

# BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDAKİ KİLİT DENETİM KONULARI: BİLİŞİM SEKTÖRÜ ÜZERİNE BETİMSSEL BİR ANALİZ\*

Dr. Öğr. Üyesi Derya ONOCAK\*\*

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi

Haziran 2024, 26(2), 77-101

## ÖZ

Bilişim sektörüne özgü önem arz eden denetim konularını, diğer bir ifadeyle kilit denetim konularını (KDK) ve bu konuların denetim esnasında nasıl ele alındığını açıklamayı amaçlayan bu çalışmada Borsa İstanbul (BİST)'te işlem gören 29 bilişim şirketinin denetim raporları betimsel analizle incelenmiştir. Analiz sonucunda en çok KDK'nın hasılat kaleminde bildirildiği, bunu sırasıyla geliştirme maliyeti, ticari alacaklar ve şerefiye değer düşüklüğü kalemlerinin takip ettiği bulgusuna ulaşılmıştır. Ayrıca KDK'ların denetimde genel olarak şirket iç kontrol sisteminin anlaşılması, analitik incelemelerin ve detay testlerin yapılması çalışmaları ile ele alındığı tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** BDS 701, Kilit Denetim Konuları, Bilişim Sektörü

**JEL Sınıflandırması:** M41, M42

## KEY AUDIT MATTERS IN INDEPENDENT AUDIT REPORTS: A DESCRIPTIVE ANALYSIS ON THE INFORMATION SECTOR

### ABSTRACT

This study aims to explain the key audit matters (KAMs) that are of particular importance to the IT sector, and how these matters are handled during the audit. The audit reports of 29 IT companies traded on the Istanbul Stock Exchange are examined by descriptive analysis. The results show that most KAMs

\* Makale Geliş Tarihi (Date of Submission): 30.11.2023; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance):16.05.2024

\*\* Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Şarkışla Aşık Veysel MYO, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, [onocakd@cumhuriyet.edu.tr](mailto:onocakd@cumhuriyet.edu.tr) [orcid.org/0000-0002-5082-7482](https://orcid.org/0000-0002-5082-7482)

**Atf (Citation):** Onocak, D. (2024). Bağımsız Denetim Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları: Bilişim Sektörü Üzerine Betimsel Bir Analiz. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 26(2), 77-101. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1398218>

are related to the revenue account, followed by development costs, trade receivables and goodwill impairment, in that order. In addition, it has been determined that KAMs are generally addressed during the audit while analyzing the company's internal control system and conducting analytical reviews and detailed tests.

**Keywords:** ISA 701, Key Audit Matters, Information Sector

**JEL Classification:** M41, M42

## **EXTENDED SUMMARY**

### **PURPOSE AND MOTIVATION**

Independent Audit Standard 701 promulgated by international audit authorities aims to highlight professional skepticism and increase transparency in independent audits and enhance the communication value of audit reports. It has provided the audit firms the opportunity to disclose in audit reports the audit issues that are of particular importance to the sector in which the audited company operates. The aim of this study is to examine the reasons for reporting the Key Audit Matters (KAMs) contained in the independent audit reports of companies operating in the IT sector in Turkey and the manners in which they are handled during the audit.

### **METHODOLOGY**

This study examines the independent audit reports of 29 IT companies whose shares are traded on Borsa Istanbul, which are accessed from the Public Disclosure Platform (PDP) for the year 2022. In the study, document analysis method is used as the data collection method and descriptive analysis is used for analyzing the collected data. The independent audit reports of the 29 companies examined within the scope of the study are accessed via the official website of the PDP, and the KAMs included in the reports are coded according to 12 common KAM themes (revenue, development costs, trade receivables, goodwill impairment, provision for inventory impairment, trade payables, financial liabilities, discounts, financial investments, cash and cash equivalents, related party transactions and investment properties), with the help of the Maxqda software. During the coding process, the expressions related to the KAMs reported in the independent audit reports are segmented and labeled in such a way as to preserve the integrity of meaning. By determining which KAMs are repeatedly mentioned in the reports and how often, the aim is to find out the issues that are the most important in the independent audits of the financial statements of companies in the IT sector. The 12 themes created in the study are divided into categories in terms of the reasons for focusing on the KAMs reported by independent auditors in their audit reports and the manners in which the KAMs are handled in the audit. The concepts under these

categories have been visualized and explained using the “statistics of sub-codes” technique, which creates tables and diagrams about the frequencies of sub-codes, with the help of the Maxqda software.

## **RESULTS AND DISCUSSION**

Five of the audit reports examined are prepared by independent audit companies PwC and KPMG, two of the Big-four audit firms, and twenty-two are prepared by other independent audit companies. The number of pages in the audit reports examined is at least three and at most 11. The number of pages in one audit report is 11, in another audit report it is 9, in six audit reports it is 8, in four audit reports it is 7, in nine audit reports it is 6, in four audit reports it is 5, in three audit reports it is 4, and in one audit report it is 3. Hence, the length of the audit report varies with the size of the audited entity, the complexity of its activities, the scope of the audit, the audit findings, and the policies of the company and the auditor. In addition, five KAMs are reported in 1 audit report, four KAMs are reported in 2 reports, three KAMs in 4 reports, 2 KAMs in 13 reports and only one KAM in 9 reports. The number of reported KAMs may vary depending on the complexity of the audited company's activities, the specific situation and the scope of the audit process.

“Revenue”, which is the most frequently mentioned KAM in the examined reports, is mentioned in 25 of the 29 independent audit reports included in the analysis. It is followed by “development costs” mentioned 12 times, “trade receivables” mentioned six times, “goodwill impairment” five times, “provision for inventory impairment” three times, “trade payables” and “financial liabilities” two times, “discounts”. In addition, “discounts”, “financial investments”, “cash and cash equivalents”, “related party transactions” and “investment properties” are stated once as KAM in the reports.

## **CONCLUSION AND IMPLICATIONS**

The findings indicate that, “revenue” is the most frequently reported KAM item as mentioned above. The prominent reason for reporting revenue as a KAM in the examined reports is the risk of not recording the revenue correctly and on time. The prominent reason for reporting “development costs” as a KAM is that it contains management estimates, while the prominent reason for declaring trade receivables as a KAM is that they constitute an important part of the account group in which they are included. The prominent reason for declaring goodwill impairment as a KAM is that it is a significant amount.

As a result of the digital transformation experienced in recent years, the investments made in the information sector are increasing day by day. In this context, the reliability of the financial information related to companies operating in this sector is of great importance in terms of its relevance to a wide segment of users.

## 1. GİRİŞ

Bağımsız denetimde mesleki şüpheciliği daha çok öne çıkarma, denetimin şeffaflığını ve denetim raporlarının iletişim değerini artırma amacıyla uluslararası denetim otoriteleri tarafından yapılan çalışmaların ürünü olan Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701, denetçinin mesleki yargısına göre denetimde en çok önem arz eden konuların diğer bir ifadeyle kilit denetim konularının (KDK)'ların bağımsız denetim raporlarında bildirilmesini düzenleyen bir standart olarak uygulanmaya konmuştur.

BDS 701, denetlenen şirketin faaliyette bulunduğu sektöre özgü önem arz eden denetim konularının denetim raporlarında açıklanması imkânı sunmaktadır (Kalıpcı Çağırın & Varıcı, 2019). Bu çalışmada bilişim sektöründe faaliyette bulunan şirketlerin bağımsız denetim raporlarında yer alan KDK'nın bildirilme sebeplerinin ve denetimde ele alınış şekillerinin incelenmesi ve açıklanması amaçlanmıştır.

İmalattan savunmaya, eğitimden sağlığa birçok sektörle etkileşim halinde olan bilişim sektörü son yıllarda önemli bir büyüme kaydetmiştir. 2020 yılında Türkiye'de bilişim sektörü, bir önceki yıla göre %22 oranında büyüyerek 189 milyar TL'lik hacme ulaşmıştır. 2021 yılında %36 büyüme 2022 yılında ise %18'lik büyüme kaydetmiştir. TÜİK'in 2022 yılında hazırladığı Bilişim Teknolojileri Raporu'na göre ülke büyümesine en fazla katkı sağlayan sektörlerden biri bilişim sektörü olmuştur. 2022 yılında küresel bilgi ve iletişim pazarı %13 büyüme ile 4,3 trilyon dolar olarak gerçekleşmiştir. 2025 yılında bu rakamın 5,0 trilyon dolar olarak gerçekleşmesi beklenmektedir (TBD, 2022).

Yukarıdaki veriler bilişim sektörünün hızlı ve sürdürülebilir bir şekilde büyüyen bir sektör olduğunu ortaya koymaktadır. Öyle ki yakın geçmişte yaşanan pandemiyle birlikte bilişim sektörünün sunduğu hizmetlerin vazgeçilmez ihtiyaçlar haline gelmesi, girişim dünyasında teknoloji odaklı girişimlerin sayısının artışı hızlandırmış ve yatırımcıların dikkatini bu sektöre doğru çekmiştir (KPMG, 2023). Ayrıca son yıllarda yaşanan dijital dönüşümle uzaktan çalışma modellerinin yaygınlaşması, yapay zekâ, big data, blockchain, e-ticaret platformları ve nesnelerin interneti gibi teknolojilerin tüm sektörlerde yaygın olarak kullanımı bilişim sektörüne yapılan yatırımları günden güne artırmaktadır. Bilişim sektöründeki bu gelişmeler, sektörde faaliyet gösteren firmalar tarafından sunulan ve yatırımcılar tarafından karar verme süreçlerinde referans alınan finansal raporların şeffaflığını, güvenilirliğini, kalitesini artıracak kilit denetim konularının araştırılması noktasında çalışmanın temel motivasyonunu oluşturmaktadır.

Bu çalışmada öncelikle KDK'ların belirlenmesi ve bildirilmesine dair açıklamalara yer verilmiş ve ardından hisse senetleri BİST'te işlem gören ve bilişim sektöründe faaliyette bulunan 30 şirketten Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)'ta bağımsız denetim raporlarına ulaşılan 29 bilişim şirketinin denetim raporları betimsel analiz yöntemi ile incelenmiştir. İncelenen raporlarda yer alan KDK 12 tema (hasılat, geliştirme maliyetleri, ticari alacaklar, şerefiye değer düşüklüğü, stok değer düşüklüğü karşılığı, ticari borçlar, finansal borçlar, indirimler, finansal yatırımlar, nakit ve nakit benzerleri, ilişkili taraf

işlemleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller) çerçevesinde, KDK olarak bildirilme sebepleri ve denetimde ele alınış şekilleri bakımından açıklanmıştır.

## 2. KİLİT DENETİM KONULARI

2000’li yıllarda art arda yaşanan ve büyük yankı uyandıran denetim skandalları, denetim raporlarına olan güveni zedelemiş ve bu durum şeffaflığı artıracak, bilgi kullanıcılarının arasındaki iletişimi güçlendirecek, standart cümleler yerine işletmeye özel durumlara yer verilecek şekilde denetim raporları hazırlanması beklentisini gündeme getirmiştir. Bu beklentiyi karşılamak üzere 2011 yılında, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)’ a bağlı Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) “Yeni Denetim Raporu” ile ilgili çalışmalar başlatmıştır. Kurulun bu çalışmalarla ulaşmak istediği amaçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (IAASB, 2016):

- Denetçi, yönetim ve diğer bilgi kullanıcıları arasındaki iletişimin kuvvetlendirilmesi,
- Denetim raporlarının güvenilirliğinin artırılması,
- Şeffaflığın sağlanarak, sunulan bilginin değerinin artırılması,
- Denetçilerin mesleki şüphecilğe daha fazla odaklanmalarının sağlanması,
- Finansal raporların kalitesinin artırılmasıyla kamu yararının gözetilmesi,
- Denetim raporlarında yapılacak ilave açıklamalarla bilgi beklentisinin karşılanması.

Yapılan çalışmalar sonucunda, IAASB tarafından 15 Ocak 2015 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı 701” yayımlanmıştır. Türkiye’de bu standart Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Türkçe’ ye çevrilerek, borsada işlem gören şirketler için 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap döneminden itibaren ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi tutulan diğer şirketlerde 01.01.2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere 09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanmıştır.

KDK, BDS 701’de “Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular.” olarak tanımlanmıştır (BDS 701, Paragraf 8) Bu konular üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından belirlenmektedir. Belirlenen konular aslında denetlenen şirketin riskli alanlarına işaret etmektedir. Dolayısıyla KDK’nın belirlenmesi ve bildirilmesi, finansal bilgi kullanıcılarına doğru bilgi aktarımının bir parçası olarak değerlendirilebilir (Akdoğan & Bülbül, 2019).

### 2.1. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Denetçi, KDK'yı belirlerken azami düzeyde dikkat edilmesi gereken konulara odaklanır ve aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur (BDS 701, Paragraf 9).

- Önemli yanlışlık riski olan alanlar,
- Önemli ölçüde yönetim yargısı içeren ve yüksek tahmin belirsizliğine sahip finansal tablo alanları,
- Dönem içinde meydana gelen önemli işlem veya olayların denetim üstündeki etkileri.

KDK, cari döneme ait finansal tabloların denetimine ilişkin olarak belirlenir. Diğer bir ifadeyle her cari dönemde bir önceki dönemin denetim raporu için belirlenen KDK güncellenir. KDK'nın güncellenmesinde, *“önceki döneme ait finansal tabloların denetiminde kilit denetim konusu olan bir hususun cari döneme ait finansal tabloların denetiminde de kilit denetim konusu olmayı sürdürüp sürdürmediğinin değerlendirilmesi denetçi açısından faydalı olabilir.”* (BDS 701, Paragraf A 11)

Belirlenen KDK sayısı denetçinin mesleki yargısı, deneyimi, denetçi şirketin özellikleri (Doğan, 2018) ve denetlenen şirketin büyüklüğü, faaliyetlerinin karmaşıklığı gibi birçok etkene bağlı olmakla beraber makul bir düzeyde olmalıdır.

Denetçinin azami seviyede dikkat etmesi gereken konular denetim prosedürleri tasarlanırken yüksek riskli alanlar olarak değerlendirilen konulardır. Denetçinin belirlediği risk seviyesi ne kadar yüksekse, denetim kanıtlarının da o kadar ikna edici olması gerekir. İkna edici denetim kanıtı, kanıtın miktarı ile ilgili olabileceği gibi elde edilen kaynağın güvenilirliği ile de ilgili olabilir (BDS 701, Paragraf A.12).

### 2.2. Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi

Denetçi, belirlediği KDK'yı denetim görüşü oluşturduktan sonra denetim raporunda açıklamak suretiyle bildirir (BDS 701, Paragraf 7).

Denetçi, denetim raporunda “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında belirlediği konuları uygun alt başlıklar kullanarak açıklar. Bu açıklamalara, raporda denetim görüşüne yakın bir bölümde yer verilmesi KDK'nın öne çıkarılması bakımından yarar sağlayacaktır (Akdoğan & Bülbül, 2019). KDK başlığı altındaki giriş cümlesinde denetçi; *“kilit denetim konularının, denetçinin mesleki muhakemesine göre [cari döneme ait] finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olduğunu ve bu konuların, bir bütün olarak finansal tabloların denetimi kapsamında ve bu tablolara ilişkin denetçi görüşü oluşturulmasında ele alındığını ve denetçinin bu konular hakkında ayrı bir görüş vermediğini”* belirtir. (BDS 701, Paragraf 11).

Standartta, KDK'ya yönelik açıklamanın kapsamı denetçinin yargısına bırakılmış olmakla birlikte konunun KDK olarak bildirilme sebebinin ve denetimde ele alınış şeklinin bilgi kullanıcıları tarafından

anlaşılmasını sağlayacak bir anlatımla açıklanması gerektiği belirtilmektedir (Akdoğan & Bülbül, 2019).

KDK'ya yönelik yapılan açıklamalarda kamu ile paylaşılan bilgiler bazı istisnai durumlarda kamu yararı sağlamak yerine olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir (6102 sayılı Kanun, madde 403). Bu gibi durumlarda mevzuat KDK bildirimini yasaklamaktadır. Ancak işletmenin konu hakkında kamuya bilgi paylaşması durumunda bu yasak uygulanmaz (BDS 701, Paragraf 14). Ayrıca denetim raporunda denetçinin görüş vermekten kaçınması durumunda raporda KDK bildirilmez (BDS 701, Paragraf 5T).

### 3. LİTERATÜR ÖZETİ

Bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını ele alan çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Pinto ve Morais'in (2019) Avrupa ülkelerinde denetçilerin açıkladığı KDK sayısını etkileyen faktörleri belirlemeyi amaçladıkları çalışmanın örnekleme 2016 finansal yılı sonunda KDK açıklayan FTSE (Financial Times Stock Exchange) 100, CAC (Cotation Assistée en Continue) 40 ve AEX (Amsterdam Stock Exchange) 25'teki firmalardan oluşmaktadır. Çalışmada daha fazla sayıda iş segmentinin ve daha kesin muhasebe standartlarının, daha fazla sayıda KDK açıklanmasına yol açtığı bulgusuna ulaşılmıştır. Ayrıca denetim ücreti ile açıklanan KDK sayısı arasında da pozitif bir ilişkinin bulunduğu belirlenmiştir.

Ferreira ve Morais'in (2019) denetlenen şirketlerin özelliklerinin KDK'ların hacmini etkileyip etkilemediğini tespit etmeyi amaçladıkları çalışmada Brezilya'daki şirketler tarafından açıklanan KDK'lar incelenmiş ve regresyon analizi kullanılmıştır. Çalışmada, açıklanan KDK sayısı ile denetlenen şirketin karmaşıklığı arasında pozitif bir ilişki olduğu, denetçinin ücretleri ile KDK sayısı arasında ise negatif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Türel ve Türel'in (2019) finansal tabloların hazırlanması ve bağımsız denetim sürecinde yaşanan sorunları ortaya koymak amacıyla yaptıkları çalışmada hisse senetleri BİST'te işlem gören şirketlerin 2017 ve 2018 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarında bildirilen KDK'lar incelenmiştir. Çalışmada bağımsız denetim sürecinde en fazla önem arz eden konuların başında hasılat, maddi duran varlıklar, finansal araçlar, stoklar ve varlıklarda değer düşüklüğü olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Arzova ve Şahin'in (2020) BİST 100, BİST 50 ve BİST 30'da finansal hizmetler kapsamında faaliyet gösteren şirketlerin denetime ilişkin unsurları ile kilit denetim konuları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını regresyon analiziyle inceledikleri çalışmada, denetim raporlarının sayfa sayısı ile KDK'lar arasında anlamlı ilişki olduğu saptanırken, denetim görüşü ve denetim firması ile KDK'lar arasında ise anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Zeng ve diğerlerinin (2021) Çin’de kilit denetim konularının denetim kalitesini iyileştirip iyileştirmediğini ve denetim kalitesiyle nasıl ilişkili olduğunu değerlendirdikleri çalışmada doküman analizi kullanılmış ve çalışma sonucunda denetçilerin hem sektöre özgü hem de firmaya özgü KDK rapor ettiği, raporlardaki ifadelerin büyük ölçüde firmaya özgü olduğu, denetim raporlarında KDK’lara yer verilmesinin zorunluluk haline gelmesinin ardından denetim kalitesinin arttığı tespit edilmiştir.

Çakalı’nın (2021) BİST 100 Endeksi’nde yer alan şirketlerin 2020 yılı bağımsız denetim raporlarını bildirilen KDK’lar bakımından incelediği çalışmada en fazla KDK bildirilen alt sektörün elektrik, gaz ve buhar sektörü olduğu; denetim raporlarında en çok bildirilen KDK’ların ise hasılat, finansal araçlar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Özcan ve Günlük’ün (2021) BİST’te işlem gören ve gıda, içecek ve tütün sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin bağımsız denetim raporlarında bildirilen KDK’ların değerlendirilmesi amacıyla 2017-2020 yılları arasında hazırlanan denetim raporlarını inceledikleri çalışmada, en fazla bildirilen KDK’ların sırasıyla hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar, ticari alacaklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve şerefiye olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Varıcı ve Çağırın’ın (2021) denetim raporlarında bildirilen KDK’ları nicelik açısından etkileyen faktörleri tespit etmeyi amaçladıkları çalışmada BİST KOBİ Sanayi Endeksi’nde işlem gören işletmelerin finansal raporları ve denetim raporları analiz edilmiştir. Çalışmada, bildirilen KDK sayısına işletme büyüklüğünün, denetçi türünün ve işletmenin cari oranının etki ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Güçlü’nün (2022) Katılım 50 Endeksi’nde yer alan şirketlerin 2019 ve 2020 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarında yer alan KDK’ları içerik analiziyle incelediği çalışmada en çok KDK bildirilen sektörün ulaştırma, depolama ve haberleşme sektörü olduğu en az KDK bildirilen sektörün ise elektrik, gaz ve su sektörü olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmada sınırlı olumlu görüş bildirilen denetim raporlarında, olumlu görüş bildirilen denetim raporlarına kıyasla daha fazla sayıda KDK bildirildiği belirlenmiştir.

Keleş’in (2022) BİST İnşaat Endeksi’ndeki şirketlerin 2020 ve 2021 yıllarına ait denetim raporlarında bildirilen KDK’ların içerik analizini yaptığı çalışmada, ilgili raporlarda üzerinde en fazla durulan KDK’ların; hasılat, finansal borçlar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Kend ve Nguyen’in (2022) Avustralya’da 2019 ve 2020 yıllarında hazırlanan 3.000’den fazla denetim raporunu inceleyerek COVID-19 salgınında kilit denetim riskleriyle ilgili denetim prosedürü açıklamalarını araştırdıkları çalışmada doküman analizi kullanılmış ve 2020 yılında gerçekleştirilen denetim prosedürlerinin %3’ünün, COVID-19 salgınıyla ilişkili denetim risklerini ele almak üzere tasarlandığı belirlenmiştir.



Bepari ve diğerleri (2023) geliştirmekte olan bir ülke olan Bangladeş'te denetim kalitesine ilişkin KDK raporlamasının 2018-2021 dönemi için sonuçlarını inceledikleri çalışmada içerik analizi ve KDK'ların sayısı ve içerik özelliklerinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemek için çok değişkenli regresyon analizini kullanmışlardır. Çalışmada yapılan ön-son analizlerle, KDK'ların raporlarda yer almasından sonra denetim kalitesinin arttığı ve KDK'ların sayısının ve içerik özelliklerinin denetim kalitesiyle ilişkili olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Genç ve diğerlerinin (2023) ABD'de ve Türkiye'de borsada işlem gören sigorta şirketlerinin kritik ve kilit denetim konularını karşılaştırmayı amaçladıkları çalışmada 2017-2021 yılları arasındaki bağımsız denetim raporları içerik analizi ile incelenmiştir. Çalışma sonucunda kritik/kilit denetim konularının belirlenmesinde önemlilik, muhasebe tahmini içermesi, ileri teknik değerlendirme gerektirmesi, yargıya dayalı olması gibi benzer faktörlerin dikkate alındığı tespit edilmiştir.

#### **4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ**

##### **4.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı**

Bu çalışmada “bilişim sektöründe faaliyette bulunan şirketlerin bağımsız denetim raporlarında yer alan KDK'nın bildirilme sebepleri nelerdir ve bu konular denetimde nasıl ele alınmaktadır?” sorusundan hareketle çalışmanın amacı bilişim sektöründe faaliyette bulunan şirketlerin bağımsız denetim raporlarında yer alan KDK'nın bildirilme sebeplerini ve denetimde ele alınış şekillerini incelemek ve açıklamak olarak belirlenmiştir.

Çalışma kapsamında hisse senetleri BİST'te işlem gören ve bilişim sektöründe faaliyette bulunan 30 şirketten KAP'ta bağımsız denetim raporlarına ulaşılan 29 bilişim şirketinin 2022 yılı denetim raporları incelenmiştir.

##### **4.2. Araştırmanın Yöntemi**

Çalışmada veri toplama yöntemi olarak doküman analizi yöntemi, toplanan verilerin analizi için ise betimsel analiz yöntemi kullanılmıştır. Betimsel analiz, verilerin belirlenmiş temalar çerçevesinde özetlenmesini ve yorumlanmasını sağlayan bir yöntemdir (Patton, 2018; Yıldırım & Şimşek, 2016). Çalışma kapsamında incelenen 29 şirketin bağımsız denetim raporlarına KAP'ın resmi internet sayfası üzerinden ulaşılarak, raporlarda yer alan KDK'lar, Maxquda programı yardımıyla 12 tema (hasılat, geliştirme maliyetleri, ticari alacaklar, şerefiye değer düşüklüğü, stok değer düşüklüğü karşılığı, ticari borçlar, finansal borçlar, indirimler, finansal yatırımlar, nakit ve nakit benzerleri, ilişkili taraf işlemleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller) çerçevesinde kodlanmıştır.

### 4.3. Bulgular

Kodlama sürecinde bağımsız denetim raporlarında bildirilen KDK'lara dair ifadeler anlam bütünlüğünü koruyacak biçimde bölümlendirilerek etiketlenmiştir. Böylece raporlarda hangi KDK'ların ne sıklıkta tekrarlandığı belirlenerek, analiz dönemine ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konular hakkında bir kaniya varılması hedeflenmiştir.

Şekil 1'deki kod bulutu analize dahil edilen bağımsız denetim raporlarında yer alan KDK'lar dikkate alınarak oluşturulmuştur.



Şekil 1. Kod Bulutu

Denetim raporlarında en sık tekrarlanan KDK'nın sözcük bulutu olarak görselleştirildiği Şekil 1'de yer alan sözcüklerin font boyutu, raporlarda belirtilme sıklığı ile orantılıdır. Raporlarda 25 frekansla en çok belirtilen KDK olan "hasılat", analize dahil edilen 29 bağımsız denetim raporundan 25'inde belirtilmiştir. Hasılatı 12 frekansla "geliştirme maliyeti", 6 frekansla "ticari alacaklar", 5 frekansla "şerefiye değer düşüklüğü", 3 frekansla "stok değer düşüklüğü karşılığı", 2 frekansla "ticari borçlar" ve "finansal borçlar", 1 frekansla "indirimler", "finansal yatırımlar", "nakit ve nakit benzerleri", "ilişkili taraf işlemleri" ve "yatırım amaçlı gayrimenkuller" takip etmektedir.

Araştırma kapsamındaki denetim raporlarını hazırlayan bağımsız denetim şirketlerinin dağılımı Tablo 1'de sunulmuştur.

**Tablo 1. Bağımsız Denetim Şirketlerinin Dağılımı**

Denetim Raporu Sayısı	Bağımsız Denetim Şirketleri
5	PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
5	Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
3	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.
2	KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
2	BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
2	DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
2	HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim A.Ş.
2	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
1	Denge Ankara Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
1	Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
1	Deneyim Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
1	Vezin Bağımsız Denetim A.Ş.
1	MGI Bağımsız Denetim A.Ş.
1	Eren Bağımsız Denetim A.Ş.

Tablo 1’de görüldüğü gibi araştırma kapsamındaki denetim raporlarından beşi, dört büyük (PwC, Deloitte, Ernst&Young, KPMG) olarak bilinen bağımsız denetim şirketlerinden PwC ve ikisi KPMG tarafından hazırlanmıştır.

Araştırma kapsamındaki denetim raporlarının sayfa sayısı ve bu raporlarda yer alan KDK sayısı Tablo 2’de görüldüğü gibidir.

**Tablo 2. Denetim Raporu Sayfa Sayısı ve Bildirilen Kilit Denetim Konusu Sayısı**

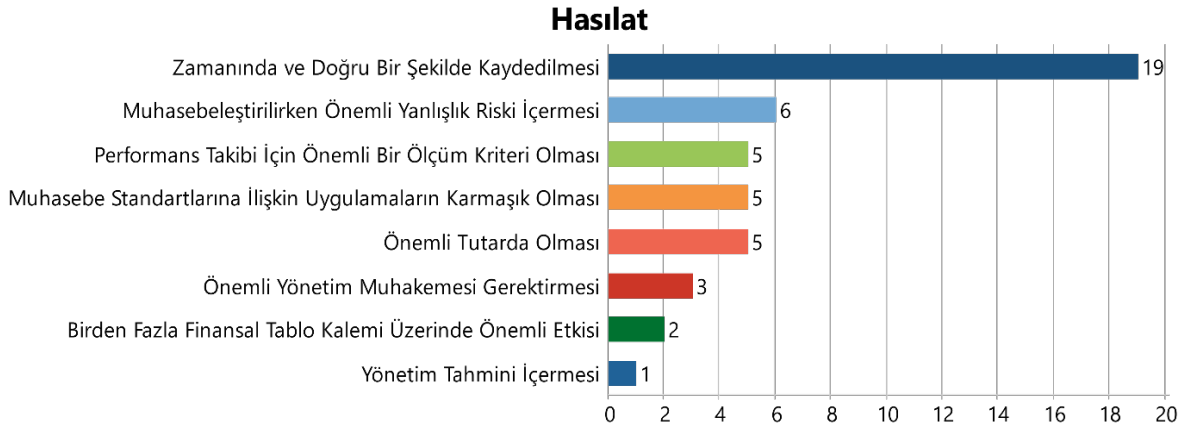
Denetim Raporu	Sayfa Sayısı	Denetim Raporu	Kilit Denetim Konu Sayısı
9	6	13	2
6	8	9	1
4	7	4	3
4	5	2	4
3	4	1	5
1	9		
1	3		
1	11		

Tablo 2’de görüldüğü gibi çalışma kapsamındaki 1 denetim raporunun sayfa sayısı 11, diğer bir denetim raporunun sayfa sayısı 9, 6 denetim raporunun sayfa sayısı 8, 4 denetim raporunun 7, 9 denetim raporunun 6, 4 denetim raporunun 5, 3 denetim raporunun 4, 1 denetim raporunun 3’tür. Ayrıca 1 denetim raporunda 5 KDK bildirilirken, 2 raporda 4, 4 raporda 3, 13 raporda 2 ve 9 raporda da 1 KDK bildirilmiştir.

Çalışmada oluşturulan 12 tema, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim raporlarında bildirdikleri KDK’ya odaklanma sebepleri ve KDK’nın denetimde ele alınış şekilleri bakımından kategorilere ayrılmıştır. Bu kategoriler altındaki kavramlar maxquda programı yardımıyla, alt kodların frekanslarına dair tablolar ve diyagramlar oluşturan “alt kodların istatistiği” tekniği kullanılarak aşağıdaki tema başlıkları altında görselleştirilmiş ve açıklanmıştır.

#### 4.3.1. Hasılat

İncelenen bağımsız denetim raporlarında KDK olarak bildirilen hasılatla odaklanılma sebepleri; “zamanında ve doğru şekilde kaydedilmesi”, “muhasebeleştirilirken önemli yanlışlık riski içermesi”, “performans takibi için önemli bir ölçüm kriteri olması”, “muhasebe standartlarına ilişkin uygulamaların karmaşık olması”, “önemli tutarda olması”, “önemli yönetim muhakemesi gerektirmesi”, “birden fazla finansal tablo kalemi üzerinde önemli etkiye sahip olması”, “yönetim tahmini içermesi” etiketleriyle kodlanmıştır. Bu kodların frekansları, diğer bir ifadeyle tekrarlanma sıklıkları Şekil 2’de sunulmuştur.



**Şekil 2. Hasılatın Kilit Denetim Konusu Olarak Bildirilme Sebepleri**

İncelenen raporlarda hasılatın KDK olarak bildirilme sebepleri arasında 19 frekansla üzerinde en çok durulan sebep “zamanında ve doğru şekilde kaydedilmesi” kavramı ile kodlanan sebeptir. Bu sebep hasılatın KDK olarak belirtildiği 25 bağımsız denetim raporunun 19’unda yer almaktadır. Bu kavramı sırasıyla “muhasebeleştirilirken önemli yanlışlık riski içermesi” (6), “performans takibi için önemli bir ölçüm kriteri olması” (5), “muhasebe standartlarına ilişkin uygulamaların karmaşık olması” (5), “önemli

tutarda olması” (5), “önemli yönetim muhakemesi gerektirmesi” (3), “birden fazla finansal tablo kalemi üzerinde önemli etkiye sahip olması” (2) ve “yönetim tahmini içermesi” (1) kavramları takip etmektedir.

Analize dahil edilen şirketlerin gelirleri genellikle müşteri sözleşmesine dayalı yazılım geliştirme, proje geliştirme ve danışmanlık hizmeti gelirlerinden oluşmaktadır. Sözleşmeye dayalı gelirler “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı” uyarınca kayıt altına alınmaktadır. Bu standarda göre hasılat, edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde, diğer bir ifadeyle varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) finansal tablolara alınır (TFRS 15, Paragraf 31). Bu durum hasılatın doğru zamanda ve doğru şekilde kayıt altına alınmasında önemli yanlışlık riski doğurabilmektedir. TFRS 15’te hasılatın finansal tablolara nasıl ve ne zaman yansıtılacağı beş aşamalı bir modelle açıklanmıştır. İncelenen raporlarda bu durum hasılatın KDK olarak bildirilme sebepleri arasında “hasılatın muhasebeleştirilmesinde standartlara dair uygulamaların karmaşık olması” olarak açıklanmıştır.

Her bir sözleşme kendine özgü ayrı bir içeriğe sahip olabileceğinden, sözleşmeye dayalı hasılatın kaydında yönetimin önemli muhakeme ve tahminleri gerekebilmektedir. Bu durum önemli yanlışlık riskleri barındırmaktadır.

Hasılatın, finansal tablo kalemleri içindeki tutarsal büyüklüğü ve birden fazla finansal tablo kalemi üzerinde önemli etkiye sahip olması da KDK olarak bildirilmesinin diğer sebeplerindedir. Ayrıca analize dahil edilen şirketlerin genellikle grup şirket yapılanmasına sahip olmaları ve bu şirketlerde yıl içinde uygulanan stratejilerin sonuçlarının değerlendirilmesi için hasılatın bir performans ölçüm kriterleri olarak kullanılması, hasılatın raporlarda KDK olarak bildirilme sebeplerindedir.

Analize dahil edilen raporlarda, hasılatın denetimde nasıl ele alındığını açıklayan denetim prosedürleri aşağıda sıralandığı gibidir.

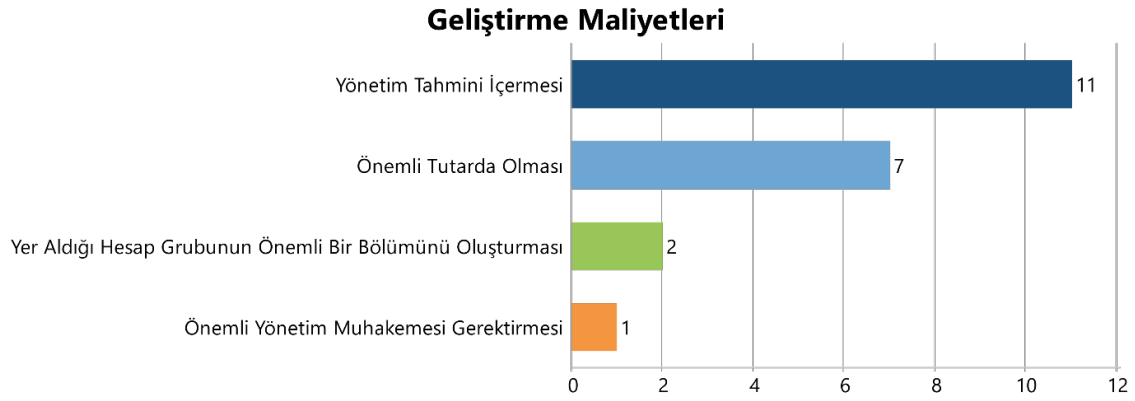
- Hasılatın muhasebeleştirilmesine dair şirketin muhasebe politikalarının ve iç kontrol sisteminin uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Müşteri sözleşmelerinin ticari koşullar, sevkiyat koşulları ve sözleşme süresi bakımından incelenerek, şirketin performans yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin ve hasılatın finansal tablolara doğru zamanda ve doğru tutarda alınıp alınmadığının değerlendirilmesi,
- Yönetimin değerlendirme süreçlerinin incelenerek, seçilen örneklem kapsamında fatura, irsaliye, sözleşme gibi belgelerin kontrol edilmesi, analitik prosedürlerin uygulanmasıyla yönetim tahminlerinin tarihsel doğruluğunun değerlendirilmesi,
- Olağandışı seviyelerde gerçekleşen ve süreklilik göstermeyen işlemlerin tespiti için analitik incelemelerin yapılması,

- Örnekleme ile seçilen müşterilerden teyit alınarak, alacak bakiyelerinin mevcut ticari alacaklarla karşılaştırıp doğruluğunun test edilmesi,
- Raporlama dönemi sonrasında gerçekleşen yüksek tutarlı iade olup olmadığının incelenmesi,
- Finansal tablolarda hasılatla ilişkin yapılan açıklamaların ve dipnotların muhasebe standartlarına uygunluğunun değerlendirilmesi.

Yukarıda sıralanan denetim prosedürleri; muhasebe politikaları ile iç kontrol sisteminin anlaşılması, analitik incelemelerin ve detay testlerin yapılması olarak özetlenebilir.

#### 4.3.2. Geliştirme Maliyetleri

İncelenen bağımsız denetim raporlarında KDK olarak bildirilen geliştirme maliyetlerine odaklanılma sebepleri; “yönetim tahmini içermesi”, “önemli tutarda olması”, “yer aldığı hesap grubunun önemli bir bölümünü oluşturması” ve “önemli yönetim muhakemesi gerektirmesi” etiketleriyle kodlanmıştır. Bu kodlara dair oluşan frekanslar Şekil 3’te sunulmuştur.



**Şekil 3. Geliştirme Maliyetlerinin Kilit Denetim Konusu Olarak Bildirilme Sebepleri**

İncelenen raporlarda geliştirme maliyetlerinin KDK olarak bildirilme sebepleri arasında 11 frekansla üzerinde en çok durulan sebep “yönetim tahmini içermesi” kavramı ile kodlanan sebeptir. Bu sebep geliştirme maliyetlerinin KDK olarak bildirildiği 12 bağımsız denetim raporunun 11’inde yer almaktadır. Bu kavramı sırasıyla “önemli tutarda olması” (7), “yer aldığı hesap grubunun önemli bir bölümünü oluşturması” (2) ve “önemli yönetim muhakemesi gerektirmesi” (1) kavramları takip etmektedir.

Analize dahil edilen şirketler “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı”nda yer alan açıklamalar doğrultusunda teknik anlamda tamamlanmış, kullanıma hazır hale gelen ve gelecekte nakit akışı sağlayacağı düşünülen projeler için, yazılım geliştirme aşamasında yaptığı harcamaları geliştirme faaliyetleri kapsamında aktifleştirmektedir. Geliştirme maliyetleri geliştirmede görev alan personellerin projede çalıştığı zamana göre hesaplanan ücretleri ile maddi olmayan varlığın oluşturulmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşmaktadır.

Faaliyet konusu yazılım geliştirme olan şirketlerin toplam aktiflerinin büyük bir kısmını aktifleştirilen geliştirme maliyetleri oluşturmaktadır. Aktifleştirme, yönetimin yaptığı tahminler ve varsayımlara göre tespit edilen oranlara ve personelin geliştirme faaliyetlerinde çalıştığı süreye göre hesaplanarak yapılmaktadır. Geliştirme maliyetleri analize dahil edilen raporlarda, finansal tablolar açısından önemli tutarlarda olması ve yönetim tahmini içermesi sebebiyle KDK olarak belirlenmiştir.

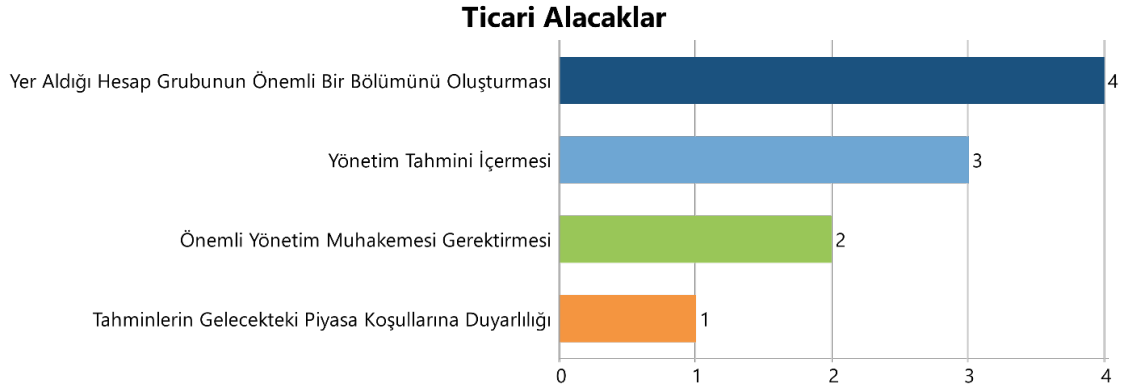
Analize dahil edilen raporlarda, geliştirme maliyetlerinin denetimde nasıl ele alındığını açıklayan denetim prosedürleri aşağıda sıralandığı gibidir.

- Geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine dair şirketin muhasebe politikalarının ve iç kontrol sisteminin uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Araştırma ile geliştirme giderlerinin ayırt edilmesine dair çalışmaların yapılarak, araştırma giderlerinin gider kaydedilme durumunun kontrol edilmesi,
- Yönetim tarafından geliştirme maliyeti kapsamında değerlendirilen projelerin “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı” kapsamındaki aktifleştirme kriterlerini karşılama durumunun yapılan görüşmelerle sorgulanması,
- Geliştirme maliyeti olarak kaydedilen personel ücretlerinin, bordro ve zaman çizelgelerinin kontrolü ile doğrulama testlerinin yapılması,
- Personel maliyeti dışında kalan geliştirme maliyetlerinin içeriklerinin değerlendirilmesi,
- Geliştirme maliyetlerinin faydalı ömrüne ilişkin yapılan tahminlerin, müşteri sözleşmelerinin süreleri ve sektördeki rakip firmaların uygulamalarına göre değerlendirilmesi,
- Geliştirme maliyeti olarak muhasebeleştirilen dışarıdan alınan danışmanlıkların içeriklerinin değerlendirilmesi,
- Dipnotlarda yer alan açıklamaların TFRS kapsamında yeterliliğinin değerlendirilmesi.

Yukarıda sıralanan denetim prosedürleri; iç kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi, analitik incelemelerin ve detay testlerin kombinasyonundan oluşmaktadır.

#### **4.3.3. Ticari Alacaklar**

İncelenen bağımsız denetim raporlarında KDK olarak bildirilen ticari alacaklara odaklanılma sebepleri; “yer aldığı hesap grubunun önemli bir bölümünü oluşturması”, “yönetim tahmini içermesi”, “önemli yönetim muhakemesi gerektirmesi” ve “tahminlerin gelecekteki piyasa koşullarına duyarlılığı” etiketleriyle kodlanmıştır. Bu kodlara dair oluşan frekanslar Şekil 4’te sunulmuştur.



**Şekil 4. Ticari Alacakların Kilit Denetim Konusu Olarak Bildirilme Sebepleri**

İncelenen raporlarda ticari alacakların KDK olarak bildirilme sebepleri arasında 4 frekansla üzerinde en çok durulan sebep “yer aldığı hesap grubunun önemli bir bölümünü oluşturması” kavramı ile kodlanan sebeptir. Bu sebep ticari alacakların KDK olarak bildirildiği 6 bağımsız denetim raporunun 4’ünde yer almaktadır. Bu kavramı sırasıyla “yönetim tahmini içermesi” (3), “önemli yönetim muhakemesi gerektirmesi” (2) ve “tahminlerin gelecekteki piyasa koşullarına duyarlılığı” (1) kavramları takip etmektedir.

Analize dahil edilen raporlarda ticari alacakların KDK olarak bildirilmesinin en önemli sebebi varlık kalemlerinin önemli bir bölümünü oluşturmasıdır. Bununla birlikte ticari alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı; müşterilerinden alınan teminatlar, müşterilerin kredibilitesi, geçmiş ödeme performansı, alacakların vade analiz bilgileri gibi bilgiler kullanılmak suretiyle tahminde bulunarak muhasebeleştirilmektedir. Kullanılan tahminler piyasa koşullarına karşı oldukça duyarlıdır. Ticari alacakların muhasebeleştirilmesi yönetim tahmini ve muhakemesi içerdiğinden incelenen raporlarda, alacakların geri kazanılabilirliği bakımından KDK olarak bildirilmiştir.

Analize dahil edilen raporlarda, ticari alacakların denetimde nasıl ele alındığını açıklayan denetim prosedürleri aşağıda sıralandığı gibidir.

- Ticari alacakların tahsilat takibine dair sürecin analiz edilerek, kredi riskine yönelik şirketin iç kontrol tasarımının ve operasyonel etkinliğinin test edilmesi,
- Alacakların yaşlandırma işlemlerinin analitik olarak gözden geçirilmesi ve tahsilat devir hızının önceki dönemle karşılaştırılması,
- Tahsilata dair herhangi bir anlaşmazlık, açılan dava ve icra takibi olup olmadığının yönetimle görüşme yapılarak ve hukuk müşavirinden teyit alınarak araştırılması,
- Mutabakat yazıları göndererek ticari alacağın varlığının ve bakiyelerinin doğruluğunun test edilmesi,

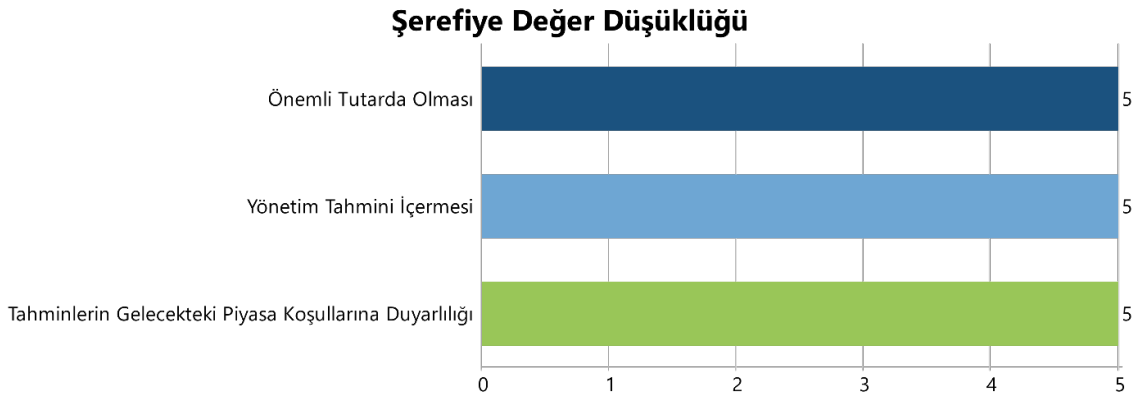


- Ticari alacak bakiyelerinin teyidi için bakiye tutarını etkileyen kur değişimi, alacak reeskontu gibi değerlendirme işlemlerinin kontrol edilmesi,
- Kullanılan tahmin ve varsayımların uygunluğunun, geçmiş verilerle karşılaştırılması suretiyle değerlendirilmesi,
- Örneklem yoluyla müteakip dönemde yapılan tahsilatların test edilmesi,
- Ticari alacaklara dair sigortaların örneklem yoluyla test edilmesi,
- Finansal tablo dipnotlarında yer alan, ticari alacakların geri kazanılabilirliğine dair yapılan açıklamaların yeterliliğinin değerlendirilmesi.

Yukarıda sıralanan denetim prosedürleri; şirket iç kontrol sisteminin ve operasyonel etkinliğinin anlaşılması, analitik incelemelerin ve detay testlerin yapılması olarak özetlenebilir.

#### 4.3.4. Şerefiye Değer Düşüklüğü

İncelenen bağımsız denetim raporlarında KDK olarak bildirilen şerefiye değer düşüklüğüne odaklanılma sebepleri; “önemli tutarda olması”, “yönetim tahmini içermesi” ve “tahminlerin gelecekteki piyasa koşullarına duyarlılığı” etiketleriyle kodlanmıştır. Bu kodlara dair oluşan frekanslar Şekil 5’te sunulmuştur.



**Şekil 5. Şerefiye Değer Düşüklüğünün Kilit Denetim Konusu Olarak Bildirilme Sebepleri**

İncelenen raporlarda şerefiye değer düşüklüğünün KDK olarak bildirilmesinin sebepleri “önemli tutarda olması” (5), “yönetim tahmini içermesi” (5) ve “tahminlerin gelecekteki piyasa koşullarına duyarlılığı” (5) kavramları ile kodlanan sebeplerdir. Bu sebepler şerefiye değer düşüklüğünün KDK olarak bildirildiği 5 bağımsız denetim raporunun tamamında yer almaktadır.

TMS 36’ya göre şerefiyenin yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerekir (Paragraf 96).

Analize dahil edilen raporlarda şerefiye değer düşüklüğünün KDK olarak bildirilmesi; şirket finansal tablolarında muhasebeleştirilmiş olan şerefiyenin önemli tutarda olmasına, şerefiye değer düşüklüğü

çalışmalarında yönetim tahmini kullanılmasına ve bu tahminlerin ilerleyen zamanda olası ekonomik ve sektörel değişimlerden etkilenebilecek olmasına bağlanmıştır.

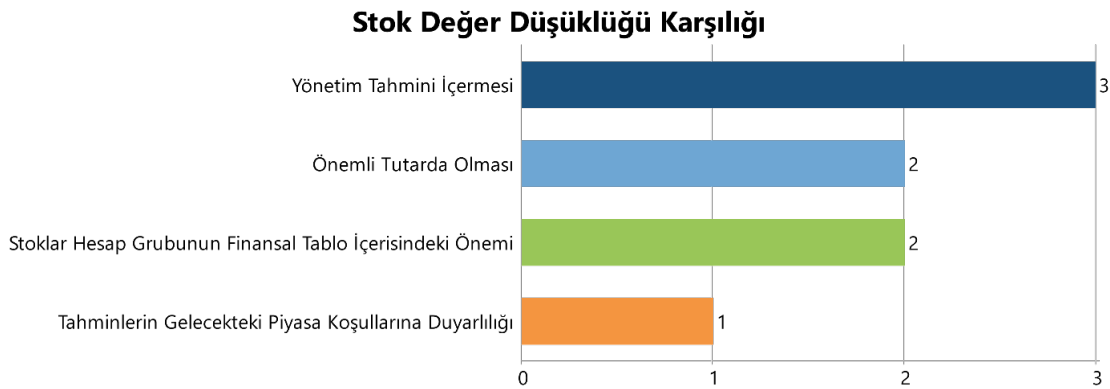
Analize dahil edilen raporlarda, şerefiye değer düşüklüğünün denetimde nasıl ele alındığını açıklayan denetim prosedürleri aşağıda sıralandığı gibidir.

- Şerefiye değer düşüklüğü testinde kullanılan tahmin ve varsayımların makul olup olmadığının sektörde kullanılan varsayımlarla karşılaştırılarak değerlendirilmesi,
- Kullanılan varsayımların piyasa şartlarına duyarlılığına ilişkin yönetim analizlerinin kontrol edilmesi,
- Şerefiye değer düşüklüğü testinde kullanılan ileriye dönük nakit akım ve yatırım projeksiyonlarının gerçekleştirilmesinin, üst düzey yönetimle yapılan toplantılarda değerlendirilmesi,
- Yönetimin yaptığı nakit akış tahminlerinin uygunluğunun, geçmişteki finansal performans sonuçlarıyla karşılaştırılarak değerlendirilmesi,
- Şerefiye değer düşüklüğü testine ilişkin indirgenmiş nakit akışları hesaplama modelinin kurgusunun ve matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesi,
- Şerefiye değer düşüklüğü testlerine dair finansal tablo dipnotlarında yer alan açıklamaların TFRS’ler açısından yeterliliğinin değerlendirilmesi.

Yukarıda sıralanan denetim prosedürleri; analitik inceleme ve yeniden hesaplama tekniklerinin kombinasyonundan oluşmaktadır.

#### 4.3.5. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

İncelenen bağımsız denetim raporlarında KDK olarak bildirilen stok değer düşüklüğü karşılığına odaklanılma sebepleri; “yönetim tahmini içermesi”, “önemli tutarda olması”, “stoklar hesap grubunun finansal tablo içerisindeki önemi” ve “tahminlerin gelecekteki piyasa koşullarına duyarlılığı” etiketleriyle kodlanmıştır. Bu kodlara dair oluşan frekanslar Şekil 6’da sunulmuştur.



**Şekil 6. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığının Kilit Denetim Konusu Olarak Bildirilme Sebepleri**

İncelenen raporlarda stok değer düşüklüğü karşılığının KDK olarak bildirilmesinin sebepleri arasında 3 frekansla üzerinde en çok durulan sebep “yönetim tahmini içermesi” kavramı ile kodlanan sebeptir. Bu sebep stok değer düşüklüğü karşılığının KDK olarak bildirildiği 3 bağımsız denetim raporunun tamamında yer almaktadır. Bu kavramı sırasıyla “önemli tutarda olması” (2), “stoklar hesap grubunun finansal tablo içerisindeki önemi” (2) ve “tahminlerin gelecekteki piyasa koşullarına duyarlılığı” (1) kavramları takip etmektedir.

Bilişim sektöründe yaşanan teknolojik gelişmelerin hızı, aktif kalemleri içinde önemli bir yere sahip olan stoklardaki ürünlerin eskimesine bağlı olarak değerini düşürmektedir. Değer kaybına uğramış stokların kayıtlarda net gerçekleştirilebilir değerine indirgenebilmesi için bazı tahminler yapılmaktadır. Bu tahminlerin gelecekteki piyasa koşullarına karşı duyarlı olması stok değer düşüklüğü karşılığının KDK olarak bildirilmesine sebep olmaktadır.

Analize dahil edilen raporlarda, stok değer düşüklüğü karşılığının denetimde nasıl ele alındığını açıklayan denetim prosedürleri aşağıda sıralandığı gibidir.

- Stok devir hızında ve satışların maliyetinin satışlara oranında olağandışı sapmaların olup olmadığının kontrol edilmesi,
- Önceki dönemlerden devralınan satış kabiliyetini kaybetmiş hareketsiz stok olup olmadığının tespiti,
- Stok yaşlandırma tablosu ve stok bekleme süreleri esas alınarak, stok değer düşüklüğü çalışmasının test edilmesi,
- Stok sayımlarına iştirak edilerek stokların fiilen mevcudiyetinin teyit edilmesi,
- Stok kartlarını kontrol ederek, şirketin stok maliyet hesaplama yönteminin tespiti suretiyle mali tablolardaki stok tutarının doğrulanması,
- Stok hareketlerine ilişkin belge ve dokümanların incelenmesi,
- Stok değer düşüklüğü karşılığı ayırma yönteminin incelenmesi ve ayrılan karşılıkların yeniden hesaplanarak doğruluğunun test edilmesi,
- Stoklar ve değer düşüklüğüne dair finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklamaların uygunluğunun değerlendirilmesi.

Yukarıda sıralanan denetim prosedürleri; fiziki inceleme, analitik inceleme ve yeniden hesaplama tekniklerinin kombinasyonundan oluşmaktadır.

#### 4.3.6. Diğer Kilit Denetim Konuları

İncelenen 29 bağımsız denetim raporunda yukarıda başlıklar halinde açıklanan KDK’lar dışında “Ticari Borçlar” ve “Finansal Borçlar” etiketleriyle kodlanan KDK iki bağımsız denetim raporunda, “Nakit ve Nakit Benzerleri”, “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”, “Finansal Yatırımların Değerlemesi”,

“İndirimler”, “İlişkili Taraf İşlemleri” etiketleriyle kodlanan KDK da bir bağımsız denetim raporunda yer almaktadır.

Analize dahil edilen raporlarda ticari borçlar, finansal borçlar, nakit ve nakit benzerleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller yer aldıkları hesap gruplarının önemli bir bölümünü oluşturmaları sebebiyle KDK olarak bildirilmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin KDK olarak bildirilmesinin diğer bir sebebi ise yönetim tahmini içermesidir. Finansal yatırımların değerlemesi de aynı sebeple KDK olarak bildirilmiştir. İlişkili taraf işlemleri, ilişkili taraflardan yapılan alımların emsallerine uygun olup olamamasının kâr zarar üzerinde önemli etkiye sahip olması, indirimler ise doğru tutarda ve dönemde kaydedilmemiş olma riski sebebiyle kilit KDK olarak bildirilmiştir. Analize dahil edilen raporlarda KDK olarak bildirilen bu konuların, denetimde nasıl ele alındığını açıklayan denetim prosedürleri aşağıdaki gibidir.

- Ticari borçların denetim prosedürleri; satıcı firmalarla yazılı mutabakatların yapılması ve bilanço tarihi sonrasındaki ödemelerin kontrol edilmesi, uzun süredir ödenmeyen ticari borçların nedenlerinin araştırılması ve bunlar için hesaplanan faiz veya vade farklarının incelenmesi, dövizli veya dövize endeksli ticari borçlar için kur farkı çalışmalarının değerlendirilmesi, borç reeskontu işlemlerinin yeniden hesaplanması, mali tablo dipnotlarında ticari borçlara yönelik yapılan açıklamaların uygunluğunun değerlendirilmesi çalışmalarından oluşmaktadır.
- Finansal borçların denetim prosedürleri; finansal borçların doğruluğunun banka ve diğer finansal kuruluşlar ile yapılan dış teyitlerle sorgulanması, finansal borçlar için yapılan tahakkuk ve iskontoların yapılan yeniden hesaplamalarla test edilmesi, finansal borçlara dair sözleşmelerin vade yapılarının incelenmesi, mali tablolarda finansal borçlara yönelik yapılan açıklamaların yeterliliğinin değerlendirilmesi çalışmalarından oluşmaktadır.
- Nakit ve nakit benzerlerinin denetim prosedürleri; bakiyelerin banka mutabakatları ve sayım tutanakları ile doğrulanması, yabancı para bakiyelerin kur değerlemelerinin ve vadeli hesaplardan elde edilen faizlerin yeniden hesaplama yöntemiyle kontrol edilmesi, mali tablolarda doğru sınıflandırılıp sınıflandırılmadığının incelenmesi, mali tablo dipnotlarında nakit ve nakit benzerlerine yönelik yapılan açıklamaların yeterliliğinin değerlendirilmesi çalışmalarından oluşmaktadır.
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin denetim prosedürleri; yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesini yapan kuruluşun mesleki yeterliliğinin ve bağımsızlığının değerlendirilmesi, değerlemede kullanılan yöntem ve tekniklerin uygunluğunun değerlendirilmesi, değerlendirme raporlarındaki gerçeğe uygun değer baz alınarak değer düşüklüğü olup olmadığının kontrol edilmesi, muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer farkı tutarının yeniden hesaplanarak kontrol

edilmesi, mali tablo dipnotlarında yatırım amaçlı gayrimenkullere yönelik yapılan açıklamaların yeterliliğinin değerlendirilmesi çalışmalarından oluşmaktadır.

- Finansal yatırımların değerlemesinin denetim prosedürleri; finansal yatırım değerlendirme uzmanlarının yetkinlikleri ile tarafsızlıklarının ve kullandıkları değerlendirme yöntemlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesi ile değerlendirme uzmanlarının değerlendirme için kullandıkları varsayımların geçerliliğinin tetkiki çalışmalarından oluşmaktadır.
- İndirimlerin denetim prosedürleri; indirimlerin muhasebeleştirilmesine yönelik uygulanan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi, doğru tutarda muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin tespiti için örneklem yöntemiyle tedarikçi sözleşmelerinin ve ilgili faturaların test edilmesi ile yine örneklem yöntemiyle doğru dönemlere kaydedilip kaydedilmediğinin test edilmesi çalışmalarından oluşmaktadır.
- İlişkili taraf işlemlerinin denetim prosedürleri; işlemlerin incelenmesi ve niteliklerinin anlaşılması, ilişkili taraflardan yapılan alımlara ilişkin belge ve dokümanların örneklem yoluyla incelenmesi, önceki dönem transfer fiyatlandırması raporunun incelenerek fiyatlandırmanın benzer kâr marjlarına ve cari dönemde emsale uygun olup olmadığının değerlendirilmesi, mali tablo dipnotlarındaki ilişkili taraf işlemlerine yönelik açıklamaların yeterliliğinin değerlendirilmesi çalışmalarından oluşmaktadır.

## 5. SONUÇ

Denetçinin muhakemesine göre denetimde en çok önem arz eden konular olan KDK'lar, denetim raporlarını tekdüze metinler olmaktan çıkarıp, raporların iletişim değerini artırmış ve daha fazla şeffaflık sağlayarak bilgi kullanıcıları için raporların daha anlaşılır ve daha ihtiyaca uygun olmasını olanaklı hale getirmiştir. Ayrıca KDK'lar, denetlenen şirkete ve sektöre özgü konuların denetimde nasıl ele alındığını açıklama imkânı sunmuştur.

Bu çalışmada içinde bulunduğumuz dijitalleşme çağı ile birlikte yatırımcı sayısı günden güne artan bilişim sektörüne özgü önem arz eden denetim konularını ve bu konuların denetim esnasında nasıl ele alındığını açıklamak amacıyla BİST'te işlem gören 29 bilişim şirketinin denetim raporları incelenmiştir.

İncelenen denetim raporlarının sayfa sayısının en az üç en fazla ise on bir olduğu tespit edilmiştir. Sayfa sayısı diğer bir ifadeyle denetim raporunun uzunluğu; denetlenen işletmenin büyüklüğü, faaliyetlerinin karmaşıklığı, denetimin kapsamı, denetim bulguları, şirketin ve denetçinin politikalarına göre değişiklik gösterebilmektedir.

İncelenen denetim raporlarında en az bir, en fazla beş KDK bildirildiği bulgusuna ulaşılmıştır. BDS 701 gereği, borsada işlem gören bir işletmenin denetiminde en az bir adet KDK bildirmesi beklenen bir durumdur (Güleç, 2020). Bununla birlikte çok sayıda KDK bildirilmesi denetlenen şirkete yönelik riskli alanların çok olduğu yönünde ciddi şüpheler ortaya çıkarabilir. Diğer taraftan bildirilen KDK sayısı denetlenen şirketin faaliyetlerinin karmaşıklığına, spesifik durumuna ve denetim sürecinin kapsamına göre farklılık gösterebilir.

Raporlardan elde edilen veriler betimsel analiz ile belirlenen 12 tema (hasılat, geliştirme maliyetleri, ticari alacaklar, şerefiye değer düşüklüğü, stok değer düşüklüğü karşılığı, ticari borçlar, finansal borçlar, indirimler, finansal yatırımlar, nakit ve nakit benzerleri, ilişkili taraf işlemleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller) çerçevesinde özetlenmiş ve yorumlanmıştır.

Bulgular incelendiğinde en çok KDK hasılat kaleminde bildirilmiştir. İncelenen raporlarda hasılatın KDK olarak bildirilmesinde öne çıkan sebep zamanında ve doğru şekilde kaydedilmeme riskidir. Bilişim sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin gelirleri genellikle müşteri sözleşmesine dayalı yazılım geliştirme, proje geliştirme ve danışmanlık hizmeti gelirlerinden oluşmaktadır. Sözleşmeye dayalı gelirler “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı” uyarınca kayıt altına alınmaktadır. TFRS 15’te hasılatın finansal tablolara nasıl ve ne zaman yansıtılacağı beş aşamalı bir modelle açıklanmıştır. Bu standarda göre hasılat, edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde, diğer bir ifadeyle varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) finansal tablolara alınır (TFRS 15, Paragraf 31). Bu durum hasılatın doğru zamanda ve doğru şekilde kayıt altına alınmasında önemli yanlışlık riski doğurabilmektedir.

İnovasyonu teşvik ederek ülkelerin rekabet gücünü ve iş süreçlerindeki verimliliği artıran, küresel pazarlara erişimi kolaylaştırarak ticaretin ve iş birliğinin artmasına ve ekonomik büyümeye katkı sunan bilişim sektörüne yapılan yatırımların günden güne arttığı ve bu sektörün birçok sektörle etkileşim halinde olduğu dikkate alındığında sektördeki finansal bilgilerin güvenilirliğinin geniş bir kesimi ilgilendirdiği sonucuna varılabilir. Bu durum finansal tabloların güvenilirliği noktasında risk taşıyan ve doğrulanması için denetçiler tarafından dikkatle incelenen KDK’ların, bilişim sektöründe nasıl ele alındığının açıklanmasının önemini ortaya koymaktadır.

Bu çalışmada bilişim sektöründe faaliyette bulunan ve BİST’te işlem gören şirketlerin 2022 yılı denetim raporları, kilit denetim konuları bakımından betimsel analiz ile incelenmiştir. İlerleyen dönemlerde araştırmacılar tarafından farklı analiz yöntemleri kullanılarak, farklı sektörler için ve/veya farklı analiz dönemleri için kilit denetim konuları incelenebilir.

## YAZARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve bu çalışma için finansal destek alınmamıştır.

## AUTHOR'S DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

---

## KAYNAKÇA

- Akdoğan, N., & Bülbül, S. (2019). Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinde BİST 100 şirketlerindeki ilk uygulama sonuçlarının değerlendirmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18(56), 1-24.
- Arzova, S. B., & Şahin, B. Ş. (2020). ISA 701 (BDS 701) kilit denetim konuları: BİST 30, BİST 50 ve BİST 100 endekslerinde yer alan finans kurumlarına yönelik analiz. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(60), 75-94.
- BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. Resmî Gazete Tarihi: 09/03/2017, Resmî Gazete Sayısı: 30002.
- Bepari, M. K., Nahar, S., Mollik, A. T., & Azim, M. I. (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.
- Çakalı, K. R. (2021). Bağımsız denetim raporlarında yeni uygulama: Kilit denetim konularının raporlanması ve BİST 100 analizi. *Denetim*, (23), 60-77.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: Kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89.
- Ferreira, C. & Morais, AI (2019). Şirket özellikleri ile açıklanan kilit denetim konuları arasındaki ilişkinin analizi. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31, 262-274.
- 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.
- 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*, 19(59), 253-274.

- IAASB (The International Auditing and Assurance Standards Board). (2016). New auditors report. <https://www.iaasb.org/new-auditors-report> adresinden alındı.
- Kalıpçı Çağırın, F., & Varıcı, İ. (2019). Bağımsız denetim standardı (BDS) 701 çerçevesinde kilit denetim konuları: Borsa İstanbul'daki işletmelerin denetim raporları üzerine bir analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (22), 193-208.
- Keleş, D. (2022). Denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi: Borsa İstanbul (BİST) inşaat endeksi işletmeleri üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22(67), 141-152.
- Kend, M., & Nguyen, L. A. (2022). Key audit risks and audit procedures during the initial year of the COVID-19 pandemic: an analysis of audit reports 2019-2020. *Managerial Auditing Journal*, 37(7), 798-818.
- KPMG (Klynveld Peat Marwick Goerdeler). (2023). KPMG perspektifinden teknoloji sektörüne bakış raporu. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/tr/pdf/2023/07/kpmg-perspektifinden-teknoloji-sektorune-bakis.pdf> adresinden alındı.
- Özcan, M., & günlük, M. (2021). Borsa İstanbul imalat sektöründeki kilit denetim konularının belirlenmesi: Gıda, içecek ve tütün alt sektöründe bir inceleme. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1(1), 22-35.
- Patton, M. Q. (2018). *Nitel araştırma ve değerlendirme yöntemleri*. (M. Bürün ve S.B. Demir, Çev. Ed.). Ankara: Pegem Akademi.
- Pinto, I., & Morais, A. I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145-162.
- TBD (Türkiye Bilişim Derneği). (2022). *Küresel gelişmeler raporu*. TBD Yayın Numarası: 2023 / 01. Ankara.
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı. Resmî Gazete Tarihi: 09/09/2016, Resmî Gazete Sayısı: 29826.
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı. Resmî Gazete Tarihi:18/03/2006, Resmî Gazete Sayısı: 26112.
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı. Resmî Gazete Tarihi: 17/03/2006, Resmî Gazete Sayısı: 26111.
- Türel, A., & Türel, A. (2019). Bağımsız denetim ve kilit denetim konuları: BİST şirketleri 2017-2018. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(68), 1267-1272.
- Varıcı, İ., & Çağırın, F. K. (2021). Kilit denetim konularına etki eden faktörler: BİST KOBİ örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (32), 87-106.
- Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2016). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*. (10. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.



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.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. Resmî Gazete Tarihi: 14/2/2011, Resmî Gazete Sayısı: 27846.