

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA KİLİT DENETİM KONULARININ BİLDİRİLMESİNDE BİST 100 ŞİRKETLERİNDEKİ İLK UYGULAMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN*

Samet BÜLBÜL**

Makale Gönderim Tarihi : 02/11/2018 / Kabul Tarihi : 17/12/2018

ÖZ

Yakın geçmişte yaşanan ekonomik krizler ve bu krizlerin yıkıcı etkileri nedeniyle iflas eden şirketlerde, muhasebe ve denetime ilişkin konular daha önemli hale gelmiştir. Özellikle de 2008'de başlayan ekonomik kriz, iş dünyasında bağımsız denetim ve denetçiye olan bakışın değişmesinde kırılma noktasını oluşturmuştur. Buna bağlı olarak, başta ABD ve Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere küresel piyasalarda bir yeniden yapılanma ve bu piyasalara yönelik düzenlemeler hayata geçirilmeye başlanmıştır. Bu kapsamda, finansal anlamda yaşanan sorunları ortadan kaldırmak ve denetime ilişkin bakış açısını değiştirmenin bir sonucu olarak, bağımsız denetim raporlarında bir yenilenme süreci başlamıştır. Yeni denetim raporlarında, işletme ve gerçekleştirilen denetim hakkında yatırımcılara ve diğer ilgililere, ihtiyaçlarına uygun, ilgili ve anlayabilecekleri bilgiler sunmak üzere kilit denetim konularının bildirilmesi zorunlu olmuştur. Bu çalışmada, Türkiye'deki BIST 100 endeksinde yer alan firmaların 2017 yılındaki bağımsız denetim raporları incelenmiş ve bu yeni denetim raporlarının en belirgin özelliği olan kilit denetim konuları ele alınarak, bağımsız denetim şirketlerinin kilit denetim konularına yönelik yaptığı çalışmalar detaylarıyla analiz edilmiş ve ilk uygulama sonuçları değerlendirilmiştir.

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

* Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Yönetim Bölümü, nakdogan@baskent.edu.tr orcid.org/0000-0001-8168-6152

** Başkent Üniversitesi, Muhasebe-Finansman Doktora Programı Özel Öğrencisi, bulbulsamet@yahoo.com orcid.org/0000-0003-2795-4608

THE EVALUATION OF THE INITIAL RESULTS WITH RESPECT TO THE KEY AUDIT MATTERS STATED IN THE INDEPENDENT AUDITORS' REPORTS ISSUED FOR THE COMPANIES LISTED IN BIST 100 INDEX

ABSTRACT

Due to the recent economic crises and their overwhelming effects, the issues related to accounting and auditing have become extremely important for the companies that have gone bankrupt. In particular, the economic crisis, which started in 2008, has been the breakpoint for the change in the business world's view on the independent audit and the auditor. Accordingly, a restructuring in the global markets, particularly in the USA and the European Union countries, together with the relevant regulations have been initiated. In this context, as a result of the efforts aiming to remove the financial problems and the change in the perspective regarding the audit, a renewal process has started with respect to the independent auditors' reports. In the revised auditor's reports, it became mandatory to communicate key audit matters (KAM) to the investors and other interested parties about the entity and the audit performed with the goal of providing relevant, succinct and understandable information. In this study, the auditors' reports for the companies listed in BIST 100 are examined pertaining to the key account matters stated in 2017 and the initial results are evaluated.

Keywords: Independent Audit, Auditor, Auditor's report, Key Audit Matters

1. GİRİŞ

İş dünyasında yaşanan ekonomik sorunların ortadan kaldırılmasında bağımsız denetime olan güvenin artırılması en önemli faktörlerden birisi konumundadır. Denetim raporlarının daha şeffaf, hesap verilebilir ve bilgilendirici olması da bu güveni tesis edecek bağımsız denetim standartlarının gözden geçirilmesiyle mümkündür. Yapılan denetimin içeriğini düzenleyen ve denetçinin ekonomik olaylara bakışını daha iyi yansıtmayı amaçlayan yeni denetçi raporları ise, denetimde risk faktörünü öne çıkaran yaklaşımıyla önemlilik ilkesine daha fazla vurgu yapmakta ve bu kavramın daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunmaktadır. Bu açıdan, denetçinin risk odaklı denetim yaklaşımıyla denetimini gerçekleştirmesi, denetimin kalitesini artırmış, denetim sürecinin daha iyi anlaşılmasına imkan tanımış ve denetim raporunun değerinin artmasıyla daha anlaşılabilir bir raporlama yapmayı olanaklı hale getirmiştir. Dolayısıyla, yeni denetim raporunun ihtiyaca daha uygun olması ve taraflar arasındaki iletişime kattığı en önemli değer, günümüz denetim yaklaşımının en önemli başarısıdır (Yanık ve Karataş, 2017). Bu başarının tamamlayıcısı ise, yatırımcılar nezdinde daha öncesinde sahip olmadıkları bilgilere ulaşma ve yeni bilgilerle birlikte şirketleri gerek bireysel gerekse karşılaştırmalı olarak görme imkanına sahip olmalarıdır.

2. YENİ DENETÇİ RAPORLARI VE KİLİT DENETİM KONULARI

Finansal tablo kullanıcılarının bilgi açığını kapatmak ve böylece değişen ve gelişen konularda denetçi raporlarının etkisini görmek açısından yeni denetçi raporları önemli bir görevi yerine getirmektedir. Denetlenen işletmeyle ilgili önemli yönlerin raporda daha fazla yer bulmasıyla birlikte, denetimin ve denetçinin ne yaptığını açıklayan yeni denetçi raporları, güven veren yaklaşımıyla daha kaliteli raporlama yapılmasına olanak verecek ve bu raporlarda önemli görülen hususları da kilit denetim konusu olarak açıklayacaktır.

2.1. Yeni Denetçi Raporları ve Ulaşılmak İstenen Amaçlar

Bağımsız denetimin kalitesinin artırılması, mesleki şüphencilğin daha fazla öne çıkarılması ve böylece denetimin daha etkin yürütülerek denetim başarısızlıklarının önlenmesine yönelik yapılan çalışmalar sonucunda, dünyada ve ülkemizde yürürlüğe giren yeni standartların en belirgin özelliği denetçinin raporunda meydana getirdiği değişimlerdir. Bu değişimlerde, denetçinin ilettiği mesajın ihtiyaçlara uygun olması, iletişimi kuvvetlendirerek güçlü bir etkileşim ortaya koyması, riskli alanlara ve açıklamalara odaklanması ve güvenceye dayalı bir ilişki ortaya koyarak kullanıcıların bilgilerini artırması ise en önemli unsurlar arasındadır. Bu kapsamda, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) bünyesinde bulunan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standard Board-IAASB) tarafından 2006 yılında başlatılan çalışmaların 2014 yılında tamamlanması, bazı standartlarda değişimleri beraberinde getirmiş ve 2015 yılında çalışmalar tamamlanmıştır. Bu çalışmalar sonucunda ise, kilit denetim konuları (BDS 701), işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlikler (BDS570) ve diğer bilgilerin açıklanması(BDS720) konusunda yeni denetim standartları yayımlanmıştır.

IFAC bünyesinde yapılan bu çalışmaların amaçları ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir (IAAB,2016):

- i. Yönetim ile yatırımcı ve denetçi arasındaki iletişimin artırılması,
- ii. Denetim raporlarına olan güvenin artırılması,
- iii. Şeffaflık ile birlikte bilginin değerinin artırılması,
- iv. Yönetimin denetim raporlarındaki açıklamalarına olan dikkatinin artırılması,
- v. Mesleki şüphencilğe daha fazla odaklanılmasının sağlanması,
- vi. Finansal raporlama kalitesinin artırılmasıyla kamu yararının gözetilmesi,
- vii. Açıklanacak ilave bilgilerle beklentilerin karşılanarak bilgi açıklarının kapatılması.

2.2. Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları ile ilgili standart, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/03/2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Kilit denetim konuları, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardındaki ifadeyle: “Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme

ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir.” hükmüyle açıklanmaktadır(BDS701,p.8). Ayrıca, standarttaki denetçinin amaçlarına bakıldığında, kilit denetim konularını belirlemek ve finansal tablolara ilişkin görüş oluşturduktan sonra bu konuları denetçi raporunda açıklamak suretiyle bildirmek- tir hükmü, denetçinin bu konudaki sorumluluğunu düzenlemektedir (BDS701,p.7).

Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporlarında bildirilmesi, yapılan denetimin standartlara uy- gun olarak yapıldığının ve risk odaklı bir denetim yaklaşımın ürünüdür. Bunun yanında, denetçinin de- netim sürecinde karşılaştıkları riskli alanların tespiti ve bunlara karşılık hangi prosedür ve yöntemlerin uygulandığının detaylı olarak ifade edilmesi ise yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme konusunda denetçiye sorumluluk yüklemiş olmaktadır. Yönetime bildirilecek konular arasından seçilen kilit dene- tim konuları, finansal tabloların denetimi ve görüş oluşturma sürecinde mesleki şüphecilik yaklaşımını öne çıkararak önemli görülen hususların vurgulandığının ve denetçinin mesleki muhakemesini kullandığının bir göstergesi konumundadır.

3. KİLİT DENETİM KONULARININ BELİRLENMESİ VE BİLDİRİLMESİ

Bağımsız denetçi raporları, denetim sürecinin kapsamı, içeriği ve sonuçları hakkında bilgi elde etmenin en temel kaynağıdır. Bu açıdan bakıldığında kilit denetim konuları, finansal bilgi kullanıcıları tarafından şirkete ilişkin önemli hususların veya riskli alanların bir ifadesi konumundadır. Dolayısıyla, denetçinin mesleki muhakemesi tarafından denetimde en çok önem arz eden konulardan oluşan kilit denetim konu- larının belirlenmesi ve bildirilmesi bütün taraflara doğru bilgi aktarımının bir parçası olacaktır.

3.1. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Denetçinin kilit denetim konusunu belirlemesine ilişkin süreç, standartta detaylarıyla açıklanmıştır. Buna göre; “Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürü- tülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirler. Denetçi bu belirlemeyi yaparken, aşağıdakileri göz önünde bulundurur (BDS701, p.A9-A18).”

- a) BDS 315 uyarınca “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli ol- duğu belirlenen alanlar,
- (b) Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları,
- (c) Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri .

“Denetçi, yukarıda açıklanan paragrafa göre belirlenen konulardan hangilerinin cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz ettiğini belirlemeli ve bunlardan kilit denetim konularını oluş- turmalıdır (BDS701, p.A9-A11, A27-A30).”

Ayrıca, standartta ifade edilen; denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirleme hususu, denetçinin, “denetimin risk bazlı olduğunu kabul etmesini ve finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” riskinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine, bu risklere karşılık vermek üzere denetim

prosedürlerinin tasarlanması ile uygulanmasına ve denetçinin görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesine odaklanılmasını” gerekli kılmaktadır. (BDS701, p.A12).

3.2. Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi

Kilit denetim konularına ayrı bir bölümde ve denetçi görüşüne (olabildiğince) yakın bir konumda yer verilmesi, denetçi raporunda bu tür bilgilerin öne çıkartılmasını sağlar ve denetime özgü bilgilere hedef kullanıcıların verdiği değerin anlaşıldığını gösterir. Denetçi, her bir kilit denetim konusunu, “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında raporunun ayrı bir bölümünde uygun bir alt başlık kullanarak açıklamalıdır. Denetçi raporunun bu bölümünde giriş cümlesinde;

“(a) Kilit denetim konularının, denetçinin mesleki muhakemesine göre [cari döneme ait] finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olduğunu ve

(b) Bu konuların, bir bütün olarak finansal tabloların denetimi kapsamında ve bu tablolara ilişkin denetçi görüşü oluşturulmasında ele alındığını ve denetçinin bu konular hakkında ayrı bir görüş vermediğini belirtmektedir. (BDS701, p.A11).”

Standart, kilit denetim konusuna yönelik açıklamanın kapsamını belirleme hususunu denetçinin yargısına bırakmıştır. Ancak kilit denetim konusuna ilişkin açıklamada, konunun denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olma nedeninin ve denetimde bu konunun nasıl ele alındığının hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayacak bir anlatımla sunulması gerektiği standartta belirtilmektedir. Münferit kilit denetim konularına ilişkin yapılacak açıklamada denetime özgü terimlerin çok fazla kullanılmaması -denetim hakkında makul ölçüde bilgisi olmayan- hedef kullanıcıların denetçinin denetimde belirli konulara odaklanmasının dayanağını anlamalarına yardımcı olacağı standart hükümlerinde vurgulanmaktadır (BDS701, p.A34).

Kilit denetim konusunun, bir bütün olarak finansal tabloların denetimi çerçevesindeki öneminin yanında denetçi görüşü dâhil olmak üzere denetçi raporunun diğer unsurlarıyla ilişkisinin hedef kullanıcılar tarafından anlaşılması amacıyla, konuya ilişkin açıklamada kullanılacak ifadelerin özenle seçilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu ifadelerde;

- Finansal tablolar hakkında görüş oluşturulurken, denetçi tarafından ilgili konunun uygun bir şekilde çözüme kavuşturulmadığının ima edilmemesi gerekir.
- Genelleyici veya standartlaştırılmış bir anlatımdan kaçınılması ve konunun işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilmesi gerekir.
- Varsa- finansal tablolarda yer alan ilgili açıklamada (açıklamalarda) konunun nasıl ele alındığının dikkate alınması gerekir.
- Finansal tablo unsurlarına yönelik ayrı bir görüşü içermemesi veya ima etmemesi gerekir (BDS701, p.A47).”

Bununla birlikte, mevzuata göre raporlanması zorunlu olmadığı sürece, BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi standardı, denetçinin finansal tablolara görüş

vermekten kaçınması durumunda kilit denetim konularının bildirilmesini de yasaklamaktadır(BDS701, p.5T). Ayrıca bazı hallerde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 403.maddesinde de değinildiği üzere, denetimde konunun nasıl ele alındığını açıklamak amacıyla ilâve bilgilere yer verilmesinin mevzuat tarafından engellenmesi söz konusu olabilmektedir. “*Konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, denetçinin ilgili hususun denetçi raporunda bildirilmemesine karar vermesi. İşletmenin konu hakkında kamuya bilgi açıklaması hâlinde, bu hüküm uygulanmaz*” hükmü bu konuyu açıklamaktadır (BDS701, p.14)

4. KİLİT DENETİM KONUSUNUN NASIL ELE ALINDIĞI

Denetçi raporlarında, kilit denetim konularının ele alınışına ilişkin yapılan açıklamalar, denetçinin mesleki muhakemesinin bir sonucudur. Nitekim standartta, “Kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığının açıklanması amacıyla denetçi raporunda yer verilecek bilginin ayrıntı düzeyi mesleki muhakeme konusudur.” hükmü söz konusu süreci açıklamaktadır (BDS701, p.A49).

Ayrıca denetçi, yapılan açıklamalara uygun olarak aşağıdakileri de açıklayabilir (BDS701, p.A46):

- Denetçinin yaklaşımının veya verdiği karşılığın, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskle ya da kilit denetim konusuyla en çok ilgili yönlerini,
- Uygulanan prosedürlere ilişkin kısa bir değerlendirme,
- Denetçinin uyguladığı prosedürlerin sonuçlarına işaret edilmesi veya
- Konuyla ilgili kilit gözlemler veya bu unsurların bazı bileşimleri.

Bir bütün olarak bakıldığında, kilit denetim konusunun nasıl ele alındığı, denetçinin yaklaşımın özelliklerini barındırmaktadır ve gerçekleştirilen denetim prosedürlerini alt başlıklar halinde açıklamaktadır. Dolayısıyla, denetim prosedürleri sonucu yapılan detaylı gözlemler, analitik çalışmalar, kontrol testleri ve konuya ilişkin yapılan araştırmalar kilit denetim konularının risk odaklı denetim yaklaşımıyla belirlendiğini ve bildirildiğini göstermesi açısından önemlidir.

5. ARAŞTIRMANIN KONUSU, ÖNEMİ VE SONUÇLARI

BDS 701 standardının, payları borsada işlem gören firmalar tarafından 2017 yılından itibaren uygulanması ve kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında bildirilmesi zorunludur. Bu kapsamda, BİST 100 endeksinde yer alan firmalar, 2017 yılından itibaren bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarında kilit denetim konuları açıklamaya başlamışlardır. Buna ilişkin sonuçlar ise çalışmanın aşağıdaki başlıklarında açıklanmıştır.

5.1.Araştırmanın Konusu

Araştırmanın konusu, BİST 100 firmalarının 2017 yılına ilişkin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarındaki kilit denetim konularının firma bazında ve toplam sayısı, sektörel dağılımı, hangi sektörlerde hangi kilit denetim konusunun daha öne çıktığının anlaşılması, denetim görüşü ile bildirilen kilit

denetim konusu arasındaki ilişkinin incelenmesi ve bu kilit denetim konularına karşılık hangi prosedürlerin/yöntemlerin uygulandığının detaylı analizine dayanmaktadır.

5.2.Araştırmanın Önemi

Araştırma, denetçi raporlarındaki kilit denetim konuları ve bunlara karşılık uygulanan prosedürleri göstermesi bakımından içerik olarak en kapsamlı veriyi barındırmaktadır. Ayrıca standardın uygulamasını görmek, amaçlara ulaşma derecesini ve beklenen faydalarını değerlendirmek açısından gerek düzenleyici kurumlara gerekse de sektör kuruluşlarına önemli geribildirimler vermiş olacaktır.

5.3.Araştırmanın Sonuçlarının Listesi

Aşağıdaki tablolarda, sırasıyla, 2017 yılına ait bağımsız denetim raporları incelenen BİST 100 firmalarının listesini, kilit denetim konularının detaylı araştırma sonuçlarını ve kilit denetim konusu için uygulanan denetim prosedürleri gösterilmiştir. Bu tablolarla ilgili değerlendirmeler ise sonraki başlıkta ele alınacaktır.

Tablo 1: Bağımsız Denetim Raporu İncelenen BİST 100 Firmalarının Listesi

2017 YILINA AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI İNCELENEN BİST 100 FİRMALARININ LİSTESİ										
SIRA NO.	FİRMA ADI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	SIRA NO.	FİRMA ADI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	KDK SAYISI
1	AFYON ÇİMENTO	ERNST & YOUNG	OLUMLU	3	51	İPEK DOĞAL ENERJİ	AK BAĞ.DEN.	ŞARTLI	3	3
2	AKBANK	PWC	ŞARTLI	2	52	İŞ GYO	ERNST & YOUNG	OLUMLU	1	1
3	AKENERJİ ELEKTRİK ÜRETİM	ERNST & YOUNG	OLUMLU	4	53	KARDEMİR KARABÜK	ERNST & YOUNG	OLUMLU	5	5
4	AKSA AKRİLİK KİMYA	ERNST & YOUNG	OLUMLU	3	54	KARSAN OTOMOTİV S	DELOITTE	OLUMLU	2	2
5	AKSA ENERJİ ÜRETİM	KPMG	OLUMLU	1	55	KARTOSAN KARTON SAN	BAKER TILLY INT	OLUMLU	4	4
6	ALARKO GYO	DELOITTE	OLUMLU	1	56	KİPA TİCARET	PWC	OLUMLU	1	1
7	ALARKO HOLDİNG	ERNST & YOUNG	OLUMLU	2	57	KOÇ HOLDİNG	PWC	OLUMLU	3	3
8	ALBARAKA TÜRK	KPMG	OLUMLU	1	58	KORDSA TEKNİK TEKSTİL	KPMG	OLUMLU	1	1
9	ANADOLU CAM	ERNST & YOUNG	OLUMLU	4	59	KOZA ALTIN İŞLETMELERİ	AK BAĞ.DEN.	ŞARTLI	3	3
10	ANADOLU EFES BİRACILIK	DELOITTE	OLUMLU	1	60	KOZA ANADOLU METAL	AK BAĞ.DEN.	ŞARTLI	3	3
11	ANEL ELEKTRİK PROJE TAAH.	KPMG	OLUMLU	1	61	MAVİ GİYİM SANAYİ	KPMG	OLUMLU	3	3
12	ARÇELİK A.Ş.	PWC	OLUMLU	3	62	METRO TİCARİ MALİ YAT.	ATA BAĞ.DEN.	OLUMLU	2	2
13	ASELSAN ELEKTRONİK	KPMG	OLUMLU	3	63	MİGROS TİCARET	PWC	OLUMLU	3	3
14	AYEN ENERJİ	ERNST & YOUNG	OLUMLU	3	64	MLP SAĞLIK HİZMETLERİ	DELOITTE	OLUMLU	2	2
15	BANVİT BANDIRMA YEM	BDO DENET B.D.	OLUMLU	3	65	NET HOLDİNG	ATA BAĞ.DEN.	OLUMLU	3	3
16	BERA HOLDİNG	GRANT THORNTON	ŞARTLI	3	66	NETAŞ TELEKOM	DELOITTE	OLUMLU	3	3
17	BEŞİKTAŞ FUTBOL	ERNST & YOUNG	ŞARTLI	3	67	ODAAŞ ELEKTRİK ÜRETİM	NEXIA INT	OLUMLU	6	6
18	BİM BİRLEŞİK MAĞAZLAR	PWC	OLUMLU	2	68	OTOKAR OTOMOTİV	PWC	OLUMLU	1	1
19	BORUSAN MANNESMANN BORU	PWC	OLUMLU	2	69	PARK ELEKTRİK ÜRETİM	PWC	OLUMLU	1	1

20	BRISA BRIDGESTONE SA	KPMG	OLUMLU	2	70	PEGASUS HAVAYOLLARI	DELOITTE	OLUMLU	3
21	COCA-COLA İÇECEK	PWC	OLUMLU	1	71	PETKİM PETROKİMYA	PWC	OLUMLU	1
22	ÇEMAŞ DÖKÜM SANAYİ	JPA INT	OLUMLU	3	72	SASA POLYESTER SANAYİ	DELOITTE	OLUMLU	2
23	ÇEMTAŞ ÇELİK MAKİNA	RASYONEL	OLUMLU	1	73	SİNPAŞ GYO	PWC	OLUMLU	2
24	DATA GATE BİLGİSAYAR	BAKER TILLY INT	OLUMLU	4	74	SODA SANAYİİ	ERNST & YOUNG	OLUMLU	3
25	DEVA HOLDİNG	ERNST & YOUNG	OLUMLU	2	75	ŞEKERBANK TÜRK	DELOITTE	OLUMLU	2
26	DOĞAN ŞİRKETLER GRUBU	PWC	OLUMLU	4	76	TAT GIDA SANAYİ	KPMG	OLUMLU	2
27	DOĞTAŞ KELEBEK MOBİLYA	PWC	ŞARTLI	2	77	TAV HAVALIMANLARI	ERNST & YOUNG	OLUMLU	3
28	DOĞUŞ OTOMOTİV	ERNST & YOUNG	OLUMLU	1	78	TEKFEN HOLDİNG	BDO DENET BD	OLUMLU	2
29	EGE ENDÜSTRİ VE TİCARET	ERNST & YOUNG	OLUMLU	2	79	TEKNOSA	KPMG	OLUMLU	2
30	EİS ECZACIBAŞI İLAÇ	PWC	OLUMLU	1	80	TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL	ERNST & YOUNG	OLUMLU	4
31	EMLAK KONUT GYO	DELOITTE	OLUMLU	1	81	TRAKYA CAM SANAYİİ	ERNST & YOUNG	OLUMLU	3
32	ENERJİSA ENERJİ	ERNST & YOUNG	OLUMLU	5	82	TURCAS PETROL	ERNST & YOUNG	OLUMLU	3
33	ENKA İNŞAAT	KPMG	OLUMLU	3	83	TURKCELL	PWC	OLUMLU	6
34	EREĞLİ DEMER VE ÇELİK	DELOITTE	OLUMLU	2	84	TÜMO SAN MOTOR VE TR	AKSİS BAĞ.DEN.	OLUMLU	2
35	FENERBAHÇE FUTBOL	ERNST & YOUNG	ŞARTLI	4	85	TÜRKİYE PETROL RAFİNE	PWC	OLUMLU	2
36	FLAP KONGRE TOPHİZM.	PWC	ŞARTLI	2	86	TÜRK HAVA YOLLARI	KPMG	OLUMLU	2
37	FORD OTOMOTİV	PWC	OLUMLU	2	87	TÜRK TELEKOM	KPMG	OLUMLU	4
38	GALATASARAY SPOR TİF	ERNST & YOUNG	ŞARTLI	5	88	TÜRK TRAKTÖR VE ZİRAT	PWC	OLUMLU	3
39	GLOBAL YATIRIM HOLDİNG	DELOITTE	OLUMLU	3	89	T. GARANTİ BANKASI	KPMG	ŞARTLI	2
40	GOODYEAR LASTİKLERİ	PWC	OLUMLU	1	90	TÜRKİYE HALK BANKASI	DELOITTE	OLUMLU	3
41	GÖLTAŞ GÖLLER ÇİMEN-TO	DENGE BAĞ.DEN.	OLUMLU	1	91	TÜRKİYE İŞ BANKASI	ERNST & YOUNG	ŞARTLI	3
42	GÖZDE GİRİŞİM SERMAYESİ	PWC	OLUMLU	1	92	TÜRKİYE TSKB	ERNST & YOUNG	ŞARTLI	3

43	GSD HOLDİNG	KPMG	OLUMLU	2	93	TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FAB	ERNST & YOUNG	OLUMLU	4
44	GÜBRE FABRİKALARI T.A.Ş.	ERNST & YOUNG	ŞARTLI	1	94	T. VAKIFLAR BANKASI	PWC	ŞARTLI	2
45	HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG	PWC	OLUMLU	2	95	ÜLKER BİSKÜVİ	PWC	OLUMLU	3
46	HALK GYO	DELOITTE	OLUMLU	2	96	VAKIF GYO	PWC	OLUMLU	1
47	ICBC TURKEY BANK	KPMG	OLUMLU	1	97	VESTELE ELEKTRONİK	PWC	OLUMLU	2
48	IŞIKLAR ENERJİ VE YAPI	BİRLEŞİK EKOL	OLUMLU	3	98	YAPI VE KREDİ BAN-KASI	PWC	OLUMLU	2
49	İHLAS GAYRİMENKUL	İRFAN BAĞ.DEN.	OLUMLU	6	99	YATAŞ YATAK YORGAN	ATA BAĞ.DEN.	OLUMLU	2
50	İHLAS HOLDİNG	İRFAN BAĞ.DEN.	OLUMLU	6	100	ZORLU ENERJİ ELEKTRİK	PWC	OLUMLU	3

Tablo 2: Kilit Denetim Konularının BİST 100'deki Sektörlere Dağılımı

BİST100 FİRMALARININ KİLİT DENETİM KONULARI ARAŞTIRMA SONUÇLARI										
Kamuyu Aydınlatma Plat-formu SEKTÖR GRUPLARI	EĞİTİM SAĞLIK SPOR HİZM.	ELEKTRİK GAZ SU BUHAR	GAYR. İNŞ. İD. DESTEK	İMALAT SANAYİİ	MADEN PETROL	MALİ KUR. BANK HOLD.	TEKNO. BİLİŞ. SAVUNMA	TOPTAN VE PERAKEDE	ULAŞ. HABRİLŞ. DEPO.	TOPLAM
BİST100 DAĞILIMI(Adet)	4	6	4	36	4	33	3	6	4	100
KİLİT DENETİM KONULARI										
ŞEREFE	0	3	1	2	0	2	1	1	1	11
HASILAT	4	2	4	10	3	7	3	3	4	40
VERGİ/ERTELENMİŞ VERGİ	0	5	0	9	0	4	1	0	1	20
İŞLETME BİRLEŞMELERİ	0	1	0	1	0	0	0	1	0	3
STOKLAR	2	0	1	9	3	2	1	1	0	19
TİCARİ VE FİNANSAL ALACK.	0	1	1	11	0	6	2	0	0	21
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENK	0	0	1	0	1	8	0	0	0	10
FİNANSAL YATIRIMLAR	0	0	1	5	0	10	0	0	1	17
AÇILIŞ BAKİYESİ, DENETÇİ	1	2	0	3	0	1	0	0	0	7
MADDİ VE MADDİ OLM. D.V.	4	3	2	13	3	7	1	4	2	39
BİLGİ TEKNOLOJİLERİ	0	0	0	0	0	1	0	0	1	2
TÜREV ARAÇLAR	0	0	0	0	0	2	0	0	2	4
SATIŞ AMAÇLI VARLIKLAR	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
FİNANSAL BORÇLAR	0	2	0	3	0	5	0	0	0	10
TİCARİ VBORÇLAR	0	0	0	1	0	6	1	0	0	8
CANLI VARLIKLAR	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
ÇALIŞANLARA SAĞ. FAYDA.	0	0	0	3	0	9	0	0	0	12
KARŞILIKLAR/ YÜKÜMLÜKL.	3	1	1	7	0	5	0	1	3	21
ÖZKAYNAKLAR	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
NAKİT AKIŞ RİSKİ	0	1	0	3	0	0	0	0	0	4
TOPLAM	14	22	12	81	10	75	10	12	15	251

Tablo 3: Kilit Denetim Konusunda Uygulanan Prosedürler

SIRA NO.	KİLİT DENETİM KONUSU	KİLİT DENETİM KONUSU İÇİN UYGULANAN DENETİM PROSEDÜRLERİ
1	ŞEREFİYE	<p>Değerleme uzmanları vasıtasıyla, her bir nakit yaratan birimin faaliyet gösterdiği sektörlerdeki AOSM ortalamaları ile karşılaştırılma yapılması da dahil olmak üzere, kullanılan iskonto oranlarının uygunluğunun değerlendirilmesi</p> <p>Beklenen büyüme oranları ve ilgili beklenen gelecekteki nakit akışlarını incelemek, önemli tahminlerin değerlendirmesi ve indirgenmiş nakit akışları hesaplama modelinin kurgusu ve matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesi,</p> <p>Satış hacimleri ve fiyatlar, faaliyet giderleri, enflasyon ve uzun vadeli büyüme oranları gibi kilit girdilere ilişkin olarak kullanılan varsayımların uygunluğunun test edilmesi</p> <p>Danışmanlık şirketi tarafından kullanılan varsayım ve yöntemlere ilişkin değerlendirmeleri incelemek için denetim ekibine, aynı denetim ağına dahil bir başka kuruluşun değerlendirme uzmanlarının dahil edilmesi,</p>
2	HASILAT	<p>Taahhüt sözleşmelerinden elde edilen hasılat tutarlarının tamamlanma yüzdesi yöntemiyle tekrar hesaplanması</p> <p>Hasılat ve satışlardan iade hesaplarıyla ilgili detaylı dönemsel testlerinin yapılması ve hasılat sürecinin incelenmesi, satış ve teslimat süreçlerinin analiz edilmesi,</p> <p>Maddi doğrulama prosedürleri ile faturalanmış olan satışların uygulanan muhasebe politikasına göre gerçekleşen hasılat olup olmadığı kontrol edilmesi,</p> <p>Örnekleme olarak bazı satış işlemlerinin fatura ve irsaliye tarihi, ambar çıkış ve teslim evrakları kontrol edilerek fiili teslimin bilanço tarihi öncesi yapıp yapılmadığının incelenmesi</p> <p>Sene sonunu takip eden dönemde gerçekleşen iadelere maddi doğrulama prosedürleri uygulanarak, yıl içerisinde hasılatın uygun şekilde kayıtlara alınıp alınmadığının incelenmesi,</p> <p>BT uzmanlarının yardımı vasıtasıyla, kontrollerin test edilmesi ve bunların izleyici verileriyle olan bağlantısına ilişkin kontrollerin test edilmesi,</p> <p>Kasa işlemlerine ait BT altyapısı ile muhasebe sistemi arasındaki entegrasyonun test edilmesi,</p> <p>Fiyatlandırma ve faturalandırmanın tamlığı ve doğruluğuyla ilgili BT iç kontrolleri ve fiyatlandırma ve faturalandırma sistemleriyle muhasebe sistemleri arasında uçtan uca mutabakat kontrollerinin yapılması</p>

3	VERGİ/ ERTELENMİŞ VERGİ	<p>Vergi makamları ile yapılan yazışmalar ve vergisel risklerin değerlendirilmesi de dahil olmak üzere dönem vergisinde muhasebeleştirilen tutarların eksiksizliği ve doğruluğu üzerinde denetim prosedürleri gerçekleştirilmesi,</p> <p>Yönetim Kurulunun gelecek yıl bütçeleri ve iş planları ile geçmiş tecrübelerle dayanarak yeterli gelecek vergilendirilebilir kar yaratma olasılığına ilişkin olarak yapmış olduğu varsayım ve tahminlerin değerlendirilmesi,</p> <p>Şirketlerin mali zararlarının, çeşitli ülkelerdeki vergi uygulamaları çerçevesinde, ertelenmiş vergi hesaplarında doğru uygulandığına ve finansal tablo açıklamalarının eksiksiz ve doğru olarak yer aldığına ilişkin prosedürlerin uygulanması,</p> <p>Kurumlar vergisi hesaplaması ve yatırım teşvik uygulamalarının, vergi uzmanlarının dahil edilerek değerlendirilmesi</p>
4	İŞLETME BİRLEŞMELERİ	<p>Satın alma bedelinin dağıtılması çalışmasında kullanılan hesaplamaların matematiksel uygunluğunun test edilmesi ve satın alınan tanımlanabilir varlık ve yükümlülük değerlerinin gerçeğe uygun değer çalışmalarının mutabakatının yapılması,</p> <p>Modellemelerde kullanılan önemli tahminlerin değerlendirilmesi ve ileriye dönük nakit akımlarının uygunluğunun makul olup olmadığının değerlendirilmesi</p> <p>Pay alım sözleşmesinin ve satın alma bedelinin değerlendirilmesi, royalti oranı ve ağırlıklı sermaye oranı gibi önemli tahminlerin uygunluğunun değerlendirilmesi, marka değeri projeksiyonlarında kullanılan tahminlerin tutarlılığının kontrol edilmesi</p>
5	STOKLAR	<p>Stok değer düşüklüğü karşılığı ile ilgili muhasebe politikasının anlaşılması ve uygunluğunun değerlendirilmesi ve stok devir hızının önceki yıl ile karşılaştırılması,</p> <p>Grup yönetimi ile değişen teknolojiler sebebiyle stokların değer düşüklüğüne uğrama riski ile ilgili görüşülmesi ve net gerçekleştirilebilir değer hesaplamasında kullanılan iskontolar düşülmüş satış fiyatlarının örneklem yoluyla test edilmesi.</p> <p>Cari dönemde ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığının yeterliliğinin, geçmiş dönemde gerçekleşen değer düşüklüğü ile karşılaştırılarak değerlendirilmesi ve yılsonu stok sayımlarında uzun süredir hareket etmeyen veya zarar görmüş stokların olup olmadığının gözlemlenmesi,</p>
6	TİCARİ VE FİNANSAL ALACAKLAR	<p>İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklarının tahsilat takibine ilişkin sürecinin anlaşılması, sürecin içerisinde yer alan iç kontrollerin operasyonel etkinliğinin değerlendirilmesi,</p> <p>Kredi riskine yönelik finansal raporlama ile ilgili iç kontrollerin anlaşılması, değerlendirilmesi ve etkinliğinin test edilmesi ve müteakip dönemde yapılan tahsilatların örneklem yoluyla test edilmesi,</p> <p>Finansman Departmanı tarafından yönetilen müşteri ve bayi alacak takip sürecinin anlaşılması ve değerlendirilmesi,</p> <p>Alacak yaşlandırma çalışmasının analitik olarak incelenmesi ve tahsilat devir hızının önceki yıl ile karşılaştırılması,</p> <p>Tahsilata ilişkin herhangi bir anlaşmazlık veya dava durumu olup olmadığının araştırılması ve hukuk müşavirlerinden devam eden alacak takip davalarıyla ilgili bilgi alınması,</p> <p>İlişkili olmayan taraflardan ticari alacak bakiyelerinin örneklem yoluyla doğrulama mektupları gönderilerek test edilmesi,</p>

7	YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	<p>Bağımsız gayrimenkul değerlendirme kuruluşları tarafından hazırlanan değerlendirme raporları temin edilerek, değerlendirme çalışmasını yapan bağımsız gayrimenkul değerlendirme kuruluşlarının, Bağımsız Denetim Standartları'nda belirtildiği üzere SPK tarafından takdir edilen gayrimenkul değerlendirme akreditasyonları ve lisansların kontrol edilmesi</p> <p>Yatırım amaçlı gayrimenkullerin tapu kayıtları ve sahiplik oranları örneklem yöntemiyle test edilmesi ve değerlendirme raporlarında kullanılan kira gelirleri, kira sözleşmelerinin süresi, doluluk oranları ve yönetim giderleri gibi girdilerin mutabakatının kontrol edilmesi</p> <p>Değerleme raporlarında yer alan ve tespit edilen gayrimenkul değeri üzerinde önemli etkisi olan girdilerin, birim satış değeri gibi, tutarlılığı gözlemlenebilen piyasa fiyatları ile karşılaştırılarak takdir edilen değerlerin kabul edilebilir bir aralıkta olup olmadığının test edilmesi</p>
8	FİNANSAL YATIRIMLAR	<p>Uzmanlar ve finansal yatırımların denetimini yürüten denetim ekibinin de çalışmalarını da inceleyerek, yönetimin hazırladığı değerlendirme çalışmalarında kullanılan yöntem ve varsayımların incelenmesi ve yönetim tarafından onaylanmış iş planlarının sorgulanması</p> <p>Kullanılan iskonto oranlarının makul olup olmadığını ve değerlendirme çalışmalarının matematiksel olarak doğruluğunun test edilmesi. Ayrıca, finansal tablolara ilişkin dipnotlarda yer alan bilgilerin doğruluğunun incelenmesi</p>
9	DENETÇİ GEÇİŞİ VE AÇILIŞ BAKİYELERİNİN DENETLENMESİ	<p>Bütün iştirakler için önceki denetçi ile iletişime geçilerek dosya incelemelerinin yapılması ve önemli denetim ve muhasebe konularının görüşülmesi ve denetim esnasında tespit edilmiş düzeltilmemiş farklarının anlaşılması,</p> <p>Grup denetim ekibi olarak iştirak denetçileriyle ve şirket yöneticileriyle toplantı yapılması,</p> <p>Riskleri, iç kontrolleri ve önemli bulguları daha iyi anlayabilmek için yönetim kadrosu ile periyodik toplantıların yapılması ve bütün iştirak denetçileriyle gerek yüz yüze gerekse telekonferans yoluyla kapanış toplantılarının yapılması</p>
10	MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ	<p>Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinin sıklığını Türkiye Muhasebe Standardı (TM) 16 ile uygunluğunun kontrol edilmesi</p> <p>Değerlemeyi yapan, bağımsız değerlendirme şirketi ile yapmış olduğumuz görüşmeler sonucunda değerlemesi yapılan maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerinde önemli ve düzensiz bir değişim olmadığının gözlenmesi</p> <p>Gerçeğe uygun değer hesaplamasında kullanılan varsayımlar ve faktörlerde önemli bir değişiklik olmadığının gözlenmesi,</p> <p>Kullandığı varsayımların (büyüme oranı beklentileri, iskonto oranı, vb.) piyasa verileri ile ve şirketin geçmiş yıllar performansı ile karşılaştırılması, değerlendirme raporunda kullanılan üst seviye tahminlerin, muhakemelerin ve değerlendirme uzmanlarınca takdir edilen değerlerin kabul edilebilir bir aralıkta olup olmadığının değerlendirilmesi</p> <p>Aktifleştirmelerin TMS 16 ve TMS 38'e uygunluğu değerlendirilmiştir. Bu kapsamda aktifleştirilen maliyet ögelerine ve aktifleştirme tarihlerine ilişkin detay testlerin gerçekleştirilmesi</p>

11	BİLGİ TEKNOLOJİLERİ	<p>Finansal raporlamayı etkileyen önemli süreçlere yönelik uçtan uca detaylı incelemelerde bulunarak ve bir önceki yıl denetiminden edindiğimiz bilgilerden yararlanarak denetçi olarak belirlediğimiz önemli iç kontrollerdeki değişiklikler tespit edilmesi ve tasarım etkinliğinin yeniden değerlendirilmesi. Bu kontrollerin yıl boyunca etkin olarak çalıştığına dair kanıt elde etmek için kontrol testleri gerçekleştirilmesi</p> <p>Standart kontrollerin ilgili finansal raporlama risklerini azaltacağından emin olmak için söz konusu kontrollerin tasarımının incelenmesi ve uygulama öncesi ve sonrası dönemlere ilişkin örneklerin test edilmesi</p> <p>Yıl içindeki sistem değişiklikleri, program değişiklikleri, program geliştirme ve veri taşıma süreçlerinin test edilmesi ve bilgisayar operasyonlarına yönelik kontrollerin test edilmesi</p> <p>Kullanıcı erişim yönetimine ve veriye erişime yönelik kontrollerin test edilmesi, önemli hesap mutabakatlarına, önemli sistem raporlarına ve manuel atılan kayıtlara ilişkin doğruluk kontrol prosedürlerinin gerçekleştirilmesi ve buna yönelik kontrollerin test edilmesi</p>
12	TÜREV ARAÇLAR	<p>Türev finansal araçlar için yıl sonu itibarıyla yapılan gerçeğe uygun değer hesaplamalarında kullanılan modelin ve temel girdilerin doğruluğu ve uygunluğunun uzman desteği ile değerlendirilmesi ve türevin gerçeğe uygun değeri kullanılan modele ve temel girdilere göre yeniden hesaplanması</p> <p>Yıl içerisinde yeni alınan ve hâlihazırda şirket bünyesinde bulunan türev araçların banka mutabakatları ve sözleşmeleri ile doğrulanması ve TMS 39 "Finansal araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" çerçevesinde muhasebeleştirildiği ve ilgili gösterimlerin TMS'ye uygunluğunun kontrol edilmesi</p>
13	SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER	<p>TFRS-5 standardına göre, çeşitli olay veya koşullar satış işleminin tamamlanma süresini bir yıldan fazlaya uzatabilmektedir. Söz konusu gecikmenin, işletmenin kontrolü dışındaki olaylar veya koşullar nedeniyle gerçekleşmiş ve işletmenin ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satışına yönelik satış planının devam etmekte olduğuna dair yeterli kanıt bulunması durumunda; satış işlemini tamamlamak için gerekli olan sürenin uzaması, ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasını engellemediği denetlenmesi</p> <p>Denetimimiz esnasında satış sürecinin halen devam ettiği ve ilgili kurumlar nezdinde lisans devri için onayın beklendiği tespit edilmesi</p>
14	FİNANSAL BORÇLAR	<p>Yönetimi tarafından takip edilmekte olan taahhütlerin ilgili kredi sözleşmeleri ile uyumluluğunun tarafımızca doğrulanması</p> <p>Finansman maliyetlerinin aktifleştirilmesini yöneten süreç ve prosedürlere ilişkin kontrollerin işletme etkinliklerinin test edilmesi. Buna ek olarak, aktifleştirilmiş finansman maliyet örneklerinin destekleyici kanıtlarının incelenmesi, aktifleştirilen maliyetlerinin niteliklerinin anlaşılması ve bunların başlangıçta onaylanan bütçe ile uyumlu olup olmadıklarının değerlendirilmesi de dahil olmak üzere aktifleştirilmiş maliyetlerin her bir unsuruna ilişkin maddi doğruluk testlerinin gerçekleştirilmesi</p> <p>Modelin mekanik doğruluğunun test edilmesi ve tamamlanmış projeler için borçlanma maliyetlerinin hala aktifleştirilip aktifleştirilmediğini belirlemek için model değerlendirmeye tabi tutulması</p>

15	TİCARİ BORÇLAR	<p>Bu kilit denetim konusunu ele almak için denetim prosedürleri tasarlarken Ticari Borç işlemlerine ilişkin şirket yönetiminin uyguladığı muhasebe politikalarının TMS'ye ve ilgili mevzuata uygun olup olmadığının göz önünde bulundurulması</p> <p>Ticari borçlarının detay listesi temin edilerek, ticari borçlar bakiyesini oluşturan satıcı firmalarla yazılı mutabakat gönderilmesi ve/veya bilanço tarihi sonrasındaki ödemelerin kontrol edilmesi</p> <p>Hareket görmeyen satıcı bakiyelerinin nedenleri araştırılarak faiz hesaplamaları ve vade farkı karşılıkları değerlendirilmesi</p> <p>Ticari borçlarına ilişkin hukuki bir ihtilafın olup olmadığının araştırılması ve şirket avukatlarından devam eden davalar ile ilgili yazılı beyan alınması. Dövizde endeksli satıcı bakiyelerinin kur farkı ve ertelenmiş finansman gelirleri çalışmalarının yeniden hesaplanması</p>
16	CANLI VARLIKLAR	<p>Canlı varlıklara ilişkin değer düşüklüğü politikası, fiyat değişimleri ve yem üretim girdi fiyatları hakkında görüşülmesi ve bu hususların kontrol edilmesi</p> <p>Türkiye'de canlı varlıklar için aktif bir pazar bulunmamaktadır. Grup değer düşüklüğüne ilişkin riskleri bertaraf etmek için ilaçlama ve bakım kalitesini seviyesini yüksek tutmaya çalışmakta olup ve elindeki mevcut canlı varlıkları ticari riske karşı sigortalatmaktadır. Sigorta Poliçelerinin temin edilip kontrol edilmesi.</p> <p>Canlı Varlık tutarları maddi doğruluk prosedürleri ile kontrol edilmesi ve damızlık canlı varlıkların amortisman hesaplamalarının kontrol edilmesi</p>
17	ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR	<p>Denetim sürecinin bir parçası olarak, iskonto oranları, beklenen enflasyon oranları gelecekteki maaş artış oranları ve işten ayrılma oranları gibi varsayımlarını değerlendirmenin ve sorgulamanın yanı sıra, hesaplama sırasında kullanılan personel listelerinin kontrol edilmesi. Gerçekleştirilen prosedürlere dayanarak yönetim varsayımlarının makul bir aralıkta kalıp kalmadığı test edilmesi.</p> <p>Gerçekleştirilen denetim çalışmaları dahilinde, Emekli Sandığı yükümlülüklerinin hesaplamalarında kullanılan ve Banka yönetimi tarafından harici aktüerya firmasına sağlanan, çalışan verilerinin doğruluğunu bir örneklem kümesi seçilerek test edilmesi. Ayrıca Emekli Sandığı bilançosunda yer alan varlıkların fiili mevcudiyeti ve değerlerinin doğrulanması</p> <p>Harici aktüerler tarafından yükümlülüğün hesaplanmasında kullanılan varsayım ve değerlemelerin makul olup olmadığını aktüer uzmanlar vasıtasıyla değerlendirilmesi</p>

18	KARŞILIKLAR VE KOŞULLU BORÇLAR	<p>Vergi ve diğer yasal mevzuata ilişkin dava ve inceleme süreçlerinin nasıl işlediği uçtan uca anlaşılması olup, süreçler içerisinde yer alan karşılık ve koşullu borç değerlendirmesine ilişkin bağımsız denetçi olarak belirlenen önemli kontrollerin test edilmesi</p> <p>Devam eden dava ve incelemelere ilişkin bağımsız dış hukuk müşavir görüşleri ve şirketin avukatlarından sorgulama mektupları alınarak, söz konusu görüşlerin kendi hukuk müşavirlerimiz tarafından incelenmesi</p> <p>Şirket üst yönetimiyle, grup yönetiminin tahminlerini değerlendirmek için toplantıların yapılması, sonrasında grubun kendi içinde yapmış olduğu yazışmaların incelenmesi</p> <p>İç hukuk müşavirleri ile dava ve incelemelere ilişkin görüşmelerin yapıp değerlendirmelerin alınması. Kendi hukuk müşavirlerimizin de bu toplantılara katarak, dava ve inceleme dosyalarını inceledikten sonra kendi görüşlerini paylaşımlarının sağlanması</p>
19	ÖZKAYNAKLAR (FİNANSAL YETERLİLİK)	<p>Şirket yönetimi tarafından SPK'nın 10 Nisan 2014 tarih ve 11/352 sayılı ilke kararına göre TTK 376 madde uyarınca hazırlanan bilançosunda yer alan maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespitinde yararlanılan marka değerlemesi raporunda kullanılan önemli tahmin ve varsayımların incelenmesi, ilgili değerlendirme şirketi tarafından uygulanan değerlendirme yönteminin kontrol edilmesi.</p> <p>Şirket yönetimi tarafından gelecekteki performansın tahmin edilmesinde kullanılan tahmin ve varsayımların ve söz konusu bilançonun hazırlanmasında kullanılan esaslarının uygun olup olmadığının değerlendirilmesi.</p>
20	NAKİT AKIŞ RİSKİNDEN KORUNMA İŞLEMLERİ	<p>Nakit akış riskinden korunma işleminde bulunmasına neden olan risk yönetimi hedef ve stratejisinin resmi tanımı ve dokümantasyonu, söz konusu çalışmalarda kullanılan veri ve varsayımların tamlığı ile doğruluğunun uzman personel tarafından test edilmesi</p> <p>Finansal riskten korunma işleminin etkinliğinin test edilmesi ve ileride elde edilmesi planlanan gelirin gerçeğe uygun değerdeki artış ya da azalışın kredilerin gerçeğe uygun değerlerindeki artış ya da azalışın %80 ile %120 aralığında olup olmadığının test edilmesi</p> <p>Nakit akış riskinden korunma muhasebesi ile ilgili finansal tablo notlarında yer alan açıklamaların yeterliliğinin değerlendirilmesi ve konuya ilişkin gerçekleştirilen muhasebe kaydının matematiksel doğruluğu ve muhasebeleştirilmesinin kontrol edilmesi</p> <p>Şirketin gerçekleşme olasılığı yüksek ihraç gelirlerinin nakit akış riskinden korunmaya temel teşkil eden yatırım kredileri kur farklarını karşılama olasılığı, geçmiş yıllar performansları ve yapılan duyarlılık testlerini de dikkate alınarak, ileriki yıllara yönelik olarak incelenmesi</p> <p>İlgili kredilerin finansal kuruluşlardan alınan mutabakatlarla teyit edilmesi, cari yıla ait faiz ve kur farkı tahakkuklarının ilgili kredi sözleşmesine uygun olarak yeniden hesaplanması ve bağımsız veri kaynaklarının karşılaştırılması</p>

6. ARAŞTIRMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Yapılan araştırmadan elde edilen sonuçlar aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır:

- 2017 yılının, kilit denetim konularının bildirilmesi standardının uygulamasının ilk yılı olması ve BIST 100 şirketlerindeki denetim görüşlerinde olumsuz görüş ya da görüş vermektan kaçınma olmaması nedeniyle bütün şirketlerde denetim görüşleri olumlu ya da sınırlı olumlu şekilde verilmiştir. Eğer olumsuz görüş ya da görüş vermektan kaçınma gibi örnekler olsa idi, Türk Ticaret Kanunu'nun 403. maddesi ile BDS 701'deki ilgili hükümler gereği denetçi kilit denetim konusunu açıklamayacaktı. Dolayısıyla, araştırmaya konu bütün şirketlerin denetim görüşlerinde kilit denetim konuları bildirilmiştir.
- 100 firma içerisinde, bildirilen toplam kilit denetim konusu sayısı 251 adet olup firma başına ortalama 2,51 şeklinde hesaplanmıştır. Ayrıca, sadece 1 adet kilit denetim konusu bildirenlerin yanında 6 adet kilit denetim konusu bildirenler de mevcuttur.
- Araştırmaya konu şirketlerde en çok bildirilen kilit denetim konusu 40 adet ile hasılat olup, onu 39 adet ile maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi ve 21 adet ile karşılıklar/yükümlülükler takip etmektedir. En az bildirim yapılan konular ise, hepsinde birer tane olmak kaydıyla, özkaynaklar, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler ile canlı varlıklardır.
- Sektörler açısından bakıldığında, en çok kilit denetim konusu 81 adet ile imalat sanayiindedir. Onu 75 adet ile mali kuruluşlar holdingler takip etmektedir. Buradaki imalat sanayii sektörünün en çok bildirim yapan sektör olmasının nedeni, toplam sayı içerisindeki sektörün sayıca üstünlüğü (%36) olabileceği gibi en çok önem arz eden konuların imalat sanayiinde olmasından da kaynaklanabilir. En az bildirim yapan sektöre baktığımızda ise teknoloji, bilişim ve savunma sektörü ile petrol maden sektörlerinde toplam 10'ar adet kilit denetim konusu bildirim yapıldığı görülmüştür.
- Kayyum tarafından yönetilen üç firmanın bağımsız denetçisi aynıdır ve sınırlı olumlu görüş vermişlerdir. Ayrıca kilit denetim konuları ve bunlara karşılık nelerin yapıldığı ise bir diğerrinin aynıdır, aynı cümlelerle ifade edilmiştir.
- Farklı firmaları denetleyen aynı denetim firmalarının, kilit denetim konusunu nasıl ele aldıkları hususu diğerrleriyle önemli benzerlikler göstermektedir.
- Sınırlı olumlu görüş verilen firmalara bakıldığında ise bildirilen kilit denetim konusu sayısının arttığı görülmektedir. Özellikle, Sportif A.Ş. firmalarının tamamı sınırlı olumlu görüşe sahiplerdir ve kilit denetim konuları diğerr firmalara göre fazladır.
- Denetim görüşü açısından bakıldığında 100 firmadan sadece 15'inde sınırlı olumlu görüş bildirilmiştir, geriye kalan 85 firma için olumlu görüş bildirilmiştir. Olumlu görüşe sahip firmalardaki kilit denetim konuları sınırlı olumlu görüşe sahip olanlardan daha azdır.
- BİST 100 firmalarının 79 adeti dört büyük denetim firması tarafından denetlenmiş olup diğerrleri sadece 21 firmayı denetleyebilmişlerdir.

- BİST 100 firmalarının bağımsız denetimini yapan firmalara bakıldığında, en çok paya sahip firma 29 adet ile PWC firması olup, onu 23 adet ile Ernst&Young, 15 adet ile KPMG ve 12 adet ile Deloitte takip etmektedir. Ayrıca, bildirilen kilit denetim konularında ise en fazla sayı 74 adet ile Ernst&Young olup, onu 60 adet ile PWC, 30 adet ile KPMG ve 27 adet ile Deloitte takip etmektedir
- Dört büyük denetim firması açısından bildirilen kilit denetim konuları ortalamaları incelendiğinde, denetlediği firma başına kilit denetim konusu ortalaması en yüksek olan denetim firması 3,21 ile Ernst&Young olup en az ortalama 2,00 ile KPMG firmasıdır.
- Bankacılık sektöründe faaliyet gösteren 10 bankanın 5'i sınırlı olumlu görüş almışlardır ve hepsinde ortak yer alan kilit denetim konusu ise kredi ve alacaklardır. Sınırlı olumlu görüş almaları ise, kilit denetim konularını diğer firmalarla karşılaştırıldığında artırmıştır.

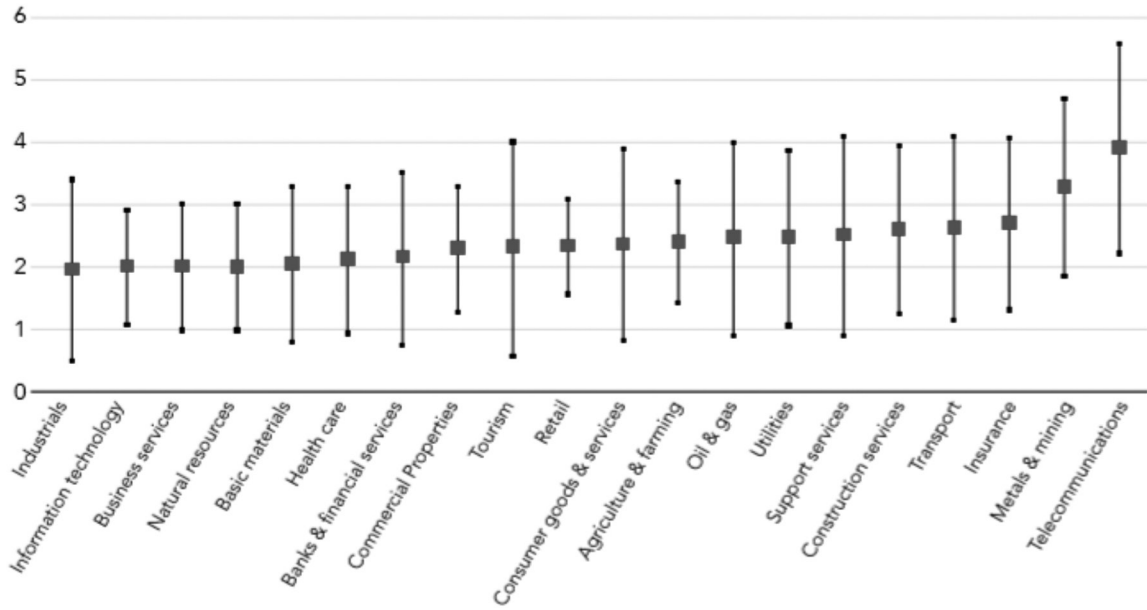
7. KİLİT DENETİM KONULARININ YURTDIŞINDAKİ DENETİM RAPORLARINDA BİLDİRİMİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER

Kilit denetim konularının yurtdışı raporlama örneklerine bakıldığında, bildirilen konularla ilgili benzer konular göze çarpmaktadır. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) tarafından yapılan ve Birleşik Krallık, Brezilya, Kıbrıs, Kenya, Nijerya, Umman, Romanya, Güney Afrika, Birleşik Arap Emirlikleri, Zimbabve'deki borsa şirketleri üzerinde yapılan bir çalışmada, 560 adet denetim raporu incelenmiş ve toplamda 1.321 adet bildirilen kilit denetim konularından aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir(ACCA,2018):

Şirket başına en fazla sayıda kilit denetim konusu ortalaması 4,2 ile Birleşik Krallık olurken,, onu 3,1 ile Zimbabve ve 2,8 ile Birleşik Arap Emirlikleri takip etmektedir. En düşük ortalama ise, 1,8 ile Nijerya'dır.

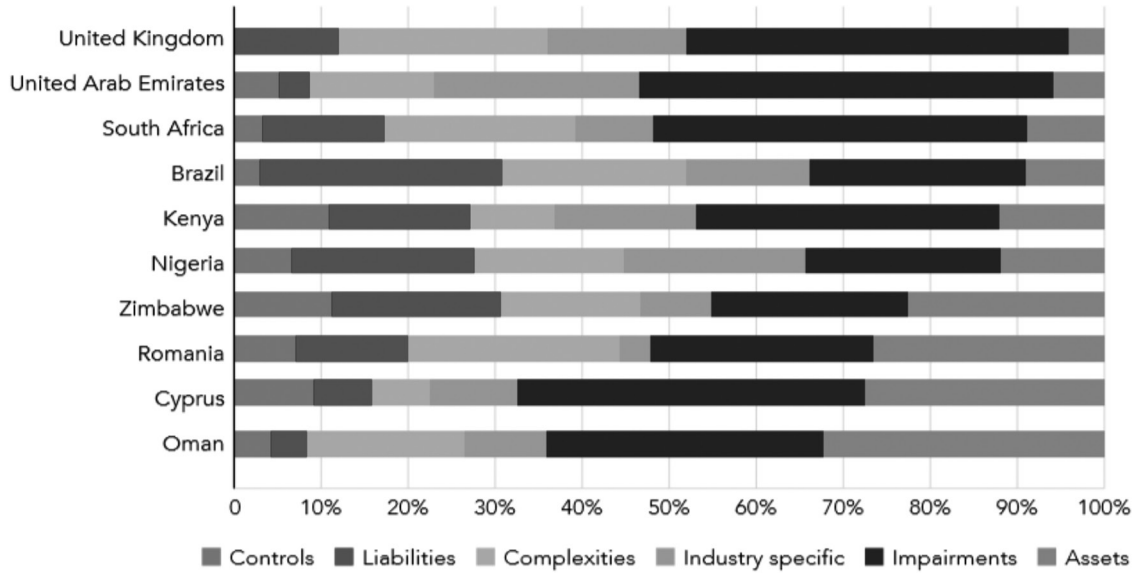
En fazla bildirilen konu 192 adet ile değer düşüklüğü olurken, onu 102 adet ile hasılat, 95 adet ile alacaklar ve 90 adet ile şerefiye takip etmektedir. En az bildirilen konu ise 3 adet ile tahakkuklar(accruals) olmuştur.

Sektörler açısından bildirilen kilit denetim konusu ortalamaları ve ülkelerdeki bildirimlerin detayına bakıldığında ise durum aşağıdaki tablolarda görüldüğü gibidir.



Şekil 1. Kilit Denetim Konularının Sektör Ortalamaları

Kaynak: ACCA,2018, Professional Insight Report/13 March 2018



Şekil 2. Kilit Denetim Konularının Dağılımı

Kaynak: ACCA,2018, Professional Insight Report/13 March 2018

Yukarıdakine benzer bir diğerk çalışma ise KPMG firması tarafından Avustralya'daki ASX200 endeksinde yer alan 128 firmanın 2017 yılındaki denetim raporlarının incelenmesidir. Bu çalışmada araştırma-ya dahil şirketlerin sektörel dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir (KPMG,2017):

Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi 128 şirketin 2017 yılına ait denetim raporları incelendiğinde elde edilen sonuçlar ise; en fazla bildirilen konu 101 adet ile şerefiye ve değer düşüklüğüdür. Onu, 46 adet ile hasılat ve 35 adet ile vergi takip etmektedir. En az bildirilen konu ise 6 adet ile giderler(expenses) olmuştur (KPMG,2017). Ayrıca Avustralya'daki ASX200 firmalarının bağımsız denetim raporlarına bakıldığında, kilit denetim konusu başlığı altında önemlilikle ilgili bilgilerin yer aldığı, performans önemliliğinin nasıl hesaplandığı hususunda ilave bilgiler de vardır. Özellikle İngiltere, Avustralya ve Yeni Zelanda ülkelerindeki bağımsız denetim raporlarında, kilit denetim konusu ele alınırken, üç alt başlıkta incelendiğı; bunların kapsam, kilit denetim konusu ve önemlilik şeklinde olduğı görülmektedir. (<https://www.3i.com/media/3557/3i-group-ar-2018.pdf>)

Tablo 4: Kilit Denetim Konularının ASX200'deki Sektörlere Dağılımı

ASX200 FİRMALARININ KİLİT DENETİM KONULARI ARAŞTIRMA SONUÇLARI									
SEKTÖR GRUPLARI	TÜKETİM PERAKENDE	TEKNOLOJİ MEDYA İMALAT	GAYRİMENKUL YATIRIM	MALİ KURULUŞLAR	MADEN ENERJİ	KAMU ALTYAPI SAĞLIK	TOPLAM		
ASX200 DAĞILIMI(Adet)	18	30	17	25	21	17	128		
KİLİT DENETİM KONULARI									
<i>ŞEREFİYE</i>	11	28	5	11	7	18	80		
<i>HASILAT</i>	6	13	6	4	4	4	37		
<i>VERGİ/ERTELENMİŞ VERGİ</i>	1	5	2	2	10	6	26		
<i>İŞLETME BİRLEŞMELERİ</i>	10	9	2	0	1	3	25		
<i>STOKLAR</i>	8	5	5	0	5	1	24		
<i>TİCARİ VE FİNANSAL ALACAKLAR</i>	2	4	0	5	10	1	22		
<i>YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL.</i>	0	0	17	1	0	2	20		
<i>AVANSLAR VE ÖDENEKLER</i>	6	3	1	3	4	2	19		
<i>İLİŞKİLİ TARAFLARA YATIRIMLAR</i>	0	6	2	1	3	2	14		
<i>FİNANSAL YATIRIMLAR</i>	0	1	0	13	0	0	14		
<i>SİGORTALAR</i>	0	0	0	11	0	1	12		
<i>MADDİ VE MADDİ OLM. DUR. VAR.</i>	4	4	0	1	1	2	12		
<i>DEĞERLEME İŞLEMLERİ</i>	0	1	0	0	10	0	11		
<i>FİNANSAL ARAÇLAR</i>	0	0	3	2	3	1	9		
<i>DİĞER BİLGİLER</i>	2	2	1	3	0	1	9		
<i>SATIŞ AMAÇLI VARLIKLAR</i>	3	3	0	0	1	1	8		
<i>FAİZ VE YÜKÜMLÜLÜKLER</i>	0	3	1	0	1	1	6		
<i>BİLGİ TEKNOLOJİLERİ</i>	2	2	0	2	0	0	6		
<i>TİCARİ VE DİĞER BORÇLAR</i>	0	3	0	0	2	1	6		
<i>GİDERLER/HARCAMALAR</i>	0	1	0	3	0	0	4		
TOPLAM	55	93	45	62	62	47	364		

8. SONUÇ

Bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmeler ve denetim konusundaki standartların revize edilmesiyle yeni denetçi raporları; denetim kalitesini ve mesleki şüpheciliği artırmayı, riskli alanlara odaklanarak gerekli açıklamalar yapmayı, güçlü etkileşim kurmayı ve finansal bilgi kullanıcılarının bilgilerini artırmayı amaçlayarak denetim raporundan beklenen faydaları yükseltmiştir. Bunun yanında, denetçinin aktardığı bilgilerin bilgi kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılayarak beklenti açığını kapatması, denetim raporuna olan güveni artırmış, yatırımlarda daha rasyonel karar almaya destek sağlamış ve varlık ve kaynakların daha etkin yönetilmesine katkı sağlamıştır. Dolayısıyla, yeni denetçi raporları ile birlikte, denetçinin mesleki muhakemesinin sonucu olarak denetimde en çok önem arz eden konular olan kilit denetim konuları daha fazla önemli hale gelmiştir ve görüş bölümünün ardından denetim raporlarında yerini almaya başlamıştır.

Yeni uygulamaya giren bağımsız denetim standartları, bağımsız denetimin kalitesini artırması açısından önemli düzenlemeler içermektedir. Denetim raporlarında denetçinin sorumluluklarını düzenlemesi, daha şeffaf ve hesap verebilir raporlamaya olanak tanınması açısından kilit denetim konuları bölümü, denetimde önemlilik ilkesine vurgu yapmakta ve bu önemli görülen hususların nasıl ele alındığını, hangi prosedürlerin veya yöntemlerin uyguladığını ayrıca açıklamaktadır. Denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının denetim görüşünün devamında verilmesi ve raporda daha öne çıkarılması ise, bilgi kullanıcılarının görmek istedikleri bilgileri en başta vermiş olması yönüyle önemli bir ayrıntıya da işaret etmektedir.

Türkiye’deki çalışmanın araştırma sonuçları bir bütün olarak ele alındığında, bildirilen kilit denetim konuları sayısının sektörler ve firmalar yönünde farklı aralıklarda olduğu görülmektedir. Bunun yanında, konuların denetimde nasıl ele alındığı hakkında verilen açıklamalardaki benzerlikler ise hemen göze çarpmaktadır. Standardın ilk uygulamasının 2017 yılında olması ve denetim firmalarının konuyu ilk defa ele aldıkları düşünüldüğünde konunun ilerleyen yıllarda daha farklı ve ayrıntılı şekillerde sunulması beklenmektedir. Gerek denetim firmaları gerekse de BİST 100 firmalarının kilit denetim konuları standardındaki hükümler çerçevesinde, bilgi kullanıcılarının daha detaylı bilgileri finansal tablo dipnotlarından elde edebilecekleri unutulmamalıdır. Ancak kilit denetim konuları bölümündeki açıklamalarda önemlilik ilkesi gereğince ve karar alma sürecine etkisi bakımından, önemlilik kriterinin/kriterlerinin yabancı ülke uygulamalarında olduğu gibi sunuma dahil edilmesi hem denetim kapsamını hem de denetim kalitesini artıran bir faktör olacaktır.

KAYNAKÇA

Biçer, Ali Altuğ, Erol, Selin(2017). UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulgularının Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 12, Sayı 47, Ocak, ISSN 1300-0845, ss.71-84

DOI: 10.14783/maruoneri.v12i27581.290488

New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments(2015).<https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Audit%20Reporting-At%20a%20Glance-final.pdf>

The International Auditing and Assurance Standards Board(IAASB) (2016). New Auditors Report. <https://www.iaasb.org/new-auditors-report>

Yanık, Serap, Karataş, Muharrem(2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak

Akdoğan; Nalan (2018), Kilit Denetim Konusu BDS 710; KGK Eğitim Notları

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

BDS 570 İşletmenin Sürekliliği

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi

BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi

BDS 720 Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/au/pdf/2017/key-audit-matters-auditor-report-20-september-2017.pdf> (Erişim Tarihi:16.12.2018)

https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Key-audit-matters/pi-key-audit-matters.pdf (Erişim Tarihi:16.12.2018)

(<https://www.3i.com/media/3557/3i-group-ar-2018.pdf>) (Erişim Tarihi:16.12.2018))