

**T.C.
YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
İŞLETME YÖNETİMİ PROGRAMI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ ESER ÇALIŞMASI

**BDS 701 KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ
DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ: KAMUYU
AYDINLATMA PLATFORMUNDA YAYIMLANAN
2017-2018 YILLARI BAĞIMSIZ DENETÇİ
RAPORLARININ İNCELENMESİ**

**ZEYNEP KURT
13713001**

**TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. HALİL EMRE AKBAŞ**

**İSTANBUL
2019**

T.C.
YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
İŞLETME YÖNETİMİ PROGRAMI

YÜKSEK LİSANS TEZİ YETERLİK ESER ÇALIŞMASI

**BDS 701 KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ
DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ: KAMUYU
AYDINLATMA PLATFORMUNDA YAYIMLANAN
2017-2018 YILLARI BAĞIMSIZ DENETÇİ
RAPORLARININ İNCELENMESİ**

ZEYNEP KURT
13713001

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih: 27.05.2019

Tezin Savunulduğu Tarih: 21.06.2019

Tez Oy Birliği / Oy Çokluğu ile Başarılı Bulunmuştur

Unvan Ad Soyad

İmza

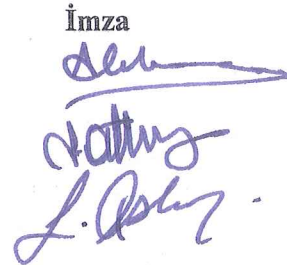
Tez Danışmanı

: Doç. Dr. Halil Emre Akbaş

Jüri Üyeleri

: Dr. Öğretim Üyesi Sadiye OKTAY

Dr. Öğretim Üyesi Lale ASLAN



İSTANBUL
HAZİRAN/2019

ÖZ

BDS 701 KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ: KAMUYU AYDINLATMA PLATFORMUNDA YAYIMLANAN 2017-2018 YILLARI BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARININ İNCELENMESİ

Zeynep Kurt
Haziran, 2019

Ekonomilerin küreselleştiği, teknolojinin hızla geliştiği bir dünyada sermayenin de hızla el değiştirebiliyor olması yeni ihtiyaçları da beraberinde getirmiştir. Bu noktada denetim mesleğine duyulan ihtiyaç artmış, denetim raporları ile ilgilenen taraflar çoğalmıştır. Denetimin kalitesi ve denetim raporlarına duyulan güvenin artması için Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen Uluslararası Denetim Standartları (UDS), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanmıştır. İhtiyaçlar doğrultusunda zaman içerisinde güncellenen standartlara yeni standartlar eklenmiştir. Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) ile IFAC arasında imzalanmış olan telif hakkı sözleşmesi kapsamında UDS'lerin Türkçe'ye tercümesi yapılarak, Bağımsız Denetim Standartları (BDS) olarak Türkiye'de de yayımlanmıştır. UDS/BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardı dünyada ilk olarak 15.12.2016 ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ait finansal tabloların denetiminde uygulanmıştır. Ülkemizde kademeli olarak borsada işlem gören şirketlerin 01.01.2017 ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre denetime tabi şirketlerin 01.01.2018 ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmaya başlanmıştır. Bu çalışmada Kamuyu Aydınlatma Platformunda (KAP) bildirimde bulunmuş olan şirketlerin bağımsız denetçi raporları içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. 2017 yılı için 500 şirkete ait 926 kilit denetim konusu (KDK), 2018 yılı için 12.03.2019 tarihi itibarıyla bildirimde bulunmuş olan 478 şirkete ait 860 KDK incelenmiştir. Sektörler ve denetim firmaları dikkate alınarak, 2017 ve 2018 yılları karşılaştırılmıştır. Şirketlerin yaklaşık %60'ının "Dört Büyükler" olarak bilinen denetim firmaları tarafından denetlendiği, en çok şirketin bulunduğu sektörlerin sırasıyla mali kuruluşlar ve imalat sanayi olduğu; hasılat, ticari alacaklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi duran varlıklar ve stokların ise en çok bildirilen KDK olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kilit Denetim Konusu (KDK), Bağımsız Denetim Standardı (BDS), Bağımsız Denetim Raporu, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP), IFAC, KGK

ABSTRACT

BDS 701 COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR’S REPORT: REVIEW OF INDEPENDENT AUDITOR’S REPORTS OF THE YEARS 2017-2018 PUBLISHED IN THE PUBLIC DISCLOSURE PLATFORM

**Zeynep Kurt
June, 2019**

In the world where economies are globalized and technology is rapidly developing, capital has also been able to change hands quickly and this has brought new needs. At this point, the need for the audit profession has increased and the parties interested in the audit reports have increased. The International Standards on Auditing (ISA), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), has been published by the International Federation of Accountants (IFAC). In line with the requirements, new standards have been added to the standards updated over time. Under the copyright agreement signed between the Public Oversight Authority (KGK) and IFAC, ISA have been translated into Turkish, Turkish Independent Auditing Standards (BDS) has been published in Turkey. In the worldwide, ISA / BDS 701 Communicating Key Audits Matters in the Independent Auditor’s Report was firstly applied in the audit of the financial statements of the accounting periods started 15.12.2016 and thereafter. In our country, it has been gradually started to be applied in the audit of companies listed in the stock exchange for the periods started 01.01.2017 and thereafter and to be applied in the audit of companies subject to audit under Turkish Commercial Code No. 6102 for the periods started 01.01.2018 and thereafter. In this study, independent auditor’s reports of the companies that have notified Public Disclosure Platform (KAP) were analyzed with content analysis method. For 2017, 926 Key Audits Matters (KAM) of 500 companies were examined and 860 KAMs of 478 companies that were reported to KAP as of 12.03.2019 for the year 2018 were examined. Considering the sectors and audit firms, 2017 and 2018 were compared. Approximately 60% of the companies are audited by audit firms known as “Big Four”, the sectors where most companies are located are financial institutions and manufacturing industry, respectively; revenue, trade receivables, investment property, tangible fixed assets and inventories were determined to be the most reported KAM.

Key Words: Key Audit Matters, Independent Auditing Standards, Independent Audit Report, Public Disclosure Platform, IFAC, KGK

ÖN SÖZ

Öncelikle bu süreçte bilgi ve tecrübesiyle bana daima yol gösteren değerli hocam Doç. Dr. Halil Emre AKBAS’a, verilerin toplanması aşamasında yardımlarıyla bana zaman kazandıran ve bana daima destek olan sevgili ablam Fadime KURT’a, varlıklarıyla bana her zaman cesaret ve güç veren canım annem, babam ve kardeşime teşekkürü bir borç bilirim.

İstanbul; Haziran, 2019

Zeynep Kurt

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖN SÖZ	v
TABLolar LİSTESİ	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
KISALTMALAR	xi
1. GİRİŞ	1
2. DENETİM KAVRAMI VE GELİŞİMİ	4
2.1. Denetim Kavramı	4
2.2. Denetimin Türleri.....	5
2.2.1. Yapılış Amacına Göre Denetim Türleri.....	5
2.2.2. Denetçinin Hukuki Durumuna Göre Denetim Türleri	6
2.2.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	7
2.3. Denetçi Ve Denetçilerin Amaçları	8
2.4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	9
2.5. Denetim Standartlarının Uluslararası Arenadaki Gelişimi	12
2.6. Denetim Standartlarının Türkiye’deki Gelişimi	20
3. BDS 701-KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ	34
3.1. Yürürlük Tarihi ve Uygulamaya Konulması.....	34
3.2. BDS 701 Hakkında Genel Bilgiler.....	35
3.3. Atıfta Bulunulan Diğer Standartlar	36
3.4. Denetçi Görüşünün Kilit Denetim Konuları Bölümüne Etkisi	38
3.5. İşletmenin Sürekliliğinden Şüphe Edilmesinin Kilit Denetim Konuları Bölümüne Etkisi.....	40
3.6. Kilit Denetim Konularının Tespit Edilmesi	45
3.7. Kilit Denetim Konusu Olarak Bildirilemeyecek Durumlar	54
3.8. Netleştirilmesi Gereken Hususlar	57
3.9. Kilit Denetim Konuları Bölümü İle İlgili Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar	59
3.10. Diğer Bilgiler Ve Kilit Denetim Konuları Arasındaki İlişki.....	62
3.11. Kilit Denetim Konularına İlişkin Çalışma Kağıtlarının Hazırlanması	64
3.12. Kilit Denetim Konularının Yaratacağı Faydaları.....	66
4. KAMUYU AYDINLATMA PLATFORMUNDA YAYIMLANMIŞ OLAN 2017-2018 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ	69

4.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi	69
4.2. Araştırmanın Amacı	69
4.3. Araştırmanın Kapsamı, Sınırları ve Kısıtları	69
4.4. Araştırmanın Metodolojisi	71
4.5. BDS/UDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Hakkında Literatür Taraması	71
4.6. Literatüre Katkısı	75
4.7. Araştırma Kapsamında Bağımsız Denetim Raporu İncelenen Şirketlerin Sektörel Dağılımı	75
4.8. Denetçi Raporlarını Düzenleyen Denetim Firmalarının Analizi	77
4.9. Denetçi Raporlarının Bildirilen Görüş Türüne Göre Analizi.....	78
4.10. Kilit Denetim Konularının Sektörlere Dağılımı.....	79
4.11. KDK Bildirilmeyen Durumların Analizi	80
4.12. Mali Kuruluşlar Alanındaki Şirketlerin Analizi.....	82
4.13. İmalat Sanayi Şirketlerinin Analizi	83
4.14. Toptan Ve Perakende Ticaret, Otel Ve Lokantalar Sektöründeki Şirketlerin Analizi	85
4.15. Teknoloji Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi	86
4.16. Elektrik, Gaz ve Su Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi	87
4.17. Ulaştırma, Haberleşme Ve Depolama Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi	88
4.18. İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi	89
4.19. Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi	90
4.20. Eğitim, Sağlık, Spor Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi	91
4.21. Gayrimenkul Faaliyetleri Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi	92
4.22. İdari Ve Destek Hizmet Faaliyetleri Gerçekleştiren Şirketlerin Analizi	93
4.23. Tarım, Orman ve Balıkçılık Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi	94
4.24. Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler Sektöründeki Şirketlerin Analizi	94
4.25. 2017 Yılı Denetçi Raporlarının Genel Değerlendirmesi.....	95
4.26. 2018 Yılı Denetçi Raporlarının Genel Değerlendirmesi.....	96
4.27. Denetçi Raporlarında Bulunan KDK Sayılarının Analizi.....	98
5. SONUÇ.....	99
KAYNAKÇA	102
EKLER.....	108
ÖZ GEÇMİŞ.....	122

TABLÖLER LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	10
Tablo 2: UDS'lerin Standart Numaralarına Göre Gruplandırılması	17
Tablo 3: Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları Listesi.....	18
Tablo 4: Revize Edilen Uluslararası Denetim Standartları	20
Tablo 5: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Yayımlanmış Tebliğler.....	24
Tablo 6: Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapan Yönetmeliklerin Yayımlandığı Resmî Gazeteler	28
Tablo 7: Eşik Değerler Tablosu	30
Tablo 8: Denetçinin Olumlu Görüş Dışında Görüş Vermesi Gereken Durumlar	39
Tablo 9: BDS 570 Kapsamında Denetçi Görüşü	43
Tablo 10: Diğer Bilgiler ve Finansal Tablolar Hakkında Verilen Görüş Türleri Arasındaki Etkileşim	63
Tablo 11: Şirket Sayısı Ve Sektör Yüzdesi.....	76
Tablo 12: Şirket Sayısı Ve Denetçi Görüşü Türüne Göre Yüzdesi.....	78
Tablo 13: KDK Sayılarının Sektörlere Dağılımı.....	79
Tablo 14: KDK Bildirilmeyen Durumların Sektörel Dağılımı	81
Tablo 15: Mali Kuruluşların Denetim Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları...	83
Tablo 16: İmalat Sanayi Şirketlerinin Denetçi Raporlarında Bildirilen Kilit Denetim Konuları	85
Tablo 17: Toptan Ve Perakende Ticaret, Otel Ve Lokantalar Sektöründeki Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları	86
Tablo 18: Teknoloji Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları.....	87
Tablo 19: Elektrik, Gaz ve Su Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları.....	88
Tablo 20: Ulaştırma, Haberleşme Ve Depolama Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları	89
Tablo 21: İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları.....	90
Tablo 22: Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları.....	91
Tablo 23: Eğitim Sağlık Spor Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları.....	92
Tablo 24: Gayrimenkul Faaliyetleri Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları	92
Tablo 25: İdari Ve Destek Hizmet Faaliyetleri Gerçekleştiren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları	93
Tablo 26: Tarım, Orman ve Balıkçılık Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları	94

Tablo 27: Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler Sektöründeki Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları	95
Tablo 28: 2017 Yılı En Çok Karşılaşılan 10 Kilit Denetim Konusunu Dört Büyükler Açısından İncelenmesi	96
Tablo 29: 2018 Yılı En Çok Karşılaşılan 10 Kilit Denetim Konusunu Dört Büyükler Açısından İncelenmesi	98
Tablo 30: KDK Sayılarının Denetçi Raporu Sayısına Dağılımı	98

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No
Şekil 1: KDK Belirlenirken Dikkate Alınması Gereken Faktörler.....	46
Şekil 2: Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi	54
Şekil 3: İncelenen Raporların Denetim Firmalarına Dağılımı.....	78
Şekil 4: 2017 Yılında En Sık Bildirilen İlk On KDK.....	95
Şekil 5: 2018 Yılında En Sık Bildirilen İlk On KDK.....	97

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BT	: Bilgi Teknolojileri
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
FCM	: Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonuna
GDS	: Güvence Denetimi Standardı
IAAER	: Uluslararası Muhasebe Eğitimcileri Birliği
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IAESB	: Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu
IAPC	: Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IESBA	: Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFIAR	: Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IPSAS	: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları
IPSASB	: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu
ISA/UDS	: Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları
ISAE	: Uluslararası Güvence Denetimi Standartları
ISQC	: Uluslararası Kalite Kontrol Standardı
ISRE	: Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları
ISRS	: Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları
İHS	: İlgili Hizmetler Standardı
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDK	: Kilit Denetim Konusu
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KKS	: Kalite Kontrol Standardı
MKK	: Merkezi Kayıt Kuruluşu
RTÜK	: Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
SBDS	: Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe Ve Denetim standartları. Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği

1. GİRİŞ

Muhasebenin denetiminin ihtiyaç duyulan bir kavram haline gelmesinin temelleri 19. yüzyılda atılmaya başlanmış, kanun koyucu kuruluşların kontrolünde belirli standartlar çerçevesinde şekillendirilmesi ise 20. yüzyılda Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nin öncülüğünde gerçekleşmiştir. Ekonomilerin küreselleşmesi, şirketlerin küresel piyasalarda işlem yapabilen ölçeklere ulaşması, sermaye transferinin hız kazanması gerek kurumsal gerek bireysel yatırımların uluslararası piyasalarda işlem görmesi gibi çok çeşitli faktörlerin ortaya çıkması da denetimin üstleneceği rolün önemini arttırmıştır. Başlangıçta muhasebenin ürettiği bilgilerin tamamının kontrol edilmesini ifade eden, şirketlerin üst yöneticileri için yönetim kararlarını yönlendirecek bilgiler üreten denetim çalışmaları gelişen ve değişen dünyada yeni roller üstlenmiştir. Sadece şirket yönetimi için değil, şirketin paydaşı olmayan üçüncü kişilerin de kullanacağı bilgileri üreten bir mekanizma haline gelmiştir. Aynı zamanda denetimi gerçekleştiren kişiler de değişmiş, şirketin çalışanı olmayan, tamamen bağımsız, denetim alanında uzmanlaşmış ve gerekli yetkilere sahip kişi ve kuruluşlar bu çalışmaları yapar hale gelmiştir. Bu kişilerin ürettiği bilgiler mali tablo kullanıcılarının faydalanacağı güvenilir bilgiler olarak kabul edilmiştir. Bu anlamda 1977 yılında kurulmuş olan ve genel merkezi New York'ta bulunan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) gerek muhasebe ve gerekse denetim alanında en yetkili uluslararası kuruluş olma rolünü üstlenmiştir. Denetim alanında yaşanan büyük skandallardan sonra bu alanda yeni düzenlemelerin yapılması kaçınılmaz hale gelmiştir. IFAC bünyesinde hareket eden ve standart düzenleyici dört kuruluştan biri olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) denetim alanında uluslararası bağımsız denetim standartlarını düzenleme yetkisine sahiptir. Kurulduğu yıldan günümüze kadar denetim alanında kalitenin ve güvenilirliğinin artırılması için birçok düzenleme yapmıştır. 37 tane Uluslararası Denetim Standardı (UDS) ve 1 tane Uluslararası Kalite Kontrol Standardının düzenlenmesi de IAASB'nin gerçekleştirmiş olduğu çalışmalar arasında yer almaktadır. Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları, Uluslararası Güvence Denetimi Standartları, Uluslararası İlgili Hizmetler

Standartları IAASB tarafından düzenlenmiş olan diğer standartlarıdır. Bu standartlar sayesinde denetim mesleği ile ilgili tüm alanlarda kılavuzluk edecek düzenlemeler hayata geçirilmiştir. Bu standartlar birçok ülke tarafından benimsenerek uygulanmaya başlanmış ve bu alanda uluslararası boyutlarda ortak bir dil oluşturulmaya başlanmıştır.

Türkiye de uluslararası alanda yaşanan bu değişimlerden ve gelişmelerden etkilenmiştir. Uluslararası piyasalarda IFAC ve IAASB tarafından yürütülen çalışmaları Türkiye’de yürüten kurum 2011 yılında kurulmuş olan Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumudur. Kısa adı KGK olan bu kurum kuruluşunda önce Türkiye’de muhasebe ve denetim alanında yaşanan çok başlılığı ortadan kaldırmak, meslek ile ilgili yetkilendirmeleri yapmak ve uluslararası platformlarda yaşanan gelişmelere paralel olarak Türkiye’de gerekli düzenlemeleri yapmak üzere kurulmuştur. IFAC ile telif hakkı sözleşmesi imzalayarak Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarının Türkçe tercümelerini gerekli uyarlamalarla birlikte ülkemizde yayımlamıştır. UDS’lerin KGK tarafından yapılan tercümeleleri Bağımsız Denetim Standardı (BDS) olarak ülkemizde yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmanın araştırma konusu olan BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardı KGK tarafından Türkçe’ye tercümesi yapılarak yayımlanan en son standarttır.

BDS 701 standardı denetçi raporlarının iletişim gücünün ve şeffaflığının artırılması için denetçi raporlarının yenilenmesi projesi kapsamında düzenlenmiştir. IFAC tarafından yayımlanan UDS 701 standardı 15 Aralık 2016 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ait mali tabloların denetiminde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. KGK tarafından yayımlanan BDS 701 standardı ise kademeli olarak borsada işlem gören şirketlerin 01.01.2017 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na (TTK) göre denetime tabi şirketlerin ise 01.01.2018 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmaya başlanmıştır. Bu standart ile denetçi raporlarına “Kilit Denetim Konuları” başlıklı yeni bir bölüm eklenmiştir. Denetçilerden mesleki muhakemelerine dayanarak denetim esnasında üst yönetime bildirdikleri konular içerisinde risk düzeyi yüksek olan ve denetimde en çok önem arz eden konular içinden kilit denetim konusu (KDK) olan konuları belirleyerek denetçi raporlarında bildirmeleri beklenmektedir. Bu süreçte denetçilere rehberlik edecek bilgiler BDS 701 standardı ile düzenlenmiştir.

Bu çalışmada Kamuyu Aydınlatma Platformunda (KAP) yayımlanmış olan 2017 ve 2018 yılı denetçi raporlarında bildirilen KDK'lar faaliyet gösterilen sektörler dikkate alınarak incelenecektir. Denetçiler tarafından belirli bir sektörde faaliyet gösteren şirketler için benzer konuların KDK olarak bildirilip bildirilmediğinin tespit edilmesi, sektörler itibariyle hangi konuların en çok önem arz eden konular olduğunun tespit edilmesi açısından önemlidir. Yürürlük tarihi dikkate alındığında henüz yeni bir konu olması bu alanda yapılmış olan çalışmaların da sınırlı sayıda olduğunu desteklemektedir. Yerel kaynaklarda yer alan çalışmaların uluslararası kaynaklardaki çalışmalardan daha az olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, yerel kaynaklarda yer alan çalışmalarda 2017 yılı verileri kısmen incelenmiş, tüm sektörleri kapsayan bir inceleme yapılmadığı belirlenmiştir. 2018 yılı verilerinin incelendiği herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır. Literatürdeki kaynaklara alternatif olmanın dışında araştırma kapsamında 2017 yılı verilerinin yanı sıra 2018 yılı verilerinin de incelenecek olması bu çalışmayı önceki çalışmalardan farklılaştırmaktadır.

Bu çalışma "1. GİRİŞ" bölümü ile birlikte beş bölümden oluşmaktadır. İkinci bölümde denetim kavramı ve türleri, denetçi kavramı ve amaçları, genel kabul görmüş denetim standartları, denetim kavramının dünyadaki ve Türkiye'deki gelişiminden bahsedilecektir. Üçüncü bölümde BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardı detaylı bir şekilde ele alınacaktır. Dördüncü bölümde ise araştırmanın konusu, amacı, kapsamı, sınırları ve kısıtlarından, literatürde yer alan çalışmalardan, literatüre yapacağı katkıdan bahsedilecek, KAP yayımlanan 2017-2018 yılları denetçi raporlarında yer alan KDK'lar sektörler, denetim firmaları, denetim görüşü gibi kriterler dikkate alınarak yapılan analiz çalışmasının sonuçlarına yer verilecektir. Son olarak beşinci bölümde sonuç kısmı yer alacaktır.

2. DENETİM KAVRAMI VE GELİŞİMİ

Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi başlıklı BDS 701 standardı ele alınmadan önce çalışmanın bu bölümünde denetim ve denetçi kavramlarının neyi ifade ettiği, nasıl sınıflandırıldığı, denetimin dünyadaki ve Türkiye’deki tarihi gelişiminin nasıl olduğu konularından bahsedilecektir.

2.1. Denetim Kavramı

Denetim kelimesi kavramsal olarak herkesin zihninde benzer şeyler çağrıştırıyor olmasına rağmen farklı bilim dalları tarafından birçok farklı tanım yapılmaktadır. Türk Dil Kurumu sözlüğünde denetim kelimesi için beşten fazla farklı tanım yer almaktadır. Fiziksel Kimya Terimleri Sözlüğünde denetim kelimesi “Değişkenlerin belli değerler arasında kalmasını sağlama işlemi” olarak tanımlanırken, Eğitim Terimleri Sözlüğünde denetim kelimesi “Eğitim ve öğretim çalışmalarının yürürlükteki yasa, tüzük, yönetmelik ve genelgelere göre yapılıp yapılmadığının incelenmesi, yoklanması ve soruşturulması işi.” olarak tanımlanmaktadır.¹

Aynı kelimeler farklı bilim dallarında farklı anlamlara sahip olmaları nedeniyle farklı şekillerde tanımlanıyor olması kaçınılmazdır. Bu çalışmada, muhasebe denetimi konusu ele alınacağı için denetim kavramını açıklamadan önce muhasebe kavramını açıklamak gerekecektir. Muhasebe kavramı bir örgütün sahip olduğu varlıklarını nasıl elde ettiğini gösteren kaynaklarında meydana gelen değişimleri ve bu kaynakları nasıl kullandığını mali açıdan ifade eden bilgileri sağlayan ve örgütün yöneticileri, ilişkili olduğu kişiler ve diğer muhataplarına ileten bir bilgi sistemi olarak tanımlanmaktadır.² Bu bağlamda denetim kavramını, kamu kurumları veya özel sektör şirketlerinin bunlardan bağımsız uzman kişiler tarafından mali tablolarının tabi oldukları yasal mevzuat ve muhasebe ilkeleri doğrultusunda düzenlenip düzenlenmediklerinin tarafsız bir bakış açısı incelenerek sonuçların ilgililere raporlanması şeklinde tanımlamak

¹http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c02aa748828e3.91503207 [01.12.2018].

² Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 16. bs. (Ankara: Gazi Kitabevi, 2011), 3.

mümkündür. Muhasebe denetiminin başlıca unsurlarını aşağıdaki gibi karşımıza çıkarmaktadır;³

1. Denetimde finansal bilgiler ve iktisadi faaliyetler incelenir.
2. Denetim anlık bir olay değil bir süreçtir.
3. Denetimde belirli standartların ve kuralların sağlanıp sağlanmadığı değerlendirilir.
4. Denetimi gerçekleştiren kişilerin tarafsızlığı esastır.
5. Denetim faaliyetleri nihayete erdiğinde sonuçlar bilgi kullanıcılarına raporlanır.

2.2. Denetimin Türleri

Literatürde çok farklı tanımları yer alan denetimin neden yapıldığı yani denetimin amacı, denetim sonucunda nereye varılmak istendiği yani kapsamının ne olduğu ve denetimi gerçekleştiren denetçinin hukuki durumu yani statüsüne göre farklı türleri ortaya çıkmıştır. Denetim yapılış amacına göre; muhasebe denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi olarak üç farklı şekilde sınıflandırmak mümkündür.⁴ Denetçinin hukuki statüsüne göre sınıflandıracak olursak; iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak üç grupta toplayabiliriz. Denetim sonucunda nereye varılmak istendiği yani kapsamı açısından sınıflandıracak olursak; isteğe bağlı(ihtiyari) denetim, özel amaçlı denetim, sürekli(yıllık) denetim ve sınırlı denetim olarak dört grupta toplayabiliriz.

2.2.1. Yapılış Amacına Göre Denetim Türleri

Yapılış amacına göre denetim türleri; muhasebe denetimi, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi olarak üçe ayrılmaktadır.

Muhasebe Denetimi: Bir işletmenin bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu gibi finansal tablolarının işletmenin faaliyette bulunduğu sektör ve işletmenin statüsü gereği uymak zorunda olduğu mevzuat, standartlar ve ilkeler doğrultusunda düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti için bağımsız kişilerce yapılan denetim türüdür. Zorunlu olabildiği gibi isteğe bağlıda olabilmektedir.

³ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, 3.bs. (Ankara: Gazi Kitapevi, 2008), 3.

⁴ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, 59.

Faaliyet Denetimi: Zorunlu olmayan bir denetim türü olup işletmenin sadece mali ve muhasebeyle ilgili faaliyetlerinin denetimi olmayıp üretim, pazarlama gibi tüm faaliyetlerini kapsamaktadır. Yöneticilerin şirket hedeflerine ulaşmadaki başarıları, işletme faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin karlılığı, kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığı, sektördeki başarı, büyüme gibi konular incelenir ve raporlanır.

Uygunluk Denetimi: İşletmenin sadece kendisini bağlayan yönerge, prosedür, kurallar gibi içeriden belirlenen kriterlere ya da kanun koyucular ve yetkili otoriteler tarafından uyması zorunlu kılınan mevzuat, kanun, ilkeler gibi kriterlere uygun faaliyet gösterip göstermediğinin işletmenin çalışanları gibi işletme içindeki kişiler ya da bağımsız uzman kişiler tarafından incelendiği denetim türüne denir.

2.2.2. Denetçinin Hukuki Durumuna Göre Denetim Türleri

Denetçinin hukuki durumuna göre denetim türleri; iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak üçe ayrılmaktadır.

İç Denetim: Birçok denetim türünden farklı olarak tüm mali tablo kullanıcılarına geri bildirimler sağlamak yerine sadece işletme yöneticilerine rehberlik edecek bilgiler üretmektedir. İşletme içinde üst yönetime bağlı bir birim olarak yer alan bir iç kontrol birimi tarafından gerçekleştirilecek denetim faaliyetleri sonucunda çalışanların görevlerini yerine getirirken işletme hedefleriyle ne kadar paralel hareket ettikleri, işletme kaynaklarının istenilen doğrultuda kullanılıp kullanılmadığı tespit edilir ve üst düzey yöneticilere karar alma süreçlerinde geribildirim sağlar.

Bağımsız Denetim: Bazı işletmeler açısından zorunlu iken bazı işletmeler açısından ihtiyari olan bir denetim türüdür. İsminden de anlaşılacağı gibi denetimi gerçekleştirecek olan denetçi veya denetçilerin işletmeden bağımsız olmaları esas unsurdur. Denetim faaliyetleri sonucunda denetime ilişkin bir denetçi raporunun düzenlenmesi gerekir. Bu raporun muhatabı sadece şirket üst yönetimi değil mali tablo kullanıcıların tamamıdır. İşletmenin mali tablolarında sunduğu bilgilerin uyulması zorunlu olan finansal raporlama çerçevesi ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde doğruluğunun ve güvenilirliğinin tespit edilmesi için gerçekleştirilir.⁵

Kamu Denetimi: Denetim yetkisine sahip kamu kurumlarında çalışan, yasaların verdiği yetkilere dayanarak denetim faaliyetleri gerçekleştiren kamu denetçileri

⁵ Vasfi Haftacı, **Muhasebe Denetimi**, 4.bs. (İstanbul: Umuttepe Yayınları, 2016), 9.

tarafından kamu menfaatini korumak için yapılan denetim türüdür. Mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilen denetim türlerindendir. Kamu Denetçiliği Kurumu, Sayıştay, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), Rekabet Kurumu, Radyo ve Televizyon Üst Kurulu (RTÜK), vb. ülkemizde kamu denetimi yapan başlıca kurumlardan birkaçıdır.

2.2.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerini kapsamı açısından sınıflandırmak gerekirse; isteğe bağlı (ihtiyari) denetim, özel amaçlı denetim, sürekli denetim ve sınırlı denetim olarak dört grupta toplayabiliriz.

İsteğe Bağlı (İhtiyari) Denetim: Adından da anlaşılacağı gibi işletmelerin yasal bir zaruret olmadan isteğe bağlı olarak yaptırdıkları denetimlere verilen addır.

Özel Amaçlı Denetim: Bir işletmenin başka bir işletme ile birleşmesi, hisselerinin bir kısmını veya tamamını satması, tasfiye sürecine girmesi veya halka ilk defa arzı gibi hukuki varlığında değişiklik meydana getirecek özel durumların oluşması halinde gerçekleştirilen denetimdir. Mali tablolarda sunulan bilgilerin tamamını kapsayan bir denetim değildir, denetim belirli alanları kapsamaktadır.

Sürekli Denetim: Hisseleri borsada işlem gören şirketlerin ve bağımsız denetim yaptırması zorunlu olan şirketlerin hazırlaması ve açıklaması zorunlu olan yıllık finansal tablolarının tamamının denetimidir. Sürekli denetimin her yıl gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda bu açıdan zorunlu denetim türüne de girmektedir.

Sınırlı Denetim: İşletmelerin yıllık finansal tablolarının değil, ara dönem finansal tablolarının denetimine verilen addır. Denetlenen mali tablolar yıllık mali tablolar olmadıkları için sunulan rakamlar değişecektir. Denetim raporu oluşturulurken kısıtlı bir denetim faaliyeti gerçekleştirilebilir. Finans kuruluşları, bankalar gibi ara dönem mali tablo düzenleme zorunluluğu olan şirketler bu mali tablolarını sınırlı denetimden geçmiş mali tablolar olarak sunarlar.

2.3. Denetçi Ve Denetçilerin Amaçları

En basit anlamda denetçi, denetim faaliyetlerini gerçekleştiren kişilere denir. Bu kavramı biraz daha açacak olursak öncelikle denetçi unvanını taşıyan kişilerin mesleğin gerektirdiği ahlaki değerleri taşıması gerekir. Ayrıca denetçiler alanında uzman ve yeterli tecrübeye sahip kişilerdir ve en önemlisi bağımsızlık vasfını taşırlar. Denetçiler; kamu denetçileri, bağımsız (dış) denetçiler ve iç denetçiler olarak üç başlık altında sınıflandırılabilir.

Kamu denetçileri tahmin edileceği gibi kamu kurum ve kuruluşları bünyesinde oluşturulmuş denetim birimlerinde görev alan ve yapmış oldukları denetim faaliyetleriyle kamu yararını korumayı esas alan, yasalara, yönetmeliklere ve devlet politikalarına aykırı davranılmasının önüne geçmeyi hedefleyen kişilerdir.⁶

Bağımsız (dış) denetçi 26.12.2012 tarih 28509 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 4. maddesinin “a” bendinde;

“Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen kişileri ifade eder”

şeklinde tanımlanmaktadır. Bağımsız denetçiler denetlenen işletmelerden bağımsız olarak denetim faaliyetlerini denetim sözleşmesine dayanarak yürütürler.

İç denetçiler özel sektör şirketlerinde veya kamu kurum ve kuruluşlarında yer alan iç denetim birimlerinde denetçi olarak görev yapan kişileri ifade etmektedir. İç denetçiler üst yönetime bağlı olarak üst yönetimin talepleri doğrultusunda denetim faaliyetlerini gerçekleştirirler ve hazırladıkları denetim raporlarını üst yönetime sunarlar.

Denetçi kavramı ve denetçi türlerinden kısaca bahsettikten sonra denetçilerin genel amaçlarının neler olduğu açıklanacaktır. KGK tarafından 13.10.2013 tarihinde yayımlanan ve 07.12.2017 tarihinde güncellenen “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” başlıklı BDS 200 standardının 11. paragrafında denetçinin genel amaçlarından bahsedilmiştir. Bahsi geçen bölümde denetçinin⁷;

- Mali tablolarda yer alan bilgilerin tamamının yüzde yüz gerçeği yansıtır yansıtmadığını tespit etmesinin zaman ve maliyet kısıtı yönünden mümkün

⁶ Başpınar, **age**, 42.

⁷ BDS 200, 11. Paragraf

olmayacağından makul bir güvence elde edebilmesi için gerekli denetim çalışmalarını yapması gerektiğinden,

- Yapılan denetim çalışmaları kapsamında mali tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesince düzenlenip düzenlenmediğine ilişkin bir denetçi görüşü oluşturulması ve denetim raporu düzenlenmesi gerektiğinden,
- Standartların zorunlu tuttuğu, denetçinin yapması gereken bildirimler var ise bunları yapması gerektiğinden bahsedilmektedir.

2.4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel kabul görmüş denetim standartları denetçilerin denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken uymaları gereken genel standartları, çalışma alanı ve raporlama standartlarını ifade etmektedir. Bu standartlarda çok detaylı bilgiler yerine kılavuzluk edecek genel bilgiler yer almaktadır. Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından ilk defa 1947 yılında on adet denetim standardı yayımlanmıştır ve bu standartlar günümüze kadar çok az değişerek gelmiştir. Birçok ülke bu standartları kabul ederek uygulamışlardır. Denetçiler denetim faaliyetlerinin planlama, gerçekleştirme ve raporlama aşamalarında genel kabul görmüş denetim standartlarının ön gördüğü kurallara uygun hareket ederek kaliteli bir denetim gerçekleştirmelidirler.⁸ Denetim Standartları Komitesi bu standartların açıklaması niteliğinde bir çalışma yaparak 1972 yılında “Denetim Standartları Açıklamaları” ismiyle yayımlamıştır. AICPA tarafından 1981 yılında yayımlanan “Mesleki Ahlak Yasası” ile denetçilerin denetim faaliyetlerini yürütürken genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun davranmaları zorunlu hale gelmiştir.⁹ Denetçi raporlarının mali tablo kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgiler sunabilmesi için denetçilerin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uymaları çok önemlidir.

Kabul Görmüş Denetim Standartlarının ortak özelliklerini üç maddede özetleyebiliriz.¹⁰

1. Daha kaliteli bir denetim faaliyeti gerçekleştirilmesini sağlamak için oluşturulmuşlardır.

⁸Taylan Altıntaş, **Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi**, (İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2011), 25-26.

⁹ Adnan Dönmez, Ayten Ersoy, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi” **Bilgi Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, c. 36 (2006): 72.

¹⁰ Selçuk Gültekin, **Bağımsız Denetim Uygulamaları**, (Ankara: Ankara SMMMÖ, 2015), 252.

2. Denetçinin denetim faaliyetlerini yürütürken neler yapması gerektiği, yükümlülüklerinin neler olduğu ve taşınması gereken özellikler hakkında genel bilgiler sağlar.
3. Kısıtlayıcı olmayıp genel anlamda yol gösterici niteliktedir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olarak üç grupta sınıflandırılmaktadır. Tablo 1’de ifade edildiği gibi Genel Standartlar üç farklı standarttan oluşmaktadır. Bunlar; Eğitim Ve Deneyim Standardı, Bağımsızlık Standardı, Mesleki Özen Ve Titizlik Standardıdır. Çalışma Alanı Standartları kapsamında da üç standart yer almaktadır. Bunlar; Planlama Ve Gözetim Standardı, İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı, Kanıt Toplama Standardıdır. Raporlama Standartları ise dört adettir. Bunlar; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık Standardı, Tam Açıklama Standardı ve Görüş Bildirme Standardıdır.

Tablo 1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1.Genel Standartlar	*Eğitim ve Deneyim *Bağımsızlık *Mesleki Özen ve Titizlik
2. Çalışma Alanı Standartları	*Planlama ve Gözetim *İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi *Kanıt Toplama
3.Raporlama Standartları	*Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk *Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık *Tam Açıklama *Görüş Bildirme

İstanbul SMMMO, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, (İstanbul, 2009), 68, <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-49/--2212> [15.12.2018].

Genel Standartlar; denetçilerin nasıl davranmaları gerektiği ve sahip olmaları gereken vasıfların neler oldukları ile ilgilenen standartlardan oluşmaktadır. Denetim mesleğini yerine getirecek denetçilerin bu mesleğin gerektirdiği bilgi ve beceriye sahip kişiler olması gerektiğini ifade eder. Denetçilerin denetim faaliyetlerini yürütürken

işiyile ilgili her meselede bağımsızlık vasfını göz önünde bulundurarak hareket etmesini zorunlu kılar. Bunlarla birlikte, denetçilerin bilgi ve tecrübelerini en iyi şekilde kullanarak çalışmalarını titizlikle yürütmelerini ve özenle hareket edilmesini sağlamak için düzenlenmişlerdir.

Çalışma alanı standartları; denetim çalışmalarının planlanması, denetçi görüşü oluştururken kanıtların nasıl toplanacağı, denetim ekibindeki denetçilerin gözlemlenmesi, incelenen işletmenin iç kontrol sisteminin doğru değerlendirilmesi ile ilgili yol haritası niteliğindedir. Denetlenen işletmede gerektiği gibi işleyen bir iç kontrol mekanizmasının varlığı denetçi açısından riski azaltıcı bir unsurdur. Risk seviyesinin düşük olması denetçi için zaman tasarrufu sağlar. Denetçinin denetim çalışmalarını planlarken hem harcanacak süreleri hem de gerçekleştirilecek denetim faaliyetlerini kapsayacak şekilde tasarlaması gerekmektedir. Denetim çalışmalarından sorumlu en yetkin denetçi tarafından çalışmalarda görev alacak daha az tecrübeye ve bilgiye sahip olan denetçi ve denetçi yardımcılarının yönlendirilmesi ve kontrol edilmesi gerekmektedir. Denetçinin denetim raporunda kullandığı bilgilerin dayanağının olması için kanıt toplaması gerekmektedir. Bu kanıtlar denetçinin denetlenen işletmeden sağlamış olduğu ham verilerin işlenmesi neticesinde ortaya çıkan analizler olabileceği gibi, işletmenin mevcut stoklarının, nakit ve nakit benzeri varlıklarının fiziki sayımı gibi hem işletmenin içinden hem de dışından kanuni yollarla elde etmiş olduğu belgeler de olabilir. Toplanan kanıtların kanıt olma niteliğine sahip ve yeterli miktarda olması da gerekmektedir.

Raporlama standartları; adından da anlaşılacağı gibi denetim raporunun hazırlanmasıyla ilgili rehber niteliğinde olan standartlardan oluşmaktadır. Denetçi denetim çalışmaları sonucunda mali tablo kullanıcılarının istifade edebilmesi için denetçi görüşünün de içinde yer aldığı yazılı bir belge olan denetim raporunu düzenler. Denetçinin görüşü bildirmekten kaçındığı durumlar mevcut ise neden görüş bildirmediğinin gerekçelerine denetçi raporunda yer verir. Denetçinin görüş oluşturabilmesi için incelenen mali tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluğunu sorgular. Bu ilkelerin işletmenin farklı dönemleri itibarıyla aynı şekilde uygulanıyor olması gerekir. Değişiklik söz konusu ise denetçinin denetim raporunda buna değinmesi gerekir. Ayrıca denetim raporunun mali tabloların bütününe yönelik yeterli açıklamaları içermesi gerekir. Tüm bu meseleler genel hatları itibarıyla raporlama standartlarında düzenlenmiştir.

2.5. Denetim Standartlarının Uluslararası Arenadaki Gelişimi

Denetim mesleği diğer bütün meslekler gibi toplumun ihtiyaçlarından doğmuştur. En ilkel anlamıyla denetim faaliyetlerinin ortaya çıkışı ticaretin varlığıyla paralellik göstermekle birlikte bu bölümde değerlendirilecek olan denetim faaliyetleri daha modern anlamda kabul edilen bağımsız denetim faaliyetleri olacaktır. Bağımsız denetimin mecburi hale gelmesi ilk olarak İngiltere’de 19. Yüzyılın ilk yarısında olmuştur. Bu dönemdeki işletmeler hem paydaşlarına hem de finansman sağlayanlara hesap veriyorlardı. Denetim faaliyetleri işletmenin muhasebe kayıtlarındaki hataların ve usulsüzlüklerinin ortaya çıkarılmasının yanında, borç ödeme kabiliyetinin tespit edilmesini de kapsıyordu. 1920’lerden sonra bağımsız denetim sahnesinde İngiltere’nin yanı sıra ABD’de boy göstermeye başlamıştır. 1920’lerden 1960’lara kadar devam eden bu süreçte uluslararası şirketler ekonomik piyasalardaki yerlerini almaya başlamışlardır. Denetim faaliyetleri açısından yeni bir taraf olan yatırımcılar şirketlerin ilişkili tarafları arasına katılmıştır.¹¹

20. yüzyılın başlarına kadar olan süreçte denetim çalışmaları ile muhasebe kayıtlarının tamamı incelenerek yanlışlıklar ve usulsüzlükler tespit edilmeye çalışılıyordu. 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren gerek işletme sayısının artması gerekse işletmelerin işlem hacimlerinin artmasına paralel olarak muhasebe kayıtlarının tamamının incelenmesi mümkün olmamaya başlamıştır. Makul güvence sağlayacak ölçüde örnekleme yöntemleri ve çeşitli denetim teknikleri kullanılmaya başlanarak bu uygulamanın öncesinde gerçekleştirilen muhasebe kayıtlarının tamamının incelenmesi süreci sona ermiştir.¹²

İşlem hacmi yüksek büyük ölçekli şirketlerin ekonomik piyasalardaki varlığının hissedilir olmasıyla birlikte denetim mesleğinin önemi de artmaya başlamış ve denetim alanında standartlaşmayı sağlayacak kural koyucu uluslararası örgütlere olan ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü’nün (IIA) 1941 yılında ABD’de kurulmasıyla modern anlamda denetim mesleği önemli hale gelmeye başlamıştır.¹³ IIA iç denetim mesleğinin uluslararası arenadaki otoritesi konumunda

¹¹ Ebru Esendemir, “Finansal Bilginin Güvenilirliği İle İlgili Bağımsız Denetimin Amacı Ve Bağımsız Denetim Süreci İle İlgili Son Gelişmeler”, **Yaşar Üniversitesi Dergisi**, c. 6, s. 23 (2011): 3893.

¹² “Bağımsız Dış Denetimin Dünyadaki Tarihsel Gelişimi”, <http://www.kamufinans.com/bagimsiz-dis-denetimin-tarihsel-gelisimi/> [16.12.2018].

¹³ Fatih Okuyan, C. Bilge Kapçak, “ABD’de Ve Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi Ve Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Eğitim Denetimi” (Adnan Menderes Üniversitesi, 2015), 1.

olup genel merkezi Florida eyaletinde yer almaktadır. IIA'nın misyonu, küresel iç denetim mesleği için dinamik liderlik sağlamaktır. Bunun yanında uzman iç denetçilerin bağlı oldukları şirketlerine kattığı değeri desteklemek ve teşvik etmektir. Kapsamlı mesleki eğitimler sunmak, denetçiler için gelişim fırsatları yaratmak, standartlar oluşturmak, mesleki uygulama rehberliği yapmak ve sertifikasyon programları sunmak da IIA'nın üstlendiği görevlerdendir. 185.000'den fazla üyesi ile halen faaliyetlerine devam etmektedir.¹⁴

Şirketlerin üst düzey yöneticilerinin ve karar alanlarının doğru ve isabetli kararlar almalarına yardımcı olmak ve şirket içerisindeki işlerin doğru işleyişini sağlamak, hataların ve yanlışlıkların geç olmadan tespit edilerek düzeltilmesine imkân sunmak için geliştirilmiş olan iç denetim mekanizmasının ürettiği bilgilerin muhatabı şirketlerin yöneticileridir. Ancak gelişen ve büyüyen finansal piyasalar ve teknolojik gelişmelerle birlikte sermayenin hızla el değiştirebiliyor olması neticesinde şirketlerin hisselerinin gerek ulusal, gerekse uluslararası finans piyasalarında işlem görmeye başlaması, denetim mesleğini sadece şirket yöneticileri için bilgiler üreten bir mekanizma olmaktan çıkartmıştır. Aynı zamanda yatırımcılar ve diğer tüm paydaşlarında kullanabileceği bilgiler üreten, şirketlerin kendi içinden olmayan tamamen bağımsız denetim kuruluşlarınca da denetlenmesi ihtiyacını doğurmuştur.

1940'lı yıllardan 1970'li yıllara gelindiğinde IFAC dünya çapında muhasebe mesleğini kamu yararına güçlendirmek için 7 Eylül 1977 tarihinde, 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde Almanya'nın Münih şehrinde kurulmuştur. Muhasebe mesleği ile ilgili kuruluşlar içerisinde en tepede yer alan ve 40 yılı aşkın bir süredir faaliyetlerine devam etmektedir. Başlangıçta 51 ülkeden 63 kurucu üyesi bulunuyor iken 2017 yılsonu itibarıyla IFAC şemsiyesi altında 3 milyona yakın muhasebeci, 130'dan fazla ülkeden 175'den fazla üye kuruluş bulunmaktadır.¹⁵ IFAC üyesi olan kuruluşlar arasında Türkiye'den de iki kuruluş yer almaktadır. Bunlardan ilki 1977 yılında bir araya gelen IFAC kurucu üyeleri arasında bulunan 1967 yılında kurulmuş olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)'dir. Diğerisi ise 13 Haziran 1989 tarihinde yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile kurulan Türkiye Serbest

¹⁴ "About the IIA", <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> [22.12.2018].

¹⁵ International Federation of Accountants, **2017 IFAC Annual Review**, (New York, 2018), 5, <http://www.ifac.org/publications-resources/2017-ifac-annual-review> [16.12.2018].

Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB)'dur. 1994 yılında IFAC üyesi kuruluşlar arasına katılmıştır.¹⁶

IFAC, Uluslararası arenalarda kabul gören gerek yatırımcıların gerekse diğer tüm paydaşların kullandıkları bilgilerin güvenilirliğinin sağlayan standartlar oluşturulmasının, toplumun menfaatlerini korumak için kaçınılmaz olduğunun kurulduğu o yıllarda farkına varmış, yüksek kaliteli standartlar yayımlamak için disiplinli çalışmalar yürütmüştür.¹⁷

Muhasebe meslek mensupları için uluslararası düzeyde kabul gören kamu sektörü muhasebesi, denetim ve güvence, etik ve eğitim, alanlarında standartlar yayımlamanın yanı sıra bunların kabul görmesini ve kullanılmasını desteklemek, muhasebe mesleğinin ilerlemesine katkı sağlamak, üyesi olan kuruluşları arasında dayanışma ve işbirliğini sağlamak, diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak ve muhasebe mesleğinin dünya çapında sesi olarak hizmet vermek IFAC'ın temel hedefleri arasında yer almaktadır.¹⁸

Bu temel hedefleri gerçekleştirebilmek için kurulduğu günden günümüze kadar olan bu süreçte IFAC çatısı altında her biri faaliyet gösterdikleri alanlarla ilgili standartlar belirleyen ve rehberlik sağlayacak düzenlemeler gerçekleştiren farklı kurul ve komiteler oluşturulmuştur.¹⁹ Bu kurul ve komitelerin hangileri olduğundan aşağıda bahsedilmektedir.

- Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (Eğitim Komitesi) (IAESB)
- Uluslararası Etik Standartları Kurulu (Etik Kurulu) (IESBA)
- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi) (IAASB),
- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) (Kamu Sektörü Komitesi)

¹⁶ Yakup Selvi, "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal Ve Yönetim Muhasebesi Komitesi'nin Sidney Toplantısından Notlar", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, s.58 (2002): 95.

¹⁷ Şakir Gürlük, "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu", <https://www.aciksozgazetesi.com/uluslararasi-muhasebeciler-federasyonu.html> [23.12.2018].

¹⁸ Semih Zincirkıran, "Uluslararası Muhasebe Ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi: Türkiye Örneği", **Sayıştay Dergisi**, s. 98 (2015): 65.

¹⁹ "Ifac Boards and Committees", <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history> [23.12.2018].

- İşletme Komitesi'nde Muhasebe Meslek Mensupları (Mali ve Yönetim Muhasebe Komitesi)
- Uluslararası Denetçiler Komitesi
- Uyum Danışma Paneli
- Profesyonel Muhasebe Organizasyonu Geliştirme Komitesi (Gelişmekte Olan Ülkeler Komitesi)
- Küçük ve Orta Uygulama Komitesi

Bu kurul ve komitelerin içinde bağımsız standart belirleyici dört kuruluştan aşağıda kısaca bahsedilmiştir.

Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (Eğitim Komitesi) (IAESB):

Kamunun güvenini arttıracak küresel muhasebe mesleğini güçlendirecek standartlar belirleyen bağımsız bir kuruluştur. Profesyonel muhasebe eğitimi alanında mesleki özellikler, teknik yeterlilikler, etik kurallar, değerler, davranışlar konusunda hükümler içeren standartlar belirleyerek kamu menfaatine hizmet eder. Yaptığı faaliyetler aracılığı ile Uluslararası Eğitim Standartları geliştirip uygulayarak muhasebe eğitimini iyileştirir.²⁰

Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (Etik Kurulu) (IESBA):

Kamu menfaatini temin için muhasebe mesleğini icra edenlerin mesleklerini yerine getirirken uymaları gereken yüksek kaliteli etik kuralları belirleyen standartları düzenleyen uluslararası bağımsız bir kuruluştur. Tüm dünyada kabul edilen ve uygulanan tek bir standart seti oluşturmak IESBA'nın uzun vadeli hedefleri arasında yer almaktadır.²¹

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) (Kamu Sektörü Komitesi):

Kamu kurumları tarafından kullanılacak kılavuz niteliğinde olan muhasebe standartları düzenleyerek dünya genelinde kamu sektöründeki finansal raporlamaların iyileştirilmesi için çalışmalar yapmaktadır. Tahakkuk esaslı Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının (IPSAS) benimsenmesi ile kamu mali yönetimi ve bilgisinin küresel olarak güçlendirilmesi IPSASB stratejik hedefini oluşturmaktadır.²²

²⁰ <https://www.iaesb.org/> [03.01.2019].

²¹ TÜRMOB, **Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı**, s. 457 (2013), 1, <http://www.tmud.org.tr/Files/Etik%20Kur%20El%20Kit.%202013.pdf> [16.12.2018].

²²“About IPSASB”, <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb> [01.201904].

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB): Günümüzde uluslararası denetim standartlarını yayımlama yetkisine sahip olan, kurulduğu yıllarda Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) olarak bilinen IAASB, 1978 yılının mart ayında kurulmuştur. IFAC bünyesinde kurulan IAPC kurulduğu yıllardaki ilk faaliyetlerini mali tabloların denetiminin kapsamı ve amacı, sözleşme metinleri ve genel denetim kılavuzları (yönerge) konularında çalışmalar yaparak gerçekleştirmiştir. 1991 yılında ise bu yönergeler Uluslararası Denetim Standartları (ISA) (UDS) olarak tekrar düzenlenmiştir. 2001 yılda ise detaylı incelemelerden geçirilen IAPC, IAASB olarak yeniden kurulmuştur.

ABD’de 2002 yılında meydana gelen ve muhasebe yolsuzlukları neticesinde yatırımcıların zarara uğratılması ile sonuçlanan sektörlerinde öncü şirketlerinden olan Enron ve Worldcom gibi şirketlerde yaşanan skandallar bir şeylerin yolunda gitmediğini, denetim mesleği ile ilgili köklü değişiklikler yapılmasının kaçınılmaz olduğunu ortaya çıkarmıştır. Muhasebe alanında yaşanan bu skandallar, bu şirketlerin ikisinin de aynı denetim firması tarafından inceleniyor olması denetim mesleğinin itibarını ve güvenilirliğini zedelemiş ve denetçilerin bağımsızlığı sorgulanır hale gelmiştir. Sektörde yaşanan bu güvensizlik ortamının düzeltilebilmesi için ülkeler çeşitli yasal düzenlemeler yürürlüğe koymuştur. ABD’de yayımlanan Sarbanes-Oxley Yasası bunların en önemlilerindendir. Avrupa Birliği (AB) de bu duruma seyirci kalmamış çeşitli yönetmelikler yayımlamıştır. KGK, SPK ve BDDK tarafından bazı yasal düzenlemeler yayımlanmış ve Türkiye de bu sürece katılmıştır.²³

Kamu çıkarlarının gözetimi konusunda daha etkili olabilmek için IAASB’nin de dahil olduğu standart belirleme süreçlerini güçlendirecek bir dizi reform 2003 yılında IFAC tarafından gerçekleştirilmiştir. Bir yıl sonra 2004 yılında ise IAASB tarafından UDS’lerin daha anlaşılır ve net olması için “Clarity Project” uygulama konulmuştur. Bu proje ile standartların anlaşılabilirliğini arttırmak ve standartlarda kullanılan dili netleştirmek, UDS’ler kapsamında denetim yapacak olan denetçinin genel hedeflerini belirlemek, her bir standart için bir amaç belirleyerek denetçilerin bu standartlarla ilgili yükümlülüklerini belirlemek, denetçinin yerine getirmesi gereken yükümlülüklerle ilgili belirsizlikleri ortadan kaldırmak hedeflenmiştir.²⁴ Beş yıl süren çalışmalar 2009

²³ Seçkin Gönen, Mithat Rasgen, “Bağımsız Denetimde Zorunlu Denetçi Rotasyonu”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, c.5, s. 7 (2016): 1818.

²⁴ “Changes Resulting from the Clarity Project” <https://www.iaasb.org/clarity-center> [02.01.2019].

yılına gelindiğinde tamamlanmış ve dünya çapında güncellenmiş ve yenilenmiş 36 tane UDS ve 1 tane de Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (ISQC) tamamlanarak yürürlüğe konulmuştur. Bu 36 standarttan 16 tanesi revize edilerek yeniden düzenlenmiş olan standartlardır, 20 tanesi ise yeniden düzenlenmiş standartlardır.²⁵ Netleştirilmiş olan UDS'ler 15 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

15.12.2009 tarihinde yürürlüğe girmiş olan ISQC denetim ile ilgili hizmetlerin tamamına yönelik olarak düzenlenmiştir ayrıca ülkelerin kendi otoriteleri tarafından düzenlenen yerel standartların IFAC tarafından yayımlanan standartlar ile uyumlu kabul edilebilmesi için ISQC ile uyumlu olması gerekmektedir.²⁶

IAASB tarafından yayımlanmış olan ve uluslararası alanda birçok ülke tarafından çevirileri yayımlanan UDS'ler denetçilerin gerçekleştirecekleri denetim faaliyetlerinin nasıl olması gerektiği konusunda genel ilkeler sunmaktadır. Denetim faaliyetlerinin kabul edilebilirliği denetçilerin bu denetim standartlarına uygun hareket etmelerine bağlıdır. Denetim standartlarının numaralandırılmasında kullanılan üç haneli sayılar 100 ile 799 arasında sayılardan oluşmaktadır. 700'e kadar olan numaraları alan standartlar mali tabloların denetiminde izlenecek olan ilkeleri kapsamaktadır. 699'dan sonraki numaraları alan standartlar ise denetim faaliyetleri sonucunda hazırlanacak olan denetim raporunun hazırlanmasında izlenecek olan ilkeleri kapsamaktadır.²⁷ Tablo 2'de UDS'lerin aldıkları numaralara göre dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 2: UDS'lerin Standart Numaralarına Göre Gruplandırılması

Genel İlke ve Sorumluluklar	Çalışma Alanı	Raporlama
100-299	300-699	700-799

Hasan Türedi, Tolga Ala, Şükrü Mete Tepegöz, "Uluslararası Denetim Standartları Açısından Kurumsal Yönetim Sürecinin Değerlendirilmesi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, s. 78 (2018): 8

Tablo 2'nin atıfta bulunduğu standartlara ek olarak IAASB tarafından 800, 805 ve 810 standart numarası ile yayımlanmış özel alanlara ilişkin denetimleri kapsayan üç standart daha bulunmaktadır. Tablo 3'te bağımsız denetim çalışmalarını gerçekleştiren denetim firmaları ve denetçiler tarafından uygulanması gereken yayımlanmış

²⁵ "About IAASB" <http://www.iaasb.org/about-iaasb> [23.12.2018].

²⁶ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Bilgi Notu** (Ankara, 2017), 4, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Bilgi_Notu_15_12_2017.pdf [29.12.2018].

²⁷ Hasan Türedi, Tolga Ala, Şükrü Mete Tepegöz, "Uluslararası Denetim Standartları Açısından Kurumsal Yönetim Sürecinin Değerlendirilmesi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, s. 78 (2018): 8.

UDS'lerin tam listesi gösterilmektedir. Bu standartlar içerisinde UDS 200 standardı diğer bütün standartlar için genel bir standart olup, denetçinin denetim çalışmaları sırasında UDS'lere uygun hareket etme yükümlülüklerini, denetçinin genel sorumluluklarını, standartların yapısını, kapsamını açıklayan adeta bir kılavuz niteliğindedir.²⁸

Tablo 3: Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları Listesi

GENEL İLKE VE SORUMLULUKLAR	
200	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA UYGUN OLARAK YÜRÜTÜLMESİ
210	BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN ŞARTLARI ÜZERİNDE ANLAŞMAYA VARILMASI
220	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE KONTROL
230	BAĞIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ
240	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI
250	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE MEVZUATIN DİKKATE ALINMASI
260	ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM
265	İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİNİN ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARA VE YÖNETİME BİLDİRİLMESİ
RİSK DEĞERLENDİRMESİ VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE VERİLECEK KARŞILIKLAR	
300	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNİN PLANLANMASI
315	İŞLETME VE ÇEVRESİNİ TANIMAK SURETİYLE ÖNEMLİ YANLIŞLIK RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ
320	BAĞIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASINDA VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK
330	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN RİSK OLARAK DEĞERLENDİRİLMİŞ HUSUSLARA KARŞI YAPACAĞI İŞLER
402	HİZMET KURULUŞU KULLANAN BİR İŞLETMENİN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE DİKKATE ALINACAK HUSUSLAR
450	BAĞIMSIZ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ SIRASINDA BELİRLENEN YANLIŞLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ
BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI	
500	BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI
501	BAĞIMSIZ DENETİMİ KANITLARI BELİRLİ KALEMLER İÇİN DİKKATE ALINMASI GEREKEN ÖZEL HUSUSLAR
505	DIŞ TEYİTLER
510	İLK BAĞIMSIZ DENETİMLER- AÇILIŞ BAKİYELERİ
520	ANALİTİK PROSEDÜRLER
530	BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖRNEKLEME
540	GERÇEĞE UYGUN DEĞERE İLİŞKİN OLANLAR DÂHİL MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ
550	İLİŞKİLİ TARAFLAR
560	BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR
570	İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ
580	YAZILI BEYANLAR

²⁸ BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, 3

Tablo 3-devam

BAŞKALARININ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI	
600	ÖZEL HUSUSLAR-TOPLULUK FİNANSAL TABLOLARININ BAĞIMSIZ DENETİMİ (TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARI DÂHİL)
610	İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
620	UZMAN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLAMA	
700	FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA
701	KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ
705	BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ VERİLMESİ
706	BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN DİKKAT ÇEKİLEN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI
710	ÖNCEKİ DÖNEMLERE AİT KARŞILIK GELEN BİLGİLER VE KARŞILAŞTIRMALI FİNANSAL TABLOLAR
720	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DENETLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARI İÇEREN DOKÜMANLARDAKİ DİĞER BİLGİLERE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI
ÖZEL ALANLAR	
800	ÖZEL HUSUSLAR – ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ
805	ÖZEL HUSUSLAR – TEK BİR FİNANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ DENETİMİ İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN VEYA KALEMLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ
810	ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN RAPOR VERMEK ÜZERE YAPILAN DENETİMLER

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Bilgi Notu**, (Ankara,2017), 3-4. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Bilgi_Notu_15_12_2017.pdf [29.12.2018].

Bugüne kadar IAASB tarafından tarihi finansal tabloların bağımsız denetiminde kullanılmak üzere 37 adet UDS düzenlenmiştir. Tablo 3'te tam listesinin yer aldığı UDS'lerin 8 tanesi genel ilke ve sorumluluklarla ilgili 6 tanesi risk değerlendirmesi ve değerlendirilmiş risklere verilecek karşılıklarla ilgili 11 tanesi denetim kanıtlarıyla ilgili 3 tanesi başkalarının çalışmalarının kullanılması ile ilgili 6 tanesi denetim sonuçları ve raporlamalarla ilgili ve son olarak 3 tanesi de özel alanlarla ilgili konuları düzenleyen standartlardan oluşmaktadır.

Bu Standartlardan bazıları süreç içerisinde tekrar revize edilmiştir. Tablo 4'te revize edilerek yeniden yayımlanan UDS'ler ve revize edildikleri tarihler gösterilmektedir. 15.12.2016 tarihinde revize edilen dokuz standarda ilaveten UDS 701-Kilit Denetim Konuları Standardı yürürlüğe girmiştir.

Tablo 4: Revize Edilen Uluslararası Denetim Standartları

ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI		REVİZE EDİLDİĞİ TARİH
315	İŞLETME VE ÇEVRESİNİ TANIMAK SURETİYLE ÖNEMLİ YANLIŞLIK RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ	15.12.2013
610	İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI	15.12.2014
570	İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ	15.12.2016
700	FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA	
705	BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ VERİLMESİ	
706	BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN DİKKAT ÇEKİLEN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI	
720	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DENETLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARI İÇEREN DOKÜMANLARDAKİ DİĞER BİLGİLERE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI	
800	ÖZEL HUSUSLAR – ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ	
805	ÖZEL HUSUSLAR – TEK BİR FİNANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ DENETİMİ İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN VEYA KALEMLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ	
810	ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN RAPOR VERMEK ÜZERE YAPILAN DENETİMLER	
260	ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM	15.12.2017
250	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE MEVZUATIN DİKKATE ALINMASI	

IAASB, **International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Realited Services Pronouncements**, v. 1 (New York, 2016-2017).

Bağımsız Denetim Standartları dışında IAASB tarafından düzenlenen diğer standartlar aşağıda yer almaktadır.

- Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (1-99)
- Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (ISRE) (2000-2699)
- Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE) (3000-3699)
- Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (ISRS) (4000-4699)

2.6. Denetim Standartlarının Türkiye’deki Gelişimi

Hızla değişen ve gelişen dünyada, yaşanan teknolojik devrimler, mali piyasalarda meydana gelen hacimsel büyümeler, sermayenin hızla el değiştirebilir olması, yatırımcıların güvenilir bilgiye duydukları ihtiyaç, şirketlerin bilgilerinin karşılaştırılabilir olmasının yarattığı ortak dil ihtiyacı gibi nedenler neticesinde uluslararası arenalarda bağımsız standart koyucu kurumların oluşmasını tetiklemiştir. Bu kurumlar marifetiyle ortak bir dil görevi üstlenen uluslararası standartların

oluşturulması neticesinde bugün ki noktaya gelinmiştir. Globalleşen piyasalarda bunlar yaşanırken Türkiye’de yaşanan gelişmeler de bundan çok farklı olmamıştır. Muhasebe ve denetim alanında standart koyucu kurum ve kuruluşların ortaya çıkması ve standartların oluşturulması kaçınılmazdır.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin Türkiye’de ortaya çıkışı 1960’lı yıllara uzanmaktadır. O yıllarda mali piyasalarda faaliyet gösteren finans kuruluşları ve bankaların bu yöndeki istekleri etkili olmuştur. Yurtdışı merkezli denetim firmaları tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetleri sonraki yıllarda bu firmaların Türkiye’de de temsilcilik açmaları ile devam etmiştir.²⁹ Bağımsız denetimin ilk kez zorunlu hale gelmesi yine bankacılık alanında yaşanmıştır. 06.12.1984 tarihli 3098 sayılı kanun ile bağımsız denetim ülkemizde ilk kez kanunen zorunlu hale gelmiştir.³⁰

1942 yılında Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneğinin kurulması muhasebe ve denetim alanında yaşanan gelişmelerin öncülerindendir. 1967 yılına gelindiğinde derneğin adı Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) olarak değiştirilmiştir. Muhasebecilik mesleğinin bilinirliğinin arttırılması, muhasebe ve denetim alanında uluslararası platformlarda Türkiye’nin temsil edilmesi, küresel gelişmelerin takibi ve bu gelişmelere uyum sağlanması derneğin faaliyetleri arasında yer almaktadır. TÜRMOB’un kurulmasından önceki süreçte Türkiye Muhasebe Kongrelerini düzenleyen otorite TMUD olmuştur. Ayrıca Uluslararası Muhasebe Kongrelerinde Türkiye’yi temsilen katılmış, Münih’te düzenlenen 12. Uluslararası Muhasebe Kongresinde kurulan IFAC’ın kurucu üyeleri arasında da yer almıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonuna (FCM), Uluslararası Muhasebe Eğitimcileri Birliği (IAAER), TMUD’un üye olduğu uluslararası kuruluşlar arasında yer almaktadır.³¹

1974 yılına gelindiğinde Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu kurulmuş, bundan iki yıl sonra da Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği kurulmuştur.³² Devam eden süreçte 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13 Haziran 1986 tarihli 20194 sayılı Resmî Gazete’de

²⁹ Mikail Erol, Muhsin Aslan, “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi” **Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, (2017): 81.

³⁰ Merve Erçiçek, “Türkiye’de Denetimin Gelişimi Ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi Ve Bir Uygulama” (Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016), 12.

³¹ Tarihçemiz, <http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=14> [05.01.2019].

³² <https://www.turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda> [05.01.2019].

yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun amacı 1. maddesinde şöyle ifade edilmiştir:

“İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.”

Kısa adı TÜRMOB olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği 3568 sayılı kanun ile kurularak muhasebe ve denetim alanındaki önemli kilometre taşları arasında yerini almıştır. TMUD tarafından düzenlenen Türkiye Muhasebe Kongreleri kuruluşundan sonra TÜRMOB tarafından düzenlenmeye başlanmıştır. IFAC üyesi olan iki Türk kuruluşundan diğeri TÜRMOB’dur.

TÜRMOB bünyesinde kurulan ve muhasebe ve denetim alanındaki önemli kuruluşlar arasında yerini alan diğerk bir kurum ise kısa adı TİMUEDESK olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruludur. 1994 yılı ocak ayında Ankara’da Dünya Bankası ve TÜRMOB aracılığıyla gerçekleştirilen “Türkiye’de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi” konulu sempozyum da kurulmasına karar verilmiştir. Ulusal muhasebe ilkelerinin belirlenmesi, ulusal muhasebe ve denetim standartlarının düzenlenmesi amaçlarına hizmet etmesi için aynı yıl TÜRMOB tarafından kurulmuştur.³³ Kuruluşundan iki yıl sonra 1996 yılında ilk standardı düzenleyen TİMUEDESK, muhasebe ve denetim alanında birçok standart düzenlemiş ancak düzenlenen standartların uygulanmasının zorunlu olması yasal bir zemine oturtturulmadığı için düzenlenmiş olan standartlar uygulamaya konulamamıştır.³⁴

Diğerk taraftan SPK, toplumun ekonomik gelişmelere destek olmasını sağlamak maksadıyla yatırımcıların menfaatlerini korumak, sermaye piyasalarında rol alan şirketlerin ve yatırımcıların karlılık oranlarını arttırmak, düzenlemek, denetlemek ve

³³ Yüksel Koç Yalkın, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu(TİMUEDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, c.50, s. 1-2 (1995): 259.

³⁴ Muhammed Bezirci, Fehmi Karasioğlu, “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, c.11, s.21 (2011): 580.

sermaye piyasalarında şeffaflık, güven ortamı ve adil işlemlerin gerçekleştirilmesinin temini için 1981 yılında yürürlüğe giren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. SPK kuruluş kanununda yer alan bu amaçlarını gerçekleştirmek için çeşitli kanun, yönetmelik, tebliğ gibi yasal düzenlemeler yapma yetkisine sahiptir.³⁵

SPK tarafından düzenlenen 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Yönetmeliği” sermaye piyasasında bağımsız denetimle ilgili ilk yasal düzenlemelerdendir.³⁶ Toplumun çıkarlarının ve yatırımcıların menfaatlerinin korunması, kamunun aydınlatılması, sermaye piyasalarında şeffaflık, güven ve karlılık ortamının sağlanması için kanunun 2. maddesinde belirtilen bağımsız denetime tabi kuruluşların kanunda ön görülen esaslar ve standartlar doğrultusunda denetlenmesine ilişkin hükümleri içerir. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 16. ve 22/b maddeleri hükümlerine dayanılarak hazırlanmış, 13.12.1987 tarihli 19663 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Türkiye’deki bağımsız denetimle ilgili ilk resmi düzenleme olması açısından önemlidir. Bu yönetmelik 2013 yılına kadar yürürlükte kalmaya devam etmiş 28.05.2013 tarihli 28660 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik” ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Sermaye piyasasında bağımsız denetimle ilgili önemli düzenlemelerden diğeri 12.06.2006 tarih 26196 sayılı mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)” dir. Zaman içerisinde birçok defa değişiklik yapılmış olan bu tebliğin “Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri” başlıklı Birinci Kısımı, “Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları” başlıklı İkinci Kısımı ve “Bağımsız Denetim Sözleşmesi” başlıklı Üçüncü Kısımı halen yürürlükte bulunmaktadır. Tablo 5’de bu tebliğ ile ilgili yapılan değişikliklere ilişkin yayımlanan diğer tebliğlere hakkında bilgiler gösterilmiştir.

³⁵ “Sermaye Piyasası Kurulu’nun Oluşumu”, <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/0/1/1> [07.01.2019].

³⁶ Oktay Güvemli, Mehmet Özbirecikli, “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011”, **Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, s.1 (2011): 160.

Tablo 5: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Yayımlanmış Tebliğler

TEBLİĞ	DEĞİŞİKLİK
12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)”	20/7/1988 tarihli ve 19878 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Seri: X, No:7 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ”, 18/2/1992 tarih ve 21146 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Seri: X, No:12 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik’ Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ”, 7/6/1994 tarihli ve 21953 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Seri: X, No:15 sayılı “Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ” ile 4/3/1996 tarih ve 22570 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Seri: X, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”in 20-28, 2943. maddeleri ile 46. maddesi hükümleri 15/12/2006 tarihinde olmak üzere, söz konusu hükümler dışındaki diğer hükümleri tebliğin yayım tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.
27.07.2006 tarih ve 26241 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 23)”	Seri: X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”in İkinci Kısımının 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi değiştirilmiş ve Otuz Beşinci Kısımına geçici madde eklenmiştir.
27.07.2008 tarih ve 26949 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: VI, No: 21)”	12/6/2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan Seri: X, No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”in Başlangıç Hükümlerinin 5.maddesinin ikinci fıkrası değiştirilmiştir.

Tablo 5-devam

TEBLİĞ	DEĞİŞİKLİK
27.08.2008 tarih ve 26980 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 24)”	12/6/2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan Seri: X, No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”in Başlangıç Hükümlerinin 5. maddesinin ikinci fıkrası değiştirilmiştir.
25.10.2009 tarih ve 27387 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 25)”	12/6/2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan Seri: X, No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”in muhtelif maddeleri/fıkraları değiştirilmiş /eklenmiş/ yürürlükten kaldırılmıştır.
09.03.2011 tarih ve 27869 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 26)”	12/6/2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan Seri: X No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”in Başlangıç Hükümlerinin 5. maddesinin ikinci fıkrasına ifade eklenmiştir.
26.03.2011 tarih ve 27886 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No:27)”	12/6/2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan Seri: X, No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğin” Üçüncü Kısımının 6. maddesinin 3. ve 4. fıkraları değiştirilmiştir.
28.06.2013 tarih ve 28691 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri:10, No: 28)”	12/6/2006 tarihli ve 26196 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)”in Başlangıç Hükümlerinin 5 maddesi; İkinci Kısımının 3, 4, 5, 25, 27. maddeleri; Üçüncü Kısımının 6. maddesi değiştirilmiş ve Geçici 6, Geçici 7 ile Geçici 8. maddeler eklenmiştir.

Kamu Gözetimi Kurumu,

6/12/2012 tarihinde yürürlüğe giren 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile SPK'nın yetki alanları ve görevleri yeniden düzenlenmiştir. Bu kanunun 14 ve 36. maddelerine istinaden, sermaye piyasası mevzuatı kapsamında yürütülecek bağımsız denetim çalışmalarının Türkiye denetim standartları hükümleri uyarınca gerçekleştirilmesi gerekmektedir.³⁷

KGK uluslararası alanda bağımsız denetim ve kamu gözetimi ile ilgili gelişmelere paralel olarak 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 660 sayılı "Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname"ye (KHK) dayanılarak kurulmuş ve idari özerkliği olan bir kamu tüzel kişisidir. Kurumun hangi amaçlara hizmet etmek için kurulduğu 660 sayılı KHK'nın 1. maddesinde de ifade edildiği üzere mali tablo kullanıcıları ve yatırımcıların güvenilir ve doğru bilgilere ulaşabilmesi, kamu çıkarlarının korunması için şirketlerin sunmuş oldukları mali tabloları ve finansal bilgilerinin güvenilir, tarafsız ve doğru olmasını temin etmek için muhasebe ve denetimle ilgili uluslararası standartlarla aynı doğrultuda Türk muhasebe ve denetim standartlarını düzenlemek, denetim ve denetçi yetkilerini vermek, bağımsız denetimdeki uygulama farklılıklarını ortadan kaldırarak tek bir çatı altında toplamak için kurulmuş bir kurumdur.³⁸ 660 sayılı KHK yayımlanmadan önce bağımsız denetim alanında yetki sahibi olan TÜRMOB, SPK gibi otoritelerden 660 sayılı KHK ile bu yetkiler alınarak tek bir çatı altında toplanması için KGK'ya verilmiştir.³⁹ Bu KHK'nın "Tanımlar" başlıklı 2. maddesinde ifade edildiği üzere bağımsız denetim şirketi, "Kurul tarafından bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen sermaye şirketleri"ni; bağımsız denetçi ise, "Bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Kanununa göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından kurum tarafından yetkilendirilen kişileri" ifade etmektedir. Bu tanımlarda geçen kurum tarafından yetkilendirilen ifadesinde kastedilen kurum KGK olup bu alanda yetkiler KGK'nın çatısı altında toplanmıştır.

³⁷ <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/6/9/1> [11.01.2019].

³⁸ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Tanıtım Kitapçığı**, (Ankara): 3.

³⁹ Süryay A.Ş., **660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Kapsamı ve Bağımsız Denetim Açısından İncelenmesi (The President Of Scope And Numbered 660 Independent Auditors For The Investigation)**, <http://suryay.com.tr/mevzuat/660-sayili-kanun-hukmunde-kararnamenin-kapsami-ve-bagimsiz-denetim-acisindan-incelenmesi-the-president-of-scope-and-numbered-660-independent-auditors-for-the-investigation-/26486> [07.01.2019].

660 sayılı KHK'nın 9. maddesinde KGK'nın görev ve yetkilerinin neler olduğu sayılmıştır. Yirmiye yakın görev ve yetki tanımlanmış olmakla birlikte denetim ile ilgili olanlarından bazıları ise şunlardır;

- Toplumun çıkarlarını ön planda tutarak, mali tablo kullanıcılarının gerçeğe uygun, doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir bilgilere ulaşması için şirketlerin mali tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları dikkate alınarak düzenlenmesini sağlamak için uluslararası denetim standartları ile paralel Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak, bu alanda toplum bilinci oluşturacak faaliyetleri gerçekleştirmek.
- Daha öncede ifade edildiği gibi bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim şirketlerini yetkilendirmek, çalışma usul ve esaslarını belirlemek, resmi sicil oluşturarak kaydetmek, kurumun internet sitesinde ilan etmek.
- Bağımsız denetçilerin gireceği sınavları düzenlemek.
- Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler tarafından yürütülen bağımsız denetim çalışmalarının standartlar dikkate alınarak yapıp yapılmadığını denetlemek, usulsüzlük yaptığı tespit edilen denetçi ve şirketlerin yetkilerini iptal etmek veya askıya almak.
- Başta (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) IASB ve IAASB olmak üzere denetim alanında faaliyet gösteren uluslararası kuruluşlar ile iş birliği yapmak, üye olmak, lisans ve telif hakları sözleşmeleri imzalamak KGK'nın denetim ile ilgili görev, yetki ve sorumluluklarından bazılarını oluşturmaktadır.

660 sayılı KHK'nın 9, 25 ve 27. maddelerine dayanılarak bu KHK ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) çerçevesinde yapılacak bağımsız denetim çalışmalarına, bağımsız denetçilere ve bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmî Gazete'de Bağımsız Denetim Yönetmeliği yayımlanmıştır. Bu yönetmeliğin çeşitli maddelerinde değişiklik yapan yönetmelikler yayımlanarak 31.12.2018 tarihine kadar dört kez revize edilmiştir. Tablo 6'da değişiklik yapan yönetmeliklerin yayımlandığı Resmî Gazete tarih ve sayıları gösterilmektedir.

Tablo 6: Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapan Yönetmeliklerin Yayımlandığı Resmî Gazeteler

Yönetmelikte Değişiklik Yapan Yönetmeliklerin Yayımlandığı Resmî Gazete'nin	
Tarihi	Sayısı
21.10.2014	29152
22.12.2015	29570
21.07.2017	30130
23.11.2018	30604

“Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”. **Resmî Gazete**, 30604 (23.11.2018): 1.

660 sayılı KHK ile bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim şirketlerinin hangi vasıflara sahip olması gerektiği ana hatları ile belirlenmiş olup devam eden süreçte yıllar içerisinde yayımlanan tebliğler ile detayları açıklanmıştır ve halen de değişen ve gelişen gerek ulusal gerekse uluslararası ihtiyaçlara cevap verebilmek için çalışılmaya devam etmektedir. KGK'nın kuruluşunda 2018 yılı sonu itibarıyla bu alanda yayımlanmış olan tebliğler aşağıda yer almaktadır.

- 25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği
- 25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliği
- 25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği
- 25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği
- 11.02.2014 tarih ve 28910 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetçi Mühür Tebliği
- 04.11.2017 tarih ve 30230 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği

Hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı ise 14.02.2011 tarihli 27846 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK’nın 397. maddesine istinaden Bakanlar Kurulunca belirlenmektedir. TTK’nın yayımlandığı yıl olan 2011 yılından 2019 yılına kadar geçen sürede bakanlar kurulu tarafından bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2018 yıllarında

olmak üzere toplam 5 kez “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” yayımlanmıştır. En son 26.03.2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) 26 Mayıs 2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu karara göre bağımsız denetime tabi olacak genel ölçüte tabi şirketler için eşik değerlerler önceki yıllarda yayımlanmış olan eşik değerlere göre aşağıya çekilerek bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamı genişletilmiştir. Buna göre ilgili BKK’nın ekinde sunulan (I) ve (II) sayılı listede yer alan şirketler kapsamına girmeyen ve halka açık olmayan şirketlerden solo veya konsolide finansal tablolarında yer alan bilgilerden aktif toplamı 2013 yılında yayımlanan BKK’da en az 150 milyon TL olarak belirlenmiş iken 2018 yılında yayımlanan BKK’da en az 35 milyon TL, yıllık net satışları 2013 yılında yayımlanan BKK’da en az 200 milyon TL olarak belirlenmiş iken 2018 yılında yayımlanan BKK’da en az 70 milyon TL ve çalışan sayısı 2013 yılında yayımlanan BKK’da en az 500 kişi olarak belirlenmiş iken 2018 yılında yayımlanan BKK’da en az 175 kişi olarak belirlenmiştir. Bu kriterlerinden ikisini art arda iki hesap dönemi boyunca sağlayan şirketler bağımsız denetim yaptırmak zorundadır.

BKK’nın ekinde yer alan (II) sayılı listede sayılan şirketler için aktif toplamı 30 milyon TL, yıllık net satış tutarı 40 milyon TL ve çalışan sayısı 125 kişi olarak eşik değerler belirlenmiştir. Ülke genelinde günlük gazete çıkartan şirketler, EPDK sertifika, yetki belgesi veya lisansı sahibi olup faaliyetlerini EPDK düzenlemelerine tabi olarak yürüten şirketler, Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kooperatifler, vakıflar, dernekler, sendikaların üst kuruluşlarının doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin en az %25’ine sahip oldukları şirketler ekli (II) sayılı listede zikredilen şirketlerden bazılarıdır.

Sermaye Piyasası kanunu kapsamında halka açık sayıldığı halde borsada veya teşkilatlanmış piyasalarda sermaye piyasası araçları işlem görmeyen şirketler için belirlenmiş eşik değerler ise 15 milyon TL aktif toplamı, 20 milyon TL yıllık net satış rakamı ve çalışan sayısı 50 kişi olarak belirlenmiştir.

Yıllar itibariyle bağımsız denetime tabi şirketler için BKK ile 2013-2018 yılları arasında belirlenmiş olan eşik değerler Tablo 7’ de karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

Tablo 7: Eşik Değerler Tablosu

	Eşikler	2013	2014	2015	2016	2018
Genel Ölçüte Tabi Şirketler (Bakanlar Kurulu Kararının Ekli Listelerinde Yer Almayan Şirketler)	Aktif toplamı (TL)	150 milyon	75 milyon	50 milyon	40 milyon	35 milyon
	Yıllık net satış hasılatı (TL)	200 milyon	150 milyon	100 milyon	80 milyon	70 milyon
	Çalışan sayısı	500	250	200	200	175
II Sayılı Listede Yer Alan Şirketler						
Sermayesinin En Az %25'i Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarına, Sendikalara Ait Şirketler	Aktif toplamı (TL)	40 milyon	40 milyon	40 milyon	30 milyon	30 milyon
	Yıllık net satış hasılatı (TL)	50 milyon	50 milyon	50 milyon	40 milyon	40 milyon
	Çalışan sayısı	125	125	125	125	125
Yurt Çapında Günlük Olarak Gazete Yayımlayan Şirketler	Aktif toplamı (TL)	50 milyon	50 milyon	50 milyon	40 milyon	30 milyon
	Yıllık net satış hasılatı (TL)	75 milyon	75 milyon	75 milyon	60 milyon	40 milyon
	Çalışan sayısı	175	175	175	175	125
BTK Mevzuatına Tabi Şirketler*	Aktif toplamı (TL)	75 milyon	75 milyon	50 milyon	30 milyon	30 milyon
	Yıllık net satış hasılatı (TL)	100 milyon	100 milyon	100 milyon	60 milyon	40 milyon
	Çalışan sayısı	250	250	200	200	125
EPDK Mevzuatına Tabi Şirketler	Aktif toplamı (TL)	75 milyon	75 milyon	50 milyon	30 milyon	30 milyon
	Yıllık net satış hasılatı (TL)	100 milyon	100 milyon	100 milyon	60 milyon	40 milyon
	Çalışan sayısı	250	250 kişi	200	200	125
TMSF iştirakleri ile TMSF Tarafından Denetimi ve Yönetimi Devralınan Şirketler	Aktif toplamı (TL)	150 milyon	75 milyon	50 milyon	30 milyon	30 milyon
	Yıllık net satış hasılatı (TL)	200 milyon	150 milyon	100 milyon	60 milyon	40 milyon
	Çalışan sayısı	500	250 kişi	200	200 kişi	125
KİT'ler ve Sermayesinin En Az % 50'si Belediyelere Ait Olan Şirketler	Aktif toplamı (TL)	40 milyon	40 milyon	40 milyon	30 milyon	30 milyon
	Yıllık net satış hasılatı (TL)	50 milyon	50 milyon	50 milyon	40 milyon	40 milyon
	Çalışan sayısı	125	125	125	125	125
Halka Açık Sayılan Şirketler*	Aktif toplamı (TL)	15 milyon	15 milyon	15 milyon	15 milyon	15 milyon
	Yıllık net satış hasılatı (TL)	20 milyon	20 milyon	20 milyon	20 milyon	20 milyon
	Çalışan sayısı	50	50	50	50	50

.... <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6722/Tablo-2-Eşik-Değer-Karşılaştırma-Tablosu> [21.02.2019].

* BTK mevzuatına tabi şirketler ve halka açık sayılan şirketler ile ilgili olarak 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı” ile istisna sayılan ve/veya kapsama alınan şirketlerde değişiklikler yapılmıştır.

Eşik değerlerin aşılp aşılmadığının tespitinde bağlı ortaklıklar ve iştirakler mevcut ise bunlar dikkate alınmalıdır. Bağlı ortaklıklar grup içi işlemler elimine edilerek ilave edilir, iştirakler ise hisseleri oranında ilave edilir.

Bağımsız denetime tabi olması için eşik değerler belirlenen şirketler art arda belirlenmiş olan üç kriterden en az ikisini sağlayamaz ise veya bu üç kistastan en az ikisi için bir hesap dönemi içinde en az %20 oranında aşağıda kalırsa izleyen hesap döneminde bağımsız denetim yaptırma yükümlülüğünden kurtulmuş olur.

24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi şirketler ile sermayesinin %50’si ve daha fazlası devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler ise anılan BKK’nın 4. maddesinin a) ve b) bentlerinde belirtilen istisnalar hariç olmak üzere bağımsız denetim kapsamı dışında bırakılmıştır.

Herhangi bir kriter dikkate alınmaksızın bağımsız denetim yaptırmak zorunda olan şirketler BKK’nın ekinde yer alan (I) sayılı listede belirtilmiştir. Buna göre;

- Sermaye Piyasası Kanununa göre SPK’nın, Bankacılık Kanunu uyarınca BDDK’nın düzenleme ve denetimine tabi olanlardan BKK’da sayılmış olanlar,
- Sigortacılık Kanunu ve Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyette bulunan emeklilik, reasürans ve sigorta şirketleri,
- Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren kıymetli maden aracı kurumları, üretimi ve ticaretiyle uğraşan firmalar ile yetkili müesseseler, Umumi Mağazalar Kanuna göre kurulan umumi mağazalar ile Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre kurulan lisanslı depo işletmeleri
- Uydu televizyon yayın lisansı, birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayın lisansı ve karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkından en az birine sahip olan medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerince hiçbir kritere bakılmaksızın bağımsız denetime tabidir.

Türkiye denetim standartlarının düzenlenmesi ve yayımlanması görevi 660 sayılı KHK'nın 9. maddesinde de zikredildiği üzere KGK'nın yetkilendirildiği bir konudur. Bu görev aynı zamanda KGK'nın misyonunun da bir parçasını oluşturmaktadır. Şöyle ki, şirketlerin sunmuş oldukları mali tabloları ve raporlarının uluslararası standartlar ile uyum içerisinde düzenlenmesi ve bunlara ilişkin gerçekleştirilen denetim çalışmalarının da yine uluslararası standartlar ile paralel olması, aynı zamanda kamu gözetiminin etkinliğinin sağlanması kurumun misyonunu oluşturmaktadır. Bu misyonunu gerçekleştirmek için 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK'dan aldığı yetki ile Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak için uluslararası standartlarla bütünlük sağlayabilmek adına IAASB tarafından oluşturulup IFAC tarafından yayımlanmış olan UDS'leri kabul etmiştir. Bu doğrultuda nasıl ki Türkiye Muhasebe Standartlarının düzenlenip yürürlüğe konulması için IASB ile telif anlaşması imzalamış ise Türkiye Denetim Standartlarının oluşturulup yayımlanması için de 2013 yılında IFAC ile telif anlaşması imzalamıştır. Bu telif anlaşması ile IFAC tarafından yayımlanmış olan UDS'ler Türkçe'ye tercüme edilip uyarlanarak Türk mevzuatına kazandırılması hedeflenmektedir. Bu kapsamda Bağımsız Denetim Standartlarının yanı sıra, Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı, İlgili Hizmetler Standartları, Diğer Güvence Denetimleri Standartları, Etik Kurallar Standardı, Eğitim Standartları ile bilgi sistemleri denetimine ilişkin uluslararası standartların Türkiye Denetim Standartlarına kazandırılması hedeflenmiştir. Bu doğrultuda terim birliğinin oluşturulması ve standartların çevirilerinin kontrol edilmesinden sorumlu olan 4 tane çalışma komisyonu ile bir tane gözden geçirme komisyonu kurulmuştur.⁴⁰

KGK kurulduğu günden bugüne kadar muhasebe, finansal raporlama, büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standartlarını mevzuatımıza kazandırmış olmamın yanı sıra denetim standartları ile ilgili birçok faaliyette de bulunmuştur. BDS'lerin mevzuatımıza kazandırılmasına yönelik KGK tarafından yapılmış olan çalışmaları yıllar itibariyle inceleyecek olursak 2013 yılında toplam 17 adet standart olmak üzere 1 adet Kalite Kontrol Standardı (KKS) ve 16 adet BDS Resmî Gazete'de

⁴⁰Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **KGK 2013 Yılı Faaliyet Raporu** (Ankara, 2014), 15.

yayımlanmıştır.⁴¹ 2014 yılında ise 20 adet BDS, 1 adet Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS), 1 adet İlgili Hizmetler Standardı (İHS) ve 3 adet Güvence Denetim Standartları (GDS) olmak üzere toplamda 25 adet standart düzenlenerek Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Yine 2014 yılı içinde KGK 18 ülkeden bağımsız denetimi düzenleme yetkisine sahip 18 otoritenin katılımıyla 2006 yılında kurulmuş olan Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (IFIAR)’na üye olmuştur. 2015 yılında ise 1 adet GDS ve Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar olmak üzere iki adet standart yayımlamıştır.⁴² 2016 yılında ise revize edilmiş olan 6 adet BDS yanı sıra ve IFAC tarafından yayımlanmış yeni standart olan “BDS 701-Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” kurumun internet sitesinde yayımlanarak kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur.⁴³ 2017 yılın ise revize edilen 23 adet BDS ve Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardına ek olarak 1 adet yeni BDS (BDS 701) yayımlanmış olup 2017 yıl sonu itibariyle kuruluşunun üstünden çok uzun zaman geçmemiş olmasına rağmen bir tane SBDS, 37 tane BDS, KKS, Etik Kurallar Standardını, İlke Kararını, dört tane GDS mevzuatımıza dahil etmiştir.⁴⁴

⁴¹ age, 52.

⁴² Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **KGK 2015 Yılı Faaliyet Raporu** (Ankara, 2016), 56.

⁴³ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **KGK 2016 Yılı Faaliyet Raporu** (Ankara, 2017), 58.

⁴⁴ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **KGK 2017 Yılı Faaliyet Raporu** (Ankara, 2018), 52.

3. BDS 701-KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

“Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi” denetçinin yapmış olduğu incelemeler neticesinde elde etmiş olduğu sonuçlardan mali tablo kullanıcılarının daha etkin ve verimli bir şekilde haberdar olmasını temin etmek için getirilmiş bir yeniliktir. Bu bölümde BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardının yayımlanma ve uygulamaya konulma sürecinden, standart hakkında genel bilgilerden, diğer standartlarla olan ilişkisinden, kilit denetim konularının nasıl tespit edileceğinden, denetçi raporunda nasıl bildirilmesi gerektiğinden, finansal tablolar hakkında denetçi görüşüyle olan etkileşiminden, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin şüphe oluşturacak durumların kilit denetim konuları bölümüne etkisinden, hangi konuların KDK olarak bildirilmesinin mevzuat ve standart hükümleri ile önüne geçildiğinden, hangi amaçlara hizmet edeceğinden, yaratacağı katma değerden, çalışma kağıtları ile belgelendirilirken nelere dikkat edilmesi gerektiğinden detaylı bir şekilde bahsedilecektir.

3.1. Yürürlük Tarihi ve Uygulamaya Konulması

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı KGK tarafından çevirisi yapılarak yayımlanan 37. ve en son standart olma özelliğine sahiptir. BDS 701 standardı Resmî Gazete’de yayımlanmadan önce 2016 yılında KGK’nın internet sitesinde yayımlanarak kamuoyunun görüşüne sunulmuş olup takip eden yılda 09/03/2017 tarih ve 30002 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Uygulamaya konulmasıyla ilgili iki aşamalı bir yöntem izlenmiş olup öncelikle borsada işlem gören firmaların denetiminde uygulanması zorunlu kılınmıştır. Bu firmalar için BDS 701 standardı ilk defa hesap dönemi başlangıç tarihi 01.01.2017 ve sonrası olan mali tablolarının denetiminde uygulanacaktır. 6102 sayılı TTK’ya göre denetim yaptırmak zorunda olan diğer firmaların denetiminde ise borsada işlem gören firmalar için bildirilmiş olan tarihten bir yıl sonra 01.01.2018

tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için uygulanması gerekmektedir. 6102 sayılı TTK uyarınca denetim yaptırması zorunlu olan firmaların hangileri olduğunun belirlenmesi için kanunun 397. maddesine istinaden BKK yayımlanmaktadır. İlgili kararlardan daha önce detaylı bir şekilde bahsedildiğinden tekrara düşmemek adına bu bölümde tekrar bahsedilmeyecektir.

IFAC tarafından aynı isimle yayımlanmış olan UDS 701 ise 15 Aralık 2016 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ait mali tabloların denetiminde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

3.2. BDS 701 Hakkında Genel Bilgiler

IAASB tarafından düzenlenen ve IFAC tarafından yayımlanmış olan BDS'lerin ülkemizde de benimsenerek uygulamaya konulması için KGK ile IFAC arasında 15 Temmuz 2013 tarihinde telif hakkı sözleşmesi imzalanmıştır. Bu sözleşme kapsamında Türkçe'ye tercümesi yapılarak uyarlanan en son BDS ise BDS 701'dir. KGK tarafından yayımlanmış olan standart metni 26 sayfadan ibaret olup "Giriş", "Ana Hükümler" ve "Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama" ana başlıklarından oluşmaktadır. Giriş bölümünde standardın yürürlüğe girdiği tarih, kapsamının ne olduğu, standardın amacı ve standart metninde kullanılan terminolojiye ait tanımlar açıklanmıştır. Ana Hükümler bölümünde denetçi raporlarında yer alacak KDK'lar belirlerken nelerin dikkate alınması gerektiği, nasıl bildirileceği, üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim ve denetçinin KDK'ları çalışma kâğıtlarıyla nasıl belgelendireceği dört alt başlıkta açıklanmıştır. "Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama" bölümünde ise A1, A2, A3, ..., A64 şeklinde numaralandırılmış kapsam ve ana hükümlere ilişkin açıklayıcı bilgilerin yer aldığı, IFAC tarafından yayımlanan UDS 701'de olduğu gibi toplam 64 paragraf yer almaktadır. "Giriş" ve "Ana Hükümler" bölümlerinde ise 1'den 18'e kadar numaralandırılmış toplam 18 paragraf bulunmaktadır. Bu 18 paragrafın 8 tanesi "Giriş" bölümünde geri kalan 10 tanesi ise "Ana Hükümler" bölümünde yer almaktadır. Ayrıca UDS'lerden farklı olarak Türkiye'de uygulanacak olan bir hüküm açıklanacak ise paragraf numarasından sonra "T" harfi eklenmiş olan paragraflar standart metinlerindeki ulusal ve uluslararası iki farklı uygulamanın bilinmesi için art arda paragraflar halinde birlikte yayımlanmıştır. "BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardının "Kapsam" bölümünde de "T" kodlu bir paragraf yer almaktadır.

3.3. Atıfta Bulunulan Diğer Standartlar

BDS 701 standart metnini incelediğinde, bütün standartlar için genel hükümler içerdiğinden “BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile beraber değerlendirilmesi gerektiğine vurgu yapıldığı görülmektedir. Bu yönü diğer bütün standartlarla ortak noktasıdır. BDS 701 standardında BDS 200’den farklı olarak atıfta bulunulan başka standartlarda mevcuttur. Bu standartların neler olduğu ve hangi bölümlerde bu standartlara atıfta bulunulduğundan kısaca bahsedilecektir.

KDK’ların nelerin yerine geçmeyeceğinden bahsederken “BDS 570 İşletmenin Sürekliliği” standardına ve “BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” standardına atıfta bulunulmuştur. Ayrıca denetçinin görüş vermekten kaçındığı veya olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği durumlarla ilgili olarak da BDS 705’e atıfta bulunulmuş olup standart metni boyunca 8 farklı yerde BDS 705 standardına gönderme yapılmıştır. İşletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizliklerden bahsedilen bölümlerde BDS 570’e gönderme yapılmış olup bu standarda da toplam 4 kez atıfta bulunulmuştur.

KDK’ların belirlenmesi ile ilgili paragrafta “BDS 315 İşletme Ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi” standardına atıfta bulunulmuş olup, önemli yanlışlık riskinden bahsedilen 4 farklı yerde BDS 315 standardına gönderme yapılmıştır.

Denetimin planlanması aşamasında hangi çalışmalara ne kadar zaman ayrılacağına tespiti, deneticinin denetim çalışmaları boyunca karşılaştıkları zorluklar, denetçi tarafından belirlenmiş olan önemli riskler, denetlenen şirketlerin muhasebe uygulamaları, politikaları, tahminleri hakkındaki denetçilerin görüşlerini yöneticilerle paylaşması, mali tablo kullanıcılarının denetçilerin denetlenen şirket üst yönetimi ile kurduğu iletişime ne kadar önem verdikleri gibi meselelerden bahsedilen bölümlerde “BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim” standardına 7 kez gönderme yapılmıştır.

BDS 701 standardının amacından bahsederken “BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında Ve Yürütülmesinde Önemlilik” standardına bir kez atıfta bulunulmuştur.

Denetçi raporunda yer alacak denetçi görüşünün türü, denetim raporundaki diğer unsurlar ve KDK'ların denetçi görüşü ve diğer meseleler ile olan ilişkisinden bahsedilen bölümde "BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama" standardına atıfta bulunulmuştur.

Denetçi raporunun açıklayıcı ilave bilgiler içerecek şekilde düzenlenmesi için "Dikkat Çekilen Hususlar" ve "Diğer Hususlar" paragrafları ve KDK'ların bu bölümlerle olan ilişkisinden bahsedilen bölümlerde "BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar" standardına iki farklı yerde atıfta bulunulmuştur.

Denetçinin dikkatli davranmasını gerektirecek durumlarla ilgili açıklamaların yer aldığı bölümde denetim çalışmaları esnasında zorlanılan veya uyumsuzluk tespit edilen konularla ilgili sorumlu denetçilerin denetimin kalitesinden sorumlu olan kişilerle müzakere etmek zorunda olduğu hususlardan bahsedilirken "BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol" standardına atıfta bulunulmuştur.

Riskli olarak değerlendirilen alanlardan bahsedilen bölümde, hile kaynaklı risklerden ve kontrol ihlallerinden bahsederken "BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları" standardına atıfta bulunulmuştur.

Mali tablolarda yer alan, üst yönetimden sorumlu olan kişiler ve denetçiler açısından doğru değerlendirilmesi uzman görüşü gerektiren karmaşık alanlarla ilgili mali tablo kullanıcılarının ilave bilgi taleplerinden bahsedilen bölümde "BDS 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin Ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi" standardına atıfta bulunulmuştur.

Denetçilerin KDK'ları belirlerken, şirketlerin kamuoyu ile paylaştıkları bilgileri ve yıllık faaliyet raporlarında sunulan bilgileri de dikkate alabileceği hususundan bahsedilen bölümde "BDS 720 Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları" Standardına atıfta bulunulmuştur.

Denetçilerin KDK'ları belirlerken ve belirlenen konunun neden KDK olduğuna ilişkin açıklamalarda bulunurken, önceden oluşturulmuş çalışma kâğıtlarından faydalanılabileceğinden bahsedilen bölümde "BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi" standardına atıfta bulunulmuştur.

Denetçinin denetlediği mali tablolar hakkında uzman görüşüne başvurulmasını zorunlu kılan durumlarla karşılaşması halinde uzman görüşüne başvurmuş ise bu durumun görüş bildirme yükümlülüğüne olan etkisinden bahsedilen bölümde “BDS 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması” standardına atıfta bulunulmuştur.

3.4. Denetçi Görüşünün Kilit Denetim Konuları Bölümüne Etkisi

Denetçi görüşü ile KDK’lar arasındaki ilişkiye değinmeden önce denetçi raporunda yer alacak denetçi görüşü türlerinin neler olduğundan, bahsetmek gerekecektir. BDS setinde denetçi görüşüyle ilgili 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren ve 24/03/2017 tarihli ve 30017 sayılı mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanarak güncellenen “BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama” ve “BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” olmak üzere iki farklı standart yer almaktadır. Bu standartlar incelediğinde denetçi raporunda yer alacak denetçi görüşü için dört farklı durumla karşılaşılabilceği görülmektedir. Benzer şekilde TTK’nın 403. maddesinde de denetçinin denetimin sonucunu görüş yazısında bildireceğinden ve bu görüşün kaç farklı şekilde olabileceğinden bahsedilmektedir. BDS’ler ve TTK’nın anılan maddesinde açıklanmış olan denetçi görüşü türleri aşağıda listelenmiştir;

- Olumlu görüş
- Sınırlı olumlu görüş diğer bir ifade ile şartlı görüş
- Olumsuz görüş
- Görüş vermekten kaçınma

Olumlu görüş ile ilgili BDS 700 standardında yer alan “Tanımlar” başlığı altında “Denetçinin; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varması durumunda verdiği görüştür.” tanımlaması yapılmıştır. Olumlu görüş dışında verilebilecek görüş türleri ise sınırlı olumlu/şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınma olacaktır. Denetçinin bu görüş türlerinden hangisini bildireceğine karar verirken dikkate alacağı hususlar olacaktır.

Mali tablolarda sunulan bilgilerin önemli yanlışlık, hata ve hile içerip içermediğinin tespit edilmesi, bu gibi durumlar tespit edilmiş ise bunların yaygınlık derecesi yani finansal tablonun ne kadarını etkilediği, sınırlı bir bölümünü etkiliyor ise etkilenen

bölümün mali tabloların önemli bir bölümü olup olmadığının tespit edilmesi, yapılan açıklamaların mali tabloların anlaşılması açısından ne kadar etkili olduğunun değerlendirilmesi gerekecektir. İlaveten, denetim çalışmaları neticesinde elde edilecek denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olup olmaması durumu da denetçinin bildireceği denetçi görüşünün şeklini etkileyecektir. Tablo 8’de denetçinin olumlu görüş dışında görüş vermesi gereken durumlar gösterilmiştir.

Tablo 8: Denetçinin Olumlu Görüş Dışında Görüş Vermesi Gereken Durumlar

Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine neden olan hususun niteliği	Bu hususun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin veya muhtemel etkilerinin yaygınlığına ilişkin denetçinin muhakemesi	
	Önemli ancak yaygın değil	Önemli ve yaygın
Finansal tablolar “önemli yanlışlık” içermektedir.	Sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş)	Olumsuz görüş
Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir.	Sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş)	Görüş vermekten kaçınma

BDS 705, A1 Paragrafı, Sayfa 12

Tablo 8’de özetlenmeye çalışıldığı üzere, eğer denetçi incelenen mali tabloların önemli bir hata veya yanlışlık içerdiğini tespit etmiş ise bu hata veya yanlışlık mali tabloların tamamını ya da önemli bir bölümünü etkiliyor ise görüşün şekli olumsuz görüş olacaktır. Eğer denetçinin denetim çalışmalarına dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamasının önüne geçilmişse ya da denetim kanıtı toplamak herhangi bir nedenden ötürü imkânsız hale gelmişse denetçi görüş vermekten kaçınacaktır. Denetçi mali tabloların önemli bir yanlışlık veya hata içerdiğini tespit etmiş ise ancak bu hata ya da yanlışlık mali tabloların tamamını etkilemiyor ve etkilenen bölüm de mali tabloların önemli bir kısmını temsil etmiyor ise bu durumda denetçi raporunda yer alacak görüşün şekli sınırlı olumlu görüş diğer bir ifade ile şartlı görüş olacaktır.

Denetçinin olumlu bir görüş dışında beyan edeceği görüş türlerinin incelenmesinin ardından denetçi raporunda yer alacak KDK bölümü ile denetçinin beyan edeceği görüş türleri arasındaki ilişki aşağıda ele alınmıştır.

Öncelikle bu görüş türlerinden hangisinde denetçi raporundan KDK bölümünün çıkartılması gerektiğini sorgulayacak olursak; eğer denetçi denetlenen mali tablolara

ilişkin görüş beyan etmekten kaçınma yoluna gitmişse, yani incelenen mali tablolar ile ilgili denetim çalışmalarına dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamasının önüne geçilmesinden ya da denetim kanıtı toplamak herhangi bir nedenden ötürü imkânsız hale geldiği için görüş beyan etmeyecekse BDS 705 standardının 29 ve 29T paragrafları gereğince KDK bölümünün denetçi raporundan çıkartılması gerekir.⁴⁵ Denetçinin görüş beyan etmekten kaçındığı durumlarda denetçi raporunda KDK beyan etmesinin doğuracağı sakıncaların neler olabileceğinden BDS 705 standardının A26 paragrafında bahsedilmiştir. Denetçinin görüş vermekten kaçındığı durumlarda KDK olarak belirlenecek konuların açıklanmasının önüne geçilmemesi halinde dikkatler KDK bölümüne kayabilir ve görüş beyan edilmemiş olması arka planda kalabilir. Bu durum mali tablolar ile ilgili yersiz bir güven duygusu oluşturulacak ve görüş beyan etmekten kaçınma ile çelişecektir. Bu yanlış algılamaların önüne geçmek niyetiyle denetçinin görüş vermek kaçındığı denetçi raporlarında KDK beyan edilmesi yasaklanmıştır.⁴⁶

Denetçinin denetlenen mali tablolara ilişkin beyan edeceği görüş olumsuz görüş veya sınırlı olumlu görüş olması halinde olumlu görüş dışında bir görüş vermesini icap ettiren konu veya konular “Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı” veya “Olumsuz Görüşün Dayanağı” adlı münferit bir başlık altında beyan edileceği için BDS 701 standardının 12. ve 15. paragraflarında da ifade edildiği üzere KDK bölümünde tekrar beyan edilmemesi gerekmele birlikte “Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı” veya “Olumsuz Görüşün Dayanağı” bölümlerine gönderme yapılır.⁴⁷

3.5. İşletmenin Sürekliliğinden Şüphe Edilmesinin Kilit Denetim Konuları Bölümüne Etkisi

İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin önemli bir belirsizliğin var olması başlı başına bir KDK olması ve konunun denetçi raporunda yer alacak KDK bölümü ile bağlantılı olması hasebiyle ayrı bir başlık altında incelenmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir.

Öncelikli olarak işletmenin sürekliliği kavramı mali otoriteler tarafından üzerinde durulan bir konu olduğu için birçok kaynakta karşımıza çıkmaktadır. KGK tarafından

⁴⁵ BDS 705, 29. Paragraf, s.10-11.

⁴⁶ **age**, A26. Paragraf, s. 17.

⁴⁷ BDS 701, A6 Paragrafi, s. 12

tercümesi yapılarak yayımlanan denetim standartları setinde aynı isimle yer alan 23/1/2014 tarihli ve 28891 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren ve 24/03/2017 tarihli ve 30017 sayılı mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanarak güncellenen “BDS 570 İşletmenin Sürekliliği” Standardı bulunmaktadır. Bu kavram sadece denetim standartlarının içerisinde yer alan bir kavram olmayıp aynı zamanda muhasebe standartlarının ve muhasebenin temel kavramlarının da konuları arasında karşımıza çıkmaktadır. Bu kaynakların tamamında yer alan açıklamalara baktığımızda işletmenin sürekliliği için benzer tanımlamalar yapılmaktadır.

Kuruluş sözleşmesinde aksi ifade edilmemiş ise işletmelerin faaliyetlerine öngörülebilir bir süreye bağlı olmaksızın sınırsız bir sürede devam edeceği düşünülmektedir. Aksi takdirde tasfiye edilmesi gerekmekte olup mali tabloların tasfiye esasına göre düzenlenmesi gerekecektir. Ancak işletmeler insan ömürlerini aşan süreler boyunca faaliyetlerini sürdürmekte olup, kendilerini meydana getiren kişilerden bağımsız varlıklarını devam ettirmektedir.⁴⁸

Her şey normal seyrinde devam ettiğinde işletmenin faaliyetlerinde önemli bir azalma olmayacağını aynı zamanda tasfiye edilmesinin de planlanmadığını ve gerekmediğini, mali tabloların işletmenin faaliyetlerine öngörülebilir bir tarihte de devam edeceği kabul edilerek hazırlanmasını ifade etmektedir.⁴⁹

BDS 570 standardının 6. paragrafında denetçinin denetlenen işletmenin mali tablolarının işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmış olmasının uygun olup olmadığını değerlendirebilmek için ilave prosedürler uygulayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gerektiğini ve işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin önemli bir belirsizliğin var olup olmadığını tespit etmesi gerektiği ifade edilmektedir.

İşletmenin sürekliliğine ilişkin tehdit oluşturacak bazı göstergeler aşağıda sıralanmıştır.⁵⁰⁵¹

- Birbirini takip eden dönemlerde zarar edilmiş olması
- İşletme faaliyetleri ile ilgili nakit akışlarının ters yönlü olması

⁴⁸ Sevilengül, **age**, 18.

⁴⁹ Remzi Örtün, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, 8. bs. (Ankara: Gazi Kitapevi, 2015), 3.

⁵⁰ Denizcan Tamer, “İşletmelerde Süreklilik Ve Bağımsız Denetimde İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesinde Diskriminant Analizlerinin Kullanılmasına Yönelik Bir Model Uyarlaması”, (Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018), 22.

⁵¹ BDS 570, A3. Paragraf, s.12-14.

- Temettü dağıtamaz hale gelmek
- Borçların vadesinde ödenemez olması
- Finansal rasyolardaki olumsuzluklar
- Dönen varlıkların kısa vadeli yükümlülükleri karşılayamaması, yani negatif net çalışma sermayesi
- Önemli bir müşterinin kaybı veya önemli bir rakibin ortaya çıkması
- Sermayenin üçte ikisinin karşılıksız kalması
- Kredi kullanmakta sıkıntı yaşanması
- Hammadde tedarikinde yaşanan ciddi problemler
- İşletme sahiplerinin faaliyetlere devam etmeme niyetinin bulunması
- Kritik pozisyondaki yöneticilerin ve veya çalışanların önemli bir kısmının kaybı

BDS 570 standardında da bahsedilenlerden bazıları yukarıda sayılmış olup, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin şüphe oluşturacak göstergelerden ilk akla gelenleridir ve burada sayılanlarla sınırlı değildir. Her bir işletme için içinde bulunulan sektör, iş hacmi, işletme büyüklüğü gibi farklı özellikler o işletme için hangi göstergelerin işletmenin sürekliliğine ilişkin şüphe oluşturacak bir durumun habercisi olacağını etkileyecektir. Denetçilerin mesleki tecrübe ve bilgi birikimleri denetim esnasında elde edilen kanıtların yeterli ve uygun olması bu değerlendirmeye yaparken etkili olacaktır.

Daha önce de ifade edildiği gibi şirket yöneticileri faaliyette bulundukları şirketlerin kuruluş sözleşmelerinde aksi yönde bir hüküm yer almıyorsa mali tabloları işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlattıracaklardır. Denetimden sorumlu olan ekibin incelenen mali tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre düzenlenmiş olmasının yerinde ve uygun olup olmadığını değerlendirmesi, aksine bir durumun ortaya çıkma ihtimalinin bulunup bulunmadığının muhakemesini yapması gerekir. Denetim çalışmaları esnasında işletmenin sürekliliğini sona erdirecek olay ve şartların varlığına yönelik bazı işaretler ortaya çıkabilir. Böyle bir durum oluşmuş ise denetçilerin uygulanan prosedürlerden farklı olarak ilave denetim prosedürleri uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı toplaması ve bu durumu raporunda açıklaması gerekir. Denetçilerin işletmenin sürekliliğini tehdit eden olay ve şartların varlığını denetim kanıtları ile tespit etmeleri halinde bu durumu üst yönetim ile paylaşmalı ve onların

değerlendirmelerinin ne yönde olduğunu ve tespit edilen olay ve şartlar hakkında bilgi sahibi olup olmadıklarını anlamaları gerekir.

Denetçilerin, işletmelerin uygulamak zorunda oldukları finansal raporlama çerçevesi rehberliğinde mali tablolarda ve mali tablo dipnotlarında yer alan bilgilerin gerçeğe uygun olup olmadığını, işletmenin sürekliliğini tehdit eden olay ve şartlar hakkında yeterli açıklamaları içerip içermediğini sorgulamaları gerekmektedir.

Mali tabloların İşletmenin sürekliliği varsayımı doğrultusunda düzenlenmiş olmasının uygun olup olmadığı, işletmenin sürekliliğine ilişkin şüphe oluşturacak olay ve durumların varlığına yönelik denetim kanıtı elde edilip edilmediği, işletmenin sürekliliğine ilişkin şüphe oluşturulan olay ve durumlar tespit edilmiş ise bunlara ilişkin mali tablolarda ve dipnotlarda yeterli açıklamalara yer verilip verilmediği denetçinin beyan edeceği görüşün türünü doğrudan etkileyecektir. Tablo 9’da bu ihtimaller doğrultusunda denetçinin beyan edeceği görüş türleri gösterilmektedir.

Tablo 9: BDS 570 Kapsamında Denetçi Görüşü

Süreklilik Varsayımı	Kanıt Durumu	Finansal Tablo Açıklamaları	Denetçinin Görüşü
Uygun	Bulunmuyor	Uygun	Şartsız Görüş
Uygun	Bulunuyor	Uygun	Şartsız Görüş (Denetçi raporda bu konuya dikkat çeken açıklamada bulunmalıdır)
Uygun	Bulunuyor	Açıklamalar Yapılmamış	Şartlı ya da Olumsuz Görüş
Uygun Değil	Bulunuyor	Önemsiz	Olumsuz Görüş
Uygun Değil	Kanıtlar finansal tabloları önemli ölçüde etkiliyor	Önemsiz	Görüş Vermekten Kaçınma

Oktaş Taş ve diğerleri, “The Effect Of Isa 570 Going Concern On Audit Reports” **4th Global Business Research Congress, 24-25 Mayıs 2018**, (İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi, 2018): 339-343.

İşletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizlik olmasına rağmen mali tablolarda bu konuya ilişkin gereken açıklamalar yapılmış ise denetçi raporundaki görüşün türü olumlu görüş olmakla birlikte işletmenin sürekliliğini tehlikeye sokan olay ve şartlar

hakkında denetim çalışmalarında varılan sonuçların ve denetçi yargılarının açıklanacağı ve bu durumun denetçi görüşünü etkilemediğinin ifade edileceği “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” bölümünün de denetçi raporunda yer alması gerekecektir.⁵²Böyle bir durumda denetçi raporunda yer alacak KDK bölümünde “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” bölümüne atıfta bulunulması gerekmektedir. İşletmenin sürekliliği ile ilgili belirsizlik yaratan konunun haricinde başka konularda KDK olarak belirlenmiş ise bunların ayrıca belirtilmesi gerekecektir.

Denetim konusu olan mali tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre düzenlenmiş olmasına rağmen işletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi bir belirsizliğin var olduğunun tespit edilmesi ve mali tablolarda bu durum ile ilgili yeterli bilgi ve açıklamanın sunulmamış olması halinde denetçi raporunda beyan edilecek denetçi görüşü sınırlı olumlu görüş diğer adıyla şartlı görüş ya da olumsuz görüşten hangisi uygun ise o olacaktır. Bu ihtimalin gerçekleşmesi halinde denetçinin raporunda görüşün dayanağı bölümünde mevcut durum yani işletmenin sürekliliğini sona erdirebilecek durumların var olduğunu ve bu konuların mevcudiyetine ilişkin yeterli açıklamaların mali tablolarda sunulmadığını belirtmesi gerekir. Böyle bir durumda denetçinin raporunda yer alacak KDK bölümünde “Sınırlı Olumlu/Olumsuz Görüşün Dayanağı” bölümüne atıfta bulunulması gerekmektedir.⁵³ Sınırlı Olumlu/Olumsuz Görüşün Dayanağı bölümünde bahsedilen konunun haricinde başka konularda KDK olarak belirlenmiş ise bunların ayrıca belirtilmesi gerekecektir

Mali tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmasının uygun olmamasına rağmen işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmış olması halinde BDS 570 standardının 21. paragrafı gereğince denetçinin beyan edeceği görüşün türü olumsuz görüş olacaktır. Böyle bir durumda denetçi raporunda yer alacak KDK bölümünde “Olumsuz Görüşün Dayanağı” bölümüne atıfta bulunulması gerekmektedir.⁵⁴ Olumsuz Görüşün Dayanağı bölümünde bahsedilen konunun haricinde başka konularda KDK olarak belirlenmiş ise bunların ayrıca belirtilmesi gerekecektir

Denetçi, incelenen mali tabloların denetimi esnasında yeterli denetim kanıtı toplayamamış ise ve/veya mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olabilecek

⁵² BDS 570, 22. Paragraf, Sayfa 10.

⁵³ **age**, 23. Paragraf, Sayfa 11.

⁵⁴ **age**, 21. Paragraf, Sayfa 10.

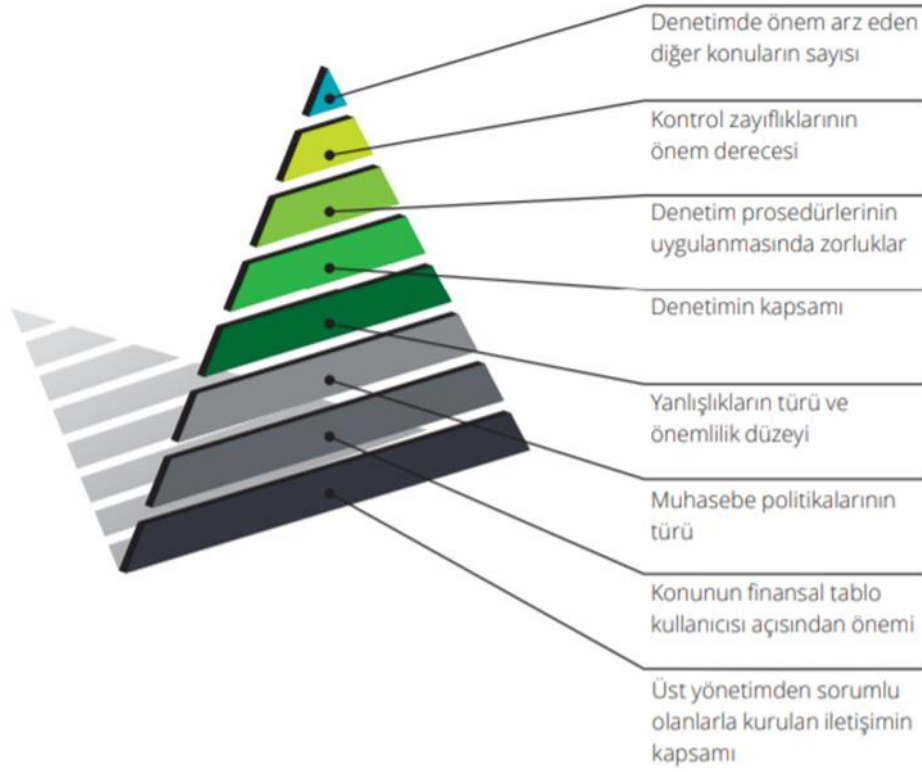
gerçeği yansıtmayan yönetim beyanları olması halinde görüş beyan etmekten kaçınma yolunu seçecektir. Ayrıca işletmenin sürekliliğini etkileyecek finansal durumdaki belirsizliklerin mali tabloların önemli bir bölümünü etkiliyor olması halinde de bildirilecek görüş türü, görüş bildirmekten kaçınma şeklinde olabilir⁵⁵. Denetçinin görüş vermekten kaçınması halinde daha önce de belirtildiği gibi mali tablolar ile ilgili yerinde olmayan bir güven duygusu oluşturulmasından çekinildiği için denetçi raporunda KDK bölümünün olması yasaklanmıştır.

3.6. Kilit Denetim Konularının Tespit Edilmesi

KDK'ların denetçi raporunda sunulması, bağımsız denetim alanında yaşanan en son gelişmelerden biri olması sebebiyle yeni bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye'de uygulamaya geçirilmesi ilk olarak borsada işlem gören firmaların 01.01.2017 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin mali tablolarının denetiminde uygulanmaya başlamıştır. Henüz yeni olan bu konuyu anlamak için öncelikle BDS 701 standardında KDK'nın nasıl tanımlandığına bakmak gerekecektir. Standardın 8. paragrafında yer alan tanımda "Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. KDK'lar, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir." şeklinde bir ifade yer almaktadır. Bu tanımda kullanılan kavramları irdeleyecek olursak; denetçinin bilgi ve tecrübelerine dayanarak bir belirleme yapacağı, kendi mesleki yargısının ön plana çıkacağı anlaşılmaktadır. Denetim çalışmaları boyunca denetçinin incelemiş olduğu konular arasından diğerlerinden daha çok öneme sahip olduğunu düşündüğü konular olması gerekir. Bunun tespitinde denetçinin harcamış olduğu sürenin fazla olması, yapılan hesaplamaların karmaşıklığı gibi kriterler gösterge olarak kullanılabilir. Tanımda vurgulanan diğer bir husus ise üst yönetim ile kurulacak iletişimdir. Yani denetçi KDK olarak belirlediği meseleleri yönetim ile müzakere etmiş olmalıdır. Denetçinin raporunda bildireceği KDK'ları belirlerken dikkate alacağı en temel ve en genel hususlar tanımda zikredilmiştir. Ancak tanımda bahsedilenlerden farklı olarak dikkate alınması gereken ve işletmeden işletmeye farklılaşabilecek göstergeler de mevcuttur.

⁵⁵ Mustafa Koca, "BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı Üzerine Bir Araştırma", (2017):12, <http://mustafakooca.blogspot.com/2017/01/bds-570-isletmenin-surekliligi-standart.html> [28.02.2019].

Konunun detayına inmeden önce KDK’ların tespitinde denetçinin dikkate alması gereken ve önem arz eden konular maddeler halinde ana hatları ile Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1: KDK Belirlenirken Dikkate Alınması Gereken Faktörler

Serap Koçdar, “Kilit Denetim Konuları”, (2017): 2,
https://www.denetimnet.net/UserFiles/Kilit_denetim_konular_.pdf [03.02.2019].

KDK’ların tespitinde dikkate alınacak hususlar Şekil 1’de genel hatları ile ifade edildiği üzere; denetimin kapsamı, üst yönetim ile kurulan iletişim, muhasebe politikaları, önemli yanlışlık düzeyi, kontrol eksiklikleri, denetim prosedürlerin gerektiği gibi uygulanamaması, denetçinin önemli olduğu kanısına vardığı denetim alanları, finansal tablo kullanıcılarının beklentileri olarak değerlendirilmektedir. Bu konular hakkında daha açıklayıcı bilgiler vermek gerekecektir.

Standardın “Ana Hükümler” bölümü “Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi” başlığıyla başlamaktadır. Bu başlık altında 9(a), 9(b), 9(c) paragrafları ve 10. paragraf yer almaktadır. Bu paragraflarda standardın “Açıklayıcı Hükümler Ve Uygulama” bölümündeki paragrafların yanı sıra BDS 315 ve BDS 260 standartlarına gönderme yapılmaktadır.

Denetçi KDK bölümünde bildireceği konuları üst yönetim ile müzakere ettiği konular arasından seçecektir. Yani üst yönetime bildirmiş olduğu bir grup konu arasından BDS 701 standardı rehberliğinde eleme yapması gerekmektedir. Ancak hangi konuları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmek zorunda olduğunu anlayabilmek için BDS 260 standardının rehberliğine ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu noktada öncelikle “üst yönetimden sorumlu olan kişiler” kavramının anlaşılması gerekmektedir. BDS 260 standardı bize üst yönetiminden sorumlu olan kişilerin ve yönetimin tanımını ayrı ayrı yapmıştır. Yönetim icrai sorumluluğa sahip kişi veya kişiler iken, üst yönetimden sorumlu olanlar stratejik kararları alma aynı zamanda da finansal raporlama süreci ve hesap verme yükümlülüğünün gözetiminden sorumlu olan kişi veya kişilerdir⁵⁶. Yönetim kurulu üyeleri üst yönetim iken, icra görevi olan yönetim kurulu üyesi, küçük ölçekli patron şirketlerinde yönetici olan işletme sahibi kişi veya kişiler yönetim olarak nitelendirilebilir. Şirketlerde üst yönetim olarak nitelendirilecek oluşumlar, şirketin tabii olduğu mevzuat, işlem hacmi, faaliyet gösterdiği ülke gibi faktörlere göre farklılık göstermektedir. Örneğin, üst yönetim işletmeden bağımsız bir yapıda olabileceği gibi bunun tam tersi işletmeye bağlı bir yapıda da olabilir, bazen de işletme yönetiminin yapmış olduğu icrai faaliyetleri üst yönetimden sorumlu olanlar gerçekleştirdiklerinden üst yönetim ve yönetim aynı kişilerden meydana gelebilir. İşletmenin sahipleri, ortakları, yönetim kurulu üyeleri, denetim kurulu üyeleri, mütevelli heyeti gibi pozisyonda bulunan kişiler üst yönetim olarak sınıflandırılmakla birlikte birçok nedenden ötürü üst yönetimden sorumlu olan kişilerin tam olarak işletme yönetiminden ayrıştırılması her zaman mümkün değildir. Örneğin mali tablolar ve dipnotlarının onaylanması bazı koşullarda üst yönetimin uhdesinde olan bir olay iken bazı koşullarda işletme yönetiminin uhdesinde olan bir olay olabilir.⁵⁷

Denetçinin denetlenecek mali tablolar ile ilgili tespit etmiş olduğu KDK’ları veya sunulacak herhangi bir KDK olmadığına hükmetmiş ise KDK olmadığını üst yönetimden sorumlu olan kişiler ile müzakere etmiş olmasının gerekliliği hem BDS 260 hem de BDS 701 standartlarında altı çizilen bir husustur.⁵⁸ Denetçinin bu konuları üst yönetimden sorumlu olanlarla ne zaman müzakere etmesi gerektiğine gelince;

⁵⁶ BDS 260, 10. Paragraf, sayfa 7

⁵⁷ **age**, A1. Paragraf, Sayfa 10.

⁵⁸ BDS 701, 17. Paragraf, Sayfa 10.

mevzuattan kaynaklanan yaptırımlar, üst yönetimin talepleri, işletmenin hukuki statüsü, faaliyet alanı, büyüklüğü gibi içinde bulunulan koşullar doğru zamanın tespitinde değişiklik yaratacak olmakla birlikte denetimin planlanmasından tamamlanmasına kadar olan tüm süreçlerde denetçi ile üst yönetim arasında kurulacak olan iletişimin kalitesi denetimin kalitesi açısından çok önemlidir.⁵⁹ Denetçinin KDK ile ilgili ilk çıkarımlarından üst yönetimden sorumlu olanları haberdar etmesi denetimin daha erken safhalarında gerçekleşecektir. Denetçinin denetimin planlanması aşamasında varmış olduğu yargılarda üst yönetim ile arasındaki iletişim sayesinde elde etmiş olduğu bilgiler neticesinde değişiklik olabilir.⁶⁰

Denetçiler üst yönetimden sorumlu olan kişiler ile sözlü veya gerekli olması halinde yazılı olarak iletişim kurabilirler.⁶¹ Denetçilerin üst yönetimden sorumlu olan kişiler ile iletişim halinde olması iki taraf içinde çeşitli faydalar sağlayacaktır. Denetçiler açısından KDK'lar ile ilgili uygulanan denetim prosedürleri ve elde edilmiş olan denetim kanıtlarına ilave olarak daha fazla bilgi toplamasını sağlarken, üst yönetimden sorumlu olan kişiler açısından denetim raporunda bildirilecek KDK'lardan önceden haberdar olmalarını sağlayacaktır. Denetçiler için zorunlu bir uygulama olmamakla birlikte gerekli görülmesi halinde hazırlamış oldukları denetim raporunun henüz kesinleşmemiş bir kopyasını üst yönetimden sorumlu olan kişiler ile paylaşabilirler. Bu uygulama KDK'ların tespitinde denetçilerin karar alma süreçlerinin ve KDK'ları açıklama yöntemlerinin daha iyi anlaşılması açısından kurulacak iletişimin bir parçası olacaktır.⁶²

Üst yönetimden sorumlu olan kişilerin mali raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olduklarını daha önce belirtmiştik. KDK'ların tespitinde kurulacak olan iletişim, denetçi yargılarından yola çıkarak mali tablolar hakkında daha detaylı bilgiler üretmesi ya da düzeltmeler yapması için üst yönetime fırsat tanıyacaktır. Denetçiler KDK bildirilmesine gerek olmadığına hükmetmişlerse, üst yönetimden sorumlu olan kişilerin bu durumdan haberdar edilmesi, mali tabloların mevcut haliyle muhafaza edilmesi yönünde karar almalarına yardımcı olabileceği gibi denetçilerin KDK ile ilgili tespitini tekrar sorgulamalarını da sağlayabilir.⁶³

⁵⁹ BDS 260, A50. Paragraf, Sayfa 23.

⁶⁰ **age**, A49. Paragraf, Sayfa 23.

⁶¹ **age**, 260, 19. Paragraf, Sayfa 9.

⁶² BDS 701, A61. Paragraf, Sayfa 27-28.

⁶³ **age**, A63. Paragraf, Sayfa 28.

Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlar ile etkili bir iletişim kurması sadece KDK'ların tespitinde değil birçok açıdan önem arz eden bir meseledir. Örneğin, denetçinin tespit etmiş olduğu bir problem, hata ya da yanlışlık ile ilgili üst yönetimden sorumlu olanları gerekli düzeltmeleri yapma fırsatının olduğu bir zamanda haberdar etmesi, bu durumun daha büyük bir probleme dönüşmeden düzeltilmesi fırsatını yaratacaktır.

Üst yönetimden sorumlu olan kişiler ile kurulacak iletişim BDS 260 standardı kapsamında sadece KDK'ların tespiti için gerekli olmayıp aynı zamanda denetim planlanması, uygulanacak olan prosedürler, önemli yanlışlık riskleriyle ilgili denetçinin yaklaşımlarını, denetlenen işletmenin iç kontrol sistemine ilişkin tespitleri, işletmenin faaliyet gösterdiği çevre, uygulamak zorunda olduğu finansal raporlama çerçevesi gibi konuları da kapsamaktadır.⁶⁴

6102 sayılı TTK'nın 402. maddesinin 1. fıkrasında "Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllar karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler." hükmü yer almaktadır.⁶⁵ Denetlenen mali tablolardaki karşılaştırmalı bilgilerin nasıl raporlanacağına ilişkin iki farklı uygulama mevcuttur. Mevzuatta yer alan hükümler, geçerli finansal raporlama çerçevesi ve denetim sözleşmesindeki hükümler doğrultusunda denetçi görüşünün sadece cari döneme değil karşılaştırılmalı olarak verildiği önceki dönemi de kapsadığı "karşılaştırmalı tablolar" ya da denetçi görüşünün sadece cari dönemi kapsadığı "önceki döneme karşılık gelen bilgiler" olmak üzere iki farklı şekilde raporlanma ihtimali söz konusudur.⁶⁶ Bu seçeneklerden karşılaştırmalı tablolar yönteminin uygulandığı durumlarda dahi denetçi raporunda sunulmuş olan KDK'ların cari dönem ile ilgili olacağı BDS 701 standardı ile hükme bağlanmıştır.⁶⁷ Denetlenen işletme ile ilgili birbirini takip eden yıllarda aynı konunun KDK olarak denetçi raporunda sunulmuş olup olmadığının değerlendirilmesi ve takibi yasal bir zorunluluk olmamakla birlikte denetçiler dilerse bu konuda çalışma yapabilirler, ancak KDK'ların tespitinde asıl olan cari döneme ait finansal tablolarda yer alan bilgiler içerisinde en önemli olduğu değerlendirilenlerdir

⁶⁴ BDS 260, A13. Paragraf, Sayfa 13.

⁶⁵ "Türk Ticaret Kanunu (6102 S.K.)", **Resmî Gazete**, 27846 (Şubat 2011), Md. 402.

⁶⁶ BDS 710, 6. Paragraf, Sayfa 6.

⁶⁷ BDS 701, A10. Paragraf, Sayfa 13.

ve önceki dönemlere ait denetim raporlarında yer alan KDK'lar ile ilgili denetçinin güncelleme yapma mecburiyeti yasal olarak yoktur.⁶⁸

Denetlenecek olan işletmenin cari dönem mali tablolarına ilişkin açılış bakiyelerinin ve dönem başında mevcut olan, açıklanması gereken konuların denetçi değişikliğinden sonraki ilk denetim yılında yeni denetim ekibi tarafından ilk defa denetlenecek olması nedeniyle cari döneme ait mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip yanlışlıklar içerip içermediğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Denetçilerin açılış bakiyelerinin ve diğer doğrulanması gereken durumların gerçeği yansıttığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplaması gerekecektir. Bu durum gereğinden fazla çaba gerektiriyorsa denetçi tarafından KDK olarak belirlemesi söz konusu olabilir.⁶⁹

Denetçi raporunda yer alacak KDK üst yönetimden sorumlu olan kişiler ile paylaşılan konular içinden seçilecektir. Denetçi bu eleme işlemini yaparken risk düzeyi yüksek olduğunu düşündüğü konuları seçebileceği gibi en fazla mesaiyi hangi konular üzerinde çalışırken harcamış ise bu konuları da KDK olarak belirleyebilir. Burada bahsedilen risk, denetlenecek mali tablolardaki bilgilerin bazı özellikleri itibarıyla önemli yanlışlık içermesi diğer bir ifadeyle yapısal risk ve aynı zamanda kontrol riski barındırması dolayısıyla önemli yanlışlık riskidir.⁷⁰

Denetçinin hesap kalemi, işlem grubu veya açıklamalar düzeyinde önemli yanlışlık risklerini belirlenmesi KDK'ların tespitinde dikkate alınan bir mesele olmakla birlikte denetçinin toplaması gereken kanıtların yeterli ve uygun kabul edilecek miktarının tespitinde önem arz etmektedir. Önemli yanlışlık riskinin yüksek olarak değerlendirilmesi toplanacak denetim kanıtının o ölçüde fazla olmasını gerektirecektir. Toplanacak denetim kanıtlarının niceliksel olarak fazla olmasının yanında, niteliksel açıdan da güvenilir olması için farklı kaynaklardan kanıt elde etme yoluna da gidilebilir. Denetçi işletmenin iç kaynaklarından kanıt toplamanın yanında dış çevreden de kanıt toplayabilir. Ayrıca, önemli yanlışlık riskinin yüksek olarak belirlenmiş olması, denetçinin uygulayacağı denetim prosedürlerinin belirlenmesi ve planlanmasında da etkili bir unsurdur. Denetçinin KDK'lar hakkındaki ilk izlenimlerini üst yönetimden sorumlu olan kişiler ile paylaşma yükümlülüğünün yanında tespit etmiş olduğu risklerden de üst yönetimi haberdar etmek zorundadır.

⁶⁸ BDS 701, A11. Paragraf, Sayfa 13.

⁶⁹ BDS 710, A8. Paragraf, Sayfa 11.

⁷⁰ BDS 330, 7. Paragraf, Sayfa 6.

Denetçinin belirlemiş olduğu önemli yanlışlık riski yüksek olan alanlar, azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren alanlar olacaktır. Denetçiler, üst yönetimden sorumlu olan kişiler ile bilgi alışverişinde bulunarak denetimin kapsamını yani hangi faaliyetlere ne kadar zaman ayrılması gerektiğini, denetimin ne kadar süre içerisinde hangi tarihlerde gerçekleştirileceğı gibi konuların netleştirilmesi aşamasında KDK olması muhtemel olan konular hakkında üst yönetim bilgilendirilecektir. Ancak ihtimal dahilinde olan konuların daha sonradan değişmesinde yine ihtimal dahilindedir ve denetçi tarafından elde edilen kanıtlar sayesinde netlik kazanacaktır. Mali tablo kullanıcıları ve yatırımcıların karar almalarında etkili olacağı düşünülen alanların KDK olarak raporlanması denetçi raporunun iletişim gücünün artırılması açısından önemli bir meseledir. Ancak bir konu aynı anda üst yönetime bildirilen, denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren, mali tablo kullanıcılar ve yatırımcılar açısından önemli olabilecek bir husus olma özelliklerinin hepsini birlikte taşıyor olabilir. Bu durum denetçinin bu konuyu KDK olarak raporlanma ihtimalini kuvvetlendirecek olmakla birlikte kesin olarak KDK olacağı anlamını da taşımamaktadır.⁷¹

Denetlenecek olan işletmenin faaliyet gösterdiği sektör itibariyle daha çok teknik ve uzmanlık bilgisi gerektiriyor olması örneğın, yıllara sâri inşaat ve onarım işleri yapan bir işletmedeki hasılatın muhasebeleştirilmesi gibi ya da mali tablolar ve dipnotlarda yer alan bilgilerin kontrolünün daha çok teknik ve uzmanlık bilgisi gerektiriyor olması örneğın, gayrimenkullerin yeniden değerlemesi gibi konular söz konusu olabilir. Denetçiler gerekli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olsalar dahi üzerinde çalıştıkları konu ile ilgili bir uzmandan destek almadan doğru ve isabetli yargılarda bulunmalarının mümkün olmadığı durumlar ile karşılaşabilirler. Böyle bir konu ile karşılaşmaları halinde denetçi raporunda bu konuyu KDK olarak bildirebilirler.

Bir uzman görüşüne başvurmaksızın bizzat denetim çalışmalarının yürüten ekibin detaylı ve vakit alan hesaplamalar yapmak zorunda oldukları konular ile karşılaşmaları halinde en üst seviyede dikkat gerektiren bu konuları KDK olarak sunmaları da ihtimal dahilinde olacaktır.

⁷¹ BDS 701, A21. Paragraf, Sayfa 16.

Denetçilerin bildirecekleri denetçi görüşüne dayanak oluşturacak niteliksel ve niceliksel olarak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamakta zorlandıkları alanlar da KDK olarak bildirilebilir.

KDK'ların tespitinde dikkate alınacak, denetçilerin daha dikkatli incelemeleri ve aynı zamanda üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirmeleri gereken diğer konular ise mevzuatta hakkında kesin bir hüküm bulunmayan, işletmeden işletmeye farklılık gösterebilen, sübjektif yargılar barındıran, işletme yönetiminin yargılarını içeren muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve uygulamalarıdır. Denetlenen şirketin tarafı olduğu ve henüz sonuçlanmamış olan hukuki bir davanın akıbeti, garanti karşılıklarının tahmin edilmesi, net gerçekleşebilir değer hesaplaması, şüpheli alacak karşılıkları, ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin hesaplanması veya sektörde uygulanan yöntemden farklı bir yöntemin kullanıldığı alanlar risk düzeyi yüksek olan işlemlere örnek verilebilir. Yorum içeren bu işlemlerde yüzde yüz objektif olma imkânı işlemin doğası gereği mümkün değildir. Hesaplamasında öznel yorumlamalar kullanılan mali tablo kalemleri denetçi açısından risk düzeyi yüksek olan alanlar olarak değerlendirilecektir.⁷² Risk düzeyi yüksek olmasa bile mali tablo kullanıcıları, çıkar grupları ve yatırımcıların kararlarını etkileyecek boyutta mali tablolar üzerinde etkili olabilecek muhasebe tahminleri de KDK olarak bildirilebilir.

Denetçinin azami düzeyde dikkatle inceleyeceği ve üst yönetimden sorumlu olan kişiler ile müzakere etmesi gereken hususlar arasında denetim dönemi içerisinde gerçekleştirilen olağan dışı işlemler, sektörde yaşanan önemli gelişmeler, yürürlüğe girmiş olan önemli bir düzenleme yer alabilir. Bu gibi olaylar denetimde uygulanacak prosedürlerin, denetimin zamanlamasının, stratejisinin ve dolayısıyla denetim planının değişmesine etki edecek düzeydeki önemli olaylardır. Önceden riskli olarak belirlenmiş olan alanların değişmesine de etki edebilir.

Şirketler, TTK ve ilgili yönetmelik hükümleri doğrultusunda, ilgili yıla ilişkin finansal durumu, faaliyetleri, karşılaşılmaması muhtemel riskler ve gelişimine dair bilgilerin yer aldığı yıllık faaliyet raporlarını düzenlerler. Bu faaliyet raporlarındaki önemli hata ve yanlışlıklar denetçinin üst yönetimden sorumlu olan kişilerle paylaşması gereken KDK'ların tespitinde etkili olabilecek hususlar arasında değerlendirilebilir.

⁷² İdris Varıcı, "Muhasebe Ve Denetim Standartları Açısından Muhasebe Tahminleri" **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, s.2 (2014): 83.

Borsada işlem gören işletmelerin, KGK tarafından belirlenen işletmelerin ve denetim şirketinin gerekli gördüğü işletmelerin bağımsız denetimi için denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi istenmektedir.⁷³ “BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol” standardı bize denetimin kalitesini gözden geçirecek kişinin tanımını yapmıştır. Bu tanıma göre; denetim çalışmaları ve denetçi raporunun objektif bir bakış açısı ile değerlendirilmesi için denetim şirketinin içinden veya dışından yeterli bilgi ve tecrübeye sahip denetimi gerçekleştirecek denetçilerden bağımsız, ancak denetim çalışmalarının sonuçlarını ve denetçilerin varmış oldukları yargıları objektif bir gözle inceleyerek değerlendirecek kişi veya kişiler denetimin kalitesini gözden geçiren kişi olarak seçilebileceklerdir.⁷⁴ Şayet böyle bir atama yapılmış ise denetçinin denetimin kalitesinden sorumlu olan kişinin yönlendirmesi neticesinde üst yönetimin bilgilendirilmesini gerekli gördüğü konularla ilgili de üst yönetim ile iletişim kurulmalıdır. KDK’ların tespitinde belirleyici olabilecek hususlardan biri de denetimin kalitesinden sorumlu olan kişinin tespitleri olabilir.⁷⁵

Denetçinin üst yönetimden sorumlu olan kişiler ile bilgi alış verişinde bulunmuş olduğu konular görece olarak denetçi tarafında risk düzeyi yüksek ya da önemli alanlar olarak düşünülen ve KDK olarak değerlendirilen konular olabilir. Ancak denetçi bu tespiti yaparken sektördeki diğer şirketlerin kullanmış olduğu muhasebe politikaları ile denetlenen şirketin uyguladığı muhasebe politikalarını kıyaslar, sektörde genel kabul görenden farklı bir politika izleniyor ise bunun objektifliğini ve yerindeliğini değerlendirir, gerçekleşen olay ve işlemlerin mali tablo kullanıcılarının karar alma süreçlerine etki etme derecesini değerlendirir, birden fazla mali tablo kalemini etkileyip etkilemediğini göz önünde bulundurur, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçer, denetçinin yeterli ve güvenilir denetim kanıtlarına ulaşmasının önüne geçilmiş ise bu durumu dikkate alır, muhasebe hata ve hilelerinin boyutlarını hesaba katar ve bu değerlendirmeler ışığında KDK olarak raporlanacak konulara karar verir.

Denetçi raporunda yer alacak KDK’lara karar verirken karar verme sürecinde nelerin etkili olduğundan detaylı bir şekilde bahsettikten sonra temel olarak hangi süzgeçlerden geçirilerek tespit edileceği Şekil 2’de gösterilmiştir.

⁷³ BDS 220, 18. Paragraf, Sayfa 9.

⁷⁴ **age**, 7. Paragrafı, Sayfa 6-7.

⁷⁵ BDS 701, A63. Paragraf, Sayfa 28.



Şekil 2: Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Serap Koçdar, “Kilit Denetim Konuları”, (2017):1,
https://www.denetimnet.net/UserFiles/Kilit_denetim_konular_.pdf [03.02.2019].

Şekil 2’de ifade edildiği gibi denetçi üst yönetimden sorumlu olan kişiler ile paylaşmış olduğu konular arasından en çok dikkat edilmesi gereken konuları belirleyerek bu konular içinden en önemli olanlarını KDK olarak mali tablo kullanıcılarının dikkatine sunacaktır.

3.7. Kilit Denetim Konusu Olarak Bildirilemeyecek Durumlar

Denetçi raporunda KDK’ların bildirilmesi, kamunun menfaatinin gözetilmesi ve mali tablo kullanıcılarının denetlenen işletme hakkında daha fazla bilgi sahibi olması diğer bir ifade ile denetçi raporunun iletişim gücünün artırılması açısından önem arz etmektedir. Karar verenlerin bilmeleri halinde verecekleri kararları etkileme ihtimali yüksek olarak değerlendirilen konuların KDK olarak raporlanması gerekmele birlikte bazı durumlarda mahiyeti itibarıyla KDK olacak konuların kamuya açıklanmasının önüne geçen durumlar olabilir. Bu durumların varlığı denetçi raporunda bildirilecek KDK’ların akıbetini etkilemektedir. Denetçilerin KDK’ları belirleme sürecinde üst yönetimden sorumlu olan kişilerle kurulacak iletişim birçok açıdan önem arz etmektedir. Bazı durumlarda üst yönetimden sorumlu olan kişiler, denetçiler tarafından KDK olarak belirlenen konunun rakipler tarafından bilinmesi halinde rakipler açısından avantaj, işletme açısından dezavantaj oluşturacağından ve sektördeki rekabet gücünü zedeleyeceğinden çekinebilirler. Denetçilerin üst yönetim ile iletişim halinde olmaları işletme yönetiminin çekincelerinden haberdar olmalarına

imkân tanıyacaktır.⁷⁶ Ancak işletme yönetiminin bir konunun KDK olarak bildirilmesinden rahatsız olması, o konunun KDK olarak sunulmasını tek başına engellemez. Bir konunun denetçi raporunda KDK olarak bildirilmesini engelleyen durumlar aşağıda belirtilmiştir.⁷⁷

1. Kanun ve mevzuat tarafından ifşa edilmesi yasaklanan bir bilgi içeriyor olması,
2. Kamu yararına hizmet etme amacıyla muhalefet ediyor olması,

Bir konunun ister denetçinin KDK olarak denetçi raporunda bildirmesi yoluyla kamuya açıklanması isterse de bizzat işletme yönetimi tarafından kamuya açıklanmasının ilgili mevzuatlar ve kanunlar uyarınca engellendiği durumlar olabilir. KDK olabilecek mahiyetteki bir konu ile mevzuatta ya da kanunlarda kamuya ifşa edilmesinin önüne geçen engelleyici bir hükmün var olması halinde denetçi düzenleyeceği denetçi raporunda bildireceği KDK arasında bu husustan bahsedemeyecektir. Bu gibi konulara örnek olarak denetçinin kamuya açıklayacağı konu ile ilgili yayımlayacağı bilgiler dava konusu olan bir durumun akıbetini etkileyebilecek nitelikte olması halinde kanunlarda bu konu ile ilgili herhangi bir bilginin ifşa edilmesi yasaklanmış olabilir veya denetçinin mali tabloların tamamını yada önemli bir kısmını etkileyecek bir hata ya da hile yetki kurumlar tarafından inceleme konusu kapsamına alınmış bir husus olabilir ve bu konu ile ilgili bilgilerin açıklanması yasaklanmış olabilir bu durumda denetçi KDK bölümünde bu husustan bahsetmek istese bile bahsedemeyecektir. Ayrıca bazı durumlarda kanunlar suç sayılabilecek bir durumdan haberdar olanları ilgili kurumları haberdar etme yükümlülüğü altına sokabilir denetçinin KDK olarak tespit etmiş olduğu konu suç sayılabilecek bir unsur içeriyorsa denetçilerin bu durumdan yetkili kurumları derhal haberdar etmeleri gerekecektir.⁷⁸

Bir konunun denetçi tarafından KDK olarak belirlenmiş olmasına rağmen KDK bölümünde bildirilmesini kısıtlayan diğer bir husus ise kamu yararına hizmet etme amacıyla çelişiyor olmasıdır. Denetçinin bu aşamada yapacağı değerlendirmeler önem arz etmektedir. Denetçilerin değerlendirmelerini yaparken etik hükümleri dikkate almaları gerekmektedir. KDK olan hususun bildirilmesinin doğuracağı fayda,

⁷⁶ BDS 701, A54. Paragraf, Sayfa 25.

⁷⁷ **age**, 14. Paragraf, Sayfa 9.

⁷⁸ **age**, A55. Paragraf, Sayfa 26.

bildirilmemesi ile engellenecek zarar kıyaslanmalı şayet bildirilmemesi kamu yararına daha çok hizmet ediyor ise o konu KDK olarak bildirilmemelidir. Aynı zamanda üst yönetimden sorumlu olan kişilerle kurulan iletişimin denetçinin yapacağı değerlendirmede etkili olacağı da aşıkardır. Denetçilerin ihtiyaç hissetmeleri halinde üst yönetimin konu hakkındaki açıklama ve konunun kamu menfaatine olan etkisi ile ilgili değerlendirmelerini yazı olarak istemeleri mümkündür. Yönetimin konunun açıklanmasının kamunun çıkarına hizmet etme amacı ile muhalefet içinde olacağına dair değerlendirmeleri denetçilerin aynı konu hakkındaki görüşlerini destekliyor olması ayrıca dikkate alınacak bir meseledir. Ayrıca sadece üst yönetimin konu ile ilgili değerlendirmelerinin yeterli olmadığı durumlarda denetçi ihtiyaç hissederse bu alanda uzman olan profesyonel kişilerden de destek alabilir. Uzman görüşleri doğrultusunda KDK olarak sunulmamasının kamunun çıkarlarına daha çok hizmet edeceği sonucuna varabilir. Bu nitelikteki konuların mahiyeti itibariyle KDK olarak raporlanmasına karar verilmiş olsa bile denetçiler tarafından KDK olarak bildirilmeyecektir.

Hangi konunun KDK olacağı hangi konunun ise KDK olarak sunulamayacağına karar vermek ciddi ve zor bir meseledir. Denetçilerin bu konuda zaman zaman uzman görüşüne başvurabilecekleri zaman zaman yönetimden yazılı beyanat isteyebilecekleri standart hükümleri gereğince aşıkardır. KDKnın denetçi raporundan bildirilmesi ile amaçlanan mali tablo kullanıcıları ve çıkar grupları açısından denetim raporlarının iletişim gücünü ve şeffaflığını arttırırken kamu çıkarını gözetmektir. Bu amaca hizmet etme niyeti ile hareket etmeleri gerekmektedir.

Denetim raporunda KDK bildirilmesini engelleyen diğer bir husus ise denetim raporunda bildirilecek görüşün türünün görüş bildirmekten kaçınma olmasıdır. Şayet denetçi denetim çalışmaları boyunca görüşünü destekleyecek nitelikte yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememişse, mali tabloların tamamını ya da önemli bir kısmını etkileyecek yanlışlıkların olma ihtimalinin olduğu durumlarda veya işletmenin sürekliliği ile ilgili şüphe oluşturan ve mali tabloların önemli bir bölümünü etkileyen belirsizliklerin olması halinde denetçi raporundaki denetçi görüşünün türü görüş bildirmekten kaçınma şeklinde açıklanacaktır.⁷⁹ Denetçinin söz konusu işletme hakkında KDK bildirmesi BDS 701 standardının 5T paragrafı ile yasaklanmıştır.⁸⁰

⁷⁹ BDS 705, 9-10. Paragraflar, Sayfa 6.

⁸⁰ BDS 701, 5T. Paragraf, Sayfa 7.

3.8. Netleştirilmesi Gereken Hususlar

Denetçilerin denetlenen işletme ile ilgili belirlemiş oldukları KDK'ları denetçi raporunda bildirirken mali tablo kullanıcıları açısından herhangi bir yanlış anlaşılmalara meydan vermemek için kullandıkları ifadelerin açık ve net olmasına özen göstermeleri, ayrı bir görüş olarak algılanmasına sebep olacak ifadelerden kaçınmaları gerekir. KDK olarak bildirilen bir husus mali tablo kalemleri için ayrı bir görüş değildir.⁸¹

Denetçilerin denetim konusu olan mali tablolar ile ilgili denetçi raporunda bildirmiş oldukları KDK'lar işletme yönetiminin yapması gereken açıklamaların ve gerçeğe uygun sunum ilkesi doğrultusunda yapılması gereken diğer açıklamaların yapılması ile ilgili sorumluluğu ortadan kaldırmamaktadır. İşletme yönetimi geçerli finansal raporlama çerçevesinin bu konudaki hükümlerine uygun hareket etmek zorundadır.⁸²

Mali tablo kullanıcıları açısından herhangi bir yanlış anlaşılmaya meydan vermemesi adına denetçilerin denetim raporunda KDK bildirmiş olması, denetim konusu olan mali tablolara ilişkin vereceği denetçi görüşü türünün sınırlı olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş türlerinden biri olduğu anlamına gelmeyeceği gibi görüş bildirmekten kaçınma olduğu manasına gelmeyeceği de BDS 701'in 4(c) paragrafında açıklanmıştır. Denetim çalışmaları neticesinde denetçinin bildireceği görüş türü saymış olduğumuz bu görüş türlerinden biri olacak ise denetçinin bunu görüş bölümünün başlığında belirtmesi gerekmektedir ilaveten denetçi raporuna "sınırlı olumlu görüşün dayanağı", "olumsuz görüşün dayanağı" veya "görüş bildirmekten kaçınmanın dayanağı" bölümlerinden uygun olanı eklemesi gerekecektir.⁸³

KDK ile ilgili belirtilmesi gereken diğer bir husus ise işletmenin sürekliliğinden şüphe edilen durumların tespit edilmiş olması halinde denetçinin KDK bölümünü denetçi raporunda bildirmiş olması bu kapsamda denetçi raporunda yer alması gereken bilgi ve bölümlerin düzenlenmesi sorumluluğunu ortadan kaldırmadığıdır.⁸⁴ İşletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizlik olması halinde bu durum ile ilgili mali tablolarda gereken açıklamalar yapılmış mı yapılmamış mı, bunun sorgulanması gerekecektir. Gerekli açıklamalar yapılmış ise denetçi raporundaki görüş türünün

⁸¹ BDS 701, 4(ç). Paragraf, Sayfa 7.

⁸² **age**, 4(a). Paragraf, Sayfa 6.

⁸³ BDS 705, 16. Paragraf, Sayfa 7.

⁸⁴ BDS 701, 4(c) Paragrafı, Sayfa 7.

olumlu görüş olmakla birlikte işletmenin sürekliliğini tehlikeye sokan olay ve şartlar hakkında denetim çalışmalarında varılan sonuçların ve denetçi yargılarının açıklanacağı ve bu durumun denetçi görüşünü etkilemediğinin ifade edileceği “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” bölümünün de denetçi raporunda yer alması gerektiğinden bahsetmiştik.⁸⁵ Böyle bir durumda denetçi raporunda yer alacak KDK bölümünde “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” bölümüne atıfta bulunulması gerekmektedir. İşletmenin sürekliliği ile ilgili belirsizlik yaratan konunun haricinde başka konularda KDK olarak belirlenmiş ise bunların ayrıca belirtilmesi gerekecektir. Sürekliliği şüpheye düşüren durumlar ile ilgili gerekli açıklamalar yapılmamış ise denetçi raporunda beyan edilecek denetçi görüşü sınırlı olumlu görüş diğer adıyla şartlı görüş ya da olumsuz görüşten hangisi uygun ise o olacaktır. Bu ihtimalin gerçekleşmesi halinde denetçi raporunda görüşün dayanağı bölümünde mevcut durum yani işletmenin sürekliliğini sona erdirebilecek durumların var olduğunu ve bu konuların mevcudiyetine ilişkin yeterli açıklamaların mali tablolarda sunulmadığını belirtmesi gerekir. Böyle bir durumda denetçi raporunda yer alacak KDK bölümünde “Sınırlı Olumlu/Olumsuz Görüşün Dayanağı” bölümüne atıfta bulunulması gerekmektedir. Sınırlı Olumlu/Olumsuz Görüşün Dayanağı bölümünde bahsedilen konunun haricinde başka konularda KDK olarak belirlenmiş ise bunların ayrıca belirtilmesi gerekecektir. Eğer başka bir KDK belirlenmemiş ise KDK başlığı altında olumlu görüş dışında görüş verilmesinin dayanağı bölümünde bahsedilen konulardan farklı olarak bildirilecek başka bir KDK olmadığına karar verildiğinin belirtilmesi gerekmektedir.

KDK ile ilgili açıklanması gereken diğer bir husus ise “Dikkat Çekilen Hususlar” ve “Diğer Hususlar” bölümü ile karıştırılmaması gerektiğidir. Denetçi tarafından KDK olarak belirlenmemiş olmasına rağmen mali tablo kullanıcıları açısından önem arz edebilecek ve haberdar edilmeleri gereken konular ile karşılaştırılması halinde denetçi bu konulara denetçi raporunda ayrı bölüm olan “Dikkat Çekilen Hususlar” başlığı altında değinecektir.⁸⁶ Bu başlık altında bahsedilecek konulara mevzuat gereği uygulanması gereken bir uygulamadan farklı bir uygulama kullanılması, işletme ile ilgili özellikli bir durum, denetlenen işletme tarafından ileriki bir tarihte uygulanması beklenen bir düzenlemenin yasaklanmadığı için denetim döneminde uygulanıyor

⁸⁵ BDS 570, 22. Paragraf, Sayfa 10.

⁸⁶ BDS 706, 7. Paragraf, Sayfa 6.

olması, bilanço tarihinden sonra gerçekleşmiş önemli bir olay, işletmenin gelecekte karşılaşacağı bir durum hakkındaki denetçi tahminleri gibi konular örnek olarak verilebilir. Ancak burada bahsedilen konu KDK olarak algılanmamalıdır.⁸⁷

3.9. Kilit Denetim Konuları Bölümü İle İlgili Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Öncelikle denetçi raporuna “Kilit Denetim Konuları” başlıklı bir bölüm eklenmesi gerekmektedir. Denetçiler belirlemiş oldukları KDK’ları bu bölümde açıklayacaklardır. Denetim raporunda “Görüş” ve “Görüşün Dayanağı” bölümlerinden sonra yer alacaktır. Denetçi birden fazla KDK belirlemiş ise her bir KDK’yı birbirinden ayırmak için birkaç kelimelik alt başlıklar oluşturması da beklenmektedir.⁸⁸

KDK’lardan bahsedilirken ilgili konunun yer aldığı finansal tablo dipnotlarına atıfta bulunulması gerekmektedir. Denetçinin en çok önem arz eden konular içinden neden bu konuları KDK olarak değerlendirdiğinin anlaşılması için yapacağı açıklamalar tekrar niteliğinde algılanmamalıdır. Bu açıklamaların yapılmasındaki niyet finansal tablo kullanıcılarının vereceği kararları etkileme gücüne sahip oldukları düşünülen konuları ön plana çıkartmak ve dikkatleri bu konular üzerinde yoğunlaştırmaktır. Ayrıca konu ile ilgili yönetimin açıklamaları denetçiler tarafından değerlendirildiği için finansal tablo dipnotlarına işaret edilmesi mali tablo kullanıcılarının yönetimin konu ile ilgili değerlendirmesini de dikkate almalarına hizmet etmektedir.⁸⁹

Bir konunun denetçi tarafından KDK olarak belirlenmesine etki eden sebeplerin; denetimde en çok önem arz eden konulardan olması ve denetçinin azami düzeyde dikkatini gerektirmesi gibi kriterler olduğu BDS 701 standardında birçok defa bahsedilmiştir. Denetçilerin KDK’ları açıklarken bu iki sebebe vurgu yapmaları mali tablo kullanıcılarına yarar sağlayabilir. Denetçi kendisi mali tablo kullanıcısı olsaydı, KDK hakkında hangi bilgileri edinmek isteyeceğinin muhakemesini yaparak açıklayacağı bilgilerin içeriğini oluşturabilir.

Birden fazla KDK’nın bildirileceği durumlarda konuların hangi sıraya göre açıklanacağına dair standartlarda kesin bir hüküm yer almamakla birlikte denetçinin yapacağı değerlendirme belirleyici olacaktır. Konuların finansal tablolarda yer aldığı

⁸⁷ BDS 706, A16. Paragraf, Sayfa 11.

⁸⁸ BDS 701, 11. Paragraf, Sayfa 8.

⁸⁹ **age**, A41. Paragraf, Sayfa 22.

sıra ile bildirilmesi ihtimal dahilinde olduğu gibi denetçinin önemlilik derecesine göre konuları önceliklendirmesi de mümkündür.

6102 sayılı TTK'nın 402. maddesinde denetçinin hazırlayacağı denetçi raporunda yer alacak mali tabloların geçmiş yıllar karşılaştırmalı olarak hazırlanacağına değinilmiştir. Denetçinin karşılaştırmalı tablolar yöntemini uyguladığı denetim raporlarında sunulmuş olan KDK'lar karşılaştırmalı olarak verilen yılı kapsamayacak olup sadece cari yıllar ilgili olacaktır.⁹⁰ Denetçi KDK'ların tespitinde denetlenen mali tabloların ait olduğu hesap dönemine vurgu yapılabilir.⁹¹

Denetçi raporlarında kalıplaşmış ifadelerin kullanılması mali tablo kullanıcıları açısından denetim raporlarının sanki tek bir elden yazılmış, işletmeden işletmeye özellik arz etmeyen, her bir işletme için benzer, kalıplaşmış cümlelerin ve açıklamaların yer aldığı bir durum meydana getirecektir. Bunun ortadan kaldırılması ve amaçlandığı gibi denetçi raporlarının iletişim gücünün artırılması için KDK olarak tespit edilmiş konu KDK bölümünde işletmenin içinde bulunduğu durum ile doğrudan ilişkilendirilerek açıklanması ve mali tablolara nasıl yansıtıldığına değinilmesi gerekmektedir. Aynı sektörde faaliyet gösteren birçok firma için riskli ve problemli olan alanlar da aynı olacaktır. Ancak denetçiler açısından bu durum ifadelerde tekdüzeliğe düşmeyi mazur göstermemektedir. Denetçiler aynı sektördeki farklı firmalar için benzer KDK'ları basmakalıp ifadelerle açıklamaktan kaçınarak her bir şirketin kendi doğasından kaynaklanan konulara temas etmeli ve bu noktaları ön plana çıkarmalıdır. Aynı durum aynı firmanın için farklı yıllarda gerçekleştirilen denetim çalışmalarında da söz konusu olacaktır. Aynı konu farklı denetim dönemleri için KDK olmayı sürdürüyor olsa bile denetçinin konuyu denetim raporunda klişeleşmiş ifadelerden arındırarak ait olduğu dönemdeki özellikli durumlarla ilişkilendirerek açıklaması, konunun önemini yitirmemesine hizmet edecektir.⁹²

Denetçinin denetim konusu olan işletme ile ilgili bildireceği denetçi görüşünün şekli sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma seçeneklerinden biri ise yani denetçi olumlu görüş beyan etmeyecek ise bu duruma neden olan olayın KDK bölümünde açıklanması standart gereği yasaklanan bir durumdur.

⁹⁰ BDS 701, A10. Paragraf, Sayfa 13.

⁹¹ **age**, A33. Paragraf, Sayfa 20.

⁹² **age**, A44. Paragraf, Sayfa 23.

KDK'lar tespit edilirken denetçi tarafından belirlenecek konu sayısı ile ilgili standartlarda asgari ya da azami bir sayı zikredilmemiştir. Ancak çok fazla konunun KDK olarak bildirilmesi mali tablo kullanıcıları açısından KDK'ların önemlilik seviyesinin düşük algılanması gibi asıl amacının tam tersi olan bir sonuç ortaya çıkarabileceği göz önünde bulundurularak makul bir seviyede tutulmalıdır. Denetçinin muhakemesine göre denetimde en çok önem arz eden konular KDK olacaktır. Nadiren de olsa bazı durumlarda denetçi tarafından bildirilecek herhangi bir KDK olmayabilir ya da KDK olarak tespit edilen konuların açıklanması mevzuat ve kanunlar uyarınca mümkün olmayabilir ya da kamu menfaatine hizmet etme amacı ile çelişiyor olabilir. Böyle bir durum ortaya çıkmış ise bildirilecek herhangi bir KDK olmadığını ifade eden bir açıklamaya KDK bölümünde yer verilebilir.⁹³

Denetçi raporları, mali tablo kullanıcılarının diğer bir ifadeyle denetim raporu kullanıcılarının BDS 320 standardının 4. paragrafında belirtilmiş olan özelliklere sahip oldukları ön kabulleri ve varsayımları doğrultusunda hazırlamaktadırlar. Bu bağlamda mali tablo kullanıcıları tarafından, denetçilerin denetim faaliyetleri süresince yüzde yüz güvence sağlamak yerine makul güvence sağladıklarının bilindiğini kabul ederler. Yani denetçiler, denetim rapor kullanıcılarının, mali tablo kalemleri veya açıklamalarında ortaya çıkabilecek hata ve yanlışlıkların mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyip etkilemeyecek boyutta olup olmadığının muhakemesi yapılarak bir önemlilik düzeyi belirlendiğinin ve bu önemlilik düzeyi referans alınarak denetimin gerçekleştirildiğinin bilincinde olduklarını varsayarlar, tahmine ve muhakemeye dayanan işlemler için her zaman yanılma payı olabileceğinin farkında olduklarını, finansal tabloları, denetçi raporlarında sunulan bilgileri anlayabilecek temel bilgi birikimine ve muhakeme yeteneğine sahip olduklarını ve isabetli kararlar alabilecek potansiyele haiz olduklarını düşünürler.⁹⁴ Denetçilerin bu ön kabullerden yola çıkarak KDK'ları açıklarken kullanacakları ifadelerin, konunun neden önemli olduğunun anlaşılmasını sağlayacak içerikte ve denetimde kullanılan terimlerden arındırılmış sadelikte olmasına dikkat etmeleri gerekmektedir. İşletmeye özgü gizli bilgilerin ifşa edilmeden, hedef kullanıcıların istifade edebileceği özet bilgilerin yer almasına özen gösterilmelidir.⁹⁵

⁹³ BDS 701, A58 Paragrafı, Sayfa 27.

⁹⁴ BDS 320, 4. Paragraf, Sayfa 5-6.

⁹⁵ BDS 701, A34. Paragraf, Sayfa 20.

Denetçilerin KDK'ları açıklarken bu konuların denetim çalışmaları kapsamında hangi prosedürler uygulanarak incelendiğinden ve bu prosedürler ve gözlemler neticesinde hangi çıkarımlarda bulunduklarından kısacası konunun nasıl ele alındığından bahsedebilirler. Denetçinin kullandığı prosedürler karmaşık ve izahı zor olduğu durumlarda denetçi detaylara inmeden özet bilgilerle bu prosedürlerden bahsedecektir.⁹⁶ Bunların dışında standartta yer alan herhangi bir şablon ya da hüküm mevcut olamamakla birlikte ilerleyen zamanlarda mevzuata KDK'ların nasıl açıklanması gerektiğiyle ilgili yeni bir düzenleme ilave edilebilir ve denetçilere bu konuda rehberlik sağlayabilir.

Mali tablo kullanıcılarının KDK'lara ilişkin yapılmış olan açıklamaları finansal tablolara ilişkin farklı bir denetçi görüşüymüş gibi algılama riskleri söz konusu olabilir. Denetçinin bunu göz önünde bulundurarak böyle bir yanlış anlaşılmaya mahal vermeyecek net ifadeler kullanması bu riskin ortadan kalkmasını sağlayacaktır. Diğer bir risk ise KDK olan bir hususun denetçi görüşünde çözüme kavuşturulmadığının zannedilmesi olacaktır. Bu riski bertaraf edecek açıklamalara yer vermeli ve bu yönde ifadeler kullanılmalıdır.⁹⁷

3.10. Diğer Bilgiler Ve Kilit Denetim Konuları Arasındaki İlişki

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre kurulan ve faaliyet gösteren anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile grup şirketlerinin ana ortağı olan şirketlerin 6102 sayılı Kanunun 516. maddesinin üçüncü fıkrasına, 518. maddesine, 565. maddesinin ikinci fıkrasına ve 610. maddesine dayanılarak hazırlanan 28/8/2012 tarihli ve 28395 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren “Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik” çerçevesinde yıllık faaliyet raporları ait olduğu hesap dönemini takip eden iki ay içinde hazırlanarak şirketin yönetim organı başkanı ve üyeleri tarafından imzalanarak onaylanır.⁹⁸ Şirketler açısından yıllık faaliyet raporları ile ilgili düzenleyici ve yol gösterici olan hükümler TTK'nın ilgili maddeleri ve anılan yönetmelik ile düzenlenmiştir, denetçiler için kılavuz hükmünde olan düzenleme ise BDS 720 standardıdır. Bu standartta diğer bilgilerin bir veya birden çok belgeden

⁹⁶ BDS 701, A50. Paragraf, Sayfa 24-25.

⁹⁷ **age**, A47. Paragraf, Sayfa 24.

⁹⁸ “Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik”, **Resmî Gazete**, 28395 (28.08.2012): 1-5.

oluşabileceğinden bahsedilmiştir.⁹⁹ Ayrıca, bu standartta, işletmelerin tam set mali tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçilerin işletmelere ait diğer bilgiler olarak nitelendirilen finansal olsun veya olmasın yıllık faaliyet raporunda yer alan bilgiler ile ilgili neler yapması gerektiğinden bahsedilir. Bağımsız denetim raporundan ayrı olarak diğer bilgilerin denetimi neticesinde “Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Denetçi Raporu” adıyla bir rapor düzenleneceğine ve bu raporda işletmenin faaliyet raporunda yer alan bilgilerin güvenilir ve doğru bilgiler olup olmadığına, önemli bir tutarsızlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde ederek bir görüş beyan edileceğine ve bu kapsamda rehberlik sağlayan bilgilere bu standartta yer verilmiştir.

Denetçiler tarafından finansal tablolara ilişkin beyan edilen görüş türüne göre diğer bilgilere ilişkin beyan edilebilecek muhtemel görüş türleri Tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 10: Diğer Bilgiler ve Finansal Tablolar Hakkında Verilen Görüş Türleri Arasındaki Etkileşim

	Diğer Bilgiler Hakkında Verilen Görüş			
Finansal Tablolar Hakkında Verilen Görüş	Olumlu Görüş	Sınırlı Olumlu Görüş	Olumsuz Görüş	Görüş Vermekten Kaçınma
Olumlu Görüş	✓	✓	✓	✓
Sınırlı Olumlu Görüş		✓	✓	✓
Olumsuz Görüş			✓	✓
Görüş Vermekten Kaçınma				✓

BDS 720, 23T Paragrafı

Denetçinin finansal tablolar hakkında vereceği görüş olumlu ise diğer bilgiler hakkında vereceği görüş türü olumlu, sınırlı olumlu, olumsuz görüş olabileceği gibi görüş vermekten kaçınma da olabilecek iken finansal tablolar hakkında sınırlı olumlu görüş vermesi halinde diğer bilgiler için olumlu görüş vermesi ihtimal dahilinde olmayacaktır, olumlu görüş dışındaki diğer görüş türlerini verme ihtimali mevcuttur.

⁹⁹ BDS 720, 12(aT). Paragraf, Sayfa 8.

Eğer finansal tablolar için görüş bildirmekten kaçınmış ise diğer bilgiler hakkındaki görüşünün türü de görüş bildirmekten kaçınma olmalıdır.

Denetçinin diğer bilgiler hakkında bildireceği görüş ile finansal tablolar hakkında bildireceği görüş farklı denetim çalışmalarının ve farklı bilgilerin incelenmesinin neticesi olup finansal tablolardaki görüş diğer bilgileri kapsamamaktadır. KDK'larının belirlenmesi denetçinin mali tablolara ilişkin gerçekleştireceği bağımsız denetim çalışmaları esnasında üst yönetimden sorumlu olan kişiler ile paylaşılan konular arasından en çok önem arz eden konularının içinden seçilerek gerçekleştirilecek olmasına rağmen denetçinin yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal ve finansal olmayan bilgileri ve diğer kamuya ifşa edilmiş bilgileri kullanmasında mevzuat gereği herhangi bir sakınca yoktur.¹⁰⁰

3.11. Kilit Denetim Konularına İlişkin Çalışma Kağıtlarının Hazırlanması

BDS 230 standardının 6(a) paragrafında çalışma kâğıtları diğer bir ifade ile denetim belgeleri “Uygulanan denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili denetim kanıtlarına ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtlardır.” şeklinde tanımlanmıştır. Denetim çalışmalarını yürütecek denetçiler tarafından düzenlenecek olan çalışma kağıtlarının düzenlenmesi birçok sebepten ötürü zorunludur.

Finansal tablolara ilişkin gerçekleştirilen denetim çalışmalarında denetçinin ulaşmayı istediği genel amaçlar BDS 200 standardının 11. paragrafında açıklanmıştır. Buna göre finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin tespit edilmesi ve makul bir güvence sağlayacak nitelikte yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederek önemli bir yanlışlık ve usulsüzlük barındırıp barındırmadığına ilişkin görüş bildirilmesi, denetim raporunun düzenlenmesi ve gerekli bildirimlerin yapılması denetçinin genel amaçlarını oluşturmaktadır. Denetim ile ilgili çalışma kağıtları oluşturması denetçinin bu genel amaçlara ulaştığını, denetimin mevzuat hükümleri ve standartlar doğrultusunda yapıldığını ispatlayıcı belgelendirmeyi sağlamaktadır. Bununla birlikte çalışma kâğıtlarının hazırlanması sonraki yıllarda yapılacak denetimler için önemli konuların belgelendirilerek arşivlenmesini sağlamak, denetim ekibini kontrol eden diğer denetçilerin doğru müdahalede bulunmalarına imkân tanımak, denetimin planlanması ve

¹⁰⁰ BDS 701, A38. Paragraf, Sayfa 21.

gerçekleştirilmesinde yol gösterici olmak, denetimin KKS’de yer alan hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesini temin etmek ve mevzuatta öngörülen denetim ve teftişlere imkân tanımak gibi başkaca amaçlara da hizmet etmektedir.

Denetimden sorumlu olan denetçiler tarafından hazırlanacak olan çalışma kâğıtları oluşturulurken, bu denetim ekibinde yer almayan ve denetimden tamamen bağımsız olan ancak işletmenin faaliyet gösterdiği sektör, iş kolu ve çevresi, standartlar, ilgili mevzuat, denetim prosedürleri ve süreçleri, finansal raporlama gibi konular hakkında yeterli bilgi birikimine sahip denetçiler tarafından incelendiğinde anlaşılacak açıklıkta olmasına özen gösterilmelidir. Denetlenen işletme ile ilgili önemli meseleleri, denetçiler tarafından uygulanmış olan denetim prosedürlerinin neleri kapsadığını, ne zaman uygulandığını ve hangi sonuçların elde edildiğini, denetçilerin yapmış oldukları değerlendirmelerin neler olduğunu, hangi denetim kanıtlarına ulaşıldığını, vb. konuların anlaşılmasına imkân verecek şekilde hazırlanmasına özen gösterilmelidir.

101

Denetçilerin KDK’lar ile ilgili çalışma kâğıtlarını hazırlarken, denetime katılmamış, tamamen gerçekleştirilen denetimden bağımsız olan denetçiler tarafından konuların neden KDK olarak belirlendiğini gösteren denetçi muhakemelerini içerecek şekilde olmasına özen gösterilmeliler. Bu bağlamda denetçilerin denetim esnasında üst yönetimden sorumlu olan kişilere birçok konuyu bildirmiş olmaları kuvvetle muhtemel olmasına rağmen bu konular içerisinden hangilerinin diğerlerinden daha çok deneticinin dikkatini gerektirdiği muhakeme içeren bir durumdur. Azami düzeyde dikkat gerektiren konular arasında denetçi tarafından tekrar bir eleme yapılarak bir veya birkaçı KDK olarak belirlenecektir. Bu sürecin tecrübeli diğer denetçiler tarafından anlaşılmasına imkân tanıyacak olan şey deneticinin KDK ile ilgili düzenleyeceği çalışma kâğıtları olacaktır. Ancak bu noktada altı çizilmesi gereken diğer bir husus ise, denetçinin üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirmiş olmasına rağmen azami düzeyde dikkatini gerektirmediğine karar verdiği konulara ilişkin bu konuların neden azami düzeyde dikkat gerektirmediğinin çalışma kâğıtları ile belgelendirilmesi standartlar ile zorunlu kılınmamış olmasıdır.¹⁰²

Denetçilerin çok sık karşılaşacakları bir durum olmamasına rağmen eğer denetim faaliyetleri neticesinde KDK olarak bildirilecek herhangi bir konu olmadığına

¹⁰¹ BDS 230, 8 Paragrafı, Sayfa 6.

¹⁰² BDS 701, A64. Paragraf, Sayfa 28.

hükmetmişlerse bu kararın gerekçesinin çalışma kâğıtları ile belgelendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca denetçilerin, işletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi şüpheleri varsa ya da denetçi görüşünün türü şartlı olumlu görüş, olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma olarak bildirilmişse bunlara sebep olan durumlar dışında KDK olacak başka bir konu olmadığına karar verilmişse çalışma kâğıtlarında bunların gerekçeleri açıklanabilir.¹⁰³

Bazı durumlarda da KDK olarak belirlenmiş olan konular olmasına rağmen denetçiler mevzuat hükümleri ve standartlar doğrultusunda bunları denetçi raporunda açıklamasına izin verilmeyen durumlarla karşı karşıya gelebileceklerdir. Böyle bir durumun vuku bulması halinde denetçiler bu durumun gerekçelerini çalışma kâğıtlarında açıklayabilirler.¹⁰⁴

3.12. Kilit Denetim Konularının Yaratacağı Faydaları

Dünyada ilk olarak 15 Aralık 2016 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için düzenlenen finansal tabloların denetiminde uygulanmak üzere UDS 701 standardı IAASB tarafından düzenlenip IFAC tarafından yayımlanmıştır. Ülkemizde kademeli olarak 01.01.2017 ve 01.01.2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tabloların denetiminde uygulanmak üzere KGK tarafından 09.03.2017 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan BDS 701 standardı ile denetim alanında hem ulusal hem de uluslararası boyutlarda yeni bir uygulama hayata geçirilmiştir. Bu yeni düzenleme ile elde edilmek istenen kazanımlar ve ortaya çıkarılmak istenen faydalar söz konusudur. Bu kazanımların ve faydaların bazılarında daha önce yeri geldikçe bahsedilmiş olmasına rağmen bu başlık altında birleştirilerek topluca bahsedilmesi faydalı olacaktır.

KDK’ların belirlenerek denetçi raporunda açıklanması mali tablo kullanıcıları, denetçiler ve işletme yönetimi açısından farklı kazanımlar sağlayacaktır. Mali tablo kullanıcıları açısından yürütülen denetim çalışmaları hakkında daha fazla bilgi sahibi olma imkânı sunarken, denetim çalışmalarının şeffaflığının artması ile denetçi raporunun iletişim gücü de artmış olacak böylece mali tablo kullanıcıların mali tablolarda yer alan bilgileri daha iyi anlama ve yorumlamaları mümkün olacaktır. Sadece mali tablo kullanıcıları açısından iletişim eksikliğini gideren bir yenilik

¹⁰³ BDS 701, 18(b) Paragrafı, Sayfa 10.

¹⁰⁴ **age**, 18(c) Paragrafı, Sayfa 10.

olmayıp aynı zamanda denetçiler ve üst yönetimden sorumlu olan kişiler arasındaki bilgi alış-verişini arttıracak için bu açıdan da iletişim gücünü arttırıcı bir etkisi de olacaktır.¹⁰⁵

Denetçilerin önemli yanlışlık riski yüksek olan ve azami düzeyde dikkat gerektiren konular hakkında üst yönetimden sorumlu olan kişileri bilgilendirmesi ve bu konularla ilgili yönetimin değerlendirmeleri hakkında bilgi edinmesi işletme yönetiminin finansal tablo dipnotlarına daha fazla önem vermesini de sağlayacaktır.

Denetçi raporları klişeleşmiş ifadelerden arındırılacak ve yatırımcıların yatırım kararlarına etki edebilecek stratejik bilgilere ulaşabileceği bir formata kavuşacağı için mali tablo kullanıcılarının denetçi raporlarına göstereceği ilgi artacak ve denetçi raporları daha önemli bir unsura dönüşecektir.

Denetçilere mali tablo kullanıcılarının algılarını yönlendirme imkânı sunacağı için denetçiler mali tablo kullanıcılarının dikkatlerinin denetimde en çok önem arz eden konulara çekebileceklerdir. Bu durum, mali tabloların önemli bir hata veya hile kaynaklı yanlışlık içermemesi için işletme yönetiminin daha dikkatli davranmalarını teşvik eden itici bir güç olacaktır.

Denetçilerin KDK'ları açıklarken KDK olan konunun açıklandığı finansal tablo dipnotlarına gönderme yapması finansal tablo dipnotlarına verilen önemin artmasını sağlayacaktır. Ayrıca KDK olan bir konu hakkında finansal tablo dipnotlarına atıfta bulunulacağı için üst yönetimden sorumlu olanları bu konunun açıklandığı finansal tablo dipnotunda daha detaylı açıklamalarda bulunmaya sevk edebilir.

Mali tablo kullanıcılarının denetim raporundan elde etmek istediği bilgiler ile denetim raporundan elde ettiği bilgiler arasındaki fark azalacağı için beklenti açığı da azalmış olacaktır.¹⁰⁶

Burada sayılmış olan faydaların hepsi aslında ortak bir amaca hizmet etmektedir, bu ortak amaç ise denetim çalışmalarının kalitesinin artırılması olacaktır. Sadece KDK'ların denetçi raporunda bildirilmesi değil diğer bağımsız denetim standartlarının

¹⁰⁵Sami Karaca, Rahmi Uygun, “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi-BDS 701” **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, c. 11, s. 57 (2018): 634.

¹⁰⁶ Ali Altuğ Biçer, Selim Erol, “UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, c.12, s.47 (2017):73.

tamamı da bu amaca hizmet etmektedir. Denetimin kalitesinin arttırılması bütün BDS'lerin ortak amacıdır.

4. KAMUYU AYDINLATMA PLATFORMUNDA YAYIMLANMIŞ OLAN 2017-2018 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ

4.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardı kapsamında KAP'ta yayımlanmış olan 2017 ve 2018 yılı denetçi raporlarında bildirilen KDK'ların faaliyet gösterilen sektörler dikkate alınarak incelenmesi bu araştırmanın konusunu oluşturmaktadır.

Denetçiler tarafından belirli bir sektörde faaliyet gösteren şirketler için benzer konuların KDK olarak bildirilip bildirilmediğinin tespit edilmesi, sektörler itibariyle hangi konuların en çok önem arz eden konular olduğunun tespit edilmesi açısından önemlidir.

4.2. Araştırmanın Amacı

Denetçiler tarafından bildirilmiş olan KDK'ların denetlenen işletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler itibariyle benzerlik gösterip göstermediğinin tespit edilmesi, 2017 ve 2018 yılları itibariyle elde edilmiş olan sonuçların karşılaştırılması, KDK bildirilmeyen durumların tespiti ve denetçi raporlarının denetim firmaları açısından incelenmesi amaçlanmaktadır.

4.3. Araştırmanın Kapsamı, Sınırları ve Kısıtları

Bu çalışma kapsamında KAP'da yayımlanan 2017-2018 yıllarına ilişkin denetçi raporları incelenecektir. 2017 yılı için 500 denetçi raporu ve 2018 yılı için 12.03.2019 tarihi itibariyle yayımlanmış olan 478 denetçi raporu incelenecektir. Zaman kısıtından dolayı 2018 yılı için 12.03.2019 tarihi itibariyle henüz bildirimde bulunmayan şirketlerin denetçi raporları kapsam dışı bırakılmıştır. Şirketlerin 2017-2018 yıllarına ilişkin denetçi raporlarında yer alan KDK'lar çeşitli yönleri ile incelenecektir. Araştırma kapsamında incelenen denetçi raporlarına, kamuyu aydınlatma uygulaması

gereği KAP’a bildirimde bulunan şirketlerin bildirimlerinin yayımlandığı KAP’ın resmi internet adresi olan www.kap.gov.tr adresinden ulaşılmıştır. Bu uygulama ve KAP hakkında bazı temel bilgilerin çalışmanın bu bölümünde açıklanması yerinde olacaktır.

Sermaye piyasası araçları Borsa İstanbul’da işlem gören ortaklıklar; SPK’nın ilgili tebliği kapsamında finansal raporlarını, özel durum açıklamalarını ve diğer bilgilerini, Merkezi Kayıt Kuruluşu (MKK) ve Borsa İstanbul düzenlemeleri kapsamında kamuya açıklanması gereken diğer hususları kamuya açıklamaları gerekmektedir. Kamuya yapılacak açıklamalar kapsamında bağımsız denetim kuruluşunu temsil ve ilzama yetkili kişinin imzasını taşıyan bir yazı ekinde bağımsız denetim raporunun, işletmeye ulaştığı ve aynı gün yönetim kurulunca kamuya açıklanmak üzere kararın alındığı tarihi izleyen ilk iş günü sonuna kadar kamuya açıklanması gerekmektedir.¹⁰⁷

Kamuyu aydınlatma uygulamaları ile ilgili düzenlenmiş olan 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 128 inci maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine dayanılarak hazırlanan 27/12/2013 tarih ve 28864 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Kamuyu Aydınlatma Platformu Tebliği (VII-128.6)” kılavuzluk etmektedir. Bu tebliğ menkul kıymetler ve türev araçları, yatırım sözleşmeleri de dâhil olmak üzere SPK’nın belirlediği diğer sermaye piyasası araçları borsada işlem gören veya nitelikli yatırımcılara satılan ortaklıklar, yatırım kuruluşları, fon kurucuları ve SPK tarafından belirlenen diğer kurum ve kuruluşların bilgi, belge ve açıklamalarının e-imzalı olarak KAP’a gönderilmesine ve bağımsız denetim kuruluşlarınca düzenlenen bağımsız denetim raporlarının e-imzalı olarak ve bağımsız denetimini yaptığı bildirim yükümlüsü ortaklık ve kuruluşlara elektronik ortamda iletilmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemek için hazırlanmıştır. Aynı tebliğin 3. maddesinin (h) bendinde KAP “Mevzuat uyarınca kamuya açıklanması gerekli olan bilgilerin elektronik imzalı olarak iletildiği ve kamuya duyurulduğu elektronik sistem” olarak tanımlanmaktadır. İnsanların bu sistem üzerinden duyurulan bilgilere istedikleri her an, kolayca, güvenilir bir şekilde ulaşabilmelerine imkân tanımak için www.kap.gov.tr adresinden erişim sağlamaktadırlar.

¹⁰⁷ Kamuyu Aydınlatma Platformu, **Borsa İstanbul Şirketlerinin Kamuyu Aydınlatma Yükümlülükleri ve KAP Uygulamaları** (İstanbul), 6.

4.4. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırma kapsamında KAP’da bildirimde bulunmuş olan şirketlerin denetçi raporları bilimsel araştırma yöntemlerinden içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Söz konusu denetçi raporlarına kap.gov.tr adresinden finansal rapor bildirim sorgusu ekranı kullanılarak ulaşılmıştır. 2017 ve 2018 yıllarına ait 978 denetçi raporunda yer alan bilgiler excel ofis programında birleştirilmiş, pivot tablo fonksiyonu kullanılarak analiz edilmiştir. Grup şirketlerinden ana ortaklıkların aynı yıla ait konsolide olan ve konsolide olmayan mali tablolarına ilişkin düzenlenmiş olan denetçi raporlarından tekrar etkisi yaratmamak adına sadece konsolide olanlar araştırmaya dahil edilmiştir. Bu kapsamda 2017 yılında 36 şirkete ait, 2018 yılında 34 şirkete ait konsolide olmayan mali tablolara ilişkin denetçi raporları elimine edilmiştir. 978 denetçi raporu bu eliminasyon işlemi yapıldıktan sonra araştırma kapsamında incelenen denetçi raporu sayısını ifade etmektedir.

4.5. BDS/UDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Hakkında Literatür Taraması

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Türkiye’de en son yayımlanan standart olarak uygulamaya geçirilmesi kademeli olarak gerçekleştirilmiş ve ilk olarak borsada işlem gören şirketlerin 01.01.2017 tarihinde ve bu tarihten sonra başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmıştır. Bir yıl sonra 6102 sayılı TTK uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin 01/01/2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmıştır. Daha önce de bahsedildiği gibi standardın yayımlanma tarihi 2017 yılının mart ayıdır. Çok uzun bir geçmişe sahip olmamasından dolayı bu konuda ulusal kaynaklarda sınırlı sayıda eser yer almaktadır. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığının tez tarama sisteminde sorgulama yapıldığında BDS 701/UDS 701 standartlarını konu alan yayımlanmış iki adet yüksek lisans tezine ulaşılmıştır. Bu tezlerden kısaca aşağıda bahsedilecektir. Bu konuda hakemli dergilerde yayımlanmış olan uluslararası makalelerin bazılarında da bu başlık altında kısaca bahsedilecektir.

Mahmut Can tarafından yazılmış eserde, 5’li likert ölçeği ile hazırlanmış 15 soru ve 3 adet kategorik sorudan oluşan bir anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. BDS 701 standardı ile hedeflenenlerin gerçekleştirilmesi noktasında kullanıcı beklentileri ve

standardın meydana getireceği pozitif ve negatif durumlar, kamu dış denetçilerinden 205 Sayıştay denetçisi örnekleminde araştırılmıştır. Ankete cevap verenlerin büyük bir çoğunluğunun BDS 701 standardının uygulanmasının pozitif sonuçlar ortaya koyacağı yönünde beklentileri olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca standardın uygulanmasının ortaya çıkaracağı istenmeyen durumları ifade eden görüşler bildiren katılımcılarda mevcut olmakla birlikte sayıları azdır.¹⁰⁸

Merve Erkoyuncu tarafından hazırlanmış olan çalışmada denetçi raporlarını yenileme projesinin ortaya çıkmasına etki eden sebepler ve yaratacağı faydalar incelenerek, bu kapsamda UDS 701 standardının incelenmesi hedeflenmiştir. Eserde muhasebe ve finansal raporlama, kalite kavramı ve bağımsız denetimde kalite yaklaşımı, UDS 701 standardı, bağımsız denetimde raporlama, revize edilmesinin sebepleri ve elde edilmek istenen faydalar teorik bağlamda incelenmiştir.¹⁰⁹

Aziz DOĞAN tarafından kaleme alınmış olan makalede UDS 701 ve BDS 701 standartları karşılaştırılarak incelenmiş, standartların nasıl uygulamaya geçirileceği değerlendirilmiş ve farklı ülkelerdeki uygulama örneklerinden bahsedilmiştir.¹¹⁰

Ali Altuğ Biçer ve Selim Erol tarafından kaleme alınmış olan makalede UDS 701 kapsamında KDK'ların belirlenmesinden raporlanmasına kadar gerçekleşen her aşamada denetçilerin gerçekleştireceği mesleki muhakeme süreçleri incelenmiştir.¹¹¹

Sadiye Oktay, Serdar Bozkurt ve Bertaç Şakir Şahin tarafından kaleme alınmış olan makalede KDK alanındaki çalışmaların yönünü belirlemek ve gelecekteki çalışmalar açısından farkındalık oluşturmak amaçlanmıştır. Bu alanda 2014-2018(Ekim) tarihleri arasında yayımlanmış olan toplam 27 makale incelenmiş. Makalelerin 5 tanesi ulusal 22 tanesi ise uluslararası niteliktedir. Uluslararası makalelerin ise 18 tanesi ABD'ye aittir. Makalelerde kullanılan araştırma yöntemlerine göre ise 18 tanesinde hem nitel

¹⁰⁸Mahmut Can, “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması” (Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs 2017).

¹⁰⁹Merve Erkoyuncu, “UDS-701 Kapsamında Kilit Denetim Bulgularının Belirlenmesi Ve Raporlanması” (Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017).

¹¹⁰Aziz DOĞAN, “Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları”, **Muhasebe Bilim Dünya Dergisi**, s.1 (2018): 65-89.

¹¹¹Ali Altuğ Biçer, Selim Erol, “UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, c.12, s.47 (2017):71-84.

hem de nicel yöntemler birlikte kullanılırken, 8 tanesinde sadece teorik yöntem, bir tanesinde ise sadece nitel yöntemler kullanıldığı tespit edilmiştir.¹¹²

Fevziye Kalıpçı Çağırın ve İdris Varıcı tarafından kaleme alınmış olan makale de Borsa İstanbul'a kayıtlı imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren 171 işletmenin bağımsız denetim raporları incelenmiştir. KDK'ların büyük bir çoğunluğu yönetimin yargı ve tahminlerine dayalı alanlar ile ilgili olduğu tespit edilmiştir. Bu makalede KDK sayısı, alt sektör dağılımları, denetim raporundaki sayfa sayısındaki artış, bağımsız denetim kuruluşları, görüş türü gibi değişkenler dikkate alınarak analizler yapılmıştır.¹¹³

Fatma Lerzan Kavut, Nevzat Güngör tarafından kaleme alınan makale Temmuz 2018 tarihi itibarıyla BİST 100 indeksinde yer alan 96 şirketin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarında yer alan KDK'lar incelenmiş ve en çok raporlanan KDK'nın hasılatın muhasebeleştirilmesi olduğu tespit edilmiştir.¹¹⁴

Ahmet Gökgöz tarafından hazırlanmış olan makale Borsa İstanbul'da işlem gören 140 tane şirketin 2017 yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarında yer alan KDK'lar içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin en çok raporlanan KDK'lar olduğu tespit edilmiştir.¹¹⁵

Şaban Uzun, Çağrı Köylü tarafından kaleme alınmış olan makalede Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren 170 imalat sektörü firmasının bağımsız denetim raporlarında yer alan KDK'lar incelenmiş ve en çok hangi konuların raporlandığı araştırılmıştır. Hasılat, Maddi Duran Varlıklar, Ticari Alacaklar ve Stoklar en çok karşılaşılan KDK'lar olduğu tespit edilmiştir.¹¹⁶

¹¹²Sadiye Oktay, Serdar Bozkurt, Bertaç Şakir Şahin, "Investigation Of Studies In The Field Of Key Audit Matters By Content Analysis", **Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi**, (2018): 322-327.

¹¹³Fevziye Kalıpçı Çağırın, İdris Varıcı, "Bağımsız Denetim Standardı (Bds) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektöründeki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, s.22 (2019): 193-208.

¹¹⁴Fatma Lerzan Kavut1, Nevzat Güngör, "Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, c.16, s. 59 (2018): 59-70.

¹¹⁵Ahmet Gökgöz, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma", **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies**, c.4, s.2 (2018): 126-138.

¹¹⁶Şaban Uzun, Çağrı Köylü, "Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma" **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, s.52 (Temmuz-Aralık, 2018): 47-70.

UDS 701 standardı ile ilgili uluslararası kaynaklarda yer alan eserlerden dikkat çeken bazıları ise şöyledir;

Louis-Philippe Sirois, Jean Bédard ve Palash Bera tarafından kaleme alınmış olan makalede KDK eklenmiş olan denetçi raporlarını inceleyen kredi uzman yardımcısı rolünü üstlenen 98 lisansüstü muhasebe öğrencisinin bilgi edinme ve karar alma süreçleri göz izleme teknolojisi kullanılarak takip edilmiştir. Raporlarda yer alan KDK'ların sayısı arttıkça lisansüstü öğrencilerinin, denetim raporunun KDK ile ilgili olmayan diğer bölümlerine olan ilgilerinin azaldığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte kredi başvurusu onay kararlarına önemli bir etkisi olmadığı tespit edilmiştir. Lisansüstü öğrencilerinin finansal tablo kalemleri arasındaki ilişki ve önemleri hakkında bu alanda uzmanlaşan kişilerden daha az önyargıya sahip olma ihtimalleri yüksek olduğu için elde edilen sonuçların uzman kişiler açısından farklılaşabileceği de vurgulanmıştır.¹¹⁷

Lineke Sneller, Ries Bode, Arnoud Klerkx tarafından kaleme alınmış olan makale KDK'ların denetçi raporunda bildirilmesi standardını ilk uygulayan ülkelerden biri olan Hollanda borsası The AEX'de listelenmiş olan 25 şirketin 2013, 2014 ve 2015 yıllarına ait 75 rapordan inceleme kapsamında olan 54 tanesi incelenmiştir. Bu üç yıla ait raporlarda yer alan toplam 255 KDK'nın 39 tanesinin bilgi teknolojileri (BT) ile ilgili konular olduğu tespit edilmiştir. Bu konular kendi içerisinde altı farklı alt kategoriye ayrılarak yıllar itibarıyla yüzdesel olarak değerlendirilmiştir. BT ile ilgili 39 KDK'nın %23'ü BT ve sistemlerin güvenilirliği ve sürekliliği alt kategorisinde sınıflandırılmıştır. Dönüşüm programları ve yeni iş modelleri kategorisi ile BT varlıklarının aktifleştirilmesi veya değerlemesi kategorilerinde sınıflandırılan KDK'ların her biri toplam KDK'ların %21'dir. Diğer üç kategoride değerlendirilen KDK'ların toplam KDK'lara oranı ise %35 olarak tespit edilmiştir.¹¹⁸

Patrick Velte tarafından kaleme alınmış olan makalede 2014 ve 2015 yıllarındaki İngiltere firmalarındaki denetim ekiplerinde yer alan kadınların yüzdesi ile KDK ile ilgili açıklamalar arasındaki ilişki incelenmektedir. Londra Borsasında listelenen

¹¹⁷Louis-Philippe Sirois, Jean Bédard, Palash Bera, "The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-Tracking Study", **Accounting Horizons Journal of the American Accounting Association**, v.32, n.2 (2018): 141-162.

¹¹⁸Lineke Sneller, Ries Bode, Arnoud Klerkx, "Do IT matters matter? IT-related key audit matters in Dutch annual reports", **International Journal of Disclosure and Governance**, v.14, n.2 (2016): 139-151.

İngiltere firmalarından 2014 yılı için 333 firma ve 2015 yılı için 327 firma incelenmiştir. Denetim komitesinde yer alan kadınların yüzdesel olarak daha yüksek olduğu firmalara ait KDK açıklamalarının okunabilirliğinin “Flesch okunabilirlik endeksine” göre daha kolay olduğu tespit edilmiştir.¹¹⁹

4.6. Literatüre Katkısı

UDS 701 standardının dünya genelinde uygulanması BDS 701 standardının ülkemizde uygulanmaya başlamasından daha önce olmasına rağmen yeni bir konu olduğu için literatürde sınırlı sayıda eser bulunmaktadır. Tez eser çalışmamızın mevcut kaynaklara alternatif olacağı ve literatürde bu alanda yer alan boşluğun doldurulmasına katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

Ulusal eserlerden bazılarında 2017 yılı denetim raporlarından elde edilen verilerin incelendiği görülmektedir. Ancak 2018 yılı verilerinin incelendiği çalışmalara rastlanmamıştır. Bu eserlerin tez eser çalışmamız ile benzeyen yönleri olmasına rağmen kapsam ve incelenen yıllar itibariyle farklılaşmaktadır. Tez eser çalışmamızda incelenecek olan şirketler KAP’ta bildirimde bulunan şirketlerin tamamından oluştuğu için daha geniş kapsamlı olacağı düşünülmektedir. Tez eser çalışmamızın 2017 yılı verilerinin yanı sıra 2018 yılı verilerini de kapsıyor olması ve incelenen şirket sayısı göz önünde bulundurulduğunda geniş kapsamlı bir inceleme olacağı ve 2018 yılı verilerinin yer aldığı çalışmaların ilklerinden olacağı muhtemeldir.

4.7. Araştırma Kapsamında Bağımsız Denetim Raporu İncelenen Şirketlerin Sektörel Dağılımı

Araştırma kapsamında KAP’ta bildirimde bulunan şirketlerin denetçi raporları incelenmiştir. 2017 yılı için bildirimde bulunan 500 şirketin denetçi raporları incelenmiştir. Bildirimde bulunan şirketlerin sektörlere dağılımına ilişkin araştırma sonuçları ise şöyledir;

Şirketlerin 209 tanesi mali kuruluşlar kapsamında değerlendirilen işletmelerdir. Bu sayı 2017 yılı için toplam şirket sayısının %41,8’lik kısmına tekabül etmektedir. Bu oran ile 2017 yılında en çok şirketin yer aldığı sektör mali kuruluşlardır. Bu oranı

¹¹⁹Patric Velte, “Does Gender diversity in the audit committee influence key audit matters’ readability in the audit report? UK Evidence.”, **Corporate Social Responsibility and Environmental Management** (Mart, 2018): 748-755.

imalat sektöründe yer alan şirketlerin oluşturduğu %37,2 takip etmektedir. İmalat sektöründe yer alan şirket sayısı ise 2017 yılı için 186'dır. Toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar sektöründe ise 2017 yılı için %6,4' lük bir oran ile 32 şirket yer almaktadır. Bu üç sektör dışında faaliyet gösteren şirketlerin sayısı 73 olup toplam şirket sayısının %14,6'sını oluşturmaktadırlar.

2018 yılı için 12.03.2019 tarihi itibarıyla bildirimde bulunan 478 şirketin denetçi raporları incelenmiştir. Bildirimde bulunan şirketlerin sektörel dağılımına ilişkin araştırma sonuçları ise şöyledir;

2017 yılında olduğu gibi 2018 yılında da en çok şirketin yer aldığı sektör 202 şirket ile mali kuruluşlardır. Toplam şirket sayısı içerisinde %42,3'lük paya sahiptir. Benzer şekilde imalat sanayi işletmeleri ikinci sırayı takip ederek 182 şirket sayısı ile toplam şirket sayısının %38,1' ni temsil etmektedir. Toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar sektöründe ise 31 şirket bildirimde bulunmuş olup toplam şirket sayısının %6,5' ine denk gelmektedir. Bu üç sektör dışında faaliyet gösteren şirket sayısı 63 olup toplam şirket sayısının %13,2'sını oluşturmaktadırlar. 2017 ve 2018 yılı itibarıyla denetçi raporu incelenen şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörler itibarıyla sayıları ve toplam şirket sayısına oranlarının detayları Tablo 11' de gösterilmiştir. İncelenen şirketlerin tam listesi Ek 1' de yer almaktadır.

Tablo 11: Şirket Sayısı Ve Sektör Yüzdesi

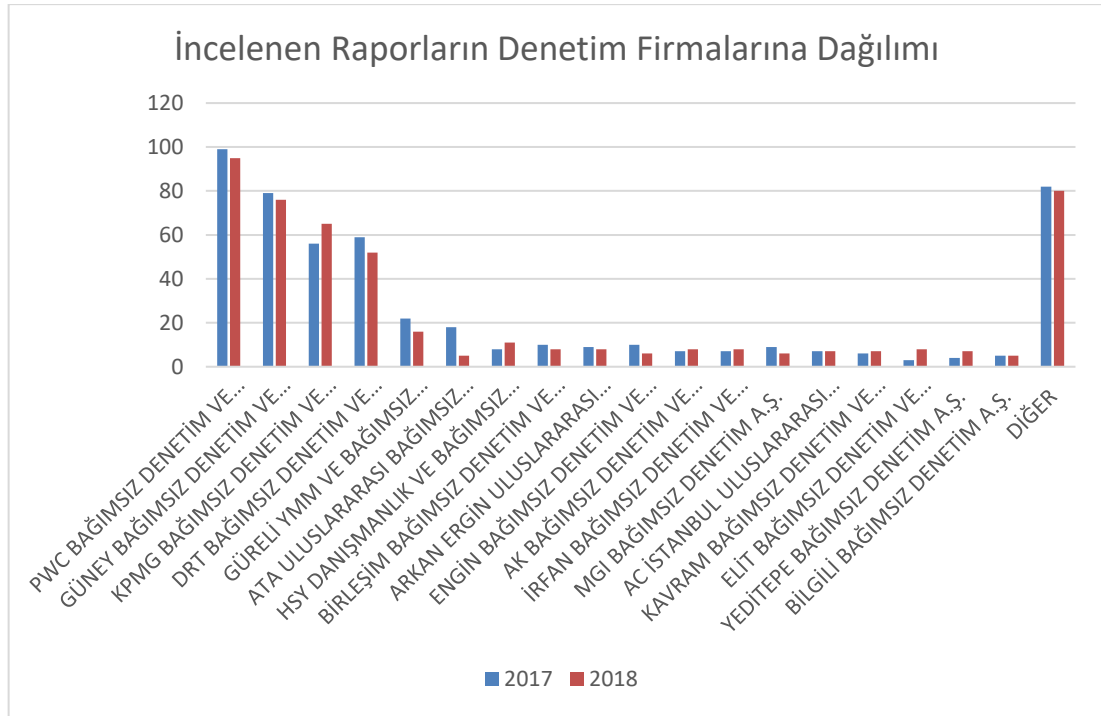
SEKTÖRLER	FİRMA SAYISI VE SEKTÖREL YÜZDESİ					
	2017	ORAN (%)	2018	ORAN (%)	TOPLAM	ORAN (%)
MALİ KURULUŞLAR	209	41,8	202	42,3	411	42,0
İMALAT SANAYİ	186	37,2	182	38,1	368	37,6
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET, OTEL VE LOKANTALAR	32	6,4	31	6,5	63	6,4
TEKNOLOJİ	15	3,0	16	3,3	31	3,2
ELEKTRİK, GAZ VE SU	13	2,6	11	2,3	24	2,5
ULAŞTIRMA, HABERLEŞME VE DEPOLAMA	11	2,2	9	1,9	20	2,0
İNŞAAT VE BAYINDIRLIK	9	1,8	9	1,9	18	1,8

Tablo 11-devam

MADENCİLİK	6	1,2	5	1,0	11	1,1
EĞİTİM, SAĞLIK, SPOR VE DİĞER SOSYAL HİZMETLER	7	1,4	3	0,6	10	1,0
İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ	4	0,8	4	0,8	8	0,8
GAYRİMENKUL FAALİYETLERİ	3	0,6	3	0,6	6	0,6
TARIM, ORMAN VE BALIKÇILIK	3	0,6	2	0,4	5	0,5
MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER	2	0,4	1	0,2	3	0,3
TOPLAM	500	100,0	478	100,0	978	100,0

4.8. Denetçi Raporlarını Düzenleyen Denetim Firmalarının Analizi

Araştırma kapsamında incelenmiş olan denetçi raporlarının hem 2017 yılı hem de 2018 yılı için büyük bir çoğunluğunun “dört büyükler” olarak bilinen denetim firmaları tarafından düzenlendiği görülmüştür. Bu firmalar içerisinde PWC Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş. ilk sırada yer almaktadır. PWC Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş. tarafından 2017 yılı için 99 şirketin, 2018 yılı için ise 95 şirketin denetçi raporu düzenlenmiş olup toplam şirket sayısının yaklaşık %20’ sine denk gelmektedir. İkinci sırada 2017 yılı için 79 şirket, 2018 yılı için 76 şirket ile Güney Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş. diğer bir ifade ile “Ernst&Young” gelmektedir. Bu rakamlar toplam şirket sayısının yaklaşık %16’ sına tekabül etmektedir. Üçüncü sırada 2017 yılı için 56 şirket, 2018 yılı için 65 şirket ile KPMG Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş. gelmektedir. Bunu 2017 yılı için 59, 2018 yılı için 52 şirket ile DRT Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş. bilinen adıyla “Deloitte” izlemektedir. Bu uluslararası ölçekli firmaları Güreli YMM Ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş., Ata Uluslararası Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş., HSY Danışmanlık Ve Bağımsız Denetim A.Ş. gibi denetim firmaları takip etmektedir. İncelenen şirketlerin denetçi raporlarını düzenleyen denetim firmaları bazında dağılımının yer aldığı grafik Şekil 3’ te gösterilmiştir. Denetim firmalarının tam listesi Ek 2’ de yer almaktadır.



Şekil 3: İncelenen Raporların Denetim Firmalarına Dağılımı

4.9. Denetçi Raporlarının Bildirilen Görüş Türüne Göre Analizi

Araştırma kapsamında incelenmiş olan denetçi raporlarının bildirilen görüş türüne göre analizi yapıldığında denetçilerin, 2017 yılında 500 şirketten 448 tanesi için olumlu görüş, 46 tanesi için sınırlı olumlu görüş bildirdiği, 6 şirket için ise görüş vermekten kaçındığı tespit edilmiştir. 2018 yılında 478 şirketten 421 tanesi için olumlu görüş, 53 tanesi için sınırlı olumlu görüş bildirilmişken, 4 şirket için görüş vermekten kaçınılmıştır. Tablo 12’de 2017-2018 yılları denetçi raporlarının görüş türüne göre sayısı ve yüzdesel dağılımı gösterilmiştir.

Tablo 12: Şirket Sayısı Ve Denetçi Görüşü Türüne Göre Yüzdesi

Denetçi Görüşü Türleri	Şirket Sayısı Ve Denetçi Görüşü Türüne Göre Yüzdesi					
	2017	Oran (%)	2018	Oran (%)	Toplam	Oran (%)
Görüş vermekten kaçınma	6	1,20	4	0,83	10	1,03
Olumlu görüş	448	89,60	421	88,08	869	88,85
Şartlı görüş	46	9,20	53	11,09	99	10,12
Toplam	500	100,00	478	100,00	978	100,00

4.10. Kilit Denetim Konularının Sektörlere Dağılımı

Araştırma kapsamında 2017-2018 denetçi raporları incelenen toplam 978 şirket hakkında bildirilmiş olan 2017 yılı için 926 ve 2018 yılı için 860 toplamda 1.786 KDK incelenmiştir. İmalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin denetim raporlarında 2017 yılı toplam 397 ve 2018 yılı toplam 367 KDK bildirilmiştir. Bu sektörde yer alan şirket sayısının 186 olduğu göz önünde bulundurulduğunda her bir şirket için ortalama KDK sayısı 2 olarak hesaplanmaktadır. Mali kuruluşlar alanında faaliyet gösteren şirketlerin denetçi raporlarında 2017 yılında 293 tane 2018 yılında 290 tane KDK bildirilmiştir. Bu sektördeki şirket sayısı göz önünde bulundurulduğunda her iki şirket için ortalama 3 tane KDK bildirildiği sonucuna varılmaktadır. Gayrimenkul faaliyetleri sektöründe 3 şirketin denetçi raporunun incelendiği dikkate alındığında her bir şirket için 4 tane KDK bildirildiği tespit edilmiştir. Tüm sektörler içerisinde şirket başına en fazla sayıda KDK'nın bildirildiği sektörün gayrimenkul faaliyetleri olduğu görülmektedir. 2017 ve 2018 yılları itibariyle bildirilen KDK sayılarının sektörlere dağılımı Tablo 13'te gösterilmiştir.

Tablo 13:KDK Sayılarının Sektörlere Dağılımı

Sektörler	2017	2018	Toplam
Eğitim, sağlık, spor ve diğer sosyal hizmetler	21	4	25
Elektrik, gaz ve su	32	29	61
Gayrimenkul faaliyetleri	12	13	25
İdari ve destek hizmet faaliyetleri	7	10	17
İmalat sanayi	397	367	764
İnşaat ve bayındırlık	18	18	36
Madencilik	14	9	23
Mali kuruluşlar	293	290	583
Mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler	2	2	4
Tarım, orman ve balıkçılık	5	3	8
Teknoloji	36	37	73
Toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar	65	53	118
Ulaştırma, haberleşme ve depolama	24	25	49
Genel Toplam	926	860	1.786

4.11. KDK Bildirilmeyen Durumların Analizi

Araştırma kapsamında incelenen denetçi raporlarında “Tarafımızca raporumuzda bildirilecek bir KDK olmadığına karar verilmiştir.” İfadesinin yer aldığı veya denetçi görüşü türü görüş vermekten kaçınma olmamasına rağmen “Kilit Denetim Konusu” bölümünün hiç yer almadığı şirket sayısı 2017 yılı için 26 olup toplam şirket sayısının %5,2’dür. 2018 yılı için 21 şirket olup toplam şirket sayısına oranı %4,4’dır.

KDK bölümünde işletmenin sürekliliğiyle ilgili önemli belirsizlik bölümünde açıklanan konuya atıfta bulunulan şirket sayısı ise 2017 yılı için 3, 2018 yılı için 6 olup toplam 9 tanedir. Bu şirketlerin denetçi raporlarından bazılarında işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli belirsizlik bölümünde açıklanan konuya ilaveten KDK olarak belirlenmiş olan diğer konularda bulunmaktadır. Bu şirketlerin 7 tanesi için olumlu görüş, 2 tanesi için sınırlı olumlu görüş bildirilmiştir.

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı bölümünde açıklanan konular haricinde KDK olmadığına karar verilen şirket sayısı ise 2017 yılında 4, 2018 yılında 5 tane olup toplam 9 tanedir.

İncelenen şirketler içerisinde KDK bildirilmemiş olan diğer bir durum ise denetçinin KDK olarak belirlediği konunun mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği durumlardan olmasıdır. 2017 yılı için 2 şirketin, 2018 yılı için 1 şirketin denetçi raporlarında KDK olarak belirlenmiş konuların bu sebepten ötürü açıklanmadığı tespit edilmiştir.

Son olarak, BDS 701’in 5T paragrafı ve BDS 705’in 29. paragrafı gereği denetçinin finansal tablolara görüş vermekten kaçınması durumunda KDK bildirmemesi gerekmektedir. Araştırma kapsamında denetçilerin görüş vermekten kaçındığı şirketlerin sayısı 2017 yılında 6, 2018 yılında 4 olup toplam 10’dur. Bu şirketlerin denetim raporlarında KDK bölümüne rastlanmamıştır.

KDK bildirilmeyen durumların yıllar itibariyle sektörlere dağılımı Tablo 14’te gösterilmiştir.

Tablo 14: KDK Bildirilmeyen Durumların Sektörel Dağılımı

	Herhangi Bir Konunun KDK Olarak Belirlenmediği Durumlar	İşletmenin Sürekliliğiyle ilgili Şüphe Edilen Durumlar	Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı Bölümüne Atıfta Bulunulan durumlar	Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlar	Görüş Vermekten Kaçınma
SEKTÖRLER	2017				
ELEKTRİK, GAZ VE SU			1		1
İMALAT SANAYİ	2	1	2		1
MALİ KURULUŞLAR	24	1	1	2	2
TEKNOLOJİ					1
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET, OTEL VE LOKANTALAR		1			1
TOPLAM	26	3	4	2	6
SEKTÖRLER	2018				
EĞİTİM, SAĞLIK, SPOR VE DİĞER SOSYAL HİZMETLER				1	
ELEKTRİK, GAZ VE SU			1		
İMALAT SANAYİ		2	4		1
MALİ KURULUŞLAR	20	3			1
TEKNOLOJİ					1
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET, OTEL VE LOKANTALAR	1	1			1
TOPLAM	21	6	5	1	4
GENEL TOPLAM	47	9	9	3	10

4.12. Mali Kuruluşlar Alanındaki Şirketlerin Analizi

Mali kuruluşlar alanında faaliyet gösteren şirketlerden araştırma kapsamında 2017 yılı için 209 şirkete ait 293 KDK, 2018 yılı için 202 şirkete ait 290 KDK incelenmiştir. Şirketlerin sektörler itibarıyla sınıflandırması yapılırken mali kuruluşlar kategorisine dahil edilen işletmeler aşağıda gösterilmiştir;

- Bankalar ve özel finans kurumları
- Sigorta şirketleri
- Finansal kiralama ve faktoring şirketleri
- Holdingler ve yatırım şirketleri
- Diğer mali kuruluşlar
- Aracı kurumlar
- Gayrimenkul yatırım ortaklıkları
- Menkul kıymet yatırım ortaklıkları
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıkları

Mali kuruluşlar alanındaki şirketlerin bağımsız denetim raporlarında en sık rastlanan KDK'nın yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu tespit edilmiştir. Denetçiler yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili yeniden değerlemesi, finansal tablolardaki gösterimi, gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi, değer düşüklüğünü incelemesi gibi konuları 2017 yılı denetçi raporlarında 43 defa, 2018 yılı denetçi raporlarında 40 defa KDK olarak bildirmişlerdir. Bu sayılar toplam KDK sayısının sırası ile yaklaşık %15'ini ve %14'ünü ifade etmektedir. En çok tekrar edilen konuların ikinci sırasında krediler gelmektedir. Denetçiler kredilerle ilgili değer düşüklüğü, sınıflama, değerlendirme gibi konuları 2017 yılı denetçi raporlarında 37 defa, 2018 yılı denetçi raporlarında 25 defa KDK olarak bildirmişlerdir. Bu sayılar toplam KDK sayısının sırası ile yaklaşık %13'ünü ve %9'unu ifade etmektedir. Üçüncü en çok tekrar eden KDK ise faktoring alacaklarıdır. Denetçiler faktoring alacakları ile ilgili değer düşüklüğü, zararların tespiti, sınıflandırılması, ölçümü ve muhasebeleştirilmesi gibi konuları 2017 ve 2018 yılları denetçi raporlarında sırasıyla 29 ve 30 defa KDK olarak bildirmişlerdir. Bu sayılar toplam KDK sayısının yaklaşık %10'unu ifade etmektedir. Hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu ise 2017 yılında 17 defa 2018 yılında 18 defa KDK olarak belirlenmiştir. Bu sayılar her iki yıl içinde toplam KDK sayısının %6'sını temsil etmektedir. Bu konuları stoklar, ticari alacaklar, finansal varlıklar, finansal yatırımlar

gibi konular takip etmektedir. Mali kuruluşlar alanındaki şirketlerin denetim raporlarında yer alan KDK'ların 2017 ve 2018 yılları itibariyle kaç kez bildirildiği Tablo 15'te detaylı olarak gösterilmiştir.

Tablo 15: Mali Kuruluşların Denetim Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları

MALİ KURULUŞLAR			
KİLİT DENETİM KONULARI	2017	2018	TOPLAM
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	43	40	83
Krediler	37	25	62
Faktoring Alacakları	29	30	59
Hasılat	17	18	35
Stoklar	16	15	31
Finansal Varlıklar	5	20	25
Ticari Alacaklar	13	16	29
Finansal Yatırımlar	9	10	19
Maddi Duran Varlıklar	9	8	17
Türev Finansal Araçlar	8	8	16
Emeklilik Hakları	6	6	12
Finansal Kiralama Alacakları	7	5	12
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	6	6	12
İlişkili Taraf İşlemleri	6	4	10
Sigorta Teknik Karşılıkları	5	5	10
Şerefiyenin Değer Düşüklüğü	6	4	10
Emekli Sandığı Yükümlülükleri	5	4	9
İnşaat sözleşmelerine ilişkin hasılat	5	4	9
Kiralama İşlemlerinden Alacaklar	5	4	9
TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının ilk kez uygulanması	-	9	9
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	3	5	8
Riskten Korunma Muhasebesi	4	4	8
Bağlı Ortaklıklar	4	3	7
Finansal Borçlar	4	3	7
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	3	3	6
Diğer	38	31	69
TOPLAM	293	290	583

4.13. İmalat Sanayi Şirketlerinin Analizi

İmalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren 2017 yılı için 186 şirkete ait 397 adet KDK ve 2018 yılı için 182 şirkete ait 367 KDK incelenmiştir. Şirketlerin sektörler itibariyle sınıflandırması yapılırken imalat sanayi sektöründe sınıflandırılan faaliyet alanları aşağıda listelenmiştir;

- Gıda, içki ve tütün imalatı

- Dokuma, giyim eşyası ve deri imalatı
- Orman ürünleri ve mobilya imalatı,
- Kâğıt ve kâğıt ürünlerinin üretimi, basım ve yayını
- Kimya, petrol, kauçuk ve plastik ürünler imalatı
- Taş ve toprağa dayalı ürünler
- Metal eşya, makine ve gereç yapım
- Diğer imalat sanayi

İmalat sanayi alanında faaliyet gösteren şirketlerin denetçi raporları incelendiğinde sıklıkla karşılaşılan KDK'ların başında hasılatın muhasebeleştirilmesi, kaydedilmesi, finansal tablolarda gösterimi gibi konular gelmektedir. Hasılat konusu 2017 yılı denetim raporlarında 70 defa, 2018 yılı denetim raporlarında 84 defa KDK olarak bildirilmiş olup bu sayılar toplam KDK sayısının sırasıyla %18'ini ve %23'ünü ifade etmektedir. İkinci sırada en çok tekrarlanan konu olarak ticari alacaklar gelmektedir. Denetçiler ticari alacaklar ile ilgili ticari alacakların geri kazanılabilirliği ve ticari alacakların değer düşüklüğü konularını KDK olarak bildirmişlerdir. İmalat sektörü şirketlerinin 2017 yılı ve 2018 yılı denetçi raporlarında ticari alacaklar 62'ser defa KDK olarak bildirilmiştir. Bu sayı 2017 yılı için toplam KDK sayısının %16'sını 2018 yılı için ise %17'sini ifade etmektedir. Üçüncü olarak ise maddi duran varlıklar en sık karşılaşılan KDK olarak tespit edilmiştir. Maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme, değer düşüklüğü, gerçeğe uygun değer tespiti gibi konular 2017 yılı denetim raporlarında 45 defa, 2018 yılı denetim raporlarında 48 defa KDK olarak bildirilmiştir. Toplam KDK sayılarının 2017 yılı için %11'ini, 2018 yılı için %13'ünü temsil etmektedir. Maddi duran varlıklardan sonra stoklar en sık tekrar eden KDK'dır. Denetçi raporlarında stokların muhasebeleştirilmesi, stok değer düşüklüğü, değerlendirme yöntemi gibi konular ile 2017 yılında 44 defa, 2018 yılında 41 defa karşılaşılmıştır. Bu sayılar her iki yıl içinde toplam KDK sayılarının %11'ini temsil etmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ertelenmiş vergi varlıkları, maddi olmayan duran varlıklar sırasıyla beşinci, altıncı ve yedinci sırada gelmektedir. İmalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin denetçi raporlarında yer alan KDK'ların 2017 ve 2018 yılları itibarıyla kaç kez bildirildiği Tablo 16'da detaylı olarak gösterilmiştir.

Tablo 16: İmalat Sanayi Şirketlerinin Denetçi Raporlarında Bildirilen Kilit Denetim Konuları

İMALAT SANAYİ			
KİLİT DENETİM KONULARI	2017	2018	TOPLAM
Hasılat	70	84	154
Ticari Alacaklar	62	62	124
Maddi Duran Varlıklar	45	48	93
Stoklar	44	41	85
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	20	17	37
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	17	15	32
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	10	7	17
Şerefiyenin Değer Düşüklüğü	8	9	17
Finansal Borçlar	9	7	16
İlişkili Taraf İşlemleri	6	7	13
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	7	5	12
Garanti Giderleri Karşılığı	5	6	11
Riskten Korunma Muhasebesi	6	5	11
Denetçi Geçiş ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi	9		9
İştirakler	4	5	9
Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	3	5	8
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	6	2	8
İşletme Birleşmeleri	4	3	7
Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri	3	3	6
Ticari Borçlar	3	3	6
Finansal Yatırımlar	2	3	5
Şüpheli Ticari Alacaklar	2	2	4
Diğer	52	28	80
TOPLAM	397	367	764

4.14. Toptan Ve Perakende Ticaret, Otel Ve Lokantalar Sektöründeki Şirketlerin Analizi

Toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar sektöründe faaliyet gösteren 2017 yılı için 32 şirkete ait 65 adet KDK ve 2018 yılı için 31 şirkete ait 53 KDK incelenmiştir. Şirketlerin sektörler itibariyle sınıflandırması yapılırken toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar sektöründe sınıflandırılan faaliyet alanları aşağıda listelenmiştir;

- Toptan ticaret faaliyetleri
- Perakende ticaret faaliyetleri
- Otel işletmeciliği
- Lokanta işletmeciliği

İncelenen denetçi raporlarında her iki yıl içinde maddi duran varlıklar en sık bildirilen KDK olarak tespit edilmiştir. Maddi duran varlıklar ile ilgili gerçeğe uygun değer tespiti, yeniden değerlendirme, geri kazanılabilir tutarın denetimi gibi konular KDK olarak bildirilmiştir. 2017 yılı raporlarında 10 defa, 2018 yılı raporlarında ise 8 defa maddi duran varlıklar konusu KDK olarak karşımıza çıkmaktadır. İkinci olarak en sık tekrar eden konunun yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu görülmektedir. Bu konu 2017 yılında 9 defa, 2018 yılında 7 defa KDK olarak belirlenmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller hakkında gerçeğe uygun değer tespiti ve yeniden değerlemesi incelenen denetçi raporlarında yer alan KDK'lardır. Üçüncü ve dördüncü sırada ise hasılat ve ticari alacaklar konuları gelmektedir. Hasılat 2017 yılı raporlarında 8 defa, 2018 yılı raporlarında 7 defa tekrar ederken; ticari alacaklar konusunun her iki yıl için 6'sar defa tekrar ettiği tespit edilmiştir. Toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin denetçi raporlarında yer alan KDK'ların 2017 ve 2018 yılları itibarıyla kaç kez bildirildiği Tablo 17'de detaylı olarak gösterilmiştir.

Tablo 17: Toptan Ve Perakende Ticaret, Otel Ve Lokantalar Sektöründeki Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları

TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET, OTEL VE LOKANTALAR			
KİLİT DENETİM KONULARI	2017	2018	TOPLAM
Maddi Duran Varlıklar	10	8	18
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	9	7	16
Hasılat	8	7	15
Ticari Alacaklar	6	6	12
Finansal Borçlar	4	3	7
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	1	3	4
İşletme Birleşmeleri	3	1	4
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2	2	4
Şerefiyenin Değer Düşüklüğü	2	2	4
İlişkili Taraf İşlemleri	2	1	3
Stoklar	2	1	3
Denetçi Geçiş ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi	2	-	2
Satış İndirimleri	2	-	2
Diğer	12	12	24
TOPLAM	65	53	118

4.15. Teknoloji Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi

Teknoloji alanında faaliyet gösteren şirketler tespit edilirken bilişim ve savunma alanında faaliyet gösteren şirketler bu sınıfa dahil edilmiştir. Bu şirketlerin denetçi raporları incelendiğinde 2017 yılında 36 tane, 2018 yılında 37 tane KDK bildirildiği

tespit edilmiştir. Bildirilen KDK'ların içinde en sık tekrarlanan konunun hasılat olduğu, 2017 yılında 11 defa, 2018 yılında 12 defa denetçiler tarafından KDK olarak bildirildiği belirlenmiştir. Bu rakamlar her üç KDK'dan birisinin hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili konular olduğunu göstermektedir. İkinci ve üçüncü sırada ticari alacaklar ve stoklar ile ilgili konular gelmektedir. Ticari alacaklar ve stoklar 2017 yılında 4'er defa KDK olarak belirlenmiştir, 2018 yılında ise ticari alacaklar 5 defa, stoklar 4 defa KDK olarak bildirilmiştir. Dördüncü sırada ise maddi olmayan duran varlıklar konusu gelmektedir. Bu konu 2017 yılında 3 defa 2018 yılında 4 defa KDK olarak belirlenmiştir. Teknoloji sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin denetçi raporlarında yer alan KDK'ların 2017 ve 2018 yılları itibariyle kaç kez bildirildiği Tablo 18'de detaylı olarak gösterilmiştir.

Tablo 18: Teknoloji Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları

TEKNOLOJİ			
KİLİT DENETİM KONULARI	2017	2018	TOPLAM
Hasılat	11	12	23
Ticari Alacaklar	4	5	9
Stoklar	4	4	8
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	3	4	7
Satış İndirimleri	3	3	6
Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri	3	2	5
Şerefiyenin Değer Düşüklüğü	2	2	4
Ticari Borçlar	2	2	4
Şüpheli Ticari Alacaklar	1	1	2
Diğer	3	2	5
TOPLAM	36	37	73

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

Elektrik, Gaz ve Su sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin denetçi raporlarında 2017 yılında 32, 2018 yılında 29 KDK bildirilmiştir. Bu KDK'lar incelendiğinde buraya kadar açıklanmış olan sektörlerde ön plana çıkan konulardan farklı olarak ilk sırada ertelenmiş vergi varlıkları konusunun olduğu dikkat çekmektedir. Bu konu 2017 yılında 4 defa 2018 yılında 5 defa KDK olarak belirlenmiştir. Ertelenmiş vergi varlıkları konusunu şerefiyenin değer düşüklüğü konusu takip etmektedir. Bu konu 2017 yılında 4 defa 2018 yılında 3 defa KDK olarak bildirilmiştir. Üçüncü sırada ise finansal yatırımlar ve maddi duran varlıklar konuları gelmektedir. Bu iki konu da her iki yılda 3'er defa KDK olarak bildirilmiştir. Diğer sektörlerden farklı olarak denetçi

geçiş ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi konusu ön plana çıkan KDK'lar arasında yer almaktadır. Bu konu 2017 yılında 4 defa KDK olarak denetçi raporlarında yerini almıştır. Elektrik, Gaz ve Su sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin denetçi raporlarında yer alan KDK'ların 2017 ve 2018 yılları itibarıyla kaç kez bildirildiği Tablo 19'da detaylı olarak gösterilmiştir.

Tablo 19: Elektrik, Gaz ve Su Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları

ELEKTRİK, GAZ VE SU			
KİLİT DENETİM KONULARI	2017	2018	TOPLAM
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	4	5	9
Şerefiyenin Değer Düşüklüğü	4	3	7
Finansal Yatırımlar	3	3	6
Maddi Duran Varlıklar	3	3	6
Denetçi Geçiş ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi	4	-	4
Hasılat	2	2	4
Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	1	3	4
Gelir Tahakkukları	1	2	3
Ticari Alacaklar	1	2	3
Finansman Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	1	1	2
İşletme Birleşmeleri	2	-	2
Krediler	1	1	2
Riskten Korunma Muhasebesi	1	1	2
Diğer	4	3	7
TOPLAM	32	29	61

4.17. Ulaştırma, Haberleşme Ve Depolama Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi

Ulaştırma, haberleşme ve depolama alanında faaliyet gösteren şirketlerin 2017-2018 yılları denetçi raporları incelendiğinde 2017 yılında araştırma kapsamında denetçi raporu incelenen 11 şirket için 24 KDK bildirildiği, 2018 yılında 9 şirket için 25 KDK bildirildiği tespit edilmiştir. Bu alanda faaliyet gösteren şirketlerin denetçi raporlarında hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunun dışında diğerlerinden ayrılacak kadar tekrar eden KDK olmadığı anlaşılmıştır. Hasılat konusu 2017 yılında 4 defa, 2018 yılında 5 defa KDK olarak bildirilirken, çok çeşitli konular birer, ikişer defa KDK olarak bildirilmiştir. Sektöre özgü konuların da KDK olarak bildirildiği gözlemlenmiştir. Uçakların parçalara ayrılarak muhasebeleştirilmesi konusu bunlara örnek olarak verilebilir. Ulaştırma, haberleşme ve depolama alanında faaliyet gösteren şirketlerin

denetçi raporlarında yer alan KDK'ların 2017 ve 2018 yılları itibariyle tam listesi ve kaçar kez bildirildikleri Tablo 20'de detaylı olarak gösterilmiştir

Tablo 20: Ulaştırma, Haberleşme Ve Depolama Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları

ULAŞTIRMA, HABERLEŞME VE DEPOLAMA			
KİLİT DENETİM KONULARI	2017	2018	TOPLAM
Hasılat	4	5	9
Koşullu Borçlar	2	2	4
Maddi Duran Varlıklar	2	2	4
İlişkili Taraf İşlemleri	2	1	3
Riskten Korunma Muhasebesi	1	2	3
Devreden KDV	1	1	2
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	1	1	2
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1	1	2
Şerefiyenin Değer Düşüklüğü	1	1	2
Uçakların Parçalara Ayrılarak Muhasebeleştirilmesi	1	1	2
Bağlı Ortaklıklar	1	-	1
Değer Düşüklüğü	-	1	1
Finansal Borçlar	-	1	1
Finansal Yatırımlar	-	1	1
Garanti Giderleri Karşılığı	-	1	1
Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	-	1	1
TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının ilk kez uygulanması	-	1	1
Türev Finansal Araçlar	1	-	1
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1	-	1
Diğer	5	2	7
TOPLAM	24	25	49

4.18. İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi

2017 ve 2018 yıllarında inşaat ve bayındırlık alanında faaliyet gösteren 9 şirketin denetçi raporları incelenmiştir. Her iki yılda da 18 tane KDK olduğu belirlenmiştir. 2017 yılında yatırım amaçlı gayrimenkuller ve inşaat sözleşmelerine ilişkin hasılat konuları birinci ve ikinci en çok bildirilen KDK olurken, 2018 yılında yatırım amaçlı gayrimenkuller ve hasılatın muhasebeleştirilmesi konuları en çok karşılaşılan KDK olmuştur. Üçüncü sırada ise her iki yıl için de finansal borçlar konusu gelmektedir. Bu konular dışında KDK olarak bildirilen konuların hangileri olduğu ve kaç kez bildirildikleri Tablo 21'de gösterilmiştir.

Tablo 21: İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları

İNŞAAT VE BAYINDIRLIK			
KİLİT DENETİM KONULARI	2017	2018	TOPLAM
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	4	4	8
İnşaat sözleşmelerine ilişkin hasılat	3	1	4
Finansal Borçlar	2	2	4
Hasılat	1	3	4
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	1	2	3
Alacaklar	1	1	2
Stoklar	1	1	2
Şerefiyenin Değer Düşüklüğü	1	1	2
Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	1	-	1
İlişkili Taraf İşlemleri	-	1	1
Maddi Duran Varlıklar	1	-	1
Diğer	2	2	4
TOPLAM	18	18	36

4.19. Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi

Madencilik alanında faaliyet gösteren 2017 yılında 6, 2018 yılında 5 şirkete ait denetçi raporlarında bildirilen KDK'lar incelenmiş, 2017 yılında 14, 2018 yılında 9 tane KDK olduğu tespit edilmiştir. Şirketlerin sektörler itibariyle sınıflandırması yapılırken madencilik sektöründe sınıflandırılan faaliyet alanları aşağıda listelenmiştir;

- Kömür madenciliği
- Ham petrol ve doğal gaz üretimi
- Metalik cevher üretimi
- Metalik olmayan madenler ve benzeri maddelerin üretimi

Üretim miktarı yöntemi ile amortisman hesaplamaları, hasılat ve stoklar konularının her birinin 2017 yılında 3'er defa KDK olarak bildirildiği belirlenmiştir. Yasal riskler ve aktifleşen maden varlıkları konularının ise 2018 yılında 2'şer defa bildirilmiştir. KDK olarak bildirilen diğer konuların neler olduğu Tablo 22'de gösterilmektedir. İncelenen şirket sayısının sınırlı olması genelleme yapmayı zorlaştırmaktadır.

Tablo 22: Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları

MADENCİLİK			
KİLİT DENETİM KONULARI	2017	2018	TOPLAM
Üretim Miktarı Yöntemi ile Amortisman Hesaplamaları	3	-	3
Hasılat	3	-	3
Stoklar	3	-	3
Finansal Yatırımlar	1	1	2
Şerefiyenin Değer Düşüklüğü	1	1	2
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1	1	2
İntifa Senetlerinin Muhasebeleştirilmesi	1	1	2
Yasal Riskler	-	2	2
Aktifleşen Maden Varlıkları	-	2	2
Diğer	1	1	2
TOPLAM	14	9	23

4.20. Eğitim, Sağlık, Spor Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi

Eğitim, sağlık, spor sektöründe faaliyet gösteren 2017 yılında 7, 2018 yılında 3 şirkete ait denetçi raporlarında bildirilen KDK'lar incelenmiş, 2017 yılında 21, 2018 yılında 4 tane KDK olduğu tespit edilmiştir. Şirketlerin sektörler itibariyle sınıflandırması yapılırken eğitim, sağlık, spor sektöründe sektöründe sınıflandırılan faaliyet alanları aşağıda listelenmiştir;

- Toplum hizmetleri, sosyal ve kişisel hizmetler
- Kültür, eğlence, boş zamanları değerlendirme hizmetleri
- İnsan sağlığı ve sosyal hizmetler
- Spor faaliyetleri, eğlence ve oyun faaliyetleri

İncelenen şirket sayısının az olması genelleme yapmayı güçleştirmekle birlikte en çok bildirilen KDK'nın hasılat olduğu, ikinci olarak en sık bildirilen KDK'nın ise maddi olmayan duran varlıklar ve koşullu borçlar olduğu tespit edilmiştir. 2017 ve 2018 yılı denetçi raporlarında KDK olarak bildirilen diğer konuların neler olduğu ve kaç kez bildirildikleri Tablo 23'te gösterilmektedir.

Tablo 23: Eğitim Sağlık Spor Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları

EĞİTİM, SAĞLIK, SPOR VE DİĞER SOSYAL HİZMETLER			
KİLİT DENETİM KONULARI	2017	2018	TOPLAM
Hasılat	6	2	8
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	4	1	5
Koşullu Borçlar	4	-	4
Değer Düşüklüğü	1	1	2
Stoklar	2	-	2
Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri	1	-	1
Denetçi Geçiş ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi	1	-	1
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	1	-	1
Ticari Alacaklar	1	-	1
TOPLAM	21	4	25

4.21. Gayrimenkul Faaliyetleri Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi

Gayrimenkul faaliyetleri gerçekleştiren 2017 ve 2018 yıllarında 3'er şirkete ait denetçi raporlarında bildirilen KDK'lar incelenmiş, 2017 yılında 12, 2018 yılında 13 tane KDK olduğu tespit edilmiştir. İncelenen şirket sayısının az olması genelleme yapmayı güçleştirmekle birlikte en çok bildirilen KDK'nın hasılat ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu tespit edilmiştir. 2017 ve 2018 yılı denetçi raporlarında KDK olarak bildirilen diğer konuların neler olduğu ve kaç kez bildirildikleri Tablo 24'te gösterilmektedir.

Tablo 24: Gayrimenkul Faaliyetleri Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları

GAYRİMENKUL FAALİYETLERİ			
KİLİT DENETİM KONULARI	2017	2018	TOPLAM
Hasılat	3	2	5
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2	2	4
Koşullu Borçlar	1	1	2
Maddi Duran Varlıklar	1	1	2
Stoklar	1	1	2
Şerefiyenin Değer Düşüklüğü	1	1	2
Ticari Alacaklar	1	1	2
Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri	-	1	1
Finansal Yatırımlar	1	-	1
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	1	1
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	-	1	1
Diğer	1	1	2
TOPLAM	12	13	25

4.22. İdari Ve Destek Hizmet Faaliyetleri Gerçekleştiren Şirketlerin Analizi

İdari Ve Destek Hizmet Faaliyetleri gerçekleştiren şirketlerin 2017 ve 2018 yıllarında 4'er şirkete ait denetçi raporlarında bildirilen KDK'lar incelenmiş, 2017 yılında 7, 2018 yılında 10 tane KDK olduğu tespit edilmiştir. Şirketlerin sektörler itibariyle sınıflandırması yapılırken İdari Ve Destek Hizmet Faaliyetleri gerçekleştiren şirketler kategorisinde sınıflandırılan faaliyet alanları aşağıda listelenmiştir;

- Kiralama faaliyetleri
- İstihdam faaliyetleri
- Seyahat acentesi, tur operatörü ve diğer rezervasyon hizmetleri ile ilgili faaliyetler
- Güvenlik ve soruşturma faaliyetleri
- Binalar ve çevre düzenlemesi faaliyetleri
- Büro yönetimi, büro desteği ve diğer şirket destek faaliyetleri

İncelenen şirket sayısının az olması genelleme yapmayı güçleştirmekle birlikte en çok bildirilen KDK'nın hasılat olduğu tespit edilmiştir. 2017 ve 2018 yılı denetçi raporlarında KDK olarak bildirilen diğer konuların neler olduğu ve kaç kez bildirildikleri Tablo 25'te gösterilmektedir.

Tablo 25: İdari Ve Destek Hizmet Faaliyetleri Gerçekleştiren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları

İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ			
KİLİT DENETİM KONULARI	2017	2018	TOPLAM
Hasılat	1	2	3
Garanti Giderleri Karşılığı	1	1	2
İlişkili Taraf İşlemleri	1	1	2
Kalıntı Değer Hesaplaması	1	1	2
Maddi Duran Varlıklar	1	1	2
Riskten Korunma Muhasebesi	1	1	2
Ticari Alacaklar	1	1	2
Denetçi Geçiş ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi	-	1	1
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	-	1	1
TOPLAM	7	10	17

4.23. Tarım, Orman ve Balıkçılık Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Analizi

Tarım ve hayvancılık, ormancılık ve orman işletmeciliği, balıkçılık ve su ürünleri alanlarında faaliyet gösteren şirketlerin denetçi raporları incelenmiş, 2017 yılında 3 şirkete ait 5 KDK, 2018 yılında 2 şirkete ait 3 KDK olduğu tespit edilmiştir. İncelenen şirket sayısının az olması genelleme yapmayı güçleştirmekle birlikte sektöre özgü konulardan olan canlı varlıkların değerlemesi konusu en sık tekrar eden KDK olarak belirlenmiştir. Diğer KDK'ların hangi konular olduğu ve kaç defa bildirildikleri Tablo 26'da gösterilmiştir.

Tablo 26: Tarım, Orman ve Balıkçılık Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları

TARIM, ORMAN VE BALIKÇILIK			
KİLİT DENETİM KONULARI	2017	2018	TOPLAM
Canlı Varlıkların Değerlemesi	2	2	4
Maddi Duran Varlıklar	2	1	3
Hasılat	1	-	1
TOPLAM	5	3	8

4.24. Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler Sektöründeki Şirketlerin Analizi

Mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler sektöründe değerlendirilecek olan faaliyetler aşağıda listelenmiştir.

- Hukuk ve muhasebe faaliyetleri
- İdare merkezi faaliyetleri; idari danışmanlık faaliyetleri
- Mimarlık ve mühendislik faaliyetleri; teknik muayene ve analiz
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetleri
- Reklamcılık ve pazar araştırması
- Diğer profesyonel, bilimsel ve teknik faaliyetler
- Veterinerlik hizmetleri

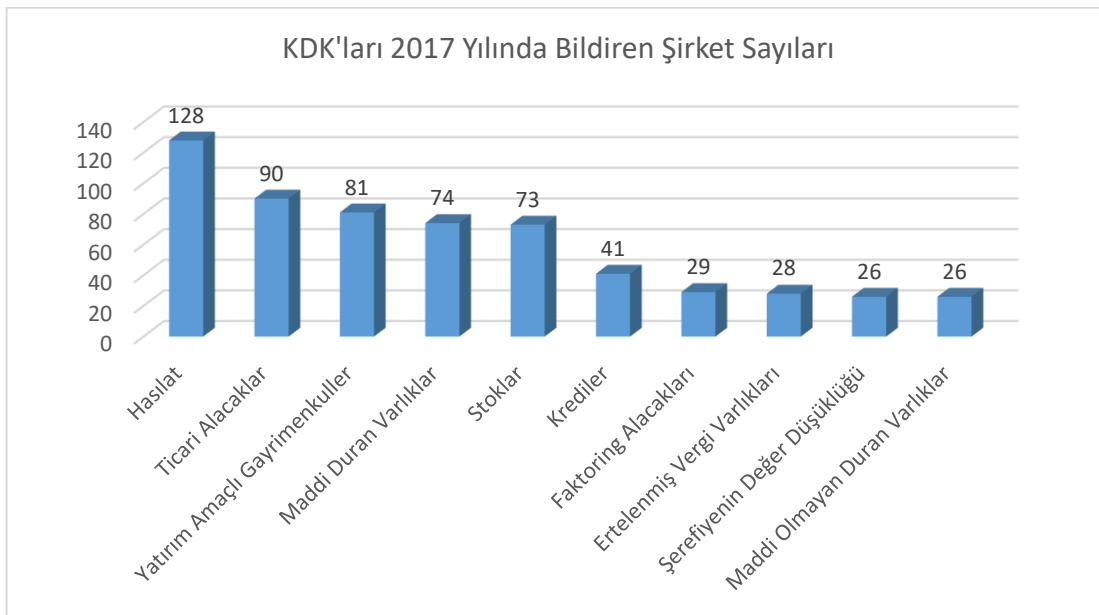
Bu sektörde değerlendirilen 2017 yılında 2 şirket, 2018 yılında 1 şirkete ait denetçi raporları incelenmiştir. Şirket sayısı çok az olduğu için herhangi bir genellemeye ulaşılamamıştır. Denetçi Bildirilen KDK'lar Tablo 27'de gösterilmektedir.

Tablo 27: Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler Sektöründeki Şirketlerin Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları

MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER			
KİLİT DENETİM KONULARI	2017	2018	TOPLAM
Hasılat	1	1	2
İnşaat sözleşmelerine ilişkin hasılat	1	-	1
Finansal Yatırımlar	-	1	1
TOPLAM	2	2	4

4.25. 2017 Yılı Denetçi Raporlarının Genel Değerlendirmesi

2017 yılında araştırma kapsamında 500 şirket için düzenlenmiş olan denetçi raporlarında yer alan 926 KDK genel olarak değerlendirildiğinde en sık bildirilen 10 KDK'nın 2017 yılında bildirilmiş olan toplam KDK sayısının yaklaşık %65'ini oluşturduğu tespit edilmiştir. 128 şirketin denetçi raporunda hasılat ile ilgili konuların KDK olarak bildirildiği, bu sayının toplam KDK sayısının yaklaşık %14'üne, toplam şirket sayısının ise %25,6'sına tekabül ettiği tespit edilmiştir. Ticari alacaklar konusu 90 şirketin denetçi raporunda KDK olarak bildirilmiş olup bu sayı toplam şirket sayısının %18'ini, toplam KDK sayısının %9,7'sini temsil etmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller konusu 81 şirketin denetçi raporunda KDK olarak bildirilmiş olup bu sayı toplam şirket sayısının %16,2'sine, toplam KDK sayısının %8,7'sine denk gelmektedir. Bu konuları sırasıyla maddi duran varlıklar, stoklar, krediler gibi konular takip etmektedir. Şekil 4'te en çok karşılaşılan KDK'ların 2017 yılında kaç denetçi raporunda bildirildiği gösterilmektedir.



Şekil 4: 2017 Yılında En Sık Bildirilen İlk On KDK

2017 yılında en sık KDK olarak bildirilen ilk on konunun Dört Büyükler tarafından düzenlenen denetçi raporlarında kaç kez bildirildiği incelenmiştir. İlk sırada yer alan 128 defa KDK olarak bildirilmiş olan hasılat konusunun yaklaşık yarısı Dört Büyükler tarafından bildirilmiştir. Bu firmalar 61 defa hasılat konusunu KDK olarak belirlemişlerdir. İkinci en sık bildirilen KDK olan ticari alacaklar konusu Dört Büyükler tarafından 32 defa bildirilmiştir. 81 şirket için KDK olarak bildirilmiş olan yatırım amaçlı gayrimenkuller konusu Dört Büyükler tarafından 37 defa KDK olarak belirlenmiştir. 41 defa KDK olarak belirlenmiş olan krediler konusu ise dört büyükler tarafından 39 defa KDK olarak bildirilmiştir. Tablo 28’de 2017 yılında en sık karşılaşılan on KDK’nın Dört Büyükler tarafından kaç kez bildirildiği detaylı olarak gösterilmiştir.

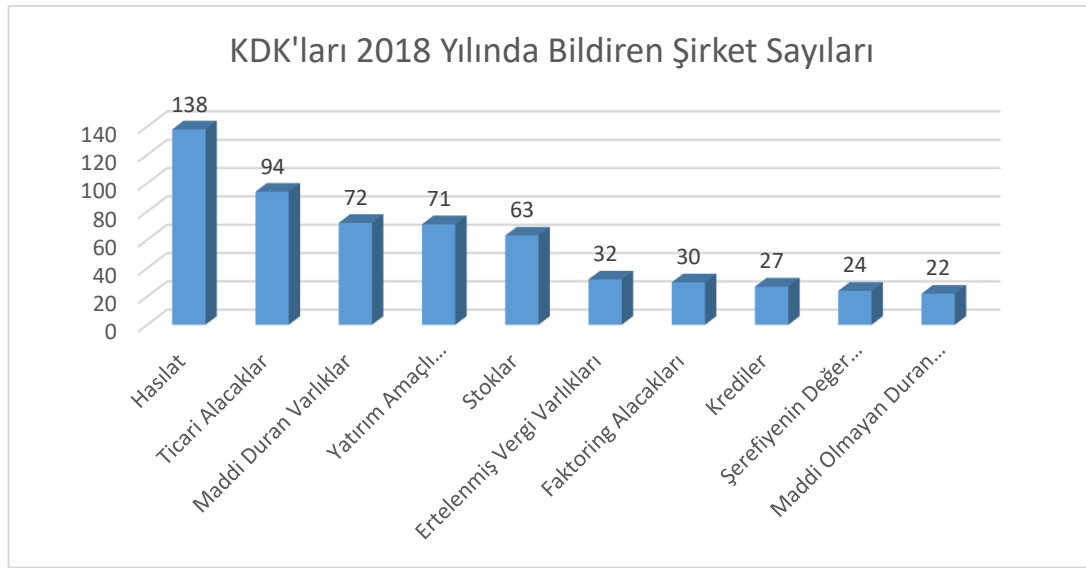
Tablo 28: 2017 Yılı En Çok Karşılaşılan 10 Kilit Denetim Konusunu Dört Büyükler Açısından İncelenmesi

KDK	DELOİTTE	E&Y	PWC	KPMG	TOPLAM
Hasılat	21	4	16	20	61
Krediler	4	14	10	11	39
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	9	9	17	2	37
Ticari Alacaklar	3	9	14	6	32
Maddi Duran Varlıklar	5	7	13	6	31
Faktoring Alacakları	5	9	6	4	24
Stoklar	4	8	6	5	23
Şerefiyenin Değer Düşüklüğü	6	7	5	4	22
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	7	11	-	18
Türev Finansal Araçlar	-	8	1	-	9
Toplam	57	82	99	58	296

4.26. 2018 Yılı Denetçi Raporlarının Genel Değerlendirmesi

2018 yılında denetçi raporu incelenmiş olan 478 şirket hakkında bildirilmiş olan 860 KDK içerisinde en sık karşılaşılan ilk on konu toplam KDK sayısının yaklaşık %67’sini oluşturmaktadır. Bu konular içinde ilk sırada 2017 yılında olduğu gibi hasılat konusu gelmektedir. 138 denetçi raporunda KDK olarak bildirilmiş olup bu rakam 2018 yılında incelenen toplam şirket sayısının yaklaşık %29’unu, toplam KDK sayısının ise %16’sını oluşturmaktadır. İkinci sırada olan KDK, 2017 yılında olduğu gibi ticari alacaklar konusudur. Bu konu 2018 yılında 94 denetçi raporunda KDK olarak bildirilmiş olup bu rakam toplam şirket sayısının yaklaşık %20’sini oluştururken, toplam KDK sayısının ise %11’ini oluşturmaktadır. Üçüncü sırada 2017

yılından farklı olarak maddi duran varlıklar konusu gelmektedir. 72 denetim raporunda KDK olarak bildirilmiş olup toplam şirket sayısının yaklaşık %15'ini, toplam KDK sayısının %8,4'ünü ifade etmektedir. 2017 yılından üçüncü sırada olan yatırım amaçlı gayrimenkuller ve dördüncü sırada olan maddi duran varlıklar 2018 yılında yer değiştirmiştir. Benzer şekilde 2017 yılında altıncı sırada olan krediler konusu ile sekizinci sırada olan ertelenmiş vergi varlıkları konusu 2018 yılında yer değiştirmiştir. Şekil 5'te en çok karşılaşılan KDK'ların 2018 yılında kaç denetçi raporunda bildirildiği gösterilmektedir.



Şekil 5: 2018 Yılında En Sık Bildirilen İlk On KDK

2018 yılında en sık KDK olarak bildirilen ilk on konunun Dört Büyükler tarafından düzenlenen denetçi raporlarında kaç kez bildirildiği incelenmiştir. İlk sırada yer alan 138 defa KDK olarak bildirilmiş olan hasılat konusunun 68 denetçi raporunda Dört Büyükler tarafından KDK olarak bildirilmiştir. İkinci en sık bildirilen ve 94 denetçi raporunda KDK olarak belirlenen ticari alacaklar konusu Dört Büyükler tarafından 31 defa bildirilmiştir. Üçüncü sırada yer alan ve 72 denetçi raporunda KDK olarak bildirilmiş olan maddi duran varlıklar konusu Dört Büyükler tarafından 30 defa KDK olarak belirlenmiştir. 71 denetçi raporunda KDK olarak bildirilmiş olan yatırım amaçlı gayrimenkuller konusu Dört Büyükler tarafından 42 defa KDK olarak belirlenmiştir. Tablo 29'da 2018 yılında en sık karşılaşılan on KDK'nın Dört Büyükler tarafından kaç kez bildirildiği detaylı olarak gösterilmiştir.

Tablo 29: 2018 Yılı En Çok Karşılaşılan 10 Kilit Denetim Konusunu Dört Büyükler Açısından İncelenmesi

KDK	DELOİTTE	E&Y	PWC	KPMG	TOPLAM
Hasılat	18	7	17	26	68
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	6	13	19	4	42
Ticari Alacaklar	1	8	16	6	31
Maddi Duran Varlıklar	2	11	13	4	30
Krediler	1	3	8	13	25
Şerefiyenin Değer Düşüklüğü	4	7	5	7	23
Faktoring Alacakları	5	5	7	6	23
Stoklar	3	8	5	5	21
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	4	8	-	12
Türev Finansal Araçlar	-	8	-	-	8
Toplam	40	74	98	71	283

4.27. Denetçi Raporlarında Bulunan KDK Sayılarının Analizi

2017 yılında incelenen 500 denetçi raporundan 192 tanesinde, 2018 yılında incelenen 478 denetçi raporundan 201 tanesinde sadece bir konunun KDK olarak bildirildiği tespit edilmiştir. İki tane konunun KDK olarak bildirildiği denetçi raporu sayısı 2017 yılında 145, 2018 yılında 134 tane olduğu belirlenmiştir. Üç farklı konunun KDK olarak bildirildiği denetçi raporu sayısı ise 2017 yılında 79, 2018 yılında ise 71 tanedir. Üçten fazla farklı konunun KDK olarak bildirildiği denetçi raporu sayısı ise 2017 yılında 44, 2018 yılında ise 38 tanedir. En fazla 8 farklı konunun KDK olarak bildirildiği tespit edilmiştir. İncelenen şirketlerin denetçi raporlarının %85'inden fazlasında bildirilen KDK sayısının üçü geçmediği belirlenmiştir. KDK sayılarının denetçi raporu sayısına dağılımı Tablo 30'da gösterilmiştir.

Tablo 30: KDK Sayılarının Denetçi Raporu Sayısına Dağılımı

KDK SAYISI	2017 ŞİRKET SAYISI	2017 Yüzdesi	2018 ŞİRKET SAYISI	2018 Yüzdesi
1	192	38%	201	42%
2	145	29%	134	28%
3	79	16%	71	15%
4	24	5%	25	5%
5	12	2%	5	1%
6	5	1%	4	1%
7	3	1%	3	1%
8	0	0%	1	0%
KDK OLMAYAN	40	8%	34	7%
TOPLAM	500	100%	478	100%

5. SONUÇ

Ekonomilerin küreselleştiği, teknolojinin hızla geliştiği bir dünyada sermayenin de hızla el değiştirebiliyor olması yeni ihtiyaçları da beraberinde getirmiştir. Bu noktada denetim mesleğine duyulan ihtiyaç artmış, denetim raporları ile ilgilenen taraflar çoğalmıştır. Denetimin kalitesi ve denetim raporlarına duyulan güvenin artması için IAASB tarafından düzenlenen UDS'ler, IFAC tarafından yayımlanmıştır. İhtiyaçlar doğrultusunda zaman içerisinde güncellenen standartlara yeni standartlar eklenmiştir. KGK ile IFAC arasında imzalanmış olan telif hakkı sözleşmesi kapsamında UDS'lerin Türkçe'ye tercümesi yapılarak BDS seti olarak Türkiye'de de yayımlanmıştır. UDS/BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardı dünyada ilk olarak 15.12.2016 ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ait finansal tabloların denetiminde uygulanmıştır. Ülkemizde kademeli olarak 01.01.2017 ve 01.01.2018 sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde, uygulanmaya başlanmıştır. Dünyada ve Türkiye'de henüz yeni bir konu olması ve bu alanda yapılmış olan çalışmaların sınırlı sayıda olması sebebiyle bu konu üzerine çalışmanın literatürde yer alan kaynaklara alternatif olacağı düşünülmektedir.

2017 ve 2018 yıllarında KAP'da bildirimde bulunan şirketlerin denetçi raporlarında yer alan KDK'lar sektörler, denetim firmaları, denetçi görüşü gibi faktörler dikkate alınarak incelenmiştir. Hangi konuların sektörler ve yıllar itibariyle en sık bildirilen KDK olduğu, denetçi raporlarında kaç farklı konunun KDK olarak bildirildiği, hiç KDK bildirilmeyen durumların neler olduğu, dört büyük denetim firmasının hangi konuları KDK olarak bildirdiği gibi konular tespit edilmiştir. Geniş kapsamlı bir inceleme olduğu ve iki yılı karşılaştırma imkânı tanıdığı için araştırma sonuçlarının sonraki çalışmalara ve ilgililere kılavuzluk edeceği düşünülmektedir. 2017 yılı verilerinin incelendiği şirket sayısı 500 ve KDK sayısı 926, 2018 yılı verilerinin incelendiği şirket sayısı 478 ve KDK sayısı 860'dır. 2018 yılı için zaman kısıtından dolayı 12.03.2019 tarihinden sonra KAP'a bildirimde bulunmuş olan şirketler araştırmaya dahil edilmemiştir. İncelenen toplam 978 şirketin 13 farklı sektörde faaliyet gösterdiği ve 78 farklı denetim firması tarafından denetlendiği, denetçi

raporlarının yaklaşık %60'ını dört büyükler olarak bilinen firmaların düzenlediği belirlenmiştir. En çok şirketin bulunduğu sektörlerin sırası ile mali kuruluşlar, imalat sanayi ve toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar olduğu, bu üç sektördeki şirketlerin sayısının toplam incelenen şirket sayısının yaklaşık %86'sını oluşturduğu tespit edilmiştir. Denetçi raporlarının yaklaşık %89'unda olumlu görüş, %10'unda şartlı görüş bildirildiği, %1'inde ise görüş vermekten kaçınıldığı görülmüştür. 2017 ve 2018 yılında incelenmiş olan toplam 1.786 KDK'nın %82'ni en çok şirketin bulunduğu sektörler olan imalat sanayi, mali kuruluşlar ve toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar sektörlerindeki şirketlerin denetçi raporlarında bildirilen KDK'lar oluşturmaktadır. Ayrıca, 2017 yılında 26, 2018 yılında 21 şirketin denetçi raporunda bildirilecek herhangi bir KDK'nın olmadığı veya KDK'lardan hiç bahsedilmediği anlaşılmıştır. İşletmenin sürekliliğiyle ilgili şüphe oluşturan durumlara ve sınırlı olumlu görüşün dayanağı bölümünde açıklanan konuya atıfta bulunulan, KDK olarak belirlenen konunun mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlardan olduğu ve görüş vermekten kaçınıldığı için KDK bölümünün olmadığı denetçi raporu sayısının ise her iki yıl için toplam 31 olduğu tespit edilmiştir. İncelenen denetim raporlarının yaklaşık %40'ında sadece bir konun, yaklaşık %29'unda iki konunun, yaklaşık %15'inde üç konunun KDK olarak bildirildiği tespit edilmiştir. En çok bildirilen KDK'nın hasılat konusu olduğu, 2017 yılında 128 denetçi raporunda, 2018 yılında 138 denetçi raporunda toplam 266 defa KDK olarak belirlendiği tespit edilmiştir. Bu sayı toplam KDK sayısının yaklaşık %15'ine denk gelmektedir. Sektörler itibariyle değerlendirildiğinde imalat sanayi sektörü, teknoloji sektörü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörü, eğitim, sağlık, spor ve diğer sosyal hizmetler sektörü, gayrimenkul faaliyetleri sektörü, idari ve destek hizmet faaliyetleri sektörü, mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler sektöründe bulunan şirketlerin denetçi raporlarında en çok bildirilen KDK'nın hasılat konusu olduğu belirlenmiştir. İkinci olarak en çok bildirilen KDK'nın ticari alacaklar olduğu, 2017 yılında 90 denetçi raporunda, 2018 yılında 94 denetçi raporunda toplam 184 defa KDK olarak belirlendiği tespit edilmiştir. Bu sayı toplam KDK sayısının yaklaşık %10'una denk gelmektedir. Sektörler itibariyle değerlendirildiğinde ticari alacaklar konusunun herhangi bir sektörde en çok bildirilen KDK olmadığı ancak imalat sanayi sektöründe ve teknoloji sektöründe ikinci en çok bildirilen KDK olduğu belirlenmiştir. En sık bildirilen üçüncü KDK'nın yatırım amaçlı gayrimenkuller konusu olduğu 2017 yılında 81 denetçi raporunda, 2018 yılında 71 denetçi raporunda toplam 152 defa KDK olarak

belirlendiği tespit edilmiştir. Bu sayı toplam KDK sayısının yaklaşık %9'una denk gelmektedir. Sektörler itibariyle değerlendirildiğinde mali kuruluşlar sektöründe ve inşaat ve bayındırlık sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin denetçi raporlarında en çok bildirilen KDK olduğu ayrıca gayrimenkuller sektöründe ve toptan ve perakende ticaret otel ve lokantalar sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin denetçi raporlarında en sık bildirilen ikinci KDK olduğu tespit edilmiştir. Dördüncü en sık bildirilen KDK'nın maddi duran varlıklar konusu olduğu, 2017 yılında 74 denetçi raporunda, 2018 yılında 72 denetçi raporunda toplam 146 defa maddi duran varlıklar konusunun KDK olarak belirlendiği tespit edilmiştir. Bu sayı toplam KDK sayısının yaklaşık %8'ine denk gelmektedir. Sektörler itibariyle değerlendirildiğinde ve toptan ve perakende ticaret otel ve lokantalar sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin denetçi raporlarında en sık bildirilen KDK olduğu, imalat sanayi sektöründe üçüncü sırada yer aldığı ve bu sektörde toplam 93 defa KDK olarak bildirildiği tespit edilmiştir.

2017 ve 2018 yılları karşılaştırıldığında en sık bildirilen ilk on KDK'nın her iki yılda da bazı küçük değişiklikler dışında aynı olduğu gözlemlenmiştir. Karşılaştırılan yılların iki yıl ile sınırlı olması eğilimi belirlemede güçlük yaratmaktadır. Bu konu üzerine çalışma yapmak isteyenler için sektörler itibariyle KDK olarak belirlenen konuların yıllar içerisinde benzerlik gösterip göstermediğinin incelenmesinde yapmış olduğumuz çalışmanın yol gösterici olacağı düşünülmektedir. Ayrıca hasılat ve ticari alacaklar konularının birçok sektörde en çok bildirilen KDK olmasının altında yatan sebeplerin neler olduğu bu alanda çalışma yapmak isteyenler için yeni bir araştırma konusu olabilir.

KAYNAKÇA

- “About IAASB”. <http://www.iaasb.org/about-iaasb> [23.12.2018].
- “About IPSASB”. <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb> [.01.201904].
- “About the IIA”. <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> [22.12.2018].
- Altıntaş, Taylan. **Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi**. İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2011.
- Ataman, Başak. **Türk Denetim Kurumları**. İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2000.
- “Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”. **Resmî Gazete**, 30604, Kasım 2018.
- “Bağımsız Dış Denetimin Dünyadaki Tarihsel Gelişimi”. <http://www.kamufinans.com/bagimsiz-dis-denetimin-tarihsel-gelisimi/> [16.12.2018].
- “Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”. **Resmî Gazete**, 30604, Aralık 2018.
- Bakanlar Kurulu. [Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar] “K.S.: 2012/4213; K.G.: 19/12/2012” **Resmî Gazete**, 28537, 23.01.2013.
- Bakanlar Kurulu. [Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar] “K.S.: 2018/11597; K.G.: 26.03.2018” **Resmî Gazete**, 30432, 26.05.2018.
- Başpınar, Ahmet. “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”. **Maliye Dergisi**. 35-62.
- Biçer, Ali Altuğ, Selim Erol. “UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması”. **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**. c.12. s. 47 (2017):71-83.
- Bezirci, Muhammed, Fehmi Karasioğlu. “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”. **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**. c.11. s.2. (2011): 571-592.
- Can, Mahmut. “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması”. Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.

“Changes Resulting from the Clarity Project”. <https://www.iaasb.org/clarity-center> [02.01.2019].

Doğan, Aziz. “Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları”, Muhasebe Bilim Dünya Dergisi, s.1 (2018): 65-89. Dönmez, Adnan, Ayten Ersoy. “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”. **Bilgi Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**. c. 36. (2006): 69-91.

Erçiçek, Merve. “Türkiye’de Denetimin Gelişimi Ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi Ve Bir Uygulama” (Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016).

Erkoyuncu, Merve. “UDS-701 Kapsamında Kilit Denetim Bulgularının Belirlenmesi Ve Raporlanması”. Yüksek Lisans Tezi. T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.

Erol, Mikail, Muhsin Aslan. “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”. **Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**. s. 12. (Ocak 2017): 55-86.

Esendemir, Ebru. “Finansal Bilginin Güvenilirliği İle İlgili Bağımsız Denetimin Amacı Ve Bağımsız Denetim Süreci İle İlgili Son Gelişmeler”. **Yaşar Üniversitesi Dergisi**. c. 6. s. 23 (2011): 3891-3903.

Gökgöz, Ahmet. “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul’da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma”. **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies**. c.4. s. 2 (2018): 126-138.

Gönen, Seçkin, Mithat Rasgen. “Bağımsız Denetimde Zorunlu Denetçi Rotasyonu”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**. c.5, s. 7 (2016): 1809-1822.

Gültekin, Selçuk. **Bağımsız Denetim Uygulamaları**. Ankara: Ankara SMMMO, 2015.

Gürlük, Şakir. “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu”, <https://www.aciksozgazetesi.com/uluslararasi-muhasebeciler-federasyonu.html> [23.12.2018].

Güvemli, Oktay, Mehmet Özbirecikli. “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011”. **Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**. s.1 (Ocak 2011): 146-180.

Haftacı, Vasfi. **Muhasebe Denetimi**. 4.bs. İstanbul: Umuttepe Yayınları, 2016.

<https://www.iaesb.org/> [03.01.2019].

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6722/Tablo-2-Eşik-Değer-Karşılaştırma-Tablosu> [21.02.2019].

<http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/6/9/1> [11.01.2019].

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c02aa748828e3.91503207 [01.12.2018].

<https://www.turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda> [05.01.2019].

IAASB. International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 1. v. New York, 2016-2017. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c02aa748828e3.91503207 [01.12.2018].

“Ifac Boards and Committees”. <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history> [23.12.2018].

International Federation of Accountants. **2017 IFAC Annual Review.** New York, 2018. <http://www.ifac.org/publications-resources/2017-ifac-annual-review> [16.12.2018].

İstanbul SMMMO. **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim.** İstanbul, 2009. <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-49/--2212> [15.12.2018].

Kalıpçı Çağırın, Fevziye, İdris Varıcı. “Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektöründeki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz”. **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi.** s. 22 (2019): 193-208.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. **BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi.** Ankara, 2013.

_____. **BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi.** Ankara, 2013.

_____. **BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları.** Ankara, 2013.

_____. **BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.** Ankara, 2013.

_____. **BDS 315 İşletme Ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi.** Ankara, 2013.

_____. **BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında Ve Yürütülmesinde Önemlilik.** Ankara, 2013.

_____. **BDS 570 İşletmenin Sürekliliği.** Ankara, 2014.

_____. **BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama.** Ankara, 2014.

_____. **BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi.** Ankara, 2017.

_____. **BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi.** Ankara, 2014.

_____. **BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları.** Ankara, 2014.

_____. **BDS 720 Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları.** Ankara, 2014.

_____. **Bilgi Notu.** Ankara, 2017.

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Bilgi_Notu_15_12_2017.pdf [29.12.2018].

_____. **KGK 2013 Yılı Faaliyet Raporu.** Ankara, 2014.

_____. **KGK 2015 Yılı Faaliyet Raporu.** Ankara, 2016.

_____. **KGK 2016 Yılı Faaliyet Raporu.** Ankara, 2017.

_____. **KGK 2017 Yılı Faaliyet Raporu.** Ankara, 2018.

_____. **Tanıtım Kitapçığı.** Ankara.

“Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (660 S.KHK)”. **Resmî Gazete**, 28103, Aralık 2011.

Kamuyu Aydınlatma Platformu, **Borsa İstanbul Şirketlerinin Kamuyu Aydınlatma Yükümlülükleri ve KAP Uygulamaları** İstanbul, 6.

Karaca, Sami, Rahmi Uygun. “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi- BDS 701”. **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**. c. 11. s. 57 (2018): 632-649.

Kaval, Hasan. **Muhasebe Denetimi**. 3.bs. Ankara: Gazi Kitapevi, 2008.

Fatma Lerzan Kavut, Nevzat Güngör. “Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi”. **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**. c.16. s. 59 (2018): 59-70.

Koca, Mustafa. “BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı Üzerine Bir Araştırma”. Aralık, 2017. <http://mustafakooca.blogspot.com/2017/01/bds-570-isletmenin-surekliligi-standart.html> [28.02.2019].

Koç Yalkın, Yüksel. “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”. **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**. c.50, s. 1-2 (1995): 259-270.

Koçdar, Serap. “Kilit Denetim Konuları”. Şubat, 2017.

https://www.denetimnet.net/UserFiles/Kilit_denetim_konular_.pdf [03.02.2019].

- Okuyan, Fatih, C. Bilge Kapçak. “ABD’de Ve Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi Ve Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Eğitim Denetimi”. Adnan Menderes Üniversitesi, 2015.
- Oktay, Sadiye, Serdar Bozkurt, Bertaç Şakir Şahin. “Investigation Of Studies In The Field Of Key Audit Matters By Content Analysis”. **Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi**. (2018): 322-327.
- Örten, Remzi, Hasan Kaval, Aydın Karapınar. **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**. 8. bs. Ankara: Gazi Kitapevi, 2015.
- Selvi, Yakup. “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal Ve Yönetim Muhasebesi Komitesi’nin Sidney Toplantısından Notlar”. **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**. s.58 (2002): 95-101.
- “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3567 S.K.)”. **Resmî Gazete**, 20194, Haziran 1986.
- “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”. **Resmî Gazete**, 19663, Aralık 1987.
- “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)”. **Mükerrer Resmî Gazete**, 26196, Haziran 2006.
- “Sermaye Piyasası Kanunu (6362 S.K.)”. **Resmî Gazete**, 28513, Aralık 2012.
- “Sermaye Piyasası Kurulu’nun Oluşumu”. <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/0/1/1> [07.01.2019].
- Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**. 16. bs. Ankara: Gazi Kitapevi, 2011.
- Sirois, Louis-Philippe, Jean Bédard, Palash Bera. “The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor’s Report: Evidence from an Eye-Tracking Study”. **Accounting Horizons Journal of the American Accounting Association**. v. 32. n. 2 (2018): 141-162.
- Sneller, Lineke, Ries Bode, Arnoud Klerkx. “Do IT matters matter? IT-related key audit matters in Dutch annual reports”. **International Journal of Disclosure and Governance**. v. 14. n. 2 (2016): 139-151.
- Süryay A.Ş. **660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Kapsamı ve Bağımsız Denetim Açısından İncelenmesi (The President Of Scope And Numbered 660 Independent Auditors For The Investigation**. <http://suryay.com.tr/mevzuat/660-sayili-kanun-hukmunde-kararnamenin-kapsami-ve-bagimsiz-denetim-acisindan-incelemesi-the-president-of-scope-and-numbered-660-independent-auditors-for-the-investigation-/26486> [07.01.2019].
- “Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik”. **Resmî Gazete**, 28395, Ağustos 2012.

Tamer, Denizcan. “İşletmelerde Süreklilik Ve Bağımsız Denetimde İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesinde Diskriminant Analizlerinin Kullanılmasına Yönelik Bir Model Uyarlaması”. Yüksek Lisans Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.

“Tarihçemiz”. <http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=14> [05.01.2019].

Taş, Oktay ve diğerleri. “The Effect Of Isa 570 Going Concern On Audit Reports”. **4th Global Business Research Congress, 24-25 Mayıs 2018**. İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi, 2018: 339-343.

Türedi, Hasan, Tolga Ala, Şükrü Mete Tepegöz. “Uluslararası Denetim Standartları Açısından Kurumsal Yönetim Sürecinin Değerlendirilmesi”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. s. 78. (2018): 1-16.

“Türk Ticaret Kanunu (6102 S.K.)”. **Resmî Gazete**, 27846, Şubat 2011.

TÜRMOB. **Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı**. s. 457. 2013. <http://www.tmud.org.tr/Files/Etik%20Kur%20El%20Kit.%202013.pdf> [16.12.2018].

Uzay, Şaban. Çağrı Köylü, “Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma”. **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. s. 52 (Temmuz-Aralık, 2018): 47-70.

Varıcı, İdris. “Muhasebe Ve Denetim Standartları Açısından Muhasebe Tahminleri”. **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**. s. 2. (2014): 81-115.

Velte, Patric. “Does Gender diversity in the audit committee influence key audit matters’ readability in the audit report? UK Evidence.”, **Corporate Social Responsibility and Environmental Management**. (2018): 748-755.

Zincirkıran, Semih. “Uluslararası Muhasebe Ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi: Türkiye Örneği”. **Sayıştay Dergisi**. s. 98 (2015): 61-74.

www.kap.org.tr

EKLER

Ek 1. İncelenen Şirketlerin Listesi

A.V.O.D KURUTULMUŞ GIDA VE TARIM ÜRÜNLERİ SANAYİ TİCARET A.Ş.
ACISELSAN ACIPAYAM SELÜLOZ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ADANA ÇİMENTO SANAYİİ T.A.Ş.
ADEL KALEMCİLİK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
ADESE ALIŞVERİŞ MERKEZLERİ TİCARET A.Ş.
AE ARMA ELEKTROPANÇ ELEKTROMEKANİK SANAYİ MÜHENDİSLİK TAAHHÜT VE TİCARET A.Ş.
AFYON ÇİMENTO SANAYİ TÜRK A.Ş.
AG ANADOLU GRUBU HOLDİNG A.Ş.
AK FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.
AK YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
AKBANK T.A.Ş.
AKÇANSA ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
AKDENİZ FAKTORİNG A.Ş.
AKDENİZ GÜVENLİK HİZMETLERİ A.Ş.
AKENERJİ ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.
AKFEN GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
AKFEN HOLDİNG A.Ş.
AKFEN HOLDİNG A.Ş.
AKIN TEKSTİL A.Ş.
AKİŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
AKMERKEZ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
AKSA AKRİLİK KİMYA SANAYİİ A.Ş.
AKSA ENERJİ ÜRETİM A.Ş.
AKSİGORTA A.Ş.
AKSU ENERJİ VE TİCARET A.Ş.
AKTİF BANK SUKUK VARLIK KİRALAMA A.Ş.
AKTİF YATIRIM BANKASI A.Ş.
ALARKO CARRIER SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ALARKO GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
ALARKO HOLDİNG A.Ş.
ALBARAKA TÜRK KATILIM BANKASI A.Ş.
ALBARAKA TÜRK KATILIM BANKASI A.Ş.
ALCATEL LUCENT TELETAS TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.
ALJ FİNANSMAN A.Ş.
ALKİM ALKALİ KİMYA A.Ş.
ALKİM KAĞIT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ALTERNATİF FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.

ALTERNATİFBANK A.Ş.
ALTIN YUNUS ÇEŞME TURİSTİK TESİSLER A.Ş.
ALTINYAĞ KOMBİNALARI A.Ş.
ANADOLU ANONİM TÜRK SİGORTA ŞİRKETİ
ANADOLU CAM SANAYİİ A.Ş.
ANADOLU EFES BİRACILIK VE MALT SANAYİİ A.Ş.
ANADOLU HAYAT EMEKLİLİK A.Ş.
ANADOLU ISUZU OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ANALİZ FAKTORİNG A.Ş.
ANEL ELEKTRİK PROJE TAAHHÜT VE TİCARET A.Ş.
ARÇELİK A.Ş.
ARENA BİLGİSAYAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ARENA FAKTORİNG A.Ş.
ARMADA BİLGİSAYAR SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ARSAN TEKSTİL TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
ARTI YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
ASELSAN ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ASLAN ÇİMENTO A.Ş.
ATA GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
ATAKULE GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
ATILIM FAKTORİNG A.Ş.
ATLANTİK PETROL ÜRÜNLERİ TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
ATLANTİS YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
ATLAS MENKUL KIYMET YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
AVİVASA EMEKLİLİK VE HAYAT A.Ş.
AVRASYA GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
AVRASYA GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
AVRASYA PETROL VE TURİSTİK TESİSLER YATIRIMLAR A.Ş.
AVRUPA YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
AYEN ENERJİ A.Ş.
AYES ÇELİK HASIR VE ÇİT SAN. A.Ş.
AYGAZ A.Ş.
BAGFAŞ BANDIRMA GÜBRE FABRİKALARI A.Ş.
BAK AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
BALATACILAR BALATACILIK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
BANKPOZİTİF KREDİ VE KALKINMA BANKASI A.Ş.
BANTAŞ BANDIRMA AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
BANVİT BANDIRMA VİTAMİNLİ YEM SANAYİİ A.Ş.
BAŞER FAKTORİNG A.Ş.
BAŞKENT ELEKTRİK DAĞITIM A.Ş.
BAŞTAŞ BAŞKENT ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
BATIÇİM BATI ANADOLU ÇİMENTO SANAYİİ A.Ş.
BATISÖKE SÖKE ÇİMENTO SANAYİİ TÜRK A.Ş.
BERA HOLDİNG A.Ş.
BEREKET VARLIK KİRALAMA A.Ş.
BERKOSAN YALITIM VE TECRİT MADDELERİ ÜRETİM VE TİCARET A.Ş.
BEŞİKTAŞ FUTBOL YATIRIMLARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş. VE BAĞLI
ORTAKLIKLARI

BEYAZ FİLO OTO KİRALAMA A.Ş.
BİLİCİ YATIRIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
BİM BİRLEŞİK MAĞAZALAR A.Ş.
BİMEKS BİLGİ İŞLEM VE DIŞ TİCARET A.Ş.
BİRKO BİRLEŞİK KOYUNLULULAR MENSUCAT TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
BİRLİK MENSUCAT TİCARET VE SANAYİ İŞLETMESİ A.Ş.
BİS ENERJİ ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.
BİSAŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
BİZİM TOPTAN SATIŞ MAĞAZALARI A.Ş.
BOLU ÇİMENTO SANAYİİ A.Ş.
BOMONTİ ELEKTRİK MÜHENDİSLİK MÜŞAVİRLİK İNŞAAT TURİZM VE TİCARET A.Ş.
BORUSAN MANNESMANN BORU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
BORUSAN YATIRIM VE PAZARLAMA A.Ş.
BOSCH FREN SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
BOSSA TİCARET VE SANAYİ İŞLETMELERİ TÜRK A.Ş.
BOYNER PERAKENDE VE TEKSTİL YATIRIMLARI A.Ş.
BRİSA BRİDGESTONE SABANCI LASTİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
BURÇELİK BURSA ÇELİK DÖKÜM SANAYİİ A.Ş.
BURÇELİK VANA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
BURSA ÇİMENTO FABRİKASI A.Ş.
CARREFOURSA CARREFOUR SABANCI TİCARET MERKEZİ A.Ş.
COCA-COLA İÇECEK A.Ş.
COMPONENTA DÖKÜMCÜLÜK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
COSMOS YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
CREDITWEST FAKTORİNG A.Ş.
ÇAĞDAŞ FAKTORİNG A.Ş.
ÇALIK ENERJİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ÇALIK ENERJİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ÇELEBİ HAVA SERVİSİ A.Ş.
ÇELEBİ HAVA SERVİSİ A.Ş.
ÇELİK HALAT VE TEL SANAYİİ A.Ş.
ÇELİK MOTOR TİCARET A.Ş.
ÇEMAŞ DÖKÜM SANAYİ A.Ş.
ÇEMTAŞ ÇELİK MAKİNA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ÇİMBETON HAZIR BETON VE PREFABRİK YAPI ELEMANLARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ÇİMENTAŞ İZMİR ÇİMENTO FABRİKASI TÜRK A.Ş.
ÇİMSA ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ÇUHADAROĞLU METAL SANAYİ VE PAZARLAMA A.Ş.
DAGİ GİYİM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
DAGİ YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
DARDANEL ÖNENTAŞ GIDA SANAYİ A.Ş.
DATAGATE BİLGİSAYAR MALZEMELERİ TİCARET A.Ş.
DEMİSAŞ DÖKÜM EMAYE MAMÜLLERİ SANAYİ A.Ş.
DENGE YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
DENİZ FAKTORİNG A.Ş.

DENİZ FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.
DENİZ FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.
DENİZ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
DENİZ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
DENİZBANK A.Ş.
DENİZLİ CAM SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.
DERİMOD KONFEKSİYON AYAKKABI DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
DESA DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
DESPEC BİLGİSAYAR PAZARLAMA VE TİCARET A.Ş.
DESTEK FAKTORİNG A.Ş.
DESTEK VARLIK YÖNETİM A.Ş.
DEVA HOLDİNG A.Ş.
DEVİR FAKTORİNG A.Ş.
DİRİTEKS DİRİLİŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET ANONİM
DİTAŞ DOĞAN YEDEK PARÇA İMALAT VE TEKNİK A.Ş.
DO & CO AKTIENGESELLSCHAFT
DOĞAN BURDA DERGİ YAYINCILIK VE PAZARLAMA A.Ş.
DOĞAN GAZETECİLİK A.Ş.
DOĞAN ŞİRKETLER GRUBU HOLDİNG A.Ş.
DOĞTAŞ KELEBEK MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
DOĞUSAN BORU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
DOĞUŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
DOĞUŞ HOLDİNG A.Ş.
DOĞUŞ HOLDİNG A.Ş.
DOĞUŞ OTOMOTİV SERVİS VE TİCARET A.Ş.
DORUK FAKTORİNG A.Ş.
DORUK FAKTORİNG A.Ş. (ESKİ UNVANIYLA “DOĞAN FAKTORİNG A.Ş.”)
DÖKTAŞ DÖKÜMCÜLÜK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
DURAN DOĞAN BASIM VE AMBALAJ SANAYİ A.Ş.
DYO BOYA FABRİKALARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ECZACIBAŞI YATIRIM HOLDİNG ORTAKLIĞI A.Ş.
EDİP GAYRİMENKUL YATIRIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
EGE ENDÜSTRİ VE TİCARET A.Ş.
EGE GÜBRE SANAYİİ A.Ş.
EGE PROFİL TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
EGE SERAMİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
EGELİ & CO GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş. (YENİ
UNVANI: EGELİ&CO ENERJİ YATIRIMLARI A.Ş.)
EGELİ & CO TARIM GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
EGELİ & CO YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
EGELİ&CO ENERJİ YATIRIMLARI A.Ş.
EGEPLAST EGE PLASTİK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
EİS ECZACIBAŞI İLAÇ, SİNAİ VE FİNANSAL YATIRIMLAR SANAYİ VE
TİCARET A.Ş.
EKİZ KİMYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
EKO FAKTORİNG A.Ş.
EKSPÖ FAKTORİNG A.Ş.
EKSPÖ FAKTORİNG A.Ş.

EMEK ELEKTRİK ENDÜSTRİSİ A.Ş.
EMİNİŞ AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
EMLAK KONUT GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
EMLAK KONUT GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
ENERJİSA ENERJİ A.Ş.
ENKA İNŞAAT VE SANAYİ A.Ş.
ERBOSAN ERCİYAS BORU SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.
EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.
EREĞLİ TEKSTİL TURİZM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ERSU MEYVE VE GIDA SANAYİ A.Ş.
ESCORT TEKNOLOJİ YATIRIM A.Ş.
ETİLER GIDA VE TİCARİ YATIRIMLAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
EURO KAPİTAL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
EURO MENKUL KIYMET YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
EURO TREND YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
EURO TREND YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
EURO YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
FEDERAL MOGUL İZMİT PİSTON VE PİM ÜRETİM TESİSLERİ A.Ş.
FENERBAHÇE FUTBOL A.Ş.
FİBA FAKTORİNG A.Ş.
FİBABANKA A.Ş.
FLAP KONGRE TOPLANTI HİZMETLERİ OTOMOTİV VE TURİZM A.Ş.
FONET BİLGİ TEKNOLOJİLERİ A.Ş.
FORD OTOMOTİV SANAYİ A.Ş.
FORMET ÇELİK KAPI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
FRİGO-PAK GIDA MADDELERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
GALATASARAY SPORTİF SİNAİ VE TİCARİ YATIRIMLAR A.Ş. VE BAĞLI
ORTAKLIKLARI
GARANTİ FAKTORİNG A.Ş.
GARANTİ FİLO HİZMETLERİ A.Ş.
GARANTİ FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.
GARANTİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
GEDİK GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
GEDİK YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
GEDİK YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
GEDİZ AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
GELECEK VARLIK YÖNETİM A.Ş.
GENTAŞ GENEL METAL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
GERSAN ELEKTRİK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
GLOBAL MENKUL DEĞERLER A.Ş.
GLOBAL YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
GOODYEAR LASTİKLERİ T.A.Ş.
GÖLTAŞ GÖLLER BÖLGESİ ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
GÖZDE GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
GSD DENİZCİLİK GAYRİMENKUL İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
GSD HOLDİNG A.Ş.
GÜBRE FABRİKALARI TÜRK A.Ş.
GÜLER YATIRIM HOLDİNG A.Ş.

GÜNEŞ SİGORTA A.Ş.
GÜVEN VARLIK YÖNETİM A.Ş.
HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG A.Ş.
HALK FAKTORİNG A.Ş.
HALK FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.
HALK GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
HALK SİGORTA A.Ş.
HALK VARLIK KİRALAMA A.Ş.
HALK YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
HATEKS HATAY TEKSTİL İŞLETMELERİ
HAYAT VARLIK YÖNETİMİ A.Ş.
HEDEF GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
HEKTAŞ TİCARET TÜRK A.Ş.
HUB GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
HUZUR FAKTORİNG A.Ş.
HÜRRİYET GAZETECİLİK VE MATBAACILIK A.Ş.
ICBC TURKEY BANK A.Ş.
ING BANK A.Ş.
IŞIKLAR ENERJİ VE YAPI HOLDİNG A.Ş.
İDEALİST DANIŞMANLIK A.Ş.
İDEALİST GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
İHLAS EV ALETLERİ İMALAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
İHLAS GAYRİMENKUL PROJE GELİŞTİRME VE TİCARET A.Ş.
İHLAS GAZETECİLİK A.Ş.
İHLAS HOLDİNG A.Ş.
İHLAS YAYIN HOLDİNG A.Ş.
İNDEKS BİLGİSAYAR SİSTEMLERİ MÜHENDİSLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
İNO YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
İNTEMA İNŞAAT VE TESİSAT MALZEMELERİ YATIRIM VE PAZARLAMA A.Ş.
İPEK DOĞAL ENERJİ KAYNAKLARI ARAŞTIRMA VE ÜRETİM A.Ş.
İSKENDERUN DEMİR VE ÇELİK A.Ş.
İŞ FAKTORİNG A.Ş.
İŞ FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.
İŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
İŞ GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
İŞ YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
İŞ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş. GENEL
İŞBİR HOLDİNG A.Ş.
İTTİFAK HOLDİNG A.Ş.
İZ HAYVANCILIK TARIM VE GIDA SANAYİ TİCARET A.Ş.
İZMİR DEMİR ÇELİK SANAYİ A.Ş.
İZMİR FIRÇA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
İZOCAM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
JANTSA JANT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
KAFEİN YAZILIM HİZMETLERİ TİCARET A.Ş.
KALESERAMİK ÇANAKKALE KALEBODUR SERAMİK SANAYİ A.Ş.

KAPİTAL FAKTORİNG A.Ş.
KAPİTAL YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
KAPLAMIN AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
KARDEMİR KARABÜK DEMİR ÇELİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
KAREL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
KARSAN OTOMOTİV SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.
KARSU TEKSTİL SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.
KARSUSAN KARADENİZ SU ÜRÜNLERİ SANAYİİ A.Ş.
KARTOSAN KARTON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
KATILIM VARLIK KİRALAMA A.Ş.
KATMERCİLER ARAÇ ÜSTÜ EKİPMAN SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
KENT FAKTORİNG A.Ş.
KENT GIDA MADDELERİ SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.
KEREVİTAŞ GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
KERVANSARAY YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
KİLER GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
KLİMASAN KLİMA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
KOÇ FİAT KREDİ FİNANSMAN A.Ş.
KOÇ FİNANSMAN A.Ş.
KOÇ HOLDİNG A.Ş.
KOÇTAŞ YAPI MARKETLERİ TİCARET A.Ş.
KONFRUT GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
KONYA ÇİMENTO SANAYİİ A.Ş.
KORDSA TEKNİK TEKSTİL A.Ş.
KORTEKS MENSUCAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
KOTON MAĞAZACILIK TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
KOZA ALTIN İŞLETMELERİ A.Ş.
KOZA ANADOLU METAL MADENCİLİK İŞLETMELERİ A.Ş.
KÖRFEZ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
KRİSTAL KOLA VE MEŞRUBAT SANAYİ TİCARET A.Ş.
KRON TELEKOMÜNİKASYON HİZMETLERİ A.Ş.
KT KİRA SERTİFİKALARI VARLIK KİRALAMA A.Ş.
KT SUKUK VARLIK KİRALAMA A.Ş.
KUŞTUR KUŞADASI TURİZM ENDÜSTRİSİ A.Ş.
KUYUMCUKENT GAYRİMENKUL YATIRIMLARI A.Ş.
KÜTAHYA PORSELEN SANAYİ A.Ş.
LDR TURİZM A.Ş.
LİDER FAKTORİNG A.Ş.
LİNK BİLGİSAYAR SİSTEMLERİ YAZILIMI VE DONANIMI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
LOGO YAZILIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
LOKMAN HEKİM ENGÜRÜSAĞ SAĞLIK, TURİZM, EĞİTİM HİZMETLERİ VE İNŞAAT TAAHHÜT A.Ş.
LÜKS KADİFE TİCARET VE SANAYİİ A.Ş.
MAKİNA TAKIM ENDÜSTRİSİ A.Ş.
MARDİN ÇİMENTO SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.
MARKA YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
MARMARİS ALTINYUNUS TURİSTİK TESİSLER A.Ş.

MARSHALL BOYA VE VERNİK SANAYİİ A.Ş.
MARTI GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
MARTI OTEL İŞLETMELERİ A.Ş.
MAVİ GİYİM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
MAZHAR ZORLU HOLDİNG A.Ş.
MCT DANIŞMANLIK A.Ş.
MEGA POLİETİLEN KÖPÜK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
MENDERES TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
MEPET METRO PETROL VE TESİSLERİ SANAYİ TİCARET A.Ş.
MERİT TURİZM YATIRIM VE İŞLETME A.Ş.
MERKO GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
METAL GAYRİMENKUL A.Ş.
METEMTUR OTELCİLİK VE TURİZM İŞLETMELERİ A.Ş.
METRO TİCARİ VE MALİ YATIRIMLAR HOLDİNG A.Ş.
METRO YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
MİGROS TİCARET A.Ş.
MİLPA TİCARİ VE SİNAİ ÜRÜNLER PAZARLAMA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
MİSTRAL GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
MLP SAĞLIK HİZMETLERİ A.Ş.
MMC SANAYİ VE TİCARİ YATIRIMLAR A.Ş.
MONDİ TİRE KUTSAN KAĞIT VE AMBALAJ SANAYİ A.Ş.
NET HOLDİNG A.Ş.
NETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.
NİĞBAŞ NİĞDE BETON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
NOBEL İLAÇ SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.
NUH ÇİMENTO SANAYİ A.Ş.
NUROL GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
NUROL VARLIK KİRALAMA A.Ş.
NUROL YATIRIM BANKASI A.Ş.
NUROL YATIRIM BANKASI A.Ş.
ODAŞ ELEKTRİK ÜRETİM SANAYİ TİCARET A.Ş.
ODEA BANK A.Ş.
OLMUKSAN INTERNATIONAL PAPER AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
OPET PETROLCÜLÜK A.Ş.
OPTİMA FAKTORİNG A.Ş.
ORFİN FİNANSMAN A.Ş.
ORGE ENERJİ ELEKTRİK TAAHHÜT A.Ş.
ORMA ORMAN MAHSÜLLERİ İNTEGRE SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
OSMANLI YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
OSTİM ENDÜSTRİYEL YATIRIMLAR VE İŞLETME A.Ş.
OTOKAR OTOMOTİV VE SAVUNMA SANAYİ A.Ş.
OTOKOÇ OTOMOTİV TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
OYAK YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
OYAK YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
OYLUM SİNAİ YATIRIMLAR A.Ş.
ÖZAK GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.

ÖZBAL ÇELİK BORU SANAYİ TİCARET VE TAAHHÜT A.Ş.
ÖZDERİCİ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
ÖZERDEN PLASTİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
PALGAZ DOĞALGAZ DAĞITIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
PALMET ENERJİ A.Ş.
PANORA GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
PARK ELEKTRİK ÜRETİM MADENCİLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
PARSAN MAKİNA PARÇALARI SANAYİİ A.Ş.
PASHA YATIRIM BANKASI A.Ş.
PEGASUS HAVA TAŞIMACILIĞI A.Ş.
PEKER GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
PENGUEN GIDA SANAYİ A.Ş.
PERA GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
PERGAMON STATUS DIŞ TİCARET A.Ş.
PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.
PETROKENT TURİZM A.Ş.
PINAR ENTEGRE ET VE UN SANAYİİ A.Ş.
PINAR SU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
PINAR SÜT MAMÜLLERİ SANAYİİ A.Ş.
PLASTİKKART AKILLI KART İLETİŞİM SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
PLASTİKKART AKILLI KART İLETİŞİM SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
POLİSAN HOLDİNG A.Ş.
POLİTEKNİK METAL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
PRİZMA PRES MATBAACILIK YAYINCILIK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
QNB FİNANS FAKTORİNG A.Ş.
QNB FİNANS FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.
QNB FİNANS YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
QNB FİNANSBANK A.Ş.
RAL YATIRIM HOLDİNG A.Ş. (ESKİ ADI: BİSAŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.)
RAY SİGORTA A.Ş.
REYSAŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
REYSAŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
REYSAŞ TAŞIMACILIK VE LOJİSTİK TİCARET A.Ş.
RHEA GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
RODRİGO TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
RÖNESANS HOLDİNG A.Ş.
RTA LABORATUVARLARI BİYOLOJİK ÜRÜNLERİ İLAÇ VE MAKİNE SANAYİ TİCARET A.Ş.
SAFKAR EGE SOĞUTMACILIK KLİMA SOĞUK HAVA TESİSLERİ İHRACAT İTHALAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
SALİX YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
SALİX YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
SAN-EL MÜHENDİSLİK ELEKTRİK TAAHHÜT SAN. VE TİC. A.Ş.
SANİFOAM SÜNGER SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
SANKO PAZARLAMA İTHALAT İHRACAT A.Ş.

SARAY MATBAACILIK KAĞITÇILIK KIRTASIYECİLİK SANAYİ VE
TİCARET A.Ş.
SARDES FAKTORİNG A.Ş.
SARDES FAKTORİNG A.Ş.
SARKUYSAN ELEKTROLİTİK BAKIR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
SARTEN AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
SASA POLYESTER SANAYİ A.Ş.
SAY REKLAMCILIK YAPI DEKORASYON PROJE TAAHHÜT SANAYİ VE
TİCARET A.Ş.
SEKURO PLASTİK AMBALAJ SANAYİ A.Ş.
SELÇUK ECZA DEPOSU TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
SELÇUK GIDA ENDÜSTRİ İHRACAT İTHALAT A.Ş.
SENKRON GÜVENLİK VE İLETİŞİM SİSTEMLERİ A.Ş.
SERVE FİLM PRODÜKSİYON EĞLENCE A.Ş.
SERVE KIRTASIYE SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
SERVET GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
SEYİTLER KİMYA SANAYİ A.Ş.
SİLVERLINE ENDÜSTRİ VE TİCARET A.Ş.
SİNPAŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
SODA SANAYİİ A.Ş.
SODAŞ SODYUM SANAYİİ A.Ş.
SÖKTAŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
SÖNMEZ FİLAMENT SENTETİK İPLİK VE ELYAF SANAYİ A.Ş.
SÖNMEZ PAMUKLU SANAYİİ A.Ş.
SUMAŞ SUNİ TAHTA VE MOBİLYA SANAYİ A.Ş.
SUZUKİ MOTORLU ARAÇLAR PAZARLAMA A.Ş.
SÜMER FAKTORİNG A.Ş.
SÜMER VARLIK YÖNETİM A.Ş.
ŞEKER FAKTORİNG A.Ş.
ŞEKER FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.
ŞEKER YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
ŞEKERBANK T.A.Ş.
ŞOK MARKETLER TİCARET A.Ş.
TACİRLER YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
TAÇ TARIM ÜRÜNLERİ HAYVANCILIK GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
TAM FAKTORİNG A.Ş.
TAT GIDA SANAYİ A.Ş.
TAV HAVALİMANLARI HOLDİNG A.Ş.
TAZEKURU GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.
TEB FİNANSMAN A.Ş.
TEK-ART İNŞAAT TİCARET TURİZM SANAYİ VE YATIRIMLAR A.Ş.
TEKFEN HOLDİNG A.Ş.
TEKNOSA İÇ VE DIŞ TİCARET A.Ş.
TEMAPOL POLİMER PLASTİK VE İNŞAAT SANAYİ TİCARET A.Ş.
TERA YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
TF VARLIK KİRALAMA A.Ş.
TGS DIŞ TİCARET A.Ş.
TİMUR GAYRİMENKUL GELİŞTİRME YAPI VE YATIRIM A.Ş.

TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.
TORUNLAR GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
TRABZON LİMAN İŞLETMECİLİĞİ A.Ş.
TRABZONSPOR SPORTİF YATIRIM VE FUTBOL İŞLETMECİLİĞİ TİCARET
A.Ş.
TRAKYA CAM SANAYİİ A.Ş.
TREND GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
TSKB GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
TSKB GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
TUĞÇELİK ALÜMİNYUM VE METAL MAMÜLLERİ SANAYİ VE TİCARET
A.Ş.
TUKAŞ GIDA SANAYİ VE A.Ş.
TURCAS PETROL A.Ş.
TURKCELL FİNANSMAN A.Ş.
TURKCELL İLETİŞİM HİZMETLERİ A.Ş.
TURKISH BANK A.Ş.
TÜMOSAN MOTOR VE TRAKTÖR SANAYİ A.Ş.
TÜPRAŞ-TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.
TÜPRAŞ-TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.
TÜRK EKONOMİ BANKASI A.Ş.
TÜRK HAVA YOLLARI ANONİM ORTAKLIĞI
TÜRK PRYSMIAN KABLO VE SİSTEMLERİ A.Ş.
TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.
TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.
TÜRK TRAKTÖR VE ZİRAAT MAKİNELERİ A.Ş.
TÜRK TUBORG BİRA VE MALT SANAYİİ A.Ş.
TÜRKER PROJE GAYRİMENKUL VE YATIRIM GELİŞTİRME A.Ş.
TÜRKİYE CUMHURİYETİ ZİRAAT BANKASI A.Ş.
TÜRKİYE GARANTİ BANKASI A.Ş.
TÜRKİYE HALK BANKASI A.Ş.
TÜRKİYE İHRACAT KREDİ BANKASI A.Ş.
TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş.
TÜRKİYE KALKINMA VE YATIRIM BANKASI A.Ş.
TÜRKİYE PROJE GAYRİMENKUL VE YATIRIM GELİŞTİRME A.Ş.
TÜRKİYE SİNAİ KALKINMA BANKASI A.Ş.
TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.
TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI TÜRK ANONİM ORTAKLIĞI
UFUK YATIRIM YÖNETİM VE GAYRİMENKUL A.Ş.
ULAŞLAR TURİZM YATIRIMLARI VE DAYANIKLI TÜKETİM MALLARI
TİCARET PAZARLAMA A.Ş.
ULUSAL FAKTORİNG A.Ş.
ULUSOY ELEKTRİK İMALAT TAAHHÜT VE TİCARET A.Ş.
ULUSOY UN SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
UMPAŞ HOLDİNG A.Ş.
UŞAK SERAMİK SANAYİ A.Ş.
UTOPYA TURİZM İNŞAAT İŞLETMECİLİK TİCARET A.Ş.
UZERTAŞ BOYA SANAYİ TİCARET VE YATIRIM A.Ş.
ÜLKER BİSKÜVİ SANAYİ A.Ş.

ÜNYE ÇİMENTO SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.
VAKIF FAKTORİNG A.Ş.
VAKIF FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.
VAKIF GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
VAKIF MENKUL KIYMET YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
VAKIF VARLIK KİRALAMA A.Ş.
VAKKO TEKSTİL VE HAZIR GİYİM SANAYİ İŞLETMELERİ A.Ş.
VANET GIDA SANAYİ İÇ VE DIŞ TİCARET A.Ş.
VERA VARLIK YÖNETİM A.Ş.
VERUSA HOLDİNG A.Ş.
VERUSATURK GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
VESTEL BEYAZ EŞYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
VESTEL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
VİKİNG KAĞIT VE SELÜLOZ A.Ş.
VOLKSWAGEN DOĞUŞ FİNANSMAN A.Ş.
YAPI KREDİ FAKTORİNG A.Ş.
YAPI KREDİ FİNANSAL KİRALAMA A.O.
YAPI KREDİ KORAY GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
YAPI KREDİ YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
YAPI VE KREDİ BANKASI A.Ş.
YAPRAK SÜT VE BESİ ÇİFTLİKLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
YATAŞ YATAK VE YORGAN SANAYİ TİCARET A.Ş.
YAYLA ENERJİ ÜRETİM TURİZM VE İNŞAAT TİCARET A.Ş.
YDA İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
YEDİTEPE FAKTORİNG A.Ş.
YENİ GİMAT GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
YEŞİL GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
YEŞİL YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
YİBİTAŞ YOZGAT İŞÇİ BİRLİĞİ İNŞAAT MALZEME TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
YONGA MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
YÜNSA YÜNLÜ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ZİRAAT FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.
ZİRAAT KATILIM VARLIK KİRALAMA A.Ş.
ZİRAAT KATILIM VARLIK KİRALAMA A.Ş.
ZKB VARLIK KİRALAMA A.Ş.
ZORLU ENERJİ ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.
ZORLU FAKTORİNG A.Ş.
ZORLU OSMANGAZİ ENERJİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.

Ek 2. Denetim Firmalarının Listesi

A1 YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.
AAC BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A.Ş.
AC İSTANBUL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.
ADAY BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.
AK BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.
AKADEMİK BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A.Ş.
AKSİS ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.
AKT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.
AKT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.
AKTAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.
AKTAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.
AREN BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.
ARILAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.
ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.
AS BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.
ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.
AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.
BAKIŞ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.
BAKIŞ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.
BAN-DEN BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.
BD BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.
BDD BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.
BDO DENET BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.
BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.
BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.
BİRLEŞİK EKOL BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.
BİRLEŞİK EKOL BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.
BİRLEŞİM BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.
BM BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.
C&Ç BAĞIMSIZ DENETİM VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞI A.Ş.
CONSULTA BAĞIMSIZ DENETİM VE Y.M.M. A.Ş.
CROWE HORWATH OLGU BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.
DENGİ BAĞIMSIZ DENETİM SMMM A.Ş.
DENGİ BAĞIMSIZ DENETİM SMMM A.Ş.
DMR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.
ELİT BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.
ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.
EREN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.
EREN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.
FİNANSAL EKSEN BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.
FİNANSAL EKSEN BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.
GÜNCEL BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A.Ş.
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.
GÜRELİ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.
HLB SAYGIN BADIMSIZ DENETİM A.Ş.

HSY DANIşMANLIK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.ř.
IşIK YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.ř.
İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.ř.
KARAR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIşMANLIK A.ř.
KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIşMANLIK A.ř.
KÖKER YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.ř.
KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.ř.
LİDYA BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.ř.
LİSANS BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIşMANLIK A.ř.
MBK BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.ř.
MEGA GLOBAL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.ř.
MERCEK BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.ř.
MERCEK BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.ř.
MGI BAĞIMSIZ DENETİM A.ř.
MOD BAĞIMSIZ DENETİM SMMM A.ř.
PKF CENTURION WİRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT MBH
PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.ř.
RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.ř.
REFORM BAĞIMSIZ DENETİM A.ř.
REHBER BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.ř.
REPORT BAĞIMSIZ DENETİM A.ř.
SER-BERKER BAĞIMSIZ DENETİM A.ř.
SUN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.ř.
TÜRKMEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.ř.
ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.ř.
ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.ř.
ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.ř.
ÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.ř.
VEZİN BAĞIMSIZ DENETİM A.ř.
VEZİN BAĞIMSIZ DENETİM A.ř.
YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM A.ř.
YKY BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.ř.

ÖZ GEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER:

Ad Soyad	Zeynep Kurt
Unvanı	SMMM/Bağımsız Denetçi/Araştırmacı
Doğum Tarihi/Yeri	1985/Sivas
Medeni Hali	Bekar
İkamet Adresi	Ankara

EĞİTİM:

Yıldız Teknik Üniversitesi/İşletme Yönetimi Tezli Yüksek Lisans-2019
İhsan Doğramacı Bilkent Üniversitesi/Muhasebe Bilgi Sistemleri-2009
Bağcılar Ticaret Meslek Lisesi-2003

YETKİ BELGELERİ:

KGK Bağımsız Denetçi Yetkisi-2017
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ruhsatı-2014
Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisans Belgesi-2012

İŞ TECRÜBESİ:

Gazi Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı-Araştırmacı-2017-Devam ediyor.
TP Petrol Dağıtım A.Ş.- İç Denetim Şube Müdürü-2015-2017
Consulta Bağımsız Denetim Ve YMM A.Ş.-Denetçi-2009-2013