BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA BİLDİRİLEN KİLİT DENETİM KONULARININ ANALİZİ: BİST'TE İŞLEM GÖREN ELEKTRİK GAZ VE SU İŞLETMELERİNİN İNCELENMESİ

[1]Fikret ETÇİ, [2]Doç. Dr. Azize ESMERAY

[1]Kayseri Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Yüksek Lisans Öğrencisi, Kayseri, Türkiye

[2]Kayseri Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi, Kayseri, Türkiye

ORCID Numarası: [1]https://orcid.org/0009-0007-5038-6879

[2]https://orcid.org/0000-0002-3483-6258

ÖZET

Kilit denetim konuları, cari döneme ilişkin finansal tabloların denetiminde üst yönetimden sorumlu olan kişilere sunulan konular içerisinden denetçinin mesleki yargısı göz önünde bulundurarak en çok önem atfedilen konular olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca, denetçinin denetim aşamasında karşılaştığı hata veya hile olma olasılığının yüksek olabileceği alanların tespiti ile yapılan bu tespitlere yönelik uygulanan denetim prosedürlerinin detaylı bir şekilde açıklanması suretiyle denetçiye birtakım sorumluluklar getirmektedir. Bu sayede, yapılan denetime ilişkin şeffaflığın arttırılarak denetçi raporunun daha fazla iletişim değeri kazanması amaçlanmaktadır. Bu amaçla, Borsa İstanbul Elektrik Gaz ve Su sektöründe yer alan işletmelerin 2020 ile 2022 yılları arasında yayınlanan üç yıla ilişkin bağımsız denetçi raporları incelenmiştir. İncelenen toplam 55 adet denetçi raporu sonucunda, işletmelerin denetçi raporunda en çok bildirilen kilit denetim konularının sırasıyla "Maddi Duran Varlıklar, Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Borçlar" olduğu, "Maddi Duran Varlıklar, Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacaklar ve Nakit Akış Riskinden Korunma" konularının denetim kuruluşlarının bildirdiği benzer konular olduğu, toplam bildirilen 121 adet kilit denetim konusunun 50 tanesi (41,32%)'nin dört büyükler, 71 tanesi (58,68%)'nin diğer denetim kuruluşları tarafından bildirildiği, yapılan denetimlerin 87,27% dört büyükler tarafından yapıldığı, finansal tabloların 87,27% konsolide olduğu, denetçi raporları için bildirilen görüşlerin tamamının olumlu olduğu, yapılan denetimlerin 45,45%'inin dört büyükler tarafından yapıldığı, 54,55%'nin diğer denetim kuruluşları tarafından yapıldığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetçi Raporu, Denetçi, Kilit Denetim Konusu, Denetim Kuruluşu

Examining key audit matters in independent auditor's reports: a study of electric, gas, and water companies listed on Borsa Istanbul (Bıst)

ABSTRACT

Key audit matters refer to the most significant issues identified by auditors in the examination of a company's financial statements during the current period. These matters are crucial in the professional judgment of the auditor and are communicated to those in charge of governance. By identifying areas prone to errors or fraud, the auditor assumes added responsibility and explains the audit procedures used for such determinations. This increased transparency aims to enhance the value of the auditor's report. In this study analyzing auditor reports from companies in the Borsa Istanbul Electricity Gas and Water sector between 2020 and 2022, 55 reports were examined. The most frequently reported key audit issues were related to "Tangible Fixed Assets, Revenue Recognition, and Payables," while "Tangible Fixed Assets, Revenue Accounting, Trade Receivables, and Cash Flow Risk Hedging" were also mentioned by audit firms. Among the 121 key audit matters, 41.32% were reported by the Big Four audit firms, and the remaining 58.68% were reported by other audit firms. The Big Four firms conducted 87.27% of the audits, and 87.27% of the financial statements were consolidated. All the opinions expressed in the auditors' reports were positive, with 45.45% of the audits performed by the Big Four and 54.55% by other audit firms.

Keywords: Auditor's Report, Auditor, Key Audit Matter, Audit Firm

1.GİRİŞ

Denetim kavramı, 19. yüzyılın başlarından itibaren muhasebe denetimi ve vergi denetimi üzerine odaklanan bir anlam taşımaktaydı. Ancak küreselleşme süreciyle birlikte artan fon hareketleri, denetim kavramını günümüzde daha anlaşılır, karşılaştırılabilir ve şeffaf finansal tablolar üzerine odaklanan bir kavram haline getirmiştir. Günümüzde denetimlerin temel amacı, işletmeleri temsil edenlere bilgi sunmaktan öte, finansal bilgi kullanıcılarına doğru, tarafsız ve şeffaf bilgi sunmak olmuştur.

2000'li yıllarda ortaya çıkan denetim skandallarının ana sebebi, denetçilerin veya işletme yetkililerinin kendi lehlerine yönelik seçtikleri muhasebe sistemlerinin varlığıdır. (Özbingöl & Akdoğan, 2021, s. 2). Özellikle 2001 yılında dünyanın en büyük doğalgaz hattı şirketlerinden olan "Enron Corporation" iflas etmesi ve sonraki yıllarda dünya devi işletmelerinde iflasıyla birlikte yaşanan iflasların sebeplerinin incelenmesi neticesinde, muhasebe ve denetim faaliyetlerinde hile başvurdukları ortaya çıkmıştır. Denetime yönelik güven zedeleyici bu olayların yaşanması neticesinde, denetim alanında yapılmış olan düzenlemelerin olması gereken yeterlilik seviyesinden uzak olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Arslan, 2022, s. 119).

2008 yılında küresel ölçekte meydana gelen ekonomik kriz, denetçi raporlarının finansal tablo kullanıcılarına yeterli ölçüde bilgi aktaramadığını ve denetçi raporlarında yeterli şeffaflığın sağlanamadığını göstermiştir. Denetçi raporlarında oluşan bu bilgi açığının giderilmesi amacıyla, kurumsal yatırımcılar, finansal analistler, akademisyenler ve diğer birçok taraf, denetçi raporlarının daha fazla bilgi içermesi, şeffaflığı arttırılması ve yapılan denetim sonucunda sunulan bilgilerin daha nitelikli olması amacıyla bir takım değişiklik taleplerinde bulunmuşlardır (Doğan, 2017, s. 2).

Denetçi raporlarında değişiklik yapılması talebi, denetçi raporlarının sadece bir formalite olmaktan çıkması ve gerçek anlamda kullanıcılara değerli bilgiler sunması gerektiği fikrini yansıtmaktadır. Denetçi raporları sadece mali tabloların üzerindeki denetimin yapıldığını belirten bir beyanla sınırlı kalmamalı,

aynı zamanda denetim sürecinin niteliği, risk değerlendirmesi, kullanılan yöntemler ve önemli denetim bulguları gibi detayları da içermelidir.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), kullanıcılar için daha bilgilendirici denetçi raporları sağlamak ve finansal tablolara olan güveni artırmak amacıyla 2011 yılında bir proje başlatmıştır. Bu proje kapsamında birçok standart gözden geçirilmiş ve yeni bir standart olan BDS/ ISA 701, Eylül 2014'te kabul edilerek Ocak 2015'te yayınlanmıştır. Bu yeni standart, 15 Aralık 2016 tarihinden itibaren sona eren hesap dönemleri için geçerli olmak üzere denetimlerde uygulanmaya başlanmıştır. Bu düzenlemeler, denetimle ilgili rehber niteliğinde olan düzenlemelerin birçok ülke tarafından benimsenmesini sağlamış ve böylece uluslararası düzeyde ortak bir dil oluşturulmuştur. Bu gelişmeler, denetim sürecinin daha şeffaf ve bilgilendirici hale gelmesine katkıda bulunmuştur (Doğan, 2017, s. 4).

Ülkemiz' deki bağımsız denetim çalışmalarında, denetim standartları ve kanuni düzenlemelerin çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından belirlendiği; bu konuda çeşitli hedeflerin gözetildiği ve farklı kesimlere yönelik cezaların bulunduğu gözlemlenmektedir (Özveren & Türel, 2021, s. 430).

Ülkemiz'de 1987 yılında hayata geçirilen zorunlu bağımsız denetim faaliyetleri, 2013 yılında Türk Ticaret Kanunu'nun denetim hükümlerinin yürürlüğe girmesiyle birlikte genişletilmiştir. Bu uygulamalar, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kanununa tabi işletmeleri, Bankacılık Kanunu kapsamındaki banka ve özel finans kurumlarını, bireysel emeklilik şirketlerini, sigorta ve reasürans şirketlerini, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) tarafından düzenlenen şirketleri, faktoring ve finansman şirketlerini içermektedir. Ancak, denetim ilke, kurallar ve uygulama prosedürlerinde uyum sağlanamaması sonucunda, her kurum (SPK, TÜRMOB, EPDK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı ve Maliye Bakanlığı) kendi bünyelerinde bağımsız denetim uygulamalarını gerçekleştirmek için düzenlemeler yapma yetkisine sahip olmuştur. Kurumların mevzuatında yer alan farklı hükümler sebebiyle mevzuatsal anlamda bütüncüllüğü engelleyen bu durum neticesinde, denetimde farklı prosedürlerin uygulanmış ve aynı işletme için birden fazla denetim raporu hazırlanmasına sebebiyet vermiştir. Yaşanan bu gelişmeler neticesinde 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK'nın yürürlüğe konmasıyla birlikte mevzuatsal dağınıklık ve düzensizlik giderilmeye çalışılmıştır (Uzay & Bayat, 2016, s. 1505).

Uluslararası alanda bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri yürüten kuruluş IAASB iken, Türkiye'de bu alandaki düzenlemelerin yapılmasından 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuş olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) sorumludur. KGK'nın amacı, ülkemizdeki muhasebe ve denetim alanında yaşanan karmaşayı gidermek, meslekle ilgili yetkilendirmeleri gerçekleştirmek ve uluslararası platformlardaki değişimlere paralel olarak Türkiye'de gerekli düzenlemeleri yapmaktır (Bekçi, 2022, s. 81).

Bu çalışmada Borsa İstanbul Elektrik, Gaz ve Su sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2020 ile 2022 yılları arasında yayınlanan denetçi raporları kapsamlı bir şekilde incelenmiştir. Çalışma kapsamında ilgili yıllara ilişkin kilit denetim konularının sayısal dağılımı, denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının neler olduğu, kilit denetim konularının ilgili yıllardaki değişimleri, finansal tablo niteliği, denetçi görüşü, denetim kuruluşlarının bildirdiği kilit denetim konuları, denetim kuruluşlarının yaptıkları denetimin sayısı, kilit denetim konularının denetim kuruluşları açısından incelenmesi, toplamda en çok bildirilen üç kilit denetim konusunun prosedür incelemesi yapılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde yeni denetçi raporundan bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde kilit denetim konularına değinilmiştir. Dördüncü bölümde literatür taraması yer almaktadır. Araştırmamızın beşinci bölümde ise Borsa İstanbul (BİST) Elektrik Gaz ve Su sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2020, 2021 ve 2022 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konularının; sayısal dağılımları, kilit denetim konularının neler olduğu ve kilit denetim konularının ilgili yıllardaki değişimleri ve uygulama

prosedürleri incelenmiştir. Ayrıca, finansal tablo niteliği, denetçi görüşü, denetim kuruluşlarının bildirdikleri kilit denetim konularının sayısal dağılımları ve kaç kez denetim yaptıkları ele alınmıştır. Sonuç bölümünde, tespitlerin yorumlanması, çalışmanın kapsamı yer almaktadır.

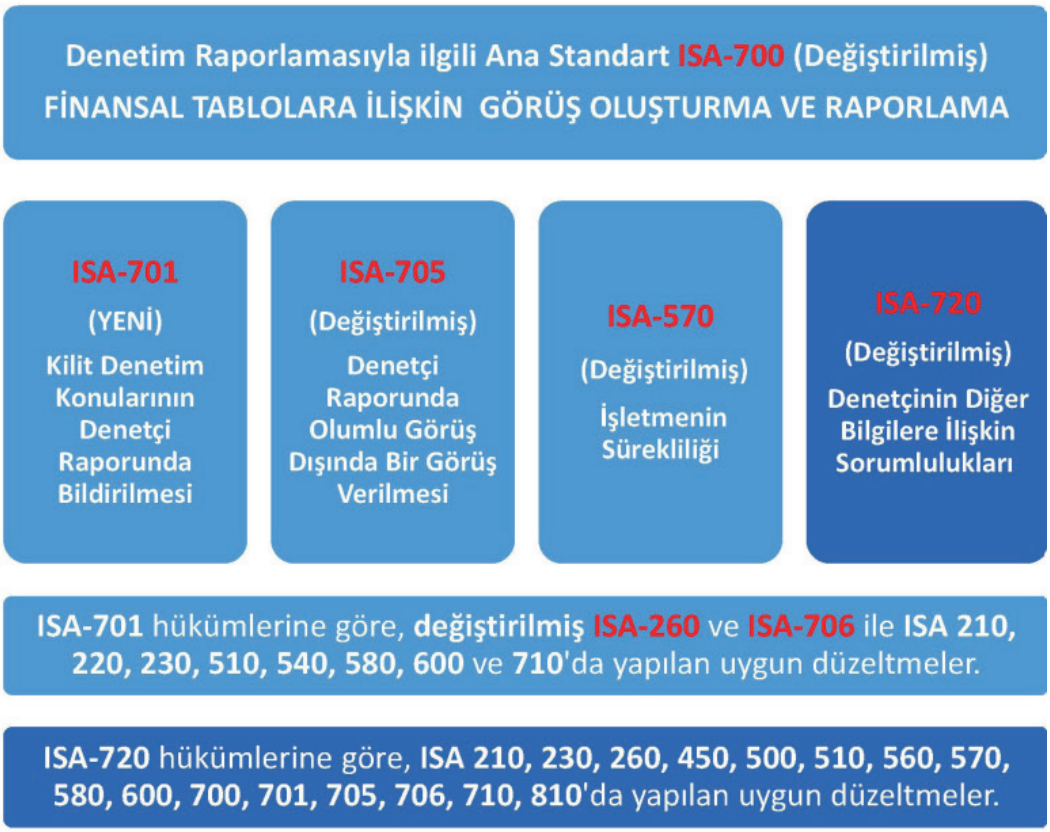
2. YENİ DENETÇİ RAPORU

Geçmişten bugüne denetim kavramı ve uygulaması, çağın koşullarına, yönetim anlayışına, işletme faaliyetlerine, teknolojik gelişmelere vb. bağlı olarak birçok yapısal değişim geçirmiştir. Aynı zamanda, yaşanan denetim skandalları denetimle ilgili yasal mevzuatın, denetim sürecinin, denetim prosedürlerinin ve raporun muhteviyatına yönelik sorgulamalara neden olması sebebiyle denetime katkıda bulunmuştur. Özellikle 2001 ve 2008 finansal krizleri, denetimde ciddi sorgulamalara ve revizyon taleplerine neden olmuştur.

Mayıs 2011'de IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) tarafından yayınlanan bir danışma raporunda, mevcut uygulamanın sürdürülmesinin artık mümkün olmadığı ve denetçilerin finansal tablolara yönelik daha fazla şeffaflık sağlaması gerektiği konusunda açık bir talep olduğu ifade edilmiştir. Bu sebeple, 2011 yılında IAASB tarafından Uluslararası Denetim Standartlarında ihtiyaç duyulan değişikliklerin yapılması ve yeni denetim standartlarının yayımlanması amacıyla bir proje başlatılmıştır. 2011 yılında başlayan proje çalışmalarının ardından Temmuz 2013'te bir taslak metin oluşturulmuştur. Bu taslak metin Eylül 2014'te kabul edilmiş ve Ocak 2015'ten itibaren sona eren hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımlanmıştır (Doğan, 2017, s. 3).

Bu çerçevede, değiştirilen ve yeni oluşturulan uluslararası denetim standartları şekil 1.1'de belirtildiği gibidir.

Şekil 1. 1. *Değiştirilen ve Yeni Eklenen Denetim Standartları*



Kaynak: Doğan, A. (2017). Yeni Denetim Raporlaması, 4(2), s. 8.

3. KİLİT DENETİM KONULARI

BDS 701, Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesine ilişkin standart, 09.03.2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmî Gazete 'de, borsada faaliyet gösteren işletmeler için 01.01.2017 tarihinden itibaren, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na tabi diğer işletmeler için ise 01.01.2018 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Kilit denetim konuları, cari döneme ilişkin finansal tabloların denetiminde, üst yönetimden sorumlu olan kişilere sunulan konular içerisinden denetçinin mesleki muhakemesini göz önünde bulundurarak en çok önem atfedilen konular olarak tanımlanmıştır (BDS 701, prg. 8).

BDS 701 standardı, denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konularına ilişkin açıklama yapılması zorunlu kılmıştır. Bu nedenle, BDS 701'e göre, denetçi raporunda KDK bildirilmesinin amacı, denetim süreci ve işletmeye dair şeffaflığı artırarak daha nitelikli iletişim değeri olan bir denetçi raporu oluşturmaktır. Bu sayede işletmenin ve icra edilen denetimin durumunu ve koşullarını aktararak, hedef kullanıcıların ihtiyaçlarına uygun, anlaşılır bilgi sunulması amaçlanmaktadır. Ayrıca, KDK'ların bildirilmesi hedef kullanıcıların, denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim hükümlerini idrak etmelerine katkı sağlayacaktır. KDK bildirilmesi, denetçinin temel sorumluluklarında bir değişiklik yapmamaktadır. Bunun yerine, denetçinin perspektifinden en önemli konuların vurgulanmasına yardımcı olması için yürütülen denetimde hizmet etmektedir (Doğan, 2018, s. 70). Ayrıca, bağımsız denetçi raporunda beyan edilen kilit denetim konularının sayısı, konuların nasıl seçildiği ve açıklandığı denetimin yapıldığı işletmeler ve yapılan denetimler açısından farklılık göstermesi beklenmektedir (Sayar & Ergüden, 2016, s. 94).

3.1 KİLİT DENETİM KONULARININ BELİRLENMESİ

Bağımsız denetim sonucunda hazırlanan denetçi raporları, denetime dair kapsam, içerik ve denetimin sonuçları hakkında en temel bilgilerin elde edildiği önemli bir kaynaktır. Bu nedenle, bağımsız denetçi raporları, finansal bilgi kullanıcılarına şirketle ilgili önemli konuların veya riskli alanların bir ifadesini sunar. Kilit denetim konuları, denetçinin mesleki muhakemesiyle belirlenen ve denetimde öncelikli öneme sahip olan konulardır. Bu konuların belirlenmesi ve raporda bildirilmesi, doğru bilginin tüm taraflara aktarılmasının bir parçasıdır (Akdoğan & Bülbül, 2019, s. 4).

Genel olarak Kilit Denetim Konuları (Sayar & Ergüden, 2016, s. 95);

- İşletmeye özel olmalıdır,
- Denetçinin finansal tablolara yönelik bildirdiği görüşün yerini almamalıdır,
- Standartlaşmış veya kalıplaşmış ifadelerden kaçınılmasını amaçlamaktadır,
- Konunun denetim süreci içerisinde nihayete erdirilemediği ima edilmemelidir,
- Şartlı olumlu görüş(sınırlı) görüş algısı oluşturulmaktan kaçınılmalıdır,
- Kilit Denetim Konularına yönelik uzun listeler yapılmamalıdır,
- Ayrıca ilgili konuya ilişkin başka bir görüş verildiği gibi bir anlam çıkarılmamalıdır.

Denetçinin karar alma sürecinde, cari döneme ilişkin finansal tabloların denetiminde en önemli konuların üst yönetimden sorumlu kişilere sunulan konular içerisinden denetçinin mesleki muhakemesine bağlı olarak gerçekleşmektedir. Bu süreçte denetçi, mesleki muhakemesini kullanarak en önemli

konuları seçerek karar alma sürecini planlar. Denetçi bu süreçte aşağıda verilen hususlara dikkat etmesi gerekmektedir (BDS701, prg. 9):

- BDS 315 hükümlerince "önemli yanlışlık" riski daha fazla olan veya risk düzeyinin ciddi olduğu tespit edilen alanlar.
- Tahmin belirsizliğinin yüksek olduğu tespit edilen ve muhasebe tahminlerini de kapsayan yönetimin önemli yargıları dahil finansal tablo alanlarına yönelik önemli denetçi hükümleri.
- Dönem içinde yaşanan önemli olay veya işlemlerin denetime üzerine etkileri.

Denetçi, yukarıda ifade edilen hususlar çerçevesinde seçtiği konulardan hangilerinin cari döneme ilişkin finansal tabloların denetiminde en fazla önem atfettiğini belirledikten sonra kilit denetim konularını oluşturmalıdır (BDS701, prg.A9-A11, A27-A30).

Denetçi, denetimin risk odaklı olduğunu kabul etmeli ve finansal tablolardaki potansiyel "önemli hataların" risklerini tespit etmek ve değerlendirmek için en üst düzeyde dikkat sarf etmelidir. Bu amaçla, denetçi uygun denetim prosedürlerini tasarlamalı, uygulamalı ve denetçinin görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun sayıda denetim kanıtlarını elde etmeye çalışmalıdır (BDS 701, prg A12).

3.2. KİLİT DENETİM KONULARININ BİLDİRİLMESİ

Denetçi raporunda bildirilen her bir kilit denetim konusunu, konunun kendisi için uygun alt başlık kullanarak "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında ayrı bir bölümde açıklanması gerekmektedir. Raporun bu bölümünde yer alan giriş cümlesinde aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekir (BDS 701, prg 11):

- Denetçinin mesleki muhakemesi kapsamında cari döneme ilişkin finansal tabloların denetiminde en fazla önem atfedilen konular kilit denetim konuları olarak kabul edilir.
- Bu konular, finansal tabloların bütünüyle ilgili olarak denetimin kapsamına alınır ve denetçi görüşünün oluşturulmasında ele alınır. Denetçi, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmez.

Kilit denetim konusuna yönelik açıklamanın kapsamı, denetçinin takdirine bırakılmıştır. Bununla birlikte, kilit denetim konusuna ilişkin açıklamada, konunun denetimde önemli olduğunun ve nasıl ele alındığının anlaşılabilir bir şekilde hedef kullanıcılara sunulması gerekmektedir. Münferit kilit denetim konularıyla ilgili açıklamalarda, denetim terimlerinin çok fazla kullanılmaması, denetim hakkında sınırlı bilgiye sahip olan hedef kullanıcıların denetçinin konulara odaklanma nedenini anlamalarına yardımcı olur. Bu şekilde, denetçi tarafından sağlanan bilginin niteliği ve kapsamı, ilgili tarafların sorumluluklarına uygun bir şekilde dengelenmiş olur (BDS701, prg. A34).

Ayrıca, mevzuat çerçevesinde raporlamanın zorunlu olmadığı durumlarda, BDS 705 hükümlerince, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş beyan etmekten kaçınması durumunda, denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi yasaktır (BDS701, p.5T). İlgili konunun mevzuat gereği kamuya açıklanmadığı veya mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermemesi veya Konunun kamuya açıklanmasının, kamu yararını aşacağına makul şekilde inanılan istisnai durumlarda, denetçi kararı gereğince ilgili hususun raporda bildirilmemesine karar verilebilir. Ancak, işletmenin ilgili konuya ilişkin kamuya bilgi sunması halinde, bu hüküm geçersiz sayılır (BDS701, p.14).

Denetçi raporunda, denetçinin mesleki muhakemesine dayanarak kilit denetim konularının ele alınış şekli hakkında açıklamalar bulunmaktadır. Bu açıklamaların ayrıntı düzeyi, denetçinin mesleki muhakeme konusuna göre belirlenmektedir (BDS701, p.A46).

Kilit denetim konusunun ele alınma şekli, denetçinin yaklaşımının belirli özelliklerini yansıtmakta ve denetim sürecinde uygulanan prosedürleri alt başlıklar altında açıklamaktadır. Bu nedenle, detaylı gözlemler, analitik çalışmalar, kontrol testleri ve konuya ilişkin yapılan soruşturmalar gibi denetim prosedürleri, risk odaklı denetim yaklaşımının bir parçası olarak kilit denetim konularının belirlenmesini ve bildirilmesini sağlamada önemli bir rol oynamaktadır (Akdoğan & Bülbül, 2019, s. 6).

3.3. KİLİT DENETİM KONULARININ BELGELENDİRİLMESİ

Belgelendirmeye ilişkin olarak BDS 230 ve BDS 701 standartları çerçevesinde birtakım hükümler yer almaktadır. BDS 230, önemli hususların varlığına yönelik olarak üst yönetimden mesul kişilerle gerçekleştirilen müzakerelerin; bu hususların özelliği, hangi zaman diliminde ve kiminle gerçekleştirildiği de belirtmek suretiyle belgelendirilmesi gerekmektedir (BDS 230, prg. 10).

BDS 701 ve BDS 230 standartları gereğince denetçinin mesleki muhakemesi gereği aldığı bir kararı belgelendirmesi gerektiğinden, aşağıda yer alan hususların çalışma kağıtlarında açıklanması gerekmektedir (Doğan, 2018, s. 75; BDS 701, prg.18):

- Denetçinin azami düzeyde dikkat etmesine sebep olan hususlar ve kilit denetim konusu olarak seçilen konuların neden seçilip seçilmediğine dair denetçi kararının sebebi,
- Kilit denetim konusu olarak seçilen bir konunun neden denetçi raporunda yer almadığının sebebi,
- Kilit denetim konusu olarak seçilen bir konunun neden raporda bildirilmediğinin gerekçesi.

İlaveten, BDS 701 standardı gereğince, üst yönetime beyan edilen diğer hususların neden denetçinin azami düzeyde dikkatini gerektirmediğinin belgelendirilmesi gerekli değildir (BDS 701, prg. 64).

4. LİTERATÜR TARAMASI

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi ve sonuçlarının analiz edilmesine ilişkin olarak yapılan literatür araştırmaları ve bu araştırmaların sonuçları açıklanmıştır.

Akdoğan ve diğerleri (2015) yaptıkları çalışmada, Borsa İstanbul Ulusal Pazar'da 2009-2013 döneminde faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetçileri, denetçi görüşleri, bu görüşlere sebep olan nedenler ve sınırlı olumlu (şartlı) görüş alan şirketlerin ilerleyen dönemde denetçi değişikliği yapıp yapmadığı ve denetçi değişikliğinin denetçi görüşüne olan etkisi incelenmiştir. Yapılan araştırma sonucunda, uluslararası nitelikteki dört büyük denetim firmasının bağımsız denetim piyasasında yoğunlaşmanın arttığı ve sınırlı olumlu (şartlı) görüşlere neden olan konuların belirli alanlarda ağırlık gösterdiği gözlemlenmiştir.

Akdoğan ve diğerleri (2018) çalışmalarında, 2014- 2016 yılları arasında Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren 511 adet işletmenin denetçi raporlarındaki görüş türlerinin nasıl oluştuğunu incelemişlerdir. Çalışma neticesinde dört büyük denetim firmasının ilgili yıllara ilişkin pay oranının %58 olduğu, denetim kuruluşlarının ağırlıklı olarak %82 olarak olumlu görüş beyan ettiği, diğer görüş türlerinin toplamda %11 oranında olduğu görülmüştür.

Uzay ve Köylü (2018) yaptıkları çalışmada, Borsa İstanbul (BIST) imalat sektöründe yer alan 181 adet işletmenin denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konularını incelemişlerdir. Yapılan inceleme neticesinde en fazla bildirilen kilit denetim konularının sırasıyla "hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve stoklar" olduğu tespit edilmişlerdir.

Gökgöz (2018) yaptığı çalışmasında, Borsa İstanbul'da 2017 yılı itibariyle yer alan 140 adet işletmenin denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konularını incelemiştir. Yapılan inceleme neticesinde BİST

2017'de en fazla bildirilen kilit denetim konularının sırasıyla "hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller" olduğunu tespit etmiştir.

Ertan ve Kızık (2019) yaptıkları çalışmada, Borsa İstanbul'da yer alan imalat işletmelerinin 2017 yılı bağımsız denetçi raporlarını incelemişlerdir. İncelenen 177 adet şirketin 4,52%'sinin denetçi raporunda kilit denetim konusu bulunmadığını tespit etmiştir. Toplamda 1 adet denetçi raporunda görüş bildirmekten kaçınılmış, 7 adet denetçi raporunda görüş bildirilmediği tespit edilmiştir. Görüş bildirilmeyen 7 adet rapordan 2 tanesi uluslararası denetim kuruluşu, 5 tanesinin yerel denetim kuruluşu olduğu gözlemlenmiştir. Ayrıca BİST İmalat sektöründe işlem gören şirketlerin denetçi raporlarında, ulusal bir denetim kuruluşu tarafından hazırlanan bir denetçi raporunda kilit denetim konuları içerisinde mevcut olan bir konunun, aynı zamanda sınırlı olumlu (şartlı) görüşün paragrafında, görüşün dayanağı olarak da açıklandığı tespit edilmiştir. Ancak BDS 701 standardında yer alan hükme göre, denetçi olumlu görüş haricinde bir görüş bildirmesi durumunda, bu görüşün verilmesine sebep olan husus görüşün dayanağı bölümünde yer alması gerekmektedir. Bu sebeple yapılan uygulamanın BDS 701 standardına uygun olmadığını tespit etmişlerdir.

Türel ve Türel (2019) yaptıkları çalışmada, Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren işletmelerin 2017 ve 2018 yıllarına yönelik olarak denetçi raporları ve bu raporlarda bildirilen kilit denetim konularını incelemişlerdir. Ulaşılan sonuçlara göre denetçi raporunda en fazla önem atfedilen konuların sırasıyla "finansal araçlar, hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar ve varlıklarda değer düşüklüğü" olduğunu tespit etmişlerdir.

Aktaş ve Acar (2020) yaptıkları çalışmada, BIST 100 endeksinde yer alan işletmelerin 2017 ve 2018 yılları bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularını incelemişlerdir. İlgili yıllara ilişkin yapılan çalışma sonucunda, "Karşılık, Koşullu Varlık/Yükümlülük", "Finansal Araçlar" ve "Ertelenmiş Vergi Varlığı" hesapları gibi değerlemeye yönelik hesap kalemlerinde yer alan KDK'larda kayda değer artışlar tespit edilmiştir. Ayrıca, formül yöntemiyle hesaplanmış önemlilik seviyelerinin, ortalama yöntem ile hesaplanmış önemlilik seviyelerinden da düşük olduğu gözlemlenmiştir.

Akdoğan (2020) yaptığı çalışmada, 2017 ve 2018 yıllarındaki BIST işletmelerinin bağımsız denetçi raporları incelemiş, denetim kuruluşlarının yıllara sâri dağılımı, denetçi görüşleri ile bu görüşlerin dayanağını incelemiştir. 2017 ve 2018 yılları en çok görüş beyan eden denetim kuruluşları PwC, E&Y ve Kpmg olmuştur. Bu kuruluşların ilgili yıllara ilişkin ağırlıkları %47 olduğu görülmüştür. Ayrıca olumlu görüş veren denetim kuruluşu sayısında artış görülmüştür.

Karapınar ve Dölen (2020) çalışmalarında, Borsa İstanbul'da faaliyet işlem gören şirketlerin 2018 yılı denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konularının sektörler, denetim kuruluşları ve görüş türleri açısından karşılaştırmasını yapmışlardır. Araştırma çerçevesinde 374 adet denetçi raporunda 707 adet kilit denetim konusu bildirildiği tespit edilmiştir. Bildirilen kilit denetim konularının sayısal olarak sektörlere ve denetçi görüşüne göre değişiklik gösterdiği tespit edilmiştir. Ayrıca, dört büyük denetim kuruluşunun seçtiği kilit denetim konusu sayısı ile "diğer" denetim kuruluşlarının seçtikleri kilit denetim konusu sayıları arasında anlamsal fark olduğu tespit edilmiştir.

Özveren ve Türel (2021) çalışmalarında, Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren işletmelerin 2016 ile 2020 yılları bağımsız denetçi raporlarını incelemişlerdir. İncelenen 2.449 denetçi raporu sonucunda, ilgili yıllara ilişki olarak yapılan denetimlerin %57'sinin dört büyük denetim kuruluşu tarafından yapıldığı, denetçi raporunu hazırlayan denetçilerin yaklaşık olarak %19'unun kadın olduğu, dört büyük denetim kuruluşlarında istihdam edilen kadın denetçi oranı %79 iken, diğer denetim kuruluşlarında yaklaşık olarak %21 olduğu tespit edilmiştir. Dört büyükler tarafında hazırlanan denetçi raporlarının %93 ünün olumlu görüş bildirdiği, diğer denetim kuruluşlarında bu oranın %82 olduğu görülmüştür.

5. ARAŞTIRMA

Bu çalışmada, Borsa İstanbul Elektrik Gaz ve Su sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2020-2022 yıllarına ilişkin denetçi raporlarına yönelik içerik analizi yapılmıştır.

5.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU VE ÖNEMİ

Çalışma kapsamında BİST Elektrik Gaz ve Su sektöründe yer alan 26 adet işletmenin 2020, 2021 ve 2022 yılları kilit denetim konularının sayıları ve hangi konular olduğu, finansal tablo niteliği, denetim prosedürleri, denetçi görüş türü, denetim kuruluşlarının müşteri sayıları yıllar itibariyle karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

5.2. ARAŞTIRMANIN ANALİZİ VE ULAŞILAN SONUÇLAR

Çalışma kapsamda Borsa İstanbul (BİST) Elektrik Gaz ve Su sektöründe yer alan şirketlerin 2020 ile 2022 yılları arasında Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) yayımlanmış olan denetçi raporları incelenmiştir. İlgili yıllarda bahsi geçen işletmeler Tablo 1.1'de verilmiştir.

Çalışma yılları kapsamında Borsa İstanbul Elektrik Gaz ve Su sektöründe yer alan 26 adet işletme için 2020 yılı 11 adet denetçi raporu, 2021 yılı 20 adet denetçi raporu ve 2022 yılı 24 adet denetçi raporuna ulaşılmıştır. 2020-2022 yılları toplam ulaşılan denetçi raporu sayısı ise 55 adettir.

Tablo 1. 1. *2020-2022 Yılları Denetçi Raporları İncelen*

Sıra No	İşletme
1	Ahlatcı Doğal Gaz Dağıtım Enerji Ve Yatırım A.Ş.
2	Akenerji Elektrik Üretim A.Ş.
3	Akfen Yenilenebilir Enerji A.Ş.
4	Aksa Enerji Üretim A.Ş.
5	Aksu Enerji Ve Ticaret A.Ş.
6	Alfa Solar Enerji Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
7	Aydem Yenilenebilir Enerji A.Ş.
8	Ayen Enerji A.Ş.
9	Biotrend Çevre Ve Enerji Yatırımları A.Ş.
10	Consus Enerji İşletmeciliği Ve Hizmetleri A.Ş.
11	Cw Enerji Mühendislik Ticaret Ve Sanayi A.Ş.
12	Çan2 Termik A.Ş.
13	Doğu Aras Enerji Yatırımları A.Ş.
14	Enerjisa Enerji A.Ş.
15	Esenboğa Elektrik Üretim A.Ş.
16	Galata Wind Enerji A.Ş.
17	Hun Yenilenebilir Enerji Üretim A.Ş.
18	Kartal Yenilenebilir Enerji Üretim A.Ş.
19	Margün Enerji Üretim Sanayi Ve Ticaret A.Ş.

20	Naturel Yenilenebilir Enerji Ticaret A.Ş.
21	Naturelgaz Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
22	Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.
23	Pamel Yenilenebilir Elektrik Üretim A.Ş.
24	Smart Güneş Enerjisi Teknolojileri Araştırma Geliştirme Üretim Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
25	Zedur Enerji Elektrik Üretim A.Ş.
26	Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.

5.3. BULGULAR

Borsa İstanbul "Elektrik Gaz ve Su" sektöründe yer alan işletmelerin bağımsız denetçi raporlarından hareketle elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir.

Tablo 1. 2. *2020-2022 Yılları Kilit Denetim Konularının Dağılımı*

KDK	2020		2021		2022		TOPLAM	
	KDK Sayısı	Oran%	KDK Sayısı	Oran%	KDK Sayısı	Oran%	KDK Sayısı	Oran%
Ertelenmiş Vergi	4	14,81	3	6,67	2	4,08	9	7,44
Ticari Alacaklar	2	7,41	2	4,44	2	4,08	6	4,96
Devam Eden Hukuki Süreç	2	7,41	1	2,22		0,00	3	2,48
Maddi Duran Varlıklar	6	22,22	10	22,22	12	24,49	28	23,14
Tfrs 12	1	3,70	1	2,22	1	2,04	3	2,48
Şerefiye	2	7,41	1	2,22	1	2,04	4	3,31
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	3	11,11	7	15,56	11	22,45	21	17,36
İşletme Birleşmeleri	2	7,41	5	11,11		0,00	7	5,79
Stoklar	1	3,70	2	4,44	3	6,12	6	4,96
Borçlar	1	3,70	3	6,67	7	14,29	11	9,09
Finansal Yatırım		0,00	1	2,22		0,00	1	0,83
Tfrs 5	1	3,70		0,00		0,00	1	0,83
Aktifleşen Maden Varlıkları	1	3,70	2	4,44	3	6,12	6	4,96
Santraller		0,00	2	4,44		0,00	2	1,65
Nakit Akış Riskinden Korunma	1	3,70	3	6,67	4	8,16	8	6,61
İlişkili Taraf İşlemleri		0,00	1	2,22		0,00	1	0,83
Faturalanmamış Gelirler		0,00		0,00	1	2,04	1	0,83
Yapılmakta Olan Yatırımlar		0,00		0,00	1	2,04	1	0,83
Tfrs 16		0,00	1	2,22	1	2,04	2	1,65
TOPLAM	**27**	**100**	**45**	**100**	**49**	**100**	**121**	**100**

Tablo 1.2'de görüldüğü üzere, Borsa İstanbul Elektrik Gaz ve Su sektöründe yer alan 26 adet işletmeden, 2020 yılı için ulaşılan 11 adet denetçi raporunda toplam 27 adet kilit denetim konusu bildirildiği tespit edilmiştir. En çok bildirilen kilit denetim konularının sırayla; Maddi Duran Varlıklar 25,92% (maddi duran varlıkların geçeğe uygun değeri, özel nitelikli maddi duran varlıklar, amortismanlar, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi), Ertelenmiş Vergi 14,81% (ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü) ve Hasılatın Muhasebeleştirilmesi 11,11% olduğu görülmüştür.

2021 yılı için ulaşılan 20 adet denetçi raporunda toplam 45 adet kilit denetim konusu bildirildiği tespit edilmiştir. En çok bildirilen kilit denetim konularının sırayla; Maddi Duran Varlıklar 31,10% (maddi duran varlıkların geçeğe uygun değeri, özel nitelikli maddi duran varlıklar, amortismanlar, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi), Hasılatın Muhasebeleştirilmesi 15,56% ve İşletme Birleşmeleri 11,11% olduğu görülmüştür.

2022 yılı için ulaşılan 24 adet denetçi raporunda toplam 49 adet kilit denetim konusu bildirildiği tespit edilmiştir. En çok bildirilen kilit denetim konularının sırayla; Maddi Duran Varlıklar 30,61% (maddi duran varlıkların geçeğe uygun değeri, özel nitelikli maddi duran varlıklar, amortismanlar, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi), Hasılatın Muhasebeleştirilmesi 22,45% ve Borçlar 14,29% olduğu görülmüştür. Yıl bazında bakıldığında Maddi Duran Varlıklar ve Hasılat kalemleri haricinde olan kilit denetim konusunun değiştiği gözlemlenmiştir.

2020-2022 yıllarına genel olarak bakıldığında ise en çok bildirilen kilit denetim konularının sırasıyla Maddi Duran Varlıklar 29,75% (maddi duran varlıkların geçeğe uygun değeri, özel nitelikli maddi duran varlıklar, amortismanlar, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi), Hasılatın Muhasebeleştirilmesi 17,36% ve Borçlar 9,09% olduğu görülmüştür.

İlaveten, aktifleşen maden varlıkları ve santraller özel nitelikli maddi duran varlıklar olduğu için tablo 1.2'de ayrı ayrı listelenmiştir. Ancak, yukarıda da belirtildiği gibi maddi duran varlıklar kalemi içerisinde hesaplamalara dahil edilmiştir.

BDS 701 standardı gereğince tam set genel amaçlı olarak hazırlanan finansal tablolarda kilit denetim konuları yer almaktadır. Bu sebeple ara dönem finansal tablolara ilişkin olarak hazırlanan denetçi raporunda kilit denetim konusu bildirilmemektedir. Ayrıca BDS 705 gereğince, denetçinin görüş vermekten kaçındığı bir raporda BDS 701 gereğince kilit denetim konusu bildirilmemektedir.

Tablo 1. 3. *2020-2022 Yılları Kilit Denetim Konularının Denetim Kuruluşlarına Dağılımı*

Kilit Denetim Konuları	**Dört**	**Diğer**
Ertelenmiş Vergi	9	-
Ticari Alacaklar	5	1
Devam Eden Hukuki Süreç	-	3
Maddi Duran Varlıklar	11	16
Tfrs 12	2	-
Şerefiye	4	-
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	6	16
İşletme Birleşmeleri	-	7
Stoklar	-	6
Borçlar	-	10
Finansal Yatırım	-	1
Tfrs 5	-	1
Aktifleşen Maden Varlıkları	-	5
Santraller	4	-
Nakit Akış Riskinden Korunma	4	4
İlişkili Taraf İşlemleri	-	1
Faturalanmamış Gelirler	1	-
Yapılmakta Olan Yatırımlar	1	-
Tfrs 16	3	-
Toplam	**50**	**71**

Yıllar itibariyle toplam olarak dört büyük denetim kuruluşu 50 adet (41,32%), diğer denetim kuruluşlarının ise 71 adet (58,68%) kilit denetim konusu bildirdiği gözlemlenmiştir. Tablo 1.3'de, 2020-2022 yılları arasında bildirilen toplam 121 adet kilit denetim konusu 19 konu başlığı altında listelenmiştir. Bu konulardan 4 tanesinin dört büyükler ile diğer denetim kuruluşlarının kesiştiği konular olduğu Tablo 1.3'de görülmektedir. Bahsi geçen konuların "Ticari Alacaklar, Maddi Duran Varlıklar, Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Nakit Akış Riskinden Korunma" olduğu tespit edilmiştir. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Maddi Duran Varlık konularının hem yıllar itibariyle hem de toplamda en çok bildirilen kilit denetim konularından oldukları görülmektedir. Diğer 15 adet farklı kilit denetim konusunun dört büyükler ve diğer denetim kuruluşlarının farklılaştıkları noktalar olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 1.4'te Borsa İstanbul Elektrik Gaz ve Su sektöründe en fazla bildirilen üç kilit denetim konusunun ele alınış şekline ilişkin olarak uygulama prosedürleri gösterilmektedir.

Tablo 1. 4. *En çok Bildirilen Üç Kilit Denetim Konusunun Uygulama Prosedürleri*

Sıra No	Kilit Denetim Konusu	KİLİT DENETİM KONUSU İÇİN UYGULANAN DENETİM PROSEDÜRLERİ
1	**MADDİ DURAN VARLIKLAR**	Muhasebe politikaları ve dipnotların TFRS'lere uygunluğu kontrol edilmesi, Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesine yönelik kullanılan teknik verilerin ve uygulanan değerleme yöntemlerinin değerlendirilmesi, Değerleme kuruluşunun mesleki yeterliliği ve bağımsızlığının değerlendirilmesi, Değer düşüklüğü olup olmadığına ilişkin değerlendirmelerin yapılması, Kullanılan varsayımların (elektrik fiyatı ve elektrik üretim miktarı beklentileri, spark spreadler, kapasite kullanım oranları ve iskonto oranı) makullüğü ve önceki dönemlerle tutarlılığının incelenmesi, Amortisman çalışmalarının yeniden yapılması, Yeniden değerleme artışlarının finansal tablolara doğru bir şekilde aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmesi, Maddi duran varlık alımlarına ilişkin faturaların örneklem metoduyla test edilmesi, Maddi duran varlık detay listelerinin tamlığı ve doğruluğunun, mevcut kayıtlar üzerinde örnekleme metodu yapılarak kontrol edilmesi,
2	**HASILATIN MUHASEBE-LEŞTİRİLMESİ**	Satış süreçlerine ilişkin kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi, İç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi, Muhasebe politikasının TFRS 15 standardına uygunluğunun değerlendirilmesi Muhasebeleştirilen hasılatın beklenen seviyelerde olduğuna dair analitik prosedürlerin yapılması, Satış faturaları ve tahsilatların kontrol edilmesi, Hasılatın finansal tablolara kayıt edilme zamanlamasının değerlendirilmesi,

3	**BORÇLAR**	Muhasebe politikaları ve bu politikaların uygulama esaslarının değerlendirilmesi, Cari hesap mutabakatlarının yapılması, Leasing ve kredilerin geri ödeme planlarının, yapılan sözleşme ve banka mutabakatları ile kontrol edilmesi, Yabancı para borçlarına dair kur değerlemelerinin kontrol edilmesi, Cari dönem finansal borçların ödemelerine yönelik olarak dekont örneklerinin muhasebe kayıtları ile uyumluluğunun kontrol edilmesi, Etkin faiz hesaplamalarının, işlemenin muhasebe kayıtları ile karşılaştırılarak kontrol edilmesi. Dipnotlarda yer alan bilgilerin TFRS'ye uygun olup olmadığı ve dipnotlarda yer alan bilgilerin finansal tablo okuyucuları açısından yeterliliğinin değerlendirilmesi yapılmıştır.

Kaynak: (www.kap.org.tr)

Tablo 1. 5. *2020-2022 Yılları Finansal Tablo Niteliği*

Finansal Tablo Niteliği	**2020**		**2021**		**2022**		**Toplam**	
	Sayı	Oran%	Sayı	Oran%	Sayı	Oran%	Sayı	Oran%
Konsolide	9	81,82	18	90	21	87,50	48,00	87,27
Konsolide Olmayan	2	18,18	2	10	3	12,50	7,00	12,73

2020 – 2022 yılları itibariyle incelenen 55 adet denetçi raporunun, 2020 yılı için 81,82% konsolide, 18,18% konsolide olmayan finansal tablolardan oluştuğu görülmektedir. 2021 yılı için 90% konsolide, 10% konsolide olmayan finansal tablolardan oluştuğu gözlemlenmiştir. 2022 yılı için 87,50% konsolide, 12,50% konsolide olmayan finansal tablolardan oluşmaktadır. 2020-2022 yılları için genel olarak bakıldığında, toplamda konsolide finansal tablolarında 87,27% oranında olduğu, konsolide olmayan finansal tabloların ise 12,73% oranında olduğu görülmüştür. Konsolide finansal tablolardaki artışın, denetçi raporlarındaki artışla ilgili olduğu söylenebilir.

İlaveten, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) uygulama yükümlülüğü bulunan işletmelerden bağlı ortaklığa sahip olanların TFRS 10 konsolide finansal tablo standardı gereğince konsolide finansal tablo düzenlemesi zorunludur.

Tablo 1. 6. *2018 – 2022 Yılları Denetçi Görüşlerinin Sayısal ve Oransal Dağılımı*

Görüş Türleri	2020	2021	2022	Toplam	Oran %
Olumlu	11	20	24	55	100
Sınırlı Olumlu (Şartlı)					
Olumsuz					
Görüş Bildirmekten Kaçınma					
Toplam	**11**	**20**	**24**	**55**	**100**

Tablo 1.6'de görüldüğü üzere denetçi raporlarında bildirilen görüş türlerine bakıldığında 2020-2022 yılları için incelenen toplam 55 adet denetçi raporunun tamamı için olumlu görüş bildirildiği tespit edilmiştir. Sınırlı olumlu (şartlı) görüş ve olumsuz görüş bildirilmediği görülmüştür.

Tablo 1. 7. *2018 – 2022 Yılları Denetim Şirketlerinin Bildirdiği KDK'ların Sayısal ve Oransal Dağılımı*

Denetim Şirketleri	2020		2021		2022		Toplam	
	Sayı	Oran %	Sayı	Oran %	Sayı	Oran %	Sayı	Oran %
Dört Büyükler	13	48,14	19	42,22	18	36,73	50	41,32
Diğer	14	51,86	26	57,78	31	63,27	71	58,68
Toplam	**27**	**100**	**45**	**100**	**49**	**100**	**121**	**100**

Tablo 1.7'de görüldüğü gibi, BİST Elektrik Gaz ve Su sektöründe faaliyet gösteren 26 adet işlemenin, 2020 yılı için ulaşılan 11 adet denetçi raporunda toplam 27 adet kilit denetim konusu bildirildiği tespit edilmiştir. Bildirilen kilit denetim konularının 48,14% dört büyükler, 51,86% diğer denetim kuruluşları tarafından bildirilmiştir. 2021 yılı için ulaşılan 20 adet denetçi raporunda toplam 45 adet kilit denetim konusu bildirildiği tespit edilmiştir. Bildirilen kilit denetim konularının 42,22% dört büyükler, 57,78% diğer denetim kuruluşları tarafından bildirilmiştir. 2022 yılı için ulaşılan 24 adet denetçi raporunda toplam 49 adet kilit denetim konusu bildirildiği tespit edilmiştir. Bildirilen kilit denetim konularının 36,73% dört büyükler, 63,27% diğer denetim kuruluşları tarafından bildirilmiştir. Ayrıca 2020-2022 yılları arasında bildirilen kilit denetim konularının toplamında dört büyükler için 41,32%, diğer denetim kuruluşları için 58,68% paya sahip olduğu görülmüştür. Yıllar itibariyle bildirilen kilit denetim konusu sayısında artış olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 1. 8. *2018 – 2022 Yılları Denetim Şirketlerinin Yaptıkları Denetimin Sayısal ve Oransal Dağılımı*

Denetim Şirketleri	2020		2021		2022		Toplam	
	Sayı	Oran %	Sayı	Oran %	Sayı	Oran %	Sayı	Oran %
Dört Büyükler	5	45,45	10	50	10	41,67	25	45,45
Diğer	6	54,55	10	50	14	58,33	30	54,55
Toplam	**11**	**100**	**20**	**100**	**24**	**100**	**55**	**100**

Tablo 1.8'de görüldüğü gibi, BİST Elektrik Gaz ve Su sektöründe faaliyet gösteren 26 adet işlemenin, 2020 yılı için ulaşılan 11 adet denetçi raporunun 5 tanesinin (45,45%) dört büyükler, 6 tanesinin (54,55%) diğer denetim kuruluşları tarafından denetlendiği tespit edilmiştir. 2021 yılı için ulaşılan 20 adet denetçi raporunun 10 tanesinin (50%) dört büyükler, 10 tanesinin (50%) diğer denetim kuruluşları tarafından yapıldığı görülmüştür. 2022 yılı ulaşılan 24 adet denetçi raporunun 10 tanesinin (41,67%) dört büyükler, 14 tanesinin (58,33%) diğer denetim kuruluşları tarafından hazırlandığı tespit edilmiştir. Genel olarak bakıldığında ise 2020-2022 yılları toplam bildirilen 55 adet denetçi raporunun 25 tanesinin (45,45%) dört büyükler, 30 tanesinin (54,55%) diğer denetim kuruluşları tarafından hazırlandığı görülmektedir. Yıllar itibariyle yapılan bağımsız denetim hizmetinde artış olduğu gözlemlenmiştir.

5.SONUÇ

Bu çalışmada Borsa İstanbul "Elektrik Gaz ve Su" sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2020, 2021 ve 2022 yıllarında yayımlanan toplam 55 adet bağımsız denetçi raporu incelenmiştir.

Yapılan çalışma sonucunda, Elektrik Gaz ve Su sektöründe en çok bildirilen kilit denetim konularının sırasıyla Maddi Duran Varlıklar 36 kez (29,75%), Hasılatın Muhasebeleştirilmesi 21 kez (17,36%) ve Borçlar 11 kez (9,09%) olduğu tespit edilmiştir. En sık bildirilen bu üç konun toplam içerisinde ki payının 56,20% olduğu görülmektedir. Çalışma yılları boyunca bağımsız denetçi raporlarında bildirilen toplam 121 adet kilit denetim konusunun, 50 adedinin (41,32%) dört büyükler, 71 adedinin (58,68%) diğer denetim kuruluşları tarafından bildirildiği görülmektedir. Maddi duran varlıklar ve hasılat konularının, dört büyükler ve diğer denetim kuruluşlarının kesiştikleri kilit denetim konuları olduğu gözlemlenmiştir. Bu bağlamda hem bağımsız denetimler de hem de vergi incelemelerinde "Maddi Duran Varlıklar, Hasılat ve Borçlar" konularının en çok dikkat edilmesi gereken konulardır.

Bağımsız denetçi raporlarının temeli olan finansal tabloların toplam olarak 48 adedinin (87,27%) konsolide, 7 adedinin (12,73%) konsolide olmayan finansal tablolardan oluştuğu tespit edilmiştir.

Denetçi raporlarında bildirilen görüş türlerine bakıldığında hem yıl bazında hem de toplamda hazırlanan denetçi raporlarının tamamı için olumlu görüş verildiği, olumsuz görüş ve sınırlı olum görüş (şartlı) görüş verilmediği görülmüştür.

Borsa İstanbul "Elektrik Gaz ve Su" sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 45,45%'inin dört büyük denetim kuruluşu tarafında denetlenmiş olduğu, diğer denetim kuruluşlarının işletmelerin 54,55%'ini denetledikleri tespit edilmiştir. Dört büyük denetim kuruluşu arasında en büyük payın 32% ile Pwc şirketine ait olduğu görülmüştür. Son sırada ise 20%'lik pay ile Deloitte gelmektedir.

Yıllar itibariyle kilit denetim konuları, finansal tablo niteliği, görüş türleri ve denetim kuruluşlarının denetledikleri işletme sayılarında artış olduğu görülmektedir. Yaşanan bu artışların denetçi raporları sayısındaki artışla ilgili olduğu düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. (2020). Borsa istanbul bist şirketlerinin 2017 ve 2018 yıllarındaki denetim görüşleri ile bağımsız denetçi raporlarında verilen görüşün dayanağının incelenmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış, 19*(59), 1-18. https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis/issue/63886/967122 adresinden alındı

Akdoğan, N., & Bülbül, S. (2019). Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinde bist 100 şirketlerindeki ilk uygulama sonuçlarının değerlendirmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 18*(56), 124. https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis/issue/63889/967127 adresinden alındı

Akdoğan, N., Aktaş, M., & Gülhan, O. (2015). Borsa istanbul'da bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetim görüşleri üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17*(1), 19-32. https://dergipark.org.tr/tr/pub/mbdd/issue/55683/761515 adresinden alındı

Akdoğan, N., Güdü, E. S., Işık, A., Sevindik, İ., Şahin, D., & Özkan, G. (2018). 2014-2016 yılları arasında bıst şirketleri ile ilgili denetim görüşleri. *Muhasebe ve Denetime Bakış, 18*(54), 1-18. https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis/issue/63891/967134 adresinden alındı

Aktaş, R., & Acar, M. (2020). Bağımsız denetimde önemlilik perspektifinden kilit denetim konuları: bıst 100 uygulaması . *38*(2), 185 - 214. doi:DOI: 10.17065/huniibf.557531

Arslan, Ö. (2022). Kilit denetim ve bağımsız denetim raporlarındaki değişim. A. ARSLAN, Ç. İ. AYAYDIN, Ö. ÖZPINAR, S. Y. KARAMAN, A. YAĞLIKARA, E. A. KAPLAN, . . . H. GÜNEŞ içinde, *Güncel Ekonomi Çalışmaları II.* Ankara: Akademisyen Yayınevi A.Ş.

Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (tarih yok). Türkiye'de denetimin tarihsel gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 11*(21), 571-592. https://dergipark.org.tr/en/pub/susead/issue/28414/302397 adresinden alındı

Doğan, A. (2017). Yeni denetim raporlaması. *muhasebe ve denetim dünyası dergisi, 2*(4), 1-20.

Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20*(1), 65-89. doi:DOI: 10.31460/mbdd.355378

Ertan, Y., & Kızık, E. (2019). Kilit denetim konuları: bist imalat sektöründe faliyette bulunan işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarının incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(Ağustos 2019(Özel Sayı)), 263-278. doi:DOI: 10.25095/mufad.606023

Gökgöz, A. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. *Journal of, 4*(2), 126-138. https://jafas.org/articles/2018-4-2/8_KDK_FULL_TEXT.pdf adresinden alındı

Güvemli, O., & Özbirecikli, M. (2011). TürkİYe'de Bağımsız Muhasebe Denetİmİnİn GelİşİM Sürecİ 1990 - 2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(1), 146-180. https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad/issue/30128/325083 adresinden alındı

KGK. Bağımsız Denetim Standardı 230 BAĞIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ. *Resmi Gazete (Sayı:28861) 29.06.2023 tarihinde erişildi*. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20230-Site.pdf adresinden alındı

KGK. Bağımsız Denetim Standardı 701 kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi. *Resmi Gazete (Sayı:30002) 29.06.2023 tarihinde erişildi*. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf adresinden alındı

Kutukız, D., & Öncü, A. (2009). Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(41), 131-149. https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35617/395808 adresinden alındı

Özbingöl, A., & Akdoğan, N. (2021). Bağımsız denetimin gözetimi: ülkelerarası kamu gözetim kurumlarının yapısal karşılaştırması. *Muhasebe ve Denetime Bakış, 20*(62), 1-20. https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis/issue/59563/776694 adresinden alındı

Özveren, C., & Türel, A. (2021). Türkiye'de bağımsız denetim raporları: 2016-2020 yılları arası bir inceleme. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi, 14*(2), 429-441. doi:10.17218/hititsbd.1017050

Sayar, Z., & Ergüden, A. E. (2016). Son düzenleme ve gelişmeler kapsamında değişecek ve yenilenecek bağımsız denetçi raporları. *Muhasebe ve Denetime Bakış, 16*(48), 85-98. https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis/issue/63897/967242 adresinden alındı

Selimoğlu, S. K., & Göktepe, H. (2007). Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler. *Mali Çözüm Dergisi*(81), 17-44. https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM81.pdf adresinden alındı

Türel, A., & Türel, A. (2019). Bağımsız denetim ve kilit denetim konuları: bist şirketleri 2017-2018 analizi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 12*(68), 1268-1272. https://www.researchgate.net/publication/338230012_BAGIMSIZ_DENETIM_VE_KILIT_DENETIM_KONULARI_BIST_SIRKETLERI_2017-2018_ANALIZI adresinden alındı

Uzay, Ş., & Bayat, S. (2016). 6102 sayılı türk ticaret kanununun bağımsız denetim alanında getirdiği yenilikler ve tartışmalı konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1503-1513. https://dergipark.org.tr/tr/pub/sduiibfd/issue/53164/706365 adresinden alındı

Uzay, Ş., & Köylü, Ç. (2018). Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(52), 47-70. doi:10.18070/erciyesiibd.439076

Uzay, Ş., Tanç, A., & Erciyes, M. (2008). Türkiye'de muhasebe denetimi: geçmişten geleceğe. *12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi*, 1-18.