DOĞUŞ ÜNİVERSİTESİ DERGİSİ
DOGUS UNIVERSITY JOURNAL
e-ISSN: 1308-6979
https://dergipark.org.tr/tr/pub/doujournal

ENFLASYON MUHASEBESİ ÖNCESİ VE SONRASI KİLİT DENETİM KONULARININ KARŞILAŞTIRILMASI

COMPARISON OF KEY AUDIT MATTERS BEFORE AND AFTER INFLATION ACCOUNTING

İpek YAYLALI [(1)]

Öz: Amerika'da meydana gelen Enron, Parmalat, WorldCom ve Adelphia gibi büyük şirketler tarafından yapılan muhasebe skandalları bağımsız denetim raporlarının güvenilirliğini sorgular hale getirmiştir. Dolayısıyla bilgi kullanıcıları için denetim raporunda verilen görüşler finansal piyasalar açısından zamanla yetersiz kalmıştır. Çalışmanın amacı; Borsa İstanbul (BIST) İmalat sektörünün alt sektörlerinden olan Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler sektöründe işlem gören şirketlerin enflasyon muhasebesi öncesi ve sonrası bağımsız denetim raporları esas alınarak kilit denetim konuları incelenmiştir. İlgili sektörde işlem gören 46 şirket bulunmakta olup 2022-2023 yılı toplam 44 şirketin denetim raporunda kilit denetim konuları ele alınmıştır. Söz konusu şirketlerde enflasyon muhasebesi öncesi ve sonrası denetçilerin denetim sürecinde kilit denetim konularında neleri dikkate aldığı değerlendirilmeye çalışılmıştır. Çalışmada içerik analizi ve bağımlı gruplar t-testi yöntemleri kullanılarak enflasyon öncesi ve sonrası kilit denetim konu sayıları karşılaştırılmıştır. Araştırma sonucunda, 2022 ve 2023 yılında en çok bildirilen kilit denetim konularının "Hasılatın Muhasebeleştirilmesi", "Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği", "Maddi Duran Varlıklar" ve "Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme" konuları raporlanmıştır. Ek olarak 2023 yılında ilgili şirketlerde TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" standardı finansal tablolara uygulanmış ve kilit denetim konusu olarak bildirilmiş olup 2023 yılında kilit denetim konu sayısının 2022 yılına göre anlamlı olarak artış gösterdiği görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Kilit Denetim Konuları, Enflasyon Muhasebesi, BIST

Abstract: *Accounting scandals involving major corporations such as Enron, Parmalat, WorldCom, and Adelphia in the United States has raised concerns about the reliability of independent audit reports. As a result, over time, the opinions expressed in the audit reports have become insufficient for financial markets. The aim of the study is to examine the key audit matters based on the independent audit reports of the companies traded in the Chemicals, Pharmaceuticals, Petroleum, Rubber and Plastic Products sector, which is one of the sub-sectors of the Borsa Istanbul (BIST) Manufacturing sector, before and after inflation accounting. The study analyzed audit reports from 44 out of 46 companies in the relevant sector for the 2022-2023 period. It assessed the key considerations auditors focused on during the audit process before and after the adoption of inflation accounting. The study compared the number of key audit topics before and after inflation using content analysis and dependent samples t-test methods. As a result of the research, it was reported that the most frequently reported key audit matters in 2022 and 2023 were Revenue Recognition, Recoverability of Trade Receivables, Property, Plant and Equipment and Revaluation of Investment Properties. In addition, in 2023, TAS 29 standard (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies) was applied to the financial statements of the*

[(1)] İstanbul Medipol Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, ipek.yaylali@medipol.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7171-7752

Geliş/Received: 13-09-2024; Kabul/Accepted: 26-01-2025

Atıf bilgisi: Yaylalı, İ. (2025). Enflasyon muhasebesi öncesi ve sonrası kilit denetim konularının karşılaştırılması. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, *26*(2), 101-123, DOI: 10.31671/doujournal.1549401.

relevant companies and reported as a key audit matter, and it was observed that the number of key audit matters in 2023 increased significantly compared to 2022.

Keywords: Key Audit Matters, Inflation Accounting, BIST

JEL: M40, M41, M42, M49

1. Giriş

Ekonomik hayatın önemli bir halkası olan işletmeler ve paydaş grupları bulunmaktadır. Paydaş gruplarının alacağı kararlar finansal kararlar olması nedeni ile işletmenin finansal bilgisine gereksinim duymaktadırlar. Bu bakımdan, finansal bilgilerin doğruluğu alınacak kararların doğruluğuna etki edecektir (Erdoğan & Çarıkçıoğlu, 2021). Dolayısıyla, işletmeler tarafından düzenlenen finansal bilgilerin güvenilirliğinin denetlenmesi, söz konusu paydaşların ihtiyaçları olan doğru ve güvenilir bilgilerin sunulmasında önem taşımaktadır. Denetim sürecinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yapılması denetimin kalitesini ortaya çıkaran önemli bir faktördür (Süklüm, 2020). Denetim kalitesi, mali tabloların kalitesini artırabilir, doğru ve güvenilir finansal raporlamanın düzenlenmesi kurumsal yönetim faaliyetlerini doğrudan teşvik edebilir. Ayrıca, işletmelerin başarılarının artmasına olanak sağlar. İşletmelerin finansal bilgilerinin iyileştirilmesi, etkin ve verimli bir denetim kalitesi ile mümkündür (Sattar ve diğerleri, 2020). Diğer bir ifadeyle denetimin kaliteli olarak yapılması, işletmelerde mevcut sorunları azaltan, paydaşlar arasındaki bilgi eksikliğini ortadan kaldıran ve işletmeyi denetim raporundan kaynaklanan hata ve risklere karşı koruyan bir yönetim mekanizması olarak sürekliliğe katkı sağlar (Crucean, 2021).

Bağımsız denetim, finansal tabloları tarafsız ve objektif bir biçimde inceleyen ve rapor ederek bilgi kullanıcılarına sunulmasına olanak sağlayan bir süreçtir. Bağımsız denetimin temel amacı, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumu ve mevzuatta uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş sunmasıdır (Kaya, 2020). Bağımsız denetim ve denetçilik mesleği, sermaye piyasalarının gelişmesinde, ekonomik çevrenin sağlıklı olarak yapılandırılmasında, finansal tabloların doğru bilgiler sağlamasında etkili olup tasarrufların ekonomiye aktarılmasında önemli bir sistemdir (Özveren & Türel, 2021).

Son yıllarda yaşanan Enron, Wordcom, Adelphia, Parmalat vb. muhasebe skandalları finansal raporlara ve denetim raporunda sunulan görüşlere olan güveni azaltmıştır. Kaybedilen güvenin tekrar kazanılması ve bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini artırmak adına uluslararası alanda birtakım iyileştirmelerin yapılması gerektiği ortaya çıkmıştır (Keskin ve diğerleri, 2020). Özellikle Enron vb. finansal skandallar, denetim alanında ciddi düzenlemelere gereksinim duyulduğunu göstermiştir. Bu amaçla 2002 tarihinde "SarbanesOxley Yasası" yürürlüğe girerek denetim standartlarında önemli revizyonların yapılmasına yol açmıştır (Güleç, 2020). Denetim standartlarında önemli revizyonların yapılmasında temel düşünce finansal tablo kullanıcılarının denetim sürecinde doğru ve şeffaflık içeren ve ihtiyaca uygun bilgilendirici rapor talep etmeleri olarak görülmektedir. Dolayısıyla, bilgi kullanıcıları denetim raporlarında kalite ve niteliğinin artmasını talep etmektedirler (Can & Koçyiğit, 2020). Söz konusu yapılan iyileştirme ve yeniliklerin başında bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının açıklanma gerekliliği gelmektedir (Varıcı & Çağıran, 2021). Denetim standartlarına getirilen yeni düzenlemeler kapsamında, denetim sürecinde denetçi için önemli olan kilit denetim konularına yönelik açıklamalar bağımsız denetim raporlarında açıklanmaktadır. Bu oluşum

sayesinde işletmelerin faaliyetleri gereği karmaşık ve zor bir oluşumda gerçekleşen ve subjektif bir yargı olan muhasebe işlemlerinin denetimde nasıl konu edildiği kamu ile paylaşılabilmektedir (Pinello ve diğerleri, 2020). Denetim sürecinde kaliteli ve nitelikli bir bağımsız denetimin finansal tablolarda önemli bir yanlışlık içermediğine dair güvence oluşturması, işletmelerin finansal performanslarına daha fazla katkı sağlayacağı beklenmektedir. Yatırımcılar kaliteli bir bağımsız denetim sürecinden geçmiş olan işletmelere yönelmektedirler (Önder & İrkörücü, 2020).

Dünyada ve Türkiye'de denetim raporlarında şeffaflığı ve iletişim değerini artırmaya yönelik önemli değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişikliklerden biri de Kilit Denetim Konuları'nın bildirilmesi olup Türkiye'de BDS 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı" 09/03/2017'de 30002 sayılı Resmî Gazete' de ilk versiyonu yürürlüğe girmiştir (Yaşar & Yalçın, 2023). Kilit denetim konularının bildirilmesi ile ilgili standardın son sürümü de 26.12.2019 tarihinde yayımlanmıştır. (Mert ve diğerleri, 2022). Bilgi kullanıcıları tarafından kilit denetim konularının daha net anlaşılması adına BDS 701 standardı gerekli ve dikkat edilmesi gereken konuların çerçevesini oluşturmuştur. Denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının kapsam, sayı, detay ve içeriği işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir (İşseveroğlu, 2019). Dolayısıyla, denetçinin denetim sürecinde denetlediği işletmede faaliyetlerin yürütülmesi sırasında önemli bilgileri ve kilit denetim konusu olarak sınıflandırabilecek işlemleri tasarlamalıdır. Bu işlemler planlanırken denetçinin bilgisi ve mesleki muhakemesi devreye girmektedir (Sierra-Garcia ve diğerleri, 2019).

Denetim raporlarında kilit denetim konuları hakkında bilgilendirilmelerin yapılması, denetimi yapılan döneme ilişkin finansal tablolarda önem arz eden konuların daha net anlaşılmasına olanak sağlayacak olup paydaşların ilgili raporlardan daha fazla bilgi almasına yol açacaktır. Söz konusu durum aynı zamanda üst yönetim ve denetçiler arasındaki iletişimin daha sağlıklı olmasına fırsat verecek ve finansal tablolarda yer alan açıklamaların yönetim tarafından daha fazla dikkate alınmasına imkân yaratacaktır (KGK, 2017). Denetim raporlarında çeşitli kilit denetim konularının yer edinmesi, finansal piyasalarda reaksiyonu gösterecek olup işletmelerin farklı açılardan hareket etmesine fırsat yaratacaktır. Böylece denetim raporlarında kilit denetim konularını içeren raporlar içermeyenlere göre hareketlilik noktasında finansal piyasaları yönlendireceklerdir (Süer, 2021). Ayrıca, denetim sürecinde işletmenin cari döneminde sunulan kilit denetim konuları sayı ve içerik olarak denetçiye, denetimin planlanmasında ve sonraki denetim sürecinde önemli alanlarda denetim testlerinin genişletilmesinde rehberlik görevi sağlayarak denetimin güvenilirliğini artırmaya katkıda bulunur (Grosu ve diğerleri, 2020). Kilit denetim konuları, denetçinin işletme faaliyetlerinde önemli gördüğü durumları açıkladığı ve daha fazla dikkatini odakladığı noktalar hakkında açıklamaları kapsar (Atay & Çeltikçi, 2021).

Kilit denetim konularının sunulmasının temel amacı, denetim sürecine yönelik anlaşılabilir ve şeffaflığın sağlanılmasında denetçi raporunun kalite ve iletişim değerini artırmaktır. Dolayısıyla standart denetim raporu görünümünden uzaklaşılarak, önemli kararlar üzerinde etkili olabilecek ve muhasebe tahmin ve varsayımlarına ilişkin bilgileri kapsayan bir görünüm kazanmış olacaktır. Söz konusu durum, finansal tablo dipnotlarında ve önemli kararlarda tereddüt oluşturabilecek riskler hakkındaki bilgilerin denetim raporu aracılığı ile anlaşılmasına fayda sağlamaktadır (Yaşar & Yalçın, 2023).

Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul (BIST) İmalat sektörünün alt sektörlerinden biri olan Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler sektöründe işlem gören şirketlerin enflasyon muhasebesi öncesi ve sonrası 2022-2023 yılı denetim raporları esas alınarak kilit denetim konuları incelenmiştir. Çalışmada içerik analizi ve bağımlı gruplar t-testi yöntemleri kullanılarak enflasyon öncesi ve sonrası kilit denetim konu sayıları karşılaştırılmıştır. Literatür çalışmalarında kilit denetim konularına yönelik çalışmalar mevcut olup, hem enflasyon muhasebesi öncesi ve sonrası kilit denetim konuları hem de kilit denetim sayılarının karşılaştırılmasının yapılmaması çalışmanın gerekliliğini oluşturmuştur. Araştırma teorik kapsamda özgün olup literatüre katkı sağlaması yönündedir.

2. Literatür Değerlendirmesi

Kilit denetim konularında ulusal ve uluslararası çalışmalar mevcut olup söz konusu bazı çalışmalar şu şekildedir;

Onocak (2024) çalışmasında, BİST'te bulunan 29 bilişim şirketinin kilit denetim konularının nasıl ele alındığını denetim raporları kapsamında betimsel analiz yöntemi ile incelemiştir. Araştırma sonucunda, kilit denetim konularında en çok hasılat muhasebesi, daha sonra sırasıyla geliştirme maliyeti, ticari alacaklar ve şerefiye değer düşüklüğü kalemlerinin takip ettiği belirtilmiştir.

Wang ve Wu (2024) çalışmalarında, Şanghay ve Shenzhen Borsaları'nda listelenen firmaların 2010-2020 verilerini inceleyerek, 'Karbon Emisyonu Yönetimi' nin 'Kilit Denetim Konuları' nın açıklanması üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. Araştırma sonucunda, karbon emisyonu yönetiminin kilit denetim konuları ile ilgili açıklamanın yeterliliğini önemli ölçüde artırabileceğini ve kilit denetim konuların açıklanmasının çevresel, sosyal ve yönetişim performansını artırırken hisse senedi fiyatı çöküş riskini azaltmaya yardımcı olduğu tespit edilmiştir.

Küster (2024) çalışmasında, 2016-2022 yılları arasında Avrupa ülkelerindeki 'Kilit Denetim Konuları' nı dil bilimi özellikleri ve dinamikleri açısından ele almıştır. Araştırma sonucunda, kilit denetim konuları açıklamalarının belirleyicileri ve dinamikleri hakkında daha ayrıntılı bir anlayışa sahip oldukları gözlemlenmiştir.

Federsel (2024) çalışmasında, 2018-2022 yılları arasında 29 Avrupa ülkesindeki şirketlerin verilerini kullanarak, denetim firması ve denetçi ortak değişikliğinin 'Kilit Denetim Konuları' üzerindeki etkisini araştırmıştır. Araştırma sonucunda, denetim firması rotasyonlarının denetçilerin denetim firmaları içindeki standardizasyona yönelik kurumsal baskıların üstesinden gelmelerini sağladığını, denetim firmaları içindeki kademeli rotasyon mekanizmalarının gerekliliği gibi pratik hususların ise bireysel denetim ortaklarının etkisini sınırlayabileceği belirtilmiştir.

Acar (2024) çalışmasında, BİST'de işlem gören toptan ve perakende ticaret sektörünün 2021-2022 yılları arası kilit denetim konuları bağlamında karma analiz teknikleri kullanılarak araştırma yapmıştır. Araştırma sonucunda, değişkenler arasında anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Genç vd. (2023) çalışmalarında, 2017-2021 yılı Türkiye ve ABD'de Borsasında bulunan sigorta şirketlerinin bağımsız denetim raporlarındaki önemli ve kilit denetim konularının karşılaştırılmasını içerik analizi yöntemi ile incelemişlerdir. Araştırma sonucunda, kritik/kilit denetim konularının belirlenmesinde benzer unsurların dikkate alındığı görülmüştür.

Bepari vd. (2023) çalışmalarında, Bangladeş'te 2018 ve 2021 döneminde kilit denetim konularının içerik ve dağılımının denetim kalitesi üzerinde etkisi olup olmadığını araştırmışlardır. Araştırma sonucunda, kilit denetim konularının denetim raporlarında yer almasından sonra denetim kalitesinin arttığı ve ayrıca kilit denetim konularının hem içerik özellikleri hem de sayılarının denetim kalitesiyle ilişkili olduğu tespit edilmiştir.

Yaşar ve Yalçın (2023) çalışmalarında, 2018-2021 dönemi arası 1430 denetçi raporlarında kilit denetim konularına uygulanan denetim prosedürleri sonucuna denetçi raporunda işaret edilip edilmediğini içerik analizi yöntemiyle incelemişlerdir. Araştırma sonucunda, denetçi raporlarında denetim prosedürleri sonuçlarına işaret edilmesi yönünden farklı uygulamaların olduğu belirtilmiştir.

Güçlü (2022) çalışmasında, 2019 ve 2020 yılları arası Katılım 50 endeksinde bulunan şirketlerin kilit denetim konularını sektör, işletme, denetçi görüşü ve sayılarını içerik analizi yöntemiyle incelemiştir. Araştırma sonucunda, en çok kilit denetim konuları olarak bildirilen sektörün depolama, ulaştırma ve haberleşme olduğu en az bildirilen sektörün ise gaz, elektrik ve su sektörü olduğu görülmüştür. Ayrıca, sınırlı olumlu denetim raporlarında, olumlu görüş bildirilen denetim raporlarına kıyasla daha fazla kilit denetim konularının bildirildiği tespit edilmiştir.

Fera vd. (2021) çalışmalarında, İtalyan Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören ve finansal olmayan 118 şirketin 2017-2019 yılları arasında iç kurumsal yönetim mekanizmalarının kalitesi ile dış denetçiler tarafından raporlarda açıklanan kilit denetim konular arasındaki ilişkiyi analiz etmişlerdir. Araştırma sonucunda, yüksek kaliteli ve sürdürülebilir bir kurumsal yönetim sistemine sahip firmaların, denetim sürecinden kaynaklanan ve denetim raporunda açıklanan en az kilit denetim konularına sahip olma eğiliminde olduğu belirtilmiştir.

Zeng vd. (2021) çalışmalarında, denetim kalitesi üzerinde kilit denetim konularının etkili olup olmadığını ve denetim kalitesiyle nasıl ilişkili olduğunu değerlendirmek amacıyla Çin'de bulunan şirketler üzerinde araştırma yapmışlardır. Araştırma sonucunda, denetçilerin firmaya ve sektöre özgü kilit denetim konularını rapor ettiği ve denetim raporlarında kilit denetim konularına yer verilmesinin denetim kalitesini arttırdığı görülmüştür.

Kitiwong ve Sarapaivanich (2020) çalışmalarında, Tayland'da faaliyet gösteren 312 şirket üzerinde kilit denetim konularının uygulanması/uygulanmaması açısından verilerin karşılaştırmasını ele almışlardır. Araştırma sonucunda, kilit denetim konularının denetim kalitesiyle bir ilişkisi görülmemiştir. Sadece satın almalarla ilgili açıklanan kilit denetim konularının daha bilgilendirici olduğu tespit edilmiştir.

Aktaş ve Acar (2020) çalışmalarında, BİST-100'de bulunan şirketlerin 2017 ve 2018 dönemi verilerini baz alarak kilit denetim konusu ile denetimde önemlilik seviyesi arasında bağlantının olup olmadığını t-testi uygulayarak araştırmışlardır. Araştırma sonucunda, önemlilik eşik değerleri ile kullanılan hesaplama yönteminin birbirinden anlamlı bir şekilde farklılaştığı ve yıllar itibariyle (2017 ve 2018 dönemi) önemlilik seviyelerinde anlamlı bir farklılığın olmadığı belirtilmiştir.

Wuttichindanon ve Issarawornrawanich (2020) çalışmalarında, 2016-2017 yılı Tayland Borsası'nda işlem gören şirketler üzerinde kilit denetim konularının sayısını belirleyen faktörleri incelemişlerdir. Araştırma sonucunda, 4 büyük denetim firmasını kullanan firmalar, çok sayıda yan kuruluşu olan firmalar ile teknoloji, emlak, inşaat ve finans sektörlerindeki firmaların daha yüksek sayıda kilit denetim konularına sahip

olduğu, yüksek karlılığa sahip olan firmaların ise daha düşük sayıda kilit denetim konularına sahip olduğu görülmüştür.

Keskin vd. (2020) çalışmalarında, Bankacılık, İmalat ve Telekomünikasyon sektörlerinde işlem gören şirketlerin 2018 yılı bağımsız denetçi raporlarındaki kilit denetim konularını cinsiyet farklılığına göre okunabilirliğini ARI okunabilirlik endeksine göre araştırmışlardır. Araştırma sonucunda, kadın sorumlu denetçiler tarafından hazırlanan kilit denetim konularının okunabilirliğinin ve sektörel açıdan bankacılık sektörünün kilit denetim konularının okunabilirlik endeksi ortalamasının diğer sektörlere göre daha yüksek olduğu görülmüştür.

Karapınar ve Dölen (2020) çalışmalarında, 2018 yılı BİST'de yer alan şirketlerin kilit denetim konularını sektör, denetim firmaları ve denetçi görüşü kapsamında karşılaştırmalı olarak ele almışlardır. Araştırma sonucunda, denetim raporunda bildirilen kilit denetim konuları sayıları denetçi görüşüne ve sektörlere göre farklılık gösterdiği belirtilmiştir.

Literatür değerlendirmelerinde ulusal ve uluslararası yazın çalışmalarda kilit denetim konuları hakkında genellikle kilit denetim konularının dağılımı, kilit denetim konularının neler olduğu, denetçi tarafından nasıl belirlendiği, denetim raporunda nasıl bildirildiği, içerik, sayı, sektör, denetçi görüşü ve denetim firmalarının ya sektör bazında karşılaştırılması ya da yıllar itibariyle dağılımı içerik analizi yöntemi kullanılarak ele alınmıştır. Bu çalışma literatür çalışmalarıyla benzerlik göstermekte olup BIST İmalat sektörünün alt sektörlerinden biri olan Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler sektöründe işlem gören şirketlerin enflasyon muhasebesi öncesi ve sonrası 2022-2023 yılı denetim raporları esas alınarak, kilit denetim konuları içerik analizi modeli ve bağımlı gruplar t-testi yöntemleri kullanılarak enflasyon öncesi ve sonrası kilit denetim konu sayıları karşılaştırılmıştır.

3. Araştırma

Bu bölümde araştırmanın amacı, yöntemi ve değerlendirmelerine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Türkiye'de BDS 701 kapsamında "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" 2017 yılından itibaren uygulanmaya konulmuştur. Enflasyon muhasebe uygulaması en son 2004 yılında uygulanmış olup 2020 yılı fiyat oynaklığı ciddi ekonomik bir sorun olmuştur. Özellikle Rusya-Ukrayna savaşı ve Covid-19 salgını fiyat oynaklığında önemli etkenlerdir. 2021 yılında enflasyon muhasebesi şartları oluşsa da 7352 sayılı Kanun'un 1 inci maddesi kapsamında ertelenmiştir. Söz konusu etkenler kapsamında enflasyon muhasebesi uygulanma gerekliliği birçok uzman ve akademisyen tarafından konu edinmiştir. 2023 yılı sonu enflasyon muhasebesinin yeniden uygulanma gerekliliğine ilişkin esaslar kamu idaresince ilan edilmiştir. Bu doğrultuda çalışmanın amacı, BİST'te 2022-2023 yılları arasında bulunan "Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler" sektörlerinin enflasyon muhasebesi öncesi ve sonrası bağımsız denetçiler tarafından yayımlanan denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının karşılaştırmalı içerik dağılımı analiz edilmiştir. BİST'te işlem gören "Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler" sektörlerinde toplam 46 şirket mevcut olup iki şirketin kilit denetim konularının bildirmemesi nedeniyle 44 şirket araştırmanın örneklemini oluşturmaktadır.

Araştırma kapsamında 44 şirketin 44 denetim raporu değerlendirilmiştir. İlgili şirketlerin enflasyon muhasebesi öncesi ve sonrası kilit denetim konularının karşılaştırması ele alınmış olup 2022 ve 2023 yılları arasında en çok bildirilen kilit denetim konularının neler olduğu ve hangi şirketin ne kadar kilit denetim konusu bildirildiği incelenmiştir. Bahsi geçen şirketlerin ilgili verileri Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) aracılığı ile internet sitesinde bildirim sorguları kısmında her şirketin bağımsız denetim raporlarına ulaşılarak finansal tablolarından yararlanılmıştır. Çalışmada içerik analizi ve bağımlı gruplar t-testi yöntemleri kullanılarak veriler değerlendirilmiştir. İçerik analizi; *"sözlü, yazılı ya da diğer materyallerin içinde barındırdıkları mesajların, sistematik olacak şekilde ve nesnel olarak sınıflandırılması, sayılara dönüştürülmesi ve çıkarımda bulunulması işlemlerinden oluşur*" (Tavşancıl & Aslan, 2001). *"İçerik analizi kullanılarak veriler tanımlanabilmekte ve kullanılan verilerin içerisinde gizli kalmış birtakım gerçekler tespit edilerek ortaya çıkarılabilmektedir"* (Gülbahar & Alper, 2009) şeklinde tanımlanmaktadır. Bağımlı gruplar t-testi ise 2022 ve 2023 arasındaki kilit denetim konularının anlamlı olarak değişip değişmediğini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Araştırma kapsamında Tablo 1'de yer alan 44 şirketin 2022 ve 2023 verileri kullanıldığından bu iki grup (2022-2023) bağımlı (dependent) gruplardır.

Tablo 1. Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler Sektöründe Yer Alan İşletmeler

Sıra	Kod	Şirket Ünvanı	Sıra	Kod	Şirket Ünvanı
1	ACSEL	ACISELSAN ACIPAYAM SELÜLOZ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	23	IZFAS	İZMİR FIRÇA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
2	AKSA	AKSA AKRİLİK KİMYA SANAYİİ A.Ş.	24	KMPUR	KİMTEKS POLİÜRETAN SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
3	ALKIM	ALKİM ALKALİ KİMYA A.Ş.	25	KRPLS	KOROPLAST TEMİZLİK AMBALAJ ÜRÜNLERİ SANAYİ VE DIŞ TİCARET A.Ş.
4	ANGEN	ANATOLİA TANI VE BİYOTEKNOLOJİ ÜRÜNLERİ ARAŞTIRMA GELİŞTİRME SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	26	KOPOL	KOZA POLYESTER SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
5	AYGAZ	AYGAZ A.Ş.	27	MRSHL	MARSHALL BOYA VE VERNİK SANAYİİ A.Ş.
6	BAGFS	BAGFAŞ BANDIRMA GÜBRE FABRİKALARI A.Ş.	28	MEDTR	MEDİTERA TIBBİ MALZEME SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
7	BAYRK	BAYRAK EBT TABAN SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	29	MERCN	MERCAN KİMYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
8	BRKSN	BERKOSAN YALITIM VE TECRİT MADDELERİ ÜRETİM VE TİCARET A.Ş.	30	ONCSM	ONCOSEM ONKOLOJİK SİSTEMLER SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
9	BRISA	BRİSA BRİDGESTONE SABANCI LASTİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	31	OZRDN	ÖZERDEN AMBALAJ SANAYİ A.Ş.
10	DEVA	DEVA HOLDİNG A.Ş.	32	PETKM	PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.
11	DNISI	DİNAMİK ISI MAKİNA YALITIM MALZEMELERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	33	POLTK	POLİTEKNİK METAL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
12	DYOBY	DYO BOYA FABRİKALARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	34	RNPOL	RAİNBOW POLİKARBONAT SANAYİ TİCARET A.Ş.
13	EGGUB	EGE GÜBRE SANAYİİ A.Ş.	35	RTALB	RTA LABORATUVARLARI BİYOLOJİK ÜRÜNLER İLAÇ VE MAKİNE SANAYİ TİCARET A.Ş.
14	EGPRO	EGE PROFİL TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	36	SANFM	SANİFOAM ENDÜSTRİ VE TÜKETİM ÜRÜNLERİ SANAYİ TİCARET A.Ş.
15	EPLAS	EGEPLAST EGE PLASTİK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	37	SASA	SASA POLYESTER SANAYİ A.Ş.
16	EMNIS	EMİNİŞ AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	38	SEKUR	SEKURO PLASTİK AMBALAJ SANAYİ A.Ş.

Tablo 1. (Devamı) Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler Sektöründe Yer Alan İşletmeler

17	**EUREN**	EUROPEN ENDÜSTRİ İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	**39**	**SEYKM**	SEYİTLER KİMYA SANAYİ A.Ş.
18	**GEDZA**	GEDİZ AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	**40**	**SODSN**	SODAŞ SODYUM SANAYİİ A.Ş.
19	**GOODY**	GOODYEAR LASTİKLERİ T.A.Ş.	**41**	**TARKM**	TARKİM BİTKİ KORUMA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
20	**GUBRF**	GÜBRE FABRİKALARI T.A.Ş.	**42**	**TMPOL**	TEMAPOL POLİMER PLASTİK VE İNŞAAT SANAYİ TİCARET A.Ş.
21	**HEKTS**	HEKTAŞ TİCARET T.A.Ş.	**43**	**TRILC**	TURK İLAÇ VE SERUM SANAYİ A.Ş.
22	**ISKPL**	IŞIK PLASTİK SANAYİ VE DIŞ TİCARET PAZARLAMA A.Ş.	**44**	**TUPRS**	TÜPRAŞ-TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.

3.2. Araştırma Verilerin Analizi

2022 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı (Enflasyon Muhasebesi Öncesi) kriter sayısı 74, 2023 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı (Enflasyon Muhasebesi Sonrası) kriter sayısı 114'tür. Enflasyon muhasebesi sonrası kriterlerinde 2 tane hesap kalemi (Arazi, Binalar ve Yerüstü Düzenlerinin Gerçeğe Uygun Değerleri' ile Ticari Alacaklarda Beklenen Kredi Zararları') enflasyon muhasebesi öncesi kriterlerinde yer almamaktadır.

Enflasyon muhasebesi öncesi kriterlerinde ise (7) hesap kalemi enflasyon muhasebesi sonrası kriterlerinde bulunmamakta olup ilgili kriterler şu şekildedir;

- Hisse Satın Alımı
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar / Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri
- Marka Değer Düşüklüğü
- Stoklar ve Stok Değerleme Yöntemleri
- TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması şeklindedir.

Çalışmada temel amaç, 2022 yılı kilit denetim konu sayısının 2023 yılı kilit denetim konu sayısından anlamlı olarak farklı olup olmadığını kontrol etmektir.

Çalışmada verilerin tanımlayıcı istatistiklerini elde etmek, değerlendirmek ve analiz etmek için Sosyal Bilimler Verileri için İstatistik Paketi (SPSS) yazılımının 22. versiyonu kullanılmıştır. Öncelikle 2022 ve 2023 yılına ait verilerin normal dağılımı incelenmiştir.

Verilerin normal dağılımlı olup olmadığını değerlendirmek için çeşitli istatistiksel yöntemler bulunmaktadır. Bunların en önemlileri ise Jarque-Bera testi (özellikle verilerin dağılım şeklini, simetri eksikliğini "çarpıklık, S" ve yüksekliğini veya düzlüğünü "kurtosis, K" dikkate almaktadır), Shapiro-Wilks testi ve Kolmogorov-Smirnov testidir. 50'den az küçük boyutlu örnekler için Shapiro-Wilk testi daha uygun bir yöntem olurken, 50 veya daha fazla büyük boyutlu örneklerin normalliğini kontrol etmek için hem Shapiro-Wilk testi hem de Kolmogorov-Smirnov testi kullanılabilir. Veriler normal dağılımı gösterdiğinde parametrik test uygulanmalıdır, ancak veriler normal dağılımı izlemiyor ise parametrik olmayan "dağılımsız" test uygulanmalıdır. Yaygın parametrik istatistiklere örnek Student's t-testleri, tek yönlü ANOVA (varyans analizi), Pearson korelasyon testleri verilebilirken, yaygın parametrik olmayan istatistiklere ise 'Mann-Whitney-Wilcoxon (MWW) testi', Wilcoxon testi, Kruskal-Wallis, Spearman's rho testleri örnek gösterilebilir (Özsoy & Gürler, 2023).

Normal dağılıma yönelik testin hipotezleri aşağıdaki gibidir:

H0: Enflasyon öncesi (2022) ve sonrası (2023) değişkenler istatistiksel olarak normal dağılmıştır.

H1: Enflasyon öncesi ve sonrası değişkenler istatistiksel olarak normal dağılmamıştır.

Normallik testine göre, p değeri önceden tanımlanmış anlamlılık düzeyinden büyükse α=0,05 kritik değer kabul edilir. Söz konusu p istatistik değerinin 0,05 kritik değerden büyük olması halinde H0 hipotezi reddedilemez, 0,05 kritik değerden küçük olması halinde H0 hipotezi reddedilir (Özsoy & Gürler, 2023).

Çalışmada 2022 yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı (Enflasyon Muhasebesi Öncesi) ile 2023 yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı (Enflasyon Muhasebesi Sonrası) kriterlerinin normal dağılım testleri Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2. Normallik Testleri

	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
Gösterge (kriter)	Test değeri	Serbestlik derecesi	Olasılık (p)	Test değeri	Serbestlik derecesi	Olasılık (p)
Kriter 2022	,276	44	,000	,777	44	,000
Kriter 2023	,292	44	,000	,814	44	,000

* p<0,05 olduğu için kriterler normal dağılım göstermemektedir.

Tablo 2'de görüldüğü üzere istatistik testlerinin ikisi de her iki döneme ait kriterlerin normal dağılıma sahip olmadığını göstermektedir. "p" olasılık değerleri 0,05'ten küçük olup, verilerin normal dağıldığını öneren H0 hipotezi reddedilmiştir. İki dönem arasındaki kilit denetim konu sayılarının anlamlı olarak farklılaşıp farklılaşmadığı wilcoxon testi yardımıyla test edilmiştir. Sonuçlar Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. 2022-2023 Yılları Kilit Denetim Konu Sayılarının İncelenmesi

Yıllar	N	Ortalama (Medyan)	Std. Sapma	Wilcoxon Testi	
2022	44	2,000	0,740	z	p
2023	44	2,500	0,726	-5,405	0,000

Tablo 3'te görüldüğü üzere 2023 dönemine ait kilit denetim konu sayıları 2022 yılına göre anlamlı olarak daha büyüktür. Bu durumda enflasyon muhasebesinin uygulanmaya başladığı 2023 yılında yılında kilit denetim konu sayıları şirketler bazında anlamlı olarak artmıştır.

3.3. Araştırma Bulguları

Çalışmada 2022 ve 2023 yılı BİST'te işlem gören Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler sektöründe faaliyet gösteren toplam 46 şirket mevcut olup "BAHKM" ve KBORU şirketlerinin kilit denetim konularının bildirilmemesi sonucu toplam 44 şirketin bağımsız denetim raporlarında sunulan kilit denetim konuları içerik dağılımı araştırılmış olup elde edilen bulgular enflasyon muhasebesi öncesi ve sonrası kapsamında ayrı ayrı tablolar şeklinde sunulmuştur.

Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler sektörüne ilişkin 2022 yılı bağımsız denetçi raporlarında açıklanan kilit denetim konuları ve sayı dağılımları Tablo 4'te görselleştirilmiştir.

Tablo 4. 2022 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı (Enflasyon Muhasebesi Öncesi)

Sıra	Şirket Kodu	Kilit Denetim Konuları	Sayı	Sıra	Şirket Kodu	Kilit Denetim Konuları	Sayı
1	ACSEL	Arazi, Arsalar ve Binaların Gerçeğe Uygun Değerleri, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme	2	**23**	IZFAS	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	1
2	AKSA	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	1	**24**	KMPUR	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	1
3	ALKIM	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	1	**25**	KRPLS	Satış İndirimleri	1
4	ANGEN	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	1	**26**	KOPOL	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, Stoklar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı	3
5	AYGAZ	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	1	**27**	MRSHL	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	1
6	BAGFS	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	1	**28**	MEDTR	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	2
7	BAYRK	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, Stoklar	2	**29**	MERCN	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Arsa ve Binaların Gerçeğe Uygun Değerleri	2
8	BRKSN	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	1	**30**	ONCSM	Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları, Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	2
9	BRISA	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	1	**31**	OZRDN	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	1
10	DEVA	Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri, Stok Değer Düşüklüğü	2	**32**	PETKM	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme	1
11	DNISI	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	2	**33**	POLTK	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	1
12	DYOBY	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, Arazi, Binalar ve Yerüstü Düzenlerinin Gerçeğe Uygun Değerleri	2	**34**	RNPOL	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	1
13	EGGUB	Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü	1	**35**	RTALB	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Stoklar	2

Tablo 4. (Devamı) 2022 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı (Enflasyon Muhasebesi Öncesi)

14	EGPRO	Arazi, Binalar ve Yerüstü Düzenlerinin Gerçeğe Uygun Değerleri, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	2	**36**	SANFM	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme, Ticari Alacaklarda Beklenen Kredi Zararları	2
15	EPLAS	Stoklar, Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme	3	**37**	SASA	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanabilirliği	2
16	EMNIS	Konkordato Kapsamındaki Borçlar	1	**38**	SEKUR	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	2
17	EUREN	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	2	**39**	SEYKM	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	2
18	GEDZA	Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme ve Değer Düşüklüğü, Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	2	**40**	SODSN	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	1
19	GOODY	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	1	**41**	TARKM	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Maddi Duran Varlıklarda Yeniden değerleme, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	4
20	GUBRF	Stoklar, Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	3	**42**	TMPOL	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Finansal Borçlar	2
21	HEKTS	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	2	**43**	TRILC	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme	3
22	ISKPL	İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları	1	**44**	TUPRS	Arsa ve Arazilerin Gerçeğe Uygun Değerleri, Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanabilirliği	2
					TOPLAM		**74**

Kaynak: (KAP, 2023).

Tablo 4'te Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler sektöründe bulunan şirketlerin denetim raporlarında toplam 74 kilit denetim konusu raporlanmıştır. 2022 yılı kilit denetim konularının genellikle "Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği", "Hasılatın Muhasebeleştirilmesi", "Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme" ve "Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme" konularının ağırlıklı olduğu görülmektedir. Söz konusu bildirilen kilit denetim konularının sektörlerle paralellik gösterdiği söylenebilir.

İlgili şirketlerin 2022 yılı yayımlanan bağımsız denetim raporlarının hangi bağımsız denetim şirketleri tarafından hazırlandığı ve verilen denetçi görüşleri Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5. 2022 Yılı Bağımsız Denetim Firmaların Dağılımı ve Denetçi Görüşleri (Enflasyon Muhasebesi Öncesi)

Sıra	Şirket Kodları	Denetim Firmaları	Denetçi Görüşü
1	ACSEL	PwC BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
2	AKSA	PwC BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
3	ALKIM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
4	ANGEN	EREN BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
5	AYGAZ	PwC BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
6	BAGFS	REANDA AREN BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
7	BAYRK	MERCEK BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
8	BRKSN	RSM TURKEY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
9	BRISA	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
10	DEVA	DRT BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
11	DNISI	HSY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
12	DYOBY	PWC BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
13	EGGUB	REANDA AREN BAĞIMSIZ DENETİM	Şartlı
14	EGPRO	PwC BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
15	EPLAS	EREN BAĞIMSIZ DENETİM	Şartlı
16	EMNIS	ELİT BAĞIMSIZ DENETİM	Şartlı
17	EUREN	C&Ç BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
18	GEDZA	REHBER BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
19	GOODY	PWC BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
20	GUBRF	EREN BAĞIMSIZ DENETİM	Şartlı
21	HEKTS	DRT BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
22	ISKPL	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
23	IZFAS	GÖRÜŞ BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
24	KMPUR	DRT BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
25	KRPLS	DRT BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
26	KOPOL	PKF ADAY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
27	MRSHL	PWC BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
28	MEDTR	HSY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu

Tablo 5. (Devamı) 2022 Yılı Bağımsız Denetim Firmaların Dağılımı ve Denetçi Görüşleri (Enflasyon Muhasebesi Öncesi)

29	MERCN	VİZYON GRUP BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
30	ONCSM	EREN BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
31	OZRDN	BDO BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
32	PETKM	PwC BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
33	POLTK	DENGE BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
34	RNPOL	BAN-DEN BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
35	RTALB	PKF ADAY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
36	SANFM	VİZYON GRUP BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
37	SASA	DRT BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
38	SEKUR	GÜRELİ BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
39	SEYKM	HSY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
40	SODSN	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
41	TARKM	EREN BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
42	TMPOL	GÜNCEL BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
43	TRILC	DENEYİM BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
44	TUPRS	PwC BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu

Kaynak: (KAP, 2023).

Tablo 5'te görüldüğü üzere 44 şirketin 10'unun (ACSEL, AKSA, AYGAZ, BRISA, DYOBY, EGPRO, GOODY, MRSHL, PETKM ve TUPRS) denetim raporları dört büyük denetim şirketi olan PwC ve KPMG tarafından düzenlenmiştir. Diğer şirketlerin denetim raporları ise çoğunlukla EREN ve DRT denetim şirketleri tarafından hazırlanmıştır. Enflasyon muhasebesi öncesi ilgili sektörlerde yayımlanan denetim raporlarında genellikle denetçi görüşleri olumlu olup EGGUB, EPLAS, EMNIS ve GUBRF şirketleri için şartlı görüş bildirmişlerdir. Söz konusu şirketler için şartlı görüş bildirme dayanağı olarak işletme birleşmeleri kapsamında varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmemesi, bağlı ortaklıkların ve iştirak bağımsız denetim çerçevesinde denetlenmemesi, ilgili şirketlerden faaliyetleri hakkında gerekli değerlendirmeleri yapacak seviyede belgelerin temin edilememesi, şirketlerin faaliyet kapsamında olmaması, konkordato kararının şirket sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinde ciddi sıkıntılar yaratacağı ve önceki denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınma görüşü sunulması şeklinde ifadeler yer almaktadır.

Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler sektörüne ilişkin 2023 yılı bağımsız denetçi raporlarında açıklanan kilit denetim konuları ve sayı dağılımları Tablo 6'da görselleştirilmiştir.

Tablo 6'da Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporlarında toplam 114 adet kilit denetim konusu bildirilmiştir.

Tablo 6. 2023 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı (Enflasyon Muhasebesi Sonrası)

Sıra	Şirket Kodu	Kilit Denetim Konuları	Sayı	Sıra	Şirket Kodu	Kilit Denetim Konuları
1	ACSEL	Arazi, Arsalar ve Binaların Gerçeğe Uygun Değerleri, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3	**23**	IZFAS	TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması
2	AKSA	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2	**24**	KMPUR	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması
3	ALKIM	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2	**25**	KRPLS	Satış İndirimleri, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" uygulaması
4	ANGEN	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2	**26**	KOPOL	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, Stoklar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması
5	AYGAZ	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2	**27**	MRSHL	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması
6	BAGFS	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3	**28**	MEDTR	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması
7	BAYRK	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2	**29**	MERCN	Arsa ve Binaların Gerçeğe Uygun Değerleri, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması

Tablo 6. (Devamı) 2023 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı (Enflasyon Muhasebesi Sonrası)

8	BRKSN	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2	**30**	ONCSM	Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları, Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3
9	BRISA	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2	**31**	OZRDN	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, Stoklar ve Stok Değerleme Yöntemleri, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3
10	DEVA	Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri, Stok Değer Düşüklüğü, TMS- 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3	**32**	PETKM	Hisse Satın Alımı, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3
11	DNISI	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3	**33**	POLTK	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2
12	DYOBY	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, Marka Değer Düşüklüğü, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	4	**34**	RNPOL	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2
13	EGGUB	Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2	**35**	RTALB	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2
14	EGPRO	Arazi, Binalar ve Yerüstü Düzenlerinin Gerçeğe Uygun Değerleri, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3	**36**	SANFM	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2

Tablo 6. (Devamı) 2023 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı (Enflasyon Muhasebesi Sonrası)

15	EPLAS	Stoklar, Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	4	**37**	SASA	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanabilirliği, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3
16	EMNIS	Konkordato Kapsamındaki Borçlar, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2	**38**	SEKUR	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3
17	EUREN	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3	**39**	SEYKM	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3
18	GEDZA	Maddi Olmayan Duran Varlıklar / Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri, Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme ve Değer Düşüklüğü, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	4	**40**	SODSN	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2
19	GOODY	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2	**41**	TARKM	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Maddi Duran Varlıklarda Yeniden değerleme, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3
20	GUBRF	Stoklar, Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	4	**42**	TMPOL	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Finansal Borçlar, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3

Tablo 6. (Devamı) 2023 Yılı Kilit Denetim Konularının Dağılımı (Enflasyon Muhasebesi Sonrası)

21	HEKTS	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3	**43**	TRILC	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2
22	ISKPL	İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	2	**44**	TUPRS	Arsa ve Arazilerin Gerçeğe Uygun Değerleri, Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanabilirliği, TMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması	3
					TOPLAM		**114**

Kaynak: (KAP, 2023).

Tablo 6'da enflasyon muhasebesi uygulamasından sonra ilgili sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin 2023 yılı denetim raporlarında toplam 114 kilit denetim konusu bildirilmiştir. Enflasyon muhasebe uygulaması sonrası sunulan kilit denetim konuları genellikle Ticari Alacaklar, Hasılat, Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme konularının ağırlıklı olduğu görülmektedir.

Enflasyon muhasebesi sonrası ilgili sektörlerde denetim raporlarında kilit denetim konuları değerlendirildiğinde 114 kilit denetim konuları içerisinde enflasyon muhasebesinin uygulanmasıyla "TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması konusunun şirketlerde kilit denetim konusu olarak yer aldığı özellikle imalat sektörünün alt sektörlerinde bulunan Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler Sektöründe belirtilen kilit denetim konularının şirketlere özgü kilit denetim konuları olarak ifade edildiği görülmektedir. Daha sonra bunu Hasılatın muhasebeleştirilmesi (25) kez, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği ise (17) kez raporlanmıştır. Enflasyon muhasebesi öncesi ve sonrası kilit denetim konularının sayı dağılımı artış gösterse de kilit denetim konularının hem 2022 hem 2023 yılında genelde aynı kilit denetim konularının raporlandığı görülmektedir.

Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2023 yılı bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen kilit denetim konusunun, bildirilme gerekçeleri ve denetimde nasıl ele alındığı ile ilgili açıklamalar yayımlanan denetim raporlarından oluşturulmuştur.

Kilit Denetim Konusu Bildirilme Gerekçeleri;

- ✓ *"TMS 29 uygulaması finansal tablolarda yaygın ve tutarsal olarak önemli etkiye sahiptir".*
- ✓ *"TMS 29, finansal tabloların raporlama dönemi sonundaki cari satın alım gücüne göre yeniden düzenlenmesini gerektirmektedir".*
- ✓ *"2023 yılı içerisindeki işlemler ve dönem sonundaki parasal olmayan bakiyeler, 31 Aralık 2023 bilanço tarihindeki güncel fiyat endeksini yansıtacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir".*

- ✓ *"Finansal durum tablosundaki birçok hesabın ve cari dönem işlemlerinin yeniden düzenlenmesinde kullanılan tahminlerin varlığı, hesaplamadaki karmaşıklık ve yeniden düzenlemede kullanılan verilerin eksik veya hatalı olma riski nedeniyle, TMS 29'un uygulanması kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir"* (KAP, 2023).

Kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığı ile ilgili olarak;

- ✓ *"Yönetim tarafından tasarlanan ve uygulanan TMS 29 uygulamasına ilişkin sürecin ve kontrollerin anlaşılması ve değerlendirilmesi",*
- ✓ *"Yönetim tarafından yapılan parasal ve parasal olmayan kalemler ayrımının TMS 29'a uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi",*
- ✓ *"Parasal olmayan kalemlerin detay listeleri temin edilerek, orijinal kayıt tarihlerinin ve tutarlarının örneklem yöntemiyle test edilmesi",*
- ✓ *Yönetimin kullandığı hesaplama yöntemlerinin değerlendirilmesi ve her dönemde tutarlı bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının kontrol edilmesi",*
- ✓ *"Hesaplamalarda kullanılan genel fiyat endeksi oranlarının, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yayınlanan Türkiye'deki Tüketici Fiyat Endeksi'nden elde edilen katsayılar ile kontrol edilmesi",*
- ✓ *"Enflasyon etkileri ile yeniden düzenlenen parasal olmayan kalemlerin, gelir tablosunun ve nakit akış tablosunun matematiksel doğruluğunun test edilmesi",*
- ✓ *"TMS 29'un uygulanmasının konsolide finansal tablolara ilişkin dipnotlarda yer alan açıklamalarının TFRS'lere göre yeterliliğinin değerlendirilmesi",*
- ✓ *"Hesaplamaların tamlığını ve doğruluğunu sağlamak amacıyla kullanılan girişler ve endekslerin test edilmesi",*
- ✓ *"TMS 29 uyarınca yeniden düzenlenen finansal tablo ve ilgili finansal bilgilerin kontrol edilmesi",*
- ✓ *"Finansal durum tablosu, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun ve nakit akış tablosunun yeniden düzenlenmesinde enflasyon etkilerine yönelik hesaplamaların matematiksel doğruluğunun test edilmesi",* şeklindedir (KAP, 2023).

Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler sektöründe yer alan şirketlerin 2023 yılı yayımlanan bağımsız denetim raporlarının hangi bağımsız denetim şirketleri tarafından hazırlandığı ve denetçi görüşleri Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7. 2023 Yılı Bağımsız Denetim Firmaların Dağılımı ve Denetçi Görüşleri (Enflasyon Muhasebesi Sonrası)

Sıra	Şirket Kodları	Denetim Firmaları	Denetçi Görüşü
1	ACSEL	PwC BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
2	AKSA	PwC BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
3	ALKIM	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
4	ANGEN	PKF ADAY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
5	AYGAZ	PwC BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
6	BAGFS	HSY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
7	BAYRK	DENEYİM BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
8	BRKSN	RSM TURKEY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
9	BRISA	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
10	DEVA	DRT BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
11	DNISI	HSY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
12	DYOBY	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
13	EGGUB	REANDA AREN BAĞIMSIZ DENETİM	Şartlı
14	EGPRO	PwC BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
15	EPLAS	EREN BAĞIMSIZ DENETİM	Şartlı
16	EMNIS	ELİT BAĞIMSIZ DENETİM	Şartlı
17	EUREN	C&Ç BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
18	GEDZA	YKY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
19	GOODY	BDO DENET BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
20	GUBRF	EREN BAĞIMSIZ DENETİM	Şartlı
21	HEKTS	DRT BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
22	ISKPL	EREN BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
23	IZFAS	GÖRÜŞ BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
24	KMPUR	DRT BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
25	KRPLS	DRT BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
26	KOPOL	PKF ADAY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
27	MRSHL	BDO DENET BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
28	MEDTR	HSY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
29	MERCN	VİZYON GRUP BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
30	ONCSM	EREN BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
31	OZRDN	AKADEMİK BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
32	PETKM	PwC BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
33	POLTK	DENGE BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
34	RNPOL	NOTE BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
35	RTALB	PKF ADAY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
36	SANFM	VİZYON GRUP BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
37	SASA	DRT BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
38	SEKUR	GÜRELİ BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
39	SEYKM	HSY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
40	SODSN	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
41	TARKM	EREN BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
42	TMPOL	GÜNCEL BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
43	TRILC	DENEYİM BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu
44	TUPRS	PwC BAĞIMSIZ DENETİM	Olumlu

Kaynak: (KAP, 2023)

Tablo 7 incelendiğinde ilgili sektörde yer alan 44 şirketin denetim raporları genellikle dört büyük denetim firması olan (PWC ve KPMG) tarafından denetlenmiştir. Diğer denetim raporlar ise çoğunlukla EREN, HSY ve DRT bağımsız denetim firmaları tarafından düzenlenmiştir. Bahsi geçen ilgili şirketlerin enflasyon muhasebesi sonrası ise raporlarında genellikle olumlu görüş bildirmiş olup 2022 yılında şartlı görüş

verilen şirketlere (EGGUB, EPLAS, EMNIS, GUBRF) 2023 yılında da şartlı görüş bildirilmiştir. Söz konusu şartlı görüş Eren Bağımsız Denetim tarafından iki şirkette bildirilmiş olup bahsi geçen şirketler için "Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı" 2022 yılında belirtilen kilit denetim konuları ile aynıdır.

4. Sonuç

Bir işletmenin faaliyetlerinin doğru yönetilmesi ve faaliyetlerden kaynaklanan işlemlerin güvenilirliği karar alıcılar açısından büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla, faaliyetlerin doğru kayıtlara intikali ile ilgili güvenilir finansal raporlama sistemi sunan ve finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğini test eden ve sonuçları hakkında tarafsız görüş bildiren bağımsız denetim birimi kilit nokta konumundadır. Finansal tabloların güvenilir ve doğru olması piyasaların güven ve istikrar içinde faaliyetlerini sürdürebilmeleri açısından önemlidir. Finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ise denetçi tarafından hazırlanan denetim raporlarının daha kapsamlı olması ve sunulan kilit denetim konularının genişletilmesi ve daha net açıklayıcı olması ile mümkün olabilir. Söz konusu denetim raporunda bildirilen kilit denetim konuları denetim raporunu kalitesini artırmakta ve yatırımcının piyasalarda daha güvenilir hareket etmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca kilit denetim konularının denetim raporlarında daha açıklayıcı ve genişletilmiş olması paydaşlar açısından iletişim değerini artırır.

Çalışmada BİST İmalat sektörünün bir alt sektörü olan Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler sektöründe yer alan şirketlerin 2022- 2023 yılları arası bağımsız denetçi raporlarında sunulan kilit denetim konularının enflasyon muhasebesi öncesi ve sonrası karşılaştırılması ele alınmıştır. Çalışmada ilgili şirketlerin enflasyon muhasebe uygulaması ve uygulamama kapsamında kilit denetim konularının nelerden oluştuğu, kilit denetim konuları sayısı, en çok hangi denetim firmalarının mevcut olduğu ve sunulan görüşlerin içerik dağılımı değerlendirilmeye çalışılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre 2022 yılında 74, 2023 yılında ise 114 adet kilit denetim konusu raporlanmıştır.

2022 ve 2023 yıllarında en çok bildirilen kilit denetim konuları "Hasılatın Muhasebeleştirilmesi", "Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği", "Maddi Duran Varlıklar" ve "Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme" kalemleri oluşturmaktadır. Her iki yılda kilit denetim konularının genel olarak değişmediği tespit edilmiş olup sadece 2023 yılı enflasyon muhasebesine tabi olan şirketlerin kilit denetim konularında "TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" uygulamasının önemli kilit denetim konuları içerisinde yer aldığı gözlemlenmiştir. İlgili şirketlerin hem 2022 hem de 2023 yılı kapsamında denetim raporları genellikle olumlu olduğu ve en çok dört büyük denetim firması olan PWC ve KMPG şirketleri tarafından denetlendiği, bunu sırasıya EREN, HSY ve DRT bağımsız denetim firmaları takip etmektedir. Görüş kapsamında ise söz konusu 44 şirketin hem 2022 hem de 2023 yılı denetim raporlarında olumlu görüş yaygın olup 2022 yılı şartlı görüş verilen şirketlere (EGGUB, EPLAS, EMNIS, GUBRF) 2023 yılında da şartlı görüş bildirilmiştir

Sonuç olarak kilit denetim konuları enflasyon muhasebesi öncesi ve sonrası değerlendirildiğinde 2022 ve 2023 yıllarında genellikle hasılat, ticari alacaklar ve TMS-29 standartı kalemleri söz konusudur. Şirketlerin enflasyon muhasebesi öncesi ve sonrası genel olarak kilit denetim konularında değişim olmadığı sadece 2023 yılı kapsamında TMS 29 standardının her işletmede önemli kilit denetim konusu olarak

dikkate alındığı görülmektedir. Enflasyon öncesi ve sonrası kilit denetim konu sayılarının karşılaştırılmasında ise 2023 yılında kilit denetim konu sayısının 2022 yılına göre anlamlı olarak artış gösterdiği görülmüştür. Söz konusu durum enflasyon muhasebesinin uygulanması sonrasında şirketlerin faaliyetlerle ilgili önemli kilit denetim konularını raporladıkları söylenebilir.

Bu çalışma literatürdeki çalışmalarla benzerlik göstermekte olup BIST'te işlem gören şirketlerin kilit denetim konularının enflasyon öncesi ve sonrasının değerlendirilmesi diğer çalışmalardan farklılaştırmaktadır. Söz konusu çalışmanın iki temel kısıtı bulunmakta olup birincisi sadece imalat sektörünü örneklem olarak araştırmaya konusu edinmesi ikincisi ise dönem olarak 2022 ve 2023 yıllarını kapsamasıdır. Gelecek çalışmalarda aynı konunun farklı şirketler kapsamında karşılaştırılmalı olarak ele alınması ya da farklı yöntemlerin uygulanması literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Çalışma, araştırmacıların sonraki çalışmalarına öneri niteliği taşımaktadır.

Referanslar

Acar, İ. (2024). Kilit denetim konularının karma metot ile incelenmesi: BİST'te bir analiz. *Denetişim Dergisi, (30),* 16-32.

Aktaş, R., & 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.

Atay, M. S., & Çeltikçi, N. P. (2021). Kilit denetim konuları (KDK) bildirimlerinin içerik analizi yöntemiyle incelenmesi: Borsa İstanbul (BİST-100) şirketleri üzerine bir araştırma. *Mali Çözüm, 31*(164)*,* 113-142.

Bepari, M. K., Nahar, S., Mollrk, A. T., & Azim, M. (2023). Content characteristics of key audit matters reported by auditors in Bangladesh and their implications for audit quality. *Journal of Accounting in Emerging Economies,* 1-31.

Can, M., & Koçyiğit, S. Ç. (2020). BDS 701 kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardı uygulaması üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 13*(3)*,* 739-771.

Crucean, A. C. (2021). A bibliometric analysis of the audit quality at global level. *Accounting and Management Information Systems,* 316-331.

Erdoğan, T., & Çarıkçıoğlu, P. S. (2021). IAASB denetim raporu projesi ve yeni denetim raporu: Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin denetim raporları üzerine bir araştırma. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 23*(2)*,* 747-763.

Federsel, F. P. (2024). Fresh-look effect of audit firm and audit partner rotations? evidence from european key audit matters. *International Journal of Auditing,* 1-28.

Fera, P., Pizzo, M., Vinciguerra, R., & Ricciardi, G. (2021). Sustainable corporate governance and new auditing issues: a preliminary empirical evidence on key audit matters. *Corporate Governance, 22*(1)*,* 194-211.

Genç, M., Yanık, A., & Yılmaz, E. (2023). Borsaya kote sigorta şirketlerinin bağımsız denetim raporlarındaki kritik-kilit denetim konularının analizi: ABD ve Türkiye örneği. *Third Sector Social Economic Review, 58*(1)*,* 186-207.

Grosu, M., Robu, I. B., & Istrate, C. (2020). The quality of financial audit missions by reporting the key audit matters. *Audit Financiar, 18*(157)*,* 182-195.

Güçlü, F. (2022). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi: Katılım 50 endeksi örneği. *Vergi Sorunları Dergisi, 45*(401)*,* 110-121.

Gülbahar, Y., & Alper, A. (2009). Öğretim teknolojileri alanında yapılan araştırmalar. *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi, 42*(2)*,* 93-111.

Güleç, Ö. F. (2020). Muhasebe meslek mensupları perspektifinden bağımsız denetimde kilit denetim konuları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 19*(59)*,* 253-274.

İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konuları: BİST sigorta şirketlerinin 2017-2018 yılları analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, (84),* 49-64.

Kamuyu Aydınlatma Platformu. (2023). [KAP]. Bağımsız denetim raporları. *Erişim adresi: https://www.kap.org.tr/*.

Karapınar, A., & Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22*(4)*,* 763-780.

Kaya, G. A. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim konusundaki düşüncelerine ilişkin bir araştırma. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 30*(2)*,* 335-351.

Keskin, D. A., Tutar, S., Öktem, B., & Akçay, B. (2020). Arı okunabilirlik endeksine göre cinsiyetin kilit denetim konularının okunabilirliği üzerine etkisi: sektörel bir inceleme. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 15*(53)*,* 209-228.

KGK. (2017). *(Kamu Gözetimi Kurumu).* Bağımsız denetim standardı 701, kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi. *https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf. E.T: 06.09.2024*.

Kitiwong, W., & Sarapaivanich, N. (2020). Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality. *Managerial Auditing Journal, 35*(8)*,* 1095-1119.

Küster, S. (2024). The determinants of linguistic features in key audit matters: empirical evidence from europe. *Int J Audit, (28),* 582-614.

Mert, H., Güner, M., Duyar, G., & Kamalak, İ. (2022). BDS 701 kilit denetim konuları kapsamında gayrimenkul yatırım ortaklıkları bağımsız denetim raporlarının Türkiye ve İngiltere karşılaştırmalı incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 24*(1)*,* 234-260.

Onocak, D. (2024). Bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları: bilişim sektörü üzerine betimsel bir analiz. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 26*(2)*,* 77-101.

Önder, Ş., & İrkörücü, İ. E. (2020). Bağımsız denetim kalitesi ile finansal performans arasındaki ilişki: BIST 100 endeksinde yer alan şirketler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, (86),* 141-152.

Özsoy, Ö., & Gürler, M. (2023). Readiness of the health System against COVID-19 and its impact on the economy and foreign trade in MENA. *Journal Health Policy Outcomes Research, (2),* 1-18.

Özveren, C., & Türel, A. (2021). Türkiye'de bağımsız denetim raporları: 2016-2020 yılları arası bir inceleme. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi, 14*(2)*,* 429-441.

Pinello, A., Puschaver, L., & Volkan, A. (2020). The relationship between critical accounting estimates and critical audit matters. *Accounting & Taxation, 12*(1)*,* 23-33.

Sattar, U., Javeed, S. A., & Latief, R. (2020). How audit quality affects the firm performance with the moderating role of the product market competition: empirical evidence from Pakistani manufacturing firms. *Sustainability, 12*(10)*,* 1-20.

Sierra-Garcia, L., Gambetta, N., Garcia-Benau, M. A., & Orta-Perez, 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.

Süer, A. Z. (2021). Önemli muhasebe tahminlerinin kilit denetim konuları çerçevesinde incelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi, (65),* 23-37.

Süklüm, N. (2020). Denetim kalitesinin bağımsızlık ilkesi ve etik ilişkisi bağlamında incelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, (11),* 17-28.

Tavşancıl, E., & Aslan, E. (2001). İçerik analizi ve uygulama örnekleri. *İstanbul: Epsilon Yayınları*.

Varıcı, İ., & Çağıran, F. K. (2021). Kilit denetim konularına etki eden faktörler: BIST KOBİ örneği. *UİİİD-IJEAS, (32),* 87-106.

Wang, G., & Wu, M. (2024). Corporate carbon emissions management and the disclosure of key audit matters. *Frontiers in Environmental Science, (12),*1-14.

Wuttichindanon, S., & Issarawornrawanich, P. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review, 32*(4)*,* 563-584.

Yaşar, A., & Yalçın, N. (2023). BİST şirketleri denetçi raporlarının kilit denetim konularına uygulanan denetim prosedürleri sonuçlarına işaret edilmesi yönünden incelenmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 19*(1)*,* 14-33.

Zeng, Y., Zhang, J. H., Zhang, J., & Zhang, M. (2021). Key audit matters reports in China: their descriptions and implications of audit quality. *Accounting Horizons, 35*(2)*,* 167-192.