

**GIDA SEKTÖRÜ İŞLETMELERİNİN 2017-2021 YILLARI ARASI KİLİT DENETİM
KONULARININ İNCELENMESİ: BİST’TE BİR ARAŞTIRMA**

**REVIEWING THE KEY AUDIT MATTERS OF THE FOOD INDUSTRY COMPANIES
BETWEEN 2017-2021: A RESEARCH ON BIST**

Fatma GENÇ^{a*}, Nevran KARACA^b

^{a*} Sorumlu Yazar, Yüksek Lisans Öğrencisi., Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, fat.azap@gmail.com, ORCID: 0000-0002-3384-0482

^b Doç.Dr., Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü, nkaraca@sakarya.edu.tr ORCID: 0000-0002-3910-2456

MAKALE BİLGİLERİ

Makale Tarihçesi:
Gönderilme Tarihi 10.03.2023
Düzenleme 21.03.2023
Kabul Tarihi 23.03.2023
Anahtar Kelimeler: Kilit
Denetim Konuları, BDS 701,
Denetim Raporu
Jel Kodları: M40, M42

**MAKALE TÜRÜ
ARAŞTIRMA MAKALESİ**

BENZERLİK/ PLAGIARISM

Ithenticate: %18

ÖZET

Kilit denetim konuları, bağımsız denetçinin azami dikkat gösterilmesi gereken konular arasından mesleki muhakemesine göre seçerek üst yönetime bildirmiş olduğu ve finansal tablolara ilişkin görüş oluştururken en çok dikkate aldığı konuları ifade eder. Çalışmada gıda sektörü açısından önem arz eden denetim konularının tespit edilmesi amacıyla hisseleri 2021 yılında BİST’te işlem gören 24 işletmenin 2017-2021 yılları arası bağımsız denetim raporları içerik analizine tabi tutulmuştur. Bu kapsamda 120 bağımsız denetim raporu incelenmiş olup toplam 244 kilit denetim konusu tespit edilmiştir. Yapılan araştırma kapsamında gıda sektöründe hangi kilit konularda yoğunlaşma olduğu, KDK sayıları ve denetim kuruluşları bakımından oluşan farklılıklar analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda gıda sektöründe yer alan en fazla sayıda ilk dört sıradaki kilit denetim konusunun sırasıyla hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, stoklar ve ticari alacaklar olduğu tespit edilmiştir. İnceleme döneminde bağımsız denetim firması değişikliğine giden şirketlerin önemli bir kısmında bu değişikliklerin, bildirilen KDK’ları sayı ve içerik bakımından önemli ölçüde etkilemediği sonucuna ulaşılmıştır.

ABSTRACT

ARTICLE INFO

Article history:

Received 10.03.2023

Revised 21.03.2023

Accepted 23.03.2023

Keywords: Key Audit Matters, ISA 701, Audit Report

Jel Codes: M40, M42

Key audit matters are matters that the independent auditor, in its professional judgment, has selected from those matters requiring its most attention and communicated to management for consideration in forming its opinion on the financial statements. In the study, the independent audit reports of 24 companies whose shares were traded on the BIST between 2017 and 2021 were subjected to content analysis to identify audit matters of significance to the food sector. In this context, 120 independent audit reports were analyzed and a total of 244 key audit matters were identified. The study analyzed the key issues in the food sector, the number of KAMs, and the differences in terms of audit institutions. As a result of the study, it was found that the top four audit topics in the food sector are revenue recognition, property, plant and equipment, inventories, and trade receivables respectively. It was found that for a large proportion of the companies that changed their audit firm during the reporting period, these changes did not have a significant impact on the number and content of reported KAMs.

1. GİRİŞ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) hisseleri halka açık borsalarda işlem gören şirketler için 2017 yılı başında ve sonrasında, bağımsız denetime tabi diğer şirketler için ise 2018 yılı başında ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde hazırlanacak finansal tabloların denetiminde uygulanmak üzere “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardını yürürlüğe koymuştur. Standardın temel amacı bağımsız denetçinin denetim esnasında odaklanmış olduğu en çok önem arz eden konular hakkında daha detaylı bilgi sunmak suretiyle bağımsız denetim raporunun şeffaflığını ve iletişim değerini artırmaktır. Her işletme için önem arz eden konular birbirinden farklı olacağından kilit denetim konuları (KDK) da buna paralel olarak denetim yapılan işletmeye ve denetim yapılan döneme özgü olacaktır.

Kilit denetim konularına ilişkin olarak bugüne kadar yapılmış olan ulusal akademik çalışmalar incelendiğinde bir kısmının konuyu teorik olarak ele alan çalışmalar olduğu, önemli bir kısmının ise BİST endekslerinde işlem gören şirketlerin raporlamış olduğu KDK'lara ilişkin tespitleri içerdiği görülmüştür. Literatür araştırması sonucunda hisseleri BİST'te işlem gören gıda sektörü şirketlerinin bağımsız denetim raporlarında yer alan KDK'lara ilişkin değerlendirmeleri içeren akademik çalışmaların mevcut olduğu, bu çalışmaların en güncel olanlarının inceleme döneminin 2020 yılı ile sınırlı olduğu tespit edilmiştir. Bu çalışmada ise söz konusu işletmelerin 2021 yılı bağımsız denetçi raporlarında yayımlanan KDK'lar da çalışmaya dâhil edilerek kapsam genişletilmiştir.

Çalışmada, gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için hangi kilit konuların bağımsız denetim raporunda en fazla yer verilen konular olduğunun belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda çalışmada öncelikle BDS 701 hakkında bilgilere ve konuyla ilgili literatür araştırmasına yer verilmiştir. Çalışmanın devamında ise BİST'de işlem gören gıda sektörü işletmelerinin 2017-2021 yılları arası denetim raporlarında yer alan KDK'lar incelenmiştir.

2. KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ STANDARDA GENEL BAKIŞ

Kilit denetim konuları denetçinin mesleki muhakemesine göre, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilen ve cari dönem finansal tablo denetiminde en çok önem arz eden konulardır. KDK'lar bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine göre cari dönem mali tablolarının denetiminde en önemli olan kalemleri ifade etmektedir (Çiğler vd., 2019: 396). KDK'ların bağımsız denetim raporlarında sunulmasına ilişkin esaslar BDS 701 hükümleri doğrultusunda bu kısımda irdelenmiştir.

2.1. BDS 701'in Amacı ve Kapsamı

Bağımsız denetim raporu, işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin gerçeğe uygunluğuna dair görüş bildiren önemli bir iletişim aracıdır (Kavut ve Güngör, 2018: 60). 2001 ve 2008 yıllarında dünyada meydana gelen finansal krizlerden sonra bağımsız denetçi raporlarının güvenilirliklerinin artırılması amacıyla finansal tablo bilgi kullanıcıları ve denetleyici kuruluşların birtakım talepleri ortaya çıkmıştır. Finansal tablolarda denetçi görüşü bildirmesine ilave olarak bilgi kullanıcıları için daha fazla faydalı bilgiler sağlanmasına yönelik olarak oluşan talepler doğrultusunda IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) tarafından bir proje başlatılmıştır. Denetçi raporuna yönelik güveni arttırmak amacıyla başlatılan söz konusu projenin en önemli konusu Kilit Denetim Konuları (KDK)'nı düzenleyen 701 nolu standardın (ISA 701) kabul edilmesi ve yayımlanmasıdır (Doğan, 2018: 66).

Türkiye'de KGK tarafından yayınlanan, denetim raporlarının güvenilirliği ve kalitesinin artırılması amacıyla finansal tabloların daha şeffaf ve ayrıntılı bilgi sunması amacıyla ortaya konan BDS 701, 2017 yılında yürürlüğe girmiştir. BDS 701, denetçi raporlarında yer verilecek kilit denetim konularının bildirilmesi hususunda, şekil ve içerik bakımından denetçiye yol göstermek amacıyla hazırlanmıştır. Bu amaçla BDS 701 standardında kilit denetim konularının belirlenmesi, belirlenen konuların bildirilmesi, KDK'lara ilişkin olarak üst yönetimle iletişim kurulması ve bu konulara yönelik olarak bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi gereken belgelendirme süreçlerinin nasıl olması gerektiği ile ilgili açıklamalara ve yükümlülükler yer verilmektedir (Çakalı, 2021: 60). Standartta ayrıca denetçinin üzerine düşen sorumluluklara ilişkin detaylı açıklamalar da mevcuttur.

2.2. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Bağımsız denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği konular içerisinden, denetimin yürütülmesi sırasında en çok dikkat edilmesi gereken konuları seçerek kilit denetim konularını oluşturur. Bu seçim esnasında denetçinin aşağıda sıralanan hususlara ayrıca dikkat etmesi beklenir (BDS 701, p. 9).

- BDS 315 gereğince önemli yanlışlık riskini bünyesinde barındıran veya ciddi yargıları.
- Üst seviyede tahmin belirsizliği taşıdığı tespit edilen muhasebe tahminleri dâhil olmak üzere yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo kalem ve açıklamalarına ilişkin denetçi yargıları.
- Hesap döneminde gerçekleşen önemli olayların veya işlemlerin denetim sürecine olan etkileri.

Weirich ve Reinstein (2014) çalışmalarında, kilit denetim konularını belirtirken denetçilerin en fazla üzerinde durdukları konuları ve bu konuların ele alınış şekillerini bildirmeleri gerektiğini ifade ederek kilit denetim konularını belirlerken aşağıdaki hususların dikkate alınması gerektiğini belirtmişlerdir (Teraman ve Çelik, 2019: 51):

- En zor, öznel ve karmaşık denetçi yargıları.
- Denetçinin denetim faaliyetini sürdürmesi için yeterli miktarda uygun denetleme kanıtı bulmasını engelleyen durumlar.
- Denetçinin bir fikir ortaya koymasını zorlaştıracak durumlar.

Denetim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan kilit denetim konularının aşağıda belirtilen özellikleri taşıması gerektiği ifade edilmektedir (Sayar ve Ergüden, 2016: 95):

- Belirlenen kilit denetim konuları işletmeye özgü olmalıdır.
- KDK'lar denetçinin finansal tablolarla ilgili olarak açıkladığı görüşün yerine geçmemelidir.
- Genelleyici ve standartlaşmış ifadelerden kaçınılmalıdır.
- Kilit denetim bulguları, konunun denetim faaliyeti sürecinde çözülemediğini ima etmemeli, çözüm önerisi getirmeye çalışmamalıdır.
- Kilit denetim konuları bilgi kullanıcıları tarafından sınırlı olumlu görüş türü verilmiş algısı oluşturmamalıdır.
- Kilit denetim konuları tespit edilirken gereğinden uzun listelerden kaçınılmalı, gerektiği kadar ve yeterli sayıda olmalıdır.

BDS 701 gereğince denetçiler, mesleki yargılarına göre finansal tablo denetimindeki en önemli konular olan KDK'ları belirleyerek açıklamaları gerektiğinden her yıl raporlarında hangi KDK'ları açıklayacaklarına

karar vermelidirler (Pinto ve Morais, 2018: 146). Denetçi raporunda yer verilecek KDK'lar ile finansal tablo kullanıcılarına, bu konuların denetimde hangi nedenlerle önem verildiği ve bunların nasıl ele alındığına ilişkin kısa ve öz açıklama verilmesi beklenmektedir. KDK'lar finansal tablo kullanıcıların karar verme süreçlerinde önemli konulara odaklanmalarını sağlayan bir yol haritasıdır (Karapınar ve Dölen, 2020: 764). BDS 701 denetçinin, işletmenin içinde bulunduğu sektörün veya finansal raporlamanın koşullarına bağlı olarak, belli bir sektördeki birçok işletme açısından belirli hususların KDK olarak belirlenebileceğini, bununla birlikte söz konusu hususların KDK olarak belirlenme sebepleri açıklanırken denetçinin muhakemesini etkileyen koşullara vurgu yapmasının önemini altını çizmiştir (Atay ve Polat Çeltikçi, 2021: 140).

Denetçi denetlenen işletmenin faaliyet alanının çok sınırlı olması gibi bazı durumlarda kilit denetim konusu olmadığı hükmünde bulunabilmektedir (BDS 701, p. A59). Ayrıca denetçilerin finansal tablolara ait kilit denetim konusu belirleyememesi halinde bu durumun denetlenen şirketlerin üst yönetimine bildirilmesi gerekmektedir.

2.3. Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi

Finansal tabloların bilgi kullanıcılarına daha fazla bilgi vermesi ve onlar tarafından anlaşılır olması bakımından denetim standartlarında bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden birisi de BDS 701 standardıdır. Bağımsız denetçi belirlemiş olduğu her bir KDK'yı raporunun ayrı bir bölümünde "*Kilit Denetim Konuları*" başlığı altında yer verecek şekilde, uygun bir alt başlık altında açıklaması gerekir. Kilit denetim konularının ayrı bir başlıkta gösterilmesiyle beraber bu tür önemli bilgilerin kullanıcılar tarafından dikkate alınması sağlanmaktadır. Denetçi raporunda bildirdiği KDK'lara yönelik aşağıdaki konulara dikkat çeker (BDS 701, p. 11):

- Denetçinin mesleki muhakemesini göre cari dönem finansal tablolarının denetimi için en önemli konuların kilit denetim konusu olarak belirlenme sebepleri,
- KDK'nın, denetim faaliyetleri süresince ne şekilde ele alındığı ve
- Finansal tablolardaki açıklama ve atıflardır.

Kilit denetim konularının rapordaki yeri, denetçi görüşünün yer aldığı bölüme yakın bir yerde olmalıdır. Buradaki amaç, denetim sürecindeki kilit konuların ön planda olmasını sağlayarak, finansal tablo kullanıcılarına bu bilgiye verilen değer anlaşılmasını sağlamaktadır. Mevzuat tarafından başka bir ifade belirtilmedikçe, her bir kilit denetim konusunu alt başlık altında açıklar. Denetçi raporun bu bölümünde giriş cümlesinde aşağıda belirtilen ifadeler yer verilmelidir (BDS 701, p. A31):

- Denetçinin mesleki yargısına göre, cari döneme ilişkin finansal tabloların denetimi esnasında en önemli konuların kilit denetim konuları olduğunu,
- Söz konusu KDK'larla ilgili olarak farklı ya da denetimin tümünden bağımsız olarak görüş vermediği.

BDS 701 kapsamında denetçi raporlarında kaç tane KDK sayısı bildirilmesi gerektiği ve hangi konularda KDK bildirilebileceğine ilişkin herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Benzer şekilde birden çok KDK'ya yer verileceği durumlarda bu konuların söz konusu bölümde hangi sırayla yer alacağına ilişkin BDS 701'de açık ve net bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Böyle bir durumla karşılaşıldığında, denetçinin mesleki yargısı devreye girecek olup, yapacağı değerlendirme sonucuna göre sıralamaya denetçi karar verecektir. Örneğin; denetçi konuların finansal tablolarda açıklanma sırasına göre veya denetçinin muhakemesine göre nispî önemlerine bağlı olarak kilit denetim konularının sıralaması yapılabilir (BDS 701, p. A31-A32).

Faydalı finansal bilginin karşılaştırılabilirlik özelliği gereğince, işletmeler cari dönem finansal tablolarını yayımlarken, bir önceki cari dönem tabloları da karşılaştırmalı olarak yayınlanmaktadır. Buna bağlı olarak, karşılaştırmalı finansal bilgilerin sunulduğu raporda yer verilen giriş cümlesinde kilit denetim konularını yalnız içinde bulunulan cari dönem finansal tabloların denetimine ilişkin olduğuna dikkat çekilmekte ve ilgili finansal tabloların kapsadığı döneminin belirtilmesi gerekmektedir. Örneğin; 31 Aralık 2021 tarihinde sona eren hesap dönemini kapsamaktadır (BDS 701, p. A33).

2.4. Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

BDS 701 ile denetçinin üst yönetimle hangi konularda iletişim kuracağına, iletişimin biçimi ve kapsamına yönelik olarak üst yönetimden sorumlu olanlara neleri bildirmek zorunda olduğunu açıklanmıştır. BDS 701 bu doğrultuda denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla zamanında iletişim kurması gerektiğini

belirtir. Kurulacak iletişim için uygun zamanlama, denetimin içinde bulunduğu koşul ve durumlara göre değişkenlik gösterecektir. Denetçi ayrıca denetimin kapsamına ilişkin planı ve zamanlaması müzakere edilirken, KDK'lara ilişkin ilk gözlemlerini ve bunlara ilişkin denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara iletir. Bu şekilde üst yönetimin aşağıdaki konular hakkında bilgi sahibi olmaları sağlanır (BDS 701, p. A60-A63):

- Denetçi tarafından belirlenen KDK'lardan haberdar olmalarını ve ilave bilgiler elde etmelerine imkân sağlar.
- Üst yönetimin finansal raporlama sürecine ilişkin sorumluluklarının önemini idrak etmelerini, kilit denetim konularını neye dayanarak verdiği ve bildirim nasıl yapılacağı hususlarını algılamalarını sağlar.
- Denetim raporunda bildirilecek KDK'lar ile ilgili olarak finansal tablolarda yer verilecek açıklamaların kapsamını yeniden değerlendirme imkânı sağlar.
- Denetçinin raporda KDK bildirim yapılmayacağı durumlarda, denetçinin denetim süreçlerine hâkim diğer kişilerle daha fazla istişare etmelerine olanak tanır ve denetçinin kilit denetim konusu olmadığına ilişkin kararını gözden geçirmesini sağlar.

3. KİLİT DENETİM KONULARINA İLİŞKİN LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Kilit denetim konuları ile ilgili farklı boyutlarını ele alan birçok ulusal ve uluslararası akademik çalışmalar mevcut olmakla birlikte bu çalışma hisseleri BİST'te işlem gören gıda sektörü işletmeleri ilgili olduğundan, araştırma sonucunda elde edilecek bulguların BİST şirketleri üzerinde yapılan diğer araştırma sonuçlarıyla karşılaştırılabilmesi açısından burada yalnızca konu ile ilgili yapılmış ulusal ampirik çalışmalara yer verilmiştir. Bununla birlikte bu çalışmalardan mali kuruluşlar ile ilgili ampirik araştırma içerenler mali kuruluşların KDK'ları sektöre özgü olduğundan kapsam dışında bırakılmıştır.

Tablo 1: Kilit Denetim Konuları İle İlgili Ampirik Bulgular İçeren Ulusal Çalışmalar

<i>Yazarlar/Yıl</i>	<i>Çalışmanın Kapsamı</i>	<i>Çalışma Sonucu</i>
Uzay ve Köylü (2018)	Nisan 2018 itibariyle BİST imalat sektöründe işlem gören 181 şirketin 2017 yılı bağımsız denetim raporları	Araştırmanın sonucunda 170 şirketin toplam 354 KDK raporladığı, denetçilerin denetim esnasında azami dikkat ettikleri konuların sırasıyla Hasılat (%19), Maddi Duran Varlıklar (%18), Ticari Alacaklar (%17) ve Stoklar (%11) olduğu tespit edilmiştir.
Kalıpçı Çağırın ve Varıcı (2019)	BİST İmalat Sektörü Şirketlerinin 2017 yılı bağımsız denetim raporları	Araştırmanın sonucunda 171 şirketin toplam 354 KDK raporladığı, en çok raporlanan KDK'ların hasılat, ticari alacaklar, Maddi Duran Varlıklar ve stoklar kalemleri ile ilgili olduğu tespit edilmiştir.
Kavut ve Güngör (2018)	Temmuz 2018 itibariyle BİST 100'de yer alan şirketlerin 2017 yılı bağımsız denetim raporları	Araştırmanın sonucunda 96 şirketin toplam 211 KDK raporladığı, en çok belirlenen KDK'ların sırasıyla; Hasılatın Muhasebeleştirilmesi (%13), Şerefiye (%8), Ticari Alacaklar, Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü, Kredi ve Alacaklarda Sınıflama ile Değer Düşüklüğü (%7) izlenmektedir. Sektörel dağılıma bakıldığında; imalat sektöründe sırasıyla Ticari Alacaklar (%12), Hasılatın Muhasebeleştirilmesi (%11), Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü (%11); maden sektöründe sırasıyla Stoklar ve Hasılatın Muhasebeleştirilmesi; Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama sektöründe ise Hasılatın Muhasebeleştirilmesi konularının önem arz ettiği araştırmanın diğer bazı bulgularındandır.
Gökgöz (2018)	15/03/2018 tarihi itibariyle denetim raporunu açıklayan 140 BİST şirketinin 2017 yılı bağımsız denetim raporları	Araştırmanın sonucunda 140 şirketin toplam 273 KDK raporladığı, denetçilerin denetim esnasında azami dikkat ettikleri konuların sırasıyla Hasılat (%14,65), Ticari Alacaklar (%13,55), Stoklar (%10,99), Maddi Duran Varlıklar (%9,89) ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (%9,16) olduğu tespit edilmiştir.

Karacan ve Uygun (2018)	Hisseleri BİST’te işlem gören ve reel sektörde faaliyet gösteren 62 şirketin 2017 yılı bağımsız denetim raporları	Araştırmanın sonucunda 62 şirketin toplam 134 KDK raporladığı, en fazla KDK’nın sırasıyla maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, hasılat, ticari alacakların geri kazanılabilirliği ve ertelenmiş vergiler, stoklar ve çalışanlara sağlanan faydalar ile ilgili olduğu tespit edilmiştir.
Ertan ve Kızık (2019)	21 Ocak 2019 tarihi itibarıyla BİST imalat sektöründe yer alan 180 şirketin 2017 yılı bağımsız denetim raporları	Araştırmanın sonucunda 177 şirketin toplam 360 KDK raporladığı, denetçilerin denetim esnasında azami dikkat ettikleri konuların hasılat, ticari alacaklarda değer düşüklüğü, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi ve amortismanların hesaplanması, stok değer düşüklüğü gibi muhasebe tahminlerinin yapıldığı konularda KDK sayılarının fazla olduğu tespit edilmiştir.
Türel ve Türel (2019)	BİST endeksinde işlem gören 388 şirketin 2017 ve 2018 yıllarına ait bağımsız denetçi raporları	Araştırma sonucunda 388 şirketin 2017 yılında toplam 819, 2018 yılında ise toplam 777 KDK raporladığı, denetimde en çok önem arz eden konuların başında finansal araçlar, hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar ve varlıklarda değer düşüklüğünün geldiği tespit edilmiştir.
Akdoğan ve Bülbül (2019)	BİST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin 2017 yılı bağımsız denetim raporları	Araştırmanın sonucunda araştırma kapsamındaki şirketlerin toplam 251 KDK raporladığı, en fazla KDK’nın sırasıyla hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi, karşılıklar/ yükümlülükler ile ilgili olduğu tespit edilmiştir.
Aktaş ve Acar (2020)	BİST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin 2017 ve 2018 yıllarına ait bağımsız denetim raporları	Araştırma sonucunda 2017 yılında toplam 259, 2018 yılında ise toplam 270 KDK raporlandığı tespit edilmiş, her iki yılda da bağımsız denetim raporunda en fazla yer verilen KDK’nın ‘Alacaklar’ olduğu bununla birlikte 2018 yılında 2017 yılına nazaran bu kaleme ilişkin KDK sayısında azalış olduğu, buna mukabil ‘Karşılık, Koşullu Varlık/Yükümlülük’, ‘Finansal Araçlar’ ve ‘Ertelenmiş Vergi Varlığı’ hesapları gibi KDK’larda önemli artışlar olduğu ifade edilmiştir.
Karapınar ve Dölen (2020)	Hisseleri BİST’te işlem gören 374 şirketin 2018 yılı bağımsız denetim raporları	Araştırmanın sonucunda 365 şirketin toplam 707 KDK raporladığı, imalat sektöründe en çok raporlanan KDK’nın hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili olduğu, toptancılık sektöründe yer alan şirketlerde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve ticari alacakların geri kazanılabilirliği, holdinglerde ise ticari alacakların geri kazanılabilirliği konularının en çok raporlanan KDK’lar olduğu tespit edilmiştir.
Özcan ve Günlük (2021)	Hisseleri BİST’te işlem gören Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründe yer alan 26 şirketin 2017-2020 yılları arası bağımsız denetim raporları	Araştırmanın sonucunda 26 şirketin toplam 202 KDK raporladığı, denetçilerin denetim esnasında azami dikkat ettikleri konuların sırasıyla Hasılat (%18,81), Maddi Duran Varlıklar (%16,34), Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü (%15,84), Ticari Alacaklar (%15,34), Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (%7,92) ve Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü (%5,94) olduğu tespit edilmiştir.
Özşahin Koç (2021)	Hisseleri BİST’te işlem gören ve turizm sektöründe faaliyet gösteren 11 şirketin 2018 ve 2020 yılı bağımsız denetim raporları	Araştırmanın sonucunda 11 şirketin 2018 yılında toplam 20 adet, 2020 yılında ise 16 adet KDK raporladığı, KDK’ların ağırlıklı maddi duran varlıklar, finansal borçlar, hasılat ve yatırım amaçlı gayrimenkuller konularından oluştuğu tespit edilmiştir.
Çakalı (2021)	BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin 2020 yılı bağımsız denetim raporları	Araştırma sonucunda toplam 210 adet KDK raporlandığı, en çok raporlanan KDK’ların sırasıyla finansal araçlar (%21,9), hasılat (%17,1), maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller (%12,4), varlıklarda değer düşüklüğü

		(%11,9) ve karşılıklar, koşullu yükümlülük ve borçlar (%6,7) olduğu tespit edilmiştir.
Sarısoy (2021)	BİST 30 ve DOW JONES 30 endeksindeki işletmelerin 2019 yılı denetçi raporları	Araştırma sonucunda ABD’de daha az sayıda KDK bildirim yapıldığı ve en çok vergi, değer düşüklüğü ve maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili KDK bildirim yapıldığı, Türkiye’de ise en fazla bildirilen KDK’ların; hasılat, kiralama ve emekli sandığı yükümlülükleri konusunda olduğu tespit edilmiştir.
Atay ve Polat Çeltikçi (2021)	BİST 100’de yer alan şirketlerin 2017-2019 yılları arası bağımsız denetim raporları	Araştırma sonucunda toplam 647 adet KDK raporlandığı, en çok raporlanan KDK’ların sırasıyla hasılat (%15,6), şerefiye (%9,1), ticari alacaklar (%7,1), maddi duran varlıklar (%5,4) ve stoklar (%5,4) olduğu tespit edilmiştir.
Tez ve Gücenme Gençoğlu (2022)	BİST’te işlem gören ve Enerji, Gıda, Otomotiv, İnşaat ve Turizm sektörlerinde faaliyet gösteren 45 şirketin 2017-2019 yılları arası bağımsız denetim raporları	Araştırmanın sonucunda araştırma kapsamındaki 5 sektörde en az iki veya daha fazla işletmenin raporunda olan 17 farklı KDK’dan; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ticari alacaklar ve değer düşüklüğü, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi konularının sektörler genelinde ortak konular olduğu tespit edilmiştir.
Güçlü (2022)	1 Ekim 2019 tarihi itibarıyla BİST Katılım 50 endeksinde yer alan şirketlerin 2019 ve 2020 yıllarına ait bağımsız denetim raporları	Araştırmanın sonucunda 47 şirketin 2019 yılında toplam 93 adet, 2020 yılında ise toplam 92 adet KDK raporlandığı, denetim raporlarında en fazla bildirilen KDK’ların hasılat, ticari alacaklar, stoklar ve maddi duran varlıklara ilişkin konular olduğu tespit edilmiştir.
Keleş (2022)	BİST İnşaat Endeksinde yer alan 12 şirketin 2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetim raporları	Araştırmanın sonucunda 12 şirketin 2020 yılında toplam 19 adet, 2021 yılında ise toplam 21 adet KDK raporlandığı, en fazla raporlanan KDK’ların; yatırım amaçlı gayrimenkuller, hasılat ve finansal borçlar ile ilgili hususlar olduğu tespit edilmiştir.
Özbay (2022)	BİST 100 şirketlerinin 2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetim raporları	Araştırma sonucunda 2019 yılında toplam 198 adet, 2020 yılında ise toplam 216 adet KDK raporlandığı, incelenen dönemlerin ikisinde de en fazla raporlanan KDK’ların; hasılatın muhasebeleştirilmesi, finansal araçlar ve maddi duran varlıklar ile ilgili olduğu tespit edilmiştir.
Uludağ (2022)	31 Ocak 2022 tarihi itibarıyla BİST-30 şirketlerinin 2020 yılına ait bağımsız denetim raporları	Araştırmanın sonucunda 30 şirketin 2020 yılında toplam 67 adet KDK raporlandığı, en fazla raporlanan KDK’ların ise sırasıyla; hasılat, TFRS 9 Finansal Araçlar, Kredi ve Alacaklarda Sınıflama ve Değer Düşüklüğü ile Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Muhasebeleştirme/ Değer Düşüklükleri/ Yeniden Değerleme ile ilgili olduğu tespit edilmiştir.

4. STANDARDIN İLK UYGULAMA YILINDAN 2021 YILINA KADAR BİLDİRİLEN KİLİT DENETİM KONULARININ TESPİTİNE İLİŞKİN BİST’TE ARAŞTIRMA

Bu kısımda hisseleri BİST’te işlem gören gıda sektörü işletmelerinin standardın ilk uygulama yılı olan 2017 yılından 2021 yılına kadar olan dönemlere ait bağımsız denetim raporlarından hareketle gıda sektörü için en çok önem arz eden KDK’lar tespit edilmiştir.

4.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu araştırmada, BİST’te işlem gören gıda şirketlerinin bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konularının irdelenmesi amaçlanmıştır. Araştırmanın kapsamını 30.09.2022 tarihi itibarıyla BİST’te bulunan 32 gıda işletmesi oluşturmaktadır. Bu doğrultuda çalışmada söz konusu işletmelerin 2017-2021 yılları arasında yayımladıkları bağımsız denetim raporları incelenmiştir.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmadaki veriler BİST’te işlem gören gıda şirketlerinin geriye dönük olarak 2017-2021 yılları arası bağımsız denetim raporları Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)’nun internet sitesi olan www.kap.org.tr adresinden alınarak KDK’lar içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir.

BİST İmalat Sektörünün alt sektörlerinden biri olan Gıda-İçecek-Tütün kategorisinde 30.09.2022 tarihinde 32 şirket mevcut olmakla birlikte çalışmanın kapsamı doğrultusunda bu işletmelerden içecek ve tütün üretimi yapan 6 şirket kapsam dışında bırakılmış, gıda üretimi yapan 26 şirket kapsama dâhil edilmiştir. Bununla birlikte bu şirketlerden 24’ü 2017-2021 yılları arasında 5 yıl boyunca BİST’te işlem gördüğünden yalnızca bu şirketlerin bağımsız denetçi raporları incelenmiştir.

Araştırma kapsamına alınan şirketlerin listesi Tablo 1’de yer almaktadır.

4.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırma kapsamındaki şirketlerin 2017-2021 yılları arası denetim raporlarının içerik analizi sonucunda elde edilen bulgular aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 2: BİST’te Yer Alan Gıda İşletmeleri

Sıra No	Kod	İşletme Unvanı
1	AVOD	A.V.O.D. Kurutulmuş Gıda Ve Tarım Ürünleri Sanayi Ticaret A.Ş.
2	BANVT	Banvit Bandırma Vitaminli Yem Sanayii A.Ş.
3	DARDL	Dardanel Önentaş Gıda Sanayi A.Ş.
4	EKIZ	Ekiz Kimya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
5	ELITE	Elite Naturel Organik Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
6	ERSU	Ersu Meyve Ve Gıda Sanayi A.Ş.
7	FADE	Fade Gıda Yatırım Sanayi Ticaret A.Ş.
8	FRIGO	Frigo-Pak Gıda Maddeleri Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
9	KENT	Kent Gıda Maddeleri Sanayii Ve Ticaret A.Ş.
10	KERVT	Kerevitaş Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
11	KRVGD	Kervan Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
12	KNFRT	Konfrut Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
13	MERKO	Merko Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
14	OYLUM	Oylum Sınai Yatırımlar A.Ş.
15	PENGD	Penguen Gıda Sanayi A.Ş.
16	PETUN	Pınar Entegre Et Ve Un Sanayii A.Ş.
17	PNSUT	Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.
18	SELGD	Selçuk Gıda Endüstri İhracat İthalat A.Ş.
19	TATGD	Tat Gıda Sanayi A.Ş.
20	TETMT	Tetamat Gıda Yatırımları A.Ş.
21	TUKAS	Tukaş Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
22	ULUUN	Ulusoy Un Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
23	ULKER	Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.
24	VANGD	Vanet Gıda Sanayi İç Ve Dış Ticaret A.

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/tr/Endeksler>

Tablo 2’de listesi verilen gıda üretim işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarında 2017-2021 yılları arasında raporlanan kilit denetim konuları ve bu konuların frekans dağılımı Tablo 3’te sunulmuştur.

Tablo 3: 2017-2021 Yılları İtibariyle Kilit Denetim Konularının Genel Sayı Dağılımı

Sıra No	Kilit Denetim Konusu	2017-2021	Oran
1	Hasılatın muhasebeleştirilmesi	60	%24,59
2	Maddi Duran Varlıklar	37	%15,16
3	Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü	36	%14,76
4	Ticari Alacaklar	29	%11,88
5	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	26	%10,65
6	Finansal Borçlar	9	%3,69
7	İlişkili Taraflarla Olan İşlemler	8	%3,28
8	Ertelenmiş Vergi Varlığı	7	%2,87
9	Finansal Varlık/Yatırımlar	7	%2,87
10	Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	4	%1,64

11	Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi	4	%1,64
12	Ticari Borçlar	4	%1,64
13	Türev Finansal Araçlar	4	%1,64
14	Canlı Varlıklar	3	%1,23
15	Finansal Kiralama	3	%1,23
16	İhtiyati Tedbir Kapsamında Borç Yapılandırılmaları	2	%0,82
17	Yabancı Para Çevrim İşlemleri	1	%0,41
TOPLAM		244	%100,00

Tablo 3'ten de görüldüğü üzere 2017-2021 yılları itibariyle gıda sektöründe denetçi raporunda yer alan 244 konunun 19 başlık altında gruplandırıldığı gözükmektedir. 244 KDK içerisinde en sık olarak karşılaşılan ilk 10 konu toplam KDK sayısının yaklaşık %91'ini oluşturmaktadır. Gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin denetçi raporu incelendiğinde en sık karşılaşılan kilit denetim konusunun hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu olduğu belirlenmiştir. Hasılat konusu denetim raporlarında yıllar itibariyle toplam 60 defa KDK olarak bildirilmiş olup bu sayı toplam KDK sayısının %24,59'unu ifade etmektedir. İkinci sırada olan KDK, maddi duran varlıklar konusudur. Bu konu 2017-2021 yıllarında 37 denetçi raporunda KDK olarak bildirilmiş olup bu rakam toplam işletme sayısının yaklaşık %31'ini oluştururken, toplam KDK sayısının ise %15,16'sını oluşturmaktadır. Üçüncü sırada ise stoklar/stok değer düşüklüğü konusu gelmektedir. 36 denetim raporunda KDK olarak bildirilmiş olup toplam işletme sayısının yaklaşık %30'unu, toplam KDK sayısının %14,76'sını ifade etmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin 2017-2021 yılları arasında hizmet aldıkları bağımsız denetim firmaları ve söz konusu yıllarda bağımsız denetçi raporlarında yer vermiş oldukları kilit denetim konuları Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4: Bağımsız Denetim Firmaları (BDF) ve Bildirdikleri Kilit Denetim Konuları

ŞİRKET KODU	BDF ve KDK Konuları Bağımsız Denetim Firması	2017	2018	2019	2020	2021
		EREN BAĞIMSIZ DENETİM	HSY	HSY	HSY	HSY
AVOD	KDK konuları	<ul style="list-style-type: none"> Maddi Duran Varlıklar Stoklar Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muh. Stoklar Ticari Alacaklar 	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. Stoklar Ticari Alacaklar Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 	2019 Yılı ile aynı	2019 Yılı ile aynı
	Bağımsız Denetim Firması	BDO DENET	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG
BANVT	KDK konuları	<ul style="list-style-type: none"> Canlı Varlıklar Hasılatın Muh. Stoklar 	<ul style="list-style-type: none"> Canlı Varlıklar Hasılatın Muh. 	2018 Yılı ile aynı	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. 	2020 Yılı ile aynı
	Bağımsız Denetim Firması	SER-BERKER	SER-BERKER	SER-BERKER	SER-BERKER	KPMG
DARDL	KDK konuları	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. 	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. Ticari Alacaklar 	2018 Yılı ile aynı	2018 Yılı ile aynı	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. Maddi Duran Varlıklar
	Bağımsız Denetim Firması	A-1 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK	A-1 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK	A-1 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK	A-1 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK	GÖRÜŞ BAĞIMSIZ DENETİM
EKIZ	KDK konuları	-	-	-	-	-
	Bağımsız Denetim Firması	BDD BAĞIMSIZ DENETİM	BDD BAĞIMSIZ DENETİM	BDD BAĞIMSIZ DENETİM	BDD BAĞIMSIZ DENETİM	BDD BAĞIMSIZ DENETİM
ELITE	KDK konuları	<ul style="list-style-type: none"> Finansal Borçlar Finansal Kiralama Hasılatın Muh. 	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	<ul style="list-style-type: none"> Finansal Borçlar Hasılatın Muh. 	2020 Yılı ile aynı
	Bağımsız Denetim Firması	BİRLEŞİM BAĞIMSIZ	BİRLEŞİM BAĞIMSIZ	IŞIK YEMİNLİ MALİ	IŞIK YEMİNLİ MALİ	NOTE OFFICE

	Firması	DENETİM	DENETİM	MÜŞAVİRLİK	MÜŞAVİRLİK	
	KDK konuları	<ul style="list-style-type: none"> İlişkili Taraflarla Olan İşlemler Stok Değerleme Yöntemi 	2017 Yılı ile aynı	<ul style="list-style-type: none"> İlişkili Taraflarla Olan İşlemler Maddi Duran Varlıklar Stok Değer Düşüklüğü 	<ul style="list-style-type: none"> Maddi Duran Varlıklar 	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. Maddi Duran Varlıklar
FADE	Bağımsız Denetim Firması	HSY DANIŞMANLIK	HSY DANIŞMANLIK	HSY DANIŞMANLIK	HSY DANIŞMANLIK	HSY DANIŞMANLIK
	KDK konuları	<ul style="list-style-type: none"> Maddi Duran Varlıklar Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 	2017 Yılı ile aynı	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 	2019 Yılı ile aynı	2019 Yılı ile aynı
	Bağımsız Denetim Firması	BDO DENET	BDO DENET	BDO DENET	BDO DENET	BDO DENET
FRIGO	KDK konuları	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. İhtiyati Tedbir Kapsamında Borç Yapılandırılmaları Stok Değer Düşüklüğü 	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. İhtiyati Tedbir Kapsamında Borç Yapılandırılmaları 	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. Maddi Duran Varlıklar 	2019 Yılı ile aynı	<ul style="list-style-type: none"> Maddi Duran Varlıklar
	Bağımsız Denetim Firması	KPMG	KPMG	KPMG	PwC	PwC
KENT	KDK konuları	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. Stok Değer Düşüklüğü 	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. Ticari Alacaklar
	Bağımsız Denetim Firması	DRT BAĞIMSIZ DENETİM	PwC	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM
KERVİT	KDK konuları	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. Maddi Duran Varlıklar Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muh. 	<ul style="list-style-type: none"> Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 	2018 Yılı ile aynı	<ul style="list-style-type: none"> Maddi Duran Varlıklar 	<ul style="list-style-type: none"> Ertelenmiş Vergi Varlığı Ticari Alacaklar
	Bağımsız Denetim Firması	ADAY BAĞIMSIZ DENETİM	ADAY BAĞIMSIZ DENETİM	ADAY BAĞIMSIZ DENETİM	ADAY BAĞIMSIZ DENETİM	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM
KRVGD	KDK konuları	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. Stoklar Ticari Alacaklar 	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. Ticari Alacaklar
	Bağımsız Denetim Firması	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM
KNFRT	KDK konuları	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. Stoklar 	2017 Yılı ile aynı	<ul style="list-style-type: none"> Stoklar Ticari Alacaklar 	2019 Yılı ile aynı	2019 Yılı ile aynı
	Bağımsız Denetim Firması	AKTAN BAĞIMSIZ DENETİM	AKTAN BAĞIMSIZ DENETİM	REFORM BAĞIMSIZ DENETİM	REFORM BAĞIMSIZ DENETİM	REFORM BAĞIMSIZ DENETİM
MERKO	KDK konuları	-	-	-	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. 	-
	Bağımsız Denetim Firması	AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM	AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM	AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM	AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM	AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM
OYLUM	KDK konuları	-	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. Maddi Duran Varlıklar Yabancı Para Çevrim İşlemleri 	<ul style="list-style-type: none"> Hasılatın Muh. 	2019 Yılı ile aynı	2019 Yılı ile aynı
PENGD	Bağımsız Denetim Firması	ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM	ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM	EREN BAĞIMSIZ DENETİM	EREN BAĞIMSIZ DENETİM	ADAY BAĞIMSIZ DENETİM

	KDK konuları	• Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	• Ertelenmiş Vergi Varlığı	• Ertelenmiş Vergi Varlığı • Maddi Duran Varlıklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2019 Yılı ile aynı	2019 Yılı ile aynı
PETUN	Bağımsız Denetim Firması	PwC	PwC	PwC	PwC	PwC
	KDK konuları	• Maddi Duran Varlıklar	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	• Ticari Alacaklar	2017 Yılı ile aynı
PNSUT	Bağımsız Denetim Firması	PwC	PwC	PwC	PwC	PwC
	KDK konuları	• Maddi Duran Varlıklar	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	• Ticari Alacaklar	2017 Yılı ile aynı
	Bağımsız Denetim Firması	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM	VİZYON GRUP BAĞIMSIZ DENETİM	AKT BAĞIMSIZ DENETİM	AKT BAĞIMSIZ DENETİM
SELGD	KDK konuları	• Hasılatın Muh. • Maddi Duran Varlıklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	• Hasılatın Muh. • Maddi Duran Varlıklar • Stok Değer Düşüklüğü • Ticari Alacaklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2017 Yılı ile aynı	• Hasılatın Muh.	2020 Yılı ile aynı
	Bağımsız Denetim Firması	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG
TATGD	KDK konuları	• Hasılatın Muh. • Stok Değer Düşüklüğü	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	• Hasılatın Muh.	2020 Yılı ile aynı
	Bağımsız Denetim Firması	C&Ç BAĞIMSIZ DENETİM	C&Ç BAĞIMSIZ DENETİM	KARAR BAĞIMSIZ DENETİM	YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM	YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM
TETMT	KDK konuları	• Stoklar	2017 Yılı ile aynı	• Maddi Duran Varlıklar • Ticari Alacaklar	-	-
	Bağımsız Denetim Firması	CROWE HORWATH OLGU BAĞIMSIZ DENETİM	KPMG	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM
TUKAS	KDK konuları	• Stoklar	• Stok Değer Düşüklüğü • Ticari Alacaklar	• Ertelenmiş Vergi Varlığı • Ticari Alacaklar	• Ertelenmiş Vergi Varlığı • Maddi Duran Varlıklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	• Ticari Alacaklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
	Bağımsız Denetim Firması	DMR BAĞIMSIZ DENETİM	DMR BAĞIMSIZ DENETİM	DMR BAĞIMSIZ DENETİM	DMR BAĞIMSIZ DENETİM	FİNANSAL EKSEN BAĞIMSIZ DENETİM
ULUUN	KDK konuları	• Finansal Borçlar • Hasılatın Muh. • Stok Değer Düşüklüğü • Ticari Alacaklar • Ticari Borçlar • Türev Finansal Araçlar	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	• Hasılatın Muh. • Maddi Duran Varlıklar • Stoklar • Ticari Alacaklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

	Bağımsız Denetim Firması	PwC	PwC	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM
ULKER	KDK konuları	<ul style="list-style-type: none"> Finansal Varlık/Yatırımlar Maddi Duran Varlıklar Ortak Kontrole Tabi İşletmelerin Birleşmesi 	<ul style="list-style-type: none"> Finansal Varlık/Yatırımlar Maddi Duran Varlıklar Şerefiye Ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi 	2018 Yılı ile aynı	2018 Yılı ile aynı	<ul style="list-style-type: none"> Finansal Varlık/Yatırımlar Ortak Kontrole Tabi İşletmelerin Birleşmesi Şerefiye Ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi
VANGD	KDK konuları	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM <ul style="list-style-type: none"> Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Finansal Varlık/Yatırımlar İlişkili Taraflarla Olan İşlemler 	REFORM BAĞIMSIZ DENETİM <ul style="list-style-type: none"> İlişkili Taraflarla Olan İşlemler Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Finansal Yatırımlar 	REFORM BAĞIMSIZ DENETİM <ul style="list-style-type: none"> İlişkili Taraflarla Olan İşlemler Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 	2019 Yılı ile aynı	REFORM BAĞIMSIZ DENETİM <ul style="list-style-type: none"> İlişkili Taraflarla Olan İşlemler Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 2019 Yılı ile aynı

Tablo 4'teki bilgilerden hareketle aşağıdaki tespitler yapılmıştır:

➤ 2017-2021 yıllarına ilişkin BİST gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetçi raporlarına yönelik gerçekleştirilen araştırma kapsamında; ilgili yıllarda toplam 34 farklı bağımsız denetim firması tarafından raporlar düzenlendiği tespit edilmiştir. Yapılan araştırma sonucunda incelenen denetçi raporlarının büyük bir çoğunluğunun dört büyük denetim firması (PwC, KPMG, Ernst&Young ve Deloitte) olarak bilinen denetim firmaları tarafından oluşturulduğu belirlenmiştir. Bu firmalar içerisinde PwC firması ilk sırada yer almaktadır. PwC firması tarafından 16 şirket için denetçi raporu düzenlenmiş olup toplam şirket sayısının yaklaşık %13'üne denk gelmektedir. İkinci sırada 14 şirket ile KPMG firması gelmektedir. Bu rakamlar toplam şirket sayısının yaklaşık %12'sine tekabül etmektedir. Üçüncü olarak ise 7 şirket ile Güney ve Reform Bağımsız Denetim firmaları gelmektedir. Bu rakamlar toplam şirket sayısının yaklaşık %6'sına tekabül etmektedir.

➤ 2017-2021 yılları arasında en fazla kilit denetim konusu belirlenen ilk dört şirketin sıralaması şu şekildedir: Birinci sırada 32 adet ile ULUUN, ikinci sırada 19 adet ile AVOD, üçüncü sırada 15 adet ile ULKER ve dördüncü sırada 14 adet ile KRVGD gelmektedir.

➤ 2017-2021 yılları arasında en sık bildirilen KDK'lar sırasıyla hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, stoklar ve ticari alacaklara ilişkin konulardır.

➤ ERSU, SELGD, TETMT, TUKAS ve ULUUN şirketlerinde bağımsız denetim firması değişikliğinin bildirilen KDK'larda değişikliğe neden olduğu, bağımsız denetim firması değişikliğine giden diğer şirketlerde ise değişikliğin bildirilen KDK'larda önemli ölçüde değişikliğe neden olmadığı tespit edilmiştir.

5. SONUÇ

Araştırmanın bulgular kısmında da belirtildiği üzere gıda sektöründe en sık bildirilen KDK hasılatın muhasebeleştirilmesi konusudur. UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının temel ilkesi müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devri karşılığında elde edilmesi beklenen meblağı gösterecek şekilde hasılatın muhasebeleştirilmesidir. Hasılat, işletmenin ana faaliyetlerine ilişkin finansal performansının değerlendirilmesi ve izlenmesi açısından önemli bir ölçüm kriteridir. Bu durum mal çeşitliliğinin fazla olduğu gıda işletmeleri için önem arz etmektedir. Gıda sektöründe ise mal ve hizmetlerin çeşitliliğinin çok fazla olmasından ötürü hak edilecek bedelin tahmininde çeşitli varsayımların kullanılması, üretimi tamamlanarak teslimatı gerçekleştirilen ürünlerin ilgili dönemde ve doğru tutarda kaydedilip kaydedilmediğinin kontrol edilmesi gibi karmaşık işlemler içermesi sebebiyle hasılat konusunun kilit denetim konusu olarak ön plana çıktığı söylenebilir.

Yapılan çalışmada gıda sektöründe en sık bildirilen ikinci KDK maddi duran varlıklardır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre, maddi duran varlıklar ilk kez muhasebeleştirilirken maliyet bedeli

üzerinden kayıtlara alınmaktadır. Söz konusu varlıkların sonraki ölçümlerde yeniden değerlendirilmesinin tercih edilmesi halinde gerçeğe uygun değerlerin güvenilir bir şekilde tespiti gerekmektedir. Gıda sektörü işletmelerinde üretim tesisleri ve ekipmanları özellikli yatırımlar olması nedeniyle yüksek tutarlı maddi duran varlık yatırımlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Hem yeni maddi duran varlık temininde hem de mevcut maddi duran varlıklara ilişkin değer artış ve azalışlarının tespitinde gerçeğe uygun değerlerin güvenilir bir şekilde tespitine yönelik işlemlerin karmaşıklığı ve önemli muhakeme ile varsayımlar içermesi nedeniyle ilgili denetim firmaları tarafından KDK olarak belirlenmiştir.

Gıda sektöründe en sık bildirilen üçüncü KDK ise stoklardır. Bazı stokların çabuk bozulabilir nitelikte olması, stok bulundurma maliyetlerinin yüksek olması, uygunsuz depolama nedeniyle değer düşüklüğüne uğrama riskinin bulunması gibi nedenlerle stoklar gıda sektöründe son derece önemlidir.

Dördüncü ve son olarak gıda sektöründe en sık bildirilen KDK ticari alacaklardır. Ticari alacak karşılıklarının tutarının belirlenmesinde çeşitli varsayım ve tahminlerin kullanılması ve ticari alacakların tahsilatına ilişkin risklerin mevcut olması sebebiyle bu alacaklar ön plana çıkmaktadır. Ticari alacaklar gıda sektöründe işletme varlıklarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu nedenle ticari alacaklara ilişkin olarak ayrılan değer düşüklüğü tutarlarının belirlenmesinde önemli düzeyde muhakeme ve varsayım kullanıldığından bu alacakların KDK olarak belirlendiği değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak hisseleri BİST’te işlem gören ve gıda sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin KDK’larının büyük ölçüde sektöre özgü konularla ilgili olduğu değerlendirilmiştir. Konuya ilişkin ileriki çalışmalarda gıda sektöründe faaliyet gösteren şirketler için denetçilerin KDK belirleme süreçlerinin araştırılmasının, bu şirketlerin bağımsız denetim raporlarının iletişim değerinin ortaya konması açısından fayda sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Etik Kurul Beyanı

Çalışmada içerik analizi yapıldığı için etik kurul onayına ihtiyaç olmamıştır.

Yazar Katkı Oranı Beyanı

Veri, Fatma GENÇ tarafından toplanmıştır. Analiz, Fatma GENÇ tarafından gerçekleştirilmiştir. Literatür taraması, Nevran KARACA tarafından yapılmıştır. Sonuç ve tartışma bölümü yazarlar tarafından ortak olarak yazılmıştır.

Çatışma Beyanı

Çalışmada yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Destek Beyanı

Bu çalışma için herhangi bir kurumdan destek alınmamıştır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Bülbül, S. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BİST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma, Muhasebe ve Denetime Bakış, 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.
- Atay, M. S. ve Polat Çeltikçi, N. (2021). Kilit Denetim Konuları (KDK) Bildirimlerinin İçerik Analizi Yöntemiyle İncelenmesi: Borsa İstanbul (BİST -100) Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, Mali Çözüm, 31(164), 113-142.
- BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_20_21_Seti/BDS%20701.pdf.
- Ciğer, A., Çopur Vardar, G. ve Kınay, B. (2019). Key Audit Matters: A Research On Listed Firms İn CEE Countries And Turkey, Business and Economic Horizons, 15(3), 393-422.
- Çakalı, K. R. (2021). Bağımsız Denetim Raporlarında Yeni Uygulama: Kilit Denetim Konularının Raporlanması ve BİST 100 Analizi, Denetim, 12(23), 60-77
- Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(1), 65-89.
- Ertan, Y. ve Kızılcık, E. (2019). Kilit Denetim Konuları: BİST İmalat Sektöründe Faaliyette Bulunan İşletmelerin 2017 Yılı Denetim

- Raporlarının İncelenmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Özel Sayı, 263-278.
- Gökgöz, A. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma, *Journal Of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 126-138.
- Güçlü, F. (2022). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi: Katılım 50 Endeksi Örneği. *Vergi Sorunları Dergisi*, 401, 110-121.
- Kalıpçı Çağırın, F. ve Varıcı, İ. (2019). BDS 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektöründeki İşletmelerin Denetim Raporu Üzerine Bir Analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 22, 193-208.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi – BDS 701, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(57), 632-649.
- Karapınar, A., Dölen, T. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.
- 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.
- Keleş, D. (2022). Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi: Borsa İstanbul (BİST) İnşaat Endeksi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 67, 241-252.
- Özbay, D. (2022). COVID-19 Pandemi Döneminde Artan Belirsizlik Ortamı ve Kilit Denetim Konuları Açıklamaları Üzerindeki Etkisi: BİST 100 Şirketleri İncelemesi, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 66, 49-63.
- Özcan, M. ve Günlük, M. (2021). Borsa İstanbul İmalat Sektöründeki Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi: Gıda, İçecek Ve Tütün Alt Sektöründe Bir İnceleme, *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1(1), 22-35.
- Özşahin Koç, F. (2021). Kilit Denetim Konuları: BİST'te İşlem Gören Turizm Şirketlerinin Covid-19 Öncesi Ve Sonrası Denetim Raporlarının İncelenmesi, *Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 36- 45.
- Pinto, I. ve Morais, A. I. (2018). What Matters In Disclosures Of Key Audit Matters: Evidence From Europe, *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30, 145-162.
- Sarısoy, Ö. (2021). Kritik/Kilit Denetim Konularının BIST 30 ve Dow Jones 30 Endekslerindeki İşletmelerin Denetçi Raporları Üzerinden Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 63, 159-182.
- Sayar, A., ve Ergüden, A. (2016). Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 48, 85-98.
- Teraman, Ö. ve Çelik, B. (2019). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporuna Yansıtılması: Bağımsız Denetçileri Etkilemesi Üzerine Bir Araştırma, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 23(1), 49-61.
- Tez, B. ve Gücenme Gençoğlu, Ü. (2022). Kilit Denetim Konuları ve COSO İlkeleri: Sektörel Karşılaştırma, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 15(1), 85-116.
- Türel, A. ve Türel, A. (2019). Bağımsız Denetim Ve Kilit Denetim Konuları: BİST Şirketleri 2017- 2018 Analizi, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(68), 1267-1272.
- Uludağ, S. (2022). Raporlama Süreçlerinde Değer Yaratımı Açısından Kilit Denetim Konuları: BIST-30 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(3), 885-910.
- Uzay, Ş. ve Köylü, Ç. (2018). Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 52, 47-70.
- Weirich, Thomas. R., Reinstein, Alan. (2014), The PCAOB's Proposed New Audit Report, <http://search.proquest.com/openview/5fd758a76a6f58b906fbd0a8f1bca8c/0/1?pqorigsite=gscholar&cbl=41798> (Erişim Tarihi: 28.10.2017).