde, Covid-19 salgınının işletmeleri olumsuz yönde etkilediği şeklinde açıklamalar yapılmıştır. Kilit denetim konuları bölümünde, Covid-19'un etkisiyle ilgili açıklamalar yapılırken, kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığı bölümünde ise Covid-19'un etkilerinin göz önüne alınarak değerlendirme yapıldığıyla ilgili açıklamalar yer almıştır. Özellikle Covid-19'un etkilerinin geçtiği 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının, pandemi öncesinde (2019 yılı) ve pandemi sonrasında (2021 yılı) aynı kaldığı tespit edilmiştir.

Covid-19'un sektörler üzerindeki etkilerine bakıldığında, **mali kuruluşlar** sektörü üzerindeki etkilerinin hem olumlu hem de olumsuz olduğu söylenebilir. Dijital dönüşüm hızı, uzaktan çalışma ve esneklik ve daha hızlı yatırım kararları olumlu etkiler arasında yer almakteyken, finansal belirsizlik, nakdi akış sorunları, kredi riski artışı ve kredi talebinde azalma olumsuz etkiler arasında yer almaktadır.

Covid-19'un **imalat** sektörünü hem olumlu hem de olumsuz etkilediği söylenebilir. Yenilik ve dijitalleşme, yerel üretim odaklılık ve yeni pazarlar ve ürünler gibi etkiler olumlu etkiler arasında yer almaktayken, tedarik zinciri kesintileri, üretim durdurmaları, işgücü eksikliği, düşen talep, ihracat azalması ve finansal zorluklar olumsuz etkiler arasında yer almaktadır.

Covid-19'un **elektrik, gaz ve su** sektörünü hem olumlu hem de olumsuz etkilediği söylenebilir. Dijital dönüşüm hızı, uzaktan izleme ve bakım ve alternatif enerji kaynaklarına ilgi olumlu etkiler arasında yer almaktayken, üretim ve bakım zorlukları, yatırım ihtiyacı, ekonomik belirsizlik, endüstriyel kısıtlamalar ve fiyat dalgalanmaları olumsuz etkiler arasında yer almaktadır.

Covid-19'un **toptan ve perakende ticaret** sektörünü hem olumlu hem de olumsuz etkilediği söylenebilir. Online ticaret, etkin mağaza yönetimi ve yerel ve sürdürülebilir ürünler olumlu etkiler arasında yer almaktayken, düşen talep ve gelir kaybı, mağaza kapanmaları ve tedarik zinciri kesintileri olumsuz etkiler arasında yer almaktadır.

Covid-19'un **teknoloji** sektörünü hem olumlu hem de olumsuz etkilediği söylenebilir. Dijitalleşme, uzaktan çalışma ve iletişim ve e-ticaret ve online hizmetler olumlu etkiler arasında yer almaktayken, üretim ve tedarik zinciri, siber güvenlik riskleri, teknoloji eşitsizliği ve yatırım ve finansman zorlukları olumsuz etkiler arasında yer almaktadır.

Covid-19'un **ulaştırma ve depolama** sektörünü genel olarak olumsuz etkilediği söylenebilir. Bu olumsuz etkiler arasında seyahat kısıtlamaları, düşen talep, tedarik zinciri kesintileri, yük azalması, işgücü eksikliği ve hava kargo azalması örnek gösterilebilir.

Covid-19'un **bilgi ve iletişim** sektörünü hem olumlu hem de olumsuz yönde etkilediği söylenebilir. Dijital hizmetlere artan talep, uzaktan çalışma ve eğitim çözümleri, eğlence ve dijital içerik ve bilgi paylaşımı ve haber olumlu etkiler arasında yer almaktayken, veri yoğunluğu ve internet altyapısı, yatırım ve finansman zorlukları, etkili iş birliği ve reklam bütçelerinde azalma olumsuz etkiler arasında yer almaktadır.

### 4.9. Bölüm Özeti

- BİST 100 endeksindeki şirketler 10 ana sektörü oluşturmaktadır. Ağırlıklı olarak en fazla şirket sayısına sahip olan sektörler mali kuruluşlar ve imalat sektörleridir.
- BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 211 adet, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 213 adet ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 209 adet olmak üzere toplamda 633 adet kilit denetim konusu bildirilmiştir.
- En fazla kilit denetim konusu bildiren sektörler; mali kuruluşlar ve imalat sektörleridir.

- BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının büyük bir kısmını "Dört Büyük Denetim Şirketi" (PWC, Ernst & Young, Deloitte ve KPMG) düzenlemiştir.
- BİST 100 endeksindeki şirketlerin "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait düzenlenen raporlarında bildirilen kilit denetim konuları, "Diğer" denetim şirketleri tarafından düzenlenen raporlarda bildirilen kilit denetim konularından daha fazladır.
- BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen görüş türlerinin büyük bir kısmını "Olumlu görüş" oluşturmaktadır.
- BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait "Olumlu görüş" bildirilen bağımsız denetçi raporlarında açıklanan kilit denetim konuları, "Sınırlı Olumlu (Şartlı) görüş" bildirilen bağımsız denetçi raporlarında açıklanan kilit denetim konularına kıyasla daha fazladır.
- BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK sayılarının büyük bir kısmını 1 KDK, 2 KDK ve 3 KDK oluşturmaktadır.

# SONUÇ

Finansal işlemlerin karmaşıklığı, teknolojik gelişmeler, hile kaynaklı muhasebe skandalları ve küresel finansal krizler gibi kimi etmenler, bağımsız denetimin kalitesini, şirketlere katmış olduğu değeri ve güvenirliği sorgulatır hale getirmiştir. Bağımsız denetim sonucunda hazırlanan raporların yatırımcıların ihtiyaçlarını tam olarak karşılayamaması, yeteri kadar bilgi sağlamaması ve yeterince şeffaf olmaması sebebiyle bilgi kullanıcıları yönünden talepler gelmiştir. Bu talepler doğrultusunda PCAOB ve IAASB, gerçekleştirilen denetime yönelik daha çok şeffaflık temin etmek ve denetçi raporlarının bilgi kullanıcılarıyla iletişim düzeyini artırmak amacı ile 2011 yılında "Denetçi Raporu Projesi" ni başlatmıştır. Söz konusu proje sonucunda hazırlanan değişiklikler 2015'te yayımlanmıştır. Sözü edilen değişikliklerle beraber bazı standartlar revizyona uğramış ve ayrıca yeni bir bağımsız denetim standardı olan ISA 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" standardı oluşturulmuştur. Ülkemizde sözü edilen standardın uyarlaması, KGK tarafından 09/03/2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler için 01/01/2017 tarihinden itibaren, 6102 sayılı TTK kapsamında denetime tabi olan diğer şirketler içinse 01/01/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirilen denetimlerde uygulanmak üzere kademeli olarak yürürlüğe girmiştir.

Bu çerçevede, bağımsız denetçi raporlarında meydana gelen en önemli değişiklik, bağımsız denetçilerin denetim esnasında odaklanmış olduğu en önemli husus olan kilit denetim konularının (KDK) bağımsız denetçi raporunda yer almasıdır. Bağımsız denetçi raporlarında KDK'ların bildirimindeki temel amaç, gerçekleştirilen denetime yönelik şeffaflığın daha çok artırılmasını temin ederek, düzenlenen denetçi raporunun finansal bilgi kullanıcılarıyla iletişim değerini artırmaktır.

BDS 701 standardının 2017 yılında yürürlüğe girmesi ile beraber, kilit denetim konuları araştırmacılar tarafından incelenmeye başlanmış ve konu ile alakalı literatür çalışmaları hız kazanmıştır. Çalışma, BDS 701 standardı kapsamında BİST 100 endeksindeki

şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının ayrıntılı bir şekilde incelenmesine dayanmaktadır.

Bu çalışma, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının, sektörler, denetim şirketleri, görüş türleri ve KDK sayıları yönünden detaylı analizini içermektedir. Bu bağlamda, BİST 100 endeksindeki şirketlerin toplam sayıları ve sektörleri, yıllar ve sektörler bazında bildirilen kilit denetim konuları, bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen denetim firmaları ve bildirmiş oldukları kilit denetim konuları, görüş türleri ve görüş türlerine göre kilit denetim konuları ve KDK sayıları ve KDK sayılarına göre kilit denetim konuları tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketler 10 ana sektörü oluşturmaktadır. Bu sektörlerden ağırlıklı olarak en fazla şirket sayısına sahip olan sektörler 35 şirket ile mali kuruluşlar ve 34 şirket ile imalat sektörleridir. Bu iki sektörde yer alan şirket sayısı toplam inceleme kapsamına alınan şirket sayısının %69'unu oluşturduğu tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 211 adet, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 213 adet ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 209 adet olmak üzere toplam 633 kilit denetim konusunun raporlandığı tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının %75'i "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından, %24'ü ise "Diğer" denetim şirketleri tarafından düzenlendiği, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %79'u "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından, %20'si ise "Diğer" denetim şirketleri tarafından düzenlendiği ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %78'i "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından, %22'si ise "Diğer" denetim şirketleri tarafından düzenlendiği tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen dört büyük denetim şirketi %76, diğer denetim şirketleri %24 oranında kilit denetim konusu bildirdiği, 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen dört büyük denetim şirketi %74, diğer denetim şirketleri %26 oranında kilit denetim konusu bildirdiği ve 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen dört büyük denetim şirketi %70, diğer denetim şirketleri ise %30 oranında kilit denetim konusu bildirdiği tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının %84'ünde "Olumlu görüş" , %15'inde ise "Sınırlı olumlu (şartlı) görüş" bildirildiği, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %87'sinde "Olumlu görüş", %12'sinde ise "Sınırlı olumlu (şartlı) görüş" bildirildiği ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %88'inde "Olumlu görüş" , %12'sinde ise "Sınırlı olumlu (şartlı) görüş" bildirildiği tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin olumlu görüş bildirilen bağımsız denetçi raporlarında %84, sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilen bağımsız denetçi raporlarında %16 oranında kilit denetim konusu bildirildiği, 2020 ve 2021 yıllarına ilişkin olumlu görüş bildirilen bağımsız denetçi raporlarında %87, sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilen bağımsız denetçi raporlarında %13 oranında kilit denetim konusu bildirildiği tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının %1'inde 0 KDK, %30'unda 1 KDK, %35'inde 2 KDK, %23'ünde 3 KDK, %8'inde 4 KDK ve %2'sinde 5 KDK bildirildiği, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %34'ünde 1 KDK, %32'sinde 2 KDK, %22'sinde 3 KDK, %8'inde 4 KDK, %1'inde 5 KDK ve %2'sinde 6 KDK bildirildiği ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %37'sinde 1 KDK, %32'sinde 2 KDK, %23'ünde 3 KDK, %4'ünde 4 KDK, %2'sinde 5 KDK, %1'inde 6 KDK ve %1'inde 7 KDK bildirildiği tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin 1 KDK bildirilen bağımsız denetçi raporlarında %14, 2 KDK ve 3 KDK bildirilen raporlarda %33, 4 KDK bildirilen raporlarda %15 ve 5 KDK bildirilen raporlarda %5 oranında kilit denetim konusu bildirildiği, 2020 yılına ilişkin 1 KDK bildirilen bağımsız denetçi raporlarında %16, 2 KDK bildirilen raporlarda %30, 3 KDK bildirilen raporlarda %31, 4 KDK bildirilen raporlarda %15, 5 KDK bildirilen raporlarda %2 ve 6 KDK bildirilen raporlarda %6 oranında kilit denetim konusu bildirildiği, 2021 yılına ilişkin 1 KDK bildirilen bağımsız denetçi raporlarında %18, 2 KDK bildirilen raporlarda %31, 3 KDK bildirilen raporlarda %33, 4 KDK bildirilen raporlarda %8, 5 KDK bildirilen raporlarda %5, 6 KDK ve 7 KDK bildirilen raporlarda %3 oranında kilit denetim konusu bildirildiği tespit edilmiştir.

Çalışma sonuçlarına göre;

**2019 yılı raporları için;**

Bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu hasılattır. Hasılat konusu toplamda 33 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2019 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %15,6'sını oluşturmaktadır. Denetim şirketleri bazında bakıldığında, hasılat konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (21 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri bazında bakıldığında, hasılat konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (32 adet) olduğu tespit edilmiştir. KDK sayıları bazında bakıldığında ise hasılat konusunun en çok bildirildiği KDK sayıları 2 KDK (11 adet) ve 3 KDK (9 adet) olduğu tespit edilmiştir.

İkinci olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu maddi duran varlıklardır. Maddi duran varlıklar konusu toplamda 28 adet bildirilmiş olup, bu sayı 2019 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %13,3'ünü oluşturmaktadır. Denetim şirketleri bazında bakıldığında, maddi duran varlıklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (17 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri bazında bakıldığında, maddi duran varlıklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (26 adet) olduğu tespit edilmiştir. KDK sayıları bazında bakıldığında ise maddi duran varlıklar konusunun en çok bildirildiği KDK sayıları 1 KDK (8 adet), 2 KDK (8 adet), 3 KDK (6 adet) ve 4 KDK (6 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Üçüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu TFRS 16 kiralamalar standardıdır. TFRS 16 kiralamalar standardı konusu toplamda 18 adet bildirilmiş olup, bu sayı 2019 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %8,5'ini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri bazında bakıldığında, TFRS 16 kiralamalar standardı konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (17 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri bazında bakıldığında, TFRS 16 kiralamalar standardı konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (18 adet) olduğu tespit edilmiştir. KDK sayıları bazında bakıldığında ise TFRS 16 kiralamalar standardı konusunun en çok bildirildiği KDK sayıları 2 KDK (8 adet) ve 4 KDK (5 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Dördüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu ticari alacaklardır. Ticari alacaklar konusu toplamda 16 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2019 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %7,6'sını oluşturmaktadır. Denetim şirketleri bazında bakıldığında, ticari alacaklar konusunu en çok bildiren denetim

şirketleri dört büyük denetim şirketi (10 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri bazında bakıldığında, ticari alacaklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (16 adet) olduğu tespit edilmiştir. KDK sayıları bazında bakıldığında ise ticari alacaklar konusunun en çok bildirildiği KDK sayıları 2 KDK (5 adet), 3 KDK (5 adet) ve 4 KDK (3 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Beşinci olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu şerefiyedir. Şerefiye konusu toplamda 15 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2019 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %7,1'ini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri bazında bakıldığında, şerefiye konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (15 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri bazında bakıldığında, şerefiye konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (15 adet) olduğu tespit edilmiştir. KDK sayıları bazında bakıldığında ise şerefiye konusunun en çok bildirildiği KDK sayıları 2 KDK (4 adet) ve 3 KDK (6 adet) olduğu tespit edilmiştir.

**2020 yılı raporları için;**

Bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu hasılattır. Hasılat konusu toplamda 36 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2020 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %16,9'unu oluşturmaktadır. Denetim şirketleri bazında bakıldığında, hasılat konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (23 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri bazında bakıldığında, hasılat konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (36 adet) olduğu tespit edilmiştir. KDK sayıları bazında bakıldığında ise hasılat konusunun en çok bildirildiği KDK sayıları 2 KDK (9 adet) ve 3 KDK (11 adet) olduğu tespit edilmiştir.

İkinci olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu maddi duran varlıklardır. Maddi duran varlıklar konusu toplamda 31 adet bildirilmiş olup, bu sayı 2020 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %14,5'ini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri bazında bakıldığında, maddi duran varlıklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (19 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri bazında bakıldığında, maddi duran varlıklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (29 adet) olduğu tespit edilmiştir. KDK sayıları bazında bakıldığında ise maddi duran varlıklar konusunun en çok bildirildiği KDK sayıları 1 KDK (7 adet), 2 KDK (7 adet) ve 3 KDK (9 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Üçüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu ticari alacaklardır. Ticari alacaklar konusu toplamda 20 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2020 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %9,4'ünü oluşturmaktadır. Denetim şirketleri bazında bakıldığında, ticari alacaklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (12 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri bazında bakıldığında, ticari alacaklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (19 adet) olduğu tespit edilmiştir. KDK sayıları bazında bakıldığında ise ticari alacaklar konusunun en çok bildirildiği KDK sayıları 2 KDK (6 adet) ve 3 KDK (9 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Dördüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu şerefiyedir. Şerefiye konusu toplamda 15 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2020 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %7'sini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri bazında bakıldığında, şerefiye konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (15 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri bazında bakıldığında, şerefiye konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (15 adet) olduğu tespit edilmiştir. KDK sayıları bazında bakıldığında ise şerefiye konusunun en çok bildirildiği KDK sayıları 2 KDK (6 adet) ve 3 KDK (4 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Beşinci olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu ise işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlardır. İşletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusu toplamda 13 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2020 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %6,1'ini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri bazında bakıldığında, işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (11 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri bazında bakıldığında, işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (12 adet) olduğu tespit edilmiştir. KDK sayıları bazında bakıldığında ise işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusunun en çok bildirildiği KDK sayıları 1 KDK (4 adet) ve 3 KDK (5 adet) olduğu tespit edilmiştir.

**2021 yılı raporları için;**

Bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu hasılattır. Hasılat konusu toplamda 37 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2021 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %17,7'sini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri

bazında bakıldığında, hasılat konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (23 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri bazında bakıldığında, hasılat konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (37 adet) olduğu tespit edilmiştir. KDK sayıları bazında bakıldığında ise hasılat konusunun en çok bildirildiği KDK sayıları 2 KDK (13 adet) ve 3 KDK (11 adet) olduğu tespit edilmiştir.

İkinci olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu maddi duran varlıklardır. Maddi duran varlıklar konusu toplamda 33 adet bildirilmiş olup, bu sayı 2021 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %15,8'ini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri bazında bakıldığında, maddi duran varlıklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (17 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri bazında bakıldığında, maddi duran varlıklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (30 adet) olduğu tespit edilmiştir. KDK sayıları bazında bakıldığında ise maddi duran varlıklar konusunun en çok bildirildiği KDK sayıları 1 KDK (8 adet), 2 KDK (10 adet) ve 3 KDK (8 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Üçüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu ticari alacaklardır. Ticari alacaklar konusu toplamda 18 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2021 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %8,6'sını oluşturmaktadır. Denetim şirketleri bazında bakıldığında, ticari alacaklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (12 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri bazında bakıldığında, ticari alacaklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (17 adet) olduğu tespit edilmiştir. KDK sayıları bazında bakıldığında ise ticari alacaklar konusunun en çok bildirildiği KDK sayıları 1 KDK (6 adet), 2 KDK (4 adet) ve 3 KDK (5 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Dördüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlardır. İşletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusu toplamda 14 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2021 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %6,7'sini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri bazında bakıldığında, işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (12 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri bazında bakıldığında, işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (13 adet) olduğu tespit edilmiştir. KDK sayıları

bazında bakıldığında ise işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusunun en çok bildirildiği KDK sayıları 1 KDK (4 adet), 2 KDK (3 adet) ve 3 KDK (5 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Covid-19'un etkilerinin geçtiği 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının, pandemi öncesinde (2019 yılı) ve pandemi sonrasında (2021 yılı) aynı kaldığı tespit edilmiştir.

Yapılan çalışma sonuçlarıyla literatürde yer alan çalışmaların sonuçları karşılaştırıldığında, sonuçların benzerlik gösterdiği görülmektedir. Sektörel bazda bakıldığında, en çok kilit denetim konusunun bildirildiği sektörler mali kuruluşlar ve imalat sektörleri olduğu, en çok bildirilen kilit denetim konularının hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar, şerefiye, işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar olduğu, ülkemizde BİST 100 endeksindeki şirketlerin bağımsız denetçi raporlarının büyük bir kısmını dört büyük denetim firmasının düzenlediği, raporlarda denetim görüşünün çoğunlukla olumlu olduğu ve çalışmanın literatürde yer alan çalışmalarla benzerlik gösterdiği tespit edilmiştir.

Gerçekleştirilen çalışma kapsamında; 3 yıla ait (2019-2020 ve 2021) bağımsız denetçi raporları arasında karşılaştırma yapılmasına olanak sağlaması ve kilit denetim konularının; sektörler, denetim firmaları, görüş türleri ve KDK sayıları yönünden değişime uğrayıp uğramadığının incelenmesine imkân tanıması sebebiyle çalışma sonuçlarının gelecekte yapılacak çalışmalara ışık tutacağı düşünülmektedir.

# KAYNAKÇA

Acar, D., Senal, S., & Usul, H. (2011). Bağımsız denetim kalitesi: Denetim firmaları üzerine bir araştırma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(22), 273-306.

Acar, M., Temiz, H., & Durmaz, Ş. (2020). Kilit denetim konularının denetim raporlarının bilgilendiriciliği ve güvenilirliği üzerindeki etkisi: Profesyonel olmayan yatırımcılar üzerine bir araştırma. *Ida Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 3(1), 20-41.

Accorsi, R. (2011). Business process as a service: Chances for remote auditing. *2011 IEEE 35th Annual Computer Software and Applications Conference Workshops*, 398-403. https://doi.org/10.1109/COMPSACW.2011.73

Akcanlı, A., Büyükbostancı, A., Güven, A., Şahin, E., Çelebi, İ., Gündüz, M., Ardıç M., Çeltikçi, N., Kalaycıoğlu, N., Çarıkçı, O., Özevin, O., & Öztürkmen, R. (2018). Muhasebe Denetimine Bakış., M. Kırlı ve M. Ardıç. (Ed.) içinde, *Muhasebe Denetimi* (1. baskı, ss. 11-28). Lisans Yayıncılık.

Akçay, A., & Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 227-256.

Akdoğan, N., & Bülbül, S. (2019). Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinde BİST 100 şirketlerindeki ilk uygulama sonuçlarının değerlendirilmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18(56), 1-24.

Akkuş, S. (2017, 27-28 Eylül). *İktisadi gelişmede muhasebe ve denetimin önemi, denetim standartlarında öngörülen yenilikler*. Kamu Gözetimi Kurumu Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İstanbul.

Aktaş, R., & Acar, M. (2020). Bağımsız denetimde önemlilik perspektifinden kilit denetim konuları: BİST 100 uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38(2), 185-214. https://doi.org/10.17065/huniibf.557531

Aktuğlu, M. A. (1996). *Denetleme ve revizyon* (3. baskı). Barış Yayınları.

Akyel, D. R. (2010). Yönetimde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının birbirleri ile ilişkileri ve Türk kamu yönetiminde uygulanmalarının

değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 1-21.

Anıl Keskin, D. (2010). *Denetim*. İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayınları.

Arens, A. A., & Loebbecke, J. K. (1988). *Auditing: An integrated approach* (4. baskı). Prentice Hall.

Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2012). *Auditing and assurance services: An ıntegrated approach* (14. baskı). Boston: Prentice Hall.

Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., & Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe denetimi uygulamaları* (1. baskı). Alfa Basım Yayım.

Atay, M. S., & Polat Çeltikci, N. (2021). Kilit denetim konuları (KDK) bildirimlerinin içerik analizi yöntemiyle incelenmesi: Borsa İstanbul (BİST-100) şirketleri üzerine bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(164), 113-142.

Atuk, B. (1974). *Muhasebe denetimi*. B.İ.T.İ.A.

Aydoğan, S. D. (2016). Türkiye'de bağımsız denetimin yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 771-785.

Bağatır, Y. (2019). Bağımsız denetim yaptırılmamasının mali ve hukuki sonuçları. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 121-134. https://doi.org/10.38009/ekimad.529133

Bağımsız denetim raporu türleri. (2022, Aralık 26). https://bumusavirlik.com/bagimsiz-denetim-raporu-turleri/

Bakır, M. (2005). *Denetim*. Dilara Yayınevi.

Baklacıoğlu, S. (1992). Türkiye'de bağımsız muhasebe denetim sistemi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 47(3), 21-55. https://doi.org/10.1501/SBFder_0000001605

Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, (148), 35-62.

Bayazıtlı, E. (1991). Uluslararası bağımsız dış denetim standartlarının Türkiye uygulaması. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 46(3), 143-194.

BDS 230: Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi. (2023, Mart 29). https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20230-Site.pdf

BDS 700: Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama. (2022, Ekim 6). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700(2).pdf

BDS 701: Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. (2022, Ekim 11). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf

BDS 705: Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi. (2022, Ekim 6). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_705.pdf

Bedard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2014). *Costs and benefits of reporting key audit matters in the audit report: The french experience*. Uluslararası Denetim Araştırmaları Sempozyumu, https://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Bedard_Besacier_Schatt.pdf

Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (2011). Türkiye'de denetimin tarihsel gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(21), 571-592.

Biçer, A. A., & Erol, S. (2017). UDS 701 kapsamında denetimde tespit edilen kilit bulguların finansal bilgi kullanıcılarına sunulması. *Öneri Dergisi*, 12(47), 71-84. https://doi.org/10.14783/maruoneri.v12i27581.290488

Botez, D. (2017). Updates regardıng audıt reportıng. *Studies and Scientific Researches. Economics Edition*, (25), 71-76.

Bozkurt, N. (1998). *Muhasebe denetimi* (1. baskı). Alfa Basım Yayım Dağıtım.

Bozkuş Kahyaoğlu, S. (2016). Finansal Piyasalarda Denetim., A. Gündoğdu. (Ed.) içinde, *Finansal Piyasalar ve Kurumlar: Teori ve Türkiye Uygulamasına Güncel Bakış* (1. baskı, ss. 211-262). Seçkin Yayıncılık.

Can, M. (2017). *BDS 701 kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardı uygulamasına ilişkin denetçi beklentilerinin araştırılması* (Tez No. 462252) [Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.

Can, M., & Çil Koçyiğit, S. (2020). BDS 701 kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardı uygulaması üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), 739-771. https://doi.org/10.29067/muvu.699451

Carmichael, D., & Willingham, J. (1989). *Auditing concepts and methods a guide to current auditing theory and practice* (5. baskı). Mc Graw-Hill.

Coram, P. J., & Wang, L. (2020). The effect of disclosing key audit matters and accounting standard precision on the audit expectation gap. *International Journal of Auditing,* 25(2), 1-13. https://doi.org/10.1111/ijau.12203

Cordoş, G., & Fülöp, M. (2015). Understanding audit reporting changes: Introduction of key audit matters. *Accounting and Management Information Systems*, 14(1), 128-152.

Cömert, N., Uzay, Ş., Kardeş Selimoğlu, S., & Uyar, S. (2013). *Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim*. Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi.

Çakalı, K. R. (2021). Bağımsız denetim raporlarında yeni uygulama: Kilit denetim konularının raporlanması ve BİST 100 analizi. *Denetişim*, (23), 60-77.

Çaldağ, Y. (2002). *Denetim ve raporlama: Finansal tablolar ve analiz teknikleri* (4. baskı). Gazi Kitabevi.

Çalgan, E., Menteşe, E., Işıloğlu, F., Toroslu, M. V., Özcan, M., Gülmez Kanpak, N., Savaş, Ş., Onur Z. J., & Ağca, Z. (2008). *Muhasebe denetimi*. İSMMMO Yayınları.

Çalış, Y., & Dal, S. (2013). Anonim şirketlerde bağımsız denetim ve bağımsız denetçi. *Mali Çözüm*, 23(118), 87-106.

Çarıkçıoğlu, P. (1995, 6-8 Nisan). *Türkiye'de muhasebe denetimin gelişimi* [Uluslararası Muhasebe Sempozyumu]. Muhasebe Denetimi Sempozyum Bildirileri, Sayı 1, İSMMO Yayınları. 1-6.

Çelebi, I., Gülen, C., Gençaslan, G., & Güleç, Y. (2015). Temiz toplum için bağımsız denetim ve kalite sorunu. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 77-87.

Çetinkaya, N. (2017). Risk odaklı denetimde denetim kanıtının kalitesinin önemi ve bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 109-133.

Çömlekçi, F. (2001). *Muhasebe denetimi*. Anadolu Üniversitesi Basımevi.

Çömlekçi, F., Yılancı, M., Erdoğan, N., Önce, S., Kardeş Selimoğlu, S., & Kaya, E. (2004). Bilginin Doğruluğu, Güvenirliği ve Bağımsız Denetim., F. Çömlekçi. (Ed.) içinde, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz* (1. baskı, ss. 1-14). Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Dağlı, M. F. (2019). Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Muhasebe Standartları ve Denetim., S. Doğan. (Ed.) içinde, *Muhasebe Denetiminin Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Kayıt Dışılığa Etkisi* (ss. 24-62). Epamat Basım Yayın.

Dalak, G. (2000). Denetim ve kalite denetimi. *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(1), 65-79.

Deha Eğitim Kurumları. (2011). *Muhasebe denetimi*. Deha Yayınları.

Demir, B., Aydemir, İ., Kaygusuzoğlu, M., Gül, A., Kınay, B., Karaca, C., Çelebi, İ., Atukalp M. E., Soysal, M., & Çarıkçı, O. (2008). Muhasebe Denetimine Bakış., B. Demir ve H. A. Tuncez. (Ed.) içinde, *Muhasebe Denetimi* (1. baskı, ss.11-24). Lisans Yayıncılık.

Demirbuğa, Ş. (2017). *Muhasebe ders notu*.

Demirel Arıcı, N. (2021). *Kilit denetim konuları sermaye piyasalarında denetimin riskli alanlarının raporlanması* (1. baskı). Gazi Kitabevi.

Demirel, A. (2007). *Bağımsız denetimde işletme iç kontrol yapısının incelenmesi ve bir uygulama örneği* (Tez No. 208661) [Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.

Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: Kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89. https://doi.org/10.31460/mbdd.355378

Doğan, B., & Hilal, E. (2019). *Türkiye'de muhasebe denetimi*. İksad Yayınevi.

Dönmez, A., & Ersoy, A. (2006). Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesi. *Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, (36), 69-91.

Dönmez, A., Berberoğlu, B., & Ersoy, A. (2005). Ülkemiz bağımsız dış denetim standartlarının ABD genel kabul görmüş denetim standartları-AB sekizinci yönergesi ve uluslararası denetim standartlarıyla karşılaştırılması. *Akdeniz İİBF Dergisi*, 5(9), 52-78.

Duman, Ö. (2001). *Muhasebe denetimi ve raporlama*. Tesmer Yayınları.

Durmuş, C. N., & Taş, O. (2008). *Spk düzenlemeleri ve 3568 sayılı mevzuat kapsamında denetim* (1. baskı). Alfa Yayınları.

Erdem, B. (2020). Finansal tablolardaki hile olasılığının kilit denetim konularına etkisi: Borsa İstanbul'da bir analiz. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1(2), 245-260.

Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3(1), 51-63.

Erdoğan, M. (2005). *Denetim* (2. baskı). Maliye ve Hukuk Yayınları.

Erdoğan, M., Erdoğan, N., Cömert, N., Uzun, A., & Yılancı, M. (2014). Denetime Giriş ve Denetim Standartları., M. Erdoğan. (Ed.) içinde, *Denetim* (3. baskı, ss. 2-19). Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Ergin, H. (2006). *Denetim*. Dumlupınar Üniversitesi Yayınları.

Erol, M., & Aslan, M. (2017). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55-86.

Ertan, Y., & Kızık, E. (2019). Kilit denetim konuları: BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarının incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 263-278. https://doi.org/10.25095/mufad.606023

Ertaş, A. (2018). *Bağımsız denetim kapsamında Türkiye'de yapılan yasal düzenlemelerin bağımsız denetim üzerine etkileri* (Tez No. 502413) [Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.

Esendemir, E. (2011). Finansal bilginin güvenilirliği ile ilgili bağımsız denetimin amacı ve bağımsız denetim süreci ile ilgili son gelişmeler. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 6(23), 3890-3903.

Giove, F. (2012). *Auditing essentials*. Research & Education Association.

Gold, A., & Heilmann, M. (2019). The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): A review of the academic literature. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 93(1/2), 5-14. https://doi.org/10.5117/mab.93.29496

Gökgöz, A. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da işlem gören işletmeler üzerine bir araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 126-138.

Gönen, S. (2016). Bağımsız denetimde çalışma kağıtlarının 230 no'lu Türkiye denetim standardı açısından incelenmesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 1792-1808. https://doi.org/10.15869/itobiad.259185

Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe denetimi* (1. baskı). Aktüel Yayınları.

Güçlü, F. (2005). *Muhasebe denetimi ilkeler ve teknikler* (1. baskı). Detay Yayıncılık.

Güleç, Ö. F. (2020). Muhasebe meslek mensupları perspektifinden bağımsız denetimde kilit denetim konuları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 19(59), 253-274.

Gülten, S. (2015). *Bağımsız denetim uygulamaları*. Ankara SMMM Odası Yayınları.

Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe denetimi* (4. baskı). Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, E. (1983). *Denetim*. Formül Matbaası.

Güredin, E. (2010). *Denetim ve güvence hizmetleri* (13. baskı). Türkmen Kitabevi.

Haftacı, V. (2011). *Muhasebe denetimi* (2. baskı). Umuttepe Yayınları.

Holmes, A., & Overmyer, W. (1975). *Muhasebe denetimi "auditing" standartları ve yöntemleri*. (Çev. O. Göktürk), Bilimsel Yayınlar Derneği.

International Federation of Accountants. (2023, Ocak 11). https://www.ifac.org

İkvan, A., & Demirkol, Ö. F. (2021). Bağımsız denetimin kalitesinde kanıtların rolü. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 43-80. https://doi.org/10.20493/birtop.1025093

İşgüden Kılıç, B., Demirkan, M., & Nazır, A. (2021). Maddi olmayan duran varlıklar ve varlıklarda değer düşüklüğü standartlarının kilit denetim konularına yansıması. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(4), 1109-1125. https://doi.org/10.25287/ohuiibf.773540

İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konuları: BİST sigorta şirketlerinin 2017-2018 yılları analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (84), 49-64. https://doi.org/10.25095/mufad.619076

Kalıpçı Çağıran, F. (2019). Bds 701 kapsamında kilit denetim konularının ülkeler bağlamında analizi. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 157-167.

Kamu Gözetimi Kurumu. (2023, Mart 29). http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standard%C4%B1%20%28BDS701%29.pdf

Karacan, S. (1998). Muhasebe denetimi ve maddi duran varlıkların denetimi. *KOÜ İİBF Dergisi*, 2(1), 1-25.

Karacan, S., & Uygun, R. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi- BDS 701. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(57), 633-649. http://dx.doi.org/10.17719/jisr.2018.2478

Karahan, M. (2020). Türkiye'de bağımsız denetim ve denetim kültürünün tarihsel gelişim süreci: Karşılaştırmalı bir inceleme. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 12(22), 245-259. https://doi.org/10.20990/kilisiibfakademik.714188

Karanfiloğlu, A. Y. (1999). Muhasebe denetimi kavram ilke ve yöntemleri. *Sayıştay Dergisi*, (35), 28-37.

Karapınar, A., & Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780. https://doi.org/10.31460/mbdd.781322

Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., & Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız denetim (Türkiye denetim standartlarıyla uyumlaştırılmış)* (2. basım). Nobel Akademik Yayıncılık.

Kartal, F. (2013). Türkiye'de kamu ve özel sektörde iç denetim uygulamaları. *Maliye ve Finans Yazıları*, 1(99), 8-36.

Kaval, H. (2008). *Uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS/IAS) uygulama örnekleri ile muhasebe denetimi* (3. baskı). Gazi Kitabevi.

Kavut, F. L., & Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.

Kavut, L., Taş, O., & Şavlı, T. (2009). *Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim*. İSMMMO Yayınları.

Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız denetim* (3. baskı). Siyasal Kitabevi.

Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız denetim* (4. baskı). Siyasal Kitabevi.

KGK, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2011, 2 Kasım). *Resmi Gazete* (Sayı: 28103). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm

KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (2012, 26 Aralık). *Resmi Gazete* (Sayı: 28509). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-5.htm

KGK. (2022, Ekim 11). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Basin/BDS_701basin_duyurusu.pdf

KGK. (2022, Eylül 29). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf

KGK. (2022, Eylül 29). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf

Korkmaz, L. (2023). *Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi standardı: BİST 100'de işlem gören işletmeler/sektörler üzerine bir araştırma* (Tez No. 782446) [Yüksek Lisans Tezi, Yozgat Bozok Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.

Köse, H. Ö. (1999). Denetim ve demokrasi. *Sayıştay Dergisi*, (33), 62-85.

Köse, H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de yüksek denetim*. T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

Kutukız, D., & Öncü, A. (2009). Bağımsız denetimin anonim ortaklıklarda kurumsal yönetimin gelişmesine etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (41), 131-139.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2013). *Denetim ilke ve esasları* (5. baskı). Acar Matbaacılık.

Mamcarczyk, M., Poplawski, L., & Zieniuk, P. (2020). Key audit matters in the auditor's reports on the example of European mining companies. *Acta Montanistica Slovaca*, 25(4), 453-465. https://doi.org/10.46544/AMS.v25i4.02

Mevzuat Sirküleri. (2023, Mayıs 25). https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/BAGISMSIZ%20DENETIM_2023.pdf

Mızrak, G. (2016). *Anonim şirketlerde bağımsız denetim* (Tez No. 432588) [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.

Muhasebe Sitesi. (2022, Eylül 27). http://www.muhasebesitesi.com/bagimsiz-denetimin-yararlari.html

Oktay, S. (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin arttırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye ve Finans Yazıları*, 1(100), 42-94.

Özbay, D. (2022). Covid-19 pandemi döneminde artan belirsizlik ortamı ve kilit denetim konuları açıklamaları üzerindeki etkisi: BİST 100 şirketleri incelemesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (66), 49-63. https://doi.org/10.26650/MED.1023848

Özcan, M., & Günlük, M. (2021). Borsa İstanbul imalat sektöründeki kilit denetim konularının belirlenmesi: Gıda, içecek ve tütün alt sektöründe bir inceleme. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1(1), 22-35.

Özdemir, S. (2003). Genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde bağımsız dış denetim süreci. *Vergi Denetmenleri Derneği*, (64), 9-24.

Öztürk, B. (2018). Denetim türleri ve süreci. Muhasebe Denetimi Ders Notu.

Özveren, C., & Türel, A. (2021). Türkiye'de bağımsız denetim raporları: 2016-2020 yılları arası bir inceleme. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(2), 429-441. https://doi.org/10.17218/hititsbd.1017050

Özyürek, H. (2012). Uluslararası finansal raporlama standartları açısından bağımsız denetimin önemi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2), 95-105.

Polat Çeltikci, N., & Atay, M. S. (2021). Kilit denetim konuları (KDK) standardı uygulaması ile bağımsız denetim kalite ilişkisi üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (60), 547-570. https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.883040

Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.

Sağlar, J., & Tuan, K. (2009). İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetim maliyeti üzerindeki etkileri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.

Salato, G., & Ghez, A. (1974). *Muhasebelerin denetimi*. (Çev. N. Beygo ve C. Yalçın), Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Matbaası.

Salur, M. (2020). Türkiye'deki akademik dergilerde denetim alanında 2002–2019 yılları arasında yayımlanmış bilimsel makalelerin içerik analizi. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 55(4), 2828-2846. https://doi.org/10.15659/3.sektor-sosyal-ekonomi.20.12.1464

Sanlı, N., & Özbirecikli, M. (2012). Türkiye'de denetim mesleğinin gelişim süreci: Geçmişten geleceğe bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (38), 1-28.

Sarısoy, Ö. (2018). *Kilit denetim konularına bağımsız denetim raporunda yer verilmesi ve beklenti farkları* (Tez No. 533106) [Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.

Sayar, Z., & Ergüden, A. E. (2016). Son düzenleme ve gelişmeler kapsamında değişecek ve yenilenecek bağımsız denetçi raporları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 16(48), 85-98.

Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Kurt, G., Alagöz, A., & Yanık, S. (2014). Denetimin Genel Çerçevesi., S. Selimoğlu ve Ş. Uzay. (Ed.) içinde, *Muhasebe Denetimi* (4. baskı, ss. 1-8). Gazi Kitabevi.

Selimoğlu, S., Uzay, Ş., Uyar, S., Özbirecikli, M., Arsoy, A., & Başar, B. (2013). Denetim Gereksinimi ve Kavramı., S. Selimoğlu. (Ed.) içinde, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz* (3. baskı, ss. 2-21). Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik. (2022, Kasım 15). https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4650&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. (2022, Eylül 24). https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=10384&MevzuatTertip=5

Sert, K., & Biçer, A. (2021). Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kilit denetim konularıyla ilişkisi. *Working Paper Series Dergisi*, 2(1), 1-13. https://doi.org/10.5281/zenodo.4590914

Sevim, Ş. (1990). Muhasebe raporlarının yasal denetimini yürütmekten sorumlu kişilere yetki verilmesine yönelik at sekizinci yönergesinde belirtilen mesleki standartlar ile 3568 sayılı yasa ve ilgili mevzuattaki mesleki standartların karşılaştırılması. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 197-214.

Sevim, Ş. (2022). *Meslek mensubu geçiş dönemi eğitimi denetim testleri*. https://serafettinsevim.net/wp-content/uploads/2022/02/KGK_Denetim_7-Denetim-Testleri.pdf

Sevim, Ş., Çetinoğlu, T., & Kurnaz, N. (2006). Avrupa birliği müzakereleri sürecinde AB 8. yönergesi kapsamında Türkiye' de denetim ve denetçilik mesleğinin durumu: AB müzakereleri gelişim için bir fırsat mıdır? *Mali Çözüm*, (74), 44-76.

Shamkhalov, Z. (2022). *Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi: BİST 100'de işlem gören işletmelerin 2019-2020 yılları bağımsız denetçi raporlarının karşılaştırılması* (Tez No. 737213) [Yüksek Lisans Tezi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.

Sulanjaku, M., & Shingjergji, A. (2015). An overview of factors affecting auditing auality in albania. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 4(3), 223-228. https://doi.org/10.5901/ajis.2015.v4n3s1p223

Şahin, Z. (2010). *Türkiye'de bağımsız denetimin tarihi gelişimi gerekliliği ve yararları.* https://www.muhasebenet.net/makale_zulfikar%20sahin_turkiye%20de%20bagimsiz%20denetimin%20tarihi%20gelisimi.doc

Şengür, E. D. (2010). *Denetim.* İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayınları.

Şirin, M. (2006). Denetimde kanıt teorisi ve gelişimi. *Sayıştay Dergisi*, (61), 23-36.

Şirin, M. (2018). *Yeni denetçi raporları*. https://www.ksmmmo.org.tr/office/yenidenetciraporlari.pptx

Taş, O., Mert, H., & Varcan Başkaya, A. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları ve bist kapsamında farklı sektörlere yönelik bir araştırma. *Vergi Sorunları Dergisi*, (377), 21-32.

Tayman, M., & Tekşen, Ö. (2019). Muhasebe denetiminde karşılaşılan hata ve hileler: Meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(3), 455-477.

Teck-Heang, L., & Ali, A. M. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), 1-8.

Temiz, H. (2019). Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Türkiye Açısından İncelenmesi., G. Kurt ve F. Özdemir. (Ed.) içinde, *Denetimde Seçme Konular* (ss. 1-26). Gazi Kitabevi.

Tuan, K. (2009). Bağımsız dış denetim sürecinde iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 1-15.

Türedi, H. (2007). *Denetim*. Celepler Matbaacılık.

Türedi, H., & Celayir, D. (2021). Kilit denetim konularının uluslararası denetim standardı (UDS) 701 kapsamında incelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, 3(2), 203-208. https://doi.org/10.47542/sauied.931241

Türel, A., & Türel, A. (2016). *Yeni denetim raporlarının finansal iletişime etkileri, seçmeler 2016*. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları.

Türel, A., & Türel, A. (2019). Bağımsız denetim ve kilit denetim konuları: BİST şirketleri 2017-2018 analizi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(68), 1268-1272. http://dx.doi.org/10.17719/jisr.2019.3912

Türk Dil Kurumu Sözcükleri. (2022, Eylül 19). https://sozluk.gov.tr/

Türk Ticaret Kanunu. (2022, Eylül 30). https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf

Türker, M., Pekdemir, R., Selvi, Y., & Yılmaz, F. (2003). *Sınırlı uygunluk denetimi*. Türmob Yayınları.

Uludağ, S. (2017). Değişen bilgi gereksinimi ve bağımsız denetçi raporundaki yenilikler. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(IASOS Özel Sayısı), 1-13.

Usul, H. (2015). *Tms ve tfrs uygulamalı Türkiye denetim standartlarına göre bağımsız denetim* (2. baskı). Detay Yayıncılık.

Uyurca Ayotuz, E. (2019). *Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardı uygulamasının, denetçi yargısı, örneklem ve önemlilik üzerine etkisinin araştırılması* (Tez No. 538700) [Yüksek Lisans Tezi, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.

Uzay, Ş., & Bayat, S. (2016). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu' nun bağımsız denetim alanında getirdiği yenilikler ve tartışmalı konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(Muhasebe Denetimi Özel Sayısı), 1503-1513.

Uzay, Ş., & Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: Borsa İstanbul üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (52), 47-70. https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.439076

Uzay, Ş., Tanç, A., & Erciyes, M. (2008). Financial auditing in turkey: Historical contex and expectations. *12th World Congress of Accounting Historians*, 1310-1328.

Uzay, Ş., Tanç, A., & Erciyes, M. (2009). Türkiye'de muhasebe denetimi: Geçmişten geleceğe. *Mali Çözüm Dergisi*, (95), 125-140.

Uzun Kocamış, T., & Yıldırım, G. (2019). Bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konuları: Olası etkileri. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, (Ekim 2019 Özel Sayısı), 634-642. https://doi.org/10.21733/ibad.613872

Üstünel, B. (2003). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Stanadartları. Ocak 3, 2023

Varıcı, İ., & Çağıran, F. K. (2019). Bağımsız denetim standardı (BDS) 701 çerçevesinde kilit denetim konuları: Borsa İstanbul'daki işletmelerin denetim raporları üzerine bir analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (22), 193-208. https://doi.org/10.18092/ulikidince.467673

Yalçın, N. (2020). Raporlanan kilit denetim konularının sayısını etkileyen faktörler: Borsa İstanbul'da bir uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 4220-4230. https://doi.org/10.20491/isarder.2020.1101

Yavuz, İ., & Özbay, F. (2020). AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)' nın Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile Karşılaştırılması., M. Kırlı, A. Yatbaz ve K. Aka. (Ed.) içinde, *Çivi Yazısından Dijital Kodlamaya Muhasebe Çalışmaları* (ss. 129-146). Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Yavuz, M. (2011). Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler üzerinde kamu denetimi ve gözetimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 147-162.

Yazıcı, R., Varsak, S., & Yazıcı, A. (2020). Asimetrik bilgi sorununun çözümünde bağımsız denetimin önemi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(2), 136-146.

Yılancı, M., Yıldız, B., & Kiracı, M. (2012). Denetim ve Denetçi., M. Erdoğan. (Ed.) içinde, *Muhasebe Denetimi* (1. baskı, ss. 2-19). Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Yılancı, M., Yıldız, B., & Kiracı, M. (2016). *Muhasebe denetimi* (2. baskı). Detay Yayıncılık.

Yılancı, M., Yıldız, B., Uludağ, S., & Erdoğan, N. (2018). Denetim Süreci, Denetim Kanıtları ve Çalışma Kağıtları., M. Erdoğan. (Ed.) içinde, *Muhasebe Denetimi* (ss. 47-58). Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Yıldırım, S. (2011). Türk Ticaret Kanunu'na göre anonim şirketlerde denetçi. *Mali Çözüm Dergisi*, 21(106), 43-52.

Yoon, K., Hoohduin, L., & Zhang, L. (2015). Big data as complementary audit evidence. *Accounting Horizons*, 29(2), 431-438. https://doi.org/10.2308/acch-51076

# EKLER

## EK 1: BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2019 YILINA AİT DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARININ ANALİZİ

| S. N. | Şirket Kodu | Şirket Unvanı | Sektörler | Bağımsız Denetim Kuruluşu | Denetim Görüşü | KDK Sayısı | Bildirilen KDK'lar |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | **AGHOL** | **Ag Anadolu Grubu Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi<br>Aşamalı Olarak Bedel Transferi Olmaksızın Gerçekleştirilen İşletme Birleşmesi Sonucu Şerefiyenin Yeniden Ölçülmesi |
| 2 | **AKBNK** | **Akbank T.A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 2 | Kredilere İlişkin TFRS 9 Çerçevesinde Belirlenen Değer Düşüklüğü<br>Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi |
| 3 | **AKSA** | **Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.** | İmalat | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Stok Değer Düşüklüğü<br>DowAksa Advanced Composites Holdings BV'nin ("DowAksa") geri kazanılabilirliği<br>Ticari alacaklar - Değer düşüklüğü |
| 4 | **AKSEN** | **Aksa Enerji Üretim A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü<br>Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi |
| 5 | **ALGYO** | **Alarko Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi |
| 6 | **ALARK** | **Alarko Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Bdo Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Kaydedilmesi<br>Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi<br>Doğalgaz Çevrim Santrallerinde Değer Düşüklüğü |
| 7 | **ALKIM** | **Alkim Alkali Kimya A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 8 | **AEFES** | **Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| 9 | **ARCLK** | **Arçelik A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 4 | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği<br>Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı<br>Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Testleri<br>TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Konsolide Finansal Tablolar ve Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Notlara Etkileri |
| 10 | **ARDYZ** | **Ard Grup Bilişim Teknolojileri A.Ş.** | Teknoloji | Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği<br>İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıkların testi / Geliştirme Maliyetleri |
| 11 | **ASELS** | **Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Teknoloji | Praxity-Yeditepe Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılat-Zamana Yayılı Hasılatın Muhasebeleştirilmesi<br>Aktifleşen Geliştirme Maliyetleri |
| 12 | **AYDEM** | **Aydem Yenilenebilir Enerji A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 2 | Santrallerin Değerlemesi<br>Bölünmüş (Ayrıştırılmış) Birimler |
| 13 | **BASGZ** | **Başkent Doğalgaz Dağıtım Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Faturalanmamış Gaz Tahakkuku ve Gelecek Aylara Ait Gaz Satış Gelirleri |
| 14 | **BERA** | **Bera Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Grant Thornton Internatıonal-Engin Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 4 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri<br>Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi<br>Finansal Yatırımların Değerlemesi<br>Kıdem Tazminatı Karşılığı |
| 15 | **BIMAS** | **Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılatın Denetimi<br>TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması, Konsolide Finansal |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | Tablolara ve Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Dipnotlara Etkileri |
| 16 | **BIOEN** | **Biotrend Çevre ve Enerji Yatırımları A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Rsm Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| 17 | **BRYAT** | **Borusan Yatırım ve Pazarlama A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar<br>Finansal Yatırımların Gerçeğe Uygun Değerinin Hesaplanması |
| 18 | **BRISA** | **Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi<br>Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| 19 | **CCOLA** | **Coca-Cola İçecek A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| 20 | **CANTE** | **Çan2 Termik A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | - | - |
| 21 | **CIMSA** | **Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| 22 | **DEVA** | **Deva Holding A.Ş.** | İmalat | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri<br>Stok Değer Düşüklüğü |
| 23 | **DOHOL** | **Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçerisinde Yer Alan Bayi Sözleşmeleri<br>Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ile Muhasebeleştirilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| 24 | **ARASE** | **Doğu Aras Enerji Yatırımları A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıkların Muhasebeleştirilmesi |
| 25 | **DOAS** | **Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Garanti Gider Karşılığı<br>TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Konsolide Finansal Tablolara ve Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Notlara Etkileri |
| 26 | **EGEEN** | **Ege Endüstri ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest | Olumlu | 1 | İşletme Birleşmesi |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | | | |
| 27 | **ECILC** | **Eis Eczacıbaşı İlaç Sınai ve Finansal Yatırımlar Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Finansal Yatırımlar - Eczacıbaşı Holding A.Ş. gerçeğe uygun değer hesaplaması |
| 28 | **EKGYO** | **Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| 29 | **ENJSA** | **Enerjisa Enerji A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 5 | TFRS Yorum 12 - Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri<br>Taşınan Vergi Zararları Üzerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilirliği<br>Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi<br>Görevli Tedarik Şirketlerinin Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi<br>Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları |
| 30 | **ENKAI** | **Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.** | İnşaat ve Bayındırlık | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi<br>Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü<br>Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |
| 31 | **ERBOS** | **Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Jhı-Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. | Olumlu | 1 | Dövizli İşlemler |
| 32 | **EREGL** | **Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılatın Kaydedilmesi<br>TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Konsolide Finansal Tablolar ve Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Notlara Etkileri |
| 33 | **ESEN** | **Esenboğa Elektrik Üretim A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Köker Yeminli Mali Müşavirlik Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 1 | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi |
| 34 | **FROTO** | **Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi<br>Garanti Gider Karşılığı<br>TFRS 16, Kiralamalar Standardı'nın Uygulanması ve |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | Finansal Tablolar ve Finansal Tablolara İlişkin Notlara Etkileri |
| 35 | **GWIND** | **Galata Wind Enerji A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi<br>Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| 36 | **GENIL** | **Gen İlaç ve Sağlık Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Mazars-Denge Ankara Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Dönemselliği<br>Stoklar<br>İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Testi / Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri |
| 37 | **GLYHO** | **Global Yatırım Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Şerefiye Değer Düşüklüğünün ve Liman İşletme Haklarının Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi<br>Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi<br>TFRS 16 Kiralamalar Standardının İlk Uygulaması |
| 38 | **GOZDE** | **Gözde Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Finansal Yatırımların Değerlemesi ve Açıklanan Önemli Bilgiler |
| 39 | **GSDHO** | **Gsd Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Krediler ve Avanslara İlişkin Değer Düşüklüğü<br>Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü |
| 40 | **GUBRF** | **Gübre Fabrikaları T.A.Ş.** | İmalat | Grant Thornton International-Engin Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 1 | Yatırım Teşviklerinden ve Geçmiş Yıl Vergi Varlıkları Zararlarından Oluşturulan Ertelenmiş |
| 41 | **SAHOL** | **Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Krediler ve Kiralama İşlemlerinden Alacaklara İlişkin TFRS 9 Çerçevesinde Belirlenen Değer Düşüklüğü<br>Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi |
| 42 | **HEKTS** | **Hektaş Ticaret T.A.Ş.** | İmalat | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi<br>Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | İşletme Birleşmeleri |
| 43 | **INDES** | **İndeks Bilgisayar Sistemleri Mühendislik Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Teknoloji | Baker Tilly International-Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. | Olumlu | 3 | Ticari Alacaklar<br>Stoklar ve Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı<br>Ticari Borçlar |
| 44 | **IPEKE** | **İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş.** | Madencilik ve Taş Ocakçılığı | Inpact-Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 2 | Aktifleştirilen Maden Varlıkları<br>Yasal Riskler |
| 45 | **ISDMR** | **İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılatın Kaydedilmesi<br>TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Finansal Tablolar ve Finansal Tablolara İlişkin Notlara Etkileri |
| 46 | **ISFIN** | **İş Finansal Kiralama A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Tfrs 9 "Finansal Araçlar" Standardının Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolarda Yer Alması ve İlgili Önemli Açıklamalar |
| 47 | **ISGYO** | **İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolardaki Gösterimi ve Açıklanan Önemli Bilgiler<br>Stoklar |
| 48 | **ISMEN** | **İş Yatırım Menkul Değerler A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Türev Finansal Araçlar |
| 49 | **JANTS** | **Jantsa Jant Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Pkf International-Sun Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi<br>Hasılat |
| 50 | **KRDMA** | **Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması |
| 51 | **KARSN** | **Karsan Otomotiv Sanayii ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 2 | Garanti Karşılığı<br>Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri |
| 52 | **KARTN** | **Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Baker Tilly International-Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. | Olumlu | 4 | Ticari Alacaklar<br>Stoklar<br>Maddi Duran Varlıklar<br>Hasılat |
| 53 | **KZBGY** | **Kızılbük Gayrimenkul** | Mali Kuruluşlar | - | | | |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | **Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | | | | | |
| 54 | **KCHOL** | **Koç Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğü Testleri |
| | | | | | | | Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. ("YKB") - Kredi ve alacakların değer düşüklüğü |
| | | | | | | | TFRS 16, Kiralamalar Standardının uygulanması ve konsolide finansal tablolar ve konsolide finansal tablolara ilişkin notlara etkileri |
| 55 | **KONTR** | **Kontrolmatik Teknoloji Enerji ve Mühendislik A.Ş.** | Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler | Abaküs Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | | | | | | | Ticari Alacaklar |
| 56 | **KORDS** | **Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.** | İmalat | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | İşletme Birleşmeleri |
| | | | | | | | Şerefiye Değer Düşüklüğü |
| 57 | **KOZAL** | **Koza Altın İşletmeleri A.Ş.** | Madencilik ve Taş Ocakçılığı | Inpact-Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 2 | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | | | | | | | Yasal Riskler |
| 58 | **KOZAA** | **Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş.** | Madencilik ve Taş Ocakçılığı | Inpact-Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 2 | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | | | | | | | Yasal Riskler |
| 59 | **KUTPO** | **Kütahya Porselen Sanayi A.Ş.** | İmalat | Baker Tilly International-Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. | Olumlu | 4 | Maddi Duran Varlıklar |
| | | | | | | | Maddi Olmayan Duran Varlıklar |
| | | | | | | | Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| | | | | | | | Hasılat |
| 60 | **LOGO** | **Logo Yazılım Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Teknoloji | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | | | | | | | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | | | | | | | İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Testi - Geliştirme Maliyetleri |
| 61 | **MAVI** | **Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 4 | Perakende Satış Gelirlerine İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı |
| | | | | | | | Şerefiye Değer Düşüklüğü |
| | | | | | | | TFRS 16 Kiralamalar |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | Standardının İlk Uygulaması |
| 62 | **MGROS** | **Migros Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Önemli Tahmin ve Varsayımların Değerlendirilmesi<br>Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| 63 | **NTHOL** | **Net Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kreston International-Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Smmm A.Ş. | Olumlu | 4 | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği<br>Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme<br>Hasılatın Kaydedilmesi<br>Kiralamalar |
| 64 | **NUGYO** | **Nurol Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| 65 | **ODAS** | **Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| 66 | **OTKAR** | **Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Garanti Giderleri Karşılığı<br>TFRS 16, Kiralamalar Standardı'nın Uygulanması ve Konsolide Finansal Tablolar ve Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Notlara Etkileri |
| 67 | **OYAKC** | **Oyak Çimento Fabrikaları A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| 68 | **PARSN** | **Parsan Makina Parçaları Sanayii A.Ş.** | İmalat | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi<br>Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi |
| 69 | **PGSUS** | **Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.** | Ulaştırma ve Depolama | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Teslim Bakım Karşılıkları<br>TFRS 16 Kiralamalar Standardına Geçiş<br>Hasılatın muhasebeleştirilmesi - hasılatın tam ve dogru olarak |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | kaydedilmesi ve yolcu uçuş yükümlülüğünün belirlenmesi |
| 70 | **PETKM** | **Petkim Petrokimya Holding A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Devam Etmekte Olan Vergi Davalarına İlişkin Koşullu Borçlar ve Açıklamalar |
| 71 | **QUAGR** | **Qua Granite Hayal Yapı ve Ürünleri Sanayi Ticaret A.Ş.** | İmalat | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Ticari Alacaklar<br>Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Muhasebeleştirilen Ertelenmiş Vergi Varlıkları<br>Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| 72 | **SASA** | **Sasa Polyester Sanayi A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Dönemselliği<br>Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlıkları<br>Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi |
| 73 | **SELEC** | **Selçuk Ecza Deposu Ticaret ve Sanayi A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Rsm Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 1 | Ticari Alacaklar |
| 74 | **SNGYO** | **Sinpaş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Baker Tilly International-Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. | Olumlu | 2 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları<br>Stoklar |
| 75 | **SKBNK** | **Şekerbank T.A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 2 | Kredilere İlişkin Sınıflama ve Değer Düşüklüğü<br>Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler |
| 76 | **SOKM** | **Şok Marketler Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi<br>TFRS 16 Kiralamalar Standardının İlk Uygulanması |
| 77 | **TAVHL** | **Tav Havalimanları Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | TFRS 16 Kiralamalar Standardına geçiş ve kullanım hakkı varlıklarının ve kiralama yükümlülüklerinin konsolide finansal tablolarda gösterimi<br>TAV Tunus'taki İmtiyaz Sözleşmelerinden Doğan Haklar'ın |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | geri Kazanılabilirliği |
| 78 | **TKFEN** | **Tekfen Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Bdo Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılatın Kaydedilmesi<br>İnşaat Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılatın Kar Marjının Devam Eden İnşaat İşlerinden Doğan Sözleşme Varlıkları ve Devam Eden İnşaat İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi |
| 79 | **TKNSA** | **Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 4 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi<br>Ertelenmiş Vergi Varlığının Değerlemesi<br>Finansal Durum-Şirket'in Sermayesinin Karşılıksız Kalıp Kalmadığına veya Borca Batık Olup Olmadığına İlişkin Tespit ve Yöntem Organı Değerlendirmeleri<br>TFRS 16 Kiralamalar Standardının İlk Uygulaması |
| 80 | **TOASO** | **Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.** | İmalat | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri<br>Garanti Karşılığı<br>Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar |
| 81 | **TRGYO** | **Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi |
| 82 | **TRILC** | **Turk İlaç ve Serum Sanayi A.Ş.** | İmalat | Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 1 | Hasılat |
| 83 | **TCELL** | **Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.** | Bilgi ve İletişim | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Karşılıklar ve Koşullu Borçlar<br>Hasılatın Muhasebeleştirilmesi-Sistemlerin Karmaşıklığı Göz Önüne Alınarak Kaydedilen Hasılatın Doğruluğu<br>Türev Araçların Ölçülmesi |
| 84 | **TUPRS** | **Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Yeniden Değerleme Modeli ile Muhasebeleştirilen Arsa ve Arazilerin Gerçeğe Uygun Değeri |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 85 | **THYAO** | **Türk Hava Yolları A.O.** | Ulaştırma ve Depolama | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 4 | Hasılatın ve Yolcu Uçuş Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Sık Uçuş Programı Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Uçakların Parçalara Ayrılarak Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | TFRS 16 Kiralamalar Standardının İlk Uygulaması |
| 86 | **TTKOM** | **Türk Telekomünikasyon A.Ş.** | Bilgi ve İletişim | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 5 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | TFRS 16 Kiralamalar Standardı İlk Uygulaması |
| | | | | | | | İhtilaflar, Davalar ve Koşullu Borçlar |
| | | | | | | | Ertelenmiş Vergi Varlığının Değerlemesi |
| | | | | | | | Şerefiye ile Maddi ve Maddi Olmayan Diğer Duran Varlık Gruplarındaki Değer Düşüklüğü |
| 87 | **TTRAK** | **Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Garanti Gider Karşılıkları |
| 88 | **GARAN** | **Türkiye Garanti Bankası A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 3 | İtfa Edilmiş Maliyetiyle Ölçülen Kredilere İlişkin Değer Düşüklüğü |
| | | | | | | | Finansal Araçların Ölçülmesi |
| | | | | | | | Emeklilik Planları |
| 89 | **HALKB** | **Türkiye Halk Bankası A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 3 | Kredilere İlişkin TFRS 9 Çerçevesinde Belirlenen Değer Düşüklüğü |
| | | | | | | | Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler |
| | | | | | | | Bilgi Teknolojileri Denetimi |
| 90 | **ISATR** | **Türkiye İş Bankası A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 3 | TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardı Kapsamında Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması ile İlgili Önemli Açıklamalar |
| | | | | | | | Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler |
| | | | | | | | Türev Finansal Araçlar |
| 91 | **TSKB** | | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız | Sınırlı Olumlu | 3 | TFRS 9 "Finansal Araçlar" |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | **Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.** | | Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | | | Standardına Göre Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması ile İlgili Önemli Açıklamalar |
| | | | | | | | TSKB A.Ş. Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Vakfı Sandığı ("Sandık") |
| | | | | | | | Türev Finansal Araçlar |
| 92 | **TURSG** | **Türkiye Sigorta A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Gerçekleşmiş Ancak Rapor Edilmemiş Tazminat Bedellerinin Tahmini |
| 93 | **SISE** | **Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | | | | | | | Riskten Korunma Muhasebesinin Uygulanmaya Başlanması |
| | | | | | | | Yatırım Teşviklerinden ve Geçmiş Yıl Zararlarından Oluşturulan Ertelenmiş Vergi Varlıkları |
| 94 | **VAKBN** | **Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 2 | Krediler ve Alacaklara İlişkin TFRS 9 "Finansal Araçlar Standardı" ("TFRS 9") Çerçevesinde Beklenen Kredi Zarar Karşılığı |
| | | | | | | | Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi |
| 95 | **ULKER** | **Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri |
| | | | | | | | Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi |
| | | | | | | | Bina ve Arazilerin Gerçeğe Uygun Değeri |
| 96 | **VESBE** | **Vestel Beyaz Eşya Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Arazi ve Arsalar ile Binalar ve Yerüstü Düzenlerinin Gerçeğe Uygun Değerleri |
| 97 | **VESTL** | **Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Ticari alacakların geri kazanılabilirliği |
| | | | | | | | Özkaynak Yöntemiyle Muhasebeleştirilen Yatırımlara İlişkin Değer Düşüklüğü |
| 98 | **YKBNK** | **Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest | Olumlu | 2 | Kredilere İlişkin Beklenen Kredi Zarar Karşılığı |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | | | Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi |
| 99 | **ZRGYO** | **Ziraat Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü |
| 100 | **ZOREN** | **Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi<br>Nakit Akış Riskinden Korunma İşlemleri<br>Mahsup Edilebilir Mali Zararlar Üzerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilme İmkânı |

# EK 2: BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2020 YILINA AİT DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARININ ANALİZİ

| S. N. | Şirket Kodu | Şirket Unvanı | Sektörler | Bağımsız Denetim Kuruluşu | Denetim Görüşü | KDK Sayısı | Bildirilen KDK'lar |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | **AGHOL** | **Ag Anadolu Grubu Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş. Konsolide Finansal Tablolarında Yer Alan Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| | | | | | | | Migros Ticaret A.Ş.'ye İlişkin Şerefiye Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| 2 | **AKBNK** | **Akbank T.A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 2 | Kredilere İlişkin TFRS 9 Çerçevesinde Belirlenen Değer Düşüklüğü |
| | | | | | | | Emekli Sandığı Yükümlülüklerin in Değerlemesi |
| 3 | **AKSA** | **Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | DowAksa Advanced Composites Holdings BV ("DowAksa") Yatırımının Geri Kazanılabilirliği |
| | | | | | | | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| 4 | **AKSEN** | **Aksa Enerji Üretim A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü |
| 5 | **ALGYO** | **Alarko Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi |
| 6 | **ALARK** | **Alarko Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Bdo Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | | | | | | | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi |
| | | | | | | | Doğalgaz Çevrim Santrali Değer Düşüklüğü |
| 7 | **ALKIM** | **Alkim Alkali Kimya A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 8 | **AEFES** | **Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| 9 | **ARCLK** | **Arçelik A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği<br>Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı<br>Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Testleri |
| 10 | **ARDYZ** | **Ard Grup Bilişim Teknolojileri A.Ş.** | Teknoloji | Grant Thornton International-Eren Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 2 | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği<br>İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Testi-Geliştirme Maliyetleri |
| 11 | **ASELS** | **Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Teknoloji | Praxity-Yeditepe Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılat-Zamana Yayılı Hasılatın Muhasebeleştirilmesi<br>Aktifleşen Geliştirme Maliyetleri |
| 12 | **AYDEM** | **Aydem Yenilenebilir Enerji A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Santrallerin Değerlemesi |
| 13 | **BASGZ** | **Başkent Doğalgaz Dağıtım Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Finansal Durum Tablosunda Taşınan İmtiyaza Bağlı Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi<br>Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi |
| 14 | **BERA** | **Bera Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Grant Thornton International-Eren Bağımsız Denetim A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 4 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri<br>Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi<br>Finansal Yatırımların Değerlemesi<br>Kıdem Tazminatı Karşılığı |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 15 | **BIMAS** | **Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | TFRS 16, Kiralamalar Standardına Geçiş ve Kullanım Hakkı Varlıklarının ve Kiralama Yükümlülüklerin in Konsolide Finansal Tablolarda Gösterimi |
| | | | | | | | Hasılatın muhasebeleştirilmesi |
| 16 | **BIOEN** | **Biotrend Çevre ve Enerji Yatırımları A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Rsm Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| 17 | **BRYAT** | **Borusan Yatırım ve Pazarlama A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | İştiraklerin Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti |
| 18 | **BRISA** | **Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| 19 | **CCOLA** | **Coca-Cola İçecek A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| 20 | **CANTE** | **Çan2 Termik A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Grant Thornton International-Eren Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 6 | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | | | | | | | Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar |
| | | | | | | | Stokların Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemi ile Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Dava Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi |
| 21 | **CIMSA** | **Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Şerefiyelere İlişkin Değer Düşüklüğü |
| | | | | | | | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Gruplarının Satış İçin Katlanılacak Maliyetler Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değerlerinin Tespiti |
| 22 | **DEVA** | **Deva Holding A.Ş.** | İmalat | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri<br>Stok Değer Düşüklüğü |
| 23 | **DOHOL** | **Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçerisinde Yer Alan Bayi Sözleşmeleri<br>Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ile Muhasebeleştirilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| 24 | **ARASE** | **Doğu Aras Enerji Yatırımları A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıkların Muhasebeleştirilmesi |
| 25 | **DOAS** | **Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Garanti Gider Karşılığı |
| 26 | **EGEEN** | **Ege Endüstri ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Müşterek yönetime tabii işletmenin muhasebeleştirilmesi<br>Ticari alacakların geri kazanılabilirliği |
| 27 | **ECILC** | **Eis Eczacıbaşı İlaç Sınai ve Finansal Yatırımlar Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Finansal Yatırımlar - Eczacıbaşı Holding A.Ş. gerçeğe uygun değer hesaplaması |
| 28 | **EKGYO** | **Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| 29 | **ENJSA** | **Enerjisa Enerji A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 5 | TFRS Yorum 12 - Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri<br>Taşınan Vergi Zararları Üzerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilirliği<br>Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | Görevli Tedarik Şirketlerinin Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları |
| 30 | **ENKAI** | **Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.** | İnşaat ve Bayındırlık | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | İnşaat Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü |
| | | | | | | | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |
| 31 | **ERBOS** | **Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Ggı Geneva Group International-Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. | Olumlu | 1 | Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Muhasebeleştirilen Arsa, Bina, Makineler ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| 32 | **EREGL** | **Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| 33 | **ESEN** | **Esenboğa Elektrik Üretim A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Köker Yeminli Mali Müşavirlik Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 2 | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi |
| 34 | **FROTO** | **Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi |
| | | | | | | | Garanti Gider Karşılığı |
| 35 | **GWIND** | **Galata Wind Enerji A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| 36 | **GENIL** | **Gen İlaç ve Sağlık Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Mazars-Denge Ankara Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Dönemselliği |
| | | | | | | | Stoklar |
| | | | | | | | İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Testi/Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri |
| 37 | **GLYHO** | **Global Yatırım Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest | Olumlu | 3 | İşletmenin Sürekliliğinin |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | | | Değerlendirilmesi |
| | | | | | | | Şerefiye Değer Düşüklüğünün ve Liman İşletme Haklarının Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |
| 38 | **GOZDE** | **Gözde Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Finansal Yatırımların Değerlemesi ve Açıklanan Önemli Bilgiler |
| 39 | **GSDHO** | **Gsd Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Krediler ve Avanslara İlişkin Değer Düşüklüğü |
| | | | | | | | Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |
| | | | | | | | Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü |
| 40 | **GUBRF** | **Gübre Fabrikaları T.A.Ş.** | İmalat | Grant Thornton International-Eren Bağımsız Denetim A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 3 | Stoklar |
| | | | | | | | Yatırım Teşviklerinden ve Geçmiş Yıl Vergi Varlıkları Zararlarından Oluşturulan Ertelenmiş Vergi Varlıkları |
| | | | | | | | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| 41 | **SAHOL** | **Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklara İlişkin TFRS 9 Çerçevesinde Belirlenen Beklenen Zarar Karşılıkları |
| | | | | | | | Emekli Sandığı Yükümlülüklerin in Değerlemesi |
| 42 | **HEKTS** | **Hektaş Ticaret T.A.Ş.** | İmalat | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | | | | | | | İşletme Birleşmeleri |
| 43 | **INDES** | **İndeks Bilgisayar Sistemleri Mühendislik Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Teknoloji | Abaküs Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 3 | Ticari Alacaklar |
| | | | | | | | Ticari Borçlar |
| | | | | | | | Hasılat |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 44 | **IPEKE** | **İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş.** | Madencilik ve Taş Ocakçılığı | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 1 | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| 45 | **ISDMR** | **İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| 46 | **ISFIN** | **İş Finansal Kiralama A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardının Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolarda Yer Alması ve İlgili Önemli Açıklamalar |
| 47 | **ISGYO** | **İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri n Finansal Tablolardaki Gösterimi ve Açıklanan Önemli Bilgiler<br>Stoklar |
| 48 | **ISMEN** | **İş Yatırım Menkul Değerler A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Türev Finansal Araçlar |
| 49 | **JANTS** | **Jantsa Jant Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Pkf International-Sun Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılat<br>Ticari Alacaklar |
| 50 | **KRDMA** | **Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması |
| 51 | **KARSN** | **Karsan Otomotiv Sanayii ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Garanti Karşılığı<br>Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri |
| 52 | **KARTN** | **Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Baker Tilly International-Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. | Olumlu | 4 | Ticari Alacaklar<br>Stoklar<br>Maddi Duran Varlıklar<br>Hasılat |
| 53 | **KZBGY** | **Kızılbük Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | - | | | |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 54 | **KCHOL** | **Koç Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 4 | Aşamalı İşletme Birleşmesinin Muhasebeleştirilmesi<br>Maddi ve Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğü Testleri<br>Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. ("YKB") - Kredi ve Alacakların Değer Düşüklüğü<br>Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. ("YKB") - Emekli Sandığı ("Sandık") Yükümlülüklerine İlişkin Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi |
| 55 | **KONTR** | **Kontrolmatik Teknoloji Enerji ve Mühendislik A.Ş.** | Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler | Abaküs Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılatın Kaydedilmesi<br>Ticari Alacaklar |
| 56 | **KORDS** | **Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.** | İmalat | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi<br>Şerefiye Değer Düşüklüğü |
| 57 | **KOZAL** | **Koza Altın İşletmeleri A.Ş.** | Madencilik ve Taş Ocakçılığı | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 1 | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| 58 | **KOZAA** | **Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş.** | Madencilik ve Taş Ocakçılığı | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 1 | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| 59 | **KUTPO** | **Kütahya Porselen Sanayi A.Ş.** | İmalat | Baker Tilly International-Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. | Olumlu | 4 | Maddi Duran Varlıklar<br>Maddi Olmayan Duran Varlıklar<br>Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller<br>Hasılat |
| 60 | **LOGO** | **Logo Yazılım Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Teknoloji | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Kaydedilmesi<br>Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi<br>Geliştirme Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi |
| 61 | **MAVI** | **Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Önemli Tahmin ve Varsayımların Değerlendirilmesi |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | Stok Değer Düşüklüğü Karşılığının Hesaplanması |
| 62 | **MGROS** | **Migros Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Önemli Tahmin ve Varsayımların Değerlendirilmesi |
| | | | | | | | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| 63 | **NTHOL** | **Net Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kreston International-Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Smmm A.Ş. | Olumlu | 3 | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | | | | | | | Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme |
| | | | | | | | Hasılatın Kaydedilmesi |
| 64 | **NUGYO** | **Nurol Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| 65 | **ODAS** | **Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Grant Thornton International-Eren Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 6 | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | | | | | | | Stokların Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar |
| | | | | | | | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemi ile Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Dava Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi |
| 66 | **OTKAR** | **Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Garanti Giderleri Karşılığı |
| 67 | **OYAKC** | **Oyak Çimento Fabrikaları A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Kaydedilmesi |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 68 | **PARSN** | **Parsan Makina Parçaları Sanayii A.Ş.** | İmalat | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| 69 | **PGSUS** | **Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.** | Ulaştırma ve Depolama | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Teslim Bakım Karşılıkları<br>Hasılatın Muhasebeleştirilmesi-Hasılatın Tam ve Doğru Olarak Kaydedilmesi ve Yolcu Uçuş Yükümlülüğünün Belirlenmesi |
| 70 | **PETKM** | **Petkim Petrokimya Holding A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Tespiti |
| 71 | **QUAGR** | **Qua Granite Hayal Yapı ve Ürünleri Sanayi Ticaret A.Ş.** | İmalat | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Ticari Alacaklar<br>Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Muhasebeleştirilen Ertelenmiş Vergi Varlıkları<br>Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| 72 | **SASA** | **Sasa Polyester Sanayi A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Dönemselliği<br>Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlıkları<br>Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi |
| 73 | **SELEC** | **Selçuk Ecza Deposu Ticaret ve Sanayi A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Bdo Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. | Olumlu | 1 | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| 74 | **SNGYO** | **Sinpaş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Baker Tilly International-Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. | Olumlu | 2 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları<br>Stoklar |
| 75 | **SKBNK** | **Şekerbank T.A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 2 | İtfa Edilmiş Maliyetiyle Ölçülen Kredilere İlişkin Değer Düşüklüğü<br>Emeklilik Planları |
| 76 | **SOKM** | **Şok Marketler Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Şerefiye Değer Düşüklüğü<br>Hasılatın Denetimi |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 77 | **TAVHL** | **Tav Havalimanları Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | İmtiyaz Sözleşmelerinden Doğan Haklar'ın ve Şerefiyenin Geri Kazanılabilirliği |
| 78 | **TKFEN** | **Tekfen Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Finansal Yatırımların Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi<br>İnşaat Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi<br>Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| 79 | **TKNSA** | **Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 4 | Hasılatın ve Tedarikçilerden Elde Edilen Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi<br>Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilirliği<br>TFRS 16 Kiralamalar Standardının Uygulaması<br>Finansal Durum-Şirket'in Sermayesinin Karşılıksız Kalıp Kalmadığına veya Korca Batık Olup Olmadığına İlişkin Tespit ve Yönetim Organı Değerlendirmeleri |
| 80 | **TOASO** | **Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.** | İmalat | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri<br>Garanti Karşılığı<br>Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar |
| 81 | **TRGYO** | **Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| 82 | **TRILC** | **Turk İlaç ve Serum Sanayi A.Ş.** | İmalat | Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılat |
| 83 | **TCELL** | **Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.** | Bilgi ve İletişim | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 4 | Karşılıklar ve Koşullu Borçlar<br>Hasılatın Muhasebeleştirilmesi-Sistemlerin Karmaşıklığı Göz Önüne |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | Alınarak Kaydedilen Hasılatın Doğruluğunun Değerlendirilmesi |
| | | | | | | | Türev Araçların Ölçülmesi |
| | | | | | | | Geçmiş Yıllar Zararları Üzerinden Ertelenmiş Vergi Varlığının Yaratılması |
| 84 | **TUPRS** | **Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Yeniden Değerleme Modeli ile Muhasebeleştirilen Arsa ve Arazilerin Gerçeğe Uygun Değeri |
| | | | | | | | Makine, Tesis ve Cihazların Değer Düşüklüğü Testleri |
| 85 | **THYAO** | **Türk Hava Yolları A.O.** | Ulaştırma ve Depolama | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılat, Yolcu Uçuş Yükümlülükleri |
| | | | | | | | Sık Uçuş Programı Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Uçakların Bileşenlerine Ayrılarak Muhasebeleştirilmesi |
| 86 | **TTKOM** | **Türk Telekomünikasyon A.Ş.** | Bilgi ve İletişim | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 4 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | İhtilaflar, Davalar ve Koşullu Borçlar |
| | | | | | | | Ertelenmiş Vergi Varlığının Değerlemesi |
| | | | | | | | Şerefiye ile Maddi ve Maddi Olmayan Diğer Duran Varlık Gruplarındaki Değer Düşüklüğü |
| 87 | **TTRAK** | **Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Garanti Gider Karşılıkları |
| 88 | **GARAN** | **Türkiye Garanti Bankası A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 3 | İtfa Edilmiş Maliyetiyle Ölçülen Kredilere İlişkin Değer Düşüklüğü |
| | | | | | | | Finansal Araçların Ölçülmesi |
| | | | | | | | Emeklilik Planları |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 89 | **HALKB** | **Türkiye Halk Bankası A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 2 | Kredilere ilişkin TFRS 9 "Finansal Araçlar Standardı" Çerçevesinde Belirlenen Değer Düşüklüğü |
| | | | | | | | Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler |
| 90 | **ISATR** | **Türkiye İş Bankası A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 3 | TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardı Kapsamında Finansal Varlıklara İlişkin değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması ile İlgili Önemli Açıklamalar |
| | | | | | | | Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler |
| | | | | | | | Türev Finansal Araçlar |
| 91 | **TSKB** | **Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 3 | TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardının Finansal Tablolara Etkisi ve Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması ile İlgili Önemli Açıklamalar |
| | | | | | | | TSKB A.Ş. Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Vakfı Sandığı ("Sandık") |
| | | | | | | | Türev Finansal Araçlar |
| 92 | **TURSG** | **Türkiye Sigorta A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Gerçekleşmiş Ancak Rapor Edilmemiş Tazminat Bedelinin Tahmini |
| | | | | | | | İşletme Birleşmesinin Muhasebeleştirilmesi |
| 93 | **SISE** | **Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | | | | | | | Riskten Korunma Muhasebesi |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 94 | **VAKBN** | **Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 2 | Krediler ve Alacaklara İlişkin TFRS 9 "Finansal Araçlar Standardı" Çerçevesinde Beklenen Kredi Zarar Karşılığı |
| | | | | | | | Emekli Sandığı Yükümlülüklerin in Değerlemesi |
| 95 | **ULKER** | **Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.** | İmalat | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer Hesaplamaları |
| | | | | | | | Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi |
| | | | | | | | Bina ve Arazilerin Gerçeğe Uygun Değeri |
| 96 | **VESBE** | **Vestel Beyaz Eşya Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi |
| 97 | **VESTL** | **Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü |
| | | | | | | | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Özkaynak Yöntemi ile Muhasebeleştirilen Yatırımların Değer Düşüklüğü |
| 98 | **YKBNK** | **Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Kredilere İlişkin Beklenen Kredi Zarar Karşılığı |
| | | | | | | | Emekli Sandığı Yükümlülüklerin in Değerlemesi |
| 99 | **ZRGYO** | **Ziraat Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| 100 | **ZOREN** | **Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 4 | Geçmiş Yıllar Mali Zararları Üzerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | Varlığının Geri Kazanılabilirliği |
| | | | | | | | Riskten Korunma Muhasebesi |
| | | | | | | | Şerefiye Değer Düşüklüğü |
| | | | | | | | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi |

# EK 3: BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2021 YILINA AİT DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARININ ANALİZİ

| S. N. | Şirket Kodu | Şirket Unvanı | Sektörler | Bağımsız Denetim Kuruluşu | Denetim Görüşü | KDK Sayısı | Bildirilen KDK'lar |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | **AGHOL** | **Ag Anadolu Grubu Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş. Konsolide Finansal Tablolarında Yer Alan Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| | | | | | | | Migros Ticaret A.Ş.'ye İlişkin Şerefiye Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| 2 | **AKBNK** | **Akbank T.A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 2 | Kredilere İlişkin TFRS 9 Çerçevesinde Belirlenen Değer Düşüklüğü |
| | | | | | | | Emekli Sandığı Yükümlülüklerin in Değerlemesi |
| 3 | **AKSA** | **Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| 4 | **AKSEN** | **Aksa Enerji Üretim A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü |
| 5 | **ALGYO** | **Alarko Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi |
| 6 | **ALARK** | **Alarko Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Bdo Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | | | | | | | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi |
| | | | | | | | Doğalgaz Çevrim Santrali Değer Düşüklüğü |
| 7 | **ALKIM** | **Alkim Alkali Kimya A.Ş.** | İmalat | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| 8 | **AEFES** | **Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 9 | **ARCLK** | **Arçelik A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 4 | İşletme Birleşmesinin Muhasebeleştirilmesi<br>Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği<br>Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı<br>Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Testleri |
| 10 | **ARDYZ** | **Ard Grup Bilişim Teknolojileri A.Ş.** | Teknoloji | Grant Thornton International-Eren Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 2 | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği<br>İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar/Geliştirme Maliyetleri |
| 11 | **ASELS** | **Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Teknoloji | Praxity-Yeditepe Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılat-Zamana Yayılı Hasılatın Muhasebeleştirilmesi<br>Aktifleşen Geliştirme Maliyetleri |
| 12 | **AYDEM** | **Aydem Yenilenebilir Enerji A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Santrallerin Değerlemesi |
| 13 | **BASGZ** | **Başkent Doğalgaz Dağıtım Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Finansal Durum Tablosunda Taşınan İmtiyaza Bağlı Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi<br>Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi |
| 14 | **BERA** | **Bera Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Grant Thornton International-Eren Bağımsız Denetim A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 4 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri<br>Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi<br>Finansal Yatırımların Değerlemesi<br>Kıdem Tazminatı Karşılığı |
| 15 | **BIMAS** | **Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | TFRS 16, Kiralamalar Standardına Geçiş ve Kullanım Hakkı Varlıklarının ve Kiralama |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | Yükümlülüklerin in Konsolide Finansal Tablolarda Gösterimi |
| | | | | | | | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| 16 | **BIOEN** | **Biotrend Çevre ve Enerji Yatırımları A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Rsm Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| 17 | **BRYAT** | **Borusan Yatırım ve Pazarlama A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | İştiraklerin Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti |
| 18 | **BRISA** | **Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| 19 | **CCOLA** | **Coca-Cola İçecek A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| 20 | **CANTE** | **Çan2 Termik A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Grant Thornton International-Eren Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 7 | Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi |
| | | | | | | | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | | | | | | | Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar |
| | | | | | | | Stokların Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemi ile Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Dava Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi |
| 21 | **CIMSA** | **Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| 22 | **DEVA** | **Deva Holding A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri |
| | | | | | | | Stok Değer Düşüklüğü |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 23 | **DOHOL** | **Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçerisinde Yer Alan Bayi Sözleşme Varlıkları<br>Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ile Muhasebeleştirilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| 24 | **ARASE** | **Doğu Aras Enerji Yatırımları A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıkların Muhasebeleştirilmesi |
| 25 | **DOAS** | **Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Garanti Gider Karşılığı |
| 26 | **EGEEN** | **Ege Endüstri ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| 27 | **ECILC** | **Eis Eczacıbaşı İlaç Sınai ve Finansal Yatırımlar Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Finansal Yatırımlar - Eczacıbaşı Holding A.Ş. Gerçeğe Uygun Değer Hesaplaması |
| 28 | **EKGYO** | **Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| 29 | **ENJSA** | **Enerjisa Enerji A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 5 | TFRS Yorum 12 - Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri<br>Taşınan Vergi Zararları Üzerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilirliği<br>Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi<br>Görevli Tedarik Şirketlerinin Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi<br>Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları |
| 30 | **ENKAI** | **Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.** | İnşaat ve Bayındırlık | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | İnşaat Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri n Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |
| 31 | **ERBOS** | **Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Ggı Geneva Group International-Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | | | | | | | Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Muhasebeleştiril en Arsa, Bina, Makineler ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| | | | | | | | Stoklar |
| 32 | **EREGL** | **Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | | | | | | | İşletme Birleşmesinin Muhasebeleştiril mesi |
| 33 | **ESEN** | **Esenboğa Elektrik Üretim A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Ymm A.Ş. | Olumlu | 2 | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştiril mesi |
| | | | | | | | Ortak Kontrole Tabi İşletmelerin Birleşmesi |
| 34 | **FROTO** | **Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | | | | | | | Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi |
| | | | | | | | Garanti Gider Karşılığı |
| 35 | **GWIND** | **Galata Wind Enerji A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştiril mesi |
| | | | | | | | Hasılatın Muhasebeleştiril mesi |
| 36 | **GENIL** | **Gen İlaç ve Sağlık Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Mazars-Denge Ankara Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Dönemselliği |
| | | | | | | | Stoklar |
| | | | | | | | İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Testi/Aktifleştiril en Geliştirme Maliyetleri |
| 37 | **GLYHO** | **Global Yatırım Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmes i |
| | | | | | | | Şerefiye Değer Düşüklüğünün ve Liman İşletme Haklarının Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştiril mesi |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri n Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |
| 38 | **GOZDE** | **Gözde Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Finansal Yatırımların Değerlemesi ve Açıklanan Önemli Bilgiler |
| 39 | **GSDHO** | **Gsd Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Krediler ve Avanslara İlişkin Değer Düşüklüğü<br>Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi<br>Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| 40 | **GUBRF** | **Gübre Fabrikaları T.A.Ş.** | İmalat | Grant Thornton International-Eren Bağımsız Denetim A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 3 | Stoklar<br>Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemi ile Muhasebeleştirilmesi<br>Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| 41 | **SAHOL** | **Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklara İlişkin TFRS 9 Çerçevesinde Belirlenen Beklenen Zarar Karşılıkları<br>Emekli Sandığı Yükümlülüklerin in Değerlemesi |
| 42 | **HEKTS** | **Hektaş Ticaret T.A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılatın Kaydedilmesi<br>Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| 43 | **INDES** | **İndeks Bilgisayar Sistemleri Mühendislik Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Teknoloji | Mgı Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 5 | Nakit ve Nakit Benzerleri<br>Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği<br>Stoklar ve Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı<br>Ticari Borçlar<br>Hasılat |
| 44 | **IPEKE** | **İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş.** | Madencilik ve Taş Ocakçılığı | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 1 | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 45 | **ISDMR** | **İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| 46 | **ISFIN** | **İş Finansal Kiralama A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardının Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolarda Yer Alması ve İlgili Önemli Açıklamalar |
| 47 | **ISGYO** | **İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolardaki Gösterimi ve Açıklanan Önemli Bilgiler |
| | | | | | | | Stoklar |
| 48 | **ISMEN** | **İş Yatırım Menkul Değerler A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Türev Finansal Araçlar |
| 49 | **JANTS** | **Jantsa Jant Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Pkf International-Sun Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılat |
| | | | | | | | Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme |
| 50 | **KRDMA** | **Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması |
| 51 | **KARSN** | **Karsan Otomotiv Sanayii ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Garanti Karşılığı |
| | | | | | | | Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri |
| 52 | **KARTN** | **Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Baker Tilly International-Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. | Olumlu | 3 | Stoklar |
| | | | | | | | Maddi Duran Varlıklar |
| | | | | | | | Hasılat |
| 53 | **KZBGY** | **Kızılbük Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Baker Tilly International-Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. | Olumlu | 1 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| 54 | **KCHOL** | **Koç Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğü Testleri |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. (“YKB”) - Kredi ve Alacakların Değer Düşüklüğü |
| | | | | | | | Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. (“YKB”) - Emekli Sandığı (“Sandık”) yükümlülüklerine ilişkin karşılıkların muhasebeleştirilmesi |
| 55 | **KONTR** | **Kontrolmatik Teknoloji Enerji ve Mühendislik A.Ş.** | Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler | Abaküs Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | | | | | | | Ticari Alacaklar |
| 56 | **KORDS** | **Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.** | İmalat | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Şerefiye Değer Düşüklüğü |
| 57 | **KOZAL** | **Koza Altın İşletmeleri A.Ş.** | Madencilik ve Taş Ocakçılığı | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 1 | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| 58 | **KOZAA** | **Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş.** | Madencilik ve Taş Ocakçılığı | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 1 | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| 59 | **KUTPO** | **Kütahya Porselen Sanayi A.Ş.** | İmalat | Baker Tilly International-Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. | Olumlu | 4 | Maddi Duran Varlıklar |
| | | | | | | | Maddi Olmayan Duran Varlıklar |
| | | | | | | | Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| | | | | | | | Hasılat |
| 60 | **LOGO** | **Logo Yazılım Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Teknoloji | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | | | | | | | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | | | | | | | Geliştirme Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi |
| 61 | **MAVI** | **Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Önemli Tahmin ve Varsayımların Değerlendirilmesi |
| | | | | | | | Stok Değer Düşüklüğü Karşılığının Hesaplanması |
| 62 | **MGROS** | **Migros Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Önemli Tahmin ve Varsayımların Değerlendirilmesi |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| 63 | **NTHOL** | **Net Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kreston International-Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Smmm A.Ş. | Olumlu | 2 | Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme |
| | | | | | | | Hasılatın Kaydedilmesi |
| 64 | **NUGYO** | **Nurol Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| 65 | **ODAS** | **Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Grant Thornton International-Eren Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 6 | Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi |
| | | | | | | | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | | | | | | | Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar |
| | | | | | | | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemi ile Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | Stokların Muhasebeleştirilmesi |
| 66 | **OTKAR** | **Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Garanti Gider Karşılığı |
| 67 | **OYAKC** | **Oyak Çimento Fabrikaları A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın Kaydedilmesi |
| 68 | **PARSN** | **Parsan Makina Parçaları Sanayii A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Arazi ve Arsaların Gerçeğe Uygun Değer Tespiti |
| 69 | **PGSUS** | **Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.** | Ulaştırma ve Depolama | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Teslim bakım karşılıkları |
| | | | | | | | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi - Hasılatın Tam ve Doğru Olarak Kaydedilmesi ve Yolcu Uçuş Yükümlülüğünün Belirlenmesi |
| 70 | **PETKM** | **Petkim Petrokimya Holding A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Tespiti |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 71 | **QUAGR** | **Qua Granite Hayal Yapı ve Ürünleri Sanayi Ticaret A.Ş.** | İmalat | Hlb Saygın Bağımsız Denetim A.Ş. | Olumlu | 3 | Ticari Alacaklar<br>Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Muhasebeleştirilen Ertelenmiş Vergi Varlıkları<br>Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| 72 | **SASA** | **Sasa Polyester Sanayi A.Ş.** | İmalat | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Dönemselliği<br>Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlıkları<br>Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi |
| 73 | **SELEC** | **Selçuk Ecza Deposu Ticaret ve Sanayi A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Praxity-Yeditepe Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| 74 | **SNGYO** | **Sinpaş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Baker Tilly International-Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. | Olumlu | 2 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları<br>Stoklar |
| 75 | **SKBNK** | **Şekerbank T.A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 2 | İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülen krediler, kiralama alacakları ve faktoring alacaklarına ("krediler") ilişkin değer düşüklüğü<br>Emeklilik planları |
| 76 | **SOKM** | **Şok Marketler Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Şerefiye Değer Düşüklüğü<br>Hasılatın Denetimi |
| 77 | **TAVHL** | **Tav Havalimanları Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | İmtiyaz Sözleşmelerinden Doğan Haklar'ın ve Şerefiyenin Geri Kazanılabilirliği |
| 78 | **TKFEN** | **Tekfen Holding A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Finansal Yatırımların Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi<br>İnşaat Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| 79 | **TKNSA** | **Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş.** | Toptan ve Perakende Ticaret | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılatın ve Tedarikçilerden Elde Edilen Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi |
| 80 | **TOASO** | **Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.** | İmalat | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri<br>Garanti Karşılığı<br>Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar |
| 81 | **TRGYO** | **Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| 82 | **TRILC** | **Turk İlaç ve Serum Sanayi A.Ş.** | İmalat | Deneyim Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. | Olumlu | 1 | Hasılat |
| 83 | **TCELL** | **Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.** | Bilgi ve İletişim | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi - Sistemlerin Karmaşıklığı Göz Önüne Alınarak Kaydedilen Hasılatın Doğruluğunun Değerlendirilmesi<br>Türev Araçların Ölçülmesi<br>Geçmiş Yıllar Zararları Üzerinden Muhasebeleştirilen Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabilirliği |
| 84 | **TUPRS** | **Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Yeniden Değerleme Modeli ile Muhasebeleştirilen Arsa ve Arazilerin Gerçeğe Uygun Değeri<br>Stratejik Dönüşüm Planının Varlıklar Üzerindeki Etkileri |
| 85 | **THYAO** | **Türk Hava Yolları A.O.** | Ulaştırma ve Depolama | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Hasılat ve Yolcu Uçuş Yükümlülükleri<br>Sık Uçuş Programı Yükümlülükleri |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | Uçakların Bileşenlerine Ayrılarak Muhasebeleştirilmesi |
| 86 | **TTKOM** | **Türk Telekomünikasyon A.Ş.** | Bilgi ve İletişim | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 4 | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi<br>Arsa Değerlemesi<br>Ertelenmiş Vergi Varlığının Değerlemesi<br>Türev Finansal Araçlar ve Riskten Korunma Politikası |
| 87 | **TTRAK** | **Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.** | İmalat | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Garanti Gider Karşılıkları<br>Nakit Akış Riskinden Korunma İşlemleri |
| 88 | **GARAN** | **Türkiye Garanti Bankası A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 3 | İtfa Edilmiş Maliyetiyle Ölçülen Kredilere İlişkin Değer Düşüklüğü<br>Finansal Araçların Ölçülmesi<br>Emeklilik Planları |
| 89 | **HALKB** | **Türkiye Halk Bankası A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 3 | Kredilere İlişkin TFRS 9 "Finansal Araçlar Standardı" Çerçevesinde Belirlenen Değer Düşüklüğü<br>Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler<br>Bilgi Teknolojileri Denetimi |
| 90 | **ISATR** | **Türkiye İş Bankası A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 3 | TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardı Kapsamında Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması ile İlgili Önemli Açıklamalar<br>Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler<br>Türev Finansal Araçlar |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 91 | **TSKB** | **Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 3 | TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardının Finansal Tablolara Etkisi ve Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması ile İlgili Önemli Açıklamalar |
| | | | | | | | TSKB A.Ş. Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Vakfı Sandığı ("Sandık") |
| | | | | | | | Türev Finansal Araçlar |
| 92 | **TURSG** | **Türkiye Sigorta A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Gerçekleşmiş Ancak Rapor Edilmemiş Tazminat Bedelinin Tahmini |
| 93 | **SISE** | **Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| | | | | | | | İşletme Birleşmeleri |
| 94 | **VAKBN** | **Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.** | Mali Kuruluşlar | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Sınırlı Olumlu | 2 | TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardı Kapsamında Finansal Varlıklara İlişkin Sınıflama, Ölçüm ve Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması ve Açıklamalar |
| | | | | | | | Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler |
| 95 | **ULKER** | **Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.** | İmalat | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer Hesaplamaları |
| | | | | | | | Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | İşletme Birleşmesinin (Önem Gıda) Muhasebeleştirilmesi |
| 96 | **VESBE** | **Vestel Beyaz Eşya Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi |
| 97 | **VESTL** | **Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.** | İmalat | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü<br>Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi<br>Özkaynak Yöntemi ile Muhasebeleştirilen Yatırımların Değer Düşüklüğü |
| 98 | **YKBNK** | **Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 2 | Kredilere İlişkin Beklenen Kredi Zarar Karşılığı<br>Emekli Sandığı Yükümlülüklerin in Değerlemesi |
| 99 | **ZRGYO** | **Ziraat Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.** | Mali Kuruluşlar | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 1 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| 100 | **ZOREN** | **Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.** | Elektrik, Gaz ve Su | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. | Olumlu | 3 | Geçmiş Yıllar Mali Zararları Üzerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilirliği<br>Riskten Korunma Muhasebesi<br>Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi |

## EK 4: BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2019 YILINA AİT DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDAKİ KİLİT DENETİM KONULARININ GRUPLANDIRILMASI

| Gruplar | Raporlanan KDK'lar |
|---|---|
| **Hasılat** | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılat-Zamana Yayılı Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Denetimi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Dönemselliği |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılat |
| | Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması |
| | Hasılat |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılat |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Perakende Satış Gelirlerine İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın muhasebeleştirilmesi - hasılatın tam ve doğru olarak kaydedilmesi ve yolcu uçuş yükümlülüğünün belirlenmesi |
| | Hasılatın Dönemselliği |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılat |

| | |
|---|---|
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi-Sistemlerin Karmaşıklığı Göz Önüne Alınarak Kaydedilen Hasılatın Doğruluğu |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın ve Yolcu Uçuş Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi |
| | Görevli Tedarik Şirketlerinin Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi |
| | İnşaat Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılatın Kar Marjının Devam Eden İnşaat İşlerinden Doğan Sözleşme Varlıkları ve Devam Eden İnşaat İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi |
| **Maddi Duran Varlıklar** | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü |
| | Maddi Duran Varlıklar |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıklar |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi |

| | |
|---|---|
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri |
| | Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ile Muhasebeleştirilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolardaki Gösterimi ve Açıklanan Önemli Bilgiler |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü |
| | Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme |
| | Yeniden Değerleme Modeli ile Muhasebeleştirilen Arsa ve Arazilerin Gerçeğe Uygun Değeri |

| | |
|---|---|
| | Bina ve Arazilerin Gerçeğe Uygun Değeri |
| | Arazi ve Arsalar ile Binalar ve Yerüstü Düzenlerinin Gerçeğe Uygun Değerleri |
| **Şerefiye** | Aşamalı Olarak Bedel Transferi Olmaksızın Gerçekleştirilen İşletme Birleşmesi Sonucu Şerefiyenin Yeniden Ölçülmesi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü Karşılığı |
| | Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi |
| | Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| | Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| | Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğünün ve Liman İşletme Haklarının Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi |
| **Ticari Alacaklar** | Ticari alacaklar - Değer düşüklüğü |
| | İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |

| | |
|---|---|
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacaklar |
| | Ticari Alacaklar |
| | Ticari Alacaklar |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacaklar |
| | Ticari Alacaklar |
| | Ticari alacakların geri kazanılabilirliği |
| | Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar |
| **Stoklar** | Stok Değer Düşüklüğü |
| | Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı |
| | Stok Değer Düşüklüğü |
| | Stoklar |
| | Stoklar ve Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı |
| | Stoklar |
| | Stoklar |
| | Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı |
| | Stoklar |
| **TFRS 9 Finansal Araçlar (Kredi, Avans ve Alacakların Değer Düşüklüğü)** | Kredilere İlişkin TFRS 9 Çerçevesinde Belirlenen Değer Düşüklüğü |
| | Krediler ve Kiralama İşlemlerinden Alacaklara İlişkin TFRS 9 Çerçevesinde Belirlenen Değer Düşüklüğü |
| | Tfrs 9 “Finansal Araçlar” Standardının Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolarda Yer Alması ve İlgili Önemli Açıklamalar |

| | |
|---|---|
| | Kredilere İlişkin TFRS 9 Çerçevesinde Belirlenen Değer Düşüklüğü |
| | TFRS 9 “Finansal Araçlar” Standardı Kapsamında Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması ile İlgili Önemli Açıklamalar |
| | TFRS 9 “Finansal Araçlar” Standardına Göre Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması ile İlgili Önemli Açıklamalar |
| | Krediler ve Alacaklara İlişkin TFRS 9 “Finansal Araçlar Standardı” (“TFRS 9”) Çerçevesinde Beklenen Kredi Zarar Karşılığı |
| | Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. (“YKB”) - Kredi ve alacakların değer düşüklüğü |
| | Kredilere İlişkin Sınıflama ve Değer Düşüklüğü |
| | İtfa Edilmiş Maliyetiyle Ölçülen Kredilere İlişkin Değer Düşüklüğü |
| | Kredilere İlişkin Beklenen Kredi Zarar Karşılığı |
| | Krediler ve Avanslara İlişkin Değer Düşüklüğü |
| **TFRS 16 Kiralamalar** | TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Konsolide Finansal Tablolar ve Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Notlara Etkileri |
| | TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması, Konsolide Finansal Tablolara ve Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Dipnotlara Etkileri |

| | |
|---|---|
| | TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Konsolide Finansal Tablolara ve Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Notlara Etkileri |
| | TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Konsolide Finansal Tablolar ve Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Notlara Etkileri |
| | TFRS 16, Kiralamalar Standardı'nın Uygulanması ve Finansal Tablolar ve Finansal Tablolara İlişkin Notlara Etkileri |
| | TFRS 16 Kiralamalar Standardının İlk Uygulaması |
| | TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Finansal Tablolar ve Finansal Tablolara İlişkin Notlara Etkileri |
| | TFRS 16, Kiralamalar Standardının uygulanması ve konsolide finansal tablolar ve konsolide finansal tablolara ilişkin notlara etkileri |
| | TFRS 16 Kiralamalar Standardının İlk Uygulaması |
| | TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Önemli Tahmin ve Varsayımların Değerlendirilmesi |
| | TFRS 16, Kiralamalar Standardı'nın Uygulanması ve Konsolide Finansal Tablolar ve Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Notlara Etkileri |
| | TFRS 16 Kiralamalar Standardına Geçiş |
| | TFRS 16 Kiralamalar Standardının İlk Uygulanması |

| | |
|---|---|
| | TFRS 16 Kiralamalar Standardına geçiş ve kullanım hakkı varlıklarının ve kiralama yükümlülüklerinin konsolide finansal tablolarda gösterimi |
| | TFRS 16 Kiralamalar Standardının İlk Uygulaması |
| | TFRS 16 Kiralamalar Standardının İlk Uygulaması |
| | TFRS 16 Kiralamalar Standardı İlk Uygulaması |
| | Kiralamalar |
| **Maddi Olmayan Duran Varlıklar** | Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Testleri |
| | İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıkların testi / Geliştirme Maliyetleri |
| | Maddi Olmayan Duran Varlıklar |
| | Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçerisinde Yer Alan Bayi Sözleşmeleri |
| | İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Testi / Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri |
| | Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğü Testleri |
| | İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Testi - Geliştirme Maliyetleri |
| **Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi** | Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi |
| | Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi |
| | Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi |
| | Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi |
| | TSKB A.Ş. Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Vakfı Sandığı (“Sandık”) |

| | |
|---|---|
| **AR-GE** | Aktifleşen Geliştirme Maliyetleri |
| | Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri |
| | Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri |
| | Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri |
| **Garanti Karşılıkları** | Garanti Gider Karşılığı |
| | Garanti Gider Karşılığı |
| | Garanti Karşılığı |
| | Garanti Giderleri Karşılığı |
| | Garanti Karşılığı |
| | Garanti Gider Karşılıkları |
| **İşletme Birleşmeleri, İştirakler, Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar** | İşletme Birleşmesi |
| | İşletme Birleşmeleri |
| | İşletme Birleşmeleri |
| | Finansal Yatırımların Değerlemesi |
| | Finansal Yatırımların Gerçeğe Uygun Değerinin Hesaplanması |
| | Finansal Yatırımlar - Eczacıbaşı Holding A.Ş. gerçeğe uygun değer hesaplaması |
| | Finansal Yatırımların Değerlemesi ve Açıklanan Önemli Bilgiler |
| | İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıkların Muhasebeleştirilmesi |
| | Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri |
| | Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar |
| | Özkaynak Yöntemiyle Muhasebeleştirilen Yatırımlara İlişkin Değer Düşüklüğü |
| **Maden Varlıkları** | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| **Yasal Riskler** | Yasal Riskler |
| | Yasal Riskler |
| | Yasal Riskler |
| **Finansal Araçlar** | Türev Finansal Araçlar |
| | Türev Araçların Ölçülmesi |

| | |
|---|---|
| | Finansal Araçların Ölçülmesi |
| | Türev Finansal Araçlar |
| | Türev Finansal Araçlar |
| **Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler** | Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler |
| | Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler |
| | Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler |
| **Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları** | Taşınan Vergi Zararları Üzerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilirliği |
| | Yatırım Teşviklerinden ve Geçmiş Yıl Vergi Varlıkları Zararlarından Oluşturulan Ertelenmiş |
| | Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Muhasebeleştirilen Ertelenmiş Vergi Varlıkları |
| | Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlıkları |
| | Ertelenmiş Vergi Varlığının Değerlemesi |
| | Ertelenmiş Vergi Varlığının Değerlemesi |
| | Yatırım Teşviklerinden ve Geçmiş Yıl Zararlarından Oluşturulan Ertelenmiş Vergi Varlıkları |
| | Mahsup Edilebilir Mali Zararlar Üzerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilme İmkânı |
| | Devam Etmekte Olan Vergi Davalarına İlişkin Koşullu Borçlar ve Açıklamalar |
| **Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi** | Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi |
| | Nakit Akış Riskinden Korunma İşlemleri |
| | Riskten Korunma Muhasebesinin Uygulanmaya Başlanması |
| **Ticari Borçlar** | Ticari Borçlar |
| **Dövizli İşlemler** | Dövizli İşlemler |

| | |
|---|---|
| **Borçlanma Maliyetleri** | Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi |
| **Emeklilik Planları** | Emeklilik Planları |
| **Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri** | TFRS Yorum 12 - Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri |
| **Bilgi Teknolojileri Denetimi** | Bilgi Teknolojileri Denetimi |
| **Diğer** | DowAksa Advanced Composites Holdings BV'nin ("DowAksa") geri kazanılabilirliği |
| | Doğalgaz Çevrim Santrallerinde Değer Düşüklüğü |
| | Santrallerin Değerlemesi |
| | Bölünmüş (Ayrıştırılmış) Birimler |
| | Faturalanmamış Gaz Tahakkuku ve Gelecek Aylara Ait Gaz Satış Gelirleri |
| | Finansal Durum-Şirket'in Sermayesinin Karşılıksız Kalıp Kalmadığına veya Borca Batık Olup Olmadığına İlişkin Tespit ve Yönetim Organı Değerlendirmeleri |
| | Sık Uçuş Programı Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi |
| | Uçakların Parçalara Ayrılarak Muhasebeleştirilmesi |
| | TAV Tunus'taki İmtiyaz Sözleşmelerinden Doğan Haklar'ın geri Kazanılabilirliği |
| **Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar** | İhtilaflar, Davalar ve Koşullu Borçlar |
| | Karşılıklı ve Koşullu Borçlar |
| | Teslim Bakım Karşılıkları |
| | Kıdem Tazminatı Karşılığı |
| | Gerçekleşmiş Ancak Rapor Edilmemiş Tazminat Bedellerinin Tahmini |
| **Değer Düşüklüğü** | Şerefiye ile Maddi ve Maddi Olmayan Diğer Duran Varlık Gruplarındaki Değer Düşüklüğü |

## EK 5: BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2020 YILINA AİT DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDAKİ KİLİT DENETİM KONULARININ GRUPLANDIRILMASI

| Gruplar | Raporlanan KDK'lar |
|---|---|
| **Hasılat** | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılat-Zamana Yayılı Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | İnşaat Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Dönemselliği |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılat |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılat |
| | Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması |
| | Hasılat |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılat |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi-Hasılatın Tam ve Doğru Olarak Kaydedilmesi ve Yolcu Uçuş Yükümlülüğünün Belirlenmesi |
| | Hasılatın Denetimi |
| | İnşaat Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılat |

| | |
|---|---|
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi-Sistemlerin Karmaşıklığı Göz Önüne Alınarak Kaydedilen Hasılatın Doğruluğunun Değerlendirilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Dönemselliği |
| | Hasılat ve Yolcu Uçuş Yükümlülükleri |
| | Hasılatın ve Tedarikçilerden Elde Edilen Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi |
| | Görevli Tedarik Şirketlerinin Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi |
| **Maddi Duran Varlıklar** | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemi ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü |
| | Maddi Duran Varlıklar |
| | Maddi Duran Varlıklar |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemi ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi |

| | |
|---|---|
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri |
| | Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ile Muhasebeleştirilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolardaki Gösterimi ve Açıklanan Önemli Bilgiler |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Tespiti |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| | Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Muhasebeleştirilen Arsa, Bina, Makineler ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |

| | |
|---|---|
| | Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme |
| | Yeniden Değerleme Modeli ile Muhasebeleştirilen Arsa ve Arazilerin Gerçeğe Uygun Değeri |
| | Makine, Tesis ve Cihazların Değer Düşüklüğü Testleri |
| | Bina ve Arazilerin Gerçeğe Uygun Değeri |
| **Şerefiye** | Migros Ticaret A.Ş.'ye İlişkin Şerefiye Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| | Şerefiyelere İlişkin Değer Düşüklüğü |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü |
| | İmtiyaz Sözleşmelerinden Doğan Haklar'ın ve Şerefiyenin Geri Kazanılabilirliği |
| | Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi |
| | Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş. Konsolide Finansal Tablolarında Yer Alan Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| | Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| | Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğünün ve Liman İşletme Haklarının Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi |
| **Ticari Alacaklar** | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |

| | |
|---|---|
| | İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari alacakların geri kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacaklar |
| | Ticari Alacaklar |
| | Ticari Alacaklar |
| | Ticari Alacaklar |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacaklar |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü |
| | Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar |
| **Stoklar** | Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı |
| | Stokların Muhasebeleştirilmesi |
| | Stok Değer Düşüklüğü |
| | Stoklar |
| | Stoklar |
| | Stoklar |
| | Stoklar |
| | Stok Değer Düşüklüğü Karşılığının Hesaplanması |
| | Stokların Muhasebeleştirilmesi |
| | Stoklar |

| | |
|---|---|
| **TFRS 9 Finansal Araçlar (Kredi, Avans ve Alacakların Değer Düşüklüğü)** | Kredilere İlişkin TFRS 9 Çerçevesinde Belirlenen Değer Düşüklüğü |
| | Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklara İlişkin TFRS 9 Çerçevesinde Belirlenen Beklenen Zarar Karşılıkları |
| | TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardının Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolarda Yer Alması ve İlgili Önemli Açıklamalar |
| | Kredilere ilişkin TFRS 9 "Finansal Araçlar Standardı" Çerçevesinde Belirlenen Değer Düşüklüğü |
| | TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardı Kapsamında Finansal Varlıklara İlişkin değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması ile İlgili Önemli Açıklamalar |
| | TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardının Finansal Tablolara Etkisi ve Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması ile İlgili Önemli Açıklamalar |
| | Krediler ve Alacaklara İlişkin TFRS 9 "Finansal Araçlar Standardı" Çerçevesinde Beklenen Kredi Zarar Karşılığı |
| | Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. ("YKB") - Kredi ve Alacakların Değer Düşüklüğü |
| | İtfa Edilmiş Maliyetiyle Ölçülen Kredilere İlişkin Değer Düşüklüğü |
| | İtfa Edilmiş Maliyetiyle Ölçülen Kredilere İlişkin Değer Düşüklüğü |
| | Kredilere İlişkin Beklenen Kredi Zarar Karşılığı |
| | Krediler ve Avanslara İlişkin Değer Düşüklüğü |

| | |
|---|---|
| **TFRS 16 Kiralamalar** | TFRS 16, Kiralamalar Standardına Geçiş ve Kullanım Hakkı Varlıklarının ve Kiralama Yükümlülüklerinin Konsolide Finansal Tablolarda Gösterimi |
| | TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Önemli Tahmin ve Varsayımların Değerlendirilmesi |
| | TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Önemli Tahmin ve Varsayımların Değerlendirilmesi |
| | TFRS 16 Kiralamalar Standardının Uygulaması |
| **Maddi Olmayan Duran Varlıklar** | Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Testleri |
| | İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Testi-Geliştirme Maliyetleri |
| | Finansal Durum Tablosunda Taşınan İmtiyaza Bağlı Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçerisinde Yer Alan Bayi Sözleşmeleri |
| | Maddi Olmayan Duran Varlıklar |
| | İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Testi/Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri |
| **Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi** | Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi |
| | Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi |
| | Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi |
| | Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi |
| | Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. (“YKB”) - Emekli Sandığı (“Sandık”) Yükümlülüklerine İlişkin Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi |

| | |
|---|---|
| | TSKB A.Ş. Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Vakfı Sandığı (“Sandık”) |
| **AR-GE** | Aktifleşen Geliştirme Maliyetleri |
| | Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri |
| | Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri |
| | Geliştirme Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi |
| | Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri |
| **Garanti Karşılıkları** | Garanti Gider Karşılığı |
| | Garanti Gider Karşılığı |
| | Garanti Karşılığı |
| | Garanti Giderleri Karşılığı |
| | Garanti Karşılığı |
| | Garanti Gider Karşılıkları |
| **İşletme Birleşmeleri, İştirakler, Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar** | İşletme Birleşmeleri |
| | Aşamalı İşletme Birleşmesinin Muhasebeleştirilmesi |
| | İşletme Birleşmesinin Muhasebeleştirilmesi |
| | Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi |
| | İştiraklerin Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti |
| | Finansal Yatırımların Değerlemesi |
| | Finansal Yatırımlar - Eczacıbaşı Holding A.Ş. gerçeğe uygun değer hesaplaması |
| | Finansal Yatırımların Değerlemesi ve Açıklanan Önemli Bilgiler |
| | Finansal Yatırımların Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |
| | İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıkların Muhasebeleştirilmesi |
| | Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |
| | Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer Hesaplamaları |

| | |
|---|---|
| | Özkaynak Yöntemi İle Muhasebeleştirilen Yatırımların Değer Düşüklüğü |
| **Maden Varlıkları** | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| **Finansal Araçlar** | Türev Finansal Araçlar |
| | Türev Araçların Ölçülmesi |
| | Finansal Araçların Ölçülmesi |
| | Türev Finansal Araçlar |
| | Türev Finansal Araçlar |
| **Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler** | Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler |
| | Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler |
| **Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları** | Taşınan Vergi Zararları Üzerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilirliği |
| | Yatırım Teşviklerinden ve Geçmiş Yıl Vergi Varlıkları Zararlarından Oluşturulan Ertelenmiş Vergi Varlıkları |
| | Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Muhasebeleştirilen Ertelenmiş Vergi Varlıkları |
| | Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlıkları |
| | Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilirliği |
| | Geçmiş Yıllar Zararları Üzerinden Ertelenmiş Vergi Varlığının Yaratılması |
| | Ertelenmiş Vergi Varlığının Değerlemesi |
| | Geçmiş Yıllar Mali Zararları Üzerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilirliği |
| **Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi** | Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi |
| | Riskten Korunma Muhasebesi |
| | Riskten Korunma Muhasebesi |
| **Ticari Borçlar** | Ticari Borçlar |

| | |
|---|---|
| **Borçlanma Maliyetleri** | Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi |
| **Emeklilik Planları** | Emeklilik Planları |
| | Emeklilik Planları |
| **Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri** | TFRS Yorum 12 - Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri |
| **Finansal Borçlar** | Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar |
| | Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar |
| **İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi** | İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi |
| **Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi** | Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi |
| **Müşterek Yönetime Tabii İşletmenin Muhasebeleştirilmesi** | Müşterek yönetime tabii işletmenin muhasebeleştirilmesi |
| **Diğer** | DowAksa Advanced Composites Holdings BV (“DowAksa”) Yatırımının Geri Kazanılabilirliği |
| | Doğalgaz Çevrim Santrali Değer Düşüklüğü |
| | Santrallerin Değerlemesi |
| | Finansal Durum-Şirket’in Sermayesinin Karşılıksız Kalıp Kalmadığına veya Korca Batık Olup Olmadığına İlişkin Tespit ve Yönetim Organı Değerlendirmeleri |
| | Uçakların Bileşenlerine Ayrılarak Muhasebeleştirilmesi |
| | Sık Uçuş Programı Yükümlülükleri |
| **Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler** | Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Gruplarının Satış İçin Katlanılacak Maliyetler Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değerlerinin Tespiti |
| **Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar** | Dava Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi |
| | Dava Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi |
| | Karşılıklar ve Koşullu Borçlar |
| | İhtilaflar, Davalar ve Koşullu Borçlar |
| | Teslim Bakım Karşılıkları |
| | Kıdem Tazminatı Karşılığı |

| | |
|---|---|
| | Gerçekleşmiş Ancak Rapor Edilmemiş Tazminat Bedelinin Tahmini |
| **Değer Düşüklüğü** | Şerefiye ile Maddi ve Maddi Olmayan Diğer Duran Varlık Gruplarındaki Değer Düşüklüğü |
| | Maddi ve Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğü Testleri |

## EK 6: BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2021 YILINA AİT DÜZENLENEN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDAKİ KİLİT DENETİM KONULARININ GRUPLANDIRILMASI

| Gruplar | Raporlanan KDK'lar |
|---|---|
| **Hasılat** | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılat-Zamana Yayılı Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | İnşaat Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Dönemselliği |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılat |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılat |
| | Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması |
| | Hasılat |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılat |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Kaydedilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi - Hasılatın Tam ve Doğru Olarak Kaydedilmesi ve Yolcu Uçuş Yükümlülüğünün Belirlenmesi |
| | Hasılatın Dönemselliği |
| | Hasılatın Denetimi |

| | |
|---|---|
| | İnşaat Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılatın ve Tedarikçilerden Elde Edilen Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılat |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi - Sistemlerin Karmaşıklığı Göz Önüne Alınarak Kaydedilen Hasılatın Doğruluğunun Değerlendirilmesi |
| | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi |
| | Hasılat ve Yolcu Uçuş Yükümlülükleri |
| | Görevli Tedarik Şirketlerinin Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi |
| **Maddi Duran Varlıklar** | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemi ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemi ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme |
| | Maddi Duran Varlıklar |
| | Maddi Duran Varlıklar |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemi ile Muhasebeleştirilmesi |

| | |
|---|---|
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri |
| | Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ile Muhasebeleştirilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolardaki Gösterimi ve Açıklanan Önemli Bilgiler |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |

| | |
|---|---|
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Tespiti |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| | Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesine İlişkin Yapılan Değerleme Çalışmaları |
| | Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Muhasebeleştirilen Arsa, Bina, Makineler ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| | Arazi ve Arsaların Gerçeğe Uygun Değer Tespiti |
| | Yeniden Değerleme Modeli ile Muhasebeleştirilen Arsa ve Arazilerin Gerçeğe Uygun Değeri |
| | Arsa Değerlemesi |
| | Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme |
| **Şerefiye** | Migros Ticaret A.Ş.'ye İlişkin Şerefiye Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğü |
| | Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi |
| | İmtiyaz Sözleşmelerinden Doğan Haklar'ın ve Şerefiyenin Geri Kazanılabilirliği |

| | |
|---|---|
| | Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş. Konsolide Finansal Tablolarında Yer Alan Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| | Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| | Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi |
| | Şerefiye Değer Düşüklüğünün ve Liman İşletme Haklarının Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi |
| **Ticari Alacaklar** | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacaklar |
| | İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları |
| | İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |

| | |
|---|---|
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | Ticari Alacaklar |
| | Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği |
| | İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü |
| | Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar |
| **Stoklar** | Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı |
| | Stokların Muhasebeleştirilmesi |
| | Stok Değer Düşüklüğü |
| | Stoklar |
| | Stoklar |
| | Stoklar |
| | Stoklar ve Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı |
| | Stoklar |
| | Stoklar |
| | Stokların Muhasebeleştirilmesi |
| | Stok Değer Düşüklüğü Karşılığının Hesaplanması |
| | Stoklar |
| **TFRS 9 Finansal Araçlar (Kredi, Avans ve Alacaklarda Değer Düşüklüğü)** | Kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü |
| | Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklara İlişkin TFRS 9 Çerçevesinde Belirlenen Beklenen Zarar Karşılıkları |
| | TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardının Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolarda Yer Alması ve İlgili Önemli Açıklamalar |

| | |
|---|---|
| | Kredilere İlişkin TFRS 9 “Finansal Araçlar Standardı” Çerçevesinde Belirlenen Değer Düşüklüğü |
| | TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardı Kapsamında Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması ile İlgili Önemli Açıklamalar |
| | TFRS 9 “Finansal Araçlar” Standardının Finansal Tablolara Etkisi ve Finansal Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması ile İlgili Önemli Açıklamalar |
| | TFRS 9 “Finansal Araçlar” Standardı Kapsamında Finansal Varlıklara İlişkin Sınıflama, Ölçüm ve Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması ve Açıklamalar |
| | Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. (“YKB”) - Kredi ve Alacakların Değer Düşüklüğü |
| | Kredilere İlişkin Beklenen Kredi Zarar Karşılığı |
| | İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülen krediler, kiralama alacakları ve faktoring alacaklarına (“krediler”) ilişkin değer düşüklüğü |
| | İtfa Edilmiş Maliyetiyle Ölçülen Kredilere İlişkin Değer Düşüklüğü |
| | Krediler ve Avanslara İlişkin Değer Düşüklüğü |
| **Tfrs 16 Kiralamalar** | TFRS 16, Kiralamalar Standardına Geçiş ve Kullanım Hakkı Varlıklarının ve Kiralama Yükümlülüklerinin Konsolide Finansal Tablolarda Gösterimi |

| | |
|---|---|
| | TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Önemli Tahmin ve Varsayımların Değerlendirilmesi |
| | TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Önemli Tahmin ve Varsayımların Değerlendirilmesi |
| **Maddi Olmayan Duran Varlıklar** | Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Testleri |
| | İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar/Geliştirme Maliyetleri |
| | Finansal Durum Tablosunda Taşınan İmtiyaza Bağlı Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi |
| | Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçerisinde Yer Alan Bayi Sözleşme Varlıkları |
| | İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Testi/Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri |
| | Maddi Olmayan Duran Varlıklar |
| | Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğü Testleri |
| **Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi** | Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi |
| | Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi |
| | Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. (“YKB”) - Emekli Sandığı (“Sandık”) yükümlülüklerine ilişkin karşılıkların muhasebeleştirilmesi |

| | |
|---|---|
| | Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi |
| | TSKB A.Ş. Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Vakfı Sandığı (“Sandık”) |
| **AR-GE** | Aktifleşen Geliştirme Maliyetleri |
| | Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri |
| | Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri |
| | Geliştirme Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi |
| | Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri |
| **Garanti Karşılıkları** | Garanti Gider Karşılığı |
| | Garanti Gider Karşılığı |
| | Garanti Karşılığı |
| | Garanti Gider Karşılığı |
| | Garanti Karşılığı |
| | Garanti Gider Karşılıkları |
| **İşletme Birleşmeleri, İştirakler, Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar** | İşletme Birleşmesinin Muhasebeleştirilmesi |
| | İşletme Birleşmesinin Muhasebeleştirilmesi |
| | Ortak Kontrole Tabi İşletmelerin Birleşmesi |
| | İşletme Birleşmeleri |
| | İşletme Birleşmesinin (Önem Gıda) Muhasebeleştirilmesi |
| | Finansal Yatırımların Değerlemesi |
| | Finansal Yatırımlar - Eczacıbaşı Holding A.Ş. Gerçeğe Uygun Değer Hesaplaması |
| | Finansal Yatırımların Değerlemesi ve Açıklanan Önemli Bilgiler |
| | Finansal Yatırımların Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |

| | |
|---|---|
| | İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıkların Muhasebeleştirilmesi |
| | Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer Hesaplamaları |
| | Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi |
| | İştiraklerin Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti |
| | Özkaynak Yöntemi ile Muhasebeleştirilen Yatırımların Değer Düşüklüğü |
| **Maden Varlıkları** | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| | Aktifleştirilen Maden Varlıkları |
| **Finansal Araçlar** | Türev Finansal Araçlar |
| | Türev Araçların Ölçülmesi |
| | Türev Finansal Araçlar ve Riskten Korunma Politikası |
| | Finansal Araçların Ölçülmesi |
| | Türev Finansal Araçlar |
| | Türev Finansal Araçlar |
| **Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler** | Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler |
| | Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler |
| | Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler |
| **Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları** | Taşınan Vergi Zararları Üzerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilirliği |

| | |
|---|---|
| | Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Muhasebeleştirilen Ertelenmiş Vergi Varlıkları |
| | Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlıkları |
| | Geçmiş Yıllar Zararları Üzerinden Muhasebeleştirilen Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabilirliği |
| | Ertelenmiş Vergi Varlığının Değerlemesi |
| | Geçmiş Yıllar Mali Zararları Üzerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilirliği |
| **Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi** | Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi |
| | Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi |
| | Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi |
| | Nakit Akış Riskinden Korunma İşlemleri |
| | Riskten Korunma Muhasebesi |
| **Ticari Borçlar** | Ticari Borçlar |
| **Borçlanma Maliyetleri** | Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi |
| **Emeklilik Planları** | Emeklilik Planları |
| | Emeklilik Planları |
| **Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri** | TFRS Yorum 12 - Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri |
| **Finansal Borçlar** | Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar |
| | Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar |
| **İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi** | İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi |

| | |
|---|---|
| **Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi** | Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi |
| **Nakit ve Nakit Benzerleri** | Nakit ve Nakit Benzerleri |
| **Bilgi Teknolojileri Denetimi** | Bilgi Teknolojileri Denetimi |
| **Diğer** | Doğalgaz Çevrim Santrali Değer Düşüklüğü |
| | Santrallerin Değerlemesi |
| | Uçakların Bileşenlerine Ayrılarak Muhasebeleştirilmesi |
| | Stratejik Dönüşüm Planının Varlıklar Üzerindeki Etkileri |
| | Sık Uçuş Programı Yükümlülükleri |
| **Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanana Faydalara İlişkin Varlıklar** | Kıdem Tazminatı Karşılığı |
| | Dava Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi |
| | Teslim bakım karşılıkları |
| | Gerçekleşmiş Ancak Rapor Edilmemiş Tazminat Bedelinin Tahmini |

## EK 7: BİST 100 ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERİN 2019-2021 YILLARINA AİT BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINI DÜZENLEYEN DENETİM FİRMALARININ LİSTESİ

| Sıra No | Denetim Şirketi |
|---|---|
| **1** | Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. |
| **2** | Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. |
| **3** | Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. |
| **4** | Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. |
| **5** | Abaküs Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. |
| **6** | Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Smmm A.Ş. |
| **7** | Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. |
| **8** | Bdo Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. |
| **9** | Denge Ankara Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. |
| **10** | Deneyim Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. |
| **11** | Engin Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. |
| **12** | Eren Bağımsız Denetim A.Ş. |
| **13** | Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. |
| **14** | Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Ymm A.Ş. |
| **15** | Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. |
| **16** | Hlb Saygın Bağımsız Denetim A.Ş. |
| **17** | Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. |
| **18** | Köker Yeminli Mali Müşavirlik Bağımsız Denetim A.Ş. |
| **19** | Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. |
| **20** | Mercek Bağımsız Denetim ve Ymm A.Ş. |
| **21** | Mgı Bağımsız Denetim A.Ş. |
| **22** | Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. |
| **23** | Rsm Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. |
| **24** | Sun Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. |
| **25** | Yeditepe Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. |

# ÖZGEÇMİŞ

## 1. İLETİŞİM BİLGİLERİ

**Adı Soyadı** : Recep Oğuzhan TAŞTAN

**Uyruğu** : T.C.

## 2. ÖĞRENİM DURUMU

| **Derece** | **Alan** | **Üniversite** | **Yıl** |
|---|---|---|---|
| Lisans | Muhasebe ve Finans Yönetimi | Erciyes Üniversitesi | 2017-2021 |
| Yüksek Lisans | Muhasebe ve Finans Yönetimi | Kayseri Üniversitesi | 2021-2023 |

**3. YABANCI DİL** **:** İngilizce

## 4. YAYINLAR

### 4.1. Uluslararası bilimsel toplantılarda sunulan ve bildiri kitabında (Proceedings) basılan bildiriler.

Taştan R. O., Esmeray A., "Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konuları: Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Alt Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma", 4th International ACHARAKA Congress on Humanities and Social Sciences, 15-18 Temmuz 2023, ss. 131-152.

# TEZ İNTİHAL RAPORU

# PANDEMİ ÖNCESİ VE SONRASI BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA DENETÇİ GÖRÜŞLERİ VE KİLİT DENETİM KONULARININ ANALİZİ: 2019-2021 BİST 100 ŞİRKET RAPORLARININ İNCELENMESİ

*Yazar* Oğuzhan Taştan

**Gönderim Tarihi:** 24-Ağu-2023 08:16AM (UTC+0300)
**Gönderim Numarası:** 2150352969
**Dosya adı:** ININ_ANAL_Z_2019-2021_B_ST_100_RKET_RAPORLARININ_NCELENMES.docx (3.15M)
**Kelime sayısı:** 34475
**Karakter sayısı:** 235637

# PANDEMİ ÖNCESİ VE SONRASI BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA DENETÇİ GÖRÜŞLERİ VE KİLİT DENETİM KONULARININ ANALİZİ: 2019- 2021 BİST 100 ŞİRKET RAPORLARININ İNCELENMESİ

ORİJİNALLİK RAPORU

| %28 | %26 | %7 | %16 |
|---|---|---|---|
| BENZERLİK ENDEKSİ | İNTERNET KAYNAKLARI | YAYINLAR | ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ |

BİRİNCİL KAYNAKLAR

| | | |
|---|---|---|
| 1 | acikbilim.yok.gov.tr<br>İnternet Kaynağı | %6 |
| 2 | Submitted to Dumlupinar University<br>Öğrenci Ödevi | %2 |
| 3 | dergipark.org.tr<br>İnternet Kaynağı | %1 |
| 4 | www.muhasebenews.com<br>İnternet Kaynağı | %1 |
| 5 | kgk.gov.tr<br>İnternet Kaynağı | %1 |
| 6 | docplayer.biz.tr<br>İnternet Kaynağı | %1 |
| 7 | dspace.trakya.edu.tr:8080<br>İnternet Kaynağı | %1 |
| 8 | denetimtv.com<br>İnternet Kaynağı | %1 |

| | | |
|---|---|---|
| | Yayın | |
| 101 | acikerisim.erbakan.edu.tr<br>İnternet Kaynağı | <%1 |
| 102 | acikkaynak.bilecik.edu.tr<br>İnternet Kaynağı | <%1 |
| 103 | cevap-bul.com<br>İnternet Kaynağı | <%1 |
| 104 | es.scribd.com<br>İnternet Kaynağı | <%1 |
| 105 | www.dengeymm.com.tr<br>İnternet Kaynağı | <%1 |
| 106 | DÖNMEZ, Adnan, BERBEROĞLU, P. Başak and ERSOY, Ayten. "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması", Akdeniz Üniversitesi, 2005.<br>Yayın | <%1 |
| 107 | muhasebe-haber.blogspot.com<br>İnternet Kaynağı | <%1 |

Alıntıları çıkart Kapat Eşleşmeleri çıkar < 7 words
Bibliyografyayı Çıkart üzerinde