T.C.
YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA KİLİT DENETİM KONULARININ BİLDİRİLMESİ STANDARDI: BIST 100'DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELER/SEKTÖRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

LATİF KORKMAZ

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

YOZGAT - 2023

T.C.
YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA KİLİT DENETİM KONULARININ BİLDİRİLMESİ STANDARDI: BIST 100'DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELER/SEKTÖRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

LATİF KORKMAZ

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

YOZGAT – 2023

	YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ **LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ** **LİSANSÜSTÜ TEZ ONAY FORMU**

T.C.

YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı 80110119005 numaralı öğrencisi Latif KORKMAZ'ın hazırladığı **"Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi Standardı: Bist 100'de İşlem Gören İşletmeler/Sektörler Üzerine Bir Araştırma"** başlıklı tezi ile ilgili tez savunma sınavı, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri gereğince 26/01/2023 Perşembe günü saat 14:00'da yapılmış, tezin onayına oy birliği/oy çokluğu ile karar verilmiştir.

Başkan **:** ……

Jüri Üyesi **:** ……

(Danışman)

Jüri Üyesi **:**……

Jüri Üyesi **:** ……

Jüri Üyesi **:** ……

ONAY:

Bu tezin kabulü, Enstitü Yönetim Kurulu'nun ……../……../….. tarih ve …… sayılı Enstitü Yönetim Kurulu Kararı ile onaylanmıştır.

…...../……../.....

Müdür Ad-Soyad

İmza

TEZ BEYANI

Tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, tezin içerdiği yenilik ve sonuçların başka bir yerden alınmadığını, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan eder, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Latif KORKMAZ

26/01/2023

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA KİLİT DENETİM KONULARININ BİLDİRİLMESİ STANDARDI: BIST 100'DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELER/SEKTÖRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

LATİF KORKMAZ

YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

TEZ DANIŞMANI: PROF. DR. TANSEL HACIHASANOĞLU

Ekonomik faaliyetlerin karmaşıklaşması, teknolojik gelişmeler, dünya genelindeki ekonomik krizler ve muhasebe skandalları, bağımsız denetim sürecine olan güvenin sarsılması gibi durumlar bilgi kullanıcılarının bağımsız denetimden beklentilerini değiştirmiştir. Denetim raporlarının daha kaliteli, güvenilir, şeffaf, iletişim değeri yüksek ve objektif şekilde tüm taraflara sunulabilmesi ihtiyacı neticesinde düzenleyici kuruluşlar tarafından bağımsız denetim raporuna dair çalışmalar yapılmıştır. IAASB tarafından 2011 yılında ''Denetçi Raporu projesi'' başlatılmış ve uluslararası denetim standartları yenilenerek revize edilmiştir. Yapılan en önemli değişikliklerden birisi ''ISA 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" standardının yayımlanmış olmasıdır. Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bahse konu standardı ''BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi'' başlığı ile 09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı resmi gazetede yayımlamıştır. Borsaya kayıtlı işletmelerde 01.01.2017 ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen kriterleri karşılayarak bağımsız denetime tabi olan işletmelerin 01.01.2018 sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere aşamalı olarak yürürlüğe girmiştir.

Çalışmada BİST 100'de işlem gören firmaların 2019-2020-2021 yıllarına ait bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Çalışmada içerik analizi yöntemi uygulanmıştır. Bağımsız denetim raporlarında açıklanan kilit denetim konuları farklı yönleriyle, ayrıntılı bir şekilde analiz edilmiştir. İşletmeler ve sektörler bazında hangi kilit denetim konularına daha fazla yer verildiği ortaya çıkartılmış ve yıllara göre gelişim seyirleri izlenmiştir. Dokuz sektörün kilit denetim konuları kendi aralarında karşılaştırılarak kilit denetim konularının sektörel bazda değerlendirilmesi yapılmıştır.

2023, 142 SAYFA

ANAHTAR KELİMELER: Bağımsız Denetim Standardı, Kilit Denetim Konuları, Bağımsız Denetim Raporu, BDS 701, BİST 100

ABSTRACT

MASTER THESIS

STANDARD FOR REPORTING KEY AUDIT ISSUES IN INDEPENDENT AUDITOR'S REPORTS: A RESEARCH ON BIST 100 TRADED BUSINESSES/SECTORS

LATİF KORKMAZ

YOZGAT BOZOK UNIVERSITY
SCHOOL OF GRADUATES STUDIES

DEPARTMENT OF BUSINESS

SUPERVISOR: PROF. DR. TANSEL HACIHASANOĞLU

Situations such as the complexity of economic activities, technological developments, worldwide economic crises and accounting scandals, and the loss of confidence in the independent audit process have changed the expectations of information users from independent auditing. As a result of the need to present audit reporting to all parties in a better quality, reliable, transparent, high communication value and objective manner, studies on independent audit reporting have been carried out by regulatory institutions. The "Auditor Report project" was initiated by the IAASB in 2011 and international auditing standards were renewed and revised. One of the most important changes made is the publication of the “ISA 701 Notification of Key Audit Matters in the Independent Audit Report” standard. In our country, the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority published the aforementioned standard dated 09.03.2017 and numbered 30002 with the title of "BDS 701 Notification of Key Audit Issues in the Independent Audit Report"in the official gazette.

In accordance with the Turkish Commercial Code No. 6102 and 01.01.2017 for listed businesses, it has entered into force gradually, to be implemented in the accounting periods starting after 01.01.2018, for businesses that are subject to independent audit by meeting the criteria determined by the Cabinet Decision. In our study, the independent audit reports of the companies traded in the BIST 100 for the years 2019-2020-2021 were examined. In the study, content analysis method was applied. The key control issues indicated in independent audit reports have been analyzed in detail from different aspects. It was revealed which key audit issues were included more on the basis of businesses and sectors, and their progress over the years was followed. The lock control issues were evaluated on a sectoral basis by comparing the key audit issues of the nine sectors among themselves.

2023, 142 PAGES

KEYWORDS: Independent Auditing Standard (BDS), Key Audit Matters, Independent Audit Report, BDS 701, BİST 100

ÖNSÖZ

Yüksek Lisans Tez çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösterip beni aydınlatan, kendisini tanımaktan büyük onur duyduğum danışman hocam Prof. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU'na teşekkürü borç bilirim. Eğitim ve öğrenim hayatımda üzerimde emeği geçen tüm öğretmenlerim ve hocalarıma sonsuz şükranlarımı sunarım.

Bu günlere gelebilmemde en büyük paya sahip olan aileme ve her konuda yanımda olduğunu bildiğim eşim Öznur KORKMAZ'a teşekkür ederim.

İMZA

LATİF KORKMAZ

26/01/2023

İÇİNDEKİLER

LİSANSÜSTÜ TEZ ONAY FORMU ii
TEZ BEYANI iii
ÖZET iv
ABSTRACT v
ÖNSÖZ vi
İÇİNDEKİLER vii
TABLOLAR LİSTESİ x
ŞEKİLLER LİSTESİ xi
KISALTMALAR LİSTESİ xii
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI VE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

1.1 BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI VE KAPSAMI 3
1.2 BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ 5
1.3 BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE YARARLARI 7
1.3.1 Bağımsız Denetimin İşletmeye Olan Yararları 7
1.3.2 Bağımsız Denetimin İşletmeyle İlişkili Olan Taraflara Yararları 8
1.3.3 Bağımsız Denetimin Kamuya Olan Yararları 8
1.4 GENEL KABUL GÖRMÜŞ BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI 8
1.4.1 Bağımsız Denetim Standartları 9
1.4.1.1 Genel Standartlar 10
1.4.1.2 Çalışma Alanı Standartları 11
1.4.1.3 Raporlama Standartları 12
1.5 ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI 13
1.6 BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU 18

1.6.1 Bağımsız Denetim Raporunun Tanımı ve Önemi 18
1.6.2 Bağımsız Denetim Raporunun Görüş Türleri 19
1.6.2.1 Olumlu Görüş Bildirme 19
1.6.2.2 Olumlu Görüş Haricinde Bir Görüş Bildirmesi 19
1.6.2.3 Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Bildirme 20
1.6.2.4 Olumsuz Görüş Bildirme 20
1.6.2.5 Görüş Vermekten Kaçınma 20
1.6.3 Bağımsız Denetim Raporunun Bölümleri 21

İKİNCİ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDAKİ DEĞİŞİM VE KİLİT DENETİM KONULARI

2.1 YENİ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU PROJESİ 22
2.1.1 Bağımsız Denetim Raporlarında Yapılan Değişikliklerden Beklenen Yararlar 24
2.2 KİLİT DENETİM KONULARI 25
2.2.1 Kilit Denetim Konuları Kavramı ve Tanımı 25
2.2.2 Yürürlük Tarihi ve Uygulaması 26
2.2.3 Kilit Denetim Konularının Önemi ve Yararları 26
2.2.4 Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi 27
2.2.5 Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi 28
2.2.6 Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi 30
2.2.7 Kilit Denetim Konularının Bildirilmeyeceği Durumlar 30
2.2.8 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim 31

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
BIST 100'DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERİN/SEKTÖRLERİN 2019-2020-2021 YILLARI
KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ

3.1 ARAŞTIRMA KONUSU 33
3.2 ARAŞTIRMA AMACI 33
3.3 ARAŞTIRMA YÖNTEMİ 34
3.4 ARAŞTIRMA KAPSAMI 34

3.5 LİTERATÜR TARAMASI 34
3.6 LİTERATÜRE KATKI 37
3.7 BULGULAR 37
3.7.1 2019 Yılı Bağımsız Denetim Raporları İncelenen Bist100 Şirketlerinin Veri Listesi 37
3.7.2 2020 Yılı Bağımsız Denetim Raporları İncelenen Bist100 Şirketlerinin Veri Listesi 40
3.7.3 2021 Yılı Bağımsız Denetim Raporları İncelenen Bist100 Şirketlerinin Veri Listesi 43
3.7.4. Bağımsız Denetim Raporu İncelenen Bist 100 Şirketlerinin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Kilit Denetim Konuları ve Sektörel Dağılımları 47
3.7.5. Denetçi Raporlarını Düzenleyen Denetim Firmalarının Yıllara Göre Dağılımı 52
3.7.6. Denetçi Raporlarında Bildirilen Görüş Türlerinin Yıllara Göre Dağılımı 53
3.7.7. İmalat Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi 54
3.7.8. Mali Kuruluşlar Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi 56
3.7.9. Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi 57
3.7.10. Teknoloji Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi 59
3.7.11 Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi 60
3.7.12 Elektrik, Gaz ve Su Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi ... 61
3.7.13 Madencilik Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi 63
3.7.14 İnşaat ve Bayındırlık Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi . 64
3.7.15 Gayrimenkul Faaliyetleri Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi 65
4. SONUÇ 67
5. KAYNAKLAR 73
6. EKLER 77

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi 5
Tablo 1.2. Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri 20
Tablo 3.1. 2019 Yılı Bağımsız Denetim Raporları İncelenen Bist100 Şirketlerinin Veri Listesi 38
Tablo 3.2. 2020 Yılı Bağımsız Denetim Raporları İncelenen Bist100 Şirketlerinin Veri Listesi 41
Tablo 3.3. 2021 Yılı Bağımsız Denetim Raporları İncelenen Bist100 Şirketlerinin Veri Listesi 44
Tablo 3.4. Bist 100 İşletmeleri 2019-2020-2021 Yıllarındaki Finansal Denetim Tablolarında Belirtilen Kilit Denetim Konularının Sektörel Dağılımı 47
Tablo 3.5. Şirket Sayısı ve Görüş Türü Yüzdesi 53
Tablo 3.6. İmalat Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları-KDK Dağılımları 54
Tablo 3.7. Mali Kuruluşlar Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları – KDK Dağılımları 56
Tablo 3.8. Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları – KDK Dağılımları 57
Tablo 3.9. Teknoloji Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları -KDK Dağılımları 59
Tablo 3.10. Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları -KDK Dağılımları 60
Tablo 3.11. Elektrik, Gaz ve Su Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları -KDK Dağılımları 61
Tablo 3.12. Madencilik ve Taş Ocakçılığı Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları -KDK Dağılımları 63
Tablo 3.13. İnşaat ve Bayındırlık Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları -KDK Dağılımları 64
Tablo 3.14. Gayrimenkul Faaliyetleri Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları - KDK Dağılımları 65

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 10
Şekil 1.2. KGK Tarafından Yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları..... 15
Şekil 2.1. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesine ilişkin Karar Alma Çerçevesi……. 28
Şekil 3.1. Bağımsız Denetim Kuruluşları / Denetim Sayıları…… 52

KISALTMALAR LİSTESİ

AICPA : American Institute of Certified Public Accountants

BDS : Bağımsız Denetim Standardı

BIST : Borsa İstanbul

GKGDS : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

IAASB : International Auditing and Assurance Standarts Board

IFAC : International Federation of Accountants

ISA : Internatıonal Standard on Audıtıng

KAP : Kamu Aydınlatma Platformu

KDK : Kilit Denetim Konuları

KGK : Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

PCAOB : Public Company Accounting Oversight Board

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

TDK : Türk Dil Kurumu

TDS : Türkiye Denetim Standartları

TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMSK : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TTK : Türk Ticaret Kanunu

UDS : Uluslararası Denetim Standartları

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

YMM : Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Bağımsız denetimin en önemli amacı, denetim raporları aracılığıyla bilgilerin doğru, güvenilir ve eksiksiz şekilde bilgi kullanıcılarına sunulmasıdır. Bağımsız denetim raporu, denetimin sonucunda oluşturulan, denetim içeriklerinin sunulduğu ve denetim görüşünün açıklandığı rapordur. Denetim anlayışı öteden beri sürekli değişim ve gelişim içerisinde olsa da denetim raporlaması için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Uzunca yıllardır denetim raporlaması kalıplaşmış ve görüş odaklı ifadeler kullanılarak yapılmıştır. İletişim değeri düşük, çağın gereklerine cevap veremeyen, taraflara yeteri düzeyde bilgi sunmayan denetim raporlaması uygulaması tartışılır hale gelmiştir. Teknoloji ve ekonomilerdeki gelişmeler, şirketlerin uluslararası boyutta faaliyetlere başlaması, globalleşen dünya ile birlikte işletmelerde işlem sayıları artmış, işletme yapıları karmaşıklaşmış, rekabet ve çıkar çatışmaları artmıştır. Bu durum finansal bilgi elde etmeyi zorlaştırmıştır. ABD başta olmak üzere farklı ülkelerde ortaya çıkan finansal krizler ve muhasebe skandalları denetime ve finansal bilgilere olan güveni zedeleyerek bağımsız denetim süreçlerinin tekrar gözden geçirilmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Devletlerin de denetimleri sıklaştırması işletmeler üzerinde bir baskı unsuru olmuştur.

Denetim raporlarının bilgi kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap verecek bilgi içermemesi, raporda verilmek istenilen mesajların farklı şekillerde yorumlanabiliyor olması, denetim raporunun yeteri kadar şeffaf olmaması ve iletişim değerinin düşük kalması yatırımcıların yanlış kararlarla hareket etmesine, kaynakların hatalı tahsisine, skandalların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu durum bağımsız denetime olan güveni azaltmış ve bağımsız denetim raporlamasının güncellenmesini gerekli kılmıştır. Ayrıca küreselleşen dünyanın bir sonucu olarak bilgi kullanıcılarının nitelikli daha fazla bilgiye ihtiyaç duymaları bağımsız denetim standartlarının ve denetim raporlarının çağın ihtiyaçlarına cevap verecek nitelikte gözden geçirilmesini gerekli kılmıştır. Denetim raporlamasının daha kaliteli, güvenilir, şeffaf, iletişim değeri yüksek ve objektif şekilde tüm taraflara sunulabilmesi ihtiyacı neticesinde düzenleyici kuruluşlar tarafından bağımsız denetim raporlamasına dair çalışmalar yapılmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde bulunan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bağımsız denetim standartları yayımlanmıştır. Bu standartlar ihtiyaçlara göre zamanla güncellenerek yeni standartlarda eklenebilecektir. IAASB tarafından 2011 yılında ‘’Denetçi Raporu projesi’’ başlatılmış ve uluslararası denetim standartları yenilenerek revize edilmiştir. Yapılan en önemli değişikliklerden birisi ‘’ISA

701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" standardının yayımlanmış olmasıdır. Bağımsız denetim alanında Türkiye'de çalışmalar Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından gerçekleştirilmektedir. KGK bahse konu standardı ''BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi'' başlığı ile 09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı resmi gazetede yayımlamıştır. Borsaya kayıtlı işletmelerde 01.01.2017 ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen kriterleri karşılayarak bağımsız denetime tabi olan işletmelerin 01.01.2018 sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere aşamalı olarak yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışmanın amacı içerik analizi yöntemi kullanılarak bağımsız denetim firmalarının denetim raporlarında kalite ve şeffaflığı sağlayabilmek için hangi kilit denetim konularını ön plana çıkardıklarını belirlemektir. Çalışma; Bağımsız denetim, bağımsız denetim standartları, kilit denetim konuları ve Türkiye'de Bist 100'de işlem gören işletmelerin 2019-2020-2021 yılları bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının işletmeler-sektörler bazında analizini içermektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde, bağımsız denetim ve bağımsız denetim standartları ile bağımsız denetim raporu tüm yönleriyle ele alınmıştır. İkinci bölümde bağımsız denetim raporlarında yapılan değişiklikler ile güncellemeler ve kilit denetim konuları kavramı, önemi, yürürlük tarihi, belgelendirilmesi gibi kapsamlı bilgiler sunulmuştur. Üçüncü ve araştırma bölümünde ise Bist 100'de işlem gören şirketlerin Kamu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) yayımlanan 2019-2020-2021 yıllarına ait finansal raporları incelenerek raporlamalarda bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularına yönelik araştırma yapılmış ve kilit denetim konuları işletmeler-sektörler bazında incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM
DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI VE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

1.1 BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI VE KAPSAMI

Denetim sözcüğünün İngilizcedeki karşılığı, Latin kökenli ve ‘’duymak’’ anlamlı olan ‘’Audire’’ sözcüğüdür. Denetim, Türk Dil Kurumu’na göre bir işin gerçeğine uygun şekilde yapılıp yapılmadığının incelenmesi olarak tanımlanmaktadır. Denetim kontrol etmek demektir. Denetim bir süreçtir. Denetim çok daha geniş kapsama sahip faaliyetler bütünüdür. Denetim, bir ekonomik objenin (bağımsız işletme birimi) işleyişi ve pozisyonu ile ilgili ya da böyle bir durum ve işleyiş hakkındaki bilgileri içeren ve tespit edilen ölçütlere dayanarak, kalite konusunda bir sonuç çıkaran yetkin bir bağımsız kişi tarafından yürütülen olayların toplanmasını ve değerlendirilmesini içeren bir faaliyet türüdür. Bu nedenle denetim, bir işletmenin finansal tabloları hakkında bağımsız olarak görüş bildirilmesi anlamına gelir. Denetimin temel amacı, denetim konusunun finansal tablolarının güvenilirliğini ve doğruluğunu belirlemek ve müşterinin yasalara, iş hukuku ve vergi yasalarına uygunluğunu izlemektir (Ataman, 2001: 7).

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarının işletme dışından olan bağımsız bir denetim firması aracılığıyla bağımsız ve güvenilir bir şekilde denetiminin yapılmasıdır. Dolayısıyla bağımsız denetim, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından belirlenen bağımsız denetim firmaları veya bu yetkiyi kendinde bulunduran ve sahip olduğu mesleği hiçbir bir kurum ya da tüzel kişiye bağlı olmaksızın yürüten bir SMMM veya YMM tarafından gerçekleştirilir (Karadeniz, 2019: 175).

Bağımsızlık, muhasebe mesleğinin en önemli özelliklerinden biridir. Yatırımcılar, şirketin finansal durumuna ilişkin olarak yönetimden gelen bilgilere güvenmek zorundadır. Yöneticiler, şirketin karının ve büyümesinin devamlılığını korumakla yükümlüdürler. Dolayısıyla yöneticiler, şirketin her zaman iyi durumda görünmesini sağlayacak yatırımcıların dışında kendi hedeflerine ve ilgi alanlarına sahiptir. Yatırımcılar şirketin doğru pozisyonunu bilmekle ilgilenirler, böylece kuruma yatırım yapmaya devam edip etmeyeceklerine karar verebilirler. Bu nedenle, yatırımcıları yöneticilerin kendi çıkarlarından korumak için bir aracı kurum (denetçi) görevlendirilir.

Bağımsızlık, denetim sırasında hissedarlar ve diğer finansal tablo kullanıcılarının denetçilerinden en çok talep edilen özelliktir. Denetçiler bağımsız olarak hareket ederek, kamuoyunu denetlenmiş mali tabloların güvenilirliği konusunda doğrulayabilir ve güvence altına alabilir. Bu ilkenin sürdürülmemesi durumunda, denetçilerin finansal tablolara ilişkin görüşleri önemsiz olacaktır (Arcagök, 2006: 78). Bu nedenle, bağımsızlık, her denetçinin ve bir bütün olarak denetim mesleğinin uygulanabilirliğinin temel taşıdır. Aynı zamanda denetim mesleğinin en paha biçilmez varlığıdır (Melancon, 2002: 98).

Denetim mesleği, mesleği tanımlamak, savunmak ve tanıtmak amacıyla imajının bir parçası olarak bağımsızlık ilkesini desteklemektedir. Gerçektende bağımsızlık, denetim mesleğinin doruk noktası haline gelmiştir (Barlett,1993:77). Literatürde denetçi bağımsızlığının çeşitli tanımları vardır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (2012) bağımsızlığı iki boyuta ayırır: Akılda bağımsızlık ve görünüşte bağımsızlık. Akılda bağımsızlık; Profesyonel yargıyı tehlikeye atan etkilerden etkilenmeden bir sonucun ifade edilmesine izin veren, böylece bir bireyin bütünlük içinde hareket etmesine ve nesnelliği ve profesyonel şüpheciliği kullanmasına izin veren zihinsel durum olarak tanımlanır. Görünüşte bağımsızlık ise denetçinin, basiretli bir kişinin bilmesi halinde objektiflik, doğruluk ve dürüstlük ile profesyonel şüphecilikten ödün verdiği kanısına neden olacak her türlü olayın dışında bulunması hali olarak tanımlanır.

Barlett bağımsızlığı, denetleme görevini yerine getirirken, planlama aşamasından raporlama aşamasına kadar denetçilerin tarafsız olacağı bağımsız denetçinin bir özelliği olarak nitelendirmiştir. Bağımsız görünüşte bağımsızlığı, denetim sonucuna kazanılmış bir çıkarı olmayan bir görünüm oluşturan denetçilerin davranışları üzerindeki bir dizi kısıt olarak tanımlamaktadır (Barlett, 1993: 12). Mautz ve Sharaf denetçi bağımsızlığının bu iki boyutunu sırasıyla uygulayıcı-bağımsızlık ve meslek bağımsızlığı olarak ifade etmişlerdir (Mautz, 1980: 78).

Knapp bağımsızlığı "Denetçilerin yönetim baskısına direnme kabiliyeti" olarak tanımlamaktadır (Arcagök, 2006: 203). Bu arada, McKinley, Pany ve Reckners bağımsızlığı "Denetimi gerçekleştirirken doğruluk ve tarafsızlıkla hareket etme yeteneği" olarak tanımlamaktadır (Dinçer, 2003: 892). Bartlett bağımsızlığı "denetim çalışmaları ve finansal raporlama hakkında karar vermede tarafsız zihinsel bir tutum" olarak tanımlamaktadır (Barlett,1993: 55).

1.2 BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Bağımsız denetimin ilk olarak ne zaman, nerede ve nasıl yapıldığı ile ilgili kesin olarak bir bilgi bulunmamaktadır. Ancak bağımsız denetimin dünya üzerindeki ekonomik olaylarla doğrudan ilgili olduğu söylenebilir. Denetim yüzyıllar boyunca hayatın birçok aşamasında insanoğlunun başvurduğu ve hayatına yön veren bir kavramdır. Buradan hareketle bağımsız denetim faaliyetlerinin başlangıcı M.Ö. 3000'li yıllara dayandırılmaktadır. Denetçi kavramı ise ilk defa 1289 yılında kullanılmıştır. Bağımsız denetçiler ilk olarak 1581 yılında İtalya, Venedik'te örgütlenmişlerdir. 1900 yılında İngiltere'de sınırlı sorumlu olan işletmelere denetim zorunluluğu getirilmiştir. ABD'de ise 1896 yılında bağımsız denetim yasal dayanağa kavuşturulmuş ve 1930 yılında modern denetim anlayışı hayata geçirilmiştir (Selimoğlu vd, 2017: 1).

Bağımsız denetim tarihsel gelişim sürecinde; 1900'lü yıllara kadar ''Belge Denetimi Yaklaşımı'' , 1900-1930 döneminde ''Finansal Tablolar Denetimi Yaklaşımı'' , 1930 ve sonrası yıllarda ''Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı'' olarak isimlendirilmektedir. 2000'li yıllarda yaşanan ekonomik krizler ve şirket skandalları işletmelerin risklerinin değerlendirilmesi gerekliliğini doğurmuş ve ''Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı'' ortaya çıkmıştır.

Günümüzde ise; küreselleşen ve her geçen gün büyüyen ekonomilerle birlikte bilgi teknolojilerinin ve denetim alanındaki gelişmelerin neticesinde şirket faaliyetlerinin denetlenmesi ön plana çıkmış ve ''Yönetim Denetimi Yaklaşımı'' ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetimin dünyadaki tarihsel gelişimi Tablo 1.1'de özetlenmiştir.

Tablo 1.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi	%100'lük inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi devrimi ile 1900'lü yıllar arası	%100'lük inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortak ve işletmeye borç verenler
1900-1930'lu yıllar arası	%100'lük inceleme ve örneklemeye başvurma	Bilanço ve tabloların doğruluğunu onaylama	Ortaklar, İşletmeye borç verenler, Devlet
1930'dan bugüne	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında görüş oluşturma	Ortaklar, İşletmeye borç verenler, Devlet, Sendika, tüketiciler, farklı gruplar.

Kaynak: Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2014:14.

Türkiye'de bağımsız denetimle ilgili süreçlere bakıldığında belirli sektörlere veya işletmelere yönelik farklı düzenleyici otoritelerin etkin rol oynadığı görülmektedir. Süreç bankaların denetimi ile başlamış ve halka açık şirketler ile sigorta şirketlerinin bağımsız denetime tabi tutulması ile devam etmiştir. Daha sonra Enerji Piyasası ve Düzenleme Kurulu (EPDK) kapsamına giren şirketlere bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) yürürlüğe girmesiyle birlikte, bağımsız denetim yapılan şirket kapsamı genişletilmiştir. Daha sonraları KGK kurulmuş ve bağımsız denetim ve gözetim faaliyetleri tek çatı altında toplanmıştır (Fırat ve Şahin, 2017: 8).

Bağımsız denetim Türkiye'de 1990'lı yıllardan sonra önem kazanmıştır ve 1990'lı yıllardan günümüze kadar bağımsız denetimin gelişimi açısından önemli olacak düzenlemeler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 147-148).

- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılan denetimler (1987),
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989),
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) (1989),
- Tekdüzen Hesap Planı (1992),
- Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetimi - Hazine Müsteşarlığı (1994)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) (1999),
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) ve Enerji Piyasasında Bağımsız Denetim (2001),
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) (2002),
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında denetim (2011),
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2011)

Türkiye'de denetim noktasında büyük eksiklikler söz konusu olduğu ve bağımsız denetim konusunda gereken önemin gösterilmediği açıktır. Bağımsız denetim şirketlerinin sayısı da her geçen gün artmasına rağmen yeterli sayıda değildir. Türkiye'nin önde gelen ve ekonomiye en çok katkı sağlayan şirketlerinin yabancı bağımsız denetim firmaları tarafından denetleniyor olması bunun en önemli göstergesidir. Türkiye'de bağımsız denetimin öneminin ve gerekliliğinin anlaşılması ve güvenilir bağımsız denetim firmaların

kurulabilmesi ve gelişebilmesi için bağımsız denetimin faydalarını bilmek ve özümsemek gerekmektedir.

1.3 BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE YARARLARI

Ticari hayatta ve finansal dünyada bilgi kullanıcıları ve bilgiye ihtiyaç duyan taraflar karar verme aşamasında ve aldıkları kararları hayata geçirirlerken doğru, güvenilir ve şeffaf bilgiye ihtiyaç duyarlar. En doğru bilgiye en uygun zamanda ulaşabilmeye ihtiyaç duyan taraflar için bağımsız denetim çok önemlidir. Her geçen gün artan işletme sayıları, mevcut işletmelerin sürekli olarak gelişmesi ve büyümesi, yapılan işlemlerin sayılarının artması ve karmaşıklığın fazlalaşması, vergi denetimleri ve devlet teşviklerinin artması, şirketler arasında rekabetin her geçen gün çoğalması, işletme içinde ve işletme dışında bulunan çıkar gruplarının çatışmalarının şiddetlenmesi, teknolojik gelişmelere ve paket programlara rağmen insan unsurunun hala ön planda olması gibi etkenler bağımsız denetimin önemini gösteren ve arttıran başlıca faktörlerdir (Aktuğlu, 1996: 11-12). Bu bağlamda bağımsız denetimin önemi ve yararları; İşletmeye olan yararları, işletmeyle ilişkili olan taraflara yararları ve kamuya yararları olmak üzere 3 başlıkta değerlendirebilir.

1.3.1 Bağımsız Denetimin İşletmeye Olan Yararları

Bağımsız denetimin denetimi yapılan işletmeye yararları şu şekildedir (Güredin, 2000: 15):

a. İşletme sahip ve yöneticileri açısından bağımsız denetimi yapılmış mali tablolar daha güvenilirdir.

b. Bağımsız denetimi yapılan bir işletmede hile yapabilecek konumda bulunan çalışan ve yöneticilere karşı caydırıcı özelliktedir.

c. İşletme ile ilişkili tüm taraflarda pozitif etki yaratır ve değerli bir faaliyettir.

d. İşletmenin kredibilitesini arttırır, ekonomik yönden işletmeyi güçlü kılar.

e. İşletmenin muhasebe sistemini inceler, hata ve hileleri ortaya çıkarır, işletmenin mali durumunu en gerçekçi şekilde ortaya koyar.

f. İşletmenin öngörülebilirliğini sağlar, işletme bütçesinin hazırlanmasını kolaylaştırır, işletmenin kendini değerlendirmesini sağlar.

g. İşletmelerin varlığını sürdürebilmesini ve karlılığı arttırmayı sağlar.

h. İşletme yatırımcılarına ve devlete karşı güven sağlar.

1.3.2 Bağımsız Denetimin İşletmeyle İlişkili Olan Taraflara Yararları

Bağımsız denetimin işletmeyle ilişkili olan taraflara yararları şu şekildedir (Güredin, 2000: 16):

a. Kredi veren kuruluşlar için bir işletmenin bağımsız denetimin düzenli olarak yapılıyor olması çok önemlidir. Denetlenmiş mali tablolar kredi sağlama kararlarında önemlidir.

b. Yatırımcılar için karar verirken sağladığı güvence ile yol gösterici konumdadır.

c. İşletme alım satım durumları, işletme birleşmeleri gibi durumlarda tüm taraflara en gerçekçi bilgileri sunar.

d. İşletme ile ilişkili tüm taraflara işletmenin ekonomik durumu ve işletme faaliyetleri ile ilgi en güncel bilgi ve verileri sağlayarak hatalı kararlar alınmasını önler.

e. İşçi ve işveren arasında yapılacak olan ücret, sosyal haklar vb. gibi konularda yapılacak anlaşmalarda yol gösterir (Demirtaş, 2016: 774).

1.3.3 Bağımsız Denetimin Kamuya Olan Yararları

Bağımsız denetimin kamuya sağladığı yararlar şu şekildedir (Güredin, 2000: 16):

a. Bağımsız denetim, vergi beyannameleri ve finansal raporların doğruluğunu kanıtlar. Devletin işletmeden en doğru tutarda vergi tahsil etmesini sağlar.

b. Devletin ek maliyet harcamasını önler ve kamunun iş yükünü hafifletir.

c. İşletmelerin ihtilaflı konularda davalık olması durumlarında adli mercilere en gerçekçi bilgileri sunmasından dolayı yargının vereceği kararı kolaylaştır.

d. Yolsuzlukları, hileleri, kaçakçılığı ve yoksulluğu önler.

1.4 GENEL KABUL GÖRMÜŞ BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Uzmanlık gerektiren meslek gruplarında önceden belirlenen ve kabul edilen kurallar ve esaslar vardır. Bu kural ve esaslar standartları oluşturur. Standartlar, ortaya konulan işin başka taraflarca değerlendirildiği zaman yapılan işin kalite ve güvenilirliğini belirlemek için kullanılır. Bağımsız denetim mesleği de bir takım kural ve ilkeleri benimsemeyi gerektirmektedir. Denetçilerin denetim faaliyetlerini yerine getirme süreçlerinde uyması gereken genel kurallara denetim standartları denir. Denetim standartları, kanun ve ilgili meslek kuruluşları aracılığıyla düzenlenen ve ilgili meslek mensupları tarafından kabul edilen ilke ve esasların kullanımına ilişkin normlardır. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve Uluslararası Denetim

Standartlarını yayımlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bağımsız denetim standartlarının geliştirilmesi ve uygulanmasından sorumludurlar (Bahşı, 2019: 97).

1.4.1 Bağımsız Denetim Standartları

Denetim faaliyetleri yürütülürken meslek kuruluşları tarafından belirlenen ve denetçilerin ve denetim şirketlerinin uyması gereken ortak ilkelere genel kabul görmüş denetim standartları adı verilir. Bu standartlar; denetçilerin denetim esnasında uyacakları asgari kuralları içermektedir. Bu standartlar aynı zamanda denetçilerin sahip olması gereken mesleki yeterliliklerini, denetim sürecinde yapılacak çalışmaları ve denetim sonucunda hazırlanacak olan denetim raporunun genel hatlarını belirlemektedir (Dönmez ve Ersoy, 2006: 71).

Bağımsız denetim standartları 1947 yılında AICPA tarafından ‘’Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)’’ olarak yayımlanmış ve çok fazla ülke tarafından benimsenmiştir. 1972 yılında revize edilerek SAS (Statement on Auditing Standarts) ismiyle tekrar yayımlanmıştır. 1947 yılında hayata geçirilen bağımsız denetim standartları uygulaması çok küçük değişikliklerle günümüze kadar devam edebilmiştir.

Şekil 1.1’de anlaşılacağı üzere AICPA tarafından kabul edilen ve yayımlanan GKGDS, üç ana başlıktan oluşmaktadır ve toplamda on standarttan oluşmaktadır. (https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr/, 2021).

Şekil 1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

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

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

1.4.1.1 Genel Standartlar

Bağımsız denetim standartlarının, denetçilerin sahip olması gereken özellikleri ile ilgili kısmını genel standartlar oluşturmaktadır. Genel standartlar;

- Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı,
- Bağımsızlık Standardı,
- Mesleki Özen ve Titizlik Standardı olarak sıralanmaktadır (Akçay ve Bilen, 2018: 7)

Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı: Denetim yapan denetçinin; mesleki bilgi, muhasebe, hukuk, finans, denetim, vergi ve ülkesinde ilgili yasaları tam olarak bilmesi, uluslararası gelişmeleri takip etmesi gerekmektedir. Alanında uzmanlaşmış olması ve

mesleğinin yeterliliklerini sağlayacak düzeyde eğitim alması şarttır. Mesleki eğitimden sonra mesleki deneyimleri kazanmış olması da bağımsız bir denetimin olmazsa olmazıdır (Şengür, 2010: 57).

Bağımsızlık Standardı: Denetçinin denetim esnasının başından sonuna kadar hiçbir baskı ve etki altında kalmadan belirlenen ilke ve esaslar çerçevesinde denetim işini yapabilmesidir. Denetçinin bağımsızlığı doğrudan denetim raporunun güvenilirliğini etkilemektedir. Denetçiler bağımsızlıkları hakkında en ufak bir şüphe uyandırmayacak şekilde mesleki hayatlarını sürdürebilirler (Dede, 2015: 40).

Mesleki Özen ve Titizlik Standardı: Denetçilerin iyi bir eğitime ve deneyime sahip olmaları ve de bağımsız olmaları etkili bir denetim için yeterli olmamaktadır. Denetçi işini yaparken çok dikkatli ve özenli davranmalıdır. Denetçiler denetimin başından sonuna kadar titiz davranmalı, yeterli sayıda kanıt toplamalı ve denetim raporunu hazırlamalıdır (Koca, 2019: 19).

1.4.1.2 Çalışma Alanı Standartları

Denetim çalışmasının planlanması ve yürütülmesi ile ilgili standartlardır ve genel standartlara göre daha sınırlı ve spesifik bir kapsamı vardır. Çalışma alanı standartları denetim sürecinde kanıt toplama ve değerlendirme aşamasında denetçiye rehberlik edecek olan standartlardır. Çalışma alanı standartları;

- Planlama ve Gözetim Standardı,
- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı,
- Kanıt Toplama Standardı olarak sıralanmaktadır (İven, 2019: 32).

Planlama ve Gözetim Standardı: Denetim bir ekip işidir. Bu nedenle denetim başından sonuna kadar atılacak her adımın denetçi yardımcıları ile birlikte planlanması çok önemlidir. Böylelikle olası tüm riskler minimize edilebilir (Bizim, 2008: 32).

İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı: İç kontrol, GKGDS'de işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir şekilde tutulup tutulmadığını kontrol etmek ve işletme yönetimince belirlenen ilkelere uymak için formüle edilen yöntemler, alınan önlemler ve örgütlenmelerdir. İç kontrol sistemi etkin olan işletmelerde hata ve hile riski azdır ve bu durum denetim riskini de azaltmaktadır. İç kontrol sistemi etkin olan işletmelerin denetimleri kolaylaşmakta, denetçinin toplayacağı kanıt sayısı azalmakta ve dolayısıyla denetimin süreside kısalmaktadır. İç kontrol sistemini

incelemenin; sistemin etkililiğini araştırmak ve denetim sürecinin kapsamını ve ayrıntılarını belirlemek gibi iki amacı bulunmaktadır (Dönmez ve Ersoy, 2006: 56).

Kanıt Toplama Standardı: Bağımsız denetçinin denetimini yaptığı firmanın finansal tablolarıyla ilgili denetim görüşü oluşturabilmesi için güvenilir denetim kanıtı elde etmesi gerekir. Toplanılan kanıt sayısı, denetçinin takdirine bağı olarak değişebilir. Toplanılan kanıtların denetim görüşünü destekleyici nitelikte ve nicelikte olması önemlidir (Akçay ve Bilen, 2018: 237)

1.4.1.3 Raporlama Standartları

Denetçinin denetim raporu hazırlarken uyması gereken tüm standartlara raporlama standardı adı verilir. Raporlama standartları aşağıdaki gibi dört başlıkta incelenmektedir (Sakin Çapal, 2017: 48):

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı,
- Tutarlılık Standardı,
- Açıklayıcı Bilgiler,
- Görüş Bildirme Standardı.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı: İşletmenin mali ve finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenmiş olmasını gerekli kılan standarttır (Ağgül, 2020: 49).

Tutarlılık Standardı: İşletmelerin belirledikleri muhasebe politikalarının her dönemde aynen uygulanmasını gerektiren standarttır. Denetçiler tutarlılık standardı gereğince finansal tabloların önceki dönemlerle karşılaştırmalarını yapmak ve bu durumla ilgili yargılarını denetim raporlarında belirtmek zorundadırlar (Yılancı, vd., 2018: 28).

Açıklayıcı Bilgiler: İşletme mali tablolarının tüm tarafların anlayabileceği tarzda ve açıklıkta olması standardıdır. Finansal tablolar eksiksiz ve tarafsız şekilde yeteri kadar bilgi ve açıklama içermelidir (Güredin, 2000: 35).

Görüş Bildirme Standardı: Denetim yapan denetçinin denetim sonunda mali tabloların bütünü hakkında bir görüş bildirmesidir. Denetçi denetim sonucunda olumlu görüş bildirebilir, olumlu görüş bildiremeyeceği bir yanlışlık veya eksiklikle karşılaştığında bunu mutlaka açıklar ve şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirebilir veya görüş bildirmekten kaçınabilir (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005: 57).

1.5 ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

Dünya üzerinde sıklıkla kullanılan denetim standartları Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) ile Uluslararası Denetim Standartlarıdır (UDS). GKGDS ve UDS'ye göre yapılan denetim ve denetim sonucunda hazırlanan denetim raporu tüm dünyada geçerlidir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) denetim konusundaki en önemli kuruluştur. IFAC bünyesinde Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) kurulmuştur. IAASB güvenilir bir bağımsız denetim için denetim, kontrol, kalite ve diğer güvence hizmetleri başlıklarında uluslararası standartları yayımlayan bir kuruluştur (Yılancı, 2018: 9).

IFAC 1977 yılında Almanya'da 51 ülkeden 63 kurucu üyeyle çalışmalara başlamıştır. Kasım 2022 itibarıyla dünya çapında IFAC'ın 130'dan fazla ülkede üyesi ve ortağı bulunmaktadır. IFAC yaklaşık olarak 3 milyon profesyonel muhasebeciyi temsil eden uluslararası boyuttaki bir meslek örgütüdür. Uluslararası muhasebe standartlarının kaliteli şekilde geliştirilmesi ve tüm dünyada benimsenmesini amaçlayan çalışmalar yaparak, muhasebe mesleğinin küresel boyutta ilerlemesine yönelik çalışmalara destek vermektedir (https://www.ifac.org).

IFAC'ın muhasebecilik mesleğine yönelik saygınlığın arttırılması ve tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek gibi temel bir amacı vardır. Bu amacı gerçekleştirebilmek için denetimde kalite, güvence, eğitim ve etik standartlar ortaya koymak, üyeleri arasında iletişimi güçlendirmek ve birlik sağlamak ile paylaşımı kolaylaştırmak, uluslararası diğer kuruluşlarla işbirliğinde bulunmak ve tüm üyelerini dünyada temsil etmek gibi sorumlulukları bulunmaktadır (Durak 2013: 90).

IFAC uluslararası denetim uygulamalarında uygulama birliği sağlamayı hedeflemektedir. Bunu gerçekleştirebilmek için denetim hizmetlerine yönelik konularda bildiriler ve standartlar yayımlamaktadır. IFAC alt kuruluşu olan "Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) denetçilere kılavuz olacak nitelikte Uluslararası Denetim Standartları (UDS) yayımlanmaktadır (Güredin,2014: 52).

IAASB tarafından yayımlanan UDS'ler, IFAC'e üye olan ülkelerdeki daha önce benimsenmiş bağımsız denetim standartlarını ortadan kaldırmamaktadır. Ülkeler kendi yasal ve ekonomik durumlarına göre yayımlanan UDS'leri kendi standartlarına

uyarlayarak gelişim sağlamaktadırlar. Ülkeler kendi standartlarını yayımlarken UDS'lere bağlı kalmaktadırlar. (Güredin, 2014: 53).

Ticaret hacminin sınırlarının büyümesi ve yaşanan muhasebe krizleri dolayısıyla dünyada ortak bir denetim mekanizması geliştirilmesi zorunluluğu sonucunda IAASB'ce UDS'ler yayımlanarak ortak bir denetim dili ortaya konulmaya çalışılmıştır. Tüm ülkeler muhasebe ve denetim üzerinde kontrolleri sağlayabilmek için kendi yasal düzenlemeleri çerçevesinde gözetim kurumları kurmuşlardır. Türkiye'de de dünyadaki gelişmelerle paralel olarak bağımsız denetim ve muhasebe standartlarını belirleme görevi için çalışmalar yürütülmüştür. Son olarak 2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) 01.01.2013 tarihinden itibaren yayımlamaya başlamıştır. Böylelikle Türkiye'de muhasebe ve denetim standartlarını belirleyen yapılar tek çatı altında toplanmıştır (Ertaş, 2018: 44).

KGK'nın amacı; bilgi kullanıcıları ile paydaşların ve kamu menfaatinin korunabilmesi için objektif ve bağımsız şekilde denetim raporlamasının yapılabilmesi, şeffaf ve güvenilir finansal bilgiler sunulabilmesini sağlamaktır. KGK bu amacı gerçekleştirebilmek adına şirketlerin bağımsız denetim süreçlerini incelemektedir. Bağımsız denetim alanında çalışacak meslek mensuplarını ve denetim firmalarını yetkilendirmektedir. Denetim çalışmalarında uygulama birliğini sağlar. IFAC'ın yayımladığı UDS'ler ile uyumlu olacak şekilde TDS'leri yayımlar (https://kgk.gov.tr).

KGK tarafından yayımlanan Türkiye Bağımsız Denetim Standartları Şekil 1.2'de sunulmuştur(https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5167/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Standartlar%C4%B1).

Şekil 1.2. KGK Tarafından Yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları

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

Şekil 1.2. (Devam) KGK Tarafından Yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları

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

Şekil 1.2. (Devam) KGK Tarafından Yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları

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

Kaynak:(https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5167/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Standartlar%C4%B1).

1.6 BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

Bağımsız denetim raporu konusuna ilişkin olarak bu bölümde; bağımsız denetim raporunun tanımı, önemi, türleri, süreci ve bölümlerinin içeriklerine yer verilecektir.

1.6.1 Bağımsız Denetim Raporunun Tanımı ve Önemi

Bağımsız denetim raporunu, bağımsız denetim çalışması tamamlandığında ortaya çıkan, denetim sonuçlarının ve görüşünün açıklandığı rapor olarak tanımlayabiliriz. Bağımsız denetim raporu aracılığıyla işletme ile ilgili denetçinin tespit etmiş olduğu veriler kamuya açıklanır. Bu nedenle bağımsız denetim raporu ilgili tüm taraflar açısından büyük önem taşımaktadır. Öyleki işletmenin ilgili tarafları için bağımsız denetimin nasıl yapıldığından çok bağımsız denetim raporunun hangi bilgileri içerdiği önemlidir. Bağımsız denetim raporunun içeriği, denetim süreci boyunca elde edilen kanıtlarla ve bu kanıtların incelenmesi ve değerlendirilmesiyle oluşturulan denetim görüşüyle aynı minvalde olması gerekmektedir. Bağımsız denetimin en önemli amacı, denetimi yapılan işletme hakkında bilgi kullanıcılarını ve kamuyu aydınlatıcı bilgiler sunmaktır (Çelik, 2005: 89-90).

Bağımsız denetim raporu kısaca, gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmaları sonucunda bağımsız denetçinin görüşünü yansıtan yazılı dokümandır (Kavut vd, 2009: 176).

Bağımsız denetim yönetmeliğinin 10'uncu maddesine göre denetim raporu özet olarak şu şekilde ifade edilmiştir; hedef bilgi kullanıcılarının yararlanması amacıyla nezdinde denetim yapılan işletmenin finansal ve faaliyet sonuçlarının, ilgili mevzuat düzenlemelerine uygun ve makul güvence seviyesine sahip şekilde tanzim edilen, denetimi gerçekleştiren denetçinin görüşünü de yansıtan yazılı bir belgedir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2012: 10).

Raporlama, bağımsız denetim sürecinin son aşamasıdır. Bu aşamada denetçi tarafından, finansal tabloların raporlama standartlarındaki kurallara göre düzenlenip düzenlenmediğine müteallik makul bir görüş oluşturulur. Mezkûr görüşe varabilmek için denetçi, finansal tabloların sebebi hata veya hile olan mühim bir yanlışlığı bünyesinde barındırıp barındırmadığı konusunda görüşünü belirtir (BDS 700: 10-11).

1.6.2 Bağımsız Denetim Raporunun Görüş Türleri

Denetim faaliyetinin bilgi kullanıcıları ve kamu açısından en değerli görülen kısmı hiç kuşkusuz denetçi görüşüdür. Yapılan denetim sonucunda denetçi görüş olarak (BDS 705: prg. 2):

- Olumlu görüş,
- Sınırlı olumlu (şartlı) görüş,
- Olumsuz görüş
- Görüş vermekten kaçınma olmak üzere dört farklı şekilde sunabilir.

1.6.2.1 Olumlu Görüş Bildirme

Bu görüşte bulunan denetçi denetlediği işletme yönetiminin, finansal tablolarda önemli yanlışlık bulunmadığına dair beyanı ile aynı fikirdedir. BDS 700''e göre denetçi finansal tabloların tüm önemli taraflarıyla geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı kanaatine varırsa olumlu görüş verir (Aydın ve Çürük, 2017: 231).

- ✓ Çalışmanın her aşamasında standartlara uyulmuş,
- ✓ Yeterli kanıt toplanmış,
- ✓ İşletmenin finansal tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasalara uygun hazırlanmış,
- ✓ Finansal tabloları etkileyecek önemli belirsizliklerin bulunmadığı tespit edilmiş,
- ✓ Çalışma sırasında denetçiyi kısıtlayıcı bir müdahalede bulunulmamış ise denetçi bu şartların sağlanması halinde olumlu görüş bildirir.

1.6.2.2 Olumlu Görüş Haricinde Bir Görüş Bildirmesi

''Bağımsız Denetim Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi" başlıklı BDS 705 standardına göre bağımsız denetçi; temin edilen denetim kanıtlarına istinaden finansal tabloların önemli derecede yanlışlık ihtiva ettiği sonucuna varırsa veya mali tabloların ciddi yanlışlık ihtiva etmediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamazsa olumlu görüş dışında bir görüş bildirir. Olumlu görüş dışında üç farklı görüş türü bulunmaktadır. Bunlar; şartlı görüş (sınırlı olumlu görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınmadır (BDS 705: 6).

Denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesine ilişkin görüş türlerine özet olarak aşağıdaki tabloda yer verilmiştir (https://kgk.gov.tr)

Tablo 1.2. Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri

Görüş Nedeni	**Görüşün Finansal Tablolar Üzerindeki Muhtemel Etkilerine İlişkin Denetçinin Kanaati**	
	Önemli ama yaygın değil	**Önemli ve yaygın**
Finansal tablolar *önemli yanlışlık* içermektedir.	Sınırlı Olumlu Görüş	Olumsuz Görüş
Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir.	Sınırlı Olumlu Görüş	Görüş Vermekten Kaçınma

Kaynak: (https://kgk.gov.tr).

1.6.2.3 Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Bildirme

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eden denetçi, finansal tablolardaki yanlışlıkların önemli ancak yaygın olmadığına kanaat getirirse veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi sonucu tespit edilmemiş yanlışlıkların, finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli ancak yaygın olmayabileceğine kanaat getirmesi durumunda sınırlı olumlu görüş verir (BDS 705: 7).

1.6.2.4 Olumsuz Görüş Bildirme

Finansal tablolara ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eden denetçi, finansal tablolardaki yanlışlıkların tek başına veya toplu halde önemli ve yaygın etkisinin olduğuna kanaat getirirse olumsuz görüş bildirir (BDS 705: 8).

Olumsuz görüş verilmesine yol açacak bazı hususlar aşağıdaki gibidir (Kavut vd., 2009:192).

- ✓ Genel kabul görmüş raporlama standartlarında önemli sapmaların yaygın olması,
- ✓ Muhasebe politikalarında yapılan önemli yanlışlıklar,
- ✓ Dipnotlarda yanlış veya önemli ölçüde eksikliklerin olması dolayısıyla tam açıklama kavramına uyulmaması.

1.6.2.5 Görüş Vermekten Kaçınma

Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi ve tespit edilememiş yanlışlıkların finansal tablolara olası etkilerinin önemli ve yaygın olabileceğine kanaat getirmesi durumunda, denetçi görüş bildirmekten kaçınır (BDS 705: 9).

Denetçinin yeterli denetim kanıtı elde edemediği durumlar bazı hesap kalemleriyle sınırlı ve bu hususlar finansal tabloların geneline yaygın değilse denetçi şartlı görüş verebilir. Ancak bu durumlar finansal tabloların genelinde birçok hesap kaleminde yaygın ise denetçi görüş vermez. Örneğin; sadece ticari alacaklara ilişkin denetim kanıtı elde edilememiş olması durumunda şartlı görüş verilebilir. Mamafih stoklar, maddi duran varlıklar, değer düşüklükleri vb. hesaplara ilişkin de denetim kanıtı elde edilememiş ve bunların finansal tabloların genelinde yaygın olması durumunda, denetçi tarafından yapılan denetim TDS'ye uygun olarak gerçekleştirilemediği için denetçi görüş bildirmekten kaçınır (Kavut vd., 2009: 190).

1.6.3 Bağımsız Denetim Raporunun Bölümleri

Denetim raporu çeşitli bölümlerden oluşmaktadır. Bağımsız denetim raporunun bölümlerine ilişkin içermesi gereken temel (asgari) unsurlara aşağıda yer verilmiştir (BDS 700: 21-49 Paragrafları).

- ✓ Başlık
- ✓ Muhatap
- ✓ Denetçi görüşü
- ✓ Görüşün dayanağı
- ✓ İşletmenin sürekliliği
- ✓ Kilit denetim konuları
- ✓ Diğer bilgiler
- ✓ Yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumlulukları
- ✓ Denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumlulukları
- ✓ Diğer raporlama sorumlulukları
- ✓ Sorumlu denetçinin adı
- ✓ Denetçi imzası
- ✓ Denetçi adresi
- ✓ Denetçi rapor tarihi

İKİNCİ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDAKİ DEĞİŞİM VE KİLİT DENETİM KONULARI

2.1 YENİ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU PROJESİ

Denetim raporunda anlatılmak istenilenle bilgi kullanıcılarının anladıkları birbiriyle uyuşmaması bağımsız denetimin en önemli sorunlarından biridir. Denetim raporları bilgi kullanıcılarının anlayabileceği düzeyde değildir. Bu durum denetim raporlarının anlaşılamamasına ve yanlış anlaşılmasına neden olmaktadır. Bilgi kullanıcıları işletmeleri doğru şekilde değerlendirememekte ve karar verirken hatalar yaparak kendilerini zarara uğratmaktadırlar. Yanlış verilen kararlar dolayısıyla tüm taraflar için olumsuz süreçler birbirini izlemektedir. IAASB ve AICPA işbirliğinde 2006 yılında akademik çalışma başlatılarak bağımsız denetim süreçleri ve raporlamasıyla ilgili finansal tablo kullanıcıları arasında algı farklılıklarının var olup olmadığını ortaya koymak ve bilgi kullanıcılarından bağımsız denetim raporlamasına ilişkin görüş almak amaçlanmıştır. Yeni denetim raporu projesinin ilk adımı kabul edilen bu çalışma dünyadaki birçok farklı paydaş grubu ile yapılan görüşmeler neticesinde 2009'da sonuçlandırılmıştır. Alınan geri dönüşler sonucunda düzenlenen raporda mevcut denetim raporlaması uygulamasının devam ettirilmesi mümkün olmadığı ortaya konulmuştur. Ayrıca finansal tablolarda yer alan önemli konuların daha şeffaf sunulmasına yönelik bir beklenti olduğu tespit edilmiştir (Doğan, 2017: 2).

Çağın ihtiyaçlarına da cevap verebilmek adına IAASB ve PCAOB ''Denetçi Raporu Projesi'ne'' 2011 yılında başlamışlar ve 2015 yılında yapılan çalışmaları açıklamışlardır. Yapılan çalışmalar sonucunda ilgili tüm çıkar gruplarının görüşlerine göre iletişim gücü ve değeri daha yüksek, daha şeffaf ve daha anlaşılır bir raporlama formatı ortaya konulmuştur. Denetçi raporu projesi kapsamında bazı standartlar revize edilerek yenilenmiş, bazı standartlarda ilk defa hayata geçirilmiştir. Türkiye'de KGK, dünyadaki gelişmelerden hareketle bazı standartları revize etmiş, bazı standartları da eklemiştir. Yeni denetim raporu projesi ile getirilen en önemli yenilik kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda ayrı bir başlık olarak bildirilmesi ve açıklanması uygulamasıdır (Uzay ve Köylü, 2018: 48).

Yeni denetçi raporu projesi tamamlanmasıyla birlikte denetim standartlarında bazı düzenlemeler yapılmıştır ve bu düzenlemelerle yapılan en önemli değişiklikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Türel, 2016: 101):

- ✓ Kilit denetim konuları bağımsız denetim raporunda ayrı bir başlık olarak yer alacaktır.
- ✓ Bağımsız denetim raporunda ilk olarak denetim görüşü sunulacaktır ve bu durum dolayısıyla raporda yer alan bilgilerin sırası değişmiştir.
- ✓ Bağımsız denetim raporunda yer alan denetçinin ve yönetimin sorumluluğu ile ilgili açıklamalar başlığında, işletmenin sürekliliği konusu da içine alınacak şekilde kapsamı genişletilecektir.
- ✓ Bağımsız denetim raporunda etik ilkelere uygunluk açısından ve denetçinin bağımsızlığı ile ilgili açıklamalar bulunacaktır.
- ✓ Sorumlu baş denetçinin adı belirtilecektir.

IAASB tarafından yürütülen yeni bağımsız denetim raporu projesi neticesinde "ISA701-Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardı yeni bir başlık olarak rapora eklenmiştir. Revize edilen standartlar ise şöyledir (Karacan ve Uygun, 2018: 633-634):

- ✓ BDS 260 - Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim,
- ✓ BDS 570- İşletmenin Sürekliliği,
- ✓ BDS 700 - Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama,
- ✓ BDS 705 - Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi,
- ✓ BDS 706 - Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları,
- ✓ BDS720 - Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları.

Yeni denetçi raporu projesi ile denetim raporlarının hazırlanmasında getirilen önemli yeniliklerinden birisi denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi ve açıklanması olmuştur. IAASB, finansal tabloların bağımsız denetimlerine ihtiyaç duyan tüm tarafların denetim çalışması hakkında daha fazla bilgi alabilmelerini, objektifliği ve iletişim değeri yüksek bir rapor ortaya çıkarabilmeyi amaçlamıştır (Doğan, 2018: 68).

2.1.1 Bağımsız Denetim Raporlarında Yapılan Değişikliklerden Beklenen Yararlar

Yeni bağımsız denetim raporundan beklenen yararlar aşağıdaki başlıklarla açıklanmıştır (Şirin, 2015: 27):

Şeffaflık: Yeni denetim raporu ile finansal tablo kullanıcıları için denetim daha şeffaf bir hale gelecektir.

Güvenilirlik: Finansal tablo kullanıcılarının denetim raporunda öncelikli olarak baktıkları tek husus denetim görüşünün olumlu veya olumsuz şekilde bildirilmesi durumuydu. Yeni denetçi raporları ile birlikte denetim görüşünden farklı olarak işletmeye özgü bilgilerde yer alacağından tüm denetim raporları birbirinden farklı olacaktır. İşletmeye özgü denetim raporları bilgi kullanıcılarının denetim süreçlerini ve raporunu daha iyi anlamalarını ve rapora güvenmelerini sağlayacaktır.

Karşılaştırıla bilirlik: Yeni denetçi raporu ile birlikte aynı sektörde faaliyet gösteren firmaların denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının karşılaştırılması yapılacaktır. Bu durum sektörlere ait bir endüstri anlayışını ortaya çıkaracaktır.

İletişim: Yeni denetçi raporu ile birlikte denetimi yapılan işletme yöneticileri ile denetleyen bağımsız denetim firması arasında ki iletişim güçlenecektir.

Kalite: Denetimin daha kaliteli şekilde yapılacak ve denetim kalitesine yönelik kullanıcıların algısında artış meydana gelecektir.

Yeni denetim raporlarıyla birlikte, denetimin ve denetim sürecinin ilgili tüm taraflarca daha iyi kavranması, denetimin tarafları ve denetçi arasındaki iletişimin artması beklenmektedir. Ayrıca birçoğu tekdüze yazılan, sadece denetim görüşünden ibaret sayılan ve standartlaşmış rapor yapısının değişmesi beklenmektedir. Yapılan değişiklikler ışığında yatırımcılar ve denetimin tüm ilgili tarafları denetim raporlarında daha önce ulaşamadıkları bilgilere elde edeceklerdir. Kendilerine özgü yapıları dolayısıyla yatırımcılar şirketlerin denetim raporlarını aynı sektördeki diğer şirketlerin denetim raporlarıyla karşılaştırabilerek değerlendirme yapabileceklerdir. Yeni denetim raporlaması denetim komitelerine farklı bir sorumluluk getirmemektedir. Ayrıca denetim komitelerinin denetçi ile olan iletişimini güçlendirmektedir (Yanık ve Karataş, 2017: 6).

2.2 KİLİT DENETİM KONULARI

Bu bölümde BDS 701'de belirtilen kilit denetim konusu kavramı ve tanımı, dünyada ve Türkiye'de yürürlük tarihi, standardın kapsamı, KDK'ların nasıl tespit edileceği, denetim raporlarında nasıl gösterileceği, hangi durumlarda KDK'ların raporda bildirilemeyeceği gibi hususlar hakkında bilgi verilecektir.

2.2.1 Kilit Denetim Konuları Kavramı ve Tanımı

2000'li yılların başlarında arka arkaya gerçekleşen başta Enron vakası olmak üzere Parmalat, Worldcom, Xerox, Sunbeam olayları gibi küresel düzeyde yaşanan skandallar daha kaliteli ve etkin bir bağımsız denetim gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Hileli finansal raporlamaların yapıldığı anlaşılarak ortaya çıkan skandallar, raporlamalarda mevcut denetim faaliyetlerinin yetersiz olduğunu göstermiştir. Bu skandallardan sonra bilgi kullanıcıları daha şeffaf ve daha fazla bilgi içeren, iletişim değeri yüksek denetim raporları talep etmişlerdir (Varıcı ve Çağıran, 2019: 196).

Bilgi kullanıcılarının taleplerine cevap verebilmek adına yapılan çalışmalar sonucunda ortaya yeni denetim projesi ve revizyondan geçirilmiş UDS'ler IAASB tarafından 2016 yılı mali döneminden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuştur. Denetim raporlarının geliştirilmesi ve iletişim değerini yükseltmek için getirilen en önemli yenilik "UDS 701 Kilit Denetim Bulgularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardıdır. Bu yenilikle denetçilerin denetim faaliyetleri sırasında işletmeler ile ilgili en önemli gördükleri konuları ve bu konuların denetimi yapılırken izlenilen yolu bildirmesi amaçlanmıştır (Doğan, 2017: 9).

Kilit denetim konuları; cari dönem finansal tablolarının denetiminde denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği konular arasından, mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden ve denetçinin en fazla odaklandığı konulardır (Kocamış ve Yıldırım, 2019; İşseveroğlu, 2019).

KDK'lar, denetçilerin mesleki muhakemelerine göre denetimi yapılan işletme ile ilgili en önemli gördüğü konulardır. Ayrıca denetim faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin detay bilgi özelliğinde, bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek düzeyde önemlilik düzeyine sahip ve denetim sonucunda ulaşılan denetim görüşüne dayanak teşkil edecek nitelikte konulardır (Varıcı ve Çağıran, 2019: 196).

Kilit denetim konusu olarak bildirilecek ve açıklanabilecek durumlara; Yüksek düzeyde önemli yanlışlık riski taşıyan, niteliği veya niceliği itibarıyla yüksek riskli görülen

alanlar, belirsizlik içeren muhasebe tahminleri, denetçi yargıları, işletme politikaları veya tüm bu durumların denetim faaliyetine ilişkin etkileri, hasılatın kayıtlara alınma politikası, varlıklarda ve şerefiyede değer kaybı, sektöre özgü spesifik muhasebe uygulamaları, vergisel konular, önemli ilişkili taraf işlemleri ya da olağandışı işlemler, satın almalar, işletme birleşmeleri, denetçinin muhakemesine göre önemli olarak değerlendirilen tüm olaylar ve işlemler örnek olarak verilebilir (BDS 701, 2017: 9).

2.2.2 Yürürlük Tarihi ve Uygulaması

"Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi" başlıklı ISA 701 standardı, 15 Aralık 2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere IAASB tarafından Ocak 2015'te yayımlanmıştır. Türkiye'de ise BDS 701 standardı olarak; borsada işlem gören şirketler için 1 Ocak 2017, 6102 sayılı TTK kapsamında denetime tabi diğer şirketlere ilişkin de 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 9 Mart 2017'de yayımlanmıştır (Doğan, 2018: 68-69).

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardının son sürümü, 01.01.2020 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 31.12.2019 tarihli ve 30995 (4.M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (BDS 701: 3).

2.2.3 Kilit Denetim Konularının Önemi ve Yararları

Denetim raporlarında yeniliğe gidilerek BDS 701 KDK'ların denetim raporlarında belirtilmesinin amacı, denetim raporlarını tek tip olmaktan kurtarmak ve denetim raporlarına işletmelere özgü bir yapı kazandırmaktır. Yıllardır sadece denetim görüşünden ibaret olduğu varsayılan denetim raporlarının kilit denetim konularıyla birlikte çok daha fazla bilgiler sunduğunun anlaşılacağı düşünülmektedir (İşseveroğlu, 2019: 54).

Bağımsız denetim raporlarında KDK'ların açıklanacak olması denetim raporunun şeffaflığını arttıracak, denetim tarafları arasında iletişimi güçlendirecektir. Denetçinin mesleki tecrübesi ve muhakemesine göre belirlenecek olan kilit denetim konuları denetim sırasında yoğunlaşılan ve önemli görülen, ön plana çıkarılan konuların iyi algılanmasını sağlayacaktır.

Denetimde şeffaflığın artmasıyla ve denetim raporunun iletişim değerinin güçlenmesi ile birlikte denetim firmalarının da görünürlükleri artacaktır. Bu durumda denetim firmalarının da sürekliliklerini sağlayabilmeleri için kalitelerini arttırmalarını gerektirecektir.

IAASB'ye göre kilit denetim konularının faydalarını aşağıdaki gibi açıklayabiliriz (Biçer ve Erol, 2017: 75):

• Denetimin şeffaflığını arttırarak denetim raporlarının tüm taraflarca daha iyi anlaşılmasını sağlamaktır.

• Bağımsız denetim raporlarına kilit denetim konularının eklenmesi bilgi kullanıcıları ve işletme yönetimi arasında iletişim kurulmasını sağlar.

• Kilit denetim konularının bildirilmesi ile birlikte denetim firmalarının ve bağımsız denetçilerin denetim komiteleriyle olan paylaşımlarını arttırır.

• Denetçi kilit denetim konularını belirlemeye çalışırken mesleki şüphecilik ile hareket edecektir, bu durum denetimde kaliteyi arttıracaktır.

2.2.4 Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Kilit denetim konuları; BDS 701'e göre denetçinin tecrübesinde hareketle mesleki muhakemesine göre denetimi yapılan cari döneme ait finansal tablolarda en çok önem arz eden ve üst yönetime bildirilmesi düşünülen konular arasından seçilir. Bu duruma göre kilit denetim konusunu belirlemek tamamen denetçinin mesleki muhakemesine bırakılmıştır. Denetçi en çok önem arz eden konuyu KDK olarak belirler ancak işletmenin üst yönetiminde olanlarla iletişim kurarak belirlenecek KDK konusunda tartışma yapabilir (Kurt, 2019: 45).

KDK'nın belirlenmesinde denetçi karar alma sürecindeki ilk aşama, bağımsız denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara sunulan konuları tespit etmesidir. Bağımsız denetçinin bahse konu tespitleri yaparken göz önünde bulundurması gereken unsurlar şunlardır (BDS 701: A9):

✓ BDS 315 gereğince mühim derecede yanlışlık rizikosunu bünyesinde barındıran alanlar.

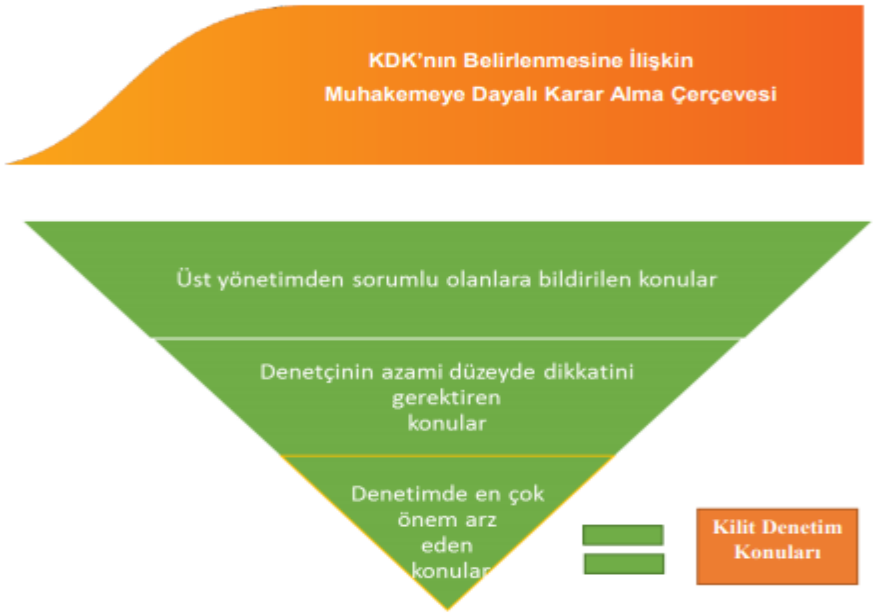
✓ Üst seviyede bir tahmin müphemliğine sahip muhasebe tahminleri de dâhil olmak üzere yönetimin değerlendirmelerini de içeren mühim denetçi yargıları.

✓ Hesap dönemi içerisinde meydana gelen mühim olay veya işlemlerin denetim üzerindeki tesirleri.

Denetçi tarafından şirket yönetimine sunulan ve üzerinde en çok yoğunlaşılması gereken konuların tespit edilmesinden sonra, içinde bulunulan hesap dönemi finansal tabloların denetiminde en fazla öneme sahip konular seçilecek ve mezkûr konular ilgili

dönemin KDK'larını oluşturacaktır. Kilit denetim konularının belirlenmesine ilişkin süreç aşağıda Şekil 2.1'de özet olarak gösterilmiştir.

Şekil 2.1. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesine ilişkin Karar Alma Çerçevesi



Kaynak: KDK, 2016, http://www.idealbd.com.tr

Bağımsız denetçi kilit denetim konularının işletmeye özgü olmasına dikkat etmeli ve bildirdiği konuların denetçinin kendi görüşünü yansıtma şeklinde algı oluşturmamasına dikkat etmelidir yani objektif olabilmelidir (Sayar ve Ergüden, 2016: 95).

2.2.5 Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi

Denetçi, BDS 701'e göre kilit denetim konularını denetim raporunun ayrı bir bölümünde ''Kilit Denetim Konuları'' başlığı ile açıklamak zorundadır. Bu başlığın altında giriş cümlesinde şu ifadelere yer verilmelidir.

- ✓ Kilit denetim konularının finansal tabloların denetimi sürecinde denetçinin üzerinde durmasını gerektiren en çok önem arz eden konular olduğu,
- ✓ Denetçin bu konulara ilişkin ayrı bir görüş vermediği.

KDK'ların denetim raporunda ayrı bir başlıkta ve denetçi görüşüne yakın bir şekilde açıklanması, denetim raporunda KDK bilgilerinin ön plana çıkartılmasını ve bilgi kullanıcılarının dikkatinin kilit denetim konularına yönelmesini sağlar (BDS 701: A31).

Birden çok KDK'ya yer verileceği durumlarda konuların nasıl sıralanacağı ile ilgili standartta herhangi bir şart bulunmamakta ve bu durum tamamen denetçinin mesleki

muhakemesine bırakılmıştır. Dolayısıyla denetçi sıralamayı yapacaktır. Finansal tablodaki açıklama sırasına göre veya denetçi için önemlilik seviyesine göre sıralama yapılabilir (Kurt, 2019: 59-60).

Finansal tabloların mukayese edilerek raporlanması durumunda, bildirilen KDK'nın sadece içinde bulunulan hesap dönemi finansal tabloların denetimine ilişkin olduğu KDK bölümünün giriş cümlesinde açıklanır (BDS 701: A33).

BDS 701'de, bağımsız denetim raporlarında bildirilmesi gereken kilit denetim konu sayısına ve konusuna ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak, IAASB tarafından 2015 ve 2016 yıllarında yayımlanan dokümanlarda aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir (Deloitte, 2018: 9).

- ✓ Bağımsız denetim raporunda yer verilecek olan KDK sayısı; işletmenin karmaşıklığından, faaliyet gösterilen sektörün niteliğinden ve gerçekleştirilen denetimin şartlarından etkilenebilir. Bununla birlikte, borsada işlem gören şirketlerin bağımsız denetiminde en az bir adet KDK bildirilmesi beklenmektedir.
- ✓ Bağımsız denetim standartlarında, KDK olarak nelerin bildirilmesi gerektiğine ya da sayılarına ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır. Öte taraftan uluslararası alanda bugüne kadarki uygulamada, ortalama iki ile altı arasında KDK bildirildiği görülmektedir.

Kilit denetim konusu olarak belirlenen konuların, denetimde en fazla önem arz eden konu olarak neden seçildiği ve seçilen konunun nasıl değerlendirildiği ile ilgili açıklamanın denetim raporunda mutlaka bulunması gereklidir. Kilit denetim konusuna ait açıklama finansal tablo içerisinde yapılan açıklamalarla aynı olmamalı ve birbirini tekrar eder nitelikte olmamalıdır. Kilit denetim konusu açıklanırken finansal tabloya atıfta bulunulabilir ve bu durum finansal tabloların hazırlanması aşamasında yöneticilerin konuyu nasıl ele aldıklarını hedef kullanıcılara daha iyi anlamaları noktasında yardımcı olabilir (BDS 701: A40).

Bilgi kullanıcıları için denetim raporunda bildirilen KDK'ların işletmeye özgü olması çok önemlidir. Bu şekilde belirlenmiş KDK'ların açıklamasında kullanılacak cümleler titizlikle seçilmelidir. Denetimi yapılan işletmeye özgü bilgilere yer verilmeli ve standartlaşmış ve genel ifadelerden uzak durulmalıdır. Aksi durumda bilgi kullanıcıların doğru ve işletmeye özgü bilgilere ulaşmaları zor olur (Tezcan, 2019: 70).

Değişen ve sürekli olarak geliştirilmesi gereken koşullara uyarlanarak güncellenen denetim standartlarının, genel çerçeveyi değiştirmeden yapılan en önemli değişikliğinin

kilit denetim konularının denetçi raporunda açıklanmasıdır. Bu durum ihtiyaca uygun daha açıklayıcı bilgilerin sunulması, şeffaflığın artması ve denetim raporunun iletişim gücünün geliştirilmesi konusunda önemli bir adım olduğu söylenebilir.

KDK'ların denetim raporunda açıklanması iki aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada kilit denetim konusu belirlenmesi gerekir. KDK belirlendikten sonra ikinci aşamada ''Kilit denetim konuları'' bölümü altında denetim raporunun farklı bir alanında KDK'lar yazılır. Her bir kilit denetim konusu açıklanır ve açıklamada raporda neden yer verildiği, konunun dikkat edilmesi gereken yerleri, konunun nasıl ele alındığı vs. hususlar denetimi yapılan finansal tablonun dipnotlarına referans verilerek açıklanır (Sarıkaya, 2020: 28).

2.2.6 Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi

Kilit denetim konularının belgelendirilmesi ile ilgili hükümler BDS 230 ve BDS 701 standartlarında ifade edilmektedir. BDS 230, üst yönetimden sorumlu olanlarla önemli konularda yapılan görüşmelerin içeriğinin ve kiminle ne zaman görüşme yapıldığı da içinde olmak üzere belgelendirilmesini gerekli kılar (Doğan, 2018, s. 75). Ayrıca, denetçilerin mesleki yargıya dayalı kararlarını da belgelemeleri gerekmektedir. Dolayısıyla denetçinin belgelendirme yaptığı çalışma kâğıdında aşağıda belirtilen durumları açıklaması gereklidir (BDS 701: prg.18):

- ✓ Denetçinin konunun kilit denetim konusu olup olmadığına ilişkin kararının gerekçesi ve denetçinin çok dikkatli olmasını gerektiren hususlar,
- ✓ Denetçi raporunda bildirilmesi gereken kilit denetim konusu bulunmaması durumunda denetçi kararının gerekçesi,
- ✓ Denetçinin, kilit denetim konuları olarak tespit edilen hususları denetçi raporunda bildirmeme kararının gerekçesi.

BDS 701' göre, denetçinin üst yönetime bildirdiği diğer konuların neden azami düzeyde dikkatini çekmediğine ilişkin belgelendirme yapması zorunlu değildir (BDS 701: prg. 64).

2.2.7 Kilit Denetim Konularının Bildirilmeyeceği Durumlar

Aşağıda belirtilen durumlarda, denetim raporunda kilit denetim konuları açıklanmaz (BDS 701, 2017: A52-54):

- ✓ Konunun kamuya açıklanmasının mevzuat tarafından engellenmesi durumunda denetçi söz konusu durumu kilit denetim konularında ortaya koymaktan kaçınır. Örneğin;

ilgili ve yetkili mercilerce gizlilik kararı getirilen bir soruşturmayı etkileyebilecek, yönlendirebilecek veya ifşa edecek herhangi bir bildirim mevzuat tarafından özellikle yasaklanmış olabilir.

✓ Konunun kamuya duyurulmasını, kamu yararı ve zararı açısından değerlendiren denetçi, bildirimin doğuracağı olumsuz sonuçların etkisinin bildirimin oluşturacağı olumlu sonuçların etkisinden fazla olacağı, bir başka ifade ile bildirimin yarardan çok zarar vereceği yönünde makul beklenti durumunda denetçi bu hususları raporunda bildirmeyebilir.

Yukarıda ifade edilen, ilgili konuyu kamuya açıklamanın kamuya sağlayacağı kar/zarar analizi, denetçinin değerlendirmesine bırakılmış olmakla birlikte, denetçi çalışma kâğıtlarında duruma yönelik veriler ortaya koymalıdır. Konunun bildirilmesine ilişkin engelleyici ya da kısıtlayıcı yasal düzenlemelerin değiştirilmesi ya da konunun işletmenin üst yönetimi tarafından kamuya ifşa edilmesi durumlarında denetçi kamu yararı ve zararı değerlendirmesini de yaparak bu hususları KDK olarak raporunda ifade edebilir.

2.2.8 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Üst yönetim işletmelerin büyük çoğunluğunda; yönetim ve gözetim kurulları, işletme sahipleri, şirket ortakları ve diğer yapılardan oluşmaktadır. Ancak küçük ölçekli işletmelerde üst yönetimin sorumluluğu tek bir kişinin iki dudağının arasında olabilmektedir. İşletmenin üst yönetiminden sorumlu olanlar şirketin varlığını sürdürebilmesinden ve maksimum kar ile hesap verilebilirliğinden de sorumludurlar. Üst yönetimler işletmelerin birçok şeyinden sorumlu oldukları gibi işletmenin finansal raporlarının incelenmesi ve kontrol edilmesinden de sorumludurlar. Finansal tablo denetimi yapan denetçiler; kilit denetim konusu olarak saptadıkları konuları ya da denetim raporunda kilit denetim konusunun olmadığı yargısını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir (BDS 701: prg. 17).

Üst yönetim ile iletişime geçmek için belirlenecek zamanlama, denetim koşullarına göre ayarlanması gerektiği için değişiklik gösterecektir. Denetçi denetimin başından sonuna kadar kilit denetim konularıyla ilgili tespitlerini üst yönetim ile ara ara paylaşıp değerlendirme yapabilir. Böylelikle kilit denetim konularıyla ilgili güçlü bir iletişim sağlanmış olduğu için denetimi yapılan finansal tablonun raporlama aşamasında çıkabilecek problemler önlenmiş olacaktır (BDS 701: prg. A60).

Üst yönetim ile kurulacak iletişim sayesinde yönetimin kilit denetim konularıyla ilgili detaylı bilgiye sahip olmalarını ve konularla ilgili ek bilgilere ulaşmalarını sağlayacaktır. Yönetimi de denetim sürecine katacak ve kilit denetim konularının neden seçildiği, önemleri ve denetim raporunda nasıl açıklanacakları konusunda üst yönetimin bilgi sahibi olmalarını sağlar (BDS 701: prg. A61).

Bazı durumlarda denetçi belirlemiş olduğu kilit denetim konusuna denetim raporunda yer vermemiş olabilir. Böyle durumlarda bile denetçi, üst yönetimle iletişim halinde olmaya devam eder. Bu sayede denetçi ve üst yönetim kilit denetim konuları ile ilgili tartışmalarını sürdürebilir. İşletme yönetimi, tespiti yapılan ancak denetim raporunda yer almayacak kilit denetim konusu hakkında bilgilenmiş olur (BDS 701: prg. A62).

Denetim sonucunda denetçi raporda hiçbir kilit denetim konusunu belirtmeyeceğine karar vermiş olabilir. Çok istisnai bu durumda bile denetçi üst yönetimle iletişimini sürdürür ve kilit denetim konusu olarak denetim raporunda herhangi bir konu belirtilmeyeceğiyle ilgili bilgi verir. Bu sayede kilit denetim konuları ile ilgili tartışma ortamı sağlanır ve denetçi denetim sürecini yeniden değerlendirerek kilit denetim konusu belirtmeye karar verebilir (BDS 701: prg. A63).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
BIST 100'DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERİN/SEKTÖRLERİN 2019-2020-2021 YILLARI KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ

3.1 ARAŞTIRMA KONUSU

Türkiye'de 01.01.2017 tarihinde yürürlüğe giren BDS 701 Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporlarında bildirilmesi standardı kapsamında BİST 100'de işlem gören şirketlerin, Kamuyu Aydınlatma Platformunda (KAP) yayımlanan 2019-2020-2021 yılları bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının incelenmesi bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. BİST 100'de yer alan işletmelerin bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları, kilit denetim konu sayıları, kilit denetim konularının işletmeler bazında ve sektörel dağılımları, bağımsız denetim kuruluşlarının işletmeleri denetleme yüzdeleri, denetim firmalarının açıkladıkları denetim görüşleri, denetim görüşlerinin işletmeler bazında değerlendirmesi ve kilit denetim konularının işletmeler ve sektörler bazında detaylı analizlerinin yapılması bu araştırmanın konularıdır.

Araştırmada, BIST 100 işletmelerinin 2019, 2020, 2021 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının sistematik veriler sunularak karşılaştırılması yapılmıştır. BIST 100'de yer alan sektörlerin yıllar itibarıyla kilit denetim konularının değişim seyri incelenmiştir. İncelenen yıllar kapsamında en çok bildirilen kilit denetim konularının neler olduğu ve bu sektörlerde bildirilen kilit denetim konularının benzerlik gösterip göstermediğinin tespiti açısından önemlidir.

Çalışma, literatürde BİST 100 endeksinde işlem gören firmaların üç yılını kapsar nitelikte verilerin incelendiği benzer bir çalışma yapılmamış olması açısından önemlidir. Araştırma sonuçlarının ilgili bilgi kullanıcılarına ve akademik hayata yararlı olacağı düşünülmektedir.

3.2 ARAŞTIRMA AMACI

Bu araştırmanın amacı, 2019-2020-2021 yıllarında BIST 100'de işlem gören işletmelerin bağımsız denetim raporlarının kalitesini, şeffaflığını, objektifliğini ve iletişim değerinin yükseltilmesini sağlamak için denetçilerin hangi kilit denetim konularını tespit ederek bildirdiklerine ve açıkladıklarına yönelik içerik analizi yapmaktır. Çalışmada, işletmeler ve sektörler bazında kilit denetim konularının farklılıkları ortaya konulmaktadır. Bist 100'de işlem gören firmaların denetimlerini gerçekleştiren denetim şirketleri ve

denetçi görüşleri yıllar itibarıyla incelenmiştir. Denetim raporlarında en çok yer verilen kilit denetim konularının neler olduğu ve hangi sektörde en çok bildirilen kilit denetim konularının neler olduğunun tespiti açısından değerlendirilmesi yapılmıştır.

Kilit denetim konularına yönelik farklı bir bakış açısı geliştirilerek karşılaştırılabilir veriler ortaya koyabilmek bağlamında, 2019-2020-2021 yılı verileri çalışmaya konu edilmiştir.

3.3 ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Araştırmaya BİST 100'de faaliyet gösteren işletmelerin 2019-2020-2021 yılı verileri konu edilmiştir. Kilit denetim konularına ait veriler Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun web sitesinde yayımlanan işletmelere ait bağımsız denetim raporları tek tek incelenerek alınmıştır. Ayrıca araştırmaya konu olan şirketlerin kurumsal internet sitelerinden de yararlanılmıştır. Office programları kullanılarak analiz edilen veriler, tablolaştırılarak ve şekiller kullanılarak yorumlanmaya açık hale getirilmiştir.

Kaynak olarak üniversite kütüphanesi, kitaplar, makaleler ve çevrimiçi internet kaynaklarından yararlanılmıştır. Kaynağı belirsiz dokümanların ve/veya alanında uzman olmayan kişilerin kaynakça olarak eklenmemesine azami özen gösterilmiştir.

3.4 ARAŞTIRMA KAPSAMI

Araştırmada BIST 100'de işlem gören firmaların 2019, 2020 ve 2021 yılları hesap dönemlerine ilişkin bağımsız denetim raporlarının farklı yönlerden analiz edilmesi ve raporlarda hangi kilit denetim konularına yer verildiği inceleme kapsamındadır. BIST 100'de bulunan firmalar inceleme yapılan yıllar itibarıyla 9 farklı sektörde faaliyet göstermektedirler. Araştırmada, işletmelerin bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konusu sayısının sektörler açısından dağılımı, denetimi gerçekleştiren bağımsız denetim firmalarının sayı ve dağılımı, denetim raporunda bildirilen görüş türü ve diğer başka dağılımlara bakılarak analizler yapılması amaçlanmıştır. Bu araştırmada, Bist 100 işletmeleri içerisinde kapsam dışına alınacak herhangi bir şirket bulunmamaktadır.

3.5 LİTERATÜR TARAMASI

Kilit denetim konuları ile ilgili literatüre bakıldığında araştırma kapsamında ön plana çıkan çalışmalar şunlardır.

Karacan ve Uygun (2018) çalışmalarında, Bist'te işlem gören 62 işletmenin 2017 yılına ait bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını incelemişlerdir. Toplamda 134 adet kilit denetim konusunun bildirilerek açıklandığını ve en çok bildirilen kilit denetim konularının maddi duran varlıklar, hasılat, ticari alacaklar ve stoklar olduğunu tespit etmişlerdir.

Kavut ve Güngör (2018) çalışmalarında, Bist 100 endeksinde işlem gören 96 firmanın 2017 yılına ait denetim raporlarını içerik analizi yöntemiyle incelemişlerdir. Toplamda bağımsız denetim raporlarında 211 adet kilit denetim konusunun bildirildiğini, sektörel farklılıklara rağmen bildirilen kilit denetim konularının benzer olduğunu, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının hasılat, şerefiyeler, ticari ve finansal alacaklar ile stoklar olduğu tespitleri arasındadır.

Uzay ve Köylü (2018) çalışmalarında 2017 yılında Borsa İstanbul'da işlem gören imalat sektöründeki 181 firmanın bağımsız denetim raporlarında bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularına yönelik incelemeler yapmıştır. Bu incelemeler neticesinde 354 adet kilit denetim konusunun bildirildiği ve en sık bildirilen kilit denetim konularının sırasıyla hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve stoklar olduğu tespit edilmiştir.

Gökgöz (2018) çalışmasında, 2017 yılında Borsa İstanbul'da işlem gören 140 şirketin bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını incelemiştir ve en çok bildirilen kilit denetim konularının hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu ortaya konulmuştur.

Çağıran ve Varıcı (2019) yapmış olduğu çalışmalarında Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren 171 imalat sektörü şirketin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarını incelemiştir. Denetçi görüşüne göre kilit denetim konularının sayısında farklılığın olmadığı buna karşın denetim firmaları ile kilit denetim konuları sayısı arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir.

İşseveroğlu (2019) çalışmasında Borsa İstanbul'da işlem gören sigorta şirketlerinin 2017 ve 2018 yılı bağımsız denetim raporları ve bu raporlarda bildirilen kilit denetim konularını incelemiştir. Bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının önemine ve açıklamalarına yönelik içerik analizi yapmıştır.

Türel (2019) araştırmalarında, Borsa İstanbul'da işlem gören işletmelerin 2017 ve 2018 yıllarına ait bağımsız denetim raporları ve bu raporlarda bildirilen kilit denetim konularını incelemiştir. Elde edilen sonuçlara göre bağımsız denetim raporunda en çok

önem arz eden konuların ‘’Finansal araçlar, hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar ve varlıklarda değer düşüklüğü’’ olduğu ortaya çıkarılmıştır. Bununla birlikte denetimleri yapan firmalarda karşılaştırılmış ve bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konu sayısı bakımından ‘’Dört Büyük Denetim Şirketi’’ ile ‘’Diğer’’ denetim şirketleri arasında önemli bir fark olmadığı tespit edilmiştir.

Aktaş ve Acar (2020) çalışmalarında, Borsa İstanbul’da işlem gören işletmelerin 2017 ve 2018 yılına ait bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını içerik analizi yöntemi ile incelemiştir. Sonuç olarak en çok bildirilen kilit denetim konularının önemlilik seviyesi bakımından yapılan analizlerinde de önemlilik seviyelerinde anlamlı bir farklılık görülmemiştir.

Li (2020) çalışmasında, Çin Borsası’nda A tipi hisse senedi sahibi firmaların 2016-2017-2018 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını incelemiştir. Sektörel bazda en çok kilit denetim konusunun bildirildiği sektörün imalat sektörü olduğu ve en fazla bildirilen kilit denetim konularının sırası ile gelir tahakkuku, alacak hesapları, şerefiye, stoklar ve varlıklarda değer düşüklüğü olduğu tespit edilmiştir.

Karapınar ve Dölen (2020) çalışmalarında Bist endeksinde işlem gören 374 firmanın 2018 yılı bağımsız denetim raporlarını inceleyerek 707 adet kilit denetim konusunun bildirildiğini ve açıklandığını ortaya koymuştur. En çok bildirilen kilit denetim konularının hasılat, ticari alacaklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, stoklar, maddi duran varlıklar ve şerefiye olduğu tespit edilmiştir. Sektörel açıdan ve denetim görüşü açısından kilit denetim konularının farklılık gösterdiği sonucu ortaya konulmuştur. Dört büyük yabancı denetim şirketi tarafından bildirilen kilit denetim konu sayıları ile diğer denetim firmalarının bildirdiği kilit denetim konu sayıları arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Atay ve Çeltikçi (2021) çalışmalarında, Bist 100 endeksinde işlem gören işletmelerin 2017-2018-2019 yılları bağımsız denetim raporlarını incelemiş ve 647 adet kilit denetim konusunun bildirildiğini tespit etmişlerdir. En çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının hasılat, şerefiye, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar ve stoklar olduğunu tespit etmişlerdir.

Kilit denetim konuları ile ilgili yapılan çalışmalara bakıldığında genel itibarıyla içerik analizi yöntemi kullanıldığı söylenilebilir. BDS 701’e göre denetim raporlarında kilit denetim konusu belirtilmesi gereken işletmelerin BİST50, BİST100, sektörler bazında vs.

gibi sınıflandırılarak açıklanan kilit denetim konu sayılarının analizleri yapılmıştır. Yapılan çalışmalarda ayrıca denetim yapan bağımsız denetim kuruluşları ve bildirilen denetim görüşleri kilit denetim konularıyla ilişkilendirilerek analiz edilmiştir.

3.6 LİTERATÜRE KATKI

BDS 701 Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardının 2017 yılı itibarıyla Türkiye'de uygulanmaya başlanmasıyla birlikte, bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konuları araştırmacıların ilgi odağına haline gelmiştir. Türkiye'de kilit denetim konularına ait literatür çalışmaları hızlı bir şekilde gelişmiştir. Araştırma Bist 100'de faaliyet gösteren işletmelerin 2019, 2020 ve 2021 yıllarında kamu aydınlatma platformunda yayımlanan bağımsız denetim raporlarının kilit denetim konuları başlığı özelinde detaylı olarak incelenmesine dayanmaktadır. Ulusal düzeyde yapılan çalışmalar incelendiğinde, BDS 701 kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardını inceleyen birçok araştırma ve çalışma yapılmıştır. Bist 100'de faaliyet gösteren işletmeleri detaylı ve yıllar bazında 3 yıllık verilerin karşılaştırmalı olarak değerlendirildiği herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

3.7 BULGULAR

Çalışmada Bist 100'de işlem gören şirketlerin 2019-2020-2021 yıllarına ait bağımsız denetim raporları incelenmiş ve kilit denetim konuları tek tek tespit edilmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda elde edilen kilit denetim konularına ait veriler tablolar yardımıyla sistematik şekilde sunulmuştur.

3.7.1 2019 Yılı Bağımsız Denetim Raporları İncelenen Bist100 Şirketlerinin Veri Listesi

Çalışma kapsamında bağımsız denetim raporları incelenen Bist 100'de işlem gören firmaların 2019 yılına ait veri listeleri toplu şekilde aşağıdaki tabloda sunulmuştur. Tablo; firma kodları, firma isimleri, bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu bilgileri, denetim firmalarının bağımsız denetime ilişkin görüşleri ve açıkladıkları kilit denetim konu sayılarını kapsayan bilgilerden oluşturulmuştur. Ayrıca firmaların hangi sektörde faaliyet gösterdikleri ve sektör bazlı olarak toplam kilit denetim konu sayıları tabloda sunulmuştur. 2019-2020-2021 yıllarına ait kilit denetim konularının şirketlere dağılımı ve denetim yapan bağımsız denetim kuruluşlarının açıklamış oldukları kilit denetim konu bilgileri Ek 1, Ek 2 ve Ek3 tablolarında sunulmuştur.

Tablo 3.1. 2019 Yılı Bağımsız Denetim Raporları İncelenen Bist100 Şirketlerinin Veri Listesi

Sıra No	Sektörler	Firma Kodu	Bağımsız Denetim Firması	Denetim Görüşü	KDK Sayısı	Toplam KDK Sayıları	Sektördeki Toplam KDK Sayısı
1	İmalat	AKSA	Pwc	Olumlu	3	25	83
2		ALKIM		Olumlu	1		
3		ARCLK		Olumlu	4		
4		BRYAT		Olumlu	2		
5		FROTO		Olumlu	3		
6		OTKAR		Olumlu	2		
7		PETKM		Olumlu	1		
8		SODSN		Olumlu	1		
9		TUPRS		Olumlu	1		
10		TTRAK		Olumlu	1		
11		ULKER		Olumlu	3		
12		VESBE		Olumlu	1		
13		VESTL		Olumlu	2		
14		AEFES	Deloitte	Olumlu	1	11	
15		CCOLA		Olumlu	1		
16		ERGLI		Olumlu	2		
17		KRDMA		Olumlu	1		
18		KARSN		Sınırlı Olumlu	2		
19		MRDIN		Olumlu	1		
20		SASA		Olumlu	3		
21		CIMSA	Ernst & Young	Olumlu	1	8	
22		DEVA		Olumlu	2		
23		EGEEN		Olumlu	1		
24		KERVN		Olumlu	1		
25		TOASA		Olumlu	3		
26		BRISA	Kpmg	Olumlu	2	12	
27		HEKTS		Olumlu	3		
28		IZMDC		Olumlu	3		
29		KORDS		Olumlu	2		
30		PARSN		Olumlu	2		
31		ANACM	Anıl	Olumlu	2	2	
32		BAGFS	Arkan Ergin	Olumlu	1	7	
33		CEMAS		Olumlu	3		
34		CEMAS		Olumlu	3		
35		BUCIM	Rasyonel	Olumlu	2	3	
36		CEMTS		Olumlu	1		
37		ERBOS	Karar	Olumlu	1	1	
38		GUBFR	Engin	Olumlu	1	1	
39		KARTN	Güreli	Olumlu	4	8	
40		SARKY		Olumlu	4		
41		RTALB	Ata	Olumlu	2	2	
42		TMSN	Aksis	Olumlu	1	1	
43		YATAS	Aday	Olumlu	2	2	
44	Mali Kuruluşlar	AKBNK	Pwc	Sınırlı Olumlu	2	18	65
45		DOHOL		Olumlu	2		
46		ECILC		Olumlu	1		
47		GUSGR		Olumlu	1		
48		SAHOL		Olumlu	3		
49		KCHOL		Olumlu	3		
50		VAKBN		Sınırlı Olumlu	2		
51		VERUS		Olumlu	2		

52		YKFKT		Olumlu	2		
53		AGHOL	Deloitte	Olumlu	2	9	
54		EKGYO		Olumlu	1		
55		SKBNK		Sınırlı Olumlu	2		
56		TRGYO	Deloitte	Olumlu	1		
57		HALKB		Olumlu	3		
58		AKSGY	Ernst & Young	Olumlu	2	19	
59		ALGYO		Olumlu	1		
60		GOZDE		Olumlu	1		
61		ISFIN		Olumlu	1		
62		ISGYO		Olumlu	2		
63		ISMEN		Olumlu	1		
64		TAVHL		Olumlu	2		
65		ISATR		Sınırlı Olumlu	3		
66		TSKB		Sınırlı Olumlu	3		
67		SISE		Olumlu	3		
68		GLYHO	Kpmg	Olumlu	3	6	
69		GARAN		Sınırlı Olumlu	3		
70		ALARK	Bdo	Olumlu	3	5	
71		TKFEN		Olumlu	2		
72		BERA	Engin	Sınırlı Olumlu	4	4	
73		NTHOL	Ata	Olumlu	4	4	
74	**Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller**	BIMAS	Pwc	Olumlu	2	7	18
75		BIZIM		Olumlu	1		
76		DOAS		Olumlu	2		
77		SOKM		Olumlu	2		
78		MGROS	Deloitte	Olumlu	2	2	
79		MAVI	Kpmg	Olumlu	4	8	
80		TKNSA		Olumlu	4		
81		SELEC	Arkan Ergin	Olumlu	1	1	
82	**Teknoloji**	ALCTL	Pwc	Olumlu	1	4	11
83		LOGO		Olumlu	3		
84		ARDYZ	Mercek	Olumlu	2	2	
85		ASELS	Yeditepe	Olumlu	2	2	
86		INDES	Güreli	Olumlu	3	3	
87	**Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme**	TCELL	Pwc	Olumlu	3	3	16
88		CLEBI	Deloitte	Olumlu	2	2	
89		PGSUS	Ernst & Young	Olumlu	3	3	
90		THYAO	Kpmg	Olumlu	3	8	
91		TTKOM		Olumlu	5		
92	**Elektrik, Gaz Ve Su**	ZOREN	Pwc	Olumlu	3	3	10
93		AKSEN	Deloitte	Olumlu	1	1	
94		ENJSA	Ernst & Young	Olumlu	5	5	
95		ODAS	Rasyonel	Olumlu	1	1	
96	**Madencilik Ve Taş Ocakçılığı**	IPEKE	Mega Global	Sınırlı Olumlu	2	6	6
97		KOZAL		Sınırlı Olumlu	2		
98		KOZAA		Sınırlı Olumlu	2		
99	**İnşaat ve Bayındırlık**	ENKAI	Kpmg	Olumlu	3	3	3
100	**Gayrimenkul Faaliyetleri**	ADESE	Arılar	Olumlu	2	2	2
TOPLAM KDK SAYISI							**214**

Tablo 3.1 incelendiğinde, Bist 100 firmalarının bağımsız denetim raporlarında bildirilen toplam kilit denetim konu sayısı 214'tür. Kilit denetim konu sayısı firma başına ortalama olarak bakıldığında 2,14'tür. Firma bazlı bakıldığında açıklanan kilit denetim konu sayısı en az 1 ve en çok 5 adet kilit denetim konusu olduğu görülmektedir. Firmaların bağımsız denetim raporlarındaki görüş türleri incelendiğinde olumlu görüş ve sınırlı olumlu görüş şeklinde bildirildikleri anlaşılmaktadır. Olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüş türleri bildirilmemiştir. Olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma şeklinde bağımsız denetim raporlarında görüş bildirildiği takdirde kilit denetim konularına bağımsız denetim raporunda yer verilmeyecektir ve kilit denetim konuları açıklanmayacaktır.

Bist 100 firmalarının denetimlerini gerçekleştiren bağımsız denetim şirketlerinin çoğunlukla dört büyükler olarak bilinen (PWC, DELOİTTE, KPMG, ERNST&YOUNG) kuruluşlar olduğu anlaşılmaktadır. 2019 yılı Bist 100 firmalarının bağımsız denetimlerini yaparak denetim raporlarını düzenleyen denetim kuruluşlarının 75 tanesinin dört büyük denetim şirketi olduğu görülmektedir. Kalan 25 firmayı ise diğer bağımsız denetim kuruluşları denetleyerek bağımsız denetim raporlarını hazırlamışlardır. Bist 100 firmalarının denetimini yapan dört büyük denetim şirketlerinden en fazla denetim gerçekleştiren kuruluşun 29 firma denetimi ile PWC bağımsız denetim şirketi olduğu tespit edilmiştir. Ernst & Young şirketi 18 firmayı, Deloitte şirketi 15 firmayı ve Kpmg şirketi 13 firmayı denetleyerek bağımsız denetim raporlarını hazırlamışlardır.

3.7.2 2020 Yılı Bağımsız Denetim Raporları İncelenen Bist100 Şirketlerinin Veri Listesi

Çalışma kapsamında bağımsız denetim raporları incelenen Bist 100'de işlem gören firmaların 2020 yılına ait veri listeleri toplu şekilde aşağıdaki tabloda sunulmuştur. Tablo; firma kodları, firma isimleri, bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu bilgileri, denetim firmalarının bağımsız denetime ilişkin görüşleri ve açıkladıkları kilit denetim konu sayılarını kapsayan bilgilerden oluşturulmuştur. Ayrıca firmaların hangi sektörde faaliyet gösterdikleri ve sektör bazlı olarak toplam kilit denetim konu sayıları tabloda sunulmuştur. 2019-2020-2021 yıllarına ait kilit denetim konularının şirketlere dağılımı ve denetim yapan bağımsız denetim kuruluşlarının açıklamış oldukları kilit denetim konu bilgileri Ek 1, Ek 2 ve Ek3 tablolarında sunulmuştur.

Tablo 3.2. 2020 Yılı Bağımsız Denetim Raporları İncelenen Bist100 Şirketlerinin Veri Listesi

Sıra No	Sektörler	Firma Kodu	Bağımsız Denetim Firması	Denetim Görüşü	KDK Sayısı	Toplam KDK Sayıları	Sektördeki Toplam KDK Sayısı
1	İmalat	AKCNS	Pwc	Olumlu	2	22	86
2		AKSA		Olumlu	2		
3		ALKIM		Olumlu	1		
4		ARCLK		Olumlu	3		
5		AYGAZ		Olumlu	1		
6		CIMSA		Olumlu	3		
7		EGEEN		Olumlu	2		
8		FROTO		Olumlu	2		
9		GOODY		Olumlu	1		
10		OTKAR		Olumlu	1		
11		PETKM		Olumlu	1		
12		TUPRS		Olumlu	2		
13		TTRAK		Olumlu	1		
14		AEFES	Deloitte	Olumlu	1	12	
15		CCOLA		Olumlu	2		
16		ERGLI		Olumlu	1		
17		ISTVY		Olumlu	1		
18		KRDMA		Olumlu	1		
19		KARSN		Olumlu	2		
20		OYAKC		Olumlu	1		
21		SASA		Olumlu	3		
22		BRYAT	Ernst & Young	Olumlu	1	12	
23		DEVA		Olumlu	2		
24		IZMDC		Olumlu	2		
25		KERVT		Olumlu	1		
26		TOASA		Olumlu	3		
27		ULKER		Olumlu	3		
28		BRISA	Kpmg	Olumlu	2	12	
29		HEKTS		Olumlu	3		
30		KORDS		Olumlu	2		
31		PARSN		Olumlu	1		
32		VESBE		Olumlu	1		
33		VESTL		Olumlu	3		
34		BAGFS	Arkan Ergin	Olumlu	1	5	
35		CEMAS		Olumlu	3		
36		CEMTS		Olumlu	1		
37		ERBOS	Finansal Eksen	Olumlu	1	1	
38		GUBFR	Eren	Sınırlı Olumlu	3	3	
39		KARTN	Güreli	Olumlu	4	8	
40		SARKY		Olumlu	4		
41		KRVGD	Aday	Olumlu	3	5	
42		YATAS		Olumlu	2		
43		RTALB	Ata	Sınırlı Olumlu	4	4	
44		TMSN	Aksis	Olumlu	2	2	
45	Mali Kuruluşlar	AKBNK	Pwc	Sınırlı Olumlu	2	20	61
46		DOHOL		Olumlu	2		
47		ECILC		Olumlu	1		
48		SAHOL		Olumlu	2		
49		KCHOL		Olumlu	4		
50		TRGYO		Olumlu	1		

51		TURSG		Olumlu	2		
52		VAKBN		Sınırlı Olumlu	2		
53		VERUS		Olumlu	2		
54		YKFKT		Olumlu	2		
55		AGHOL	Deloitte	Olumlu	2	5	
56		EKGYO		Olumlu	1		
57		HALKB		Sınırlı Olumlu	2		
58		ALGYO	Ernst & Young	Olumlu	1	15	
59		GOZDE		Olumlu	1		
60		ISFIN		Olumlu	1		
61		ISGYO		Olumlu	2		
62		ISMEN		Olumlu	1		
63		TAVHL		Olumlu	1		
64		ISATR		Sınırlı Olumlu	3		
65		TSKB		Sınırlı Olumlu	3		
66		SISE		Olumlu	2		
67		GLYHO	Kpmg	Olumlu	3	11	
68		SKBNK		Sınırlı Olumlu	2		
69		TKFEN		Olumlu	3		
70		GARAN		Sınırlı Olumlu	3		
71		ALARK	Bdo	Olumlu	3	3	
72		BERA	Eren	Sınırlı Olumlu	4	4	
73		NTHOL	Ata	Olumlu	3	3	
74	**Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller**	BIZIM	Pwc	Olumlu	1	4	15
75		DOAS		Olumlu	1		
76		SOKM		Olumlu	2		
77		MAVI	Deloitte	Olumlu	2	4	
78		MGROS		Olumlu	2		
79		BIMAS	Ernst & Young	Olumlu	2	2	
80		TKNSA	Kpmg	Olumlu	4	4	
81		SELEC	Bdo	Olumlu	1	1	
82	**Teknoloji**	LOGO	Pwc	Olumlu	3	3	10
83		ARDYZ	Eren	Olumlu	2	2	
84		ASELS	Yeditepe	Olumlu	2	2	
85		INDES	Abaküs.	Olumlu	3	3	
86	**Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme**	TCELL	Pwc	Olumlu	4	6	13
87		THYAO		Olumlu	2		
88		CLEBI	Deloitte	Olumlu	1	1	
89		PGSUS	Ernst & Young	Olumlu	2	2	
90		TTKOM	Kpmg	Olumlu	4	4	
91	**Elektrik, Gaz Ve Su**	AKSEN	Deloitte	Olumlu	1	1	16
92		ENJSA	Ernst & Young	Olumlu	5	5	
93		ZOREN	Kpmg	Olumlu	4	4	
94		ESEN	Köker	Olumlu	2	2	
95		ODAS	Eren	Olumlu	4	4	
96	**Madencilik Ve Taş Ocakçılığı**	IPEKE	Ernst & Young	Sınırlı Olumlu	1	1	3
97		KOZAL		Sınırlı Olumlu	1	1	
98		KOZAA		Sınırlı Olumlu	1	1	
99	**İnşaat ve Bayındırlık**	ENKAI	Kpmg	Olumlu	3	3	3

100	**Gayrimenkul Faaliyetleri**	ADESE	Arılar	Olumlu	2	2	2
TOPLAM KDK SAYISI							**209**

Tablo 3.2 incelendiğinde, Bist 100 firmalarının bağımsız denetim raporlarında bildirilen toplam kilit denetim konu sayısı 209'dur. Kilit denetim konu sayısı firma başına ortalama olarak bakıldığında 2,09'dur. Firma bazlı bakıldığında açıklanan kilit denetim konu sayısı en az 1 ve en çok 5 adet kilit denetim konusu olduğu görülmektedir. Firmaların bağımsız denetim raporlarındaki görüş türleri incelendiğinde olumlu görüş ve sınırlı olumlu görüş şeklinde bildirildikleri anlaşılmaktadır. Olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüş türleri bildirilmemiştir. Olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma şeklinde bağımsız denetim raporlarında görüş bildirildiği takdirde kilit denetim konularına bağımsız denetim raporunda yer verilmeyecektir ve kilit denetim konuları açıklanmayacaktır.

Bist 100 firmalarının denetimlerini gerçekleştiren bağımsız denetim şirketlerinin çoğunlukla dört büyükler olarak bilinen (PWC, DELOİTTE, KPMG, ERNST&YOUNG) kuruluşlar olduğu anlaşılmaktadır. 2020 yılı Bist 100 firmalarının bağımsız denetimlerini yaparak denetim raporlarını düzenleyen denetim kuruluşlarının 78 tanesinin dört büyük denetim şirketi olduğu görülmektedir. Kalan 22 firmayı ise diğer bağımsız denetim kuruluşları denetleyerek bağımsız denetim raporlarını hazırlamışlardır. Bist 100 firmalarının denetimini yapan dört büyük denetim şirketlerinden en fazla denetim gerçekleştiren kuruluşun 29 firma denetimi ile PWC bağımsız denetim şirketi olduğu tespit edilmiştir. Ernst & Young şirketi 21 firmayı, Deloitte şirketi 15 firmayı ve Kpmg şirketi 13 firmayı denetleyerek bağımsız denetim raporlarını hazırlamışlardır.

3.7.3 2021 Yılı Bağımsız Denetim Raporları İncelenen Bist100 Şirketlerinin Veri Listesi

Çalışma kapsamında bağımsız denetim raporları incelenen Bist 100'de işlem gören firmaların 2021 yılına ait veri listeleri toplu şekilde aşağıdaki tabloda sunulmuştur. Tablo; firma kodları, firma isimleri, bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu bilgileri, denetim firmalarının bağımsız denetime ilişkin görüşleri ve açıkladıkları kilit denetim konu sayılarını kapsayan bilgilerden oluşturulmuştur. Ayrıca firmaların hangi sektörde faaliyet gösterdikleri ve sektör bazlı olarak toplam kilit denetim konu sayıları tabloda sunulmuştur.

2019-2020-2021 yıllarına ait kilit denetim konularının şirketlere dağılımı ve denetim yapan bağımsız denetim kuruluşlarının açıklamış oldukları kilit denetim konu bilgileri Ek 1, Ek 2 ve Ek3 tablolarında sunulmuştur.

Tablo 3.3. 2021 Yılı Bağımsız Denetim Raporları İncelenen Bist100 Şirketlerinin Veri Listesi

Sıra No	Sektörler	Firma Kodu	Bağımsız Denetim Firması	Denetim Görüşü	KDK Sayısı	Toplam KDK Sayıları	Sektördeki Toplam KDK Sayısı
1	İmalat	AKSA	Pwc	Olumlu	1	18	72
2		ARCLK		Olumlu	4		
3		CIMSA		Olumlu	1		
4		EGEEN		Olumlu	1		
5		FROTO		Olumlu	3		
6		OTKAR		Olumlu	1		
7		PETKM		Olumlu	1		
8		PRKAB		Olumlu	2		
9		TTRAK		Olumlu	2		
10		TUPRS		Olumlu	2		
11		AEFES	Deloitte	Olumlu	1	16	
12		CCOLA		Olumlu	1		
13		DEVA		Olumlu	2		
14		EREGL		Olumlu	2		
15		HEKTS		Olumlu	2		
16		ISDMR		Olumlu	1		
17		KARSN		Olumlu	2		
18		KRDMA		Olumlu	1		
19		OYAKC		Olumlu	1		
20		SASA		Olumlu	3		
21		ALKIM	Ernst&Young	Olumlu	1	10	
22		BRYAT		Olumlu	1		
23		TOASO		Olumlu	3		
24		TUKAS		Sınırlı Olumlu	2		
25		ULKER		Olumlu	3		
26		KORDS	Kpmg	Olumlu	2	6	
27		VESBE		Olumlu	1		
28		VESTL		Olumlu	3		
29		BUCIM	Arkan Ergin	Olumlu	1	2	
30		CEMTS		Olumlu	1		
31		BAGFS	Reande Aren	Olumlu	2	2	
32		ERBOS	Finansal Eksen	Olumlu	3	3	
33		GUBRF	Eren	Sınırlı Olumlu	3	3	
34		JANTS	Sun	Olumlu	2	2	
35		KARTN	Güreli	Olumlu	3	3	
36		QUAGR	HLB Saygın	Olumlu	3	3	
37		TMSN	Aksis	Olumlu	2	2	
38		YATAS	PKF Aday	Olumlu	2	2	
39	Mali Kuruluşlar	AKBNK	Pwc	Sınırlı Olumlu	2	20	73
40		BASGZ		Olumlu	2		
41		DOHOL		Olumlu	2		
42		ECILC		Olumlu	1		

43		KCHOL		Olumlu	3		
44		NUGYO		Olumlu	1		
45		SAHOL		Olumlu	3		
46		TRGYO		Olumlu	1		
47		TURSG		Olumlu	1		
48		VERUS		Olumlu	2		
49		YKBNK		Olumlu	2		
50		AGHOL	Deloitte	Olumlu	2	7	
51		EKGYO		Olumlu	1		
52		HALKB		Sınırlı Olumlu	3		
53		TAVHL		Olumlu	1		
54		ALBRK	Ernst&Young	Sınırlı Olumlu	1	17	
55		ALGYO		Olumlu	1		
56		GOZDE		Olumlu	1		
57		ISATR		Sınırlı Olumlu	3		
58		ISFIN		Olumlu	1		
59		ISGYO		Olumlu	2		
60		ISMEN		Olumlu	1		
61		SISE		Olumlu	2		
62		TSKB		Sınırlı Olumlu	3		
63		VAKBN		Sınırlı Olumlu	2		
64		GARAN	Kpmg	Sınırlı Olumlu	3	14	
65		GLYHO		Olumlu	3		
66		GSDHO		Olumlu	3		
67		SKBNK		Sınırlı Olumlu	2		
68		TKFEN		Olumlu	3		
69		PSGYO	Deneyim	Olumlu	2	4	
70		PSGYO		Olumlu	2		
71		ALARK	Bdo	Olumlu	3	3	
72		BERA	Eren	Sınırlı Olumlu	4	4	
73		NTHOL	Ata	Olumlu	2	2	
74		SNGYO	Güreli	Olumlu	2	2	
75	**Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller**	DOAS	Pwc	Olumlu	1	3	13
76		SOKM		Olumlu	2		
77		MAVI	Deloitte	Olumlu	2	4	
78		MGROS	Deloitte	Olumlu	2		
79		BIMAS	Ernst&Young	Olumlu	2	2	
80		GENIL	Denge	Olumlu	3	3	
81		SELEC	Yeditepe	Olumlu	1	1	
82	**Teknoloji**	ASELS	Yeditepe	Olumlu	2	2	5
83		LOGO	Deloitte	Olumlu	3	3	
84	**Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme**	TCELL	Pwc	Olumlu	3	5	11
85		THYAO		Olumlu	2		
86		PGSUS	Ernst&Young	Olumlu	2	6	
87		TTKOM		Olumlu	4		
88	**Elektrik Gaz ve Su / Buhar**	GWIND	Pwc	Olumlu	2	2	18
89		AKSEN	Deloitte	Olumlu	1	1	
90		AYDEM	Ernst&Young	Olumlu	1	6	
91		ENJSA		Olumlu	5		
92		ZOREN	Kpmg	Olumlu	3	3	

93		ODAS	Eren	Olumlu	6	6	
94	**Madencilik Ve Taş Ocakçılığı**	IPEKE	Ernst&Young	Sınırlı Olumlu	1	3	3
95		KOZAA		Sınırlı Olumlu	1		
96		KOZAL		Sınırlı Olumlu	1		
97	**İnşaat Ve Bayındırlık**	ENKAI	Kpmg	Olumlu	2	3	3
98		GESAN	Deneyim	Olumlu	1		
99	**Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler**	KONTR	Abaküs	Olumlu	1	1	1
100	**Gayrimenkul Faaliyetleri**	AKFGY	Ernst&Young	Olumlu	1	1	1
TOPLAM KDK SAYISI							**200**

Tablo 3.3 incelendiğinde, Bist 100 firmalarının bağımsız denetim raporlarında bildirilen toplam kilit denetim konu sayısı 200'dur. Kilit denetim konu sayısı firma başına ortalama olarak bakıldığında 2'dir. Firma bazlı bakıldığında açıklanan kilit denetim konu sayısı en az 1 ve en çok 6 adet kilit denetim konusu olduğu görülmektedir. Firmaların bağımsız denetim raporlarındaki görüş türleri incelendiğinde olumlu görüş ve sınırlı olumlu görüş şeklinde bildirildikleri anlaşılmaktadır. Olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüş türleri bildirilmemiştir.

Bist 100 firmalarının denetimlerini gerçekleştiren bağımsız denetim şirketlerinin çoğunlukla dört büyükler olarak bilinen (PWC, DELOİTTE, KPMG, ERNST&YOUNG) kuruluşlar olduğu anlaşılmaktadır. 2021 yılı Bist 100 firmalarının bağımsız denetimlerini yaparak denetim raporlarını düzenleyen denetim kuruluşlarının 78 tanesinin dört büyük denetim şirketi olduğu görülmektedir. Kalan 22 firmayı ise diğer bağımsız denetim kuruluşları denetleyerek bağımsız denetim raporlarını hazırlamışlardır. Bist 100 firmalarının denetimini yapan dört büyük denetim şirketlerinden en fazla denetim gerçekleştiren kuruluşun 26 firma denetimi ile PWC bağımsız denetim şirketi olduğu tespit edilmiştir. Ernst & Young şirketi 24 firmayı, Deloitte şirketi 17 firmayı ve Kpmg şirketi 10 firmayı denetleyerek bağımsız denetim raporlarını hazırlamışlardır.

3.7.4. Bağımsız Denetim Raporu İncelenen Bist 100 Şirketlerinin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Kilit Denetim Konuları ve Sektörel Dağılımları

Tablo 3.4. Bist 100 İşletmeleri 2019-2020-2021 Yıllarındaki Finansal Denetim Tablolarında Belirtilen Kilit Denetim Konularının Sektörel Dağılımı

KAMU AYDINLATMA PLATFORMU / KİLİT DENETİM KONULARI	Yıllar	SEKTÖRLER									Toplam Raporlanma Sayısı	Oran
		İmalat	Mali Kuruluşlar	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	Teknoloji	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	Elektrik, Gaz ve Su	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	İnşaat ve Bayındırlık	Gayrimenkul Faaliyetleri		
BİST 100 Dağılımları (%)	2019	43	30	8	5	5	4	3	1	1	-	100
	2020	44	29	8	4	5	5	3	1	1	-	100
	2021	38	36	7	3	4	6	3	2	1	-	100
Aktifleşen Geliştirme Maliyetleri	2019	3	0	0	1	0	0	0	0	0	4	1,8
	2020	4	0	0	2	0	0	0	0	0	6	2,8
	2021	4	0	1	2	0	0	0	0	0	7	3,5
Aktifleştirilen Maden Varlıkları	2019	0	0	0	0	0	0	3	0	0	3	1,4
	2020	0	0	0	0	0	1	3	0	0	4	1,9
	2021	0	0	0	0	0	1	3	0	0	4	2
Bilgi teknolojileri denetimi	2019	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0,4
	2020	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2021	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0,5
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	2019	0	4	0	0	0	0	0	0	0	4	1,8
	2020	0	3	0	0	0	0	0	0	0	3	1,4
	2021	0	4	0	0	0	0	0	0	0	4	2
Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler	2019	0	5	0	0	0	0	0	0	0	5	2,3
	2020	0	6	0	0	0	0	0	0	0	6	2,8
	2021	0	6	0	0	0	0	0	0	0	6	3
Finansal Borçlar	2019	1	3	0	0	2	0	0	0	1	7	3,2
	2020	1	3	0	0	1	1	0	0	1	7	3,3
	2021	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0,5
Finansal Yatırımlar	2019	2	4	0	0	0	0	0	0	0	6	2,8
	2020	2	5	0	0	0	0	0	0	0	7	3,3
	2021	0	5	0	0	0	0	0	0	0	5	2,5
Garanti Giderleri Karşılığı	2019	5	0	1	0	0	0	0	0	0	6	2,8
	2020	5	0	1	0	0	0	0	0	0	6	2,8
	2021	5	0	1	0	0	0	0	0	0	6	3
Hasılat	2019	16	5	3	3	4	0	0	1	0	32	14,9
	2020	18	5	4	3	5	1	0	1	0	37	17,7
	2021	15	7	3	2	4	2	0	2	0	35	17,5
İlişkili Taraf İşlemleri	2019	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0,4
	2020	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0,4
	2021	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İşletme birleşmeleri	2019	2	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0,9
	2020	1	2	0	0	0	1	0	0	0	4	1,9
	2021	3	1	0	0	0	0	0	0	0	4	2
Kıdem Tazminatı	2019	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0,4

	2020	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0,4
	2021	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0,5
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2019	8	5	0	2	0	1	0	1	0	17	7,9
	2020	11	4	0	1	0	3	0	1	0	20	9,5
	2021	9	6	0	0	1	3	0	0	0	19	9,5
Nakit Akış Riskinden Korunma	2019	1	0	0	0	0	1	0	0	0	2	0,9
	2020	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0,4
	2021	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0,5
Özkaynaklar	2019	2	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0,9
	2020	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0,4
	2021	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0,5
Stoklar	2019	8	2	1	1	0	0	0	0	0	12	5,6
	2020	8	1	1	0	0	1	0	0	0	11	5,2
	2021	7	4	2	0	0	1	0	0	0	14	7
Şerefiye	2019	4	4	3	1	1	2	0	0	0	15	7
	2020	5	5	2	1	1	2	0	0	0	16	7,6
	2021	5	4	2	1	0	1	0	0	0	13	6,5
TFRS 16 Kiralamalar Standardı	2019	6	3	7	0	4	0	0	0	0	20	9,3
	2020	0	1	4	0	0	0	0	0	0	5	2,3
	2021	0	0	3	0	0	0	0	0	0	3	1,5
TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü	2019	0	7	0	0	0	0	0	0	0	7	3,2
	2020	0	7	0	0	0	0	0	0	0	7	3,3
	2021	0	8	0	0	0	0	0	0	0	8	4
TFRS Yorum 12 - Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	2019	0	0	0	0	1	1	0	0	0	2	0,9
	2020	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0,4
	2021	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0,5
Ticari Borçlar	2019	1	0	0	1	0	0	0	0	0	2	0,9
	2020	1	0	0	1	0	0	0	0	0	2	0,9
	2021	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ticari ve Finansal Alacaklar	2019	14	2	1	2	0	2	0	0	0	21	9,8
	2020	17	2	1	2	0	2	0	0	0	24	11,4
	2021	14	1	1	1	0	2	0	0	0	19	9,5
Türev araçlar	2019	0	3	0	0	1	0	0	0	0	4	1,8
	2020	0	3	0	0	1	0	0	0	0	4	1,9
	2021	0	3	0	0	2	0	0	0	0	5	2,5
Vergi/Ertelenmiş Vergi	2019	3	1	1	0	1	2	0	0	0	8	3,7
	2020	3	0	1	0	2	2	0	0	0	8	3,8
	2021	2	0	0	0	2	2	0	0	0	6	3
Yasal Riskler	2019	0	0	0	0	0	0	3	0	0	3	1,4
	2020	0	1	0	0	0	1	0	0	0	2	0,9
	2021	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2019	2	9	0	0	0	0	0	1	1	13	6
	2020	4	7	0	0	0	0	0	1	1	13	6,2
	2021	3	9	0	0	0	0	0	1	1	14	7
Diğer	2019	4	6	1	0	2	1	0	0	0	14	6,5
	2020	3	5	1	0	3	0	0	0	0	12	5,7
	2021	4	13	0	0	2	3	0	0	0	22	11
TOPLAM	**2019**	**83**	**65**	**18**	**11**	**16**	**10**	**6**	**3**	**2**	**214**	**%100**
	2020	**86**	**61**	**15**	**10**	**13**	**16**	**3**	**3**	**2**	**209**	**%100**
	2021	**72**	**73**	**13**	**6**	**11**	**18**	**3**	**3**	**1**	**200**	**%100**

Tablo 3.4'e göre 2019 Yılı verileri incelendiğinde;

2019 yılı itibarıyla Bist 100 endeksinde işlem gören 100 şirketin finansal raporlarında bildirilen ve açıklanan toplam olarak 214 adet KDK vardır. Bist 100 firmaları

2019 yılında sektörel bazda bakıldığında 9 farklı sektörde faaliyet gösteren işletmelerden oluşmaktadır. 2019 yılında;

- İmalat sektöründe 43 işletme faaliyet göstermekte ve denetim raporlarında 83 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Mali kuruluşlar sektöründe 30 işletme faaliyet göstermekte ve 65 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Toptan ve perakende ticaret lokanta ve oteller sektöründe 8 işletme faaliyet göstermekte ve 18 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Teknoloji sektöründe 5 işletme faaliyet göstermekte ve 11 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Ulaştırma depolama ve haberleşme sektöründe 5 işletme faaliyet göstermekte ve 16 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Elektrik gaz ve su, sektöründe 4 işletme faaliyet göstermekte ve 10 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Madencilik ve taş ocakçılığı, sektöründe 3 işletme faaliyet göstermekte ve 6 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- İnşaat ve bayındırlık sektöründe 1 işletme faaliyet göstermekte ve 3 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Gayrimenkul faaliyetleri sektöründe 1 işletme faaliyet göstermekte ve 2 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.

2019 yılı verileri incelendiğinde Bist 100 firmaları denetim raporlarında en fazla kilit denetim konusunun bildirildiği sektörün 83 adetle imalat sektörü olduğu ve 65 adet kilit denetim konusu ile mali kuruluşlar sektörü olduğu tespit edilmiştir.

2019 yılında Bist 100'de işlem gören firmaların denetim raporlarında bildirilen 214 adet kilit denetim konusuna bakıldığında %14,9 oran ve 32 adet toplam raporlanma sayısı ile en çok bildirilen kilit denetim konusu hasılattır. Hasılattan sonra sırası ile %9,8 oran ve 21 adet toplam raporlanma sayısı ile ticari ve finansal alacaklar konusu, %9,3 oran ve 20 adet toplam raporlanma sayısı ile TFRS 16 kiralamalar standardı konusu, %7,9 oran ve 17 adet toplam raporlanma sayısı ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklar konusu en çok bildirilen kilit denetim konularıdır. Kilit denetim konusu olarak en az bildirilen konular 0,4 oran ve 1'er adet toplam raporlanma sayıları ile bilgi teknolojileri denetimi, ilişkili taraf işlemleri ve kıdem tazminatı konularıdır.

Tablo 3.4'e göre 2020 Yılı verileri incelendiğinde;

2020 yılı itibarıyla Bist 100 endeksinde işlem gören 100 şirketin finansal raporlarında bildirilen ve açıklanan toplam olarak 209 adet KDK vardır. Bist 100 firmaları 2020 yılında sektörel bazda bakıldığında 9 farklı sektörde faaliyet gösteren işletmelerden oluşmaktadır. 2020 yılında;

- İmalat sektöründe 44 işletme faaliyet göstermekte ve denetim raporlarında 86 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Mali kuruluşlar sektöründe 29 işletme faaliyet göstermekte ve 61 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Toptan ve perakende ticaret lokanta ve oteller sektöründe 8 işletme faaliyet göstermekte ve 15 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Teknoloji sektöründe 4 işletme faaliyet göstermekte ve 10 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Ulaştırma depolama ve haberleşme sektöründe 5 işletme faaliyet göstermekte ve 13 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Elektrik gaz ve su, sektöründe 5 işletme faaliyet göstermekte ve 16 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Madencilik ve taş ocakçılığı, sektöründe 3 işletme faaliyet göstermekte ve 3 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- İnşaat ve bayındırlık sektöründe 1 işletme faaliyet göstermekte ve 3 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Gayrimenkul faaliyetleri sektöründe 1 işletme faaliyet göstermekte ve 2 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.

2020 yılı verileri incelendiğinde Bist 100 firmaları denetim raporlarında en fazla kilit denetim konusunun bildirildiği sektörün 86 adetle imalat sektörü olduğu ve 61 adet kilit denetim konusu ile mali kuruluşlar sektörü olduğu tespit edilmiştir.

2020 yılında Bist 100'de işlem gören firmaların denetim raporlarında bildirilen 209 adet kilit denetim konusuna bakıldığında %17,7 oran ve 37 adet toplam raporlanma sayısı ile en çok bildirilen kilit denetim konusu 2019 yılında olduğu gibi yine hasılat konusudur. Hasılattan sonra sırası ile %11,4 oran ve 24 adet toplam raporlanma sayısı ile ticari ve finansal alacaklar konusu, %9,5 oran ve 20 adet toplam raporlanma sayısı ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklar konusu, %7,6 oran ve 16 adet toplam raporlanma sayısı ile

şerefiye konusu en çok bildirilen kilit denetim konularıdır. Kilit denetim konusu olarak en az bildirilen konular 0,4 oran ve 1'er adet toplam raporlanma sayıları ile ilişkili taraf işlemleri, kıdem tazminatı, nakit akış riskinden korunma ve TFRS Yorum 12-Hizmet imtiyaz sözleşmeleri konularıdır.

Tablo 3.4'e göre 2021 Yılı verileri incelendiğinde;

2021 yılı itibarıyla Bist 100 endeksinde işlem gören 100 şirketin finansal raporlarında bildirilen ve açıklanan toplam olarak 200 adet KDK vardır. Bist 100 firmaları 2021 yılında sektörel bazda bakıldığında 10 farklı sektörde faaliyet gösteren işletmelerden oluşmaktadır. 2021 yılında;

- İmalat sektöründe 38 işletme faaliyet göstermekte ve denetim raporlarında 72 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Mali kuruluşlar sektöründe 36 işletme faaliyet göstermekte ve 73 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Toptan ve perakende ticaret lokanta ve oteller sektöründe 7 işletme faaliyet göstermekte ve 13 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Teknoloji sektöründe 2 işletme faaliyet göstermekte ve 5 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Ulaştırma depolama ve haberleşme sektöründe 4 işletme faaliyet göstermekte ve 11 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Elektrik gaz ve su, sektöründe 6 işletme faaliyet göstermekte ve 18 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Madencilik ve taş ocakçılığı, sektöründe 3 işletme faaliyet göstermekte ve 3 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- İnşaat ve bayındırlık sektöründe 2 işletme faaliyet göstermekte ve 3 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Mesleki bilimsel ve teknik faaliyetler sektöründe 1 işletme faaliyet göstermekte ve 1 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.
- Gayrimenkul faaliyetleri sektöründe 1 işletme faaliyet göstermekte ve 1 adet kilit denetim konusu belirtilerek açıklanmıştır.

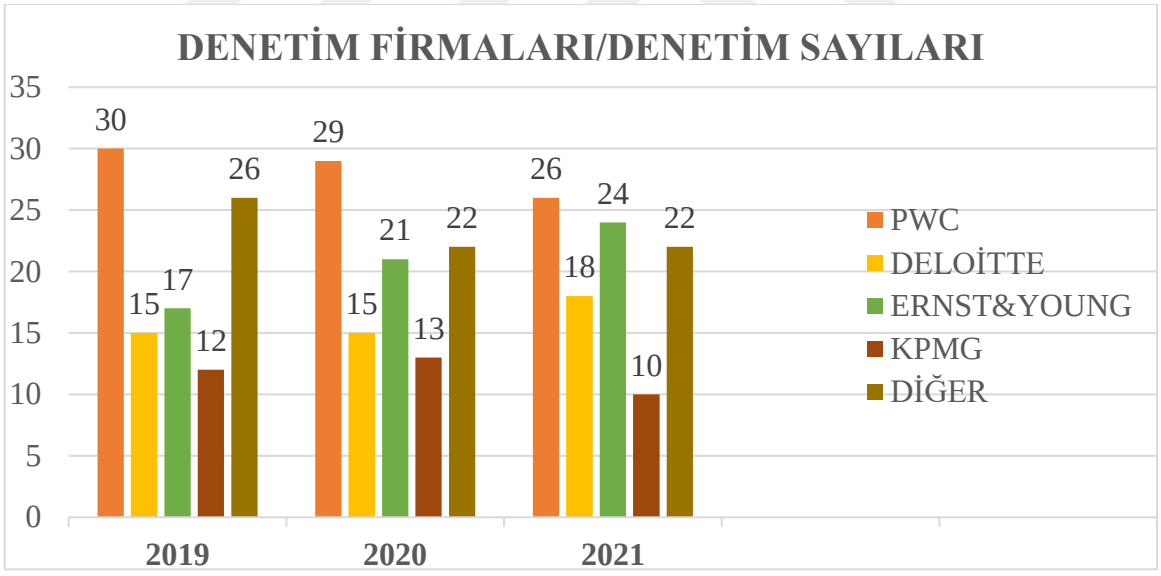
2021 yılı verileri incelendiğinde Bist 100 firmaları denetim raporlarında en fazla kilit denetim konusunun bildirildiği sektörün 73 adetle mali kuruluşlar sektörü olduğu ve 72 adet kilit denetim konusu ile imalat sektörü olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılında Bist 100'de işlem gören firmaların denetim raporlarında bildirilen 200 adet kilit denetim konusuna bakıldığında %17,5 oran ve 35 adet toplam raporlanma sayısı ile en çok bildirilen kilit denetim konusu 2019 ve 2020 yıllarında olduğu gibi yine hasılat konusudur. Hasılattan sonra sırası ile %9,5 oran ve 19 adet toplam raporlanma sayıları ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile ticari ve finansal alacaklar konuları, %7 oran ve 14 adet toplam raporlanma sayıları ile stoklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller konuları en çok bildirilen kilit denetim konularıdır. Kilit denetim konusu olarak en az bildirilen konular 0,5 oran ve 1'er adet toplam raporlanma sayıları ile bilgi teknolojileri denetimi, finansal borçlar, kıdem tazminatı, nakit akış riskinden korunma, öz kaynaklar ve TFRS Yorum 12-Hizmet imtiyaz sözleşmeleri konularıdır.

3.7.5. Denetçi Raporlarını Düzenleyen Denetim Firmalarının Yıllara Göre Dağılımı

Şekil 3.1. Bist 100'de işlem gören firmaların 2019-2020-2021 yılları bağımsız denetimlerini yaptırdıkları bağımsız denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetim kuruluşlarının toplam denetledikleri firma sayılarını göstermektedir.

Şekil 3.1. Bağımsız Denetim Kuruluşları / Denetim Sayıları



Şekil 3.1'e bakıldığında 2019-2020 ve 2021 yıllarında Bist 100 firmalarının büyük çoğunluğunun dört büyük denetim şirketi tarafından denetlendiği anlaşılmaktadır. 2019 yılında 75, 2020 yılında 78 ve 2021 yılında 78 firmanın bağımsız denetim raporları dört büyük denetim kuruluşu tarafından düzenlenmiştir. Dört büyük denetim kuruluşu arasında 2019 yılında 30, 2020 yılında 29 ve 2021 yılında 26 firmanın bağımsız denetimini yaparak en çok denetim yapan kuruluşun PWC olduğu tespit edilmiştir. Ernst & Young kuruluşu 2019 yılında 17, 2020 yılında 21 ve 2021 yılında 24 firmanın denetimini gerçekleştirmiştir

ve her geçen yıl daha fazla işletmeyi denetlediği görülmektedir. Bundan başka Deloitte kuruluşu 2019 yılında 15, 2020 yılında 15 ve 2021 yılında 18 firmanın denetimini üstlenmiştir. Bist 100 firmaları arasında en az denetleme payına sahip olan firmanın Kpmg olduğu, 2019 yılında 12, 2020 yılında 12 ve 2021 yılında 10 firmayı denetlediği anlaşılmıştır.

Uluslararası denetim faaliyeti gösteren dört büyük denetim kuruluşunun dışında Bist 100 firmalarını denetleyen yerel denetim firmaları da bulunmaktadır. Şekil 3.1'de yerel denetim kuruluşları Diğer başlığı adı ile gösterilmiştir. Diğer denetim kuruluşlarının 2019 yılında 26, 2020 yılında 22 ve 2021 yılında 22 firmanın bağımsız denetimini yaparak bağımsız denetim raporlarını hazırladıkları görülmektedir.

3.7.6. Denetçi Raporlarında Bildirilen Görüş Türlerinin Yıllara Göre Dağılımı

Tablo 3.5. Şirket Sayısı ve Görüş Türü Yüzdesi

Denetim Görüşü	Şirket Sayısı ve Görüş Türü Yüzdesi					
	2019		2020		2021	
	Şirket Sayısı	%Yüzde	Şirket Sayısı	%Yüzde	Şirket Sayısı	%Yüzde
Olumlu Görüş	89	89	87	87	86	86
Olumsuz Görüş	-	-	-	-	-	-
Sınırlı Olumlu Görüş	11	11	13	13	14	14
Görüş Bildirmekten Kaçınma	-	-	-	-	-	-
TOPLAM	100	%100	100	%100	100	%100

Tablo 3.5 Bist 100'de işlem gören firmaların 2019-2020-2021 yılları bağımsız denetim raporlarında belirtilen denetçi görüşlerinin incelenmesiyle oluşturulmuştur.

Tablo 3.5'e bakıldığında, 2019 yılında 100 şirketin denetçi raporunun incelendiği, 89 şirketin denetçi raporunda ''Olumlu görüş'' şeklinde denetim görüşü bildirildiği, 11 şirketin denetçi raporunda ise ''Sınırlı olumlu görüş'' şeklinde denetim görüşü bildirildiği görülmektedir. 2020 yılında 100 şirketin denetçi raporunun incelendiği, 87 şirketin denetçi raporunda ''Olumlu görüş'' şeklinde denetim görüşü bildirildiği, 13 şirketin denetçi raporunda ise ''Sınırlı olumlu görüş'' şeklinde denetim görüşü bildirildiği görülmektedir. 2021 yılında ise 100 şirketin denetçi raporunun incelendiği, 86 şirketin denetçi raporunda ''Olumlu görüş'' şeklinde denetim görüşü bildirildiği, 14 şirketin denetçi raporunda ise ''Sınırlı olumlu görüş'' şeklinde denetim görüşü bildirildiği görülmektedir. Ayrıca 2019,

2020 ve 2021 yıllarında Bist 100'de faaliyet gösteren işletmelerin denetçi raporlarında görüş türü olarak ''Olumsuz görüş'' veya ''Görüş bildirmekten kaçınma'' türlerinde görüş bildirilmemiştir.

3.7.7. İmalat Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi

Tablo 3.6. İmalat Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları-KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	**2019**	**2020**	**2021**
Aktifleşen Geliştirme Maliyetleri	3	4	4
Finansal Borçlar	1	1	0
Finansal Yatırımlar	2	2	0
Garanti Giderleri Karşılığı	5	5	5
Hasılat	16	18	15
İlişkili Taraf İşlemleri	1	1	0
İşletme birleşmeleri	2	1	3
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	8	11	9
Nakit Akış Riskinden Korunma	1	1	0
Özkaynaklar	2	1	1
Stoklar	8	8	7
Şerefiye	4	5	5
TFRS 16 Kiralamalar Standardı	6	0	0
Ticari Borçlar	1	1	0
Ticari ve Finansal Alacaklar	14	17	14
Vergi/Ertelenmiş Vergi	3	3	2
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2	4	3
Diğer	4	3	4
TOPLAM	**83**	**86**	**72**

Tablo 3.6'ya bakıldığında imalat sektöründeki firmaların bağımsız denetçi raporlarında:

2019 yılı için; toplam 83 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. İmalat sektöründe 2019 yılında bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının sırasıyla;

- ✓ Hasılat 16 adet,
- ✓ Ticari ve finansal alacaklar 14 adet,

Olduğu görülmektedir.

2020 yılı için; toplam 86 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. İmalat sektöründe 2020 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının sıra itibarıyla;

- ✓ Hasılat 18 adet,
- ✓ Ticari ve finansal alacaklar 17 adet,
- ✓ Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar 16 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılı için; toplam 72 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. İmalat sektöründe 2021 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde ise, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının sıra itibarıyla;

- ✓ Hasılat 15 adet,
- ✓ Ticari ve finansal alacaklar 14 adet,
- ✓ Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar 9 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

Tabloda sunulan kilit denetim konu sayıları imalat sektöründe yer alan işletmelerin genel yapısını ortaya koymaktadır. Yapısı gereği imalat sektöründe bulunan işletmelerde sermaye daha yoğundur. Stok hacimlerinin büyüklüğü, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara yapılan yatırımların çok olması ve alacak yapısının güçlü olması imalat sektörünün genel özellikleridir. Hasılat, ticari ve finansal alacaklar ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklar konularının en çok kilit denetim konusu olarak bildirilmesi imalat sektörünün yapısal özelliklerine uygundur.

Yıllar itibarıyla kilit denetim konusu olarak seçilen ve bildirilen konular uyum göstermektedir. Ancak TFRS 16 kiralamalar standardı ile ilgili imalat sektöründe 2019 yılında 6 adet kilit denetim konusu bildirilirken 2020 ve 2021 yıllarında bu sayının sıfır olduğu gözlemlenmiştir. Bunun nedeninin TFRS 16 kiralamalar standardındaki değişikliklerden kaynaklandığı söylenilebilir.

Hasılat, ticari ve finansal alacaklar ile maddi ve maddi olmayan duran varlıkların tutarlarının sayısal olarak büyük olması, mali tablolarda yer alan kalemler olmaları ve yüksek hata riskleri içermeleri dolayısıyla kilit denetim konuları olarak belirlenmiş olmaları doğal bir durumdur.

3.7.8. Mali Kuruluşlar Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi

Tablo 3.7. Mali Kuruluşlar Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları – KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	**2019**	**2020**	**2021**
Bilgi teknolojileri denetimi	1	0	1
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	4	3	4
Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler	5	6	6
Finansal Borçlar	3	3	0
Finansal Yatırımlar	4	5	5
Hasılat	5	5	7
İşletme birleşmeleri	0	2	1
Kıdem Tazminatı	1	1	1
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	5	4	6
Stoklar	2	1	4
Şerefiye	4	5	4
TFRS 16 Kiralamalar Standardı	3	1	0
TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü	7	7	8
Ticari ve Finansal Alacaklar	2	2	1
Türev araçlar	3	3	3
Vergi/Ertelenmiş Vergi	1	0	0
Yasal Riskler	0	1	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	9	7	9
Diğer	6	5	13
TOPLAM	**65**	**61**	**73**

Tablo 3.7'ye bakıldığında mali kuruluşlar sektöründeki firmaların bağımsız denetçi raporlarında:

2019 yılı için; toplam 65 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Mali kuruluşlar sektöründe 2019 yılında bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının sırasıyla;

- ✓ Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 9 adet,
- ✓ TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü 7 adet,

Olduğu görülmektedir.

2020 yılı için; toplam 61 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Mali kuruluşlar sektöründe 2020 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 7 adet,
- ✓ TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü 7 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılı için; toplam 73 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Mali kuruluşlar sektöründe 2021 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde ise, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının sıra itibarıyla;

- ✓ Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 9 adet,
- ✓ TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü 8 adet,
- ✓ Hasılat 7 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

Yıllar itibarıyla kilit denetim konusu olarak seçilen ve bildirilen konular uyum göstermektedir. Ancak TFRS 16 kiralamalar standardı ile ilgili imalat sektöründe 2019 yılında üç adet kilit denetim konusu bildirilirken 2020'de bir ve 2021 yıllarında bu sayının sıfır olduğu gözlemlenmiştir. Bunun nedeninin TFRS 16 kiralamalar standardındaki değişikliklerden kaynaklandığı söylenilebilir.

Mali kuruluş sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin kilit denetim konuları 2021 yılı itibarıyla çeşitlilik göstermektedir ve diğer başlığı adı altında sunulan konuların sayısı artmıştır. Kilit denetim konusu olarak bildirilen konuların arasında yıllar itibarıyla uyum olduğu söylenilebilir.

3.7.9. Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi

Tablo 3.8 Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları – KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	**2019**	**2020**	**2021**
Aktifleşen Geliştirme Maliyetleri	0	0	1
Garanti Giderleri Karşılığı	1	1	1
Hasılat	3	4	3
Stoklar	1	1	2
Şerefiye	3	2	2
TFRS 16 Kiralamalar Standardı	7	4	3
Ticari ve Finansal Alacaklar	1	1	1
Vergi/Ertelenmiş Vergi	1	1	0
Diğer	1	1	0
TOPLAM	**18**	**15**	**13**

Tablo 3.8'e bakıldığında Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller sektöründeki firmaların bağımsız denetçi raporlarında:

2019 yılı için; toplam 18 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller sektöründe 2019 yılında bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının sırasıyla;

- ✓ TFRS 16 kiralamalar standardı 6 adet,
- ✓ Şerefiye 3 adet,
- ✓ Hasılat 3 adet,

Olduğu görülmektedir.

2020 yılı için; toplam 15 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller sektöründe 2020 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ TFRS 16 kiralamalar standardı 4 adet,
- ✓ Hasılat 4 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılı için; toplam 13 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller sektöründe 2021 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde ise, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ TFRS 16 kiralamalar standardı 3 adet,
- ✓ Hasılat 3 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

Tabloda sunulan kilit denetim konu sayıları Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller sektöründe yer alan işletmelerin genel yapısını ortaya koymaktadır. Büyük stok hacmine ve güçlü bir alacak yapısına sahip bir sektördür. Hasılat, şerefiye, TFRS 16 kiralamalar standardı ve ticari ve finansal alacaklar tutarlarının sayısal olarak büyük olması, mali tablolarda yer alan kalemler olmaları ve yüksek hata riskleri içermeleri dolayısıyla kilit denetim konuları olarak belirlenmiş olmaları doğal bir durumdur. Yıllar itibarıyla kilit denetim konusu olarak seçilen ve bildirilen konular uyum göstermektedir.

3.7.10. Teknoloji Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi

Tablo 3.9. Teknoloji Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları -KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	**2019**	**2020**	**2021**
Aktifleşen Geliştirme Maliyetleri	1	2	2
Hasılat	3	3	2
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2	1	0
Stoklar	1	0	0
Şerefiye	1	1	1
Ticari Borçlar	1	1	0
Ticari ve Finansal Alacaklar	2	2	1
TOPLAM	**11**	**10**	**6**

Tablo 3.9'a bakıldığında Teknoloji sektöründeki firmaların bağımsız denetçi raporlarında:

2019 yılı için; toplam 11 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Teknoloji sektöründe 2019 yılında bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının sırasıyla;

- ✓ Hasılat 3 adet,
- ✓ Maddi ve maddi olmayan duran varlık 2 adet,
- ✓ Ticari ve finansal alacaklar 2 adet,

Olduğu görülmektedir.

2020 yılı için; toplam 10 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Teknoloji sektöründe 2020 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının sıra itibarıyla;

- ✓ Hasılat 3 adet,
- ✓ Aktifleşen geliştirme maliyetleri 2 adet,
- ✓ Ticari ve finansal alacaklar 2 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılı için; toplam 6 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Teknoloji sektöründe 2021 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde ise, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ Hasılat 2 adet,
- ✓ Aktifleşen geliştirme maliyetleri 2 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konuları olarak bildirilen hasılat, aktifleşen geliştirme maliyetleri ve ticari ve finansal alacaklar sektörün yapısı gereğidir. Yıllar itibarıyla kilit denetim konusu olarak seçilen ve bildirilen konular uyum göstermektedir. Kilit denetim konusu olarak yıllar itibarıyla düşüş eğilimi mevcuttur. Bu durumun nedeni Bist 100'de işlem gören teknoloji firma sayısının düşüş eğilimli olmasından kaynaklıdır.

3.7.11 Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi

Tablo 3.10. Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları -KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	**2019**	**2020**	**2021**
Finansal Borçlar	2	1	0
Hasılat	4	5	4
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	0	0	1
Şerefiye	1	1	0
TFRS 16 Kiralamalar Standardı	4	0	0
TFRS Yorum 12 - Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	1	0	0
Türev araçlar	1	1	2
Vergi/Ertelenmiş Vergi	1	2	2
Diğer	2	3	2
TOPLAM	**16**	**13**	**11**

Tablo 3.10'a bakıldığında Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme sektöründeki firmaların bağımsız denetçi raporlarında:

2019 yılı için; toplam 16 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme sektöründe 2019 yılında bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının sırasıyla;

- ✓ Hasılat 4 adet,
- ✓ TFRS 16 kiralamalar standardı 4 adet,

Olduğu görülmektedir.

2020 yılı için; toplam 13 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme sektöründe 2020 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ Hasılat 5 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılı için; toplam 11 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme sektöründe 2021 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde ise, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ Hasılat 4 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

Yıllar itibarıyla kilit denetim konusu olarak seçilen ve bildirilen konular çeşitlilik göstermektedir. TFRS 16 kiralamalar standardı ile ilgili imalat sektöründe 2019 yılında dört adet kilit denetim konusu bildirilirken 2020'de bir ve 2021 yıllarında bu sayının sıfır olduğu gözlemlenmiştir. Bunun nedeninin TFRS 16 kiralamalar standardındaki değişikliklerden kaynaklandığı söylenilebilir. Tablo 12'de açıklanan kilit denetim konuları ulaştırma, depolama ve haberleşme sektöründe yer alan şirketlerin yapısını göstermektedir.

3.7.12 Elektrik, Gaz ve Su Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi

Tablo 3.11. Elektrik, Gaz ve Su Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları -KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	**2019**	**2020**	**2021**
Aktifleştirilen Maden Varlıkları	0	1	1
Finansal Borçlar	0	1	1
Hasılat	0	1	2
İşletme birleşmeleri	0	1	0
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1	3	3
Nakit Akış Riskinden Korunma	1	0	1
Stoklar	0	1	1
Şerefiye	2	2	1
TFRS Yorum 12 - Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	1	1	1
Ticari ve Finansal Alacaklar	2	2	2
Vergi/Ertelenmiş Vergi	2	2	2
Yasal Riskler	0	1	0
Diğer	1	0	3
TOPLAM	**10**	**16**	**18**

Tablo 3.11'e bakıldığında Elektrik, gaz ve su sektöründeki firmaların bağımsız denetçi raporlarında:

2019 yılı için; toplam 10 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Elektrik, gaz ve su sektöründe 2019 yılında bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ Şerefiye 2 adet,
- ✓ Ticari ve finansal alacaklar 2 adet,
- ✓ Vergi/Ertelenmiş Vergi 2 adet,

Olduğu görülmektedir.

2020 yılı için; toplam 16 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Elektrik, gaz ve su sektöründe 2020 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının sıra itibarıyla;

- ✓ Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar 3 adet,
- ✓ Şerefiye 2 adet,
- ✓ Ticari ve finansal alacaklar 2 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılı için; toplam 18 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Elektrik, gaz ve su sektöründe 2021 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde ise, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar 3 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.11'de açıklanan kilit denetim konuları elektrik, gaz ve su sektöründe yer alan şirketlerin genel yapısını ortaya koymaktadır. Elektrik, gaz ve su sektöründe faaliyet gösteren şirketler yapısı gereği yüksek alacak tutarlarına sahip ve maddi duran varlıkları fazla olan bir sektördür. Bu nedenle hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, vergi/ertelenmiş vergi ile ticari ve finansal alacaklar başlıkları KDK olarak bildirilmiştir. Mali tablolarda yer alan bu kalemlerin sayısal olarak büyük olması ve hata riski içermeleri nedeniyle kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla bu kalemlerin kilit denetim konusu olarak belirlenmesi doğal bir durumdur.

3.7.13 Madencilik Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi

Tablo 3.12. Madencilik ve Taş Ocakçılığı Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları -KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	**2019**	**2020**	**2021**
Aktifleştirilen Maden Varlıkları	3	3	3
Yasal Riskler	3	0	0
TOPLAM	**6**	**3**	**3**

Tablo 3.12'ye bakıldığında Madencilik ve Taş Ocakçılığı sektöründeki firmaların bağımsız denetçi raporlarında:

2019 yılı için; toplam 6 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Madencilik ve Taş Ocakçılığı sektöründe 2019 yılında bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ Aktifleştirilen maden varlıkları 3 adet,
- ✓ Yasal riskler 3 adet,

Olduğu görülmektedir.

2020 yılı için; toplam 3 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Madencilik ve Taş Ocakçılığı sektöründe 2020 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde, bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ Aktifleştirilen maden varlıkları 3 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılı için; toplam 3 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Madencilik ve Taş Ocakçılığı sektöründe 2021 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde ise, bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ Aktifleştirilen maden varlıkları 3 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.12'de açıklanan kilit denetim konuları madencilik sektöründe yer alan şirketlerin yapısını göstermektedir. Madencilik sektörünün yapısı gereği, maden varlıklarının yatırımları büyük ölçüde olması nedeniyle belirlenen kilit denetim konuları bu sektörün doğasına uygundur. IPEKE, KOZA ve KOZAAL firmaları Bist 100'de incelenen maden sektöründeki şirketleridir.

3.7.14 İnşaat ve Bayındırlık Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi

Tablo 3.13. İnşaat ve Bayındırlık Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları -KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	**2019**	**2020**	**2021**
Hasılat	1	1	2
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1	1	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1	1	1
TOPLAM	**3**	**3**	**3**

Tablo 3.13'e bakıldığında İnşaat ve Bayındırlık sektöründeki firmaların bağımsız denetçi raporlarında:

2019 yılı için; toplam 3 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. İnşaat ve Bayındırlık sektöründe 2019 yılında bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ Hasılat 1 adet,
- ✓ Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar 1 adet,
- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkuller 1 adet,

Olduğu görülmektedir.

2020 yılı için; toplam 3 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. İnşaat ve Bayındırlık sektöründe 2020 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ Hasılat 1 adet,
- ✓ Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar 1 adet,
- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkuller 1 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılı için; toplam 3 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. İnşaat ve Bayındırlık sektöründe 2021 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde ise, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ Hasılat 2 adet,
- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkuller 1 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

Tabloda sunulan kilit denetim konu sayıları İnşaat ve Bayındırlık sektöründe yer alan işletmelerin genel yapısını ortaya koymaktadır. Hasılat ve maddi duran varlıklar yatırımları yüksektir ve faaliyet konusu yatırım amaçlı gayrimenkullerdir. Proje maliyetlerinin tespiti ve projelerin tamamlanma yüzdeleri hesaplanmasında yaşanan zorluklar kilit denetim konusu tespitinde belirleyici olmuştur. Bu kalemlerin mali tablolarda yer alan kalemler olmaları ve yüksek hata riskleri içermeleri dolayısıyla kilit denetim konuları olarak belirlenmiş olmaları doğal bir durumdur.

3.7.15 Gayrimenkul Faaliyetleri Sektörü İşletmelerinin Kilit Denetim Konuları Analizi

Tablo 3.14. Gayrimenkul Faaliyetleri Sektörü İşletmeleri Finansal Denetim Raporları - KDK Dağılımları

Kilit Denetim Konuları	**2019**	**2020**	**2021**
Finansal Borçlar	1	1	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1	1	1
TOPLAM	**2**	**2**	**1**

Tablo 3.14'e bakıldığında Gayrimenkul Faaliyetleri sektöründeki firmaların bağımsız denetçi raporlarında:

2019 yılı için; toplam 2 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Gayrimenkul Faaliyetleri sektöründe 2019 yılında bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ Finansal borçlar 1 adet,
- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkuller 1 adet,

Olduğu görülmektedir.

2020 yılı için; toplam 2 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Gayrimenkul Faaliyetleri sektöründe 2020 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde, en çok bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ Finansal borçlar 1 adet,
- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkuller 1 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılı için; toplam 1 adet KDK bildirilmiş ve açıklanmıştır. Gayrimenkul Faaliyetleri sektöründe 2021 yılı bağımsız denetim raporları incelendiğinde ise, bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının;

- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkuller 1 adet,

Olduğu tespit edilmiştir.

Tabloda sunulan kilit denetim konu sayıları Gayrimenkul Faaliyetleri sektöründe yer alan işletmelerin genel yapısını ortaya koymaktadır. Gayrimenkul faaliyetleri sektörü işletme yapıları gereği yatırım amaçlı gayrimenkulleri ve maddi duran varlıkları fazla ve yüksek tutarlı finansal borçlara sahiptir. Sektörün yapısı gereği kilit denetim konuları belirlenmiştir.

4. SONUÇ

Teknoloji ve ekonomilerdeki gelişmeler, şirketlerin uluslararası boyutta faaliyetlere başlaması, globalleşen dünya ile birlikte işletmelerde işlem sayıları artmış, işletme yapıları karmaşıklaşmış, rekabet ve çıkar çatışmaları artmıştır. Bu durum finansal bilgi elde etmeyi zorlaştırmıştır. ABD başta olmak üzere farklı ülkelerde ortaya çıkan finansal krizler ve muhasebe skandalları denetime ve finansal bilgilere olan güveni zedeleyerek bağımsız denetim süreçlerinin tekrar gözden geçirilmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Denetim raporlarının bilgi kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap verecek bilgi içermemesi, raporda verilmek istenilen mesajların farklı şekillerde yorumlanabiliyor olması, denetim raporunun yeteri kadar şeffaf olmaması ve iletişim değerinin düşük kalması yatırımcıların yanlış kararlarla hareket etmesine, kaynakların hatalı tahsisine, skandalların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu durum bağımsız denetime olan güveni azaltmış ve bağımsız denetim raporlarının güncellenmesini gerekli kılmıştır. Ayrıca küreselleşen dünyanın bir sonucu olarak bilgi kullanıcılarının nitelikli daha fazla bilgiye ihtiyaç duymaları bağımsız denetim standartlarının ve raporlamasının çağın ihtiyaçlarına cevap verecek nitelikte gözden geçirilmesini gerektirmiştir.

Denetim raporlamasının daha kaliteli, güvenilir, şeffaf, iletişim değeri yüksek ve objektif şekilde tüm taraflara sunulabilmesi ihtiyacı neticesinde düzenleyici kuruluşlar tarafından bağımsız denetim raporlamasına dair çalışmalar yapılmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde bulunan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bağımsız denetim standartları yayımlanmıştır. IAASB tarafından 2011 yılında ‘’Denetçi Raporu projesi’’ başlatılmış ve uluslararası denetim standartları yenilenerek revize edilmiştir. Yapılan en önemli değişikliklerden birisi ‘’ISA 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi” standardı yayımlanmış olmasıdır. Türkiye’de bağımsız denetim alanında çalışmalar Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) öncülüğünde gerçekleştirilmektedir. KGK bahse konu standardı ‘’BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi’’ başlığı ile 09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı resmi gazetede yayımlamıştır. Borsaya kayıtlı işletmelerde 01.01.2017 ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen kriterleri karşılayarak bağımsız denetime tabi olan işletmelerin 01.01.2018 sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere aşamalı olarak yürürlüğe girmiştir.

Reform niteliğindeki bu standardın 2017'de yürürlüğe girmesiyle birlikte kilit denetim konuları araştırmacıların ilgi odağı haline gelmiştir ve konuyla ilgili literatür çalışmaları hızlanmıştır. Araştırma BIST 100'de faaliyet gösteren firmaların 2019, 2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının kapsamlı şekilde incelenmesine dayanmaktadır. Çalışma, literatürde BİST 100 endeksinde işlem gören firmaların üç yılını kapsar nitelikte verilerin incelendiği benzer bir çalışma yapılmamış olması açısından önemlidir.

Bu çalışma, 2019, 2020 ve 2021 yıllarında BIST 100'de işlem gören firmaların bağımsız denetim raporlarında açıklanan kilit denetim konularının sektörler, bağımsız denetim firmaları, görüş türü ve diğer faktörler dikkate alınarak detaylı analizini içermektedir. Hangi konuların işletmeler/sektörler bazında ve yıllara göre en sık açıklanan kilit denetim konuları olduğu, bağımsız denetim raporlarında kaç farklı konunun kilit denetim konusu olarak açıklandığı, Dört Büyük olarak bilinen denetim firmalarının hangi konuları kilit denetim konusu olarak açıkladığı gibi konular tespit edilmiştir.

Araştırma kapsamında Bist 100'de faaliyet gösteren 100 şirketin 2019, 2020 ve 2021 yılları bağımsız denetim raporları incelenerek 2019 yılı için toplam 214 kilit denetim konusu, 2020 yılı için 209 kilit denetim konusu ve 2021 yılı için 200 kilit denetim konusu bildirildiği tespit edilmiştir. İncelenen yıllarda Bist 100 işletmeleri 9 farklı sektörden oluşmaktadır. Bist 100 işletmelerinin 2019 yılında %74'ü ''Dört Büyük Denetim Şirketi'' tarafından, %26'sının ise ''Diğer'' denetim firmaları tarafından denetlendiği, 2020 ve 2021 yıllarında ise %78'i ''Dört Büyük Denetim Şirketi'' tarafından, %22'sinin ''Diğer'' denetim firmaları tarafından denetlendiği tespit edilmiştir. 2019, 2020 ve 2021 yıllarında BIST 100'de faaliyet gösteren şirketlerin en çok yer aldığı sektörler imalat ve mali kuruluşlar sektörleridir. Bu iki sektörde yer alan şirket sayısı toplam inceleme kapsamına alınan şirket sayısının %73'ünü oluşturduğu tespit edilmiştir. Bu iki sektörde en fazla bildirilen kilit denetim konularının sırasıyla hasılat, ticari ve finansal alacaklar, stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar olduğu tespit edilmiştir.

Araştırma sonuçlarına göre;

2019 yılı için;

Bist 100 endeksinde işlem gören şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında görüş türü olarak 2019 yılı için %89'unun ''Olumlu görüş'' %11'inin ''Sınırlı olumlu görüş'' şeklinde görüş bildirdiği tespit edilmiştir.

Bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen KDK hasılattır. Hasılat konusu toplamda 32 adet bildirilmiştir ve bu sayı 2019 yılında bildirilen kilit denetim konularının %14,9'unu oluşturmaktadır. Sektörler bazında bakıldığında hasılat konusunun en çok bildirildiği sektörler imalat, mali kuruluşlar, teknoloji, toptan ve perakende ticaret lokanta ve oteller, ulaştırma depolama ve haberleşme olduğu tespit edilmiştir.

İkinci olarak en çok bildirilen kilit denetim konusu ticari ve finansal alacaklardır. Ticari ve finansal alacaklar konusu toplamda 21 adet bildirilmiştir ve bu sayı 2019 yılında bildirilen kilit denetim konularının %9,8'ini oluşturmaktadır. 2019 yılı sektörler açısından incelendiğinde ticari ve finansal alacaklar konusunun en çok bildirildiği sektörlerin imalat, mali kuruluşlar ve teknoloji olduğu tespit edilmiştir.

Üçüncü olarak en çok bildirilen kilit denetim konusu TFRS 16 kiralamalar standardıdır. TFRS 16 kiralamalar standardı konusu toplamda 20 adet bildirilmiştir ve bu sayı 2019 yılında bildirilen kilit denetim konularının %9,3'ünü oluşturmaktadır. 2019 yılı sektörler açısından incelendiğinde TFRS 16 kiralamalar standardı konusunun en çok bildirildiği sektörlerin imalat, mali kuruluşlar, toptan ve perakende ticaret lokanta ve oteller, ulaştırma depolama ve haberleşme olduğu tespit edilmiştir.

Dördüncü olarak en çok bildirilen kilit denetim konusu maddi ve maddi olmayan duran varlıklar standardıdır. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar konusu toplamda 17 adet bildirilmiştir ve bu sayı 2019 yılında bildirilen kilit denetim konularının %7,9'unu oluşturmaktadır. 2019 yılı sektörler açısından incelendiğinde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar konusunun en çok bildirildiği sektörlerin imalat, mali kuruluşlar ve teknoloji olduğu tespit edilmiştir.

2020 yılı için;

Bist 100 endeksinde işlem gören şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında görüş türü olarak 2020 yılı için %87'sinin ''Olumlu görüş'' %13'ünün ''Sınırlı olumlu görüş'' şeklinde görüş bildirdiği tespit edilmiştir.

Bağımsız denetim raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu yine hasılattır. Hasılat konusu toplamda 37 adet bildirilmiştir ve bu sayı 2020 yılında bildirilen kilit denetim konularının %17,7'sini oluşturmaktadır. Sektörler bazında bakıldığında hasılat konusunun en çok bildirildiği sektörler imalat, mali kuruluşlar, teknoloji, toptan ve perakende ticaret lokanta ve oteller, ulaştırma depolama ve haberleşme olduğu tespit edilmiştir.

İkinci olarak en çok bildirilen kilit denetim konusu ticari ve finansal alacaklardır. Ticari ve finansal alacaklar konusu toplamda 24 adet bildirilmiştir ve bu sayı 2020 yılında bildirilen kilit denetim konularının %11,4'ünü oluşturmaktadır. 2020 yılı sektörler açısından incelendiğinde ticari ve finansal alacaklar konusunun en çok bildirildiği sektörlerin imalat, mali kuruluşlar, elektrik gaz ve su ile teknoloji olduğu tespit edilmiştir.

Üçüncü olarak en çok bildirilen kilit denetim konusu maddi ve maddi olmayan duran varlıklardır. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar konusu toplamda 20 adet bildirilmiştir ve bu sayı 2020 yılında bildirilen kilit denetim konularının %9,5'ini oluşturmaktadır. 2020 yılı sektörler açısından incelendiğinde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar konusunun en çok bildirildiği sektörlerin imalat, mali kuruluşlar, elektrik gaz ve su olduğu tespit edilmiştir.

Dördüncü olarak en çok bildirilen kilit denetim konusu şerefiyedir. Şerefiye konusu toplamda 16 adet bildirilmiştir ve bu sayı 2020 yılında bildirilen kilit denetim konularının %7,6'sını oluşturmaktadır. 2020 yılı sektörler açısından incelendiğinde şerefiye konusunun en çok bildirildiği sektörlerin imalat, mali kuruluşlar, teknoloji ve elektrik gaz ve su olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılı için;

Bist 100 endeksinde işlem gören şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında görüş türü olarak 2021 yılı için %86'sının ''Olumlu görüş'' %14'ünün ''Sınırlı olumlu görüş'' şeklinde görüş bildirdiği tespit edilmiştir.

Bağımsız denetim raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu 2019 ve 2020 yıllarında olduğu gibi yine hasılattır. Hasılat konusu toplamda 35 adet bildirilmiştir ve bu sayı 2021 yılında bildirilen kilit denetim konularının %17,5'ini oluşturmaktadır. Sektörler bazında bakıldığında hasılat konusunun en çok bildirildiği sektörler imalat, mali kuruluşlar, teknoloji, toptan ve perakende ticaret lokanta ve oteller, ulaştırma depolama ve haberleşme olduğu tespit edilmiştir.

İkinci olarak en çok bildirilen kilit denetim konusu maddi ve maddi olmayan duran varlıklardır. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar konusu toplamda 19 adet bildirilmiştir ve bu sayı 2021 yılında bildirilen kilit denetim konularının %9,5'ini oluşturmaktadır. 2021 yılı sektörler açısından incelendiğinde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar konusunun en çok bildirildiği sektörlerin imalat, mali kuruluşlar ve elektrik gaz ve su olduğu tespit edilmiştir.

Üçüncü olarak en çok bildirilen kilit denetim konusu stoklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerdir. Stoklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller konuları toplamda 14'er adet bildirilmiştir ve bu sayı 2021 yılında bildirilen kilit denetim konularının %7'sini oluşturmaktadır. 2021 yılı sektörler açısından incelendiğinde stoklar konusunun en çok bildirildiği sektörlerin imalat, mali kuruluşlar, toptan ve perakende ticaret lokanta ve oteller olduğu, yatırım amaçlı gayrimenkuller konusunun en çok bildirildiği sektörlerin imalat ve mali kuruluşlar olduğu tespit edilmiştir.

Yıllar itibarıyla en çok bildirilen kilit denetim konusu sektörel olarak farklılık göstermemekle birlikte aynı yıl içerisinde en çok bildirilen ve raporlanan kilit denetim konusu anlamlı olmasa da farklılık gösterebilmektedir. Örneğin; incelenen 3 yıla bakıldığında en çok kilit denetim konusunun bildirildiği sektörler imalat ve mali kuruluşlar sektörüdür. Ancak 2019 yılında imalat sektöründe en çok raporlanan kilit denetim konusu 16 adet ile hasılat iken mali kuruluşlar sektöründe en çok raporlanan kilit denetim konusu 7 adet ile TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü ve toptan ve perakende ticaret lokanta ve oteller sektöründe ise 7 adet ile TFRS 16 kiralamalar standardıdır. 2021 yılında imalat sektöründe en çok bildirilen kilit denetim konusu 15 adet ile yine hasılat iken mali kuruluşlar sektöründe 9 adet ile yatırım amaçlı gayrimenkuller konusudur.

Araştırma sonuçları literatürdeki çalışmalarla karşılaştırıldığında benzer sonuçların ortaya çıktığı görülmektedir. Sektörel bazda en çok kilit denetim konusunun bildirildiği sektörlerin imalat ve mali kuruluşlar sektörü olduğu, en çok raporlanan kilit denetim konularının hasılat, ticari ve finansal alacaklar, stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve şerefiyeler olduğu, Türkiye'de Bist 100 işletmeleri denetimlerinin büyük çoğunluğunun dört büyük yabancı denetim firması tarafından yapıldığı ve denetim görüşünün çoğunlukla olumlu olduğu tespit edilmiş ve araştırmanın literatürdeki çalışmalar ile paralellik gösterdiği tespit edilmiştir.

İşletmelerin genel yapılarına uygun olarak belirlenen kilit denetim konuları yıllar itibariyle uyum göstermektedir. İncelenen yıllarda kilit denetim konu sayısında azalmaya gidildiği söylenebilir. Aynı örneklem ve benzer yapıda çalışmalar daha önce yapılmış olsa da; kapsamlı bir inceleme olması, üç yıl arasında karşılaştırma yapılmasına olanak sağlaması ve yıllar itibariyle kilit denetim konularının farklılaşıp farklılaşmadığının incelenmesine imkan tanıması nedeniyle çalışma sonuçlarının gelecekteki çalışmalara ve ilgililere rehberlik edeceğine inanılmaktadır.

Türkiye'de 2017 yılı itibarıyla uygulamaya konulan kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında bildirilmesi süreci bu alandaki verilerin ampirik açıdan incelenmesini zorlaştırmaktadır. Kilit denetim konusu alanında çalışmaların yapılmaya devam edilmesi, bildirilen ve açıklanan kilit denetim konularının sektörel bazda ve yıllar bazında değişimlerinin analiz edilmesi, denetçi firmaların bu süreçteki yerinin ve öneminin tespiti, bildirilen kilit denetim konularının sektör dinamiklerini yansıtıp yansıtmadığının gözlemlenmesi literatürün gelişimine katkı sağlayacaktır. Kilit denetim konularının tarafların karar verme süreçlerini nasıl etkilediği, denetimin kalitesini etkileyip etkilemediği, denetim maliyetleri ve denetçi sorumlulukları üzerindeki etkileri alana katkı sağlayabilecek diğer konulardır. Kilit denetim konularının firma karlılığı ve işletme yönetimi üzerindeki etkisi istatistiksel analizlerle değerlendirilebilir ve firmalara yönelik güvenirliğe etkisi incelenebilir. Kilit denetim konularıyla ilgili ulaşılabilecek veri sayısı zamanla artacaktır ve alanda yapılacak yeni çalışmalar kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardının amaçlarına hizmet edecek şekilde uygulanıp uygulanamadığını daha net ortaya koyacaktır.

5. KAYNAKLAR

Akdoğan, N. , & Bülbül, S. (2019). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BIST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 18(56), 1-24.

Aktaş, R. , & Acar, M. (2020). Bağımsız Denetimde Önemlilik Perspektifinden Kilit Denetim Konuları: BIST 100 Uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38(2), 185-214.

Aktuğlu, A.Ali, (1996). *Denetleme ve Revizyon*, (3.Basım), 11-12, İstanbul: Barış Yayımları.

Ayotuz, E.U (2019). *Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasının, Denetçi Yargısı, Örneklem ve Önemlilik Üzerine Etkisinin Araştırılması,* (Yüksek Lisans Tezi), Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara.

Bahşı, S. (2019). *Türkiye denetim standartları kapsamında bağımsız denetimin sonuçları ve raporlanması üzerine bir araştırma,* (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.

Bahşı, S. (2019). Türkiye Denetim Standartlarından Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlanması İle İlgili Standartların Bilinirliği Üzerine Yapılan Bir Araştırma. *İzmir YMMO Dergisi*, 1(2), 96-129.

BDS 700: Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama. Erişim: 18 Eylül 2022,https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%2070(2).pdf

BDS 701: Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. Erişim: 18 Eylül2022,https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf

BDS 705: Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi. Erişim:18Eylül2022,https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20705.pdf.

Biçer, A.A. , & Erol, S. (2017). UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(47), 71-84.

Çelik, A. (2005). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, (1.basım), Ankara: Seçkin Yayımcılık.

Dede, A. (2015). *Türkiye'de bağımsız denetçilerin "bağımsızlık ilkesine" uyum sorunu*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul

Doğan, A. (2018). *Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89.

Dönmez, A. , & Berberoğlu, B. , & Ersoy, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının A.B.D. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 5(9), 52-78.

Ercan, C. , & Aba Şenbayram, E. (2019). Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlerin 2017-2018 Dönemlerine Ait Denetçi Raporlarının Kilit Denetim Konuları Açısından İncelenmesi. 3rd Internatıonal Zeugma Conference On Scıentıfic Researches, 173-179.

Erkek, M.S. (2021). *Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: Mali Kuruluşlara Ait Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.

Ertan, Y. , & Kızık, E. (2019). Kilit Denetim Konuları: BIST İmalat Sektöründe Faaliyette Bulunan işletmelerin 2017 Yılı Denetim Raporlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 263-278.

Ertaş, A. (2018). *Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye'de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri,* (Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Afyon.

Fırat, A. , & Şahin, M. (2017). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi ve Tarihçesi. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*. e-dergi: 1-10.

Gnanarajah, R. (2017). Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International. Congressional Research Service.

Gökgöz, A. (2019). Gözetim Kavramı Bağlamında Kamu Gözetimi Kurumu ve Denetçinin Denetimi. Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 5(4), 87-102.

Güredin, E. (2000). *Denetim*, (10. Basım), İstanbul: Beta Yayımcılık.

Güvemli, O. , & Özbirecikli, M. (2011). Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. (1):146-80.

International Federation of Accountants. Erişim: 18 Eylül 2022, https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf

İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi. Erişim: 8 Eylül 2022, https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr/auzefcontent/20_21_Bahar/denetim/5/ index.html

İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BIST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (84), 49- 64.

Kamuyu Aydınlatma Platformu. Erişim 1 Eylül 2022,https://www.kap.org.tr/tr/bistsirketler

Karacan, S. , & Uygun, R. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi – BDS 701. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(57), 633-649.

Karadeniz, Y. (2019). Türkiye'de Bağımsız Denetim Sistemindeki Gelişmeler: Denetim Kuruluşlarında Çalışan Denetçilere Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (83), 173-192.

Kavut, L. , & Taş, O. , & Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İstanbul: İSMMMO Yayımları.

Koca, N. (2019). *Bağımsız denetçinin mesleki bağlılığının denetimde kalite algısına etkisi: Bir alan çalışması,* (Doktora Tezi), Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kahramanmaraş.

Kocamış, T., & Yıldırım, G. (2019). Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konuları: Olası Etkileri. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, (Özel Sayı), 634-642.

Kurt, Z. (2019). *BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi: Kamuyu Aydınlatma Platformunda Yayımlanan 2017-2018 Yılları Bağımsız Denetçi Raporlarının İncelenmesi,* (Yüksek Lisans Tezi), Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

Sakin Çapal, B. (2017). *Türkiye'deki İşletmelerde bağımsız denetimin rolü ve kayıt dışı ekonomiye etkisi,* (Yüksek Lisans Tezi), Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

Sarıkaya, F (2020). *Değişen Bağımsız Denetim Yaklaşımı, Kilit Denetim Konuları ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma,* (Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi, Ankara.

Selimoğlu, S.K. , & Göktepe, H. (2007). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler*. Mali Çözüm(81), 17-44.

Shamkhalov, Z. (2022). *Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi: Bist 100'de İşlem Gören İşletmelerin 2019-2020 Yılları Bağımsız Denetçi Raporlarının Karşılaştırılması*,(Yüksek Lisans Tezi), Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.

T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Erişim: 10 Eylül 2022, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Basin/BDS_701basin_duyurusu.pdf

Tezcan, B. (2019). *Halka Açık Anonim Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularına Yönelik Bir Araştırma*: *BİST 100 Şirketlerinin 2018 Yılı Analizi,* (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

Türk Dil Kurumu Sözcükleri. Erişim: 20 Eylül 2022, https://sozluk.gov.tr/.

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

Varıcı, İ. ve Çağıran, F. (2019). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul'daki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, (22), 193-208.

Yanık, S. , & Karataş, M. (2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73), 1- 26.

Yılancı, V. (2018). *Muhasebe Denetimi,* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayımları.

6. EKLER

Ek 1. 2019 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımları

2019 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU İNCELENEN BIST 100 FİRMALARININ KDK DAĞILIMLARI							
S.N	**Firma Kodu**	**Firma Adı**	**Sektörler**	**Bağımsız Denetim Firması**	**Denetim Görüşü**	**KDK Sayısı**	**Bildirilen KDK'lar**
1	**ADESE**	**Adese Alışveriş Merkezleri Ticaret A.Ş.**	Gayrimenkul Faaliyetleri	Arılar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Maddi Duran varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme Uzun ve Kısa Vadeli Borçlanmalar
2	**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
3	**AKBNK**	**Akbank T.A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Sınırlı Olumlu	2	Kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi
4	**AKSGY**	**Akiş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi ve açıklanan önemli bilgiler Stoklar
5	**AKSA**	**Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	3	Stok değer düşüklüğü DowAksa Advanced Composites Holdings BV'nin ("DowAksa") geri kazanılabilirliği

							Ticari alacaklar - Değer düşüklüğü
6	**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
7	**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
8	**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 Santrallerinde Değer Düşüklüğü
9	**ALCTL**	**Alcatel Lucent Teletaş Telekomünikasyon A.Ş.**	Teknoloji	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	1	Hasılatın muhasebeleştirilmesi
10	**ALKIM**	**Alkim Alkali Kimya A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	1	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
11	**ANACM**	**Anadolu Cam Sanayii A.Ş**	İmalat	Anıl Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	2	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği Hasılatın kaydedilmesi

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

18	**BIMAS**	**Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.**	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Hasılatın Denetimi TFRS 16, Kiralamalar Standardının uygulanması, konsolide finansal tablolara ve konsolide finansal tablolara ilişkin dipnotlara etkileri
19	**BIZIM**	**Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.**	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	1	TFRS 16'nın uygulanmasına ilişkin muhasebe politikaları, tahminler, varsayımlar
20	**BRYAT**	**Borusan Yatırım** ve **Pazarlama A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Özkaynak yöntemiyle değerlenen yatırımlar Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerinin hesaplanması
21	**BRISA**	**Brisa Brıdgestone Sabancı Lastik Sanayi** ve **Ticaret A.Ş.**	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın muhasebeleştirilmesi Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
22	**BUCIM**	**Bursa Çimento Fabrikası A.Ş.**	İmalat	Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği Stoklar ve değerlemesi
23	**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
24	**CLEBI**	**Çelebi Hava Servisi A.Ş.**	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali	Olumlu	2	TFRS 16 Kiralamalar Standardına Geçiş ve Kullanım Hakkı Varlıklarının ve Kiralama Yükümlülüklerinin Konsolide Finansal

				Müşavirlik A.Ş.			Tablolarda Gösterimi
							Türkiye Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi ("TFRYK") 12 Kapsamında Muhasebeleştirilen "İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları" ile "Yap-İşlet-Devret Yatırımları"
25	**CEMAS**	**Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.**	İmalat	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	3	İlişkili Taraf İşlemleri
							Ticari Alacaklar
							Ticari Borçlar
26	**CEMTS**	**Çemtaş Çelik Makina Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Stoklar ve Değerlemesi
27	**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
28	**DEVA**	**Deva Holding A.Ş.**	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri
							Stok değer düşüklüğü
29	**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 içerisinde yer alan bayi sözleşmeleri
							Gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller

							Garanti gider karşılığı
30	**DOAS**	**Doğuş Otomotiv Servis** ve **Ticaret A.Ş.**	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	TFRS 16, Kiralamalar Standardının uygulanması ve konsolide finansal tablolara ve konsolide finansal tablolara ilişkin notlara etkileri
31	**EGEEN**	**Ege Endüstri Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	İşletme birleşmesi
32	**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
33	**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
							TFRS Yorum 12 - Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri
							Taşınan vergi zararları üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliği
34	**ENJSA**	**Enerjisa Enerji A.Ş.**	Elektrik, Gaz Ve Su	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	5	Şerefiye değer düşüklüğü testi
							Görevli tedarik şirketlerinin gelirlerin muhasebeleştirilmesi
							Ticari alacaklar değer düşüklüğü karşılıkları
35	**ENKAI**	**Enka**	İnşaat ve	Kpmg	Olumlu	3	Hasılatın

		İnşaat ve **Sanayi A.Ş.**	Bayındırlık	Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.			muhasebeleştirilmesi Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi
36	**ERBOS**	**Erbosan Erciyas Boru Sanayii** ve **Ticaret A.Ş.**	İmalat	Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	1	Dövizli İşlemler
37	**ERGLI**	**Ereğli Demir** ve **Çelik Fabrikaları T.A.Ş.**	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın kaydedilmesi TFRS 16, Kiralamalar Standardının uygulanması ve konsolide finansal tablolar ve konsolide finansal tablolara ilişkin notlara etkileri
38	**FROTO**	**Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	3	Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi Garanti Gider Karşılığı TFRS 16, Kiralamalar Standardı'nın uygulanması ve finansal tablolar ve finansal tablolara ilişkin notlara etkileri
39	**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 Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi TFRS 16 Kiralamalar Standardının ilk uygulaması
40	**GOZDE**	**Gözde Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.**	Mali Kuruluşlar.	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali	Olumlu	1	Finansal yatırımların değerlemesi ve açıklanan önemli bilgiler

				Müşavirlik A.Ş			
41	**GUBFR**	**Gübre Fabrikaları T.A.Ş.**	İmalat	Engin Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Yatırım teşviklerinden ve geçmiş yıl vergi varlıkları zararlarından oluşturulan ertelenmiş
42	**GUSGR**	**Güneş Sigorta A.Ş**	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	1	Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş tazminat bedellerinin tahmini
43	**SAHOL**	**Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	3	Krediler ve kiralama işlemlerinden alacaklara ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi Krediler ve kiralama işlemlerinden alacaklara ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü
44	**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
45	**INDES**	**İndeks Bilgisayar Sistemleri Mühendislik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	Teknoloji	Güreli Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	3	Ticari Alacaklar Stoklar ve Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Ticari Borçlar
46	**IPEKE**	**İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştır**	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	Aktifleştirilen Maden Varlıkları Yasal Riskler

		ma Ve Üretim A.Ş.					
47	**ISDMR**	**İskenderun Demir Ve Çelik A.Ş.**	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın kaydedilmesi TFRS 16, Kiralamalar Standardının uygulanması ve finansal tablolar ve finansal tablolara ilişkin notlara etkileri
48	**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 ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolarda yer alması ve ilgili önemli açıklamalar
49	**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
50	**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
51	**IZMDC**	**İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.**	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın muhasebeleştirilmesi İlişkili olmayan taraflardan ticari alacakların değer düşüklüğü Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi
52	**KRDMA**	**Kardemir Karabük Demir Çelik**	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest	Olumlu	1	Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması

		Sanayi Ve Ticaret A.Ş.		Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.			
53	**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 Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri
54	**KARTN**	**Kartonsan Karton Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Güreli Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	4	Ticari Alacaklar Stoklar Maddi Duran Varlıklar Hasılat
55	**KERVN**	**Kerevitaş Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri
56	**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 ilişkin değer düşüklüğü testleri Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. ("YKB") -Kredi ve alacakların değer düşüklüğü TFRS 16,Kiralamalar Standardının uygulanması ve konsolide finansal tablolar ve konsolide finansal tablolara ilişkin notlara etkileri
57	**KORDS**	**Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.**	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi İşletme birleşmeleri ve Şerefiye değer düşüklüğü

58	**KOZAL**	**Koza Altın İşletmeleri A.Ş.**	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	Aktifleştirilen Maden Varlıkları Yasal Riskler
59	**KOZAA**	**Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş.**	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	Aktifleştirilen Maden Varlıkları Yasal Riskler
60	**LOGO**	**Logo Yazılım Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	Teknoloji	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	3	Hasılatın kaydedilmesi Şerefiye değer düşüklüğü testi İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıkların testi
61	**MRDIN**	**Mardin Çimento Sanayii Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın kaydedilmesi
62	**MAVI**	**Mavi Giyim Sanayi Ve Ticaret A.Ş**	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	4	Perakende satış gelirlerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi Stok değer düşüklüğü karşılığı Şerefiye değer düşüklüğü karşılığı TFRS 16 Kiralamalar Standardının İlk Uygulaması
63	**MGROS**	**Migros Ticaret A.Ş.**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	TFRS 16, Kiralamalar standardının uygulanması ve önemli tahmin ve varsayımların değerlendirilmesi Şerefiye değer düşüklüğü testi
64	**NTHOL**	**Net Holding A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim Ve Smmm A.Ş.	Olumlu	4	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği Maddi Duran Varlıklarda Ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde

							Yeniden Değerleme
							Hasılatın kaydedilmesi
							Kiralamalar
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
							TFRS 16, Kiralamalar Standardı'nın uygulanması ve konsolide finansal tablolar ve konsolide finansal tablolara ilişkin notlara etkileri
67	**PARSN**	**Parsan Makina Parçaları Sanayii A.Ş.**	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın muhasebeleştirilmesi
							Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi
68	**PGSUS**	**Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.**	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Teslim bakım karşılıkları
							TFRS 16 Kiralamalar Standardına geçiş
							Hasılatın muhasebeleştirilmesi
69	**PETKM**	**Petkim Petrokimya Holding A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	1	Devam etmekte olan vergi davalarına ilişkin koşullu borçlar ve açıklamalar
70	**RTALB**	**Rta Laboratuvarları Biyolojik Ürünler İlaç Ve Makine**	İmalat	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim Ve Smmm A.Ş.	Olumlu	2	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği
							Stoklar ve Değerlemesi

		Sanayi Ticaret A.Ş.					
71	**SARKY**	**Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Güreli Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	4	Ticari Alacaklar Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi Finansal Borçlar Hasılat
72	**SASA**	**Sasa Polyester Sanayi A.Ş.**	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın Dönemselliği Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlıkları Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi
73	**SELEC**	**Selçuk Ecza Deposu Ticaret Ve Sanayi A.Ş.**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	1	Ticari Alacaklar
74	**SODSN**	**Soda Sanayii A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	1	Stok değerleme yöntemi
75	**SKBNK**	**Şekerbank T.A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	Kredilere ilişkin sınıflama ve değer düşüklüğü Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler
76	**SOKM**	**Şok Marketler Ticaret A.Ş.**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Şerefiye değer düşüklüğü testi TFRS 16 Kiralamalar standardının ilk uygulanması
77	**TAVHL**	**Tav Havalimanları Holding**	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız	Olumlu	2	TFRS 16 Kiralamalar Standardına geçiş ve kullanım hakkı varlıklarının ve

		A.Ş.		Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.			kiralama yükümlülüklerinin konsolide finansal tablolarda gösterimi
							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
							İnşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatın, kar marjının, devam eden inşaat işlerinden doğan sözleşme varlıkları ve devam eden inşaat işlerinden doğan sözleşme yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi
79	**TKNSA**	**Teknosa İç Ve Dış Ticaret A.Ş.**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	4	Hasılatın muhasebeleştirilmesi
							Ertelenmiş vergi varlığının değerlemesi
							Finansal durum-Şirket'in sermayesinin karşılıksız kalıp kalmadığına veya borca batık olup olmadığına ilişkin tespit ve yönetim organı değerlendirmeleri
							TFRS 16 Kiralamalar Standardının ilk uygulaması
80	**TOASA**	**Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.**	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve	Olumlu	3	Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri
							Garanti karşılığı
							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	**TCELL**	**Turkcell İletişim Hizmetle**	Ulaştırma, Depolama Ve	Pwc Bağımsız Denetim	Olumlu	3	Karşılıklar ve koşullu borçlar
							Hasılatın

		ri A.Ş.	Haberleşme	Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş			muhasebeleştirilmesi Türev araçların ölçülmesi
83	**TMSN**	**Tümosan Motor Ve Traktör Sanayi A.Ş.**	İmalat	Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın Kaydedilmesi
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, Depolama Ve Haberleşme	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın, yolcu uçuş yükümlülüğünün ve Sık Uçuş Programı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi Uçakların parçalara ayrılarak muhasebeleştirilmesi TFRS 16 Kiralamalar Standardının İlk Uygulaması
86	**TTKOM**	**Türk Telekomünikasyon A.Ş.**	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	5	Hasılatın muhasebeleştirilmesi TFRS 16 Kiralamalar standardı ilk 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	Sınırlı Olumlu	3	İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülen kredilere ilişkin değer düşüklüğü

				Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.			Finansal araçların ölçülmesi (gerçeğe uygun değer hiyerarşisi Seviye 3 olarak belirlenen finansal araçlar)
							Emeklilik planları
89	**HALKB**	**Türkiye Halk Bankası A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü
							Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler
							Bilgi teknolojileri denetimi
90	**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 ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ile ilgili 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" Standardına göre finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ile ilgili önemli açıklamalar
							TSKB A.Ş. Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Vakfı Sandığı
							Türev Finansal Araçlar
92	**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

93	**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 ilişkin TFRS 9 "Finansal Araçlar Standardı" ("TFRS 9") çerçevesinde beklenen kredi zarar karşılığı
							Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi
94	**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
95	**VERUS**	**Verusa Holding A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için yapılan değerleme çalışmaları
							Hidroelektrik santralinin gerçeğe uygun değer tespiti
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	**YKFKT**	**Yapı Ve Kredi Bankası A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Kredilere ilişkin beklenen kredi zarar karşılığı
							Emekli Sandığı yükümlülüklerinin değerlemesi
99	**YATAS**	**Yataş Yatak ve Yorgan**	İmalat	Aday Bağımsız Denetim	Olumlu	2	TFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat"

		Sanayi ve Ticaret A.Ş.		ve serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.			TFRS 16 "TFRS 16, Kiralamalar" standardının uygulanması
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
							Nakit akış riskinden korunma işlemleri
							Vergi/Ertelenmiş Vergi

Ek 2. 2020 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımları

2020 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU İNCELENEN BIST 100 FİRMALARININ KDK DAĞILIMLARI							
S.N	**Firma Kodu**	**Firma Adı**	**Sektörler**	**Bağımsız Denetim Firması**	**Denetim Görüşü**	**KDK Sayısı**	**Bildirilen KDK'lar**
1	**ADESE**	**Adese Alışveriş Merkezleri Ticaret A.Ş.**	Gayrimenkul Faaliyetleri	Arılar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme
							Uzun ve Kısa Vadeli Borçlanmalar
2	**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
3	**AKBNK**	**Akbank T.A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Sınırlı Olumlu	2	Kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü
							Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi
4	**AKCNS**	**Akçansa Çimento Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Şerefiye değer düşüklüğü testleri
							Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerinin hesaplanması
5	**AKSA**	**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
6	**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
7	**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
8	**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
9	**ALKIM**	**Alkim Alkali Kimya A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	1	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
10	**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
11	**ARCLK**	**Arçelik A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	3	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği Stok değer düşüklüğü karşılığı Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer

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

18	**BIZIM**	**Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın denetimi
19	**BRYAT**	**Borusan Yatırım Ve Pazarlama A.Ş.**	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	İştiraklerin gerçeğe uygun değerinin tespiti
20	**BRISA**	**Brisa Brıdgestone Sabancı Lastik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın muhasebeleştirilmesi Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
21	**CCOLA**	**Coca-Cola İçecek A.Ş.**	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Şerefiye ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğünün ölçülmesi
22	**CLEBI**	**Çelebi Hava Servisi A.Ş.**	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Kullanım Hakkı Varlıklarının ve Kiralama Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Konsolide Finansal Tablolarda Gösterimi
23	**CEMAS**	**Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.**	İmalat	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	3	İlişkili Taraf İşlemleri Ticari Alacaklar Ticari Borçlar

24	**CEMTS**	**Çemtaş Çelik Makina Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	1	Stoklar ve Değerlemesi
25	**CIMSA**	**Çimsa Çimento Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	3	Şerefiyelere ilişkin değer düşüklüğü Ticari alacakların geri kazanılabilirliği Satış amaçlı elde tutulan duran varlık gruplarının satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinin tespiti
26	**DEVA**	**Deva Holding A.Ş.**	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri Stok değer düşüklüğü
27	**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 içerisinde yer alan bayi sözleşmeleri Gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller
28	**DOAS**	**Doğuş Otomotiv Servis Ve Ticaret A.Ş.**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	1	Garanti gider karşılığı
29	**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 Ticari alacakların geri kazanılabilirliği

30	**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
31	**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
32	**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 Taşınan vergi zararları üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliği Şerefiye değer düşüklüğü testi Görevli tedarik şirketlerinin gelirlerin Muhasebeleştirilmesi Ticari alacaklar değer düşüklüğü karşılıkları
33	**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
34	**ERBOS**	**Erbosan Erciyas Boru Sanayii Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	1	Gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilen arsa, bina, makineler ve yatırım amaçlı gayrimenkuller

35	**ERGLI**	**Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.**	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın kaydedilmesi
36	**ESEN**	**Esenboğa Elektrik Üretim A.Ş.**	Elektrik, Gaz Ve Su	Köker Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	2	Maddi duran varlıkların yeniden değerleme metodu ile muhasebeleştirilmesi Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi
37	**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
38	**GLYHO**	**Global Yatırım Holding A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi Şerefiye değer düşüklüğünün ve liman işletme haklarının değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi
39	**GOODY**	**Goodyear Lastikleri T.A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	1	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
40	**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
41	**GUBFR**	**Gübre Fabrikaları**	İmalat	Eren Bağımsız Denetim	Sınırlı Olumlu	3	Stoklar Yatırım teşviklerinden ve

		T.A.Ş.		A.Ş			geçmiş yıl vergi varlıkları zararlarından oluşturulan ertelenmiş vergi varlıkları
							Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
42	**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 ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen beklenen zarar karşılıkları
							Emekli Sandığı yükümlülüklerinin değerlemesi
43	**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
44	**INDES**	**İndeks Bilgisayar Sistemleri Mühendislik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	Teknoloji	Abaküs Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	3	Ticari Alacaklar
							Ticari Borçlar
							Hasılat
45	**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
46	**ISTVY**	**İskenderun Demir Ve Çelik A.Ş.**	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın kaydedilmesi
47	**ISFIN**	**İş Finansal Kiralama A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Ernst & Young-Güney Bağımsız	Olumlu	1	TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardının muhasebeleştirilmesi ve finansal varlıklara

				Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.			ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolarda yer alması ve ilgili önemli açıklamalar
48	**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
49	**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
50	**IZMDC**	**İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.**	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği
							Arsa ve araziler, yeraltı ve yerüstü düzenleri, binalar ve makineler gerçeğe uygun değer tespiti
51	**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
52	**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
53	**KARTN**	**Kartonsan Karton Sanayi Ve**	İmalat	Güreli Yeminli Mali Müşavirlik Ve	Olumlu	4	Ticari Alacaklar
							Stoklar
							Maddi Duran Varlıklar

		Ticaret A.Ş.		Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.			Hasılat
54	**KERVT**	**Kerevitaş Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Maddi duran varlıkların yeniden değerleme metodu ile muhasebeleştirilmesi
55	**KRVGD**	**Kervan Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Aday Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Hasılat Ticari alacakların geri kazanılabilirliği Stoklar
56	**KCHOL**	**Koç Holding A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	4	Aşamalı işletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesi Maddi ve sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü testleri Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. ("YKB") - Kredi ve alacakların değer düşüklüğü Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. ("YKB") -Emekli Sandığı ("Sandık") yükümlülüklerine ilişkin karşılıkların muhasebeleştirilmesi
57	**KORDS**	**Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.**	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın muhasebeleştirilmesi Şerefiye değer düşüklüğü
58	**KOZAL**	**Koza Altın İşletmeleri A.Ş. Ticaret A.Ş.**	Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebec	Sınırlı Olumlu	1	Aktifleştirilen Maden Varlıkları

				i Mali Müşavirlik A.Ş.			
59	**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
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 Geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesi
61	**MAVI**	**Mavi Giyim Sanayi Ve Ticaret A.Ş**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	TFRS 16, Kiralamalar standardının uygulanması ve önemli tahmin ve varsayımların Değerlendirilmesi Stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması
62	**MGROS**	**Migros Ticaret A.Ş.**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	TFRS 16, Kiralamalar standardının uygulanması ve önemli tahmin ve varsayımların değerlendirilmesi Şerefiye değer düşüklüğü testi
63	**NTHOL**	**Net Holding A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	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	**TMSN**	**Tümosan Motor Ve Traktör Sanayi A.Ş.**	İmalat	Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın Kaydedilmesi Maddi Duran Varlıklar

65	**ODAS**	**Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.**	Elektrik, Gaz Ve Su	Eren Bağımsız Denetim A.Ş	Olumlu	4	Aktifleştirilen Maden Varlıkları Stokların muhasebeleştirilmesi Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar Maddi duran varlıkların yeniden değerleme yöntemi ile 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, Depolama Ve Haberleşme	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Teslim bakım karşılıkları Hasılatın muhasebeleştirilmesi
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	**RTALB**	**Rta Laboratuvarları Biyoloji**	İmalat	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim	Sınırlı Olumlu	4	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği Hasılatın Kaydedilmesi

		k Ürünler İlaç Ve Makine Sanayi Ticaret A.Ş.		Ve Smmm A.Ş.			Stoklar ve Değerlemesi Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değerlemesi
72	**SARKY**	**Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Güreli Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	4	Ticari Alacaklar Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi Finansal Borçlar Hasılat
73	**SASA**	**Sasa Polyester Sanayi A.Ş.**	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın Dönemselliği Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlıkları Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi
74	**SELEC**	**Selçuk Ecza Deposu Ticaret ve Sanayi A.Ş**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Bdo Denet Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	1	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
75	**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 ilişkin değer düşüklüğü Emeklilik planları
76	**SOKM**	**Şok Marketler Ticaret A.Ş.**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Şerefiye değer düşüklüğü Hasılatın denetimi

77	**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 İnşaat Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılatın muhasebeleştirilmesi Hasılatın muhasebeleştirilmesi
79	**TKNSA**	**Teknosa İç Ve Dış Ticaret A.Ş.**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	4	Hasılatın ve tedarikçilerden elde edilen gelirlerin muhasebeleştirilmesi Ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliği TFRS 16 Kiralamalar Standardının uygulaması Finansal durum-Şirket'in sermayesinin karşılıksız kalıp kalmadığına veya borca batık olup olmadığına ilişkin tespit ve yönetim organı değerlendirmeleri
80	**TOASA**	**Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.**	İmalat	Ernst & Young-Güney Bağımsız Denetim Ve	Olumlu	3	Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri Garanti karşılığı 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 ilişkin yapılan değerleme çalışmaları
82	**TCELL**	**Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.**	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebec	Olumlu	4	Karşılıklar ve koşullu borçlar Hasılatın muhasebeleştirilmesi Türev araçların

				i Mali Müşavirlik A.Ş			ölçülmesi
							Geçmiş yıllar zararları üzerinden ertelenmiş vergi varlığının yaratılması
83	**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
84	**THYAO**	**Türk Hava Yolları A.O.**	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Hasılat, yolcu uçuş yükümlülüklerinin ve sık uçuş programı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi
							Uçakların bileşenlerine ayrılarak muhasebeleştirilmesi
85	**TTKOM**	**omünikasyon A.Ş.**	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	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
86	**TTRAK**	**Türk Traktör Ve Ziraat Makineleri A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	1	Garanti gider karşılıkları
87	**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 ilişkin değer düşüklüğü
							Finansal araçların ölçülmesi
							Emeklilik planları
88	**HALKB**	**Türkiye Halk Bankası A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebec	Sınırlı Olumlu	2	Kredilere ilişkin TFRS 9 "Finansal Araçlar Standardı" çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü

				i Mali Müşavirlik A.Ş.			Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler
89	**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 ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ile ilgili önemli açıklamalar
							Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler
							Türev Finansal Araçlar
90	**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" Standardı kapsamında finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ile ilgili önemli açıklamalar
							Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler
							Türev Finansal Araçlar
91	**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
92	**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
93	**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 ilişkin TFRS 9 "Finansal Araçlar Standardı" çerçevesinde beklenen kredi zarar karşılığı
							Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi
94	**ULKER**	**Ülker**	İmalat	Ernst &	Olumlu	3	Gerçeğe uygun değer

		Bisküvi Sanayi A.Ş.		Young-Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.			farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıkların gerçeğe uygun değer hesaplamaları
							Şerefiye ve yeniden edinilmiş hakların değer düşüklüğü testi
							Bina ve arazilerin gerçeğe uygun değeri
95	**VERUS**	**Verusa Holding A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için yapılan değerleme çalışmaları
							Hidroelektrik santrallerinin gerçeğe uygun değer tespiti
96	**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	**YKFKT**	**Yapı Ve Kredi Bankası A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Kredilere ilişkin beklenen kredi zarar karşılığı
							Emekli Sandığı yükümlülüklerinin değerlemesi
99	**YATAS**	**Yataş Yatak Ve Yorgan Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Aday Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	TFRS 15 "Müşteri sözleşmelerinden hasılat"
							Stoklar ve stok değer düşüklüğü karşılığı
100	**ZOREN**	**Zorlu Enerji Elektrik**	Elektrik, Gaz Ve Su	Kpmg Bağımsız Denetim	Olumlu	4	Geçmiş yıllar mali zararları üzerinden hesaplanan

		Üretim A.Ş.		ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş			ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliği
							Riskten korunma muhasebesi
							Şerefiye değer düşüklüğü
							Maddi duran varlıkların yeniden değerleme yöntemiyle muhasebeleştirilmesi

Ek 3. 2021 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımları

2021 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU İNCELENEN BIST 100 FİRMALARININ KDK DAĞILIMLARI							
S.N	**Firma Kodu**	**Firma Adı**	**Sektörler**	**Bağımsız Denetim Firması**	**Denetim Görüşü**	**KDK Sayısı**	**Bildirilen KDK'lar**
1	**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
2	**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
3	**AKBNK**	**Akbank T.A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Sınırlı Olumlu	2	Kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi
4	**AKFGY**	**Akfen Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.**	Gayrimenkul Faaliyetleri	Ernst&Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi ve açıklanan önemli bilgiler
5	**AKSA**	**Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	1	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği

6	**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
7	**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
8	**ALBRK**	**Albaraka Türk Katılım Bankası A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Ernst&Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	1	TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardı kapsamında finansal varlıklara ilişkin sınıflama, ölçüm ve değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ve açıklamalar
9	**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
10	**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
11	**ARCLK**	**Arçelik A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali	Olumlu	4	İşletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesi - Arçelik Hitachi Home Appliances B.V. Ticari alacakların geri kazanılabilirliği Stok değer düşüklüğü karşılığı Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri

12	**ASELS**	**Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş**	Teknoloji	Yeditepe Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılat - Zamana Yayılı Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
							Aktifleşen Geliştirme Maliyetleri
13	**AYDEM**	**Aydem Yenilenebilir Enerji A.Ş.**	Elektrik Gaz ve Su / Buhar	Ernst&Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Santrallerin değerlemesi
14	**BAGFS**	**Bagfaş Bandırma Gübre Fabrikaları A.Ş.**	İmalat	Reande Aren Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	2	Nakit ve Nakit Benzerleri
							Hasılatın Denetimi
15	**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 imtiyaza bağlı maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi
							Güvence bedelleri yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi
16	**BERA**	**Bera Holding A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Eren Bağımsız Denetim A.Ş.	Sınırlı Olumlu	4	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri
							Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi
							Finansal Yatırımların Değerlemesi
							Kıdem Tazminatı Karşılığı
17	**BIMAS**	**Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Ernst&Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	TFRS 16, Kiralamalar Standardına geçiş ve kullanım hakkı varlıklarının ve kiralama yükümlülüklerinin konsolide finansal tablolarda gösterimi
							Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

18	**BRYAT**	**Borusan Yatırım Ve Pazarlama A.Ş.**	İmalat	Ernst&Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	İştiraklerin gerçeğe uygun değerinin tespiti
19	**BUCIM**	**Bursa Çimento Fabrikası A.Ş.**	İmalat	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	1	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
20	**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
21	**CEMTS**	**Çemtaş Çelik Makina Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	1	Stoklar ve Değerlemesi
22	**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
23	**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
24	**DOAS**	**Doğuş Otomotiv Servis Ve Ticaret A.Ş.**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	1	Garanti gider karşılığı

25	**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 içerisinde yer alan bayi sözleşme varlıkları
							Gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller
26	**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
27	**EGEEN**	**Ege Endüstri Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	1	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
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
							Taşınan vergi zararları üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliği
							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	Olumlu	2	İnşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi
							Yatırım amaçlı gayrimenkullerin

				Müşavirlik A.Ş.			gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi
31	**ERBOS**	**Erbosan Erciyas Boru Sanayii Ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın Kaydedilmesi Gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilen 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 muhasebeleştirilmesi
33	**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
34	**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 ilişkin değer düşüklüğü Finansal araçların ölçülmesi (gerçeğe uygun değer hiyerarşisi Seviye 3 olarak belirlenen finansal araçlar) Emeklilik planları
35	**GENIL**	**Gen İlaç ve Sağlık Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.**	Toptan ve Perakende Ticaret	Denge Ankara Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın Dönemselliği Stoklar İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıkların testi/ Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri
36	**GESAN**	**Girişim Elektrik Sanayi Taahhüt ve**	İnşaat ve Bayındırlık	Deneyim Bağımsız Denetim Ve Danışmanl	Olumlu	1	Ticari Alacaklar ve Hasılat

		Ticaret A.Ş.		ık A.Ş.			
37	**GLYHO**	**Global Yatırım Holding A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi Şerefiye değer düşüklüğünün ve liman işletme haklarının değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi
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 ilişkin değer düşüklüğü Hasılatın muhasebeleştirilmesi Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi
40	**GUBRF**	**Gübre Fabrikaları T.A.Ş.**	İmalat	Eren Bağımsız Denetim A.Ş	Sınırlı Olumlu	3	Stoklar Maddi duran varlıkların yeniden değerleme yöntemi ile muhasebeleştirilmesi Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
41	**GWIND**	**Galata Wınd Enerji A.Ş.**	Elektrik Gaz ve Su / Buhar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi Hasılatın muhasebeleştirilmesi
42	**HALKB**	**Türkiye Halk Bankası A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali	Sınırlı Olumlu	3	Kredilere ilişkin TFRS 9 "Finansal Araçlar Standardı" çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü Emeklilik

				Müşavirlik A.Ş.			haklarından doğan yükümlülükler
							Bilgi teknolojileri denetimi
43	**HEKTS**	**Hektaş Ticaret T.A.Ş.**	İmalat	Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın Kaydedilmesi
							Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
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	**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 ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ile ilgili önemli açıklamalar
							Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler
							Türev Finansal Araçlar
46	**ISDMR**	**İskenderun Demir Çelik A.Ş.**	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın Kaydedilmesi
47	**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 ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolarda yer alması ve ilgili önemli açıklamalar
48	**ISGYO**	**İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Ernst&Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali	Olumlu	2	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tablolardaki gösterimi ve açıklanan önemli bilgiler
							Stoklar

				Müşavirlik A.Ş.			
49	**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
50	**JANTS**	**Jantsa Jant Sanayi ve Ticaret A.Ş**	İmalat	Sun Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılat Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme
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	Güreli Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	3	Stoklar Maddi Duran Varlıklar Hasılat
53	**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 ilişkin değer düşüklüğü testleri Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. ("YKB") - Kredi ve alacakların değer düşüklüğü Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. ("YKB") -Emekli Sandığı ("Sandık") yükümlülüklerine ilişkin karşılıkların muhasebeleştirilmesi
54	**KONTR**	**Kontrolmatik Teknoloji Enerji ve Mühendislik A.Ş.**	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	Abaküs Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın Kaydedilmesi ve Ticari Alacaklar

55	**KORDS**	**Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.**	İmalat	Kpmg Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın muhasebeleştirilmesi Şerefiye değer düşüklüğü
56	**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
57	**KOZAL**	**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
58	**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
59	**LOGO**	**Logo Yazılım Sanayi Ve Ticaret A.Ş.**	Teknoloji	Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	3	Hasılatın kaydedilmesi Şerefiye değer düşüklüğü testi Geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesi
60	**MAVI**	**Mavi Giyim Sanayi Ve Ticaret A.Ş**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	TFRS 16, Kiralamalar standardının uygulanması ve önemli tahmin ve varsayımların değerlendirilmesi Stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması
61	**MGROS**	**Migros Ticaret A.Ş.**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali	Olumlu	2	TFRS 16, Kiralamalar standardının uygulanması ve önemli tahmin ve varsayımların değerlendirilmesi

				Müşavirlik A.Ş.			Şerefiye değer düşüklüğü testi
62	**NTHOL**	**Net Holding A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim Ve Smmm A.Ş.	Olumlu	2	Maddi Duran Varlıklarda Ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme
							Hasılatın kaydedilmesi
63	**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 ilişkin yapılan değerleme çalışmaları
64	**ODAS**	**Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.**	Elektrik, Gaz Ve Su	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
65	**OTKAR**	**Otokar Otomotiv Ve Savunma Sanayi A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	1	Garanti Gider Karşılığı
66	**OYAKC**	**Oyak Çimento Fabrikaları A.Ş.**	İmalat	Deloitte-Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Hasılatın Kaydedilmesi
67	**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

68	**PGSUS**	**Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.**	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Ernst&Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	2	Teslim bakım karşılıkları Hasılatın muhasebeleştirilmesi - hasılatın tam ve doğru olarak kaydedilmesi ve yolcu uçuş yükümlülüğünün belirlenmesi
69	**PRKAB**	**Türk Prysmian Kablo ve Sistemleri A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği İnşaat sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi
70	**PSGYO**	**Pasifik Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Deneyim Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	2	Ertelenmiş gelirlerin muhasebeleştirilmesi Stoklar
71	**PSGYO**	**Pasifik Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.**	Mali Kuruluş	Deneyim Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	2	Ertelenmiş gelirlerin muhasebeleştirilmesi Stoklar
72	**QUAGR**	**Qua Granite Hayal Yapı ve Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	HLB Saygın Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	3	Ticari Alacaklar Yatırım teşvik belgeleri kapsamında muhasebeleştirilen ertelenmiş vergi varlıkları Maddi duran varlıkların yeniden değerleme metodu ile muhasebeleştirilmesi
73	**SAHOL**	**Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	3	Finans sektörü faaliyetlerinden alacaklara ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen beklenen zarar karşılıkları Finans sektörü faaliyetlerinden alacaklara ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen beklenen zarar karşılıkları Emekli Sandığı yükümlülüklerinin değerlemesi
74	**SASA**	**Sasa**	İmalat	Deloitte-	Olumlu	3	Hasılatın

		Polyester Sanayi A.Ş.		Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.			Dönemselliği
							Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlıkları
							Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi
75	**SELEC**	**Selçuk Ecza Deposu Ticaret ve Sanayi A.Ş**	Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokanta Ve Oteller	Yeditepe Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	1	Ticari alacakların geri kazanılabilirliği
76	**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
77	**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
							Emeklilik planları
78	**SNGYO**	**Sinpaş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	2	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesine ilişkin yapılan değerleme çalışmaları
							Stoklar
79	**SOKM**	**Şok Marketler Ticaret A.Ş.**	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Şerefiye değer düşüklüğü
							Hasılatın denetimi
80	**TAVHL**	**Tav Havalimanları Holding A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik	Olumlu	1	İmtiyaz Sözleşmelerinden Doğan Haklar'ın ve Şerefiyenin geri kazanılabilirliği

				A.Ş.			
81	**TCELL**	**Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.**	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	3	Hasılatın muhasebeleştirilmesi Türev araçların ölçülmesi Geçmiş yıllar zararları üzerinden muhasebeleştirilen ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği
82	**THYAO**	**Türk Hava Yolları A.O.**	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Hasılat, yolcu uçuş yükümlülüklerinin ve sık uçuş programı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi Uçakların bileşenlerine ayrılarak muhasebeleştirilmesi
83	**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 İnşaat Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılatın muhasebeleştirilmesi Hasılatın muhasebeleştirilmesi
84	**TMSN**	**Tümosan Motor ve Traktör Sanayi A.Ş.**	İmalat	Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	2	Hasılatın Kaydedilmesi Maddi Duran Varlıklar
85	**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 Garanti karşılığı Finans sektörü faaliyetlerinden alacaklar
86	**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 ilişkin yapılan değerleme çalışmaları

87	**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 ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ile ilgili önemli açıklamalar
							TSKB A.Ş. Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Vakfı Sandığı ("Sandık")
							Türev Finansal Araçlar
88	**TTKOM**	**Türk Telekomünikasyon A.Ş.**	Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	Ernst&Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Olumlu	4	Hasılatın muhasebeleştirilmesi
							Arsa değerlemesi
							Ertelenmiş vergi varlığının değerlemesi
							Türev finansal araçlar ve riskten korunma politikası
89	**TTRAK**	**Türk Traktör Ve Ziraat Makineleri A.Ş.**	İmalat	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Garanti gider karşılıkları
							Nakit akış riskinden korunma işlemleri
90	**TUKAS**	**Tukaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.**	İmalat	Ernst&Young-Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ölçümleri
							Ticari alacaklar - Değer düşüklüğü
91	**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
							Stratejik dönüşüm planının varlıklar üzerindeki etkileri
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	**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
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 ilişkin sınıflama, ölçüm ve değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ve açıklamalar
							Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler
95	**VERUS**	**Verusa Holding A.Ş.**	Mali Kuruluş	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için yapılan değerleme çalışmaları
							Hidroelektrik santrallerinin gerçeğe uygun değer tespiti
96	**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	**YATAS**	**Yataş Yatak Ve**	İmalat	PKF Aday Bağımsız Denetim	Olumlu	2	TFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat"

		Yorgan Sanayi Ve Ticaret A.Ş.		Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.			Stoklar ve Stok değer düşüklüğü karşılığı
99	**YKBNK**	**Yapı Ve Kredi Bankası A.Ş.**	Mali Kuruluşlar	Pwc Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş	Olumlu	2	Kredilere ilişkin beklenen kredi zarar karşılığı Emekli Sandığı yükümlülüklerinin değerlemesi
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 Riskten korunma muhasebesi Maddi duran varlıkların yeniden değerleme yöntemiyle muhasebeleştirilmesi