



## Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi: BİST 100 Endeksinde Yer Alan İşletmelerin 2019-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarının İncelenmesi<sup>1</sup>

Recep Oğuzhan TAŞTAN

Kayseri Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Kayseri, Türkiye  
[ozan\\_tastan34@hotmail.com](mailto:ozan_tastan34@hotmail.com), <https://orcid.org/0009-0008-4994-5538>

Doç. Dr. Azize ESMERAY

Kayseri Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Kayseri, Türkiye  
[esmeray@kayseri.edu.tr](mailto:esmeray@kayseri.edu.tr), <https://orcid.org/0000-0002-3483-6258>

### Özet

Kilit denetim konuları (KDK), bağımsız denetçinin denetim sırasında dikkat gösterdiği konular arasında en fazla öneme sahip olanlardır şeklinde ifade edilmekte ve bu konular üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilen konular içerisinden seçilmektedir. Bu çalışmanın amacı, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK'ların neler olduğu ve hangi KDK'ların daha çok ön plana çıktığının saptanmasına yönelik içerik analizi gerçekleştirmektir. Bu kapsamda, sektörler, denetim şirketleri ve görüş türleri temelinde hangi KDK'lara daha fazla yer verildiği tespit edilmiş ve yıllar bazında gelişim seyri izlenmiştir. Araştırma bulgularına göre, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ait raporlarında 211 adet, 2020 yılına ait raporlarında 213 adet ve 2021 yılına ait raporlarında 209 adet KDK bildirildiği tespit edilmiştir. Sektörel açıdan ele alındığında, en fazla KDK bildirilen sektörlerin mali kuruluşlar ve imalat sektörleri olduğu ortaya çıkarılmıştır. Araştırmada ayrıca, 2019 yılının pandemi öncesi ve 2020-2021 yıllarının da pandemi süreci olmasının, KDK'ları etkilemediği tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetçi Raporu, Kilit Denetim Konuları, BDS 701, BİST 100

**Makale Gönderme Tarihi:** 22.10.2023

**Makale Kabul Tarihi:** 03.12.2023

### Önerilen Atıf:

Taştan, R. O., Esmeray, A. (2023). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi: BİST 100 Endeksinde Yer Alan İşletmelerin 2019-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarının İncelenmesi, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (4): 460-484.

<sup>1</sup>Bu çalışma, Doç. Dr. Azize Esmeray'ın danışmanlığında, Recep Oğuzhan Taştan tarafından Kayseri Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı'nda hazırlanan "Pandemi Öncesi ve Sonrası Bağımsız Denetçi Raporlarında Denetçi Görüşleri ve Kilit Denetim Konularının Analizi: 2019-2021 BİST 100 Şirket Raporlarının İncelenmesi" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.



## **Reporting of Key Audit Matters in Independent Auditor's Reports: Examination of Independent Auditor's Reports of Enterprises Included in the BIST 100 Index for the Years 2019-2021**

**Recep Oğuzhan TAŞTAN**

Kayseri University, Graduate School Institute, Kayseri, Türkiye  
[ozan\\_tastan34@hotmail.com](mailto:ozan_tastan34@hotmail.com), <https://orcid.org/0009-0008-4994-5538>

**Doç. Dr. Azize ESMERAY**

Kayseri University, Faculty of Applied Sciences, Kayseri, Türkiye  
[esmeray@kayseri.edu.tr](mailto:esmeray@kayseri.edu.tr), <https://orcid.org/0000-0002-3483-6258>

### **Abstract**

Key audit matters (KAM) are expressed as those that are of the greatest importance among the issues that the independent auditor pays attention to during the audit, and these issues are selected from among the issues reported to the people responsible for senior management. The purpose of this study is to conduct a content analysis to determine what are the KAM's included in the independent auditor's reports of the companies in the BIST 100 index for the years 2019-2020 and 2021 and which KAM's are more prominent. In this context, it was determined which KAM's were given more space on the basis of sectors, audit companies and types of opinions, and the development course was monitored on a year-by-year basis. According to the research findings, it has been determined that 211 KAM have been reported in the reports of the companies in the BIST 100 index for the year 2019, 213 KAM in the reports for the year 2020 and 209 KAM in the reports for the year 2021. From a sectoral point of view, it has been revealed that the sectors with the highest number of KAM reported are financial institutions and manufacturing sectors. In addition, it has been determined in the research that the fact that 2019 was before the pandemic and the years 2020-2021 were also a pandemic process did not affect the KAMs.

**Keywords:** Independent Auditor's Report, Key Audit Matters, BDS 701, BIST 100

**Received:** 22.10.2023

**Accepted:** 03.12.2023

### **Suggested Citation:**

Taştan, R. O., Esmeray, A. (2023). Reporting of Key Audit Matters in Independent Auditor's Reports: Examination of Independent Auditor's Reports of Enterprises Included in the BIST 100 Index for the Years 2019-2021, *Journal of Business Academy*, 4 (4): 460-484.

## 1. GİRİŞ

2000'li yıllarda, özellikle Amerika Birleşik Devletleri (ABD) başta olmak üzere farklı ülke piyasalarında yaşanan finansal krizler ve hile kaynaklı muhasebe skandalları, bağımsız denetimin kalitesini, şirketlere katmış olduğu değeri ve güvenilirliği sorgulatır hale getirmiştir. Yaşanan bu gelişmelerin ardından bağımsız denetim raporları karmaşık bir hal almış ve yoruma açık hale gelmiştir. Bu bağlamda, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB) ile Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board- IAASB), gerçekleştirilen denetime yönelik daha fazla şeffaflık sağlamak ve denetçi raporlarının bilgi kullanıcılarıyla iletişim seviyesini artırmak amacıyla 2011 yılında “Denetçi Raporu Projesi” ni başlatmıştır. Söz konusu proje doğrultusunda hazırlanan değişiklikler 2015 yılında yayımlanmıştır. Sözü edilen değişikliklerle beraber bazı standartlar revizyona uğramış ve ayrıca yeni bir bağımsız denetim standardı olan ISA 701, “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi” standardı meydana getirilmiştir. Denetçi raporunun bu yeni bölümü, denetçinin analizi esnasında kritik olduğu düşünülen ve işletmenin finansal tablolarının daha doğru anlaşılmasıyla alakalı olan açıklama alanlarından meydana gelmektedir. Bu standart, çeşitli ülkelerdeki denetim raporlarını ortak bir düzen dahilinde sunmayı ve mali tablo kullanıcılarına yönelik daha anlaşılır bir dil sunmayı hedeflemektedir (Yalçın, 2020: 4221).

Ülkemizde ise ISA 701 standardının uyarlaması, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 9 Mart 2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler için 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında denetime tabi olan öteki işletmeler içinse 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren yürütülen denetim faaliyetlerinde uygulanmak üzere kademeli olarak yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışmada, BİST 100 endeksindeki şirketlerin bağımsız denetçi raporları incelenmiş ve bu raporlarda yer alan kilit denetim konularının neler olduğu ve hangi kilit denetim konularının daha çok ön plana çıktığının saptanması amaçlanmıştır. Bu kapsamda, sektörler, denetim şirketleri ve görüş türleri temelinde hangi kilit denetim konularına daha fazla yer verildiği tespit edilmiş ve yıllar bazında gelişim seyri izlenmiştir.

Çalışmada öncelikle, kilit denetim konuları hakkında bilgiler sunulmuş; sonrasında literatür taramasına yer verilmiştir. Çalışmanın araştırma kısmında ise BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporları incelenmiş ve söz konusu raporlarda yer alan kilit denetim konuları sektörler, denetim şirketleri ve görüş türleri yönünden analiz edilmiştir.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde, kilit denetim konuları kavramı, kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesinin amacı, kilit denetim konularının belirlenmesi ve bildirilmesi, üst yönetimle kurulacak iletişim ve belgelendirme başlıkları hakkında bilgiler verilecektir.

### 2.1. Kilit Denetim Konuları Kavramı

Cari döneme ilişkin finansal tabloların denetimi sırasında denetçinin mesleki muhakemesine bağlı olarak belirlemiş olduğu en fazla öneme sahip konular, kilit denetim konularını ifade etmektedir (Bedard vd., 2014: 6). Bu konular, üst yönetimden sorumlu olan kişilere iletilen hususlar içerisinden seçilmektedir (BDS 701, prg. 8). Bu bağlamda, kilit denetim konuları, denetim sırasında denetçinin çok önemli görmüş olduğu değerlendirmeleri ya da denetim sürecinde odaklanmış olduğu noktaları ifade etmektedir (Varıcı ve Çağırın, 2019: 196).

## 2.2. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesinin Amacı

Denetçi raporunda kilit denetim konularının sunulmasının amacı, sürdürülen bir denetimin daha çok şeffaflığını sağlayarak yasal denetçi raporunun bilgilendirici değerini yükseltmektir. Ayrıca BDS 701 no'lu standart, kilit denetim konularının sunulması ile mali tablo kullanıcılarına ilave bilgi sağladığını vurgular ve bir yasal denetçinin mesleki muhakemesine göre, bir mali tablo denetimi esnasında en çok önem arz eden konuları anlamalarına yardımcı olur (Mamcarczyk vd., 2020: 455).

## 2.3. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilmiş olan konular içerisinde denetimin gerçekleştirilmesi esnasında azami seviyede dikkat etmesini gerekli kılan hususları belirler. Denetçi, söz konusu belirlemeyi gerçekleştirirken aşağıdaki hususları dikkate alır (BDS 701, prg. 9):

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

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

## 2.4. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi

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

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

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

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

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

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

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

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

BDS 570 Prg. A1'e göre şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay ya da şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcudiyeti ve BDS 705 Prg. 2'ye göre şirketin finansal tablolarına yönelik olumlu görüş haricinde bir görüş verilmesine sebep olan bir hususun varlığı niteliği itibari ile kilit denetim konusu olarak belirtir. Bu konular raporda yer alan kilit denetim konuları kısmında açıklanmaz. Sözü edilen konuları denetçi ilgili bağımsız denetim standartlarına göre raporlar ve KDK kısmında ilgili bölümlere gönderme yapar (Uzun Kocamış ve Yıldırım, 2019: 638). Ayrıca, denetçi raporunda görüş bildirmekten kaçınılması durumunda, denetçinin kilit denetim konusu bildirmesi yasaktır (Güleç, 2020: 261).

## 2.5. Üst Yönetimle Kurulacak İletişim

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

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

Üst yönetimden sorumlu olanlar ile gerçekleştirilecek iletişim, söz konusu kişilerin, denetçinin raporunda bildirmeyi hedeflediği kilit denetim konularından haberdar olmasını sağlamaktadır

ve gerektiği zaman bu konularla ilgili ek bilgiler elde etmesine olanak vermektedir. Denetçi, üst yönetimdekilere raporunun bir taslağını sunmanın, müzakereleri kolaylaştırmak açısından faydalı olacağını düşünebilir. Üst yönetimden sorumlu olanlar ile kurulacak iletişim, söz konusu kişilerin finansal raporlama sürecinin gözetimindeki işlevinin önemini göstermektedir ve üst yönetimden sorumlu olanlara, denetçinin kilit denetim konuları ile alakalı kararını neye dayalı olarak verdiğini ve bunların denetçi raporunda ne şekilde açıklanacağını anlama imkânı vermektedir. Söz konusu iletişim, üst yönetimden sorumlu olanlara, denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konularını dikkate alarak finansal tablolarda yeni ya da kapsamlı bir açıklama yapılmasının yararlı olup olmayacağını değerlendirme olanağı vermektedir (BDS 701, prg. A61).

## 2.6. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi

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

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

Çalışma kağıtları, gerçekleştirilen denetim ile daha önce hiçbir bağlantısı bulunmayan deneyimli bir denetçinin yukarıda yer alan konuları ve bununla birlikte önemli mesleki yargıları anlamasına imkân sağlayacak biçimde düzenlenmesini gerekli kılar (Karacan ve Uygun, 2018: 638).

## 3. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularıyla ilgili literatürde pek çok çalışmanın bulunmasıyla birlikte, çalışma kapsamında ön plana çıkan bazı çalışmalar aşağıdaki gibidir:

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

Çakalı (2021) yaptığı çalışmada, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2020 yılına ait bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını içerik analizi yöntemi kullanarak incelemiştir. Yapılan inceleme sonucunda, toplam 210 kilit denetim konusu bildirilmiş olup, en fazla bildirilen KDK'ların 46 adet (%21,9) ile finansal araçlar, 36 adet (%17,1) ile hasılat ve 26 adet (%12,4) ile maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu tespit edilmiştir.

Aktaş ve Acar (2020) çalışmalarında, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2017 ile 2018 yıllarına ilişkin bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, özellikle “karşılıklar, koşullu varlık/yükümlülük”, “finansal araçlar” ve

“ertelenmiş vergi varlığı” gibi değerlemeye yönelik kalemlerde raporlanan kilit denetim konularında önemli düzeyde artışlar tespit edilmiştir.

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

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

#### 4. YÖNTEM

Bu bölümde çalışmanın amacına, önemine, kapsamına, sınırlılığına ve yöntemine yönelik bilgilere yer verilecektir.

##### 4.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi

Çalışmanın amacı, BİST 100 endeksindeki şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının neler olduğu ve hangi kilit denetim konularının daha çok ön plana çıktığının belirlenmesidir. Bu kapsamda, sektörler, denetim şirketleri ve görüş türleri temelinde hangi kilit denetim konularına daha fazla yer verildiği tespit edilmiş ve yıllar bazında gelişim seyri izlenmiştir.

Çalışma, 3 yıla ait (2019-2020 ve 2021) bağımsız denetçi raporları arasında karşılaştırma yapılmasına olanak sağlaması ve kilit denetim konularının; sektörler, denetim firmaları ve görüş türleri yönünden değişime uğrayıp uğramadığının incelenmesine imkân tanınması sebebiyle önem arz etmektedir. Ayrıca, çalışma pandemi öncesi ve pandemi sonrası raporlarda bildirilen kilit denetim konularında bir değişimin olup olmadığının tespit edilmesi açısından da önemlidir.

##### 4.2. Çalışmanın Kapsamı, Sınırlılığı ve Yöntemi

Çalışmanın kapsamını, 17 Haziran 2022 tarihinde BİST 100 endeksinde yer alan 100 işletme oluşturmaktadır. Bu bağlamda, çalışmada sözü edilen işletmelerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporları incelenmiştir. Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının incelenmesinin yanında raporlarda yer alan denetim şirketleri, görüş türleri ve KDK sayıları da incelenmiştir. Çalışmada, 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarının incelenmesinin sebebi, pandemi öncesinde (2019 yılı) ve pandemi sonrasında (2021 yılı) kilit denetim konularında bir değişimin olup olmadığının tespit edilmesidir.

BİST 100 endeksinde yer alan Mali Kuruluşlar sektöründe faaliyet gösteren 1 işletmenin sadece 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporu incelemeye alınmıştır. Dolayısıyla, 2019 ve 2020 yılında 99 bağımsız denetçi raporu çalışmaya dahil olmuştur.

BİST 100 endeksinde 17 Haziran 2022 tarihinde faaliyet gösteren 100 şirketin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları incelenmiş ve bağımsız denetçi raporlarında hangi kilit denetim konularının bildirildiğine ilişkin içerik analizi yapılmıştır. Çalışmaya konu olan şirketlere ilişkin verilere, Kamuyu Aydınlatma Platformu' nun

(KAP) web sitesinden (www.kap.gov.tr) ve şirketlerin kurumsal internet sitelerinden yatırımcı ilişkileri bölümünden yıllık bağımsız denetçi raporlarından ulaşılmıştır.

## 5. BULGULAR

Çalışmada, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporları içerik analizi yöntemine göre incelenmiştir. Yapılan incelemeler sonucu elde edilen veriler, tablolar halinde sistematik bir şekilde sunulmuştur.

### 5.1. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin Sektörel Dağılımı

17 Haziran 2022 tarihinde BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin sektörel dağılımı, Tablo 1’deki gibidir.

**Tablo 1.** BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin Sektörel Dağılımı

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

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

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

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu bildirilen kilit denetim konularının dağılımı Tablo 2’de gösterilmiştir.

**Tablo 2.** BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konuları ve Dağılımı

Grup Sıra No	Kilit Denetim Konusu / Yıllar	2019	2020	2021	Toplam
1	Hasılat	33	36	37	106
2	Maddi Duran Varlıklar	28	31	33	92
3	Ticari Alacaklar	16	20	18	54
4	Şerefiye	15	15	12	42
5	İşletme Birleşmeleri, İştirakler, Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar	11	13	14	38



6	TFRS 9 Finansal Araçlar	12	12	12	36
7	Stoklar	9	10	12	31
8	TFRS 16 Kiralamalar	18	4	3	25
9	Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları	9	8	6	23
10	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	7	6	7	20
11	Diğer	9	6	5	20
12	Garanti Karşılıkları	6	6	6	18
13	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	5	7	4	16
14	Finansal Araçlar	5	5	6	16
15	Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	5	6	5	16
16	Ar-Ge	4	5	5	14
17	Maden Varlıkları	3	5	5	13
18	Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi	3	3	5	11
19	Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler	3	2	3	8
20	Emeklilik Planları	1	2	2	5
21	Finansal Borçlar	0	2	2	4
22	Ticari Borçlar	1	1	1	3
23	Yasal Riskler	3	0	0	3
24	Değer Düşüklüğü	1	2	0	3
25	Borçlanma Maliyetleri	1	1	1	3
26	Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	1	1	1	3
27	Bilgi Teknolojileri Denetimi	1	0	1	2
28	İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi	0	1	1	2
29	Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi	0	1	1	2
30	Dövizli İşlemler	1	0	0	1
31	Nakit ve Nakit Benzerleri	0	0	1	1
32	Müşterek Yönetime Tabi İşletmenin Muhasebeleştirilmesi	0	1	0	1
33	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	0	1	0	1
	<b>Toplam</b>	<b>211</b>	<b>213</b>	<b>209</b>	<b>633</b>

Tablo 2 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen toplam 633 kilit denetim konusunun 33 farklı başlık altında gruplandırıldığı görülmektedir.

Tablo 2'ye bakıldığında, BİST 100 endeksindeki şirketlerin;

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

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

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

### 5.3. Kilit Denetim Konularının Sektörler Temelinde İncelenmesi

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu bildirilen kilit denetim konularının sektörler temelinde dağılımı Tablo 3'te gösterilmektedir.

**Tablo 3.** Sektörler Temelinde Bildirilen Kilit Denetim Konularının Dağılımı

	Yıllar	SEKTÖRLER										Toplam
		Mali Kuruluşlar	İmalat	Elektrik Gaz ve Su	Toplan ve Perakende Ticaret	Teknoloji	Madencilik ve Taş Ocaklığı	Ulaştırma ve Depolama	Bilgi ve İletişim	İnşaat ve Bayındırlık	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	
<b>Kilit Denetim Konuları</b>												
Hasılat	2019	5	13	3	4	2	0	2	2	1	1	33
	2020	5	13	5	4	3	0	2	2	1	1	36
	2021	6	13	5	4	3	0	2	2	1	1	37
Maddi Duran Varlıklar	2019	13	9	4	0	0	0	0	0	2	0	28
	2020	13	11	5	0	0	0	0	0	2	0	31
	2021	14	12	5	0	0	0	0	1	1	0	33
Ticari Alacaklar	2019	1	9	2	1	2	0	0	0	0	1	16
	2020	1	13	2	1	2	0	0	0	0	1	20
	2021	0	12	2	1	2	0	0	0	0	1	18
Şerefiye	2019	4	5	2	3	1	0	0	0	0	0	15
	2020	5	5	2	2	1	0	0	0	0	0	15
	2021	4	4	1	2	1	0	0	0	0	0	12

İşl. Bir. İşt. Fin. Var. ve Fin. Yat.	2019	5	5	1	0	0	0	0	0	0	0	11
	2020	8	3	2	0	0	0	0	0	0	0	13
	2021	7	5	2	0	0	0	0	0	0	0	14
TFRS 9 Finansal Araçlar	2019	12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12
	2020	12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12
	2021	12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12
Stoklar	2019	2	4	0	2	1	0	0	0	0	0	9
	2020	2	4	2	2	0	0	0	0	0	0	10
	2021	2	5	2	2	1	0	0	0	0	0	12
TFRS 16 Kiralamalar	2019	4	5	0	6	0	0	2	1	0	0	18
	2020	0	0	0	4	0	0	0	0	0	0	4
	2021	0	0	0	3	0	0	0	0	0	0	3
Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları	2019	1	4	2	1	0	0	0	1	0	0	9
	2020	0	3	2	1	0	0	0	2	0	0	8
	2021	0	2	2	0	0	0	0	2	0	0	6
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2019	2	2	0	1	2	0	0	0	0	0	7
	2020	2	2	0	1	1	0	0	0	0	0	6
	2021	3	2	0	1	1	0	0	0	0	0	7
Diğer	2019	3	1	2	1	0	0	2	0	0	0	9
	2020	1	1	1	1	0	0	2	0	0	0	6
	2021	1	1	1	0	0	0	2	0	0	0	5
Garanti Karşılıkları	2019	0	5	0	1	0	0	0	0	0	0	6
	2020	0	5	0	1	0	0	0	0	0	0	6
	2021	0	5	0	1	0	0	0	0	0	0	6
Kar. Koş. Borç. ve Koş. Var. Çal. Sağ. Fay. İliş. Kar.	2019	2	0	0	0	0	0	1	2	0	0	5
	2020	2	0	2	0	0	0	1	2	0	0	7
	2021	2	0	1	0	0	0	1	0	0	0	4
Finansal Araçlar	2019	4	0	0	0	0	0	0	1	0	0	5
	2020	4	0	0	0	0	0	0	1	0	0	5
	2021	4	0	0	0	0	0	0	2	0	0	6
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	2019	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5
	2020	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6
	2021	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5
Ar-Ge	2019	0	3	0	0	1	0	0	0	0	0	4
	2020	0	3	0	0	2	0	0	0	0	0	5
	2021	0	3	0	0	2	0	0	0	0	0	5
Maden Varlıkları	2019	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	3
	2020	0	0	2	0	0	3	0	0	0	0	5
	2021	0	0	2	0	0	3	0	0	0	0	5
Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi	2019	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	3
	2020	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	3
	2021	0	2	3	0	0	0	0	0	0	0	5
	2019	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3

Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler	2020	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
	2021	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Emeklilik Planları	2019	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2020	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
	2021	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
Finansal Borçlar	2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2020	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	2
	2021	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	2
Ticari Borçlar	2019	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
	2020	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
	2021	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Yasal Riskler	2019	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	3
	2020	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2021	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Değer Düşüklüğü	2019	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
	2020	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	2
	2021	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Borçlanma Maliyetleri	2019	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2020	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2021	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	2019	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
	2020	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
	2021	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
Bilgi Teknolojileri Denetimi	2019	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2020	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2021	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi	2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2020	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2021	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi	2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2020	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2021	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Dövizli İşlemler	2019	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2020	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2021	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Nakit ve Nakit Benzerleri	2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2020	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2021	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Müşterek Yönetime Tabii İşletmenin Muhasebeleştirilmesi	2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2020	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2021	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	2020	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2021	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Toplam	2019	69	68	18	20	10	6	7	8	3	2	211
	2020	69	67	29	17	10	3	5	8	3	2	213
	2021	68	67	29	14	12	3	5	7	2	2	209

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

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen denetim kuruluşlarının dağılımı Tablo 4'te görülmektedir.

**Tablo 4.** BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarını Düzenleyen Denetim Kuruluşlarının Dağılımı

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

Tablo 4 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının büyük bir kısmını “Dört Büyük Denetim Şirketi” nin (PWC, Ernst & Young, Deloitte ve KPMG) düzenlediği görülmektedir. 2019 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 75 tanesini, 2020 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 79 tanesini ve 2021 yılına ait 100 adet bağımsız denetçi raporunun 78 tanesini “Dört Büyük Denetim Şirketi” nin düzenlediği görülmektedir.

Dört Büyük Denetim Şirketi dışında kalan firmalar da BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin denetçi raporlarını düzenlemiştir. Bu firmalar “Diğer” başlığı altında ele alınmıştır. 2019 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 24 tanesini, 2020 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 20 tanesini ve 2021 yılına ait 100 adet bağımsız denetçi raporunun 22 tanesini “Diğer” denetim şirketlerinin düzenlediği görülmektedir.

#### 5.5. Kilit Denetim Konularının Denetim Şirketleri Temelinde İncelenmesi

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu bildirilen kilit denetim konularının denetim şirketleri temelinde dağılımı Tablo 5'te gösterilmektedir.

**Tablo 5.** Denetim Şirketleri Temelinde Bildirilen Kilit Denetim Konularının Dağılımı

	Yıllar	DENETİM ŞİRKETLERİ		Toplam
		Dört Büyük Denetim Şirketi	Diğer Denetim Şirketleri	
<b>Kilit Denetim Konuları</b>				
Hasılat	2019	21	12	33
	2020	23	13	36
	2021	23	14	37
Maddi Duran Varlıklar	2019	17	11	28
	2020	19	12	31
	2021	17	16	33
Ticari Alacaklar	2019	10	6	16
	2020	12	8	20
	2021	12	6	18
Şerefiye	2019	15	0	15
	2020	15	0	15
	2021	12	0	12
İşl. Bir. İşt. Fin. Var. ve Fin. Yat.	2019	10	1	11
	2020	11	2	13
	2021	12	2	14
TFRS 9 Finansal Araçlar	2019	12	0	12
	2020	12	0	12
	2021	12	0	12
Stoklar	2019	5	4	9
	2020	4	6	10
	2021	4	8	12
TFRS 16 Kiralamalar	2019	17	1	18
	2020	4	0	4
	2021	3	0	3
Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları	2019	8	1	9
	2020	7	1	8
	2021	5	1	6
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2019	4	3	7
	2020	3	3	6
	2021	4	3	7
Diğer	2019	8	1	9
	2020	5	1	6
	2021	4	1	5

Garanti Karşılıkları	2019	6	0	6
	2020	6	0	6
	2021	6	0	6
Kar. Koş. Borç. ve Koş. Var. Çal. Sağ. Fay. İliş. Kar.	2019	4	1	5
	2020	4	3	7
	2021	2	2	4
Finansal Araçlar	2019	5	0	5
	2020	5	0	5
	2021	6	0	6
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	2019	5	0	5
	2020	6	0	6
	2021	5	0	5
Ar-Ge	2019	3	1	4
	2020	4	1	5
	2021	4	1	5
Maden Varlıkları	2019	0	3	3
	2020	3	2	5
	2021	3	2	5
Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi	2019	3	0	3
	2020	3	0	3
	2021	3	2	5
Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler	2019	3	0	3
	2020	2	0	2
	2021	3	0	3
Emeklilik Planları	2019	1	0	1
	2020	2	0	2
	2021	2	0	2
Finansal Borçlar	2019	0	0	0
	2020	0	2	2
	2021	0	2	2
Ticari Borçlar	2019	0	1	1
	2020	0	1	1
	2021	0	1	1
Yasal Riskler	2019	0	3	3
	2020	0	0	0
	2021	0	0	0
Değer Düşüklüğü	2019	1	0	1
	2020	2	0	2
	2021	0	0	0
Borçlanma Maliyetleri	2019	1	0	1
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1

Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	2019	1	0	1
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Bilgi Teknolojileri Denetimi	2019	1	0	1
	2020	0	0	0
	2021	1	0	1
İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Dövizli İşlemler	2019	0	1	1
	2020	0	0	0
	2021	0	0	0
Nakit ve Nakit Benzerleri	2019	0	0	0
	2020	0	0	0
	2021	0	1	1
Müşterek Yönetime Tabi İşletmenin Muhasebeleştirilmesi	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	0	0	0
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	0	0	0
<b>Toplam</b>	<b>2019</b>	<b>161</b>	<b>50</b>	<b>211</b>
	<b>2020</b>	<b>158</b>	<b>55</b>	<b>213</b>
	<b>2021</b>	<b>147</b>	<b>62</b>	<b>209</b>

Tablo 5 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının büyük bir kısmını “Dört Büyük Denetim Şirketi”nin (PWC, Ernst & Young, Deloitte ve KPMG) bildirdiği görülmektedir. 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 161 adet, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 158 adet ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 147 adet kilit denetim konusunun “Dört Büyük Denetim Şirketi” tarafından bildirildiği görülmektedir.

Dört Büyük Denetim Şirketi dışında kalan firmalar da BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin denetçi raporlarında kilit denetim konusu bildirmişlerdir. 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 50 adet, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 55 adet ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 62 adet kilit denetim konusunun “Diğer” denetim şirketleri tarafından bildirildiği görülmektedir.

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

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan görüş türlerinin dağılımı Tablo 6’da görülmektedir.



**Tablo 6.** BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Görüş Türlerinin Dağılımı

Görüş Türü / Yıllar	2019	2020	2021	Toplam
Olumlu Görüş	84	87	88	259
Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş	15	12	12	39
<b>Toplam</b>	<b>99</b>	<b>99</b>	<b>100</b>	<b>298</b>

Tablo 6 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan görüş türlerinde olumlu görüşe ve sınırlı olumlu (şartlı) görüşe yer verildiği anlaşılmaktadır. BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen görüş türlerinin büyük bir kısmının olumlu görüş olduğu görülmektedir. 2019 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 84 tanesinde olumlu görüş, 15 tanesindeyse sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirildiği, 2020 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 87 tanesinde olumlu görüş, 12 tanesindeyse sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirildiği ve 2021 yılına ait 100 adet bağımsız denetçi raporunun 88 tanesinde olumlu görüş, 12 tanesindeyse sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirildiği tespit edilmiştir. Olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüş türleri bildirilmemiştir.

#### 5.7. Kilit Denetim Konularının Görüş Türleri Temelinde İncelenmesi

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu bildirilen kilit denetim konularının görüş türleri temelinde dağılımı Tablo 7'de gösterilmektedir.

**Tablo 7.** Görüş Türleri Temelinde Bildirilen Kilit Denetim Konularının Dağılımı

	Yıllar	GÖRÜŞ TÜRLERİ		Toplam
		Olumlu Görüş	Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş	
<b>Kilit Denetim Konuları</b>				
Hasılat	2019	32	1	33
	2020	36	0	36
	2021	37	0	37
Maddi Duran Varlıklar	2019	26	2	28
	2020	29	2	31
	2021	30	3	33
Ticari Alacaklar	2019	16	0	16
	2020	19	1	20
	2021	17	1	18
Şerefiye	2019	15	0	15
	2020	15	0	15
	2021	12	0	12

İşl. Bir. İşt. Fin. Var. ve Fin. Yat.	2019	10	1	11
	2020	12	1	13
	2021	13	1	14
TFRS 9 Finansal Araçlar	2019	5	7	12
	2020	5	7	12
	2021	5	7	12
Stoklar	2019	9	0	9
	2020	9	1	10
	2021	11	1	12
TFRS 16 Kiralamalar	2019	18	0	18
	2020	4	0	4
	2021	3	0	3
Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları	2019	8	1	9
	2020	7	1	8
	2021	6	0	6
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2019	7	0	7
	2020	6	0	6
	2021	7	0	7
Diğer	2019	7	2	9
	2020	6	0	6
	2021	5	0	5
Garanti Karşılıkları	2019	5	1	6
	2020	6	0	6
	2021	6	0	6
Kar. Koş. Borç. ve Koş. Var. Çal. Sağ. Fay. İliş. Kar.	2019	4	1	5
	2020	6	1	7
	2021	3	1	4
Finansal Araçlar	2019	2	3	5
	2020	2	3	5
	2021	3	3	6
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	2019	2	3	5
	2020	3	3	6
	2021	3	2	5
Ar-Ge	2019	3	1	4
	2020	5	0	5
	2021	5	0	5
Maden Varlıkları	2019	0	3	3
	2020	2	3	5
	2021	2	3	5
Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi	2019	3	0	3
	2020	3	0	3
	2021	5	0	5

Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler	2019	0	3	3
	2020	0	2	2
	2021	0	3	3
Emeklilik Planları	2019	0	1	1
	2020	0	2	2
	2021	0	2	2
Finansal Borçlar	2019	0	0	0
	2020	2	0	2
	2021	2	0	2
Ticari Borçlar	2019	1	0	1
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Yasal Riskler	2019	0	3	3
	2020	0	0	0
	2021	0	0	0
Değer Düşüklüğü	2019	1	0	1
	2020	2	0	2
	2021	0	0	0
Borçlanma Maliyetleri	2019	1	0	1
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	2019	1	0	1
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Bilgi Teknolojileri Denetimi	2019	0	1	1
	2020	0	0	0
	2021	0	1	1
İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Dövizli İşlemler	2019	1	0	1
	2020	0	0	0
	2021	0	0	0
Nakit ve Nakit Benzerleri	2019	0	0	0
	2020	0	0	0
	2021	1	0	1
Müşterek Yönetime Tabi İşletmenin Muhasebeleştirilmesi	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	0	0	0

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	0	0	0
<b>Toplam</b>	<b>2019</b>	<b>177</b>	<b>34</b>	<b>211</b>
	<b>2020</b>	<b>186</b>	<b>27</b>	<b>213</b>
	<b>2021</b>	<b>181</b>	<b>28</b>	<b>209</b>

Tablo 7 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının büyük bir kısmının “Olumlu Görüş” içeren raporlarda bildirildiği görülmektedir. Olumlu görüş bildirilen 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 177 adet, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 186 adet ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında ise 181 adet kilit denetim konusunun bildirildiği görülmektedir. Sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilen 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 34 adet, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 27 adet ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında ise 28 adet kilit denetim konusunun bildirildiği görülmektedir.

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

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK sayılarının dağılımı Tablo 8’de görülmektedir.

**Tablo 8.** BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konusu Sayılarının Dağılımı

KDK Sayısı / Yıllar	2019	2020	2021	Toplam
7	-	-	1	1
6	-	2	1	3
5	2	1	2	5
4	8	8	4	20
3	23	22	23	68
2	35	32	32	99
1	30	34	37	101
0	1	-	-	1
<b>Toplam</b>	<b>99</b>	<b>99</b>	<b>100</b>	<b>298</b>

Tablo 8 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK sayılarının 0-7 arasında değişiklik gösterdiği anlaşılmaktadır. BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK sayılarının büyük bir kısmını 1 KDK, 2 KDK ve 3 KDK oluşturduğu görülmektedir. 2019 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 1 tanesinde 0 KDK, 30 tanesinde 1 KDK, 35 tanesinde 2 KDK, 23 tanesinde 3 KDK, 8 tanesinde 4 KDK ve 2 tanesinde 5 KDK bildirildiği, 2020 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 34 tanesinde 1 KDK, 32 tanesinde 2 KDK, 22 tanesinde 3 KDK, 8 tanesinde 4 KDK, 1 tanesinde 5 KDK ve 2 tanesinde 6 KDK bildirildiği, 2021 yılına ait 100 adet bağımsız denetçi raporunun 37 tanesinde 1 KDK, 32 tanesinde 2 KDK, 23 tanesinde 3 KDK, 4 tanesinde 4 KDK, 2 tanesinde 5 KDK, 1 tanesinde 6 KDK ve 1 tanesinde 7 KDK bildirildiği tespit edilmiştir.

Çalışma sonuçlarına göre;

#### **2019 yılı raporları için;**

Bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu hasılattır. Hasılat konusu toplamda 33 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2019 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %15,6'sını oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, hasılat konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (21 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise hasılat konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (32 adet) olduğu tespit edilmiştir.

İkinci olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu maddi duran varlıklardır. Maddi duran varlıklar konusu toplamda 28 adet bildirilmiş olup, bu sayı 2019 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %13,3'ünü oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, maddi duran varlıklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (17 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise maddi duran varlıklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (26 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Üçüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu TFRS 16 kiralamar standardıdır. TFRS 16 kiralamar standardı konusu toplamda 18 adet bildirilmiş olup, bu sayı 2019 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %8,5'ini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, TFRS 16 kiralamar standardı konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (17 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise TFRS 16 kiralamar standardı konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (18 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Dördüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu ticari alacaklardır. Ticari alacaklar konusu toplamda 16 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2019 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %7,6'sını oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, ticari alacaklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (10 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise ticari alacaklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (16 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Beşinci olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu şerefiyedir. Şerefiye konusu toplamda 15 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2019 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %7,1'ini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, şerefiye konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (15 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise şerefiye konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (15 adet) olduğu tespit edilmiştir.

#### **2020 yılı raporları için;**

Bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu hasılattır. Hasılat konusu toplamda 36 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2020 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %16,9'unu oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, hasılat konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (23 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise hasılat konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (36 adet) olduğu tespit edilmiştir.

İkinci olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu maddi duran varlıklardır. Maddi duran varlıklar konusu toplamda 31 adet bildirilmiş olup, bu sayı 2020 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %14,5'ini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, maddi duran varlıklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (19 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise maddi duran varlıklar

konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (29 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Üçüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu ticari alacaklardır. Ticari alacaklar konusu toplamda 20 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2020 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %9,4'ünü oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, ticari alacaklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (12 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise ticari alacaklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (19 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Dördüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu şerefiyedir. Şerefiye konusu toplamda 15 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2020 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %7'sini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, şerefiye konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (15 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise şerefiye konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (15 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Beşinci olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu ise işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlardır. İşletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusu toplamda 13 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2020 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %6,1'ini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (11 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (12 adet) olduğu tespit edilmiştir.

#### **2021 yılı raporları için;**

Bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu hasılattır. Hasılat konusu toplamda 37 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2021 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %17,7'sini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, hasılat konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (23 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise hasılat konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (37 adet) olduğu tespit edilmiştir.

İkinci olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu maddi duran varlıklardır. Maddi duran varlıklar konusu toplamda 33 adet bildirilmiş olup, bu sayı 2021 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %15,8'ini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, maddi duran varlıklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (17 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise maddi duran varlıklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (30 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Üçüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu ticari alacaklardır. Ticari alacaklar konusu toplamda 18 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2021 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %8,6'sını oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, ticari alacaklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (12 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise ticari alacaklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (17 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Dördüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlardır. İşletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusu toplamda 14 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2021 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %6,7'sini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusunu

en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (12 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (13 adet) olduğu tespit edilmiştir.

## 6. SONUÇ

Bağımsız denetim sonucunda hazırlanan raporların, yatırımcıların ihtiyaçlarını tam olarak karşılayamaması, yeteri kadar bilgi sağlamaması ve yeterince şeffaf olmaması sebebiyle bilgi kullanıcıları yönünden talepler gelmiştir. Bu talepler doğrultusunda uluslararası kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır. Yapılan çalışmalarda bağımsız denetim raporları ile ilgili meydana gelen en önemli değişiklik, kilit denetim konularının raporda yer alması olmuştur. Kilit denetim konuları (KDK), denetim sırasında bağımsız denetçinin dikkat gösterdiği konulardan en fazla öneme sahip olanları şeklinde ifade edilmektedir. Bağımsız denetçi raporlarında KDK'ların bildirimindeki temel amaç, gerçekleştirilen denetime yönelik şeffaflığın daha çok artırılmasını sağlayarak, düzenlenen denetçi raporunun finansal bilgi kullanıcılarıyla iletişim değerini artırmaktır.

Bu çalışmada, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları incelenmiş ve ayrıca raporlarda yer alan denetim şirketleri, görüş türleri ve KDK sayıları da incelenmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketler, 10 ana sektörü oluşturmaktadır. Bu sektörler arasında en fazla şirket sayısına sahip olanlar, 35 şirket ile mali kuruluşlar ve 34 şirket ile imalat sektörleridir. Bu iki sektörde yer alan şirket sayısı, toplam inceleme kapsamına alınan şirket sayısının %69'unu oluşturduğu tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 211 adet, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 213 adet ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 209 adet olmak üzere toplam 633 kilit denetim konusunun raporlandığı tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının %75'i "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından, %24'ü ise "Diğer" denetim şirketleri tarafından düzenlendiği, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %79'u "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından, %20'si ise "Diğer" denetim şirketleri tarafından düzenlendiği ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %78'i "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından, %22'si ise "Diğer" denetim şirketleri tarafından düzenlendiği tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen dört büyük denetim şirketi %76, diğer denetim şirketleri %24 oranında kilit denetim konusu bildirdiği, 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen dört büyük denetim şirketi %74, diğer denetim şirketleri %26 oranında kilit denetim konusu bildirdiği ve 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen dört büyük denetim şirketi %70, diğer denetim şirketleri ise %30 oranında kilit denetim konusu bildirdiği tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının %84'ünde "Olumlu görüş", %15'inde ise "Sınırlı olumlu (şartlı) görüş" bildirildiği, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %87'sinde "Olumlu görüş", %12'sinde ise "Sınırlı olumlu (şartlı) görüş" bildirildiği ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %88'inde "Olumlu görüş", %12'sinde ise "Sınırlı olumlu (şartlı) görüş" bildirildiği tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin olumlu görüş bildirilen bağımsız denetçi raporlarında %84, sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilen bağımsız denetçi raporlarında %16 oranında kilit denetim konusu bildirildiği, 2020 ve 2021 yıllarına ilişkin olumlu görüş bildirilen

bağımsız denetçi raporlarında %87, sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilen bağımsız denetçi raporlarında %13 oranında kilit denetim konusu bildirildiği tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının %1'inde 0 KDK, %30'unda 1 KDK, %35'inde 2 KDK, %23'ünde 3 KDK, %8'inde 4 KDK ve %2'sinde 5 KDK bildirildiği, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %34'ünde 1 KDK, %32'sinde 2 KDK, %22'sinde 3 KDK, %8'inde 4 KDK, %1'inde 5 KDK ve %2'sinde 6 KDK bildirildiği ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %37'sinde 1 KDK, %32'sinde 2 KDK, %23'ünde 3 KDK, %4'ünde 4 KDK, %2'sinde 5 KDK, %1'inde 6 KDK ve %1'inde 7 KDK bildirildiği tespit edilmiştir.

Covid-19'un etkilerinin geçtiği 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının, pandemi öncesinde (2019 yılı) ve pandemi sonrasında (2021 yılı) aynı kaldığı tespit edilmiştir.

Yapılan çalışma sonuçlarıyla literatürde yer alan çalışmaların sonuçları karşılaştırıldığında, sonuçların benzerlik gösterdiği görülmektedir. Sektörel bazda bakıldığında, en çok kilit denetim konusunun bildirildiği sektörler mali kuruluşlar ve imalat sektörleri olduğu, en çok bildirilen kilit denetim konularının hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar, şerefiye, işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar olduğu, ülkemizde BİST 100 endeksindeki şirketlerin bağımsız denetçi raporlarının büyük bir kısmını dört büyük denetim firmasının düzenlediği, raporlarda denetim görüşünün çoğunlukla olumlu olduğu ve çalışmanın literatürde yer alan çalışmalarla benzerlik gösterdiği tespit edilmiştir.

Gerçekleştirilen çalışma kapsamında; 3 yıla ait (2019-2020 ve 2021) bağımsız denetçi raporları arasında karşılaştırma yapılmasına olanak sağlaması ve kilit denetim konularının; sektörler, denetim firmaları ve görüş türleri yönünden değişime uğrayıp uğramadığının incelenmesine imkân tanınması sebebiyle çalışma sonuçlarının gelecekte yapılacak çalışmalara ışık tutacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmaya ilave olarak, farklı BİST endekslerinde ve sektörlerinde yer alan şirketlerin ilerleyen yıllara ait bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının farklılaşma durumu incelenebilir.

## KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Bülbül, S. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BİST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 18 (56), 1-24.
- Aktaş, R. ve Acar, M. (2020). Bağımsız Denetimde Önemlilik Perspektifinden Kilit Denetim Konuları: BİST 100 Uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38 (2), 185-214. <https://doi.org/10.17065/huniibf.557531>
- Atay, M. S. ve Polat Çeltikci, N. (2021). Kilit Denetim Konuları (KDK) Bildirimlerinin İçerik Analizi Yöntemiyle İncelenmesi: Borsa İstanbul (BİST-100) Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 31 (164), 113-142.
- BDS 701: Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf> (Erişim Tarihi: 11.10.2023).
- Bedard, J., Gonthier-Besacier, N. ve Schatt, A. (2014). Costs And Benefits Of Reporting Key Audit Matters İn The Audit Report: The French Experience. *International Symposium on Audit*



Research,

[https://www.isarhq.org/2014\\_downloads/papers/ISAR2014\\_Bedard\\_Besacier\\_Schatt.pdf](https://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Bedard_Besacier_Schatt.pdf)

- Çakalı, K. R. (2021). Bağımsız Denetim Raporlarında Yeni Uygulama: Kilit Denetim Konularının Raporlanması ve BİST 100 Analizi. *Denetim*, (23), 60-77.
- Demirel Arıcı, N. (2021). *Kilit Denetim Konuları Sermaye Piyasalarında Denetimin Riskli Alanlarının Raporlanması* (1. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Güleç, Ö. F. (2020). Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 19 (59), 253-274.
- İşgüden Kılıç, B., Demirkan, M. ve Nazır, A. (2021). Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartlarının Kilit Denetim Konularına Yansıması. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (4), 1109-1125. <https://doi.org/10.25287/ohuiibf.773540>
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (84), 49-64. <https://doi.org/10.25095/mufad.619076>
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi- BDS 701. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11 (57), 633-649. <http://dx.doi.org/10.17719/jisr.2018.2478>
- Kavut, F. L. ve Güngör, N. (2018). Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16 (59), 59-70.
- Mamcarczyk, M., Poplawski, L. ve Zieniuk, P. (2020). Key Audit Matters In The Auditor's Reports On The Example Of European Mining Companies. *Acta Montanistica Slovaca*, 25 (4), 453-465. <https://doi.org/10.46544/AMS.v25i4.02>
- Uzun Kocamış, T. ve Yıldırım, G. (2019). Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konuları: Olası Etkileri. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, (Ekim 2019 Özel Sayısı), 634-642. <https://doi.org/10.21733/ibad.613872>
- Varıcı, İ. ve Çağırın, F. K. (2019). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul'daki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (22), 193-208. <https://doi.org/10.18092/ulikidince.467673>
- Yalçın, N. (2020). Raporlanan Kilit Denetim Konularının Sayısını Etkileyen Faktörler: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (4), 4220-4230. <https://doi.org/10.20491/isarder.2020.1101>