

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ**

**BİST ENDEKSİNDE YER ALAN GIDA SEKTÖRÜ
İŞLETMELERİNİN 2017-2021 YILLARI ARASI KİLİT
DENETİM KONULARININ ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Fatma GENÇ

ORCID : 0000-0002-3384-0482

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme

Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Nevran KARACA

ORCID : 0000-0002-3910-2456

TEMMUZ - 2023

Fatma Genç tarafından hazırlanan “BİST Endeksinde Yer Alan Gıda Sektörü İşletmelerinin 2017-2021 Yılları Arası Kilit Denetim Konularının Analizi” başlıklı bu tez, 14/06/2023 tarihinde Sakarya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği’nin ilgili maddeleri uyarınca yapılan Tez Savunma Sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Doç. Dr. Nevran Karaca

Sakarya Üniversitesi

Jüri Üyeleri: Doç. Dr. Nermin AKYEL

Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi

Doç. Dr. Metin SARIASLAN

Sakarya Üniversitesi

 SAKARYA ÜNİVERSİTESİ	T.C. SAKARYA ÜNİVERSİTESİ İŞLETME ENSTİTÜSÜ TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU	Sayfa : 1/1
Öğrencinin		
Adı Soyadı	:	Fatma GENÇ
Öğrenci Numarası	:	Y199004105
Enstitü Anabilim Dalı	:	İşletme
Enstitü Bilim Dalı	:	Muhasebe ve Finans
Programı	:	☒ YÜKSEK LİSANS ☐ DOKTORA
Tezin Başlığı	:	BİST Endeksinde Yer Alan Gıda Sektörü İşletmelerinin 2017-2021 Yılları Arası Kilit Denetim Konularının Analizi
Benzerlik Oranı	:	% 17
Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim. 05/06/2023 İmza Fatma GENÇ		
Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere gsbttez@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir. Bilgilerinize arz ederim. 05/06 /2023 İmza Doç.Dr.Nevran KARACA		
Uygundur Danışman Unvanı / Adı-Soyadı: Doç.Dr. Nevran KARACA Tarih: 05/06/2023 İmza:		
☐ KABUL EDİLMİŞTİR ☐ REDDEDİLMİŞTİR EYK Tarih ve No: / / 20.... -	Enstitü Birim Sorumlusu Onayı	

ÖNSÖZ

BİST endeksinde yer alan gıda sektörü işletmelerinin 2017-2021 yılları arası kilit denetim konularının analizi başlıklı tezimin yazılması aşamasında, çalışmamı titizlikle takip eden ve her aşamada bana destek ve önderlik yapan danışmanım Doç. Dr. Nevran KARACA'ya değerli katkı ve emekleri için içten teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Tez savunma jürisinde yer alan ve fikirleri ile katkı sunan Doç. Dr. Nermin AKYEL ve Doç. Dr. Metin SARIASLAN'a teşekkür ediyorum.

Tüm hayatım boyunca bana her alanda desteklerini esirgemeyen ve her zaman yanımda olan sevgili annem, babam ve kardeşlerime tüm kalbimle teşekkür ediyorum.

Varlığı ve desteği için hayat arkadaşım, sevgili eşim Ahmed Bilal GENÇ'e, hayatımdaki en büyük şanslarım canım oğullarım Demir Sarp GENÇ ve Çınar Pars GENÇ'e tüm kalbimle sonsuz sevgi ve teşekkürlerimi sunuyorum.

Fatma GENÇ

14.06.2023

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iii
TABLOLAR	iv
ŞEKİLLER	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT	vii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1. KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ	6
1.1. Kilit Denetim Konuları Kavramı ve Önemi.....	6
1.2. BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardının Amacı ve Kapsamı.....	7
1.3. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi	9
1.4. Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi	12
1.5. Üst Yönetimden Sorumlu Olan Kişilerle Kurulacak İletişim.....	16
1.6. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi	19
1.7. Kilit Denetim Konusu Olarak Bildirilmeyecek Durumlar	21
1.8. Netleştirilmesi Gereken Hususlar	22
1.9. Kilit Denetim Konuları İle İlgili Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar.....	23
1.10. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Yer Almasının Avantajları	25
BÖLÜM 2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI	26
2.1. Kilit Denetim Konularına İlişkin Yapılmış Ulusal Çalışmalar	26
2.2. Kilit Denetim Konularına İlişkin Yapılmış Uluslararası Çalışmalar.....	32
BÖLÜM 3. KAMUYU AYDINLATMA PLATFORMUNDA YER ALAN GIDA SEKTÖRÜ İŞLETMELERİNİN 2017-2021 YILLARI ARASI BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ	37
3.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi	37
3.2. Araştırmanın Amacı.....	37
3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları	38
3.3. Araştırmanın Yöntemi	38
3.4. Araştırmada İzlenen Prosedür.....	38
3.5. Araştırmanın Bulguları	39

3.5.1. Bağımsız Denetçi Raporları İncelenen Gıda Sektörü İşletmelerinin Faaliyet Alanına Göre Dağılımı	39
3.5.2. Bağımsız Denetçi Raporları İncelenen Gıda Sektörü İşletmeleri İçin Verilen Görüş Türleri	40
3.5.3. Denetim Raporunu Düzenleyen Denetim Şirketlerinin Analizi	41
3.5.4. Kilit Denetim Konularının Dağılımı ve Öncelik Sıralaması ...	44
3.5.4.1. 2017 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı ve Öncelik Sıralaması	44
3.5.4.2. 2018 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı ve Öncelik Sıralaması	46
3.5.4.3. 2019 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı ve Öncelik Sıralaması	48
3.5.4.4. 2020 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı ve Öncelik Sıralaması	50
3.5.4.5. 2021 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı ve Öncelik Sıralaması	52
3.5.4.6. 2017-2021 Yılı Kilit Denetim Konularının Genel Dağılımı	54
3.5.5. En Çok Raporlanan KDK'ların Seçilme Nedenlerine İlişkin Açıklamaların Karşılaştırmalı Analizi	61
3.5.5.1. Hasılat İle İlgili KDK'ların Seçilme Nedenleri	61
3.5.5.2. Maddi Duran Varlıklar İle İlgili KDK'ların Seçilme Nedenleri	68
3.5.5.3. Stoklar İle İlgili KDK'ların Seçilme Nedenleri	74
3.5.5.4. Ticari Alacaklar İle İlgili KDK'ların Seçilme Nedenleri	80
SONUÇ	87
KAYNAKÇA	91
ÖZGEÇMİŞ	97

KISALTMALAR

A.Ş.	: Anonim Şirket
BDR	: Bağımsız Denetim Raporu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BİST	: Borsa İstanbul
BT	: Bilgi Teknolojileri
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KAP	: Kamu Aydınlatma Platformu
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KDK	: Kilit Denetim Konusu
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MDV	: Maddi Duran Varlıklar
MODV	: Maddi Olmayan Duran Varlıklar
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları

TABLÖLAR

Tablo 1 : Araştırma Kapsamındaki Gıda İşletmeleri	39
Tablo 2 : İşletme Sayısı ve Denetçi Görüş Türüne Göre Yüzdesi	41
Tablo 3 : İşletmelerin 2017-2021 Yılları Arasında Hizmet Aldığı Bağımsız Denetim Şirketleri	42
Tablo 4 : İşletmelerin 2017-2021 Yılları Bazında Hizmet Aldığı Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetleme Sayıları.....	43
Tablo 5 : Kilit Denetim Konularının 2017 Yılı İtibariyle Dağılımı.....	45
Tablo 6 : 2017 Yılında Gıda İşletmeleri İçin Belirlenen Kilit Denetim Konuları	45
Tablo 7 : Kilit Denetim Konularının 2018 Yılı İtibariyle Dağılımı.....	46
Tablo 8 : 2018 Yılında Gıda İşletmeleri İçin Belirlenen Kilit Denetim Konuları.....	47
Tablo 9 : Kilit Denetim Konularının 2019 Yılı İtibariyle Dağılımı.....	49
Tablo 10 : 2019 Yılında Gıda İşletmelerinde Belirlenen Kilit Denetim Konuları.....	49
Tablo 11 : Kilit Denetim Konularının 2020 Yılı İtibariyle Dağılımı.....	51
Tablo 12 : 2020 Yılında Gıda İşletmelerinde Belirlenen Kilit Denetim Konuları.....	51
Tablo 13 : 2021 Yılı İtibariyle Kilit Denetim Konularının Sayı Dağılımı.....	53
Tablo 14 : 2021 Yılında Gıda İşletmeleri İçin Belirlenen Kilit Denetim Konuları.....	53
Tablo 15 : 2017-2021 Yılları İtibariyle Kilit Denetim Konularının Genel Sayı Dağılımı.....	55
Tablo 16 : 2017-2021 Yılları İtibariyle Gıda İşletmeleri İçin Belirlenen Kilit Denetim Konuları.....	56
Tablo 17 : 2017-2021 Yılları İtibariyle Gıda İşletmelerinde Yer Alan Hasılat Konusunun Seçilme Nedenleri.....	62
Tablo 18 : 2017-2021 Yılları İtibariyle Gıda İşletmelerinde Yer Alan Maddi Duran Varlıklar Konusunun Seçilme Nedenleri.....	69
Tablo 19 : 2017-2021 Yılları İtibariyle Gıda İşletmelerinde Yer Alan Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü Konusunun Seçilme Nedenleri.....	76
Tablo 20 : 2017-2021 Yılları İtibariyle Gıda İşletmelerinde Yer Alan Ticari Alacaklar Konusunun Seçilme Nedenleri.....	82

ŞEKİLLER

Şekil 1: Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi Süreci	10
Şekil 2: Kilit Denetim Konularının Belirlenme ve Açıklanma Aşamaları	14
Şekil 3: BDS 701 Standardına Uygun Olarak Sunulan Kilit Denetim Konus.....	16
Şekil 4: Gıda Sektöründe İncelenen İşletmelerin Faaliyet Alanına Göre Dağılımı.....	40
Şekil 5: Gıda İşletmelerinde En Çok Bildirilen KDK'ların Yıllara Göre Dağılımı	60



ÖZET

Genç, F. (2023). *BİST Endeksinde Yer Alan Gıda Sektörü İşletmelerinin 2017-2021 Yılları Arası Kilit Denetim Konularının Analizi* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Sakarya Üniversitesi.

Bağımsız denetçi raporları işletmeyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgilenen, işletme hakkında bilgi edinmek isteyen kişiler için hazırlanan raporlardır. Bu raporlarla, işletmenin sunmuş oldukları finansal bilgilerde önemli bir yanlışlık bulunup bulunmadığı hususunda bilgi vererek yatırımcı veya ilgililer için güvence hizmeti sağlamaktadırlar. Ulusal ve uluslararası piyasadaki yaşanan ekonomik krizler, muhasebe hileleri, finansal raporların sunumundaki farklılaşma işletmeleri bir takım sistematik önlemler almaya yöneltmiştir. Denetim alanında gerçekleşen değişimle beraber finansal tablo kullanıcılarına işletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetler ilgili olarak ihtiyaçlarına uygun, anlaşılabilir nitelikte bilgiler sunmak adına kilit denetim konularının bildirilmesi gerekli görülmüştür.

Türkiye’de işlem hacmi ve piyasa hacmi yüksek olan işletmelerin yer aldığı Borsa İstanbul İmalat sektörünün alt sektörlerinden biri olarak yer alan gıda sektörüne dâhil işletmelerin 2017-2021 yılları arası finansal tablolarında bildirilen kilit denetim konularının analizini amaçlayan bu çalışmada, gıda işletmelerin 2017-2021 yılları arası finansal tablolarından hareketle kilit denetim konuları ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Bu kapsamda yapılan araştırmada söz konusu gıda sektöründe işlem gören işletmelerin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının irdelenmesi suretiyle gıda sektöründe önemlilik arz eden kilit denetim konularını ortaya koymak hedeflenmektedir. BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı kapsamında gıda sektöründe yer alan 24 işletmenin kilit denetim konularının benzerlik gösterip göstermediği tespit edilmesi ve 2017-2021 yılları içerisinde yayımlanan bağımsız denetçi raporları incelenmiş ve elde edilen sonuçlar karşılaştırılmıştır.

Çalışmada, gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin benzer konuları KDK olarak bildirip bildirmediği, denetçi raporunda yer alan KDK’ların gıda sektörüne özgü konular olup olmadığı, KDK’ların seçilme gerekçeleri, bağımsız denetim kuruluşlarının KDK raporlamasına etki edip etmediği, denetçi görüşü ile KDK arasındaki bağlantı ve seçilen KDK’lara yönelik uygulanan denetim perodesürleri gibi etkenler bakımından incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırma, 120 bağımsız denetçi raporunu kapsayacak şekilde gerçekleştirilmiş olup toplamda 244 KDK tespit edilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre, gıda sektöründe en çok raporlanan kilit denetim konularının hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, stoklar ve ticari alacaklar olduğu saptanmıştır. Araştırma kapsamını oluşturan dönemde ayrıca bağımsız denetim şirketi değişikliği yapmış olan işletmelerin önemli bir bölümünde, bu değişikliklerin raporlanan kilit denetim konularının sayısı ve içeriğine etkisinin önemli seviyede olmadığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kilit Denetim Konuları, BDS 701, BİST, Bağımsız Denetçi Raporu, Gıda Sektörü

ABSTRACT

Genç, F. (2023). *Analysis of the Key Audit Issues of the Food Sector Enterprises in the BIST Index between 2017-2021* (Unpublished master's thesis). Sakarya University.

The independent auditor reports are prepared for individuals directly or indirectly interested in a business who seek information about the company. These reports provide assurance services to investors or stakeholders by providing information on whether there is a significant misstatement in the financial information presented by the business. Economic crises, accounting frauds, and variations in the presentation of financial reports in the national and international markets have led businesses to take systematic measures. With the changes in the field of auditing, it has become necessary to report key audit matters to provide financial statement users with relevant and understandable information about the activities of businesses.

This study aims to analyze the key audit matters reported in the financial statements of enterprises in the food sector, which is one of the sub-sectors of the Borsa Istanbul Manufacturing Sector, which includes enterprises with high transaction volume and market volume in Turkey, between 2017-2021, key audit matters were examined in detail based on the financial statements of food enterprises between 2017-2021.

In this context, the research aims to reveal the key audit matters that are important in the food sector by examining the key audit matters (KAM) in the independent auditor's reports of the enterprises traded in the food sector. Within the scope of BDS 701 Standard on Disclosure of Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report, the independent auditor's reports published between 2017- 2021 were examined and the results obtained were compared to determine whether the key audit matters of 24 enterprises in the food sector are similar.

In the study, whether the businesses operating in the food industry report similar issues as KAMs, whether the KMAs in the auditor's report are specific to the food industry, the reasons for choosing KMAs, whether independent audit firms affect the KAM reporting, the connection between the auditor's opinion and the KAM, and It is aimed to examine in terms of factors such as auditing periods applied for selected KAMs. The research was carried out to cover 120 independent auditor reports, and a total of 244 KAMs were identified. According to the results of the research, it has been determined that the most reported key audit issues in the food sector are revenue recognition, tangible assets, inventories and trade receivables. It has been concluded that the numerical and contextual impact of these changes on the reported key audit matters is not significant in a significant portion of the companies that have changed their independent audit firm in the period that covers the research.

Keywords: Key Audit Matters, BDS 701, BIST, Independent Auditor's Report, Food Sector

GİRİŞ

Globalleşen dünya ekonomisi ve teknoloji alanında meydana gelen gelişmeler sebebiyle uluslararası yatırımlar artmış, farklı muhasebe sistemlerinin anlaşılmasının gerekliliği ortaya çıkmıştır. Buna bağlı olarak işletmeler tarafından varlıklarını koruyabilmek için farklılaştırılmış ve güvenilir politikalara ihtiyaç duyulmuştur. İşletmeyle ilgili taraflar karar alırken en çok başvurdukları bilgi kaynağı finansal tablolardır. Finansal bilgilerin hedef kullanıcılar tarafından karar alma aşamasında kullanılabilmesi için finansal tablo bilgilerinin güvenilir olması gereklidir (Şirin, 2006, s. 23). İşletmelerin sunmuş oldukları finansal tabloların birbirleriyle karşılaştırılabilir ve tutarlı olması finansal piyasaların istikarlı ve güven ortamı içinde çalışabilmesi için önemli unsurlardan biridir.

Bağımsız denetimin faaliyetinin sonucu olarak olarak oluşturulan bağımsız denetimin amacı, işletmelerin finansal tablolarında yer verilen bilgilerin nitelikli ve güvenilirliği hakkında bilgi kullanıcıları için makul bir güvence sağlayarak doğru bir şekilde aydınlatılması amaçlanmaktadır; bu da bağımsız denetçi rapor kalitesinin artmasıyla mümkündür. Bağımsız denetim finansal tablolardaki yer verilen bilgilerin doğru ve güvenilir bilgiler olduğuna ilişkin olarak güveni attırmaya yönelik olarak verilen profesyonel bir güvence hizmetidir (Özger ve Tuğay, 2020, s. 33). Denetçi raporlarında kullanılan kalıplaşmış cümleler, denetçinin işletmeyle ilgili tespit ve değerlendirmelerini kamuoyuna tam olarak yansıtmasını engellemekte ve denetim kalitesini düşürmektedir (Karapınar ve Dölen, 2020).

Denetçi raporlarının, gerçek ve şeffaf bir şekilde denetim sonuçlarını yansıtması ve iletişim gücünü artırması, karar vericilerin olumlu yönde etkilenmesini sağlayabilir. Bu nedenle, denetçi raporlarının içerik ve biçim özellikleri açısından bazı değişikliklere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu değişiklikler, denetçi raporlarının etkili bir iletişim aracı olmasını sağlamak amacıyla yapılmalıdır (Yaşar ve Çetin, 2020).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), merkezi New York'ta olan 1977 yılında kurulmuş olup, muhasebe ve denetim alanında en üst düzeyde yetkili uluslararası kuruluştur. Bağımsız denetim faaliyetlerinin küresel olarak öneminin artmasıyla birlikte, bu alanda yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. IFAC bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), uluslararası bağımsız denetim standartlarını düzenleme yetkisini haiz ve kamu

yararını gözetmeyi amaçlayan bağımsız bir kuruldur. IAASB, denetim, inceleme, kalite kontrol ve diğer güvence hizmetleri konularında uluslararası standartları hazırlayan ve yayımlayan bir kuruldur. Bu standartlar, bağımsız denetimin etkinliğini ve güvenilirliğini artırmayı hedeflemektedir. Bu kurulla beraber faaliyete geçtiği tarihten itibaren denetim alanında güvenilirliğin ve niteliğin artırılması için birçok düzenleme yaparak, kamu güvenini güçlendirmiştir. 1978 yılında kurulmuş olan IAASB, finansal tablo denetimin amacı ve kapsamı konusunda çalışmalar gerçekleştirmektedir. Uluslararası nitelikteki standartlar IFAC tarafından yayımlanıp, Türkiye dahil olmak üzere birçok ülke, uluslararası kabul görmüş bağımsız denetim standartlarıyla ortak bir düzen oluşturma ve uluslararası düzeyde ortak bir denetim dili geliştirme yolunda ilerlemektedir.

Türkiye’de bu standartlar, IFAC ve IAASB ile yapılan anlaşma çerçevesinde uyumlu hale getirilerek Türkçe’ye çevrilmiş ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) adı altında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanmaktadır. Aynı zamanda uluslararası muhasebe standartlarındaki değişikliklere paralel olarak güncellemeler yapılmaktadır. KGK’nın kuruluşuyla, denetim raporlarının tarafsız ve bağımsız bir şekilde hazırlanması sağlanarak paydaşlar ve kamu menfaatinin korunması hedeflenmektedir. KGK mevzuatı gereği, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin denetim süreçlerini inceler, denetler ve finansal bilgi kullanıcılarına güvenilir finansal bilgi sağlamaya katkıda bulunur.

KGK ile IFAC arasında telif hakkı sözleşmesi imzalanmıştır. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarının tercümeleri yapılarak Türkiye’de Bağımsız Denetim Standardı (BDS) adıyla yürürlüğe konulmuştur. Denetim şirketleri, finansal tablo denetimi yaparken, denetimin planlanması, kanıt toplama, uygulanan denetim prosedürleri, denetimin belgelendirilmesi ve raporunun hazırlanması gibi aşamalarda denetçilerin dikkat etmesi gereken konular, Bağımsız Denetim Standartları (BDS) tarafından belirlenmiştir.

Finansal tablolarda yer verilen bilgilerin doğru ve güvenilir olması ve işletmenin finansal durumunu tarafsız şekilde yansıtmayı bu araştırmanın konusunu oluşturan ve uluslararası denetim standartlarından biri olan kilit denetim konularına yer verilen genişletilmiş bağımsız denetçi raporlarıyla olabilir. BDS 701 standardı denetçi raporunda yürütülen denetime ilişkin olarak şeffaflık ve tarafsızlık sağlanarak, denetim raporunun iletişimsel

değerini arttırılmasını hedefler. Denetçiler, mesleki muhakeme ve bilgi tecrübelerine dayanarak denetim sürecinde en önemli konuları belirleyerek, bu konuları kilit denetim konusu (KDK) olarak raporlarında bildirmeleri beklenir. Standartlar, denetçilere KDK'ları belirlemede rehberlik edecek kriterler ve bu konuların finansal raporlarda sunumuna ilişkin genel prensiplere yer vermektedir.

Bu çalışma, BDS 701 standardı doğrultusunda gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017-2021 yıllarına ait KAP'ta yayımlanmış denetçi raporlarındaki kilit denetim konularının analizini konu almaktadır. Bu kapsamda çalışmada gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için benzer KDK'larının raporlanıp raporlanmadığının tespit edilmesi ve gıda sektörü için en fazla önem arz eden kilit konuların neler olduğunun belirlenmesi amaçlanmaktadır.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, önemi ve tanımıyla birlikte kilit denetim konuları ele alınmış ve BDS 701 standardıyla ilgili ayrıntılı bilgiler sunulmuştur. Bu kapsamda BDS 701'in amacı ve kapsamı ile KDK'ların belirlenmesi ve bildirimine yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde kilit denetim konularıyla ilgili yayımlanmış ulusal ve uluslararası çalışmalardan bahsedilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise BİST endeksinde yer alan gıda sektörü işletmelerin 2017-2021 yılları itibariyle BDR'de bildirilen KDK'ları incelenmiştir.

Çalışmanın Amacı

Çalışmanın temel amacı, BİST gıda sektörü işletmelerinin bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuların tespit edilerek bu konuların gıda sektörüne özgü konular olup olmadığının tespit edilmesidir. Bu kapsamda çalışmada gıda sektöründe yıllar itibariyle hangi kilit denetim konularına öncelik verildiğinin tespit edilmesi, KDK olarak bildirilen konuların seçilme gerekçelerinin tespit edilmesi, bağımsız denetim kuruluşu değişikliklerinin bildirilen KDK'lara olan etkisinin tespit edilmesi, KDK için uygulanan denetim prosedürlerinin ortaya konması ve bu şekilde gıda sektörü için riskli alanların ortaya konması hedeflenmiştir.

Bu çalışmanın gelecek dönemlerde, gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını bağımsız denetim çalışmalarında kullanılabilen bir kaynak olarak değerlendirilmesi ve Türkiye'deki bağımsız denetim standartlarının daha etkin bir şekilde uygulanmasına katkı sağlaması hedeflenmektedir.

Çalışmanın Problemi ve Önemi

Çalışmanın ana araştırma sorusu “BİST endeksinde yer alan ve gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer verilen kilit denetim konuları ve bu KDK’ların seçilme nedenleri işletmeler açısından fark göstermekte midir? olarak belirlenmiştir.

Bu doğrultuda konuyla ilgili yapılan literatür araştırması sonucunda kilit denetim konularıyla ilgili birçok akademik çalışmaya ulaşılmıştır. Bu çalışmaların imalat sektörü, mali kuruluşlar sektörü ile elektrik, gaz ve buhar alt sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin kilit denetim konularının irdelendiği çalışmalar olduğu görülmüştür. Konuya ilişkin literatür incelendiğinde gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin de dahil olduğu çalışmaların mevcut olduğu ancak gıda sektörüne özgü spesifik bir çalışmanın mevcut olmadığı görülmüştür. Ayrıca bu çalışmada diğer çalışmalardan farklı olarak 2021 yılı bağımsız denetim raporları da incelenmiştir. Ekonominin lokomotif sektörlerinden biri olan gıda sektörüyle ilgili KDK’nın çeşitli açılardan incelenerek bu sektöre özgü KDK’ların belirlenme süreçlerinin iyileştirilmesine katkı sağlanacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın Yöntemi

Araştırmanın teorik alt yapısını oluşturan birinci ve ikinci bölümlerde BDS 701 ile ilgili olarak kitap, bildiri, makale, tez ve çevrimiçi internet sitelerinde yer alan kaynaklardan faydalanılmıştır. Çalışma kapsamında yapılan araştırmaya yer verilen üçüncü bölümde, BİST endeksinde yer alan gıda işletmelerinin Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)’nda yayımlanan 2017-2021 dönemleri arasına ait yılsonu bağımsız denetçi raporları içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir.

Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları

Çalışmanın kapsamı, BDS 701 standardıyla belirlenen ve BİST’te listelenen gıda sektörü şirketlerinin bağımsız denetçi raporlarındaki kilit denetim konularını içermektedir. Bu doğrultuda, KAP’ta yayımlanan 2017-2021 yıllarına ait gıda sektörüne ait bağımsız denetçi raporları detaylı olarak incelenmiştir.

Çalışmada BİST İmalat Sektörünün alt sektörlerinden biri olan gıda sektörü işletmelerin 2017-2021 yılları arası hesap dönemine ilişkin BDR’ler incelenmiş olup bağımsız denetim şirketlerinin hangi kilit konular üzerinde durdukları açıklanmıştır. Söz konusu

işletmelerin denetçi raporlarından elde edilen sonuca göre 244 adet KDK'ya ulaşılmış olup söz konusu KDK'ları açıklayan işletmeler üzerinde yoğunlaşılmıştır. Bu kapsamda araştırma dönemini kapsayan faaliyet dönemleri bazında kilit denetim konuları tespit edilerek detayları tablolar şeklinde sunulmuştur.

Çalışmanın, amacı ve kapsamından kaynaklanan bazı kısıtları bulunmaktadır. Çalışma yalnızca bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularına odaklanmış olup denetçilerin üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirdikleri konuları ve bu konulara yönelik olarak yapılmış çalışmaları içermemektedir. Ayrıca, çalışmanın yalnızca BİST endeksindeki gıda sektörü işletmeleriyle sınırlı olması ve 2017-2021 yılları arası dönem sonu bağımsız denetçi raporlarını kapsaması çalışmanın bir diğerkısıtını oluşturmaktadır.

BÖLÜM 1. KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ

DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak kilit konusu kavramı ve önemi hakkında kapsamlı bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra BDS 701'in amacı, kapsamı ve standartta geçen kavramlar üzerinde durulmuştur.

1.1. Kilit Denetim Konuları Kavramı ve Önemi

BDS 701'de kilit denetim konuları “*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.*” şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla kilit denetim konuları üst yönetime bildirilen önemli konular içerisinden seçilen, finansal tabloların denetiminde ilave bilgiler sağlayan, diğer konulara kıyasla en çok önem arz eden konulardır. Tanımda dikkat çekilen bir husus ise “önem” kelimesidir. Bir konunun önemli olup olmadığına denetçi karar vermektedir. Önem konusu, nitelik ve nicelik bakımından ele alınarak finansal tablolar ve denetim üzerindeki etkisi çerçevesinde değerlendirilir. Ayrıca, burada finansal tablo bilgi kullanıcılarının ilgili oldukları hususlar da dikkate alınır. Tanımda dikkat çekilen bir diğer husus ise, denetçinin KDK belirlerken tek başına karar vermemesi, üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirdiği ve üzerinde durulan önemli konular arasından birini KDK olarak belirleyecek olmasıdır.

Bağımsız denetçi, denetimin yürütülmesi sırasında en büyük özen gerektiren ve büyük önem taşıyan konuları, üst düzey yöneticilere bildirdiği konular arasından seçer ve bu seçilen konular KDK olarak belirlenir. Denetçinin bu seçimi yaparken aşağıda belirtilen hususları dikkate alması beklenmektedir (BDS 701, prg.9):

- BDS 315'e göre önemli yanlışlık riskini içinde barındıran önemli seviyedeki denetçi yargıları.
- Finansal tablolarda yönetimin önemli kararlarını içeren alanlar da dâhil olmak üzere, yönetimin önemli tahminlerini içeren muhasebe tahminleri ile ilgili denetçi kararları.

Denetçi, yukarıdaki hususlara göre saptanan önemli konulardan hangilerine, denetlenen finansal tablo denetiminde azami düzeyde dikkat etmesi gerektiğini belirleyerek kilit denetim konularını oluşturmuş olur.

Kilit denetim konularının bildirimindeki amaç bilgi kullanıcıların, finansal tabloları okuma, anlama ve yorumlama kapasitesinin artmasıyla beraber denetim ve denetim sürecinin kalitesinin de artırılmasıdır. KDK'ların denetçi raporlarında yer almasıyla beraber denetçi raporlarının standart olmaktan kurtulup işletmelere özgü bir hal alması beklenmektedir. Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporlarında yer almasıyla beraber raporların güvenilirlik seviyesi artacak, yatırımcılar şirketle ilgili bilgilere ulaşacak ve buna bağlı olarak da denetim faaliyetlerindeki iletişim kalitesi artacaktır.

1.2. BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardının Amacı ve Kapsamı

IAASB tarafından Ocak 2015'te yayımlanan BDS 701, 15.12.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Türkiye'de ise 09.03.2017 tarihli 30002 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak kabul edilmiştir. Bu standart öncelikle hisseleri borsada işlem gören işletmelerin 01.01.2017 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemlerinde finansal tablolarının denetiminde uygulanmaktadır. Ayrıca, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na tabi diğer işletmeler için de 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde uygulanması zorunludur.

BDS 701 standardı, denetçi raporlarında yer alması gereken KDK'ların içerik ve şekil açısından bildirilmesinde denetçilere yardımcı olmayı hedeflemektedir. Aynı zamanda denetçinin sorumluluklarını da belirtmektedir.

Standardın içeriği aşağıdaki gibidir:

- Kapsam (Paragraf 1-5)
- Yürürlük Tarihi (Paragraf 6)
- Amaçlar (Paragraf 7)
- Tanımlar (Paragraf 8)
- Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama (Açıklama 1-14)

BDS 701 standardı 18 paragraf ve 64 açıklayıcı hüküm ve uygulamadan oluşmaktadır. İlk 5 paragraf, standardın kapsamını, 6. paragraf standardın yürürlük tarihini, 7. paragraf

standartın amaçlarını, 8. paragraf ise standartta geçen kavramların tanımını oluşturmaktadır. Standartta 64 adet ana hüküm bulunmakta olup, 9 ila 18. paragraflarda yer almaktadır.

BDS 701 standardının uygulamaya konmasıyla birlikte aşağıda yer alan standartlar da değişikliğe gidilerek, yeniden yayımlanmıştır (Doğan, 2018, s. 68):

- BDS 260 - Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim,
- BDS 570 - İşletmenin Sürekliliği,
- BDS 700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama,
- BDS 705- Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi,
- BDS 706- Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları,
- BDS 720- Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları.

BDS 701'in yayımlanmasıyla beraber denetçi raporlarına farklı bir boyut getirilirken, bu standart kapsamında denetçinin sorumluluğu da düzenlenmektedir. Standartta denetçinin belirlediği kilit denetim konusunun bildirim şekli ve içeriğinin nasıl olacağının belirlenmesi amaçlanmıştır (Gökgöz, 2018).

Denetçi, denetlediği finansal tablolara ilişkin KDK'larını belirleyerek finansal tablolarla ilgili denetçi görüşünü oluşturduktan sonra KDK'ları denetçi raporunda açıklayarak iç ve dış bilgi kullanıcılarının işletmenin finansal durumunu daha net anlamalarına olanak sağlamış olur. Bu husus mevzuata göre kilit denetim konusunun bildirilmesinin zorunlu olduğu hallerde uygulanır. Uygulama konusundaki tek istisna, mevzuata göre zorunlu olmadıkça denetçinin denetlediği finansal tablolara 'görüş bildirmekten kaçınma' şeklinde görüş vermesi durumudur. Bu durumda KDK'ların bağımsız denetçi raporunda açıklanması yasaklanmıştır.

KDK'lara aşağıda sıralanan amaçlarla denetçi raporunda yer verilmektedir (BDS 701, md.2):

- Denetimde şeffaflık sağlayarak ilgili taraflar arasında denetim raporunun iletişim değerini çoğaltmak,

- Finansal tabloların bilgi kullanıcılarına ihtiyaçları doğrultusunda ilave bilgiler sağlayarak en fazla önem arz eden konuların anlaşılmasını sağlamak,
- Finansal tabloların ilgili yönetim muhakemesi içeren önemli alanlarını, finansal tablo kullanıcıları tarafından daha iyi anlaşılmasına yardımcı olmak.
- Denetçinin denetim sürecindeki rolünün anlaşılmasını sağlamak,
- Denetim raporunda yer alan konunun hangi nedenle KDK olarak seçildiği ve ele alınış şeklini belirleyen aşamalarda denetimi anlaşılır kılmak, şeklinde sayılabilir.

KDK'nın bildirilmesi denetçinin temel sorumluluklarında bir azalış meydana getirmemiş olup denetçinin yapmış olduğu denetime ilişkin en fazla önem arz eden konuların belirlenmesi amacına hizmet etmektedir. Sonuç olarak, denetçi kilit denetim konularıyla ilgili bilgi ve tecrübesine dayanarak bir belirleme yapacaktır ve burada denetçinin mesleki muhakemesi ön plana çıkmaktadır.

1.3. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Denetimde en fazla önem arz eden konuların hangilerinin cari dönemin finansal tablolarının denetiminde azami düzeyde dikkat edilecek konular olduğunun belirlenmesinde, denetçinin mesleki muhakemesi devreye girmektedir. KDK'lar üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilen konulardan seçilmektedir. KDK belirlenmesi sürecindeki ilk adım, denetçi tarafından üst yönetime bildirilen konulardan azami dikkat gerektiren ve önem derecesi en yüksek olan konuların belirlenmesidir.

Weirich ve Reinstein yapmış oldukları çalışmalarında, KDK başlığı altında denetçilerin üzerinde en fazla durdukları konuları ve bu konuları ele alış biçimini belirtmişlerdir. Ayrıca kilit denetim konuları aşağıda yer alanlar arasından belirlenecektir (Weirich ve Reinstein, 2014, s.26):

- Öznel, karmaşık ve en zor olan denetçi yargıları.
- Denetçinin yeterli ve uygun sayıda denetleme kanıtı bulmasını engel teşkil eden durumlar.
- Denetçinin fikrinin ortaya koyulmasını zorlaştıracak durumlar.

Denetçi tarafından işletme üst yönetimine iletilen ve üzerinde en fazla odaklanılması gereken konuların belirlenmesi sonrasında, mevcut hesap dönemi finansal tablolarının denetiminde özel dikkat gerektiren konular tespit edilir ve bu konular ilgili dönemin

KDK'larını oluşturur. Denetçi, kilit denetim konularını planlama aşamasında öngörebilir. Denetçinin en çok üzerinde durduğu hususlar genellikle karmaşık olan ve önemli üst yönetim kararlarına konu olmuş olaylardır. Bu nedenle, benzer alanlar kilit denetim konusu olarak belirlenebilir. Denetçinin belirlemiş olduğu KDK'lar, denetim sürecinde elde ettiği kanıtlara ve denetim sonuçlarına dayanmaktadır (BDS 701, prg.A16).

KDK'ların belirlenme sürecine Şekil 1'de yer verilmiştir.

Şekil 1

Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi Süreci



Kaynak: (Doğan, 2018, s.67).

Kilit denetim konuları belirlenirken bağımsız denetçi KDK'ların işletmeye mahsus olmasına dikkat etmeli ve bildirilen KDK'ların denetçinin rapordaki denetim görüşünü yansıtmış gibi algı oluşturmalarına özen göstermelidir (Sayar ve Ergüden, 2016, s. 95).

Denetçilerin , denetim faaliyeti esnasında, finansal tablolarla ilgili bir KDK tespit edememesi halinde bu durumun denetlenen işletmenin üst yönetimlerine bildirilmeleri gerekmektedir.

Denetçiler KDK belirlerken aşağıdaki hususlara dikkat etmelidirler (Uzay ve Köylü, 2018, s. 50):

- Finansal tablo bilgilerini kullananlar açısından konunun önemi,
- Finansal tablolar açısından konunun önemlilik seviyesi,
- Denetim sırasında en fazla önem arz eden diğer konuların sayısı,
- Konuyla ilgili tespit edilmiş kontrol eksikliklerinin önem derecesi,
- Yanlışlıkların türü, nicelik veya nitelik bakımından önemlilik düzeyi,
- Konuya dayanak teşkil eden muhasebe politikalarının niteliği,
- Denetimde konu ele alınırken özel uzmanlık ve beceri gereksinimleri ve bu sebepten gereksinim duyulan danışmanın vereceği hizmetin niteliği ve boyutu,
- Denetim prosedürlerinin uygulama ve sonuçların değerlendirilmesinde karşılaşılan zorluklar.

Denetim faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıkan KDK'ların aşağıdaki özelliklere sahip olması gerektiği vurgulanmaktadır (Sayar ve Ergüden, 2016, s.95):

- Belirlenen KDK'lar işletmeye özel olarak tespit edilmiş olmalıdır.
- Denetçinin finansal tablolara ilişkin açıkladığı görüşün yerini KDK'lar almamalıdır.
- Genelleyici ve kalıplaşmış ifadelerin kullanımından kaçınılmalıdır.
- KDK bildirilmesi, bu konunun denetimde çözülemediği şeklinde algılanmamalı ve çözüm tavsiyesi sunulmamalıdır.
- KDK'lar, hedef kullanıcılar tarafından şartlı görüş verildiği izlenmi oluşturmamalıdır.
- KDK'lar yeterli ve özlü bir şekilde olmalıdır.

Sonuç olarak KDK belirlenirken öncelikle üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilen, en çok dikkat gerektiren konulardan oluşmalıdır. Bu konular arasından cari hesap döneminde en fazla önem arz eden konular seçilecektir ve bunlar KDK'ları oluşturacaktır.

KDK'larla ilgili olarak aşağıdaki konular örnek olarak verilebilir (Adana ve Özbirecikli, 2020, s.2084):

- Yüksek riskli olduğı düşünölen veya önemli yanlışlık riskinin fazla olduğı stoklar ve ilişkili taraf işlemleri gibi konular,
- Şüpheli alacak tahminleri, MDV ekonomik ömür tahminleri gibi önemli yargı içeren konular,
- Depo sayısının çok fazla olması veya depo sayımına katılmanın mümkün olmaması gibi denetim esnasında karşılaşılan önemli zorluklara ilişkin konular,
- İlişkili taraflarla gerçekleşen önemli işlemler veya salgın, doğal afet, ekonomik kriz gibi olağıandışı durumların ortaya çıkmasının etkileri ile önemli bir işletmenin satın alınması ile konsolide tablolardaki önemli değeri değışiklikleri gibi önemli olay ve işlemlerin etkisi,
- İç kontrol sisteminde belirlenen noksanlıklar ve zafiyetler, işletmenin üst yönetimden kişilerin değışmesi, yılsonunda yeni bir işyeri satın alınmış olması gibi denetçinin yaklaşımında büyük değışikliklere sebep olabilecek olan konular.

1.4. Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi

Bağımsız denetçi raporu, denetçilerin denetim sonucunu üçüncü kişilere iletmek için kullandığı tek araçtır. KDK'lar denetçilerin denetim esnasında karşılaştıkları en önemli konular hakkında bilgi sağlar (Gold vd, 2020, s. 239). Denetçi raporlarında KDK'ların bildirilmesinin amacı, raporlarda daha çok şeffaflık sağlayarak, raporların bilgi ve iletişim değerini arttırmaktadır. KDK'ların bağımsız denetçi raporlarında bildirilmesi risk odaklı denetimin sonucu olup denetimin standartlara uygun olarak yapıldığının bir göstergesidir (Akdoğan ve Bülböl, 2019, s. 4). Standartta üzerinde durulan bir diğeri konu ise, kilit denetim konularının bildirilmesiyle birlikte finansal tablo bilgi kullanıcılarına ilave bilgilerin sağlanmış olmasıdır. KDK bildirilmesi işletmelere sadece şeffaflık sağlamak noktasında değil, aynı zamanda işletmelerin en önemli finansal unsurlarının tespiti konusunda da yardımcı olmaktadır. Buna bağılı olarakta bildirilen KDK'lar finansal tablo kullanıcılarının verecekleri kararlara rehberlik edecektir.

Bağımsız denetçi, raporda yer vereceğı KDK'ları raporunda "Kilit Denetim Konuları" adı altında ayrı bir bölümde, konuya uygun anlaşılabilir bir alt başlık altında açıklamalıdır.

KDK'lar, denetçi görüşünün bulunduğu yere yakın bir konumda raporda belirtilmelidir. Bu yakınlık, denetimde bildirilen KDK'ların önemli olduğunun ve finansal tablo kullanıcıları tarafından değer verildiğinin algılanmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Standart hükümleri aksine bir düzenleme olmadığı sürece, her bir KDK uygun bir alt başlık altında açıklanmalıdır.

Denetçi raporunun KDK bölümünde, aşağıdaki ifadelerin yer aldığı giriş cümlelerine yer verilmesi gerekmektedir (BDS 701, prg.A31):

- Denetçinin takdirine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetimi sürecinde en önemli konuların KDK'lar olduğu,
- Bahsi geçen KDK'larla ilişkili olarak farklı veya denetimin tamamından bağımsız bir şekilde görüş vermediği.

Denetçi raporlarında birden fazla KDK bildirildiğinde, bu konuların hangi sırayla sunulacağına yönelik standartta net bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda denetçinin kendi değerlendirmesi devreye girerek KDK'ların sıralamasına karar verecektir. Örneğin, denetçinin değerlendirmesine göre konunun nispi önemlerine veya finansal tabloda açıklanma sırasına bağlı olarak KDK sıralaması yapılabilir (BDS 701, prg.A31-32).

İşletmeler, muhasebenin temel kavramlarından biri olan “karşılaştırılabilirlik” ilkesine uygun olarak cari finansal tablolarını bir önceki dönem tablolarıyla karşılaştırmalı olarak yayımlamaktadır. Ancak KDK raporunda giriş cümlesinde belirtilen KDK'ların yalnızca içinde bulunulan cari dönemin denetimine yönelik olduğu vurgulanır ve ilgili finansal tabloların hangi dönemi kapsadığı belirtilmelidir. Örneğin; 31 Aralık 2022 tarihli finansal durum tablolarını denetlediğimizi beyan etmekteyiz (BDS 701, prg.A33). Her ne kadar önceki dönemde yer alan KDK'ların güncellenmesi zorunlu olmasa da, önceki dönemde yer alan bir kilit denetim konusunun, cari dönemde de KDK olmayı sürdürüp sürdürmeyeceği denetçi tarafından değerlendirilebilir.

BDS 701 kapsamında BDR'lerde kaç adet KDK'nın belirtilmesi gerektiği ve bu konuların neler olması gerektiğine ilişkin herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Aynı şekilde KDK'ların sıralamasının hangi şekilde olacağıyla ilgili bir kriter getirilmemiş olup, bu konu denetçinin yargısına bırakılmıştır. Ancak KDK sıralaması, denetçinin mesleki muhakemesi ışığında, konuların önem sırasına göre veya finansal tablolarda açıklanma sırasına uygun olarak sıralanabilir (BDS 701, prg.A31-32). Öte yandan, 2015 ve 2016

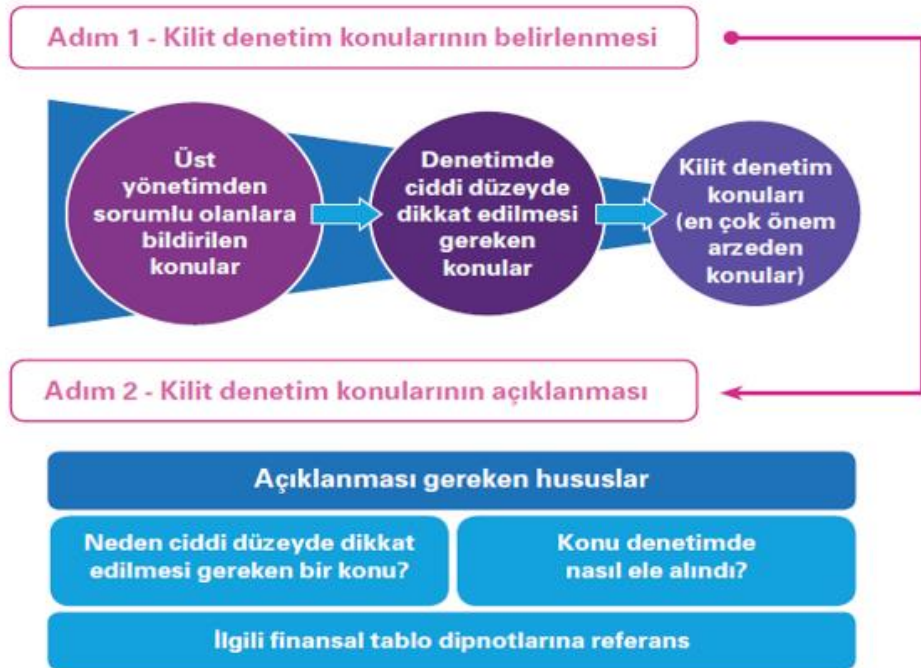
yıllarından IAASB tarafından yayımlanan belgelerde konuyla ilgili olarak aşağıdaki tavsiyelere yer verilmiştir (Deloitte, 2018):

- KDK sayıları; işletmenin faaliyette bulunduğu sektör, mevcut yapısının karmaşıklığı ve gerçekleştirilen denetimin koşullarından etkilenebilir. Denetçi raporlarında denetçi tarafından en az bir tane KDK saptaması beklenmektedir.
- KDK sayısının kaç adet olması gerektiğine ilişkin olarak bir sınırlama yer almamakla beraber uluslararası alanda bugüne kadarki uygulamalarda yaklaşık olarak iki ile altı adet arasında KDK bildirildiği görülmektedir.

Kilit denetim konularının tespit edilmesi ve açıklanmasına yönelik süreç Şekil 2’de yer verilmiştir (KPMG, 2016).

Şekil 2

Kilit Denetim Konularının Belirlenme ve Açıklanma Aşamaları



Kaynak: KPMG (2016)

Şekil 2’den de görüleceği üzere; KDK’ların denetim raporlarında yer alma süreci iki aşamalıdır. İlk aşama, denetçi tarafından üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilen azami dikkat edilmesi gereken ve denetimi büyük ölçüde etkileyebilecek konular arasından kilit denetim konularının belirlenmesidir. İkinci aşama ise, denetçi raporunda ayrı bölümde “Kilit Denetim Konuları” adıyla verilen başlık altında KDK’lara yer verilmesidir. Kilit Denetim Konularının (KDK) anlaşılması için her bir KDK için

açıklama yapılırken, denetim sürecindeki yaklaşımı, kullanılan prosedürleri ve işletmeye özgü koşulları da göz önünde bulundurarak raporda bilgi verilmesi gerekmektedir. Denetçi, her bir KDK'nın hangi sebep veya sebeplerle ele alındığını ve nasıl bir kanaate vardığını açıklamalıdır. Ayrıca, işletmeye özgü şartları da dikkate alarak, KDK'lar ile ilgili bilgilere raporunda yer vermesi önemlidir. Ayrıca, KDK açıklamalarında belirtilen konuyla ilgili varsa finansal tabloda yer alan açıklamalara atıfta bulunulması gerekmektedir.

Kilit denetim konularının saptanması ve açıklanması aşamalarında denetçinin mesleki muhakemesi ön planda tutulmaktadır. KDK'ya yönelik yapılacak açıklamanın kapsamı denetçiye bırakılmıştır. Ancak yapılacak açıklamada, konunun denetim esnasında en fazla önem arz eden konulardan bir tanesi olarak belirlenme nedeni ve ilgili konunun bilgi kullanıcıları tarafından anlaşılacak şekilde bir anlatımla sunulması gerekir (BDS 701, prg.A34).

Bağımsız denetim açısından önemli olan ve bilgi kullanıcıların kararlarını etkileyen kavramlardan birisi de işletmenin sürekliliği kavramıdır. Bağımsız denetçi, eğer işletmenin sürekliliğini tehlikeye sokacak önemli ölçüde belirsizliğin mevcut olduğu kanaatine ulaşırsa ve belirsizliğe ilişkin yeterli açıklama yapıldığı durumlarda olumlu görüş verir. Bu belirsizlikleri kilit denetim konusu olarak açıklamak yerine raporunda "İşletme Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlikler" bölümü altında açıklar (BDS 570, prg.22).

Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konuları bildirilirken aşağıdaki hususlara dikkat edilir (www.denetim.net, 2020):

- Kilit denetim konusu olarak belirlenen konu finansal tabloların dipnotlarında yer alıyorsa ilgili konuya atıf yapılır,
- Konunun hangi özelliğinden ötürü KDK olarak belirlendiği açıklanır,
- KDK ile ilgili olarak uygulanan denetim prosedür detaylarına yer verilir.

Şekil 3'te Kilit Denetim Konularının BDS 701 standardına olarak uygun sunumu gösterilmiştir (KPMG, 2016).

Şekil 3

BDS 701 Standardına Uygun Olarak Sunulan Kilit Denetim Konusu

KİLİT DENETİM KONUSUNUN BAŞLIĞI	
KDK	KDK'nın denetimde nasıl ele alındığı
Kilit konunun denetim yürütülmesi sırasında en önemli konulardan biri olarak belirlendiğinin nedeninin açıklanması	Denetimin yürütülmesi sırasında kilit konunun nasıl ele alındığının açıklanması

Kaynak: KPMG (2016)

Sonuç olarak denetçi raporlarında KDK bildirilmesi (BDS 701, md 4):

- KDK bildirilmesi, yönetimin sorumluluğunda olan finansal tablolarla ilgili diğer açıklamaların yerini almayacaktır.
- BDS 705'e göre denetçinin olumlu görüş dışında başka bir görüş bildirmesi veya münferit konularla ilgili ayrı bir görüş bildirmesi yerine geçmez.
- İşletmenin sürekliliğiyle ilgili ciddi seviyede şüphe ve belirsizlik oluşturan durumlarla ilgili belirsizlik raporlaması yapılması gerektiğinde, BDS 570 standardına uygun şekilde yapılan raporlama yerine geçmez.

Denetçi, KDK'lar hakkında üst yönetimden sorumlu kişilerle olan iletişimin niteliği ve kapsamına atıfta bulunmak, denetçi açısından faydalı olabilir. Bu iletişim, denetçinin KDK'ları belirleme ve değerlendirme sürecini destekleyebilir. KDK'nın ele alınışında uygulanan ayrıntılı denetim prosedürlerinin sunumundan kaçınılmalı, uygulanan prosedürler kısa ve öz olarak açıklanmalıdır.

Diğer taraftan, bazı teknik ve uzmanlık görüşü gerektiren durumlarda, bir uzman görüşünden faydalanabilir. Ancak uzman görüşü almış olması denetçinin sorumluluğunu azaltmayacaktır (BDS 620, prg.3).

1.5. Üst Yönetimden Sorumlu Olan Kişilerle Kurulacak İletişim

BDS 701'e göre denetçi, KDK olarak belirlediği hususları üst yönetimden sorumlu olanlar kişilere bildirir. Bu nedenle denetçi üst yönetimle görüşüp müzakere ettiği konular arasından kilit denetim konusu olarak bildireceği konuları seçmelidir. İstisnai olarak, kilit denetim konusu bildirmeyecekse bu durumu da üst yönetime bildirmelidir.

Denetçi her konuyu üst yönetimden sorumlu olan kişilerle paylaşmak zorunda değildir.

BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim standardında

denetçilerin üst yönetimden sorumlularla kuracakları iletişimdeki sorumluluklarını belirlenmesi amacıyla düzenlenmiştir. BDS 701 standardı, denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla hangi konularda iletişim kurması gerektiğini, iletişimin nasıl olması gerektiğini ve ne tür bilgilerin bildirilmesi gerektiğini açıklamaktadır.

Denetçinin raporda üst yönetimden sorumlu olan kişilere kilit denetim konularını bildirmesi akabinde üst yönetim kilit konulardan haberdar olmuş olur ve gerek duyulursa bu konular hakkında daha fazla bilgi edinirler. Denetçi, raporun taslak metnini üst yönetimle paylaşır, bu sayede üst yönetim tarafından denetçinin KDK belirlerken hangi dayanakları kullandığı ve konuları nasıl açıkladığı anlaşılmış olur.

BDS 260, anlaşılabilirlik için yönetim ve üst yönetimden sorumlu olan kişileri ayrı tanımlamıştır. Bu standarda göre, yönetim, işletmenin faaliyetlerinin icrasından sorumlu kişileri ifade ederken, üst yönetimden sorumlu olanlar ise stratejik yönetim, karar alma ve finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olan kişi, kişiler veya yapılar olarak tanımlanmıştır (BDS 260, prg.10) .

Yönetim kurulu üyeleri üst yönetimde yer alırken, yönetim ise işletmenin faaliyetlerinin icra edildiği kişileri veya küçük ölçekli işletmelerde işletme sahibi olan yöneticileri ifade edebilir. Üst yönetim kişileri işletmenin işlem hacmi, faaliyet gösterdiği ülke ve tabi olduğu mevzuata bağlı olarak değişiklik gösterebilir. İletişim sürecinde karşılaşılabilecek bir diğer durum ise üst yönetimden sorumlu olan kişilerin tamamının aynı zamanda işletme yönetiminde de yer almasıdır.

İşletmelerde üst yönetim işletmeden özerk bir biçimde olabilirken bazı durumlar da da tam tersi işletmeye bağlı bir biçimde de olabilir. Bazı durumlarda da üst yönetim ve yönetim aynı kişilerden oluşabilmektedir. Yalnızca işletme sahibinin yetkili olduğu, dolayısıyla yönetimde yalnızca bu kişinin söz sahibi olduğu küçük işletmeler bu duruma örnek olarak gösterilebilir (BDS 701, prg.A1).

KDK'ların denetçi raporunda bildirilmesi, denetçi ile yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimi geliştirebileceği gibi, üst yönetimin finansal tablolar hazırlanırken bu hususlara daha fazla dikkat ve özen göstermelerini sağlayabilirler.

Kilit denetim konularıyla ilgili olarak kurulacak iletişim için doğru zamanlama, yapılan denetimin mevcut koşullarına bağlı olarak değişiklik gösterecektir. Denetçinin üst yönetim ile denetimin kapsamı hakkında görüşürken KDK'larla ilgili olarak ta ilk izlenimlerini paylaşırsa, aralarındaki güçlü iletişim sayesinde ileride ortaya çıkabilecek

sorunları en aza indirmiş olacaklardır. Denetçi üst yönetimden sorumlu olanla kişilerle kuracağı iletişimi ister sözlü isterse de gerekli gördüğü durumlarda yazılı olarak yapabilir. İletişimin sözlü gerçekleşmesi durumunda, denetçi çalışma kağıtlarında iletişimin kiminle kurulduğu, konusu ve sonucunu içerecek şekilde belirtmesi gerekmektedir (BDS 701, prg.19).

Denetçi raporlarında KDK'ların bildirilmesi raporun bilgi ve iletişim değerini artması açısından önemlidir çünkü KDK bildirilen denetçi raporlarıyla birlikte hem kamu menfaati gözetilmiş olacak hem de finansal tablo kullanıcılarının denetimi yapılan işletmeyle ilgili daha fazla bilgi sahibi olması sağlanacaktır. Denetçiler hazırlamış oldukları, henüz yayımlanmamış olan bağımsız denetçi raporunun taslağını isterlerse üst yönetimle paylaşabilirler. Bu paylaşım ile KDK kararlarının ve açıklamalarının daha iyi anlaşılmasını sağlanabilir (BDS 701, prg.A61)

BDS 260 kapsamında üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişim hem KDK'ların tespiti için önemlidir, hem de denetimin planlanması, önemli yanlışlık riskiyle ilgili denetçi yaklaşımları, uygulanacak denetim prosedürleri, denetlenen işletmenin iç kontrol sistemiyle ilgili yapılan tespitleri de kapsamaktadır (BDS 701, prg.A13).

Denetçinin üst yönetimle sorumlu olanlarla kurduğu iletişim işletme açısından önem arz etmektedir. Örneğin, denetçi saptamış olduğu bir problemi ya da hatayı denetim esnasında düzeltme yapma fırsatının olduğu zamanda üst yönetimde paylaşırsa, yönetim tarafından rapora yansımadan düzeltme fırsatı olacaktır. Diğer taraftan, bağımsız denetçinin üst yönetimle sürekli iletişim halinde olması, bağımsız denetçiye üst yönetiminden bilgi akışının düzenli olarak sağlanmasını yardım etmektedir. İletişim kurulmasının sağladığı diğer bir yarar ise önemli risklerin azaltılmasına yönelik üst yönetimin gözetim sorumluluğunu yerine getirmesine katkı sağlayacaktır.

Kilit denetim konularının denetçi raporlarında yer verilmesi yöneticilerin almış oldukları kararları daha iyi şekilde incelemesine olanak tanımaktadır. Bunun bir sonucu olarak da finansal raporlamadaki kalitenin iyileştirilmesine olumlu yönde etki etmesi beklenir.

Kilit denetim konusu belirlerken denetçinin belirlemiş olduğu yüksek riskli alanlar, en çok dikkat gerektiren denetim alanları olacaktır. Denetçiler, denetimin kapsamını belirlerken, üst yönetimle iletişim halinde olmalıdırlar. Karşılıklı iletişim halinde oldukları için, denetçi hangi faaliyete ne kadar zaman ayıracağını, ne kadar zaman içerisinde denetimi tamamlayacağını netleştirilirken KDK olma ihtimali yüksek olan

konular hakkında üst yönetimi bilgilendirilecektir. Finansal tablo kullanıcıları ve yatırımcıların karar alma süreçlerini etkileme ihtimali düşünülen alanların denetçi raporunda KDK olarak raporlanması, raporun iletişim gücünün arttıracaktır. Bir konu hem azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren, hem üst yönetime bildirilen, hem de finansal tablo kullanıcıları ve yatırımcılar açısından önemli bir konu olma niteliklerinin hepsini beraberinde taşıyor olması kesin olarak KDK olarak raporlanacak anlamına gelmemektedir. Bu durum yalnızca denetçinin konuyu KDK olarak bildirme olasılığını kuvvetlendirecektir (BDS 701, prg.A21).

KDK'ların belirlenmesinde göz önünde bulundurulacak, denetçilerin daha özenli olarak incelemeleri ve beraberinde üst yönetime açıklanması gereken konular ise işletmeden işletmeye değişiklik gösteren, mevzuatta kesin hüküm bulunmayan muhasebe, tahmin ve politikalarıdır. Yöneticilerin yapmış oldukları muhasebe tahminleri, finansal tablolara ve buna bağlı olarak finansal tablolarla ilgili bilgi kullanıcıların kararlarına önemli düzeyde etki edebilmektedir. Denetçi bu muhasebe tahmin ve politikalarını değerlendirirken, mesleki şüphe içinde hareket etmelidir. Örneğin; denetlenen işletmenin taraf olduğu ve henüz nihayete ermemiş olan hukuki bir davanın gidişatı, garanti gider karşılıklarının tahmini, şüpheli ticari alacak karşılıkları, ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin hesaplanması gibi konular denetçi için risk düzeyi yüksek olarak değerlendirilecektir (Varıcı, 2014, s. 93-94). Eğer konu yatırımcı ve finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek boyutta ise risk düzeyi yüksek olmasa bile KDK olarak bildirilebilir (Kurt, 2019)

1.6. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi

BDS 701'e göre denetçinin kilit denetim konularıyla ilgili hususları çalışma kağıtlarında belgelendirmesi gerekmektedir. Çalışma kağıtları, kilit denetim konularının bildirilmesine dayanak teşkil eder. 230 nolu Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi standardı kapsamında finansal tabloların denetiminin belgelendirilmesine ilişkin olarak bağımsız denetçinin sorumluluklarına yönelik düzenlemelere yer verilmiştir.

BDS 230'a göre; denetçinin önemli konulara ilişkin yönetim, üst yönetimden sorumlu kişilerle yapılan görüşmeler, konuların içeriği, niteliği, kiminle ve ne zaman yapıldığının belirtilerek belgelendirilmesini gerektiğine yer vermiştir. Denetçinin yapacağı mesleki muhakeme üst yönetime bildirdiği konulardan hangi konuların en çok önem arz ettiği ve bu konulardan hangilerinin KDK olarak belirleneceğine yönelik olacaktır.

Denetçiler, BDS 230 ve BDS 701 standartlarına göre mesleki muhakemeleri sonucunda aldıkları kararları belgelenmeleri gerektiğinden, KDK'ya ilişkin olarak aşağıdaki hususları çalışma kâğıtlarında açıklamaları gerekmektedir (BDS 701, prg.18):

- Denetçinin, azami düzeyde dikkat gerektiren bir konunun neden KDK olarak belirlendiğine veya belirlenmediği ile ilgili kararının dayanakları,
- KDK olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda KDK olarak bildirilmemesi durumunda, neden bildirilmediğine ilişkin denetçi kararının gerekçesi,
- Bağımsız denetçi raporunda bildirilecek KDK olmaması durumunda bu karara ilişkin denetçi kararının gerekçesi.

Denetçi, üst yönetimden sorumlu kişilere bildirilen diğer konuların neden maksimum seviyede dikkat gerektirdiğini veya gerektirmediğini belgelendirmek konusunda inisiyatif sahibi olup zorunlu değildir.

Denetçiler, KDK'larla ilgili çalışma kâğıtlarını hazırlarken, gerçekleştirilen denetimden tamamen bağımsız başka denetçiler tarafından belirlenen KDK'ların seçilme nedenlerinin anlaşılmasına dikkat etmelidirler. Denetçiler denetim esnasında bir çok konuyu üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirirler Ancak, bu konular arasından bir veya birkaç konu KDK olarak belirlenirken eleme yapılır. Bu sürecin denetime katılmamış, tecrübeli ve bağımsız diğer denetçiler tarafından anlaşılmasını sağlayacak olan şey denetçinin denetçinin KDK'larla ilgili düzenleyeceği çalışma kâğıtlarıdır. Ayrıca, denetçinin raporda belirttiği bir konuyu KDK olarak dahil etmekten vazgeçmesi durumunda, bu kararın sebebini çalışma kâğıtlarında açıklaması gerekmektedir. Bu sayede, diğer bağımsız denetçiler, çalışma kâğıtlarına bakarak denetçinin neden o konuyu KDK olarak belirlemediğinin anlaşılması sağlanacaktır (BDS 701, prg.A64).

Öte yandan, denetçiler, işletmenin sürekliliğiyle ilgili yüksek seviyede şüpheleri varsa veya denetçi görüşünün “şartlı olumlu”, “olumsuz” veya “görüş bildirmeme” şeklinde olduğu durumlarda veya bunlardan bağımsız olarak raporda KDK olarak bildirilecek bir konu olmadığına karar verildiğinde, çalışma kâğıtlarında bu durumların gerekçelerini açıklamaları beklenmektedir (BDS 701, prg.18).

Denetçiler, bazı durumlarda KDK'nın belirlenmesine rağmen ilgili kanunlar gereği konunun açıklanmasını engelleyen veya izin verilmeyen durumlarla karşılaşabilirler. Bu

tür bir durum ortaya çıktığında, denetçiler bu durumun sebeplerini çalışma kâğıtlarında açıklayabilirler (BDS 701, prg.18).

Denetim sürecinde hazırlanan çalışma kâğıtları, denetçiye KDK'ya ilişkin açıklama yaparken yardımcı olacaktır. Örneğin; denetçinin yazılı olarak kurduğu iletişimler veya üst yönetimden sorumlu kişilerle yaptığı sözlü iletişime ilişkin belgelendirmeler, denetçinin raporunda sunulan bildirimde sağlam bir dayanak oluşturabilir. Çünkü BDS 230'a göre hazırlanan çalışma kâğıtları, denetim faaliyeti sırasında ortaya çıkan önemli konuları, denetçinin bu konularla ilgili sonuçları ve bu sonuçlara varırken yaptığı önemli mesleki değerlendirmeleri içermektedir.

1.7. Kilit Denetim Konusu Olarak Bildirilmeyecek Durumlar

Denetim raporunda KDK'nın bildirilip bildirilmemesi konusunda karar verilirken, konuyla ilgili koşullar dikkate alınarak değerlendirme yapılır (BDS 701, prg.A54). Finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek yüksek risk içeren konuların KDK olarak raporlanması gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda, KDK olarak belirlenen konular konularla ilgili gizlilik veya yasal sınırlamalar nedeniyle kamuya açıklanması engellenebilmektedir. Denetçi tarafından KDK olarak bildirilmeyecek duruma örnek olarak denetçinin açıklayacağı konunun devam eden bir davanın konusu olması, davanın gidişatını etkileyecek nitelikte olması verilebilir.

Borsada işlem gören işletmelerin denetimlerinde, denetçiden en az bir KDK belirlemesi beklenir. Ancak, bazı durumlarda denetçi, önemli ölçüde dikkat gerektiren konuları tespit edememiş olabilir ve bu durumda denetçi, raporunda KDK bulunmadığına karar verebilir (Doğan, 2018, s. 72). Denetlenen işletmenin faaliyet alanının çok sınırlı olması denetçinin KDK bulunmadığına karar vermesine örnek verilebilir. Bu gibi durumlarda denetçi raporunun “Kilit Denetim Konusu” başlığı altında “Tarafımızca raporumuzda kilit denetim konusu olmadığına karar verilmiştir.” ifadesine yer verebilir (Sarıkaya, 2020, s. 32).

Üst yönetimle kurulacak olan iletişim KDK belirleme sürecinde bir çok açıdan önem taşımaktadır. Üst düzey yöneticiler, zaman zaman rakip şirketlerin KDK olarak belirlenen konuları bilmesinin, rekabetçi sektördeki konumlarını etkileyebileceği ve rakip firmalara avantaj sağlayabileceği düşüncesiyle endişe edebilirler. Bu durumda, KDK'nın rakip firmalar tarafından bilinmemesi işletme için faydalı olacak, ancak sektördeki rekabetçi konumlarını etkilemeyecek bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir. Denetçinin üst

yönetimden sorumlularla iletişim kurmasıyla birlikte KDK'lar konusunda işletmenin çekincelerinden haberdar olacaktır (BDS 701, prg.A54).

Bağımsız denetçi raporunda bir konunun KDK olarak bildirilmesini engelleyen durumlar aşağıda sıralanmıştır (BDS 701, prg.14):

1. İlgili konunun açıklanmaması konusunda kanun ve mevzuat açısından yasal düzenlemenin varlığı,
2. Konunun kamuya açıklamanın olumsuz sonuçlarının, kamu yararına açıklamanın olumlu sonuçlarını aşacağıının beklenmesi (*işletme konuyu kamuoyuna açıklarsa, mevzuat tarafından yasaklanmaması şartıyla bu hüküm ortadan kalkar*).

KDK olabilecek bir konuyla ilgili olarak mevzuatta veya kanunlarda, kamuyla paylaşılmasının engellenmesine yönelik hükümler bulunması durumunda, denetçi bu hususu raporunda bildiremeyebilir. Örneğin, mahkeme tarafından davayla ilgili bilgilerin açıklanması yasaklanmış olabilir veya denetlenen işletmenin finansal tabloları yetkili kurumlar tarafından inceleme kapsamına alınmış olabilir. Bu durumda denetçi, bu hususlardan bahsetmekten kaçınarak, KDK olarak raporunda yer veremeyecektir.

Denetçi raporunda, KDK bildirilmesini engelleyen bir diğer konu, denetçi raporunda görüş türünün “görüş bildirmekten kaçınma” olarak belirtilmesidir. Görüş türünün “görüş bildirmekten kaçınma” olarak belirtilmesi durumunda, KDK bildirilmesi yasaklanmıştır. Denetçi, denetim sürecinde kendi görüşüne dayanak oluşturacak uygun ve yeterli nitelikte denetim kanıtlarını elde edemediği durumlarda, finansal tabloların belirli bir bölümünde ya da tamamında önemli hataların yaygın olabileceği veya işletmenin sürekliliğini etkileyen belirsizliklerin varlığı durumunda, denetçi raporunda görüş bildirmekten kaçınma şeklinde açıklama yapacaktır (BDS 705, prg.29).

1.8. Netleştirilmesi Gereken Hususlar

Denetçiler, denetim sürecinde tespit ettikleri KDK'ları finansal bilgi kullanıcılarına bildirirken, denetçi raporunda açık ve net bir şekilde ifade etmeye özen göstermelidir. Konuları aktarırken sade bir dil kullanmalı, gereğinden çok teknik detaylara yer vermemelidir (Güleç, 2020, s. 258). Denetçi tarafından bildirilen KDK'ların yanlış anlaşılmasına meydan verilmemesi ve KDK'ların ayrı bir denetim görüşü olarak algılanmasına neden olacak anlatımlardan kaçınılması gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, işletmenin sürekliliğiyle ilgili önemli şüphe uyandıran durumlar veya olaylar nedeniyle belirsizliklerin olduğu durumlarda, BDS 570'e göre yapılan raporlama yerine geçmez. Denetçinin raporunda KDK bildirmiş olması, denetçinin diğer sorumluluklarını ortadan kaldırmaz (BDS 701, prg.4C).

Kilit Denetim Konusu (KDK), denetçi raporlarının alt başlıklarından olan “Dikkat Çekilen Hususlar” ve “Diğer Hususlar” bölümleriyle karıştırılmamalıdır. Denetçi, KDK olarak belirlenmeyen ancak finansal tablo kullanıcıları için önemli olabilecek ve bilgilendirilmeleri gereken konulara, raporun ayrı bir bölümü olan “Dikkat Çekilen Hususlar” başlığı altında yer verecektir (BDS 706, prg.6). Denetçinin mesleki muhakemesine göre, finansal bilgi kullanıcıları açısından raporun anlaşılması hususunda bildirmesinin gerekli olduğunu düşündüğü konuları raporunda “Diğer Hususlar” başlığı altında yer verir (BDS 706, prg.8).

1.9. Kilit Denetim Konuları İle İlgili Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

KDK'lar ile ilgili olarak dikkate alınması gereken hususlar şunlardır:

- Kilit denetim konularının denetçi raporlarının iletişim gücünün artırılması bakımından kalıplaşmış ifadelerin kullanılmasından kaçınılmalı, KDK'ların işletmeye özgü olarak titizlikle seçilerek hazırlanması gerekmektedir. Aksi takdirde, KDK'ların standartlaşarak, tek düze hale gelmesi ve kendisinden beklenen faydayı sağlayamama ihtimali ortaya çıkmaktadır (BDS 701, prg.A44).
- Denetçi raporunda birden fazla KDK bildirilmesi gereken durumlarda, kilit konuların sunulacağı sıraya ilişkin kesin bir ifade standartlarda bulunmamaktadır. Bu durumda, denetçinin yapacağı değerlendirme belirleyici olacaktır. KDK'ların sıralanmasında finansal tablolarda açıklanma sıralaması veya denetçi muhakemesine göre nispi önemine göre sıralanması mümkündür (BDS 701, prg.A31).
- Denetçi raporunda en az bir KDK belirlememe durumu, oldukça nadir görülen bir durumdur. Ancak denetçinin KDK bulunmadığına karar vermesi durumunda bunu raporunda açıklamalıdır.
- Denetçiler KDK'larını açıklarken konuları nasıl ele aldıklarını, bu konuların hangi denetim prosedürlerini uygulanarak incelediklerini ve yaptıkları gözlemler neticesinde hangi çıkarımlarda bulunduklarından bahsedebilirler. Denetçinin

denetim esnasında kullandığı prosedürlerin karmaşık ve zor olması durumunda, örneğin önemli yanlışlık riski gibi, denetçi tarafından uygulanan prosedürlerin kısa ve öz olarak anlatılması güç olabilmektedir. Bu gibi durumlarda prosedürlerle ilgili ayrıntılara inmeden özet bilgilere yer vererek açıklama yapacaktır (BDS 701, prg.A50).

- Standarda göre denetçi raporunda bildireceği görüş türünü olumlu görüşten farklı bir görüş olan, olumsuz görüş, sınırlı olumlu görüş veya görüş bildirmekten kaçınma olarak bildirdiyse, bu duruma neden olan olay veya olayların KDK bölümünde açıklanması yasaklanmıştır.
- Denetçi muhakemesine göre birden fazla KDK belirlemiş ise konular arası net bir ayrımın yapılabilmesi amacıyla KDK'lar arasında alt başlıklar oluşturması beklenir. Benzer şekilde KDK olarak seçilen konunun denetimde nasıl ele alındığına yönelik ilgili finansal tablo dipnotlarına atıfta bulunması gerekmektedir. Denetçi tarafından yapılan bu açıklamalar finansal tabloda açıklanan bilgilerin tekrarı niteliğinde algılanmamalıdır. Diğer taraftan bu atıf açıklamaların yapılmasındaki amaç hedef kullanıcıların kararlarını etkileme potansiyeline sahip olan konulara dikkat çekmektir (BDS 701, prg.A40).
- Denetçi raporunda mukayeseli finansal bilgilerin sunulması durumunda, raporda yer alan KDK'lar yalnızca içinde bulunulan hesap döneme ait finansal tabloların denetimiyle ilgili olduğu KDK giriş cümlesinde belirtilir ve önceki dönemde belirlenen KDK'ları güncellemesi gerekmemektedir (BDS 701, prg.A33).
- KDK'ların sayısı ve türü bakımından standart herhangi bir zorunluluk getirmemiştir. Çünkü KDK'lar işletmelere özgü koşullara göre değişiklik göstermelidir (Filosa vd., 2023, s.4). Ancak gereğinden fazla konunun KDK olarak bildirilmesi bunların denetimde en çok önem arz eden konular olduğu düşüncesine ters olabilir (BDS 701, prg.A30). KDK sayısının çok olması finansal tablo kullanıcıları açısından KDK'ların önemsiz olarak algılanmasına sebebiyet verebilir. Bu nedenle belirlenecek KDK sayısı makul seviyede olmalıdır. Nadiren bazı durumlarda raporda bildirilecek KDK olmadığına karar verilebilir ya da KDK olarak belirlenmesi planlanan konuların açıklanması yasal mevzuat gereğince yasaklanmış olabilir. Böyle bir durumun varlığında denetçi bildirilecek herhangi bir KDK olmadığına ilişkin bir açıklamaya raporda yer verebilir.

1.10. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Yer Almasının Avantajları

Bağımsız denetçi raporu, finansal tablo kullanıcılarıyla iletişimde en kritik araçlardan biridir. Bu sebeple, bağımsız denetçi, mesleki muhakemesine dayanarak önemli konuları raporunda bildirme gereği duymaktadır. Denetçinin kilit denetim konusu belirlemesi, esas sorumlulukları olan, görüş bildirme, risk değerlendirme, denetim süreçlerini prosedürlere göre uygulama gibi konulardaki yükümlülüklerini değiştirmemektedir, aksine kilit denetim konularının raporda yer alması, denetçinin yargısına göre önemli hususları ön plana çıkarma amacı taşımaktadır (Biçer ve Erol, 2017, s.75).

Denetçi raporlarında KDK bildirilmesiye beraber, bilgi kullanıcılarına denetim sürecinin yürütülmesi, denetçi görüşünün oluşturulması gibi hususlarla ilgili olarak bilgi verilerek denetim sürecinin tamamında şeffaflık sağlanması amaçlanmıştır. KDK'ların denetim raporlarında yer almasıyla beraber denetim raporlarının standartlaşmış kalıplardan sıyrıldığı, işletmeye özgü ifadelerle yer vererek denetim raporlarındaki bilgi ihtiyacını karşıladığı söylenebilir (Can ve Koçyiğit, 2020, s.742).

IAASB'ye göre, kilit denetim bulgularının denetçi raporunda yer almasının sağlayacağı faydalar aşağıda belirtilmiştir (Biçer ve Erol, 2017, s.75):

- Denetimin şeffaflığını artırarak, denetçi raporunun iletişim değerini yükseltir ve raporun kullanıcılar tarafından daha iyi anlaşılmasını sağlar.
- Yatırımcılar ve diğer finansal bilgi kullanıcıları için önemli olan konuların denetçi raporu aracılığıyla anlaşılır hale getirilmesini sağlar.
- Finansal bilgi kullanıcıları ile üst yönetimden sorumlu olan kişiler arasında yakın bir ilişki kurmalarına olanak sağlar.
- Bağımsız denetçi ve denetim komitesi arasındaki iletişimin artırılmasına olanak sağlar.

Sonuç olarak, kilit denetim konularının denetçi raporlarında yer almasıyla beraber denetlenen işletme hakkında finansal bilgi kullanıcılarına ve ilgililere ihtiyaca uygun ve anlaşılır bilgilerin sunulması sağlanmış olmaktadır. Bunun sonucu olarak da denetçi raporlarına olan güven artmış olacaktır.

BÖLÜM 2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

BDS 701'in uygulanmaya başladığı tarihten itibaren kilit denetim konuları hakkında gerek ulusal gerekse de uluslararası çapta bir çok çalışma yapılmıştır. Bu bölümde, kilit denetim konularıyla ilgili ulusal ve uluslararası akademik çalışmalara kısaca yer verilmiştir.

2.1. Kilit Denetim Konularına İlişkin Yapılmış Ulusal Çalışmalar

Uzay ve Köylü (2018), hisse senetleri 2017 yılında BİST imalat sektöründe işlem gören 170 işletmenin bağımsız denetçi raporları üzerinde bir inceleme incelemiştir. Kilit denetim konuları içerik analizi yöntemine göre analiz edilmiş ve araştırma sonucunda 170 işletme için toplam 354 KDK raporlanmıştır. Bu çalışmada denetçilerin denetim sürecinde en çok dikkat ettikleri konular sırasıyla Hasılatın Muhasebeleştirilmesi (%19), Maddi Duran Varlıklar (%18), Ticari Alacaklar (%17) ve Stoklar (%11) olarak belirlenmiştir.

Karacan ve Uygun (2018), hisse senetleri 2017 yılında BİST'de faaliyet gösteren 62 işletmenin bağımsız denetçi raporlarını incelemiştir. İncelemeye tabi tutulan 62 şirket arasında, 19 şirketin bir adet, 22 şirketin ikişer adet, 15 şirketin üçer adet, 4 şirketin dörder adet ve 2 şirketin beşer adet olmak üzere toplamda 134 adet kilit denetim konusu bildirdiği belirlenmiştir. KDK'ların önem sıralaması, maddi duran varlıklar, hasılat, ticari alacakların geri kazanılabilirliği, ertelenmiş vergiler, stoklar ve çalışanlara sağlanan faydalar şeklinde tespit edilmiştir.

Kavut ve Güngör (2018) çalışmalarında, 2017 yılına ait BİST 100 endeksinde faaliyetinde bulunan 96 işletmenin denetim raporlarında yer alan KDK'ları incelemiştir. Çalışmada içerik analizi yöntemi kullanılmış olup, en çok kilit denetim konusu raporlanan sektörlerin %39 ile imalat ve %35 ile mali kuruluşlar olduğunu, bağımsız denetçi raporu incelenen 96 işletmenin toplamda 211 adet KDK belirlediği tespit edilmiştir. Sektörel farklılığa rağmen raporlanan KDK'ların benzerlik gösterdiği tespit edilmiştir. İncelenen konular arasında, 211 adet kilit denetim konusunun %13'ünü hasılat, %8'ini şerefiye ve sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü oluşturmuştur. Ayrıca, bu konuların %7'si ticari alacaklar, stoklar, kredi ve alacakların sınıflandırması ile değer düşüklüğü ile ilgilidir.

Doğan (2018) gerçekleştirdiği araştırmada, KDK'ların ve BDS 701 standardı doğrultusunda nasıl belirleneceği ve denetçi raporunda nasıl bildirileceği konularını incelemiştir. Türkiye'den ve dünyadan verdiği örneklerle kilit denetim konuların şirketlere ve denetime özel olarak belirlenmesi gerektiğini ve kilit denetim konusu belirtilirken kalıplaşmış ifadelerden kaçınılması gerektiğini belirtmiştir.

Gökgöz (2018) çalışmasında, BİST'te işlem gören işletmelerin 2017 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında hangi önemli KDK'ları tespit edildiğine dair içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Çalışma kapsamında 140 tane şirketin bağımsız denetçi raporu incelenmiş ve 273 KDK'nın belirlendiğini tespit etmiştir. Raporlarda en çok yer verilen KDK'ların sırasıyla; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ticari alacaklar, stoklar, MDV ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu belirlenmiştir.

Akdoğan ve Bülbül (2019) çalışmalarında, BİST 100 işletmelerinin 2017 yılında hangi KDK'nın daha çok ön plana çıktığını, KDK ile bildirilen denetim görüşü arasındaki ilişkiyi ve KDK'ların belirlenmesinde uygulanan denetim prosedürlerinin neler olduğunu araştırmışlardır. Çalışmada araştırma kapsamındaki şirketlerin bağımsız denetçi raporları incelemiş ve toplam 251 KDK'nın raporlandığını tespit etmişlerdir. Çalışmanın sonucunda, raporlarda en çok bildirilen kilit konularının sırasıyla; hasılatın muhasebeleştirilmesi, MDV ve MODV'lerin ölçülmesi ve karşılıklar/ yükümlülükler olduğu belirlenmiştir.

Ertan ve Kızık (2019) tarafından yapılan araştırmada, BİST'te faaliyette bulunan imalat sektörü işletmelerinin 2017 yılına ait BDR'ler incelenmiştir. Çalışmada, KDK'ların imalat sektörü, alt sektörleri ve denetim şirketleri açısından nasıl uygulandığı değerlendirilmiştir. Araştırma kapsamında 177 işletmenin raporları analiz edilmiş ve sonuç olarak metal eşya, makine ve gereç yapımı alt sektöründe en yüksek sayıda kilit denetim konusunun bulunduğu, raporların yaklaşık %5'inde KDK'lara yer verilmediği belirtilmiştir. Raporlarda en çok yer alan KDK'nın ise 72 adetle hasılatın muhasebeleştirilmesi olduğu ifade edilmiştir.

Çağiran ve Varıcı (2019) gerçekleştirdikleri araştırmada, BİST'te faaliyet gösteren 171 imalat sektörü işletmesinin 2017 yılında bildirdiği kilit denetim konuları içerik açısından incelenmiştir. Çalışmanın sonuçları, kilit denetim konularının sayısı, sunulma biçimleri, denetçi raporunun sayfa sayısı, alt sektör, bağımsız denetim kuruluşu ve görüş türü gibi unsurlara göre farklılıkların ayrıntılı olarak ele alındığını göstermektedir. Araştırmanın

sonucunda, en çok bildirilen KDK'nın sırasıyla hasılat, ticari alacaklar, MDV ve stoklar olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, raporlarda 1 ile 6 arasında değişen sayıda kilit denetim konusunun açıklandığı ve hiçbir raporun kilit denetim konusu içermediği bir durumun olmadığı tespit edilmiştir.

Ciğer vd. (2019) çalışmalarında, BİST'te işlem gören 515 işletmenin 2017 yılı bağımsız denetçi raporlarında bildirilen KDK'larını incelemişlerdir. Analiz sonuçlarına göre, en sık bildirilen KDK'ların sırasıyla; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ticari alacaklar, MDV ve stok kalemleri olduğu belirlenmiştir. İmalat sektöründe ortalama olarak 1 kilit denetim konusu bildirilirken, mali kuruluşlar sektöründe bu sayının 2 olduğu tespit edilmiştir. Diğer bir bulgu ise 4 büyük denetim şirketinin diğer denetim şirketlerine göre daha az sayıda KDK bildirmiş olmasıdır.

İşseveroğlu (2019) hisse senetleri 2017-2018 yıllarında BİST endeksinde işlem gören sigorta işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarını içerik analizine tabi tutmuşlardır. Yapılan çalışmada denetçi raporlarında bildirilen KDK'larının sektöre özel ve BDS 701'e uygun konulardan olduğu belirtilmiştir. Kilit denetim konularının sektöre özgü sıralamasının; raporlanmamış tazminat bedellerinin tahmin edilmesi, muallak tazminat karşılığının net nakit akışlarıyla iskantolanması, sigorta sözleşmeleri yükümlülüklerinin hesaplanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar, MODV'ler ile ilgili avanslar ve yatırımlar ile kullanım amaçlı gayrimenkullerin değerlemeye tabi tutulması şeklinde olduğu belirlenmiştir.

Türel ve Türel (2019) BİST'e dahil olan şirketlerin 2017-2018 yıllarına ait bağımsız denetçi raporları ve bu raporlarda bildirilen KDK'lar incelenmiştir. Yapılan analizler sonucunda, bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının finansal araçlar, hasılatın muhasebeleştirilmesi, mdv, stoklar ve varlıklarda değer düşüklüğü şeklinde sıralandığı tespit edilmiştir. Ayrıca, KDK'ların sayısı açısından 4 büyük denetim firması ile bunların dışındaki denetim şirketleri arasında anlamlı bir farklılık olmadığı gözlemlenmiştir.

Karapınar ve Dölen (2020) araştırmada, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin 2018 yılında bildirdikleri kilit denetim konuları sektör, denetim şirketi ve denetim görüşü açısından karşılaştırılmıştır. Çalışma kapsamında 374 bağımsız denetçi raporu incelenmiş ve toplamda 707 adet kilit denetim konusu tespit edilmiştir. KDK'ların önem

sıralamasının hasılat, ticari alacaklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, stoklar, MDV, şerefiye ve MODV ile finansal araçların değer düşüklüğü olduğu belirlenmiştir.

Taş vd. (2020) BİST 30 endeksinde faaliyet gösteren işletmelerin 2017-2018 yılları arası bağımsız denetçi raporları ve bu denetim raporlarında bildirilen KDK'ları analiz edilmiş olup, kapsam ve açıklamalar açısından karşılaştırılmıştır. Çalışma sonucuna göre farklı sektörlerde yer alan işletmelerin bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK'ların benzerlik gösterdiği, konuların ele alış biçimleri ve açıklamalarında daha çok standart ifadelerin kullanıldığı belirlenmiştir.

Aytaç ve Gençoglu (2020) çalışmalarında kilit denetim konularını bibliyometrik analiz yöntemiyle incelemişlerdir. Web of Science veri tabanından elde ettikleri çalışmaları bilimsel haritalama ve ortak kelime analizi yöntemleriyle değerlendirmişlerdir. Analiz sonuçlarına göre, "Denetim Beklenti Boşluğu" ana temasının öne çıktığı ve bir sonraki dönemde denetlenen işletme özelliklerinin ana tema olarak ön plana çıktığı belirlenmiştir.

Keskin vd. (2020) çalışmalarında ARI okunabilirlik endeksi ve cinsiyet farklılığına göre KDK'ların okunabilirliğini araştırmışlardır. Bankacılık, imalat ve telekomünikasyon sektörlerinde faaliyet gösteren şirketlerin 2018 yılı bağımsız denetçi raporlarındaki KDK'lar, okunabilirlik endeksi kullanılarak incelenmiştir. Araştırma sonuçlarına göre, kadın sorumlu denetçilerce seçilen KDK'ların okunabilirliğinin genel olarak zor olduğu ve sektörel açıdan bankacılık sektörünün KDK'larının okunabilirliğinin daha düşük olduğu ortaya konmuştur.

Erdem (2020) çalışmasında finansal tablolarda hile yapılma olasılığının denetim raporlarındaki KDK üzerindeki etkisini incelemiştir. 85 şirketin 2018-2019 yıllarına ait verileri kullanılarak yapılan analiz, BİST 100 endeksine dahil olan şirketlerin genelleştirilmiş sıralı logit model yöntemiyle incelenmesini içermektedir. Araştırma sonuçlarına göre, finansal tablolarda hile yapma ihtimali olan işletmelerin, bildirdikleri KDK sayısında Beneish puanına bağlı olarak farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, işletmelerin finansal tablolarını düzenledikleri dönemde hile yapma olasılığının arttığı ve denetçi raporunda açıklanan KDK sayısının da arttığı belirlenmiştir. Aynı zamanda, bir önceki sene gerçekleşen hile yapma ihtimalinin, bir sonraki sene KDK sayısına daha az etki ettiği sonucuna varılmıştır.

Arzova ve Şahin (2020) çalışmalarında, BİST 30, BİST 50 ve BİST 100 endekslerinde işlem gören ve finansal hizmetler sektöründe olan işletmelerin 2017 ve 2018 yıllarına ait

denetçi raporlarını içerik analizi yöntemiyle incelemişlerdir. Araştırmada, denetime ilişkin unsurlar ile KDK'lar arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. İncelenen 20 bağımsız denetçi raporunda 48 adet KDK raporu bulunduğu belirlenmiştir. Bu çalışmada, denetçilerin denetim sürecinde en sık yorumladığı KDK'lar arasında emekli sandığı işlemleri, TFRS 9 standardının uygulanması ve kredi/ alacak değer düşüklüğü karşılığı yer almaktadır.

Aktaş ve Acar (2020) araştırmasında, BİST 100 endeksinde yer alan işletmelerin 2017-2018 yılları arasındaki KDK'ları analiz etmişlerdir. KDK'larını tek tek incelemiş ve daha sonra en sık rastlanan KDK'larının hesap kalemleri bazında gruplandırıldığı belirtilmiştir. Denetim sürecinde önemlilik seviyesinin etkisi incelenerek hesaplar arasındaki farklılıklar t-testi ile analiz edilmiştir. Araştırma bulgularına göre, Karşılık, Koşullu Varlık/Yükümlülük, Finansal Araçlar ve Ertelenmiş Vergi Varlığı gibi ölçüm hesaplarına ilişkin KDK sayılarında artışlar tespit edilmiştir. Önemlilik seviyesi analizi, ortalama yöntemi ve formül yöntemiyle hesaplanan önemlilik seviyeleri arasında karşılaştırma yapılarak gerçekleştirilmiş ve ortalama yöntemiyle hesaplanan önemlilik seviyelerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Sarısoy (2021) çalışmasında DOW JONES 30 ve BİST 30 endekslerindeki işletmelerin KDK'larını karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Araştırma sonuçlarına göre, Türkiye'de daha fazla sayıda KDK bildirimi yapıldığı, bildirilen KDK'ların daha uzun metinlerden oluştuğu ve bildirilen KDK'lar arasında kategorik farklar bulunduğu bulgulanmıştır.

Atay ve Çeltikçi (2021) araştırmasında, BİST 100'de işlem gören işletmelerin 2017, 2018 ve 2019 yıllarında denetçi raporlarında bildirilen KDK'ları sektörel yansımalarını ve özgünlüğünü içerik analizi yöntemiyle analiz etmişlerdir. Çalışmada 296 denetçi raporu incelenmiş ve 647 adet KDK tespit edilmiştir. Araştırmada, denetçilerin en çok dikkat ettikleri konular incelendiğinde, hasılatın 101 bildirimle (%15,6) en fazla bildirildiği, bunu 59 ile şerefiye (%9,1), 46 ile ticari alacaklar (%7,1), 37 ile MDV (%5,4) ve 35 İLE stoklar (%5,4) takip etmiştir.

Sert ve Biçer (2021) çalışmasında, Borsa İstanbul'da işlem gören 33 adet GYO'nun 2017 yılı denetçi raporlarındaki KDK'ları incelemişlerdir. Araştırma sonuçlarına göre, KDK'nın önem sıralamasında yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin ölçümüne ilişkin çalışmalar, kira gelirinin muhasebeleştirilmesi ve faaliyet kiralama anlaşmaları, stoklar, işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi, hasılatın

kaydedilmesi, stok değer düşüklüğü karşılığı ve finansal borçlar gibi konuların öne çıktığı tespit edilmiştir.

Koç (2021) çalışmasında, BİST'te işlem gören 11 turizm işletmesinin pandemi öncesi (2018 yılı) ve pandemi sonrası (2020 yılı) denetim raporlarında sunulan KDK dağılımını incelemiştir. İçerik analizi sonucunda, pandemi öncesi 20, pandemi sonrası ise 16 KDK'nın raporlandığı belirlenmiştir. Kilit denetim konularının önem sıralamasının, MDV, finansal borçlar, hasılat ve yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi konularda yoğunlaştığı tespit edilmiştir.

Süer (2021) çalışmasında, BİST 30'da işlem gören işletmelerin 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK'ları ve finansal tablo dipnotlarında açıklanan "Önemli Muhasebe Tahmin ve Varsayımları" incelemiştir. Araştırma sonucunda, denetim raporlarında bildirilen KDK'ların yaklaşık %71'inin aynı zamanda finansal tablo dipnotlarında açıklanan önemli muhasebe tahmin ve varsayımları arasında bulunduğu görülmüştür.

Çakallı (2021) çalışmasında, BİST 100'deki işletmelerin 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarını inceleyerek bildirilen KDK'ları analiz etmiştir. Çalışmanın sonucunda, Elektrik, Gaz ve Buhar alt sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporlarında en yüksek sayıda KDK'nın bulunduğu belirlenmiştir.

Tez ve Gençoğlu (2022) tarafından yapılan çalışmada, Borsa İstanbul'da işlem gören ve Enerji, Gıda, Otomotiv, İnşaat ve Turizm sektörlerinde faaliyet gösteren 45 şirketin 2017-2019 yılları arasındaki bağımsız denetim raporları detaylı olarak analiz edilmiştir. Araştırma kapsamında 45 şirketin 2017-2019 yılları arasındaki BDR'leri incelenmiştir. Araştırma sonucunda, bu beş sektördeki şirketler arasında yaygın olarak karşılaşılan 17 farklı KDK tespit edilmiştir. Bu KDK'lar arasında hasılat, ticari alacaklar, değer düşüklüğü ve MDV'lerin yeniden değerlemesi gibi konular öne çıkmıştır.

Güçlü (2022) BİST Katılım 50 endeksinde yer alan şirketlerin 2019-2020 yılları arasındaki bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Araştırmaya göre 47 şirketin 2019 yılında 93, 2020 yılında ise 92 KDK raporladığı tespit edilmiştir. Denetim raporlarında en çok bildirilen KDK'lar, gelirler, alacaklar, stoklar ve sabit varlıklar gibi konularla ilgili olmuştur.

Keleş (2022) tarafından gerçekleştirilen çalışmada ise BİST İnşaat Endeksinde yer alan 12 işletmenin 2020-2021 yılları arasındaki bağımsız denetçi raporları analiz edilmiştir.

Araştırma sonucunda, bu şirketlerin 2020 yılında 19, 2021 yılında ise 21 adet KDK raporlanmıştır. En çok raporlanan KDK'ların sırasıyla, yatırım amaçlı gayrimenkuller, hasılatın muhasebeleştirilmesi ve finansal borçlarla ilgili konular olduğu belirlenmiştir.

Özbay (2022) çalışmasında, BİST 100 işletmelerinin 2020-2021 yılları arasındaki bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Araştırma sonucunda, incelenen dönemlerde toplamda 198 adet ve 216 adet KDK raporlandığı belirlenmiştir. Her iki dönemde de en çok raporlanan KDK'lar hasılat, finansal araçlar ve MDV'lerle ilgili konular olmuştur.

Uludağ (2022) gerçekleştirilen çalışmada, BİST 30 endeksinde yer alan işletmelerin 2020 yılına ait BDR'ler analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda, bu 30 işletmenin 2020 yılında toplamda 67 adet KDK raporladığı belirlenmiştir. En fazla raporlanan KDK'lar arasında hasılat, TFRS 9 Finansal Araçlar, Kredi ve Alacaklarda Sınıflama ve Değer Düşüklüğü, aynı zamanda MDV ve MODV'lara İlişkin Muhasebeleştirme, Değer Düşüklükleri, Yeniden Değerleme ile ilgili konular öne çıkmıştır.

BDS 701'i konu alan yüksek lisans ve doktora tezleri incelendiğinde bu çalışmaların bir kısmının yalnızca bir sektöre ilişkin incelemeler içerdiği, bu kapsamda BİST imalat sektörü işletmelerinin 2017 yılı (Kızık, 2019), BİST mali kuruluşlarının 2017-2019 yılları arası (Erkek, 2021), BİST gıda içecek tütün işletmelerinin 2020 yılı (Uzun, 2021), BİST tekstil işletmelerinin 2017-2020 yılları arası (Gürsoy, 2021), BİST spor endeksi işletmelerinin 2017-2021 yılları arası (Rzazade, 2022), BİST imalat sektörünün 2021 yılı (Elden, 2023), BİST ve Londra borsasında yer alan imalat sanayi sektörü işletmelerinin 2017-2020 yılları arasında (Gözüaçık, 2023) raporladıkları KDK'larının incelendiği, çalışmaların bir kısmının ise BİST 100 işletmelerinin raporladıkları KDK'ları inceledikleri (Kurt, 2019; Ayotuz, 2019; Tezcan, 2019; Sarıkaya, 2020; Günay, 2022; Korkmaz, 2023; Yılmaz, 2023) tespit edilmiştir.

2.2. Kilit Denetim Konularına İlişkin Yapılmış Uluslararası Çalışmalar

Sneller vd. (2016) Hollanda'nın ana borsası olan AEX' te yer alan 75 bilgi teknolojisi işletmesinin 2013-2015 yılları arası bağımsız denetçi raporlarını incelemişlerdir. Kapsama dâhil şirketlerle ilgili toplam 255 KDK belirlenmiş olup, bunlardan 39'u bilgi teknolojileri ile ilgilidir. Bilgi teknolojileriyle ilgili bu kilit denetim konularını altı kategoriye ayırmışlardır. Beş kategori risklerle ilgilidir: bilgi teknolojisi ve sistemlerinin güvenilirliği ve sürekliliği riskleri, dönüşüm programlarının ve yeni iş modellerinin riskleri, bilgi teknoloji varlıklarının değerlendirme riskleri, ilk denetim taahhütlerinin riskleri

ve diğer riskler. Altıncı ve son kategori ise kilit denetim konularını ele almak için denetçiler tarafından bilgi teknolojisinin kullanılmasından oluşmaktadır.

Sirois vd. (2018) Kanada’da yüksek lisans düzeyindeki 98 öğrenciyle yapmış oldukları çalışmada, göz izleme teknolojisi kullanarak KDK’ların kullanıcıların bilgi edinme sürecini etkileyip etkilemediğini veya nasıl etkilediğini araştırmışlardır. Araştırma sonucunda KDK’ların katılımcıların bilgi edinme sürecini olumlu yönde etki ettiği belirtilmiştir. Ayrıca denetçi raporunda KDK’ya yer verilmesinin katılımcıların rapora dikkat göstermesi sebebiyle dikkati yönlendirme etkisi olduğu sonucuna varılmıştır.

Pinto ve Morais (2018) çalışmalarında 2016 yılında İngiltere’deki FTSE 100, Hollanda’daki AEX 25, Fransa’daki CAC 40’ta işlem gören işletmeleri incelemişlerdir. Çalışmalarında, Avrupa ülkelerinde kilit denetim konularının sayılarını ve bu sayıları etkileyen faktörleri analiz etmeyi amaçlamışlardır. Yatay kesit regresyon analizi kullanılarak yapılan araştırma sonucunda daha fazla iş kolunda faaliyet göstermenin ve muhasebe standartlarının KDK sayısını doğrudan etkilediğini belirtmişlerdir. Söz konusu çalışmada, raporlanan KDK sayısı ile işletmelerin faaliyet alanı ve denetim ücreti arasında pozitif bir ilişki olduğu vurgulanmıştır. Bunun yanı sıra, bankacılık sektörü ile bildirilen KDK’ların sayıları arasında negatif bir ilişki olduğu belirtilmiştir. Araştırmalar ayrıca göstermiştir ki, işletmelerin risk seviyesi arttıkça KDK sayısı da artmaktadır.

Oghuvwu ve Orakwue (2018) çalışmalarında, Nijerya’da işlem gören 15 bankayı kesirli polinomlu regresyon yöntemini kullanarak, KDK bakımından incelemişlerdir. Araştırma sonucunda firma büyüklüğü ve denetim ücreti ile KDK arasında pozitif ve anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Marques vd. (2019) t-testi yöntemini kullanarak yapmış oldukları çalışmalarında, 2015-2016 yılları arası Brezilya’da faaliyet gösteren 16 işletmenin denetim raporlarını incelemişlerdir. Araştırmada KDK’ların denetim prosedürlerinin uygulanması üzerine etkisi üzerinde durulmuştur. Araştırma sonucuna göre KDK bildirilmesiyle denetçilerin denetim çalışmasını yürütürken daha şüpheli yaklaşıma sahip olduğu ve buna bağlı olarak denetim prosedürlerinin artacağı vurgulanmıştır.

Segal (2019) Güney Afrika’da önde gelen 20 denetim uzmanıyla mülakat yaptığı çalışmada KDK’ların denetim raporlarının şeffaflığını arttırıp arttırmadığına ilişkin denetçi algılarını analiz etmiştir. Araştırma sonucunda müşteriler tarafından KDK’larına gereken önemin verilmediği, bunun bir sonucu olarak da denetim şeffaflık hedefine

ulaşamadığını belirtilmiştir. Ayrıca raporda KDK bildirilmesi denetçilere ek maliyet ve yükümlülük getireceği sonucuna ulaşılmıştır.

Sierra-García vd. (2019) yapmış oldukları çalışmada, 2013-2016 yılları arası Birleşik Krallık FTSE 100 işletmelerinin denetim raporlarındaki 70 işletmeden 280 denetçi ve müşteriyi incelemişlerdir. Çalışmalarında KDK'ların türü ve boyutu üzerine denetçi ve müşteri karakterlerinin etkileri lineer regresyon model üzerinden araştırılmıştır. Araştırma sonucunda, bildirilen KDK'lar ve müşteriler arasında anlamlı bir ilişki olduğu, müşteri özelliklerinin denetçi raporunda bildirilen KDK sayısı ve türünü belirlediği tespit edilmiştir..

Gold ve Heilmann (2019) Google Scholar, Web of Science, EBSCO, SSRN farklı veri tabanlarında yer alan KDK'larıyla ilgili bilimsel çalışmaları içerik analizi yöntemi kullanarak incelemiştir. Yapılan araştırmada çalışma sonuçları; yatırımcının davranışı ve piyasaya etkisi, denetçinin yanıtları, denetçinin sorumlulukları ve müşteri yönetimi tepkileri olmak üzere dört başlık altında toplanmıştır. Çalışmalarının sonucunda denetçilerin KDK açıklanmasının finansal tablo kullanıcıları üzerinde dikkati yönlendiren etkileri olduğunun farkında olmaları gerektiğini ve bu nedenle denetçi raporunda kaç tane KDK açıklayacaklarını ve özellikle hangi konuları açıklayacaklarına dikkatle karar vermeleri gerektiğini, ikinci olarak da KDK açıklamalarında daha açıklayıcı bir dil kullanmaları gerektiğini vurgulamışlardır.

Ferreira ve Morais (2019) çalışmalarında Brezilya'daki işletmeleri ele alarak, denetlenen işletmelerin özelliklerinin raporlanan KDK sayısını etkileyip etkilemediğini araştırmışlardır. Çalışma kapsamında, São Paulo Menkul Kıymetler, Vadeli İşlemler ve Emtialar Borsası'nda listelenen 447 Brezilyalı işletme üzerinde araştırma yapılmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre, bildirilen kilit denetim konusu sayısı ile denetim şirketinin büyük bir denetim şirketi olması ve denetlenen işletmenin faaliyetlerinin karmaşık olması arasında pozitif bir ilişki olduğu ifade edilmiştir. İncelenen işletmelerde ortalama olarak 2,4 adet KDK raporlandığı ve her raporun içerisinde 0 ile 8 adet KDK yer aldığı belirlenmiştir. Dört büyük denetim şirketinin ortalama olarak 2,61 adet KDK raporladığı, diğer denetim şirketlerinin ise ortalama olarak 1,95 adet KDK raporladığı tespit edilmiştir

Velte ve Issa (2019) yapmış oldukları çalışmada KDK ile ilgili 49 ampirik araştırmayı incelemişlerdir. Çalışma sonucunda KDK raporlamasının işletmelerin kazanç yönetimini

azalttığı ancak denetçi davranışlarını ve diğer denetim kalitesinin artırılmasını olumlu etkilediği yönünde bir sonuç bulunamadığı tespit edilmiştir.

Löw ve Mollenhauer (2019) finans sektöründe yaptıkları çalışmalarında denetçilerin KDK seçimlerini incelemişlerdir. Denetçi tarafından seçilen KDK miktarını ve içeriğini örneklem kapsamındaki bankaların büyüklüğü, karlılığı veya diğer özelliklerinin belirleyici olup olmadığı araştırılmıştır. Çalışma ile denetçilerin Avrupa bankalarında ve bankaya özel bağımlılıklarda uğraştığı en ilgili konuları ve bunların KDK üzerindeki etkileri hakkında derinlemesine bir fikir vermeyi amaçlamışlardır. Bu çalışmanın sonuçlarına göre, KDK uygulamasının yıllık raporlardaki bilgi değerini artırdığı belirlenmiştir. Zira bu durum, işletmelerin daha fazla önem verdikleri konuların raporlarda daha ayrıntılı bir şekilde yer almasını sağlamaktadır.

Suttipun (2020) çalışmasında 2016-2018 yılları arasında Tayland borsasında yer alan işletmelerin denetçi raporlarında KDK'nın raporlamasını etkileyen faktörleri araştırmıştır. Bu çalışmada, işletme büyüklüğü, kurumsal karmaşıklık, kurumun yaşı, işletme karlılığı ve denetçi rotasyonu gibi faktörlerin KDK'ları etkilediği incelenmiştir. Araştırma sonuçları, raporlanan KDK sayısı ile işletme büyüklüğü ve kurumsal karmaşıklık arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermiştir. Bununla birlikte, KDK sayısı ile işletme karlılığı arasında negatif bir ilişki tespit edilmiştir. Araştırmaya göre, işletmenin yaşı ve denetçi rotasyonu arasında herhangi bir ilişki bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Mamcarczyk vd. (2020) çalışmalarında, Avrupa'da faaliyet gösteren işletmelerde KDK sayısını etkileyen faktörleri araştırmışlardır. 2019 yılında faaliyet gösteren 62 işletmenin finansal tablolarını denetim ücreti ve işletme büyüklükleri bakımından içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Bildirilen KDK sayısının, işletmenin sahip olduğu varlık büyüklüğü ile ilişkili olmayıp, kar rakamlarıyla ve denetim ücretiyle ilişkili olduğu sonucuna varılmıştır. En fazla bildirilen KDK'ların ise sırasıyla; yatırımlar, maddi duran varlıklar ve karşılıklar olduğunu tespit etmişlerdir.

Li (2020) yapmış olduğu çalışmada Çin borsasında A tipi hisse senedine sahip işletmelerin 2016-2018 yılları arası bağımsız denetçi raporları ve bu denetçi raporlarında bildirilen KDK analiz etmiştir. Araştırmaya göre, bağımsız denetçi raporlarında en yüksek sayıda KDK'nın imalat sektöründe yer aldığı görülmüştür. İşletmelerin denetim

raporlarında en sık tercih edilen KDK'nın sırasıyla stok kayıtları, gelirlerin kaydı, alacak hesapları, şerefiye ve varlıkların değer düşüklüğü ile ilgili kalemler olduğu belirlenmiştir. Shao (2020) çalışmasında, 2016-2018 yıllarında Çin'de faaliyette bulunan denetçilerin KDK açıklamalarını etkileyen faktörleri analiz etmiştir. Çalışmasında; denetim şirketi ile denetçinin KDK'nın açıklanması üzerindeki etkisini ortalama testi ve regresyon araştırma yöntemlerini kullanarak incelemiştir. Araştırmanın sonuçlarına göre 2016-2017 yılına kadar raporlanan KDK sayısının; sektöre özgü KDK sayısı ve rapor metninin uzunluğunu önemli ölçüde dalgalandırdığı, 2017-2018 yılları arası ise denge kazandığı tespit edilmiştir. Ayrıca, işletmenin büyüklüğü, denetim firması türü, denetçinin cinsiyeti, uygulama yılları, işletmenin sektör uzmanlığının KDK'nın açıklanmasını önemli ölçüde etkilediği sonucuna varılmıştır.

BÖLÜM 3. BİST GIDA SEKTÖRÜ İŞLETMELERİNİN 2017-2021 YILLARI ARASI BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ

Türkiye’de, 2017 yılı hesap dönemiyle birlikte bağımsız denetçi raporlarında KDK uygulanmaya başlanmıştır. Bu çerçevede, bağımsız denetçilerin raporlarında kilit denetim konularını bildirmesi ve açıklaması, ayrıca kilit denetim konularının belirlenmesi sırasında hangi yöntemin kullanıldığına dair açıklamaların yapılması gerekmektedir.

Bu doğrultuda bölümde ilk olarak araştırmanın konusu, amacı, kapsamı ve kısıtlılıkları ile araştırma yöntemine yer verilmiştir. Sonrasında içerik analizi sonucunda elde edilen bulgular açıklanmıştır.

3.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Araştırmanın odak noktası, BİST gıda sektörü işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının incelenmesidir. Bu araştırma, denetçi raporlarının etkinliğini ve güvenilirliğini artırmak amacıyla denetçi raporunda yer verilen kilit denetim konularının gıda sektörü için durumunu ortaya koymayı hedeflemektedir.

3.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada;

- BİST gıda sektöründe yıllar itibariyle en fazla bildirilen KDK’nın belirlenmesi,
- Gıda sektörü için riskli alanların ortaya konması amacıyla yönelik olarak, bildirilen KDK’nın gıda sektörüne özgü konular olup olmadığının tespit edilmesi,
- KDK olarak belirlenen konuların seçilme gerekçelerinin tespit edilmesi,
- Bağımsız denetim kuruluşu değişikliklerinin KDK raporlamasına etki edip etmediğinin tespit edilmesi,
- Bağımsız denetçi görüşüyle KDK arasında ilişki olup olmadığının tespit edilmesi,
- Seçilen KDK’lara yönelik uygulanan denetim prosedürlerinin ortaya konması amaçlanmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın kapsamını 2017-2021 yılları itibariyle Borsa İstanbul imalat sektöründe yer alan gıda sektörü işletmeleri oluşturmaktadır. Gıda sektörü işletmeleri, Gıda, İçecek ve Tütün alt sektörü içerisine dahil olup, araştırmada yalnızca gıda sektörüne ait işletmelerin 2017-2021 dönemi bağımsız denetçi raporları incelenmiştir.

Gıda-İçecek-Tütün sektöründe, 30/09/2022 tarihinde toplamda 32 işletme bulunmaktadır. Araştırmanın kapsamı doğrultusunda, içecek ve tütün üretimi yapan 6 işletme dışarıda bırakılmış ve sadece gıda üretimi yapan 26 işletme çalışma kapsamına alınmıştır. Ayrıca, söz konusu 26 işletmeden sadece 24'ü, 2017-2021 yılları arasında 5 yıl boyunca BİST'te işlem gördüğünden yalnızca bu işletmelerin bağımsız denetçi raporları incelenmiştir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada, BİST endeksinde işlem gören gıda işletmelerinin 2017-2021 yılları arasındaki bağımsız denetçi raporları içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. İçerik analizi, sistematik bir şekilde belirli bir konunun incelemesini yaparak kalıpları, örüntüleri, temaları ve anlamları belirlemeyi amaçlayan bir yöntemdir. Bu yöntem, veri yorumlama sürecinde kullanılır ve metnin ya da raporun içeriğindeki bilgileri sayısal ve niteliksel olarak analiz etmeyi gerektirir. İçerik analizi, çok farklı alanlarda kullanılan bir araştırma yöntemidir. Bu araştırmada işletmelerin bildirdikleri KDK'na yönelik bir takım hususların tespiti amaçlandığından, KDK'nın bildirildiği bağımsız denetçi raporlarının içerik analizi yöntemiyle analizinin uygun olacağı değerlendirilmiştir.

Bağımsız Denetçi Raporları Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun resmi web sitesi olan www.kap.org.tr adresinden temin edilmiştir.

Analiz sonucunda elde edilen bulgular araştırma dönemini oluşturan faaliyet dönemleri itibariyle kıyaslanarak yorumlanmıştır.

3.4. Araştırmada İzlenen Prosedür

Araştırmaya BİST gıda sektöründe faaliyet gösteren 24 işletme konu edilmiş (Tablo 1), 2017-2021 yıllarına ait BDR dahil edilmiştir. Söz konusu işletmelerin denetçi raporlarından elde edilen sonuca göre 244 adet KDK'ya ulaşılmış olup söz konusu KDK'ları açıklayan işletmeler üzerinde yoğunlaşmıştır.

Bu kapsamda araştırma dönemini kapsayan faaliyet dönemleri bazında kilit denetim konuları tespit edilerek detayları tablolar şeklinde sunulmuştur.

30/09/2022 tarihi itibariyle BİST’te faaliyet gösteren imalat sektöründe yer alan alt sektörlerinden biri olan Gıda-İçecek-Tütün işletmeleri 32 işletmeden oluşmaktadır. Araştırma kapsamında Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren Gıda-İçecek-Tütün işletmelerinden sadece Gıda Sektörü işletmelerinin (24 işletme) bağımsız denetçi raporları incelenmiştir. Söz konusu işletmelerin unvanları ve BİST kodları Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1

Araştırma Kapsamındaki Gıda İşletmeleri

Sıra No	Kod	İşletme Unvanı
1	AVOD	A.V.O.D. KURUTULMUŞ GIDA VE TARIM ÜRÜNLERİ SANAYİ TİCARET A.Ş.
2	BANVT	BANVİT BANDIRMA VİTAMİNLİ YEM SANAYİİ A.Ş.
3	DARDL	DARDANEL ÖNENTAŞ GIDA SANAYİ A.Ş.
4	EKİZ	EKİZ KİMYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
5	ELITE	ELİTE NATUREL ORGANİK GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
6	ERSU	ERSU MEYVE VE GIDA SANAYİ A.Ş.
7	FADE	FADE GIDA YATIRIM SANAYİ TİCARET A.Ş.
8	FRIGO	FRİGO-PAK GIDA MADDELERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
9	KENT	KENT GIDA MADDELERİ SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.
10	KERT	KEREVİTAŞ GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
11	KRVGD	KERVAN GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
12	KNFRT	KONFRUT GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
13	MERKO	MERKO GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
14	OYLUM	OYLUM SİNAİ YATIRIMLAR A.Ş.
15	PENG	PENGUEN GIDA SANAYİ A.Ş.
16	PETUN	PINAR ENTEGRE ET VE UN SANAYİİ A.Ş.
17	PNSUT	PINAR SÜT MAMULLERİ SANAYİİ A.Ş.
18	SELGD	SELÇUK GIDA ENDÜSTRİ İHRACAT İTHALAT A.Ş.
19	TATGD	TAT GIDA SANAYİ A.Ş.
20	TETMT	TETAMAT GIDA YATIRIMLARI A.Ş.
21	TUKAS	TUKAŞ GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
22	ULUUN	ULUSOY UN SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
23	ULKER	ÜLKER BİSKÜVİ SANAYİ A.Ş.
24	VANGD	VANET GIDA SANAYİ İÇ VE DIŞ TİCARET A.Ş.

3.5. Araştırmanın Bulguları

BİST’te yer alan gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetçi raporlarındaki KDK’ların incelenmesi sonucunda elde edilen bulgular bu kısımda detaylı olarak yer verilmiştir.

3.5.1. Bağımsız Denetçi Raporları İncelenen Gıda Sektörü İşletmelerinin Faaliyet

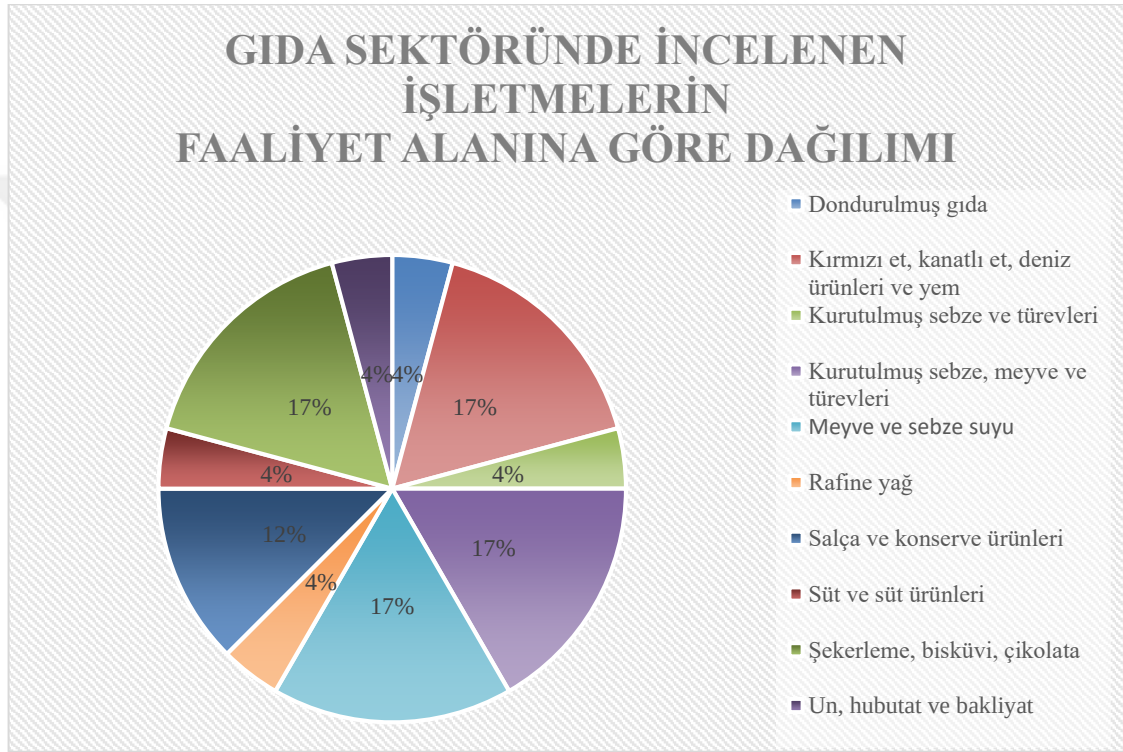
Alanına Göre Dağılımı

BİST imalat sektörü içerisinde “gıda, içecek, tütün” alt sektöründe yer alan gıda sektörü işletmeleri incelendiğinde 26 işletmenin mevcut olduğu ve esas faaliyetleri itibariyle

farklılıklar gösterdiği görülmüştür. Gıda sektöründe 2 işletmenin BİST’e girişi yılı 2021 olduğundan bu işletmeler analiz dışında bırakılmış, kalan 24 işletme araştırma kapsamına dâhil edilmiştir. Bu işletmelerin faaliyet alanlarının dağılımı Şekil 3’te sunulmuştur. Faaliyet alanlarına ilişkin sınıflandırma, işletmelerin esas sözleşmelerinde belirtilen faaliyet alanlarından yola çıkarak oluşturulmuştur.

Şekil 4

İşletmelerin Faaliyet Alanına Göre Dağılımı



3.5.2. Bağımsız Denetçi Raporları İncelenen Gıda Sektörü İşletmeleri İçin Verilen Görüş Türleri

Araştırma kapsamındaki işletmelerin inceleme dönemlerine ilişkin bağımsız denetçi görüş türleri Tablo 2’de sunulmuştur. Bununla birlikte tabloda denetçi raporu sayısına ve bildirilen görüş türlerinin yüzdesel dağılımına yer verilmiştir.

Tablo 2*İşletme Sayısı ve Denetçi Görüş Türüne Göre Yüzdesi*

Denetçi Görüş Türleri	İşletme Sayısı ve Denetçi Görüş Türüne Göre Yüzdesi										
	2017	Oran	2018	Oran	2019	Oran	2020	Oran	2021	Oran	Genel Toplam
		(%)		(%)		(%)		(%)		(%)	
Olumlu	20	83,33	18	75	18	75	19	79	20	83,33	95
Sınırlı	4	16,67	6	25	6	25	5	21	4	16,67	25
Olumlu(Şarh)											
Toplam	24	100	24	100	24	100	24	100	24	100	120

İşletmelerin BDR'lerinde bildirilen denetçi görüşüne yönelik analiz yapıldığında;

- 2017 yılında, 24 işletmenin 20'si için olumlu görüş, 4'ü için şartlı görüş bildirildiği,
- 2018 yılında, 24 işletmenin 18'i için olumlu görüş, 6'sı için şartlı görüş bildirildiği,
- 2019 yılında, 24 işletmenin 18'i için olumlu görüş, 6'sı için şartlı görüş bildirildiği,
- 2020 yılında, 24 işletmenin 19'u için olumlu görüş, 5'i için şartlı görüş bildirildiği,
- 2021 yılında, 24 işletmenin 20'si için olumlu görüş, 4'ü için şartlı görüş bildirdiği, görülmektedir.

3.5.3. Denetim Raporunu Düzenleyen Denetim Şirketlerinin Analizi

İşletmelerin araştırma dönemini kapsayan yıllarda hizmet aldığı denetim şirketleri Tablo 3'te gösterilmiştir. Araştırma kapsamında yapılan analize göre, 2017-2021 yılları arasında BİST gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetçi raporları incelenmiştir. Bu süreçte toplamda 34 farklı bağımsız denetim firması tarafından raporlar düzenlendiği saptanmıştır. Denetçi raporlarının büyük bir çoğunluğunun dört büyük denetim firması olarak bilinen PwC, Ernst & Young, Deloitte ve KPMG tarafından hazırlandığı gözlemlenmiştir. Bu dört firma, PwC, bu firmalar arasında en fazla denetçi raporu düzenleyen firma konumundadır ve toplamda 16 işletme için rapor hazırlamıştır. Bu rakam, denetlenen işletmelerin yaklaşık %13'üne denk gelmektedir. İkinci sırada 14 işletme ile KPMG firması yer almaktadır ve bu oran, toplam işletme sayısının yaklaşık %12'sine denk gelmektedir. Üçüncü sırada ise 7 işletme ile Ernst & Young Türkiye'nin

Denetim Hizmetleri Bölümü olan Güney Bağımsız Denetim şirketi bulunmaktadır. Bu oran ise toplam işletme sayısının yaklaşık %6'sına tekabül etmektedir.

Tablo 3

İşletmelerin 2017-2021 Yılları Arasında Hizmet Aldığı Bağımsız Denetim Şirketleri

İŞLETME ÜNVANI	BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞU				
	2017	2018	2019	2020	2021
AVOD	EREN	HSY	HSY	HSY	HSY
BNVT	BDO DENET	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG
DARDL	SER-BERKER	SER-BERKER	SER-BERKER	SER-BERKER	KPMG
EKIZ	A-1 YMM	A-1 YMM	A-1 YMM	A-1 YMM	GÖRÜŞ
ELITE	BDD	BDD	BDD	BDD	BDD
ERSU	BİRLEŞİM	BİRLEŞİM	IŞIK YMM	IŞIK YMM	NOTE OFFİCE.
FADE	HSY	HSY	HSY	HSY	HSY
FRIGO	BDO DENET	BDO DENET	BDO DENET	BDO DENET	BDO DENET
KENT	KPMG	KPMG	KPMG	PwC	PwC
KERVT	DRT	PwC	GÜNEY	GÜNEY	GÜNEY
KRVGD	ADAY	ADAY	ADAY	ADAY	ATA.
KNFRT	RASYONEL	RASYONEL	RASYONEL	RASYONEL	RASYONEL
MERKO	AKTAN	AKTAN	REFORM	REFORM	REFORM

Tablo 3'ün devamı

OYLUM	AYK	AYK	AYK	AYK	AYK
PENGĐ	ENGİN	ENGİN	EREN	EREN	ADAY
PETUN	PwC	PwC	PwC	PwC	PwC
PNSUT	PwC	PwC	PwC	PwC	PwC
SELGD	ATA	ATA	VİZYON GRUP	AKT	AKT
TATGD	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG
TETMT	C&Ç	C&Ç	KARAR	YEDİTEPE	YEDİTEPE
TUKAS	CROWE	KPMG	GÜNEY	GÜNEY	GÜNEY
ULUUN	DMR	DMR	DMR	DMR	FİNANSAL EKSEN
ULKER	PwC	PwC	GÜNEY	GÜNEY	GÜNEY
VANGD	ATA	REFORM	REFORM Ş.	REFORM	REFORM

Araştırma kapsamındaki şirketlerin araştırma döneminde hizmet aldığı bağımsız denetim şirketlerinin denetim sayıları Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4

İşletmelerin 2017-2021 Yılları Bazında Hizmet Aldığı Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetleme Sayıları

Bağımsız Denetim Kuruluşu	Denetleme Sayısı
PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	16
KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	14
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	7
REFORM BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	7
BDO DENET BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	6
AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	5
BDD BAĞLMSLZ DENETİM VE DANIŞMANLLK A.Ş.	5
HSY DANIŞMANLIK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	9
RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	5
A-1 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	4
ADAY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	4
DMR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	4
SER-BERKER BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	4

ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	3
AKT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2
AKTAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	2
BİRLEŞİM BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	2
C&Ç BAĞIMSIZ DENETİM VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞI A.Ş.	2
ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİLİK MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	2
EREN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	3
IŞIK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2
YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR A.Ş.	2
ADAY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	1
ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	1
CROWE HORWATH OLGU BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	1
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	1
FİNANSAL EKSEN BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	1
GÖRÜŞ BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	1
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	1
KARAR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	1
NOTE OFFİCE ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	1
VİZYON GRUP BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1

3.5.4.Kilit Denetim Konularının Dağılımı ve Öncelik Sıralaması

Araştırma kapsamındaki 24 şirket için 2017-2021 yılları arasında toplam 120 BDR'nin düzenlendiği tespit edilmiştir. Söz konusu BDR'lerden hareketle inceleme dönemine ilişkin yapılan tespitler izleyen kısımda karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

3.5.4.1. 2017 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı ve Öncelik Sıralaması

2017 yılında gıda sektöründe faaliyet gösteren 24 işletme için toplam 49 KDK'nın yayımlandığı tespit edilmiştir. Tablo 6'dan da görüleceği üzere, 2017 yılında en sık bildirilen kilit denetim konuları; hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, stoklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgilidir. Hasılat konusu, 2017 yılı denetim raporlarında 11 kez bildirilmiştir ve bu sayı, toplam kilit denetim konusu sayısının %22,45'ine denk gelmektedir. 2017 yılı içinde bildirilen kilit denetim konularının sayısı ve dağılımı Tablo 5'te, araştırma kapsamındaki işletmeler bazında konu dağılımı ve sayıları ise Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 5*Kilit Denetim Konularının 2017 Yılı İtibariyle Dağılımı*

NO	KİLİT DENETİM KONUSU	2017	%
1	Hasılatın muhasebeleştirilmesi	11	22,45%
2	Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü	11	22,45%
3	Maddi Duran Varlıklar	7	14,30%
4	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	5	10,20%
5	Finansal Borçlar	2	4,08%
6	Finansal Varlık/Yatırımlar	2	4,08%
7	İlişkili Taraflarla Olan İşlemler	2	4,08%
8	Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	2	4,08%
9	Ticari Alacaklar	2	4,08%
10	Canlı Varlıklar	1	2,04%
11	Finansal Kiralama	1	2,04%
12	İhtiyati Tedbir Kapsamında Borç Yapılandırılmaları	1	2,04%
13	Ticari Borçlar	1	2,04%
14	Türev Finansal Araçlar	1	2,04%
	TOPLAM	49	100

Tablo 6*2017 Yılında Gıda İşletmeleri İçin Belirlenen Kilit Denetim Konuları*

NO	İŞLETME ADI	KİLİT DENETİM KONULARI	KDK SAYISI
1	AVOD	- Maddi Duran Varlıklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller - Stoklar	3
2	BANVT	- Canlı Varlıklar - Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stoklar	3
3	DARDL	Hasılatın muhasebeleştirilmesi	1
4	EKİZ.	-	0
5	ELITE	- Finansal Borçlar - Finansal Kiralama - Hasılatın muhasebeleştirilmesi	3
6	ERSU	- İlişkili Taraflarla Olan İşlemler - Stok Değerleme Yöntemi	2
7	FADE	- Maddi Duran Varlıklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2
8	FRIGO	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - İhtiyati Tedbir Kapsamında Borç Yapılandırılmaları - Stok Değer Düşüklüğü	3
9	KENT	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stok Değer Düşüklüğü	2

Tablo 6'nın devamı

10	KERVT	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Maddi Duran Varlıklar • Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	3
11	KRVGD	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Stoklar • Ticari Alacaklar	3
12	KNFRT	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Stoklar	2
13	MERKO	-	0
14	OYLUM	-	0
15	PENG	• Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1
16	PETUN	• Maddi Duran Varlıklar	1
17	PNSUT	• Maddi Duran Varlıklar	1
18	SELGD	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Maddi Duran Varlıklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	3
19	TATGD	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Stok Değer Düşüklüğü	2
20	TETMT	• Stoklar	1
21	TUKAS	• Stoklar	1
22	ULUUN	• Finansal Borçlar • Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Stok Değer Düşüklüğü • Ticari Alacaklar • Ticari Borçlar • Türev Finansal Araçlar	6
23	ULKER	• Finansal Varlık/Yatırımlar • Maddi Duran Varlıklar • Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	3
24	VANGD	• Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller • Finansal Varlık/Yatırımlar • İlişkili Taraflarla Olan İşlemler	3
TOPLAM			49

3.5.4.2 2018 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı ve Öncelik Sıralaması

2018 yılında gıda sektöründe faaliyet gösteren 24 işletmenin yayımlanmış toplam 54 KDK'sı incelenmiştir. Söz konusu yılda en sık bildirilen kilit denetim konularının sırasıyla; hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu tespit edilmiştir. Hasılat konusu, 2018 yılı denetçi raporlarında 12 kez bildirilmiştir ve bu sayı, toplam kilit denetim konusu sayısının %22,22'sini temsil etmektedir. 2018 yılı içinde bildirilen kilit denetim konularının sayısı ve dağılımı Tablo 7'de, araştırma kapsamındaki işletmeler bazında konu dağılımı ve sayıları ise Tablo 8'de sunulmuştur.

Tablo 7*Kilit Denetim Konularının 2018 Yılı İtibariyle Dağılımı*

NO	KİLİT DENETİM KONUSU	2018	%
1	Hasılatın muhasebeleştirilmesi	12	22,22%
2	Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü	10	18,52%
3	Maddi Duran Varlıklar	7	12,97%
4	Ticari Alacaklar	6	11,11%
5	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	5	9,26%
7	Finansal Borçlar	2	3,71%
8	İlişkili Taraflarla Olan İşlemler	2	3,71%
9	Canlı varlıklar	1	1,85%
10	Ertelenmiş Vergi Varlığı	1	1,85%
11	Finansal Kiralama	1	1,85%
12	Finansal Varlık/Yatırımlar	1	1,85%
13	İhtiyati Tedbir Kapsamında Borç Yapılandırılmaları	1	1,85%
14	Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	1	1,85%
15	Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi	1	1,85%
16	Ticari Borçlar	1	1,85%
17	Türev Finansal Araçlar	1	1,85%
18	Yabancı Para Çevrim İşlemleri	1	1,85%
	TOPLAM	54	100

Tablo 8*2018 Yılında Gıda İşletmeleri İçin Belirlenen Kilit Denetim Konuları*

NO	İŞLETME ADI	KİLİT DENETİM KONULARI	KDK SAYISI
1	AVOD	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi - Stoklar - Ticari Alacaklar	4
2	BNVT	- Canlı varlıklar - Hasılatın muhasebeleştirilmesi	2
3	DARDL	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Ticari Alacaklar	2
4	EKIZ.	-	0
5	ELITE	- Finansal Borçlar - Finansal Kiralama - Hasılatın muhasebeleştirilmesi	3
6	ERSU	- İlişkili Taraflarla Olan İşlemler - Stok Değerleme Yöntemi	2
7	FADE	- Maddi Duran Varlıklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2
8	FRIGO	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - İhtiyati Tedbir Kapsamında Borç Yapılandırılmaları	2

Tablo 8'in devamı

9	KENT	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stok Değer Düşüklüğü	2
10	KERVT	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1
11	KRVGD	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stoklar - Ticari Alacaklar	3
12	KNFRT	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stoklar	2
13	MERKO	-	0
14	OYLUM	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Maddi Duran Varlıklar - Yabancı Para Çevrim İşlemleri	3
15	PENG	Ertelenmiş Vergi Varlığı	1
16	PETUN	Maddi Duran Varlıklar	1
17	PNSUT	Maddi Duran Varlıklar	1
18	SELGD	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Maddi Duran Varlıklar - Stok Değer Düşüklüğü - Ticari Alacaklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	5
19	TATGD	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stok Değer Düşüklüğü	2
20	TETMT	Stoklar	1
21	TUKAS	- Stok değer düşüklüğü karşılığı - Ticari Alacaklar	2
22	ULUUN	- Finansal Borçlar - Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Maddi Duran Varlıklar - Stok Değer Düşüklüğü - Ticari Alacaklar - Ticari Borçlar - Türev Finansal Araçlar	7
23	ULKER	- Finansal Varlık/Yatırımlar - Maddi Duran Varlıklar - Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi	3
24	VANGD	- İlişkili Taraflarla Olan İşlemler - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller - Finansal Yatırımlar	3
TOPLAM			54

3.5.4.3. 2019 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı ve Öncelik Sıralaması

2019 yılı için gıda sektöründe faaliyet gösteren 24 işletmeye ait 53 KDK incelenmiştir. Bu yıl içinde en çok bildirilen kilit denetim konuları sırasıyla; hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller şeklindedir. Hasılat konusu, 2019 yılı denetim raporlarında 12 kez

bildirilmiştir ve bu sayı, toplam kilit denetim konusu sayısının %22,64’ünü temsil etmektedir. 2019 yılı içinde bildirilen kilit denetim konularının sayısı ve dağılımı Tablo 9’da, araştırma kapsamındaki işletmeler bazında konu dağılımı ve sayıları ise Tablo 10’da sunulmuştur.

Tablo 9

Kilit Denetim Konularının 2019 Yılı İtibariyle Dağılımı

NO	KİLİT DENETİM KONUSU	2019	%
1	Hasılatın muhasebeleştirilmesi	12	22,64%
2	Maddi Duran Varlıklar	9	16,99%
3	Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü	7	13,20%
4	Ticari Alacaklar	7	13,20%
5	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	6	11,32%
6	Ertelenmiş Vergi Varlığı	2	3,77%
7	Finansal Borçlar	2	3,77%
8	İlişkili Taraflarla Olan İşlemler	2	3,77%
9	Canlı varlıklar	1	1,89%
10	Finansal Kiralama	1	1,89%
11	Finansal Varlık/Yatırımlar	1	1,89%
12	Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi	1	1,89%
13	Ticari Borçlar	1	1,89%
14	Türev Finansal Araçlar	1	1,89%
TOPLAM		53	100

Tablo 10

2019 Yılında Gıda İşletmelerinde Belirlenen Kilit Denetim Konuları

NO	İŞLETME ADI	KİLİT DENETİM KONULARI	KDK SAYISI
1	AVOD	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stoklar - Ticari Alacaklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	4
2	BNVT	- Canlı varlıklar - Hasılatın muhasebeleştirilmesi	2
3	DARDL	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Ticari Alacaklar	2
4	EKIZ.	-	0
5	ELITE	- Finansal Borçlar - Finansal Kiralama - Hasılatın muhasebeleştirilmesi	3
6	ERSU	- İlişkili Taraflarla Olan İşlemler - Maddi Duran Varlıklar - Stok Değer Düşüklüğü	3
7	FADE	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2
8	FRIGO	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Maddi Duran Varlıklar	2

9	KENT	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stok Değer Düşüklüğü	2
10	KERTV	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1
11	KRVGD	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stoklar - Ticari Alacaklar	3
12	KNFRT	- Stoklar - Ticari Alacaklar	2
13	MERKO	-	0
14	OYLUM	Hasılatın muhasebeleştirilmesi	1
15	PENG	- Ertelenmiş Vergi Varlığı - Maddi Duran Varlıklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	3
16	PETUN	Maddi Duran Varlıklar	1
17	PNSUT	Maddi Duran Varlıklar	1
18	SELGD	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Maddi Duran Varlıklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	3
19	TATGD	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stok Değer Düşüklüğü	2
20	TETMT	- Maddi Duran Varlıklar - Ticari Alacaklar	2
21	TUKAS	- Ertelenmiş Vergi Varlığı - Ticari Alacaklar	2
22	ULUUN	- Finansal Borçlar - Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Maddi Duran Varlıklar - Stok Değer Düşüklüğü - Ticari Alacaklar - Ticari Borçlar - Türev Finansal Araçlar	7
23	ULKER	- Finansal Varlık/Yatırımlar - Maddi Duran Varlıklar - Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi	3
24	VANGD	- İlişkili Taraflarla Olan İşlemler - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2
TOPLAM			53

3.5.4.4 2020 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı ve Öncelik Sıralaması

2020 yılı için gıda sektöründe faaliyet gösteren 24 işletmeye ait 46 KDK incelenmiştir. Bu yıl içinde en çok bildirilen kilit denetim konuları şunlardır: hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller. Hasılat konusu, 2020 yılı denetim raporlarında 13 kez bildirilmiştir ve bu sayı, toplam kilit denetim konusu sayısının %28,26'sını temsil etmektedir. 2020 yılı içinde bildirilen kilit denetim konularının sayısı ve dağılımı Tablo 11'de, araştırma kapsamındaki işletmeler bazında konu dağılımı ve sayıları ise Tablo 12'de sunulmuştur.

Tablo 11*Kilit Denetim Konularının 2020 Yılı İtibariyle Dağılımı*

	KİLİT DENETİM KONUSU	2020	%
1	Hasılatın muhasebeleştirilmesi	13	28,26%
2	Maddi Duran Varlıklar	7	15,20%
3	Ticari Alacaklar	7	15,20%
4	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	5	10,87%
5	Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü	5	10,87%
6	Ertelenmiş Vergi Varlığı	2	4,35%
7	Finansal Borçlar	2	4,35%
8	Finansal Varlık/Yatırımlar	1	2,18%
9	İlişkili Taraflarla Olan İşlemler	1	2,18%
10	Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi	1	2,18%
11	Ticari Borçlar	1	2,18%
12	Türev Finansal Araçlar	1	2,18%
	TOPLAM	46	100

Tablo 12*2020 Yılında Gıda İşletmelerinde Belirlenen Kilit Denetim Konuları*

NO	İŞLETME ADI	KİLİT DENETİM KONULARI	KDK SAYISI
1	AVOD	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stoklar - Ticari Alacaklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	4
2	BNVT	Hasılatın muhasebeleştirilmesi	1
3	DARDL	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Ticari Alacaklar	2
4	EKIZ.	-	0
5	ELITE	- Finansal Borçlar - Hasılatın muhasebeleştirilmesi	2
6	ERSU	Maddi Duran Varlıklar	1
7	FADE	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2
8	FRIGO	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Maddi Duran Varlıklar	2
9	KENT	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stok Değer Düşüklüğü	2
10	KERVIT	Maddi Duran Varlıklar	1
11	KRVGD	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stoklar - Ticari Alacaklar	3
12	KNFRT	- Stoklar - Ticari Alacaklar	2
13	MERKO	Hasılatın muhasebeleştirilmesi	1

Tablo 12'nin devamı

14	OYLUM	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi	1
15	PENG	• Ertelenmiş Vergi Varlığı • Maddi Duran Varlıklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	3
16	PETUN	• Ticari Alacaklar	1
17	PNSUT	• Ticari Alacaklar	1
18	SELGD	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi	1
19	TATGD	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi	1
20	TETMT	-	0
21	TUKAS	• Ertelenmiş Vergi Varlığı • Maddi Duran Varlıklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	3
22	ULUUN	• Finansal Borçlar • Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Maddi Duran Varlıklar • Stok Değer Düşüklüğü • Ticari Alacaklar • Ticari Borçlar • Türev Finansal Araçlar	7
23	ULKER	• Finansal Varlık/Yatırımlar • Maddi Duran Varlıklar • Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi	3
24	VANGD.	• İlişkili Taraflarla Olan İşlemler • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2
TOPLAM			46

3.5.4.5 2021 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı ve Öncelik Sıralaması

2021 yılı için gıda sektöründe faaliyet gösteren 24 işletmeye ait 42 KDK incelenmiştir. Bu yıl içinde en çok bildirilen kilit denetim konuları şunlardır: hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller.

Hasılat konusu, 2021 yılı denetim raporlarında 12 kez bildirilmiştir ve bu sayı, toplam kilit denetim konusu sayısının %28,57'sini temsil etmektedir. 2021 yılı içinde bildirilen kilit denetim konularının sayısı ve dağılımı Tablo 13'te, araştırma kapsamındaki işletmeler bazında konu dağılımı ve sayıları ise Tablo 14'te sunulmuştur.

Tablo 13*2021 Yılı İtibariyle Kilit Denetim Konularının Sayı Dağılımı*

NO	KİLİT DENETİM KONUSU	2021	%
1	Hasılatın muhasebeleştirilmesi	12	28,57%
2	Maddi Duran Varlıklar	7	16,67%
3	Ticari Alacaklar	7	16,67%
4	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	6	14,29%
5	Stoklar	3	7,14%
6	Ertelenmiş Vergi Varlığı	2	4,76%
7	Finansal Borçlar	1	2,38%
8	Finansal Varlık/Yatırımlar	1	2,38%
9	İlişkili Taraflarla Olan İşlemler	1	2,38%
10	Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	1	2,38%
11	Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi	1	2,38%
TOPLAM		42	100

Tablo 14*2021 Yılında Gıda İşletmeleri İçin Belirlenen Kilit Denetim Konuları*

NO	İŞLETME ADI	KİLİT DENETİM KONULARI	KDK SAYISI
1	AVOD	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stoklar - Ticari Alacaklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	4
2	BNVT	Hasılatın muhasebeleştirilmesi	1
3	DARDL	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Maddi Duran Varlıklar	2
4	EKIZ.	-	0
5	ELITE	- Finansal Borçlar - Hasılatın muhasebeleştirilmesi	2
6	ERSU	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Maddi Duran Varlıklar	2
7	FADE	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2
8	FRIGO	Maddi Duran Varlıklar	1
9	KENT	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Ticari Alacaklar	2
10	KERVT	- Ertelenmiş Vergi Varlığı - Ticari Alacaklar	2
11	KRVGD	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Ticari Alacaklar	2
12	KNFRT	- Stoklar - Ticari Alacaklar	2
13	MERKO	-	0

Tablo 14'ün devamı

14	OYLUM	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi	1
15	PENG	• Ertelenmiş Vergi Varlığı • Maddi Duran Varlıklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	3
16	PETUN	• Maddi Duran Varlıklar	1
17	PNSUT	• Maddi Duran Varlıklar	1
18	SELGD	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi	1
19	TATGD	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi	1
20	TETMT	-	0
21	TUKAS	• Ticari Alacaklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2
22	ULUUN	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Maddi Duran Varlıklar • Stoklar • Ticari Alacaklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	5
23	ULKER	• Finansal Varlık/Yatırımlar • Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi • Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi	3
24	VANGD.	• İlişkili Taraflarla Olan İşlemler • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2
TOPLAM			42

3.5.4.6. 2017-2021 Yılı Kilit Denetim Konularının Genel Dağılımı

Çalışma kapsamında, 2017-2021 yılları arasında gıda sektöründeki 24 işletmenin denetçi raporları incelenmiş ve toplamda 244 kilit denetim konusu (KDK) tespit edilmiştir. Bu KDK'nın arasında en yaygın 10 konu, toplam KDK sayısının yaklaşık %91'ini oluşturmakta ve ilk sırada hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu yer almaktadır. Bu konu, 2017-2021 yılları arasında 60 kez bildirilmiştir ve toplam KDK sayısının %24,59'unu temsil etmektedir. Maddi duran varlıklar, en çok bildirilen ikinci KDK olarak belirlenmiştir. Bu konu, 2017-2021 yılları arasında 37 denetçi raporunda KDK olarak bildirilmiştir ve toplam işletme sayısının yaklaşık %31'ini, toplam KDK sayısının ise %15,16'sını oluşturmaktadır. Üçüncü sırada ise stoklar/stok değer düşüklüğü konusu bulunmaktadır. Bu konu, 36 denetim raporunda KDK olarak bildirilmiştir ve bu rakam toplam işletme sayısının yaklaşık %30'unu, toplam KDK sayısının ise %14,76'sını temsil etmektedir. Tablo 15'te, 2017-2021 yılları arasında en sık karşılaşılan KDK'ların kaç kez bildirildiği ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

Tablo 15*2017-2021 Yılları İtibariyle Kilit Denetim Konularının Genel Sayı Dağılımı*

NO	KİLİT DENETİM KONUSU	2017-2021	%
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 Yapılandırmaları	2	0,82%
19	Yabancı Para Çevrim İşlemleri	1	0,41%
TOPLAM		244	100,00%

2017-2021 yıllarına ait KDK'ların yer verildiği Tablo 16 incelendiğinde en fazla sayıda KDK belirten işletmelerin sırasıyla ULUUN (32 adet), AVOD (19 adet), ULKER (15 adet), KRVGD (14 adet), ELİTE (13 adet) ve SELGD (13 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 16*2017-2021 Yılları İtibariyle Gıda İşletmeleri İçin Belirlenen Kilit Denetim Konuları*

NO	İŞLETME ADI/ KDK SAYISI	2017	2018	2019	2020	2021
1	AVOD (19)	- Maddi Duran Varlıklar - Stoklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi - Stoklar-Ticari Alacaklar	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stoklar - Ticari Alacaklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2019 Yılı ile aynı	2019 Yılı ile aynı
2	BNVT (9)	- Canlı Varlıklar - Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Stoklar	- Canlı varlıklar - Hasılatın muhasebeleştirilmesi	2018 Yılı ile aynı	Hasılatın muhasebeleştirilmesi	Hasılatın muhasebeleştirilmesi
3	DARDL (9)	Hasılatın muhasebeleştirilmesi	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Ticari Alacaklar	2018 Yılı ile aynı	2018 Yılı ile aynı	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Maddi Duran Varlıklar
4	EKIZ (0)	-	-	-	-	-
5	ELITE (13)	- Finansal Borçlar - Finansal Kiralama - Hasılatın muhasebeleştirilmesi	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	- Finansal Borçlar - Hasılatın muhasebeleştirilmesi	2020 Yılı ile aynı
6	ERSU (10)	- İlişkili Taraflarla Olan İşlemler - Stok Değerleme Yöntemi	2017 Yılı ile aynı	- İlişkili Taraflarla Olan İşlemler - Maddi Duran Varlıklar - Stok Değer Düşüklüğü	Maddi Duran Varlıklar	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Maddi Duran Varlıklar
7	FADE (10)	- Maddi Duran Varlıklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2017 Yılı ile aynı	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2019 Yılı ile aynı	2019 Yılı ile aynı
8	FRIGO (10)	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - İhtiyati Tedbir Kapsamında Borç Yapılandırılmaları - Stok Değer Düşüklüğü	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - İhtiyati Tedbir Kapsamında Borç Yapılandırılmaları	- Hasılatın muhasebeleştirilmesi - Maddi Duran Varlıklar	2019 Yılı ile aynı	Maddi Duran Varlıklar

9	KENT (10)	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Stok Değer Düşüklüğü	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Ticari Alacaklar
10	KERT (8)	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Maddi Duran Varlıklar • Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi	• Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Mu-	2018 Yılı ile aynı	• Maddi Duran Varlıklar	• Ertelenmiş Vergi Varlığı • Ticari Alacaklar
11	KRVGD (14)	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Stoklar • Ticari Alacaklar	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Ticari Alacaklar
12	KNFRT (10)	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Stoklar	2017 Yılı ile aynı	• Stoklar • Ticari Alacaklar	2019 Yılı ile aynı	2019 Yılı ile aynı
13	MERKO (1)	-	-	-	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi	-
14	OYLUM (6)	-	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Maddi Duran Varlıklar • Yabancı Para Çevrim İşlemleri	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi	2019 Yılı ile aynı	2019 Yılı ile aynı
15	PENG (11)	• Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	• Ertelenmiş Vergi Varlığı	• Ertelenmiş Vergi Varlığı • Maddi Duran Varlıklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2019 Yılı ile aynı	2019 Yılı ile aynı
16	PETUN (5)	• Maddi Duran Varlıklar	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	• Ticari Alacaklar	2017 Yılı ile aynı

17	PNSUT (5)	• Maddi Duran Varlıklar	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	• Ticari Alacaklar	2017 Yılı ile aynı
18	SELGD (13)	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Maddi Duran Varlıklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Maddi Duran Varlıklar • Stok Değer Düşüklüğü • Ticari Alacaklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2017 Yılı ile aynı	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi	2020 Yılı ile aynı
19	TATGD (8)	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Stok Değer Düşüklüğü	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi
20	TETMT (4)	• Stoklar	2017 Yılı ile aynı	• Maddi Duran Varlıklar • Ticari Alacaklar	-	-
21	TUKAS (10)	• Stoklar	• Stok değer düşüklüğü karşılığı • Ticari Alacaklar	• Ertelenmiş Vergi Varlığı • Ticari Alacaklar	• Ertelenmiş Vergi Varlığı • Maddi Duran Varlıklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	• Ticari Alacaklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
22	ULUUN (32)	• Finansal Borçlar • Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Stok Değer Düşüklüğü • Ticari Alacaklar • Ticari Borçlar • Türev Finansal Araçlar	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	2017 Yılı ile aynı	• Hasılatın muhasebeleştirilmesi • Maddi Duran Varlıklar • Stoklar • Ticari Alacaklar • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

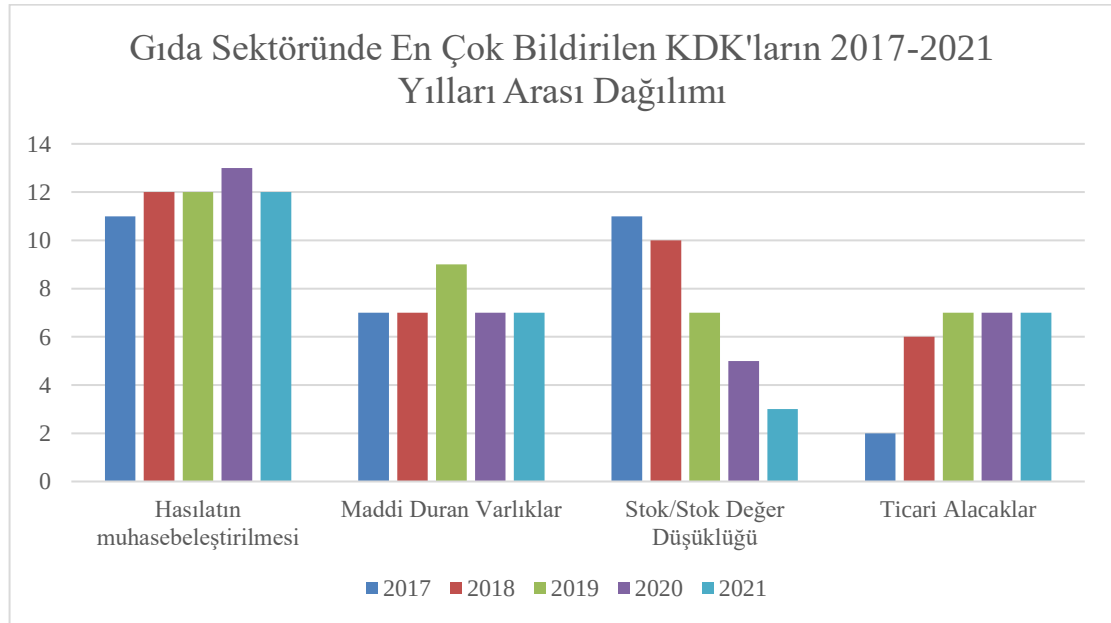
23	ULKER (15)	• Finansal Varlık/Yatırımlar • Maddi Duran Varlıklar • Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	• Finansal Varlık/Yatırımlar • Maddi Duran Varlıklar • Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi	2018 Yılı ile aynı	2018 Yılı ile aynı	• Finansal Varlık/Yatırımlar • Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi • Şerefiye ve Yeniden Edinilmiş Hakların Değer Düşüklüğü Testi
24	VANGD (12)	• Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller • Finansal Varlık/Yatırımlar • İlişkili Taraflarla Olan İşlemler	• İlişkili Taraflarla Olan İşlemler • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller • Finansal Yatırımlar	• İlişkili Taraflarla Olan İşlemler • Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2019 Yılı ile aynı	2019 Yılı ile aynı

İmalat faaliyetinde bulunan gıda sektörü işletmeleri yapısı itibarıyla emek ve sermaye yoğun çalışan işletmelerdir. Temel ürünleri üretebilmek için büyük miktarda sermaye yatırımı gerekirken, yüksek değerli ürünler elde etmek için ise çok fazla emek gerekir. Söz konusu gıda işletmeleri maddi duran varlık yatırımları, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve alacak yapısı bakımından yoğun olarak değerlendirilmektedir. Söz konusu hesap kalemleri sayısal olarak ta, gıda sektöründeki işletmelerin toplam aktif büyüklüklerinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Denetçiler, denetim esnasında hata veya hile içeren kalemleri belirleyip, denetim sırasında en çok bu kalemlerin üzerinde mesai harcamaktadırlar. Buna bağlı olarak, çalışmanın konusunu oluşturan gıda sektöründeki yer alan işletmelerin finansal tablolarında yer alan önemli kalemlerin KDK olarak bildirilmesinin sebeplerinden birisi de bu durumdur.

Tablo 16'dan elde edilen veriler incelendiğinde, BİST gıda sektöründeki işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarında 2017-2021 yılları arası en çok bildirilen ilk dört KDK; hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, stoklar ve ticari alacaklar oluşmaktadır. Bu doğrultuda gıda işletmelerinde en çok bildirilen KDK'lar yıllar itibarıyla Şekil 6'da sunulmuştur.

Şekil 5

Gıda İşletmelerinde En Çok Bildirilen KDK'ların Yıllara Göre Dağılımı



Söz konusu ilk 4 KDK, toplam KDK sayısının yaklaşık %66'sını oluşturmaktadır. İzleyen kısımda, en çok bildirilen 4 KDK'nın detaylı içerik analizine ve uyguladıkları denetim prosedürlerinin neler olduğuna başlıklar halinde yer verilmiştir.

3.5.5. En Çok Raporlanan KDK'ların Seçilme Nedenlerine İlişkin Açıklamaların Karşılaştırmalı Analizi

Çalışmanın bu bölümünde gıda işletmelerinde en fazla bildirilen ilk dört kilit denetim konusunun yıllar itibarıyla seçilme nedenleri karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Bu kapsamda burada denetçi raporlarında yer alan KDK'lara ilişkin açıklamaların denetim şirketlerine göre değişiklik arz edip arz etmediği konusuna ve bağımsız denetçiler tarafından uygulanan denetim prosedürlerinin detayına yer verilmiştir.

3.5.5.1. Hasılat İle İlgili KDK'ların Seçilme Nedenleri

Kilit denetim konularına ilişkin ampirik çalışmalar incelendiğinde, birçok çalışmada en fazla bildirilen kilit denetim konusunun hasılatın muhasebeleştirilmesi olduğunun tespit edildiği görülmüştür. BİST gıda sektörü şirketlerinin BDR'leri incelendiğinde, "Hasılatın Muhasebeleştirilmesi" konusunun yıllar itibarıyla en çok bildirilen KDK olarak birinci sırada yer aldığı görülmüştür. Buna göre hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu; 2017 yılı denetim raporlarında 11 kez, 2018'de 12, 2019'da 12 kez, 2020'de 13 kez ve 2021 raporlarında ise 12'ser kez KDK olarak bildirilmiştir. Konunun yıllar itibarıyla bildirilen toplam KDK sayısının sırasıyla; %22, %22, %23, %28 ve %28'ini ifade ettiği tespit edilmiştir.

Tablo 17'de hasılat konusunun KDK olarak seçilme nedenleri ve bağımsız denetimi gerçekleştiren şirketlere yer verilmiştir. Araştırma sonucuna göre, hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunun en fazla seçilme nedenlerinin başında, işlem hacminin yüksek olması ve hasılatın finansal tablolara alınmasının büyük ölçüde yönetim muhakemesi gerektirmesinin geldiği tespit edilmiştir. Bu nedenlerin dışında, hasılatın büyük çoğunluğunun ilişkili şirketlere yapılan satışlardan meydana gelmesi de hasılat konusunu KDK olarak seçilme sebeplerinden biri olarak söylenebilir.

Ayrıca, aynı denetim şirketinin farklı yıllarda gerçekleştirdiği denetimlerde, KDK seçilme nedenlerinde bazı küçük değişiklikler haricinde standart açıklamalara yer verildiği gözlemlenmiştir.

Tablo 17*2017-2021 Yılları İtibariyle Gıda İşletmelerinde Yer Alan Hasılat Konusunun Seçilme Nedenleri*

NO	İŞLETME ADI	2017	2018	2019	2020	2021
1	AVOD	- (EREN)	Önemli Muhasebe Politikalarına göre, satış gelirleri, malın teslimi, gelir miktarının güvenilir bir şekilde ölçülmesi ve işlemin ilgili ekonomik faydalarının işletme tarafından büyük bir olasılıkla alınan veya alınabilecek olan bedellerin makul değerine göre kaydedilmesi esasına dayanmaktadır. Bu nedenle, hasılat kavramı kilit denetim konusu olarak kabul edilmiştir. (HSY)	2018 Yılı İle aynı (HSY)	2018 Yılı İle aynı (HSY)	2018 Yılı İle aynı (HSY)
2	BNVT	Satışların uygun dönemde kaydedilip kaydedilmediği, dönemsellik ilkesi göz önünde bulundurularak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, hasılatın doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi önemli bir konudur ve kritik denetim konularından biri olarak belirlenmiştir. (BDO)	Hasılatın konsolide finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtılması, yönetimin muhakemesini gerektiren bir süreçtir. Bu sebeple, hasılatın muhasebeleştirme koşullarının gerçekleşip gerçekleşmediği ve doğru dönemde finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığının belirlenmesi büyük önem taşımaktadır ve bu konu KDK olarak belirlenmiştir. (KPMG)	2018 Yılı İle aynı (KPMG)	2018 Yılı İle aynı (KPMG)	Hasılat, Grup'un temel performans göstergelerinden biri olması ve işleyişi gereği, ürünlerin üretiminin tamamlanarak teslim edildiği dönemde ve doğru bir şekilde kaydedilmemesi riskini içerdiği için denetim konusu olarak belirlenmiştir. (KPMG)
3	DARDL	Satışların hasılat olarak muhasebeleştirilme şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin yanı sıra hasılatın doğru dönemde finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığının belirlenmesi önemli düzeyde yönetim muhakemesi	2017 Yılı İle aynı (SER-BERKER)	2017 Yılı İle aynı (SER-BERKER)	2017 Yılı İle aynı (SER-BERKER)	Grup'un iş yapısı ve operasyonlarının büyüklüğü göz önüne alındığında, hasılatın doğru bir şekilde tespit edilerek konsolide finansal tablolara yansıtılması yönetim tarafından önemli kararlar ve değerlendirmeler gerektiren bir süreçtir. Bu nedenle, "hasılatın muhasebeleştirilmesi" kritik denetim konularından biri olarak belirlenmiştir

		gerektirdiğinden bu konu KDK olarak belirlenmiştir. (SER-BERKER)				(KPMG)
4	EKIZ	- (A-1 YMM)	- (A-1 YMM)	- (A-1 YMM)	- (A-1 YMM)	- (A-1 YMM)
5	ELITE	Hasılat, finansal tablolarda en önemli kalem ve hesap olması nedeniyle KDK olarak belirlenmiştir. (BDD)	2017 Yılı İle aynı (BDD)	2017 Yılı İle aynı (BDD)	2017 Yılı İle aynı (BDD)	2017 Yılı İle aynı (BDD)
6	ERSU	- (BİRLEŞİM)	- (BİRLEŞİM)	- (IŞIK)	- (IŞIK)	Hasılatın çok fazla sayıda gerçekleşmesinden tamlığı ve doğruluğu konusunda güvence sağlanmasının göreceli olarak zorluğu ve hasılatın finansal tablolar bakımından önemli seviyede olması nedenleriyle KDK olarak belirlenmiştir. (NOTE OFFICE)
7	FADE	- (HSY)	- (HSY)	Önemli Önemli Muhasebe Politikaları'na göre, satış gelirleri, malın teslimi, gelir miktarının güvenilir bir şekilde ölçülmesi ve işlemin ilgili ekonomik faydalarının işletme tarafından büyük bir olasılıkla alınan veya alınabilecek olan bedellerin makul değerine göre kaydedilmesi esasına dayanmaktadır. Bu nedenle, hasılat kavramı kilit denetim konusu olarak kabul edilmiştir. (HSY)	2019 Yılı İle aynı (HSY)	2019 Yılı İle aynı (HSY)
8	FRIGO	Hasılat, konsolide mali tabloların içinde en önemli kalem olması ve performans takibi açısından en önemli ölçüm kriteri olması sebebiyle KDK olarak belirlenmiştir. (BDO)	2017 Yılı İle aynı (BDO)	2017 Yılı İle aynı (BDO)	2017 Yılı İle aynı (BDO)	-

9	KENT	Şirketin ticari sözleşmelerinin karmaşıklığı nedeniyle her bir duruma ilişkin olarak muhasebe esası seçilmesi ve satışların dönemseliği ilkesi gereği hasılatın doğru dönemde finansal tablolara yansıtılması önemli muhakemeler gerektirdiğinden hasılat KDK olarak belirlenmiştir. (KPMG)	Hasılatın yönetim tahmin ve muhakemesini gerektirdiğinden KDK olarak belirlenmiştir. (KPMG)	2018 Yılı İle aynı (KPMG)	Söz konusu tarihte finansal tablolarında önemli etkisinin olması sebebiyle hasılatın muhasebeleştirilmesi KDK olarak belirlenmiştir. (PwC)	2017 Yılı İle aynı (PwC)
10	KERTV	İlgili dönemde gerçekleşen satış işlemlerine istinaden kayıtlara alınmış olan satış indirimleri, teşvik ve diğer indirimleri gerçeğe uygun ve tam olarak tahmin etmenin karmaşık bir alan olması ve bu tahminlerin önemli hata ve yanlışlıklar içerebilmesinin mümkün olması sebebiyle hasılat KDK olarak belirlenmiştir. (DRT)	- (PwC)	- (GÜNEY)	- (GÜNEY)	- (GÜNEY)
11	KRVGD	Satışların hasılat olarak muhasebeleştirilme şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin yanı sıra hasılatın doğru dönemde finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığının belirlenmesi önemli düzeyde yönetim muhakemesi gerektirdiğinden bu konu KDK olarak belirlenmiştir. (ADAY)	2017 Yılı İle aynı (ADAY)	2017 Yılı İle aynı (ADAY)	2017 Yılı İle aynı (ADAY)	2017 Yılı İle aynı (ADAY)
12	KNFRT	Hasılat büyük çoğunluğunun ilişkili şirketlere satılan ürünlerden meydana gelmesi nedeniyle KDK olarak belirlenmiştir. (RASYONEL)	2017 Yılı İle aynı (RASYONEL)	- (RASYONEL)	- (RASYONEL)	- (RASYONEL)
13	MERKO	- (AKTAN)	- (AKTAN)	- (REFORM)	Hasılat performans takibi ve sene içerisinde uygulanan strateji sonuçlarının değerlendirilmesi açısından ciddi öneme sahip olduğundan KDK olarak belirlenmiştir. (REFORM)	- (REFORM)

14	OYLUM	- (AYK)	Hasılat şirket için; dönem içindeki satışların doğru tutar ile finansal tablolara alınması işlemi önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilmiş olup, KDK olarak belirlenmiştir. (AYK)	2018 Yılı İle aynı (AYK)	2018 Yılı İle aynı (AYK)	2018 Yılı İle aynı (AYK)
15	PENGĐ	- (ENGİN)	- (ENGİN)	- (EREN)	- (EREN)	- (ADAY)
16	PETUN	- (PwC)	- (PwC)	- (PwC)	- (PwC)	- (PwC)
17	PNSUT	- (PwC)	- (PwC)	- (PwC)	- (PwC)	- (PwC)
18	SELGD	Ticari işlemlerin karmaşıklığı nedeniyle her bir duruma yönelik olarak muhasebe esasları seçilmesi ve hasılatın doğru bir şekilde konsolide finansal tablolara yansıtılması önemli muhakemeler gerektirdiğinden hasılat KDK olarak belirlenmiştir. (ATA)	2017 Yılı İle aynı (ATA)	2017 Yılı İle aynı (VİZYON)	İşletme operasyonlarının yapısı gereği hasılat tutarının çok sayıda işlemden oluşması nedeniyle hasılat KDK olarak ele alınmıştır. (AKT)	2020 Yılı İle aynı (AKT)
19	TATGD	Hasılatın finansal tablolara alınması büyük ölçüde yönetim muhakemesi gerektirmesi nedeniyle KDK olarak belirlenmiştir. (KPMG)	2017 Yılı İle aynı (KPMG)	Şirket'in faaliyetlerinin niteliği gereği, hasılat tutarının doğru olarak belirlenmesi ve ilgili olduğu dönemde finansal tablolarda yer verilmesi büyük ölçüde yönetim muhakemesi gerektirmesi nedeniyle, hasılatın muhasebeleştirilmesi KDK olarak belirlenmiştir. (KPMG)	Hasılatın, Şirket'in kilit performans göstergelerinden biri olması ve yapısı gereği üretimi tamamlanarak teslimatı gerçekleştirilen ürünlerin ilgili olduğu dönemde ve doğru tutarda muhasebeleştirilmemiş olma riski içermesi sebebiyle "hasılatın muhasebeleştirilmesi" KDK olarak tespit edilmiştir (KPMG)	2020 Yılı İle aynı (KPMG)

20	TETMT	- (C&Ç)	- (C&Ç)	- (KARAR)	- (YEDİTEPE)	- (YEDİTEPE)
21	TUKAS	Hasılatın zamanında, doğru döneme kaydedilmesi ve finansal tablolara taşınması süreci, hasılatla ilişkin işlem sayısının fazlalığı nedenleri ile KDK olarak değerlendirilmiştir. (CROWE)	2017 Yılı ile aynı (KPMG)	2017 Yılı ile aynı (GÜNEY)	2017 Yılı ile aynı (GÜNEY)	İşlem hacminin yüksek olması ve ilgili dönemin konsolide kar veya zarar tablosu açısından önemli seviyede olması nedeniyle, hasılat KDK olarak belirlenmiştir. (GÜNEY)
22	ULUUN	Hasılatın zamanında, doğru döneme kaydedilmesi ve finansal tablolara taşınması süreci, hasılatla ilişkin işlem sayısının fazlalığı nedenleri ile KDK olarak değerlendirilmiştir. (DMR)	2017 Yılı ile aynı (DMR)	2017 Yılı ile aynı (DMR)	2017 Yılı ile aynı (DMR)	İşlem hacminin yüksek olması ve ilgili dönemin konsolide kar veya zarar tablosu açısından önemli seviyede olması nedeniyle, hasılat KDK olarak belirlenmiştir. (FİNANSAL EKSEN)
23	ULKER	- (PwC)	- (PwC)	- (GÜNEY)	- (GÜNEY)	- (GÜNEY)
24	VANGD	- (ATA)	- (REFORM)	- (REFORM)	- (REFORM)	- (REFORM)

BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları standardına göre; denetçi, hileli raporlamadan kaynaklanabilecek “önemli yanlışlık” risklerini belirlerken hangi hasılat işlemlerinin risklere yol açabileceğini değerlendirecektir. Hileli finansal raporlamadan kaynaklanan önemli hatalara; hasılatın gerçekleşmeden finansal tablolara kaydedilmesi, hasılatın gerçek miktarından daha yüksek gösterilmesi veya hasılatın ileri bir döneme aktarılıp gerçek miktarından daha az gösterilmesi gibi örnekler verilebilir.

Çalışma bağlamında BİST gıda sektöründeki işletmelerin denetçi raporlarında en fazla sayıda bildirilen KDK olarak ilk sırada “Hasılat” kalemine yer verilmesinden hareketle konunun taşıdığı risk ile uyumlu olduğu söylenebilir.

BDR’lerin incelenmesi sonucunda hasılat ile ilgili KDK’lar kapsamında uygulanan denetim prosedürleri ise aşağıdaki gibidir:

- Hasılat süreciyle ilgili kontrollerin tasarlanıp uygulanması.
- Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak işletme politikalarının ilgili kanun ve mevzuata uygunluğunun kontrol edilmesi.
- Hasılatın ve satıştan iade hesaplarının dönersellik ilkesi gereğince doğru dönemde kaydedilip kaydedilmediğinin test edilmesi.
- Maddi doğrulama testleri yapılarak, faturalandırılmış satışlar ile gerçekleşen hasılat ilişkisinin kontrollerin yapılması.
- Ticari alacaklara ilişkin işlemlerin örnekleme yöntemiyle seçilerek, ticari alacak bakiyelerinin dış teyitlerinin gerçekleştirilmesi.
- İşletmenin hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik iç kontrol sisteminin anlaşılması, süreçte yer alan kontrollerin tespit edilmesi ve etkinliğinin değerlendirilmesi.
- Müşteri sözleşmeleri kontrol edilerek, hasılat tutarının tamamlama yüzdesiyle yeniden hesaplanması.
- BT süreçleri ilgili kontrol testleri yapılması.
- Kasa, banka işlemlerine ait muhasebe sistemi ile bilgi teknolojileri alt yapısının incelenmesi.

- Örnekleme yöntemiyle faturaların belge ve tahsilatlarla doğruluğunun araştırılması ve defter kayıtları ile faturalandırma sisteminin kontrol edilmesi.
- Hasılatla ilgili finansal tablo dipnotlarının incelenmesi ve bilgilerin TFRS'ler açısından değerlendirilmesi.

Yapılan incelemeler sonucunda en sık rastlanan denetim prosedürünün hasılat sürecine yönelik iç kontrollerin tasarımı, uygulanması ve işleyişlerinin etkinliği olduğu belirlenmiştir. Belirlenen bu prosedürlerin BDS'lerin hasılatın denetimine ilişkin prosedürleriyle uyumlu olduğu gözlemlenmiştir.

3.5.5.2. Maddi Duran Varlıklar İle İlgili KDK'ların Seçilme Nedenleri

BİST gıda sektöründeki işletmelerin denetçi raporlarında yıllar itibarıyla incelendiğinde en çok bildirilen ikinci kilit denetim konusunun maddi duran varlıklar ile ilgili konular olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu KDK konularının içerikleri ise çoğunlukla amortisman ve yeniden değerlendirme ile ilgilidir. Bahsi geçen maddi duran varlık konusu 2017 ve 2018 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarında 7 kez, 2019'da 9 kez, 2020 ve 2021 raporlarında ise 7'şer kez KDK olarak bildirilmiştir. Söz konusu sayılar yıllar itibarıyla bildirilen toplam KDK sayısının sırasıyla; %14, %13, %17, %15 ve %17'sini ifade etmektedir.

Tablo 18'de maddi duran varlıklar konusunun KDK olarak seçilme nedenleri ve bağımsız denetimi gerçekleştiren şirketlere yer verilmiştir. Araştırma sonucuna göre, maddi duran varlık konusunun en fazla seçilme nedenlerinin duran varlıkların finansal tablolarda önemli tutarda olması ve uygulanan değerlendirme yöntemlerin tahmin ve varsayımlar içermesidir.

Ayrıca, aynı denetim şirketinin farklı yıllarda gerçekleştirdiği denetimlerde, KDK seçilme nedenlerinde bazı küçük değişiklikler olması haricinde standart açıklamalara yer verildiği gözlemlenmiştir.

Tablo 18*2017-2021 Yılları İtibariyle Gıda İşletmelerinde Yer Alan Maddi Duran Varlıklar Konusunun Seçilme Nedenleri*

NO	İŞLETME ADI	2017	2018	2019	2020	2021
1	AVOD	Şirketin seçmiş olduğu yeniden değerlendirme yönteminin karmaşıklığı ve uygulanan muhakeme ve varsayımlar nedeniyle denetim açısından önem taşımakta olup KDK olarak belirlenmiştir. (EREN)	- (HSY)	- (HSY)	- (HSY)	- (HSY)
2	BNVT	- (BDO)	- (KPMG)	- (KPMG)	- (KPMG)	- (KPMG)
3	DARDL	- (SER-BERKER)	- (SER-BERKER)	- (SER-BERKER)	- (SER-BERKER)	Şirketin finansal tablolarında yer alan maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışlarının finansal tablolar açısından önemli tutarda olması değerlendirme çalışmalarında kullanılan bazı girdilerin ve hesaplamaların karmaşık yapıda olması, önemli tahmin ve varsayımlar içermesi nedeniyle KDK olarak belirlenmiştir. (KPMG)
4	EKIZ	- (A-1 YMM)	- (A-1 YMM)	- (A-1 YMM)	- (A-1 YMM)	- (A-1 YMM)
5	ELITE	- (BDD)	- (BDD)	- (BDD)	- (BDD)	- (BDD)

6	ERSU	- (BİRLEŞİM)	- (BİRLEŞİM)	Duran varlıklar şirketin finansal durum tabloları açısından önemli tutarda olmasından dolayı yeniden değerlendirme yöntemi ile muhasebeleştirilmesi nedeniyle maddi duran varlıklar KDK olarak belirlenmiştir. (İŞİK)	2018 Yılı ile aynı (İŞİK)	Maddi duran varlıklar tutarlarının yüksek olması dolayısıyla, maddi duran varlıkların maliyetlerinin tespiti, ekonomik ömürlerinin belirlenmesi, dönem sonları itibarıyla kullanılabilir durumda olduğunun tespiti denetim açısından önemlidir ve bu sebeple KDK olarak belirlenmiştir. (NOTE OFFICE)
7	FADE	Arsa ve binaların finansal tablolar içindeki tutarsal önemi ve gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde önemli varsayım ve muhakeme içermesi nedenleriyle KDK olarak belirlenmiştir. (HSY)	2017 Yılı ile aynı (HSY)	- (HSY)	- (HSY)	- (HSY)
8	FRIGO	- (BDO)	- (BDO)	Yeniden değerlendirme modeli kullanılarak gerçeğe uygun değerden taşınan arsalar, yer altı ve yer üstü düzenleri ve binaların konsolide finansal tablolar açısından önem arz etmesi, yapılan değerlendirme çalışmasının uzmanlık gerektirmesi ve söz konusu çalışmada önemli varsayımlar ve tahminlerin kullanılması nedenleriyle KDK olarak belirlenmiştir. (BDO)	2019 Yılı ile aynı (BDO)	2019 Yılı ile aynı (BDO)
9	KENT	- (KPMG)	- (KPMG)	- (KPMG)	- (PwC)	- (PwC)
10	KERVT	Bahsi geçen gayrimenkullerin konsolide finansal tablolar açısından tutarsal açıdan önemli olması ve değerlemelerinde tahmin kullanılması sebepleriyle denetimde KDK olarak belirlenmiştir. (DRT)	- (PwC)	- (GÜNEY)	2017 Yılı ile aynı (GÜNEY)	- (GÜNEY)

11	KRVGD	- (ADAY)	- (ADAY)	- (ADAY)	- (ADAY)	- (ATA)
12	KNFRT	- (RASYONEL)	- (RASYONEL)	- (RASYONEL)	- (RASYONEL)	- (RASYONEL)
13	MERKO	- (AKTAN)	- (AKTAN)	- (REFORM)	- (REFORM)	- (REFORM)
14	OYLUM	- (AYK)	Maddi duran varlık yeniden değerlendirme işlemleri TMS 16 ve TFRS 13 çerçevesinde ele alınarak, gerçeğe uygun değer ölçümünün uygunluğu ile ölçümün uygun sınıflandırma ve muhasebeleştirme işlemine tabi tutulup tutulmadığı, ayrıca finansal tablolara etkilerinin doğruluğunun tespiti önemli KDK görülmüştür. (AYK)		- (AYK)	- (AYK)
15	PENGĐ	- (ENGİN)	- (ENGİN)	Söz konusu duran varlıklar şirketin finansal durum tabloları açısından önemli tutarda olmasından dolayı maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme yöntemi ile muhasebeleştirilmesi KDK olarak belirlenmiştir. (EREN)	Grup maddi duran varlıklar hesabında yer alan söz konusu arsalar, bina ve yeraltı, yerüstü düzenlerine ilişkin olarak TMS 16'da belirtilen yöntemlerden yeniden değerlendirme yöntemini muhasebe politikası olarak seçilmiş ve KDK olarak belirlenmiştir. (EREN)	2019 Yılı ile aynı (ADAY)

16	PETUN	Söz konusu dönem itibarıyla arazi ve arsalar, yeraltı yerüstü düzenleri, binalar ile makine, tesis ve cihazları toplam değerinin Şirket'in aktiflerinde büyük paya sahip olması ve uygulanan değerleme tekniklerinin m2 başına emsal fiyatları, m2 başına inşaat maliyetleri ile gayrimenkulün konum, imar durumu özelliklerine göre değişen önemli tahmin ve varsayımlar içermesi sebebiyle, KDK olarak belirlenmiştir. (PwC)	2017 Yılı ile aynı (PwC)	2017 Yılı ile aynı (PwC)	- (PwC)	- (PwC)
17	PNSUT	Söz konusu dönem itibarıyla arazi ve arsalar, yeraltı yerüstü düzenleri, binalar ile makine, tesis ve cihazları toplam değerinin Şirket'in aktiflerinde büyük paya sahip olması ve uygulanan değerleme tekniklerinin m2 başına emsal fiyatları, m2 başına inşaat maliyetleri ile gayrimenkulün konum, imar durumu özelliklerine göre değişen önemli tahmin ve varsayımlar içermesi sebebiyle, KDK olarak belirlenmiştir. (PwC)	Maddi duran varlıkların Şirket'in varlıklarında büyük bir paya sahip olması ve uygulanan değerleme teknikleri ile birlikte yapılan değerlendirmelerin önemli tahmin ve varsayımlar içermesi sebebiyle, söz konusu varlıkların gerçeğe uygun değerleri KDK olarak belirlenmiştir. (PwC)	2017 Yılı ile aynı (PwC)	- (PwC)	2017 Yılı ile aynı (PwC)
18	SELGD	Uygulanan değerleme metodları ise önemli tahmin ve varsayımlar içermektedir, KDK olarak belirlenmiştir. (ATA)	2017 Yılı ile aynı (ATA)	2017 Yılı ile aynı (VİZYON)	- (AKT)	- (AKT)
19	TATGD	- (KPMG)	- (KPMG)	- (KPMG)	- (KPMG)	- (KPMG)
20	TETMT	- (C&Ç)	- (C&Ç)	Değerleme sonucu, duran varlıkların toplam varlıkların önemli bir bölümünü oluşturuyor olması sebebiyle KDK olarak değerlendirilmiştir. (KARAR)	- (YEDİTEPE)	- (YEDİTEPE)

21	TUKAS	- (CROWE)	- (KPMG)	- (GÜNEY)	Değerleme işlemlerin karmaşıklığı ve önemli muhakeme ve varsayımlar içermesi nedeniyle KDK olarak belirlenmiştir. (GÜNEY)	- (GÜNEY)
22	ULUUN	- (DMR)	- (DMR)	- (DMR)	- (DMR)	Söz konusu varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespitine yönelik yapılan çalışma, hem varlıkların kayıtlı değerlerinin şirketin toplam varlıklarının büyük bir kısmını oluşturması, hemde değerlemelerin öznel niteliği, önemli varsayım ve muhakemeler içermesi nedeniyle KDK olarak belirlenmiştir. (FİNANSAL EKSEN)
23	ULKER	Söz konusu kalemlerin konsolide finansal tablolar açısından tutarsal açıdan önemli olması ve değerlemelerinde tahmin (pazarlık payı, lokasyon düzeltmesi vb.) kullanılması sebepleriyle KDK olarak belirlenmiştir. (PwC)	2017 Yılı ile aynı (PwC)	2017 Yılı ile aynı (GÜNEY)	Söz konusu maddi duran varlıkların değerlendirme modelinin özelliği ve uygulanan muhakeme ve varsayımlar nedeniyle denetim İçin önem arz etmektedir ve bu nedenle KDK olarak belirlenmiştir. (GÜNEY)	- (GÜNEY)
24	VANGD	- (ATA)	- (REFORM)	- (REFORM)	- (REFORM)	- (REFORM)

BDR'lerin incelenmesi sonucunda maddi duran varlıklar ile ilgili KDK'lar kapsamında uygulanan denetim prosedürleri aşağıda sıralanmıştır:

- Maddi duran varlık yeniden değerlemesi sıklığının TMS 16 standardı ile uygunluğunun kontrol edilmesi.
- Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerlemesini yapan bağımsız denetim şirketinin yeterliliğinin ve tarafsızlığının değerlendirilmesi, değerlendirme uzmanları tarafından kullanılan metod ve yöntemlerin uygunluğunun değerlendirilmesi.
- İşletme tarafından maddi duran varlıklara verilen ömürlerin gıda sektöründeki verilerle kıyaslanarak kontrol edilmesi.
- Maddi duran varlıkların mevcudiyetinin ve kullanılabilir durumda olup olmadığının fiili olarak tespit edilip, muhasebe verileriyle karşılaştırılması.
- Aktifleştirmeye ilişkin muhasebe politikaların değerlendirilip, aktifleştirmeye konu olan projelerle ilgili beklentilerin ve değer düşüklüğü sürecinin incelenmesi.
- Maddi duran varlıklara ilişkin finansal tablo dipnotlarına yönelik analiz yapılması ve bu dipnotlarda sunulan bilgilerin TFRS standartlarına uygunluğunun değerlendirilmesi.

Yapılan incelemeler sonucunda maddi duran varlıklarla ilgili en sık rastlanan denetim prosedürünün değerlendirme çalışmaları ile ilgili olarak grup yönetimi tarafından atanan bağımsız profesyonel değerlendirme kuruluşunun yetkinliği, yeterliliği ve bağımsızlığının değerlendirilmesi olduğu belirlenmiştir. Belirlenen bu prosedürlerin BDS'lerin MDV'lerin denetimine ilişkin prosedürleriyle uyumlu olduğu gözlemlenmiştir.

3.5.5.3. Stoklar İle İlgili KDK'ların Seçilme Nedenleri

BİST gıda sektörü işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarında en çok yer verilen kilit denetim konusunun “Stoklar/Stoklar Değer Düşüklüğü ” olduğu tespit edilmiştir. Stoklar ile ilgili konular, 2017 yılı denetim raporlarında 11 kez, 2018'de 10 kez, 2019'da 7 kez, 2020'de 5 kez ve 2021 raporlarında ise 3'er kez KDK olarak bildirilmiştir. Söz konusu sayılar yıllar itibarıyla bildirilen toplam KDK sayısının sırasıyla; %22 , %19, %13, %11 ve %7'sini ifade etmektedir.

Tablo 19'da stoklar konusunun KDK olarak seçilme nedenleri ve bağımsız denetimi gerçekleştiren şirketlere yer verilmiştir. Araştırma sonucuna göre, stoklar konusunun en

fazla seçilme nedenlerinin stokların finansal tablolarıa önemli byklge sahip olması ve bu alacaklar için ayarlanacak karşılığının yönetimin tahmin ve varsayımlar içermesi olduğu tespit edilmiştir.

Ayrıca, aynı denetim firmasının farklı yıllarda gerçekleştirdiği denetimlerde, KDK seçilme nedenlerinde bazı küçük değişiklikler olması haricinde standart açıklamalara yer verildiği gözlemlenmiştir.



Tablo 19*2017-2021 Yılları İtibariyle Gıda İşletmelerinde Yer Alan Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü Konusunun Seçilme Nedenleri*

NO	İŞLETME ADI	2017	2018	2019	2020	2021
1	AVOD	Stokların değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması yönetim tahmin ve varsayımlarını içermesi nedeniyle KDK olarak belirlenmiştir. (EREN)	Finansal tabloları stokların önemli büyüklükte olması ile tahmin ve varsayım içermesi sebebiyle KDK olarak belirlenmiştir. (HSY)	2018 Yılı ile aynı (HSY)	2018 Yılı ile aynı (HSY)	2018 Yılı ile aynı (HSY)
2	BNVT	Stokların değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması yönetim tahmin ve varsayımlarını içermesi dolayısıyla KDK olarak belirlenmiştir. (BDO)	- (KPMG)	- (KPMG)	- (KPMG)	- (KPMG)
3	DARDL	- (SER-BERKER)	- (SER-BERKER)	- (SER-BERKER)	- (SER-BERKER)	- (KPMG)
4	EKIZ	- (A-1 YMM)	- (A-1 YMM)	- (A-1 YMM)	- (A-1 YMM)	- (GÖRÜŞ)
5	ELITE	- (BDD)	- (BDD)	- (BDD)	- (BDD)	- (BDD)
6	ERSU	Stokların ilgili dönemde ait finansal tablolar açısından önemli seviyede olması nedeniyle "stokların değerlendirme yöntemi" KDK olarak belirlenmiştir. (BİRLEŞİM)	2017 Yılı ile aynı (BİRLEŞİM)	Stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması yönetim tahmin ve varsayımları içermesi nedeniyle KDK olarak belirlenmiştir. (IŞIK)	- (IŞIK)	- (NOTE OFFICE)
7	FADE	- (HSY)	- (HSY)	- (HSY)	- (HSY)	- (HSY)
8	FRIGO	Stok değer düşüklüğü karşılığı, stoklar ve karşılık bakiyesinin finansal tablolarda bütün olarak ele alındığında önemi ve bu tutarın belirlenmesiyle ilgili tahmin ve	- (BDO)	- (BDO)	- (BDO)	- (BDO)

		varsayımlar nedeniyle KDK olarak belirlenmiştir. (BDO)				
9	KENT	Stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplaması yönetim tahmin ve varsayımlarını da içerir, bu nedenle KDK olarak belirlenmiştir. (KPMG)	2017 Yılı ile aynı (KPMG)	2017 Yılı ile aynı (KPMG)	2017 Yılı ile aynı (PwC)	- (PwC)
10	KERVT	- (DRT)	- (PwC)	- (GÜNEY)	- (GÜNEY)	- (GÜNEY)
11	KRVGD	Stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplaması yönetim tahmin ve varsayımlarını da içerir, bu nedenle KDK olarak belirlenmiştir. (ADAY)	2017 Yılı ile aynı (ADAY)	2017 Yılı ile aynı (ADAY)	2017 Yılı ile aynı (ADAY)	- (ATA)
12	KNFRT	Şirketin ana faaliyet konusu olan meyve suyu konsantrinden oluşan mamullerin değerleri meyve fiyatlarına büyük oranda bağlıdır. Hammadde fiyatlarının değişimi nedeniyle stokların gerçeğe uygun değerleri risk oluşturmaktadır. Bu nedenle KDK olarak belirlenmiştir. (RASYONEL)	2017 Yılı ile aynı (RASYONEL)	2017 Yılı ile aynı (RASYONEL)	2017 Yılı ile aynı (RASYONEL)	2017 Yılı ile aynı (RASYONEL)
13	MERKO	- (AKTAN)	- (AKTAN)	- (REFORM)	- (REFORM)	- (REFORM)
14	OYLUM	- (AYK)	- (AYK)	- (AYK)	- (AYK)	- (AYK)
15	PENGĐ	- (ENGİN)	- (ENGİN)	- (EREN)	- (EREN)	- (ADAY)
16	PETUN	- (PwC)	- (PwC)	- (PwC)	- (PwC)	- (PwC)
17	PNSUT	- (PwC)	- (PwC)	- (PwC)	- (PwC)	- (PwC)

18	SELGD	- (ATA)	Stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplaması yönetimin tahmin ve varsayımlarını da içermektedir, bu nedenle KDK olarak belirlenmiştir. (ATA)	- (VİZYON)	- (AKT)	- (AKT)
19	TATGD	Stokların, mikrobik ve mikrobik kaynaklı olmayan bozulmalar veya uygunsuz depolama sebebiyle değer düşüklüğüne uğrama ihtimali bulunmaktadır. Ayrıca, stok değer düşüklüğü ayrılacak olan karşılığının hesaplaması yönetim tahmin ve varsayımlarını da içermektedir. Bu tahmin ve varsayımlar satışı uzun sürede gerçekleşen stokların değerlendirilmesi ile belirli bir süre içerisinde hareket görmemiş ve zarar görmüş olan stoklara ilişkin ayrılan karşılığın değerlendirilmesini içermektedir. Bu sebeplerle stok değer düşüklüğü karşılığı KDK olarak belirlenmiştir. (KPMG)	2017 Yılı İle aynı (KPMG)	2017 Yılı İle aynı (KPMG)	- (KPMG)	- (KPMG)
20	TETMT	Şirketin finansal tabloları içerisinde stokların önemli büyüklüğe sahip olması ile tahmin ve varsayım içermesi nedeniyle stoklar KDK olarak değerlendirilmiştir. (C&Ç)	2017 Yılı İle aynı (C&Ç)	- (KARAR)	- (YEDİTEPE)	- (YEDİTEPE)
21	TUKAS	Şirket'in aktif büyüklüğünün %38'inin stoklardan oluşmasından dolayı, stoklar KDK olarak belirlenmiştir. (CROWE)	Stokların, değer düşüklüğüne uğrama riski bulunmaktadır. Stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplaması yönetim tahmin ve varsayımlarını içermektedir. Bu tahmin ve varsayımlar, belirli bir süre hareket görmemiş veya zarar görmüş stoklara ilişkin ayrılan karşılığın değerlendirilmesini içermektedir. Bu nedenlerle KDK olarak belirlenmiştir.	- (GÜNEY)	- (GÜNEY)	- (GÜNEY)

(KPMG)						
22	ULUUN	Stokların aktif büyüklüğünün önemli bir bölümünü oluşturması ve esas faaliyetleri ile ilgili doğrudan ilgili olması sebebiyle KDK olarak belirlenmiştir. (DMR)	2017 Yılı ile aynı (DMR)	2017 Yılı ile aynı (DMR)	2017 Yılı ile aynı (DMR)	Grup'un toplam varlıklarının önemli bir bölümünü oluşturması nedeniyle stoklar, denetimimiz için KDK olarak değerlendirilmektedir. (FİNANSAL EKSEN)
23	ULKER	- (PwC)	- (PwC)	- (GÜNEY)	- (GÜNEY)	- (GÜNEY)
24	VANGD	- (ATA)	- (REFORM)	- (REFORM)	- (REFORM)	- (REFORM)

BDR'lerin incelenmesi sonucunda stoklar ile ilgili KDK'lar kapsamında uygulanan denetim prosedürleri aşağıda sıralanmıştır:

- Stokların fiilen var olup, olmadığının kontrol edilmesi, kayıtlara yansımayan stok çıkışlarının tespit edilmesi, stokların satılabilir durumda olup olmadığının uzmanlar eşliğinde kontrol edilmesi.
- Stokların muhasebeleştirilme ve değerlendirme sürecine ilişkin analitik ve detaylı testlerin gerçekleştirilmesi.
- Stok değer düşüklüğü ile ilgili uygulanan politikaların incelenmesi,
- Cari dönemde karşılık ayrılan stok değer düşüklüğünün yeterliliğinin, gerçekleşen değer düşüklüğüyle kıyaslanarak değerlendirilmesi.
- Yılsonu yapılan stok sayımları zamanlarında, uzun zaman hareket etmeyen veya zarar görmüş stokların bulunup bulunmadığının tespit edilmesi.
- Değişen teknoloji nedeniyle stokların değer düşüklüğü kaybına uğrama riski sebebiyle işletme yönetimiyle müzakere yapılması.

Yapılan incelemeler sonucunda en sık rastlanan denetim prosedürünün stokların mevcut olup olmadığı, hareket görüp görmediği, stok maliyetlerini oluşturan kalemlerin uygunluğu ve net gerçekleşebilir değerlerin test edilmesi olmaktadır. Belirlenen bu prosedürlerin BDS'lerin stokların denetimine ilişkin prosedürleriyle uyumlu olduğu gözlemlenmiştir.

3.5.5.4. Ticari Alacaklar İle İlgili KDK'ların Seçilme Nedenleri

BİST gıda sektöründe yer alan işletmelerin denetçi raporlarında 2017-2021 yılları itibarıyla en çok tekrarlanan dördüncü KDK'nın "Ticari Alacaklar" olduğu tespit edilmiştir. Ticari alacaklar kalemi 2017 yılı denetçi raporlarında 2 kez, 2018'de 6 kez, 2019, 2020 ve 2021 raporlarında ise 7'şer kez KDK olarak bildirilmiştir. Bu sayılar yıllar itibarıyla toplam KDK sayısının sırasıyla; %4, %11, %13, %15 ve %17'sini ifade etmektedir.

Tablo 20'de ticari alacaklar konusunun KDK olarak seçilme nedenleri ve bağımsız denetimi gerçekleştiren şirketlere yer verilmiştir. Araştırma sonucuna göre, ticari alacakların en fazla KDK seçilme nedenlerinin aktif toplam içinde önemli bir paya sahip

olması ve bu alacaklara ayrılacak karşılıkta yönetimin önemli muhakeme ve varsayımlarını içermesidir.

Ayrıca, aynı denetim firmasının farklı yıllarda gerçekleştirdiği denetimlerde, KDK seçilme nedenlerinde bazı küçük değişiklikler olması haricinde standart açıklamalara yer verildiği gözlemlenmiştir.



Tablo 20*2017-2021 Yılları İtibariyle Gıda İşletmelerinde Yer Alan Ticari Alacaklar Konusunun Seçilme Nedenleri*

NO	İŞLETME ADI	2017	2018	2019	2020	2021
1	AVOD	- (EREN)	Ticari alacakların işletmenin varlıklarının büyük bir bölümünü oluşturması ve alacakların geri kazanılabilirliğine ilişkin yapılan değerlendirmelerde önemli tahminlerin ve varsayımların kullanılması sebebiyle bu konu KDK olarak değerlendirilmektedir. (HSY)	2018 Yılı ile aynı (HSY)	2018 Yılı ile aynı (HSY)	2018 Yılı ile aynı (HSY)
2	BNVT	- (BDO)	- (KPMG)	- (KPMG)	- (KPMG)	- (KPMG)
3	DARDL	- (SER-BERKER)	Ticari alacaklara ilgili ayrılacak olan değer düşüklüğü karşılığı tutarının belirlenmesi önemli düzeyde yönetimin muhakemesini ve varsayımları içerdiğinden KDK olarak belirlenmiştir. (SER-BERKER)	2018 Yılı ile aynı (SER-BERKER)	2018 Yılı ile aynı (SER-BERKER)	- (KPMG)
4	EKIZ	- (A-1 YMM)	- (A-1 YMM)	- (A-1 YMM)	- (A-1 YMM)	- (GÖRÜŞ)
5	ELITE	- (BDD)	- (BDD)	- (BDD)	- (BDD)	- (BDD)
6	ERSU	- (BİRLEŞİM)	- (BİRLEŞİM)	- (IŞIK)	- (IŞIK)	- (NOTE OFFICE)
7	FADE	- (HSY)	- (HSY)	- (HSY)	- (HSY)	- (HSY)
8	FRIGO	- (BDO)	- (BDO)	- (BDO)	- (BDO)	- (BDO)
9	KENT	- (KPMG)	- (KPMG)	- (KPMG)	- (PwC)	Şüpheli alacakların tespiti ile bu alacaklara yönelik ayrılan karşılık tutarlarının belirlenmesi büyük ölçüde

						yönetimin varsayım ve tahminlerini içermektedir, bu nedenle KDK olarak belirlenmiştir. (PwC)
10	KERV	- (DRT)	- (PwC)	- (GÜNEY)	- (GÜNEY)	Ticari alacakların toplam varlıkların içindeki payı ve tahminler sonucu muhasebeleştirilmesi nedeniyle KDK olarak belirlenmiştir. (GÜNEY)
11	KRVGD	Ticari alacakların toplam varlıkların içindeki payı ve tahminler sonucu muhasebeleştirilmesi nedeniyle KDK olarak belirlenmiştir. (ADAY)	2017 Yılı ile aynı (ADAY)	2017 Yılı ile aynı (ADAY)	2017 Yılı ile aynı (ADAY)	2017 Yılı ile aynı (ATA)
12	KNFRT	- (RASYONEL)	- (RASYONEL)	Şirketin ticari alacaklarının aktif toplam içinde önemli bir paya sahip olması ve söz konusu alacakların önemli bir kısmının teminatının bulunmaması nedeniyle KDK olarak belirlenmiştir. (RASYONEL)	2019 Yılı ile aynı (RASYONEL)	2019 Yılı ile aynı (RASYONEL)
13	MERKO	- (AKTAN)	- (AKTAN)	- (REFORM)	- (REFORM)	- (REFORM)
14	OYLUM	- (AYK)	- (AYK)	- (AYK)	- (AYK)	- (AYK)
15	PENG	- (ENGİN)	- (ENGİN)	- (EREN)	- (EREN)	- (ADAY)

16	PETUN	- (PwC)	- (PwC)	- (PwC)	Şüpheli alacakların tespiti ile bu alacaklara yönelik ayrılan karşılık tutarlarının belirlenmesi büyük ölçüde yönetimin varsayım ve tahminlerini içermektedir, bu nedenle KDK olarak belirlenmiştir.. (PwC)	2020 Yılı ile aynı (PwC)
17	PNSUT	- (PwC)	- (PwC)	- (PwC)	Şüpheli alacakların tespiti ile bu alacaklara yönelik ayrılan karşılık tutarlarının belirlenmesi büyük ölçüde yönetimin varsayım ve tahminlerini içermektedir, bu nedenle KDK olarak belirlenmiştir. (PwC)	- (PwC)
18	SELGD	- (ATA)	Ticari alacakların toplam varlıkların içindeki payı ve tahminler sonucu muhasebeleştirilmesi nedenleriyle KDK olarak belirlenmiştir. (ATA)	- (VİZYON)	- (AKT)	- (AKT)
19	TATGD	- (KPMG)	- (KPMG)	- (KPMG)	- (KPMG)	- (KPMG)
20	TETMT	- (C&Ç)	- (C&Ç)	Şüpheli ticari alacak karşılığı ticari alacakların önemli bir kısmını oluşturması sebebiyle KDK olarak belirlenmiştir. (KARAR)	- (YEDİTEPE)	- (YEDİTEPE)
21	TUKAS	- (CROWE)	Ticari alacaklara yönelik ayrılan değer düşüklüğü karşılığı tutarının belirlenmesi yönetimin çok fazla muhakemesini ve varsayımları içerdiğinden bu konu KDK olarak belirlenmiştir. (KPMG)	2018 Yılı ile aynı (GÜNEY)	- (GÜNEY)	Tutarların büyüklüğü ve ticari alacakların tahsil edilebilirlik değerlendirmelerinde gerekli olan muhakeme ve TFRS 9'un getirmiş olduğu uygulamaların karmaşık ve kapsamlı olması dolayısıyla, ticari alacakların mevcudiyeti ve tahsil edilebilirliği

						hususı KDK olarak değerlendirilmiştir. (GÜNEY)
22	ULUUN	Ticari alacakların konsolide finansal tablolar açısından önemli bir tutar teşkil etmesi ve alacakların geri kazanılabilirliğinin saptanması sırasında ileriye dönük tahminlerin kullanılması sebebiyle KDK olarak belirlenmiştir. (KPMG.	2017 Yılı ile aynı (DMR)	2017 Yılı ile aynı (KPMG)	2017 Yılı ile aynı (KPMG)	şüpheli alacakların tespiti ile bu alacaklara yönelik ayrılan karşılık tutarlarının belirlenmesi büyük ölçüde yönetimin varsayım ve tahminlerini içermektedir, bu nedenle KDK olarak belirlenmiştir. (FİNANSAL EKSEN)
23	ULKER	- (PwC)	- (PwC)	- (GÜNEY)	- (GÜNEY)	- (GÜNEY)
24	VANGD	- (ATA)	- (REFORM)	- (REFORM)	- (REFORM)	- (REFORM)

BDR'lerin incelenmesi sonucunda ticari alacaklar ile ilgili KDK'lar kapsamında uygulanan denetim prosedürleri aşağıda sıralanmıştır:

- İşletmenin ticari alacaklarının tahsilatına ilişkin süreçlerin incelenip, bu süreç için kurgulanan iç kontrol sisteminin değerlendirilip, etkinliğinin test edilmesi.
- Kredi riskiyle ilgili iç kontrol sisteminin incelenip, etkinliğinin test edilmesi.
- Ticari alacak hesaplarının yaşlandırma analizinin gözden geçirilmesi ve tahsilat dönem hızının önceki yıllarla karşılaştırılması.
- Ticari alacak hesaplarının doğrulama yöntemleriyle test edilmesi.
- İşletmenin ticari alacak bakiyelerinin tahsilatına engel olacak dava veya anlaşmazlıkların olup olmadığının araştırılması, hukuk müşavirlerinden devam eden davalara yönelik bilgi alınması.
- Şüpheli ticari alacaklar için ayrılan karşılıkların kontrol edilmesi.
- İşletmenin finansal tablo dipnotlarında ticari alacaklarla ilgili açıklamaların incelenmesi ve TFRS'ler açısından değerlendirilmesi.

Yapılan incelemeler sonucunda en sık rastlanan denetim prosedürlerinin; ticari alacakların tahsilat takibine ilişkin süreçlerin analizi, süreç içerisinde kredi riskine yönelik iç kontrollerin tasarımı ve operasyonel etkinliği test edilmesi oluşturmaktadır. Belirlenen bu prosedürlerin BDS'lerin ticari alacakların denetimine ilişkin prosedürleriyle uyumlu olduğu gözlemlenmiştir.

SONUÇ

Bağımsız denetim faaliyetinin Türkiye’de uygulanmasıyla beraber finansal bilgi kullanıcılarının değişen bilgi ve ihtiyaçları doğrultusunda faydalı niteliksel bilgi sağlayan finansal güvence hizmeti verilmeye başlanmıştır. Türkiye’de bağımsız denetim uygulaması ilk olarak 1987 yılında bankalara getirilen denetim zorunluluğuyla başlamıştır. Denetimin uygulanmaya başlamasıyla birlikte uluslararası bankacılık sistemine adaptasyon sağlanarak, yabancı yatırımcılarla ortak bir paydada buluşarak, Dünya Bankası uygulamalarından yararlanabilmek amaçlanmıştır.

23.01.2013 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından alınan kararla, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 398. maddesi kapsamında “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” kabul edilmiştir. Bu kararla birlikte bağımsız denetime tabi olacak şirketler üç farklı kategoriye ayrılmıştır. İlk kategoride yer alan şirketler, herhangi bir kısıtlama olmaksızın her durumda bağımsız denetime tabi olan şirketlerdir ve kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) olarak adlandırılırlar. İkinci kategorideki şirketler ise sektör, şirket türü veya sahiplik gibi faktörler gözetilmeksizin belirli sınırların üzerinde faaliyet gösterdikleri için bağımsız denetime tabidirler. Üçüncü kategoride yer alan şirketler ise sektör veya tabi oldukları kanun gibi belirli kriterlere bağlı olarak genel ölçütlerden daha düşük kriterlere göre bağımsız denetime tabidirler.

Türkiye’de temel çıkış noktası kamu gelirlerini güvence altına almak olan bağımsız denetimin en büyük amaçlarından biri ise denetimden beklentilerin karşılanmasıdır. Değişen günümüz koşullarında ilgili tarafların beklentilerine uygun, değişime ve yeniliğe açık bir yaklaşımla karşılaması beklenmektedir.

Değerli olan bilgiye yönelik talebin giderek artması, bağımsız denetçi raporlarında birtakım düzenlemeleri zorunlu kılmıştır. Denetçi raporlarına şekli ve içerik bakımından yapılan en önemli düzenlemelerden biri de BDS 701 Kilit Denetim Konuları standardı olmuştur. Bağımsız denetimin en önemli konuları, denetçinin yargısına dayanarak seçilen kilit denetim konularıdır.

Bu çalışmada, hisseleri 31/12/2022 tarihi itibarıyla Borsa İstanbul’da işlem gören gıda sektöründeki işletmelerin 2017-2021 yılları arasındaki bağımsız denetim raporları incelenmiş ve gıda sektörüne özgü önemli denetim konularıyla ilgili değerlendirmelerin yapılması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda araştırma kapsamındaki işletmelerin inceleme

dönemlerine ait bağımsız denetçi raporları detaylı olarak incelenmiştir. Gıda sektörü işletmelerinin BDR'lerinde en fazla bildirilen KDK'ların nelerden oluştuğu, bildirilen KDK'ların gıda sektörüne özgü konular olup olmadığının belirlenmesi, KDK'ların seçilme gerekçelerinin tespiti, bağımsız denetim kuruluşu değişikliklerinin KDK raporlamasına etki edip etmediğinin belirlenmesi ve seçilen KDK'lara yönelik uygulanan denetim prosedürlerinin incelenmesi gibi etkenler bağlamında incelenerek değerlendirilmiştir.

Yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgular aşağıda açıklanmıştır.

- Denetçilerin, 2017-2021 yılları arasında denetçilerin 95 adet olumlu görüş bildirdiği, 25 adet şartlı görüş (sınırlı olumlu) bildirdiği tespit edilmiştir. BDS 701'e göre denetçi denetlediği finansal tablolara 'görüş bildirmekten kaçınma' şeklinde görüş vermesi durumunda KDK bildirmesi yasaklanmıştır. İncelenen denetçi raporlarının standartta yer verilen bu kurala uygun olarak düzenlendiği tespit edilmiştir.
- BİST gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017-2021 yılları arasındaki bağımsız denetçi raporları üzerine yapılan araştırma, toplamda 34 farklı bağımsız denetim firması tarafından rapor düzenlendiğini ortaya koymuştur. Araştırma sonuçlarına göre, incelenen denetçi raporlarının çoğunluğu dört büyük denetim firması olarak bilinen (PwC, Deloitte, Ernst & Young ve KPMG) tarafından hazırlanmıştır. Bu firmaların diğer firmalara göre daha fazla tercih edildiği belirlenmiştir. Buna göre; PwC, 16 işletme için denetçi raporu düzenlemiş ve toplam denetlenen işletme sayısının yaklaşık %13'ünü oluşturmuştur. İkinci sırada, 14 işletmeyle KPMG yer almaktadır. Bu rakam, toplam işletme sayısının yaklaşık %12'sini temsil etmektedir. Ernst & Young ise 7 işletmeyle üçüncü sırayı paylaşmaktadır. Bu rakam, toplam işletme sayısının yaklaşık %6'sına denk gelmektedir.
- Çalışma çerçevesinde, 2017-2021 yılları arasında 24 adet gıda sektöründeki işletmenin denetçi raporları analiz edilmiş ve toplamda 244 adet kilit denetim konusu (KDK) belirlenmiştir. Bu konuların 4'ünün bildirilen KDK sayısının yaklaşık %66'sını oluşturduğu tespit edilmiştir. Bu konular arasında en çok bildirilen konu hasılatın muhasebeleştirilmesidir. Hasılat konusu, 2017-2021 yılları arasında 60 kez rapor edilmiş ve toplam KDK sayısının yaklaşık

%24,59'unu temsil etmektedir. İkinci sırada ise maddi duran varlıklar konusu yer almaktadır. Bu konu, 37 denetçi raporunda KDK olarak belirtilmiş ve toplam işletme sayısının yaklaşık %31'ini, toplam KDK sayısının ise %15,16'sını oluşturmaktadır. Üçüncü sırada ise stoklar/stok değer düşüklüğü konusu bulunmaktadır. Bu konu, 36 denetim raporunda KDK olarak belirtilmiş ve toplam işletme sayısının yaklaşık %30'unu, toplam KDK sayısının %14,76'sını temsil etmektedir. 2017-2021 döneminde, gıda sektöründe en çok bildirilen söz konusu dört KDK'nın sayısal olarak birbirlerine yakın olduğu ve bu açıdan önemli bir farklılık bulunmadığı belirlenmiştir.

- Hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunun gıda sektöründe ilk sırada yer alma sebebi olarak sektördeki mal ve hizmet çeşitliliğinin fazla olması, bedel tespitindeki varsayımlar ve karmaşık işlemlerin varlığı gibi konular olduğu söylenebilir. Ayrıca gıda sektöründe her bir müşteri için standart sözleşme hazırlamak yerine, ayrı ayrı projeye yönelik sözleşmelerin hazırlanıyor olması da konunun ön plana çıkma nedeni olarak gösterilebilir.
- Maddi duran varlıklar, bağımsız denetçi raporlarında hasılat konusundan sonra en çok yer verilen konudur. Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde sübjektif yargılara yer verilmesi ve belirsizliklerin mevcut olmasının sektörde bu konuya sıklıkla KDK olarak yer verilme nedenleri olduğu söylenebilir.
- Stoklar/stok değer düşüklüğü konusu; stoklama maliyeti, stokların çabuk bozulma ihtimali ve stok kontrol sürecinin risk barındırması gibi nedenlerle gıda sektörü için önem arz ettiği söylenebilir.
- Gıda sektöründeki işletmelerin denetçi raporlarında en çok yer verilen dördüncü KDK ise ticari alacaklardır. Ticari alacak karşılıklarının belirlenmesi sürecinin tahmin ve varsayımlar içermesi ve tahsilat sürecinin risk barındırması nedenleriyle bu konunun gıda sektörü için büyük öneme sahip olduğu anlaşılmaktadır.
- Araştırma sonuçlarına göre hasılatın; işlem hacminin yüksek olması ve hasılatın finansal tablolara alınmasının önemli ölçüde yönetim muhakemesi gerektirmesi, maddi duran varlıkların; duran varlıkların finansal tablolarda önemli tutarda olması ve uygulanan değerlendirme yöntemlerin tahmin ve varsayımlar içermesi,

stokların; finansal tablolarda önemli büyüklüğe sahip olması ve bu alacaklar için ayarlanacak karşılığının yönetimin tahmin ve varsayımlar içermesi, ticari alacakların; aktif toplam içinde önemli bir paya sahip olması ve bu alacaklara ayrılacak karşılıkta yönetimin önemli muhakeme ve varsayımlarını içermesi sebepleriyle denetçi raporlarında en fazla bildirilen konular olduğu görülmüştür. Ayrıca, denetçiler için gıda sektöründeki farklı işletmeler için benzer KDK'nın bazı küçük değişiklikler haricinde standart ifadelerle açıklandığını söylemek mümkündür. KDK'ların açıklanmasında denetçi tarafından kullanılan dilin anlaşılır olması ve kalıplaşmamış ifadelerle yer verilmesi hususlarının denetçi raporunun değer yaratmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

- Covid-19'un gıda sektörü işletmeleri için bildirilen KDK'nda değişikliğe neden olup olmadığı araştırma kapsamında ayrıca incelenmiş olup bağımsız denetçi raporlarında Covid-19'a ilişkin KDK'ya rastlanılmamıştır. Bu sonuçtan hareketle Covid-19'un gıda sektöründe bildirilen KDK sayısına ve içeriğine etkisinin olmadığını söylemek mümkündür.

Bu araştırma kapsamında, BİST gıda sektörü işletmelerinin 2017-2021 yılları arası bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK çeşitli parametrelerle analiz edilmiştir. Gelecekte yapılacak çalışmalarda KDK'nın bilgi kullanıcılarının karar verme süreçlerine etkide bulunup bulunmadığının, KDK'nın bağımsız denetimin kalitesi ve maliyeti gibi faktörlerle ilişkisinin incelenmesi ve bu kapsamda BİST ile uluslararası borsalarda yer alan işletmelerin bağımsız denetim raporlarının karşılaştırmalı analizini içeren çalışmaların yapılmasının KDK'nın belirlenme süreçlerinin iyileştirilmesine katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Adana, B. ve Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız Denetim Sürecinin Covid-19 Salgınının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi* 12(2), 2080-2093.
- Akdoğan, N. ve Bülbül, S. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BIST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18(56), 1-24.
- Aktaş, R. ve Acar, M. (2020). Bağımsız Denetimde Önemlilik Perspektifinden Kilit Denetim Konuları: BIST 100 Uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38(2), 185-214.
- Arzova, S. ve Şahin, B. (2020). BDS 701 Kilit Denetim Konuları: BIST 30, BIST50, BIST 100 Endekslerinde Yer Alan Finans Kurumlarına Yönelik Analiz. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(60), 75-94.
- Atay, S. ve Çeltikçi, N. (2021). Kilit Denetim Konuları Bildirimlerinin İçerik analizi Yöntemiyle İncelenmesi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 113-142.
- Ayotuz, E. U. (2019). *Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardı uygulamasının, denetçi yargısı, örneklem ve önemlilik üzerine etkisinin araştırılması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Yıldırım Beyazıt Üniversitesi.
- Aytaç, A. ve Gençoğlu, Ü. (2020). Key Audir Matters: A Perspective Based On Bibliometric Analysis. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* , 22(3), 547-562.
- Biçer, A. ve Erol, S. (2017). UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması. *Öneri Dergisi* 12(47), 71-84.
- Can, M. ve Koçyiğit, S. (2020). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bilfirlmesi Standardı Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* 13-3, 740-745.
- Ciğer, A., Vardar, G. ve Kınay, B. (2019). Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Analizi: Borsa İstanbul Örneği. *Mali Çözüm Dergisi* 29, 109-148.
- 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.
- Çakallı, K. (2021). Bağımsız denetim raporlarında yeni uygulama: Kilit denetim konularının raporlanması ve BİST 100 analizi. *Denetişim*, 23, 60-77.

- Deloitte (2018). *The New Auditor's Report Study of First Year Application in Italy* .
https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/it/Documents/audit/Deloitte_NewA_adresinden_alindi
- Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe Bilim Dünya Dergisi*, 20(1), 65-89.
- Elden, İ. T. (2023). *Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının incelenmesi: Borsa İstanbul imalat sektörü üzerine bir inceleme*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Karatay Üniversitesi.
- Erdem, B. (2020). Finansal Tablolardaki Hile Olasılığının Kilit Denetim Konularına Etkisi: Borsa İstanbul'da Bir Analiz. *ESAM Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1, 245-260.
- Erkek, M. S. (2021). *Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: Mali kuruluşlara ait bağımsız denetim raporlarının incelenmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dumlupınar Üniversitesi.
- Ertan, Y. ve Kızık, E. (2019). Kilit Denetim Konuları: BİST İmalat Sektöründe Faaliyette Bulunan İşletmelerin 2017 Yılı Denetim Raporlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, August 2019 Özel Sayı*, 263-278.
- Ferreira, C. ve Morais, A. (2019). Analysis Of The Relationship Between Company Characteristics And Key Audit. *Rev. contab. finanç.* 31(8), doi:<https://doi.org/10.1590/1808-057x201909040>
- Filosa, J. R., Huang, J. , Lei, L. ve Stein, S. E. (2023). *Does Tax Enforcement Inform Auditors' Risk Assessment? Evidence from Key Audit Matters*. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4322782>. adresinden alındı.
- Gold, A., ve Heilmann, M. (2019). The Consequences Of Disclosing Key Audit Matters (Kams): a Review Of The Academic Literature. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, 93(1/2), 5-14.
- Gold, A., Heilmann, M., Pott, C. ve Rematzki, J. (2020). Do key audit matters impact financial reporting behavior? *International Journal of Auditing* 24(2), 232-244.
- Gökgöz, A. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da işlem Gören İşletmeler Üzerine Araştırma. 4(2), *Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies*, 126-138.
- Gözüaçık, G. (2023). *Kilit denetim konularına etki eden faktörlerin farklı muhasebe kültürleri açısından değerlendirilmesi: Türkiye ve Birleşik Krallık (İngiltere) üzerine sektörel bir araştırma*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi.
- Güçlü, F. (2022). Bağımsız Denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi: katılım 50 Endeksi örneği. *Vergi Sorunları Dergisi*, 401, 110-121.

- Güleç, Ö. F. (2020). Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 59, 253-274.
- Günay, E. (2022). *Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST'te yer alan işletmelerin bağımsız denetçi raporları üzerine bir araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi.
- Gürsoy, H. (2021). *Bağımsız denetim standardı 701 kapsamında kilit denetim konuları: BİST tekstil sektöründeki işletmelerin bağımsız denetim raporlarının analizi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Celal Bayar Üniversitesi.
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 84, 49-64.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi- BDS 701. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 57, 632-649.
- Karapınar, A. ve Dölen, T. (2020). Bağımsız Türkiye Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 22(4), 763-780.
- Kavut, F. 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) inşaat endeksi işletmeleri üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 67, 241-252.
- Keskin, D., Tutar, S., Öktem, B. ve Akçay, B. (2020). Arı Okunabilirlik Endeksine Göre Cinsiyetin Kilit Denetim Konularının Okunabilirliği Üzerine Etkisi: Sektörel Bir İnceleme, *Öneri Dergisi*, 15(53), 209-228.
- KGK. (2017). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>. Adresinden 30.09.2022 tarihinde erişilmiştir.
- Kilit Denetim Konuları.* (2020, 06 30). https://www.denetimnet.net/UserFiles/Kilit_denetim_konular_.pdf. adresinden alındı
- Kızık, E. (2019). *Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları: BİST 100 imalat sektöründe yer alan işletmelerin incelenmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi.
- Koç, F. (2021). Kilit Denetim Konuları: BİST'te İşlem Gören İşletmelerin Covid-19 Öncesi ve Sonrası Denetim Rapolarının İncelenmesi. *Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi* 1(1), 36-45.

- Korkmaz, L. (2023). *Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi standardı: BIST 100’de işlem gören işletmeler/sektörler üzerine bir araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bozok Üniversitesi.
- KPMG. (2016). *Bağımsız Denetim Raporlarının Geleceği, Denetim Komitesi*. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tr-4denetci-rapor-gelecegi.pdf>. adresinden alındı
- Kurt, Z. (2019). *BDS 701 Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporlarında bildirilmesi: kamuyu aydınlatma platformunda yayımlanan 2017-2018 yılları bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Yıldız Teknik Üniversitesi.
- Li, H. (2020). A study Of Key Audit Matters Disclosure. *Modern Economy*, 11, 399-406.
- Löw, E. ve Mollenhauer, T. (2019). An Empirical Analysis of Key Audit Matters in the Financial Industry. *European Banking Institute Working Paper Series 2019 – no. 40*.
- Mamcarczyk, M., Poplawski, L. ve Zieniuk, P. (2020). Key Audit Matters In The Auditor’s Reports On The Example Of European Mining Companies. *Acta Montanistica Slovaca Volume 25(4)*, 453-465.
- Marques, D., Portugal, G. ve Almeida, S. (2019). The Impact Generated by the Key Audit Matters on the Application of Audit Procedures. *European Journal of Scientific Research*. 152(2), 144-152.
- Oghuvwu, M. ve Orakwue, A. (2018). Determinants of Key Audit Matters Disclosure. *Accounting ve Taxation Review*, 3(3), 69-77.
- 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.
- Özger, S. ve Tuğay, O. (2020). Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesine Etkisi ve Rotasyon ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişkide Denetçi Bağımsızlığının Aracılık Rolü: Bağımsız Denetçilerin Algılarına Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 87, 33-52.
- Pinto, I., ve Morais, A. (2018). What Matters in Disclosures Of Key Audit Matters: Evidence From Europe. *Journal of International Financial Management& Accounting*, 30(2), 145-162.
- Pries, F., ve Scott, S. (2018). Costs And Benefits Of Key Audit Matter Reporting For Smaller Public Entities: The Australian Experience. *College of Business and Economics*, 1-9.
- Rzazade, E. (2022). *Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları: BİST-spor endeksinde işlem gören şirketler üzerine bir uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gümüşhane Üniversitesi.

- Sarıkaya, F. (2020). *Değişen Bağımsız Denetim Yaklaşımı, Kilit Denetim Konuları ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Başkent Üniversitesi.
- Sarısoy, Ö. (2021). Kritik/Kilit Denetim Konularının BİST 30 ve Dow Jones 30 Endekslerindeki İşletmelerin Denetçi Raporları Üzerinden Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 21(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.
- Segal, M. (2019). Key Audit Matters: Insight From Audit Experts. *Meditari Accountancy Research*, 27(3), 472-494.
- Sert, K. ve Biçer, A. (2021). Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Kilit Denetim Konularıyla İlişkisi. *Ticaret Üniversitesi Dergisi*, 2(1), 1-13.
- Shao, X. (2020). Research on Disclosure Status and Influencing Factors of Key Audit Matters. *Modern Economy*, 11, 701-725.
- Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M. ve Orta-Pérez, M. (2019). Understanding The Determinants Of The Magnitude Of Entity-Level Risk and Account-Level Risk Key Audit Matters: The Case Of The United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227-240.
- Sirois, L., Bédard, J. ve Bera, P. (2018). The Informational Value of Key Audit Matters in The Auditor's Report: Evidence From an Eye-Tracking Study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.
- Sneller, L., Bode, R. ve Klerkx, A. (2016). Do It Matters Matter? IT-Related Key Audit Matters in Dutch Annual Reports. *International Journal Of Disclosure And Governance* 14(2), 139-151.
- Suttipun, M. (2020). Factors Influencing Key Audit Matters Reporting in Thailand. *Asian Journal of Accounting Perspectives* 3(1), 26-39.
- Süer, A. Z. (2021). Önemli Muhasebe Tahminlerinin Kilit Denetim Konuları Çerçevesinde İncelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 65, 23-37.
- Şirin, M. (2006). Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi. *Sayıştay Dergisi*, 61, 23-36.
- Taş, O., Mert, H. ve Başkaya, A. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konuları ve BİST Kapsamında Farklı Sektörlere Yönelik Bir Araştırma. *Vergi Sorunları Dergisi*, 377, 21-32.
- Tez , B. ve Gücenme Gençoğlu, Ü. (2022). Kilit Denetim Konuları ve COSO İlkeleri: Sektörel Karşılaştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 15(1), 85-116.
- Tezcan, B. (2019). *Halka açık anonim şirketlerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularına yönelik bir araştırma: BİST 100 şirketlerinin 2018 yılı analizi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi.

- Türel, A. ve Türel, A. (2019). Bağımsız Denetim ve Kilit Denetim Konuları: BİST Şirketleri 2017-2018 Analizi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 68, 1267-1272.
- Uludağ, S. (2022). Raporlama süreçlerinde değer yaratımı açısından kilit denetim konuları: BİST-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.
- Uzun, D. (2021). *Covid-19 sürecinde kilit denetim konuları kapsamında açıklanan denetim prosedürlerinin denetçi raporları üzerinden değerlendirilmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Arel Üniversitesi.
- Varıcı, İ. (2014). Muhasebe Ve Denetim Standartları Açısından Muhasebe Tahminleri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2, 81-112.
- Velte, P. ve Issa, J. (2019). The Impact of Key Audit Matter (KAM) Disclosure in Audit Reports on Stakeholders' reactions: A Literature Review. *Problems and Perspectives in Management*, 17(3), 323-341.
- Weirich , T., ve Reinstein, A. (2014). The PCAOB's Proposed New Audit Report. *The CPA Journal*, 84(4), 24-29.
- Yaşar, A. ve Çetin, E. (2020). BDS 570 Kapsamında Verilen Denetçi Raporlarının İletişim Değeri Açısından İncelenmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12, 384-391.
- Yılmaz, C. (2023). *Türkiye'de bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları: BİST-100'de işlem gören işletmelerin 2021 raporları üzerine bir araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bilgi Üniversitesi.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Fatma Genç

ÖĞRENİM DURUMU

Yüksek Lisans	Sakarya Üniversitesi/İşletme Enstitüsü/Muhasebe ve Finansman	Devam Ediyor
Lisans	Marmara Üniversitesi/İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi/İşletme	2012
Lise	Adapazarı Enka Lisesi	2007

İŞ DENEYİMİ

YIL	YER	GÖREV
2012-	OTOKAR	Uzman

YABANCI DİL

İngilizce

ESERLER

Genç, F. ve Karaca, N. (2023). GIDA SEKTÖRÜ İŞLETMELERİNİN 2017-2021 YILLARI ARASI KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ: BİST'TE BİR ARAŞTIRMA . *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 6(1), 69-83 . DOI: 10.32951/mufider.1263377