
BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI (BDS) 701 ÇERÇEVESİNDE KİLİT DENETİM KONULARI: BORSA İSTANBUL İMALAT SANAYİ SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELERİN DENETİM RAPORLARI ÜZERİNE BİR ANALİZ

Fevziye KALIPÇI ÇAĞIRAN¹

İdris VARICI²

Öz

Özellikle finansal krizlerle birlikte ortaya çıkan muhasebe skandalları, finansal tablo kullanıcılarının daha fazla bilgi içeren ve daha şeffaf denetim raporları taleplerini ortaya çıkarmıştır. Bu anlamda Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (IAASB) yayınladığı ISA 701'e paralel olarak, Türkiye'de Kamu Gözetim Kurumu BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardını 2017 yılında Resmi Gazete'de yayımlamıştır. Üst yönetimle iletişim halinde belirlenen ve denetçinin mesleki muhakemesinin etkin olduğu denetimde önem arz eden konulara kilit denetim konuları (KDK) denilmekte ve bu konular arasında kilit denetim konuları seçilmektedir. Bu çalışmada Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren imalat sektörüne ait işletmelerin 2017 yılı denetim raporları içerik bakımından analiz edilmiştir. Analiz kapsamında; sektörde hangi KDK'larda yoğunlaşma olduğu, KDK belirleme ölçütleri araştırıldıktan sonra, KDK sayıları, KDK sunulma şekilleri, alt sektör, denetim raporu sayfa sayısı, denetim kuruluşu ve görüş türü bakımından farklılıklar ayrıntısı ile analiz edilmiştir. Yapılan varyans analizi sonuçlarına göre alt sektörlerle ve bağımsız denetçi görüş türüne göre işletmelerin KDK sayısında anlamlı bir farklılığın olmadığı, bağımsız denetim kuruluşları bakımından ise işletmelerin KDK sayıları arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kilit Denetim Konuları, BDS 701, Yeni Denetim Raporu.

JEL Sınıflandırması: M41, M42.

KEY AUDIT MATTERS WITHIN THE FRAMEWORK OF ISA 701: AN ANALYSIS ON AUDIT REPORTS OF COMPANIES LISTED IN BIST MANUFACTURING INDUSTRY

Abstract

Accounting scandals, which emerge despecially with financial crises, revealed the more information and more transparent audit reports demands of users of financial statements. In this sense, The Public Oversight Authority published ISA 701 in 2017 in the Official Gazette in paralel to ISA 701 issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). The issues determined in communication with the senior management and which are important in the audit where the Professional judgement of the auditor are effective are called as key audit matters (KAM) and key audit matters are selected among these issues. In this study, the independent auditor's reports for the year 2017 of the companies operating in the manufacturing industry registered in Borsa İstanbul were analyzed for their content. Within the scope of the analysis; after the researches on which KAM are concentrated in the sector, determination criteria of KAMs; numbers of KAMs, the types of KAM submission, the sub-sector, the page numbers of audit reports, independent audit firm and the type of opinion are analyzed with detail. According to results of analysis of variance, there was no significant difference in the number of KAM of the companies in terms of sub-sectors and the types of independent auditor opinion. Furthermore, it was found that there were significant differences in the number of key audit matters in terms of independent audit companies.

Keywords: Key Audit Matters, ISA 701, New Audit Report.

JEL Classification: M41, M42.

1 Araş. Gör., Ondokuz Mayıs Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, fevziye.kalipci@omu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2443-1265

2 Doç. Dr., Ondokuz Mayıs Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, idris.varici@omu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1825-0289

1. Giriş

Genel olarak denetim ve denetim süreci hakkında önemli bilgilerin bilgi kullanıcılarına iletilmesinde denetim raporlarının etkili olmadığı kabul edilmektedir (Gray vd., 2011:664). Bu nedenle standart denetim raporlarında genellikle olumlu denetim raporunun hâkim olduğu görülmektedir (Bedard vd., 2015:3). İşin mahiyetini bilenler açısından bu denetim raporlarının pek bir ehemmiyetinin olmadığı aşikârdır. Çünkü denetçinin önemli olmadığını düşündüğü konuları denetim raporunda ifade etmediği bilinmektedir. Dolayısıyla denetim raporları artık okunmayan ve çok az değerli bilgi içeren bir metin haline dönüşmüştür.

Öte yandan önceden de var olan fakat son dönemlerde artan bir şekilde dillendirilen “denetimde beklenti boşluğu” olarak ifade edilen argümanın gittikçe kendisini daha da hissettirdiği bir gerçektir. Yani denetçilerin denetim raporları vasıtasıyla sundukları ile yatırımcıların ya da diğer bilgi kullanıcıların denetçilerden sunmalarını bekledikleri arasında bir uyumsuzluk oluşmaktadır (Ciesielski ve Weirich, 2012:11). Bilgi kullanıcıları denetçilerden işletmede oluşabilecek bütün hata ve hileleri ortaya çıkarmasını beklerken, denetçiler de denetim standartlarına uygun bir şekilde denetimini icra edip makul düzeyde güvence verme beklentisi ile faaliyetlerini yürütmektedirler. Denetçi haliyle bu beklentiyi alanla ilgili yayınlanan mevzuat ve standartlara göre oluşturmaktadır.

Fakat doğal olarak beklenti içinde olan bilgi kullanıcıları da işletme ile ilgili daha fazla bilgi sahibi olmak ve sunulan bilgilere daha fazla güvenmek istemektedirler. Bunun için kendi ihtiyaçlarına uygun bilgi üretilmesini beklemektedirler. Bu beklenti iki taraf açısından bir boşluk oluşturmaktadır. Bu boşluk yeni denetim raporları ile bir nebze olsun giderilmek istenmektedir. Özellikle işletmenin süreklilik ile ilgili durumunun ve denetçinin üst yönetimle muhakemesi sonucu ortaya çıkan önemli konuların denetim raporunda belirtilmesi bilgi kullanıcılarının beklentisini bir nebze olsun karşılayabilmektedir. Kanaatimizce bu beklentiler şartlar değiştikçe yine farklı şekilde ortaya çıkacak, bu boşluk kapatılamayacaktır.

Bu çalışmada borsada imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017 faaliyet dönemi için, 2018 yılında ilk defa yayınlanan yeni denetim raporları kilit denetim konuları bağlamında analiz edilmiştir. Bu analizle yeni denetim raporlarında kilit denetim konuları ile ilgili hangi konulara ağırlık verildiği, bu konuların hangi kriterlere göre tespit edildiği, kilit denetim konularının denetim raporunda nasıl sunulduğu konuları çeşitli kriterler açısından analiz edilmiştir.

2. Yeni Denetim Raporları

Yıllardır denetçilerin hile ve hataları tespit etme anlamındaki rolleri ve kendi içinde denetim mesleği ve denetim mesleğindeki değişiklikler sorun olmuştur. Bu sorun Enron gibi büyük şirketlerin iflası ile daha önemli ve tartışılır hale gelmiştir. İlgili şirket denetim şirketi tarafından olumlu görüş verildikten sonra iflasa sürüklenmiştir. WorldCom, Global Crossing ve Rank Xerox, ABD’de benzer sonuçlara sahip diğer şirketlerdir. Yine 2003 yılında 8 milyar Euro’luk skandalla birlikte İtalya’da Parmalat iflas etmiştir. 21. yüzyılın başından itibaren bu kurumsal başarısızlıklardan sonra, düzenleyici kurumlar da bu alanda reformist düzenlemeler yapma ihtiyacı hissetmiş ve bu reformlara başlamışlardır (Cordış ve Fülöp, 2015:129).

Tüm dünyada yaşanan bu önemli muhasebe skandalları nedeniyle finansal raporlama ve denetim alanında itibar kaybı yaşanmıştır. Bu nedenle düzenleyici ve denetleyici kurumlar itibar kaybının önüne geçmek için daha önce yayınlanan düzenlemelerin değiştirilmesi veya yeni düzenlemeler yapma ihtiyacı hissetmişlerdir. Bu itibarla Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumu da dünyaya paralel olarak standartlar yayımlamaktadır (Yanık ve Karataş, 2017:3).

Bu anlamda Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board), denetim raporuna olan güvenin artırılması, bilgi kullanıcıları açısından daha şeffaf denetim raporunun oluşturulması ve denetçi ile üst yönetimden sorumlu olanlar ve yatırımcılar arasındaki iletişimi artırmak amacıyla denetim standartlarında değişiklikler yapmak ya da yeni standartlar yayımlamak üzere 2011 yılında “yeni denetim

raporlaması” adıyla proje başlatmıştır. Proje sonucu 2012’de yayınlanan ilk raporda “denetçi yorumu” olarak adlandırılan kavram, Şubat 2013’te “kilit denetim konuları” olarak değiştirilmiştir. Taslak haline gelen bu görüş Temmuz 2013’te görüşe açılmış olup, Eylül 2014’te IAASB tarafından kabul edilmiş ve 15 Aralık 2016 tarihinde ve sonrasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin denetimlerde uygulanmak üzere Ocak 2015’te yeni bir standart olarak ISA 701 yayınlanmıştır (Doğan, 2018:67-68).

IAASB’in ISA 701’i 2015’te yayımlamasını takiben Kamu Gözetim Kurumu da gerekli düzenlemeleri yapmıştır. Özellikle ihtiyaca uygunluğun önemli olduğu bir standart olan Bağımsız Denetim Standardı 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi standardı da borsada işlem gören işletmelerin 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetime tabi diğer şirketlerin 01/01/2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/03/2017 tarih ve 30002 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Böylece yeni denetim raporlarında eskisinden farklı olarak kilit denetim konularının olduğu ve ayrı bir bölümde ifade edilen, denetçinin denetim esnasında çok önemli gördüğü ve denetim esnasında odaklandığı konuların raporda belirtilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Öte yandan günümüzde finansal raporlamaların daha karmaşık olması, subjektif yargı içeren alanların daha fazla olması ve raporlamaların daha fazla nitel açıklamalar içermesi denetim raporlarında da revizyona gitme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Çünkü bilgi kullanıcıları daha fazla duymak ve bilgilenmek istemektedirler (Şirin, 2018:6). Zaten uluslararası camiada ve standart koyucular arasında mevcut denetim raporlarının yeterliliği sürekli tartışılmaktadır. Özellikle raporların içeriği ve kullanılabilirliği açısından tartışma büyük boyutlara ulaşmıştır. Yapılan çalışmalar da bunu özetler niteliktedir. Örneğin Sertifikalı Finansal Analistler Enstitüsü’nün (CFA-Chartered Financial Analyst) bilgi kullanıcılarına yönelik yaptığı anket çalışmasında, bilgi kullanıcılarının sadece %37’si denetçi raporlarının doğru bilgi içerdiğini bildirmişlerdir (Gray vd., 2011:660-661).

Yine uluslararası kamuoyu ve yetkili otoriteler denetim raporunun oldukça sıradanlaştırıldığı ve raporların içerdiği bilgilerin ihtiyacı karşılamadığı konusunda hemfikir olmuşlardır. 2011’in başlarında bu konu IAASB tarafından da tartışılmaya başlanmış ve denetim raporlarının değişmesi gerektiği fikri ön plana çıkarak çalışmalara başlanmıştır. IAASB başkanının daveti üzerine bu konuda yorum yapan Profesör Arnold Schilder şu şekilde ifadeler kullanmıştır (Bédard vd.,2014:5).

“Günümüzde denetçilerin raporları mali tablolar hakkında neler sunmaktadır? Denetim raporları genel olarak denetime tabi mali tabloları, denetimin kendisini, yönetimin ve denetçinin sorumluluklarını kısaca açıklamaktadır. Küresel finansal krizler denetlenen işletmenin mali tabloları ve işletme hakkında daha fazla bilgi sahibi olmak isteyen bilgi kullanıcılarını, özellikle kurumsal yatırımcıları ve finansal analistleri bu anlamda teşvik etmiştir. Bu bilgi kullanıcıları, denetçinin işletme hakkındaki görüşünü değerlendirirken raporun daha bilgilendirici olabileceğini düşünmektedirler. O halde değişim zorunludur.”

Yeni denetim raporlarından önce denetim raporları birkaç başlık altında sade bir şekilde hazırlanmaktaydı. İlgili raporlarda; raporun muhatabı olan şirketin yönetim kurulu, finansal tablolara ilişkin rapor, yönetim kurulunun sorumluluğu, bağımsız denetçinin sorumluluğu, denetçi görüşü ve mevzuattan kaynaklanan diğer yükümlülüklerle ilişkin rapor şeklinde başlıklar bulunmaktaydı. Bu ifadelerin en altında da ilgili denetim şirketinin adresi, imzası ve raporun imzalandığı tarih yer almaktaydı. Bu raporlarda bütün sektörlerde yer alan her bir şirket için görüş kısmında hemen hemen aynı ifadeler yer almaktaydı³. Yani denetim raporları sorunluydu ve bütün raporlar tek elden çıkmış gibi bir durum söz konusuydu. İlgili raporlar kısa ve sade olup genelde

³ “Görüşümüze göre finansal tablolar, Şirketinin 31 Aralık 201X tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” şeklinde standart metin yer almaktaydı.

rapor metni bir sayfa civarındaydı. Bu nedenlerle denetim raporunun değişime ihtiyacı bulunmaktaydı.

Yeni denetim raporlarında ise sırayla; genel kurul, görüş, görüşün dayanağı, işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlikler (varsa), kilit denetim konuları, diğer bilgiler, yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu, bağımsız denetçinin sorumluluğu, mevzuattan kaynaklanan diğer yükümlülüklerle ilişkin rapor ve denetçi adresi ile birlikte tarih ve imza yer almaktadır. Yönetimin sorumluluğu ve denetçinin sorumluluğu ile ilgili metin içi ilaveler de ek olarak yeni denetim raporlarında yer almaktadır (Şirin, 2018:38). Yeni denetim raporlarında en önemli değişiklik işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizlik varsa ona yapılan vurgu ve kilit denetim konularının ayrı bir başlık altında sunumudur.

En son 2011 yılında AICPA'nın Denetim Standartları Kurulu (ASB) denetim standartları ile ilgili açıklamalar yayınlamıştır. Buna göre yönetimin sorumluluklarından farklı olarak denetçi sorumluluğu standart denetim raporuna eklenmiştir. Kasım 2017'de Denetim Standartları Kurulu tarafından önerilen standart denetim raporunun içeriği son bir kez daha değiştirilmek istenmiştir. Böylece denetim raporları içerik olarak büyük ölçüde genişlemekle birlikte özellikle kilit denetim konularını içerecek şekilde uzun denetim raporları haline dönüştürülmüştür (Levy, 2018:1). Bu anlamda denetçilerin nelere daha fazla önem verdiğini ve denetçinin en fazla yargı kullandığı alanların neler olduğunu gösteren kilit denetim konuları uzun denetim raporu şeklinin en önemli göstergesidir. Kilit denetim konularının açıklanması gerekliliği ile yeni denetim raporları önceden olduğu gibi tek sayfa değil, birden çok sayfaya yayılmıştır. Çünkü bir işletmede tek bir kilit denetim konusu olabileceği gibi birden fazla kilit denetim konusu da olabilir.

3. Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Kapsamında Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları denetçinin denetim esnasında çok önemli gördüğü değerlendirmeleri veya denetim sürecinde odaklandığı noktaları açıklamaktadır. Kilit denetim konuları BDS 701'de dört ana başlık altında açıklanmıştır. Bu başlıklar kilit denetim konularının belirlenmesi, kilit denetim konularının bildirilmesi (açıklanması), üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim ve belgelendirme şeklindedir.

İlgili denetim standardına göre kilit denetim konuları belirlenirken; dönem içinde gerçekleşen önemli olay ve işlemler, yüksek tahmin belirsizliğine sahip muhasebe tahminleri ve denetçi yargıları, ciddi riskli olan alanlar (önemli yanlışlık riski yüksek olan alanlar) ve önem arz eden diğer konular şeklinde ifade edilmiştir.

BDS 701'e göre kilit denetim konularının denetim raporlarında ayrı bir başlık altında ve ayrı bir bölümde raporlanması gerektiği ifade edilmiştir. Bunun yanında raporda olumlu görüş dışında bir görüşün verilmesi durumunda, bu görüşün verilmesine sebep olan konuyu denetçi kilit denetim konuları kısmında bildiremez. Kilit denetim konuları ayrı başlık altında ifade edilirken kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin sebebi ve denetimde konunun nasıl ele alındığı ifade edilmelidir. Diğer yandan eğer ilgili kilit denetim konusuna yönelik bir açıklama varsa bu açıklamaya da atıfta bulunmanın faydalı olduğu ifade edilmiştir.

BDS 701'de bazı istisnalar hariç kilit denetim konularına raporda yer verilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Özellikle kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun kamuya açıklanması durumunda yararından fazla zararı olacaksa bu kilit denetim konusunun belirtilmemesi yerinde olabilir. Yani burada fayda maliyet analizinin denetçi muhakemesi ile ölçülebileceği ifade edilmektedir. Yine mevzuat açısından konunun kamuya açıklanmasına izin verilmeyen durumlarda kilit denetim konularının açıklanmayacağı ifade edilmiştir. Örneğin kara para aklamaya ilgili konulara ilişkin yetkili kurum tarafından yürütülen soruşturmayı etkileyecek bir durum söz konusu ise kilit denetim konusunun açıklanmaması uygun olacaktır. Tüm bunların denetçi ve yönetim veya üst yönetim arasında kurulan iletişim ile gerçekleşebileceği ifade edilmektedir. Denetçi tüm bunlara karar verirken hukuki danışmanlık alabilir veya ilgili yönetimden konunun neden bildirilmemesi gerektiğine dair yazılı bir bildirim talep edebilir. Çünkü denetçi kamuoyuna karşı

sorumluluğunu yerine getirdiğinin ispatını ancak bu şekilde yerine getirebilir veya sonradan ortaya çıkabilecek ihtilaflara yönelik hukuki süreçte denetçi kendisini ancak bu şekilde sağlama alabilir.

Denetçinin, kilit denetim konusu olarak belirlediği hususları veya şartlara bağlı olarak raporda kilit denetim konusu bulunmadığına ilişkin kararını BDS 701'e göre üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim vasıtasıyla sunması gerekir. Denetçinin ne zaman üst yönetimle bu konuda iletişime geçeceği farklılık gösterebilir. Örneğin denetimin planlanması aşamasında kilit denetim konuları hakkındaki ilk izlenimler üst yönetime sunulabilir. Bu iletişim üst yönetime finansal tablolarda yeni ve kapsamlı bir açıklama yapılmasının faydalı olup olmayacağını değerlendirme imkânı sunabilir. Öte yandan denetçi kilit denetim konusu açıklamayacaksa bunun nedenini de üst yönetimle müzakere etmelidir.

Yine BDS 701'e göre denetçinin diğer bütün denetim aşamalarında olduğu gibi kilit denetim konuları ile ilgili hususları çalışma kâğıtlarında belgelendirmesi gerekmektedir. Özellikle denetçinin azami derecede dikkat etmesini gerektiren konuların ve her bir konunun kilit denetim konusu olup olmadığına ilişkin denetçi kararına yönelik gerekçenin çalışma kâğıtlarında belgelendirilmesi gerekir. Yine kilit denetim konusu yoksa olmadığına ilişkin denetçi kararının gerekçesi ve kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine ilişkin denetçi kararının gerekçesi belgelendirilmesi gereken hususlardır.

4. Araştırma

4.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışma ile Borsa İstanbul'a kayıtlı imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017 yılı bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularına değinilerek kilit denetim konuları ile ilgili ayrıntılı analizler yapılması amaçlanmaktadır.

Bu amaçla ilk olarak incelenen işletmelerin denetim raporlarındaki kilit denetim konuları, içeriklerine ve belirlenme ölçütlerine göre içerik analizine tabi tutulmuştur. Sonrasında denetim raporları incelenen 171 işletme özelinde kilit denetim konusu sayısı, kilit denetim konusu sunulma şekli, denetim raporu sayfa sayısı, denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu, denetim raporu görüş türü ve işletmelerin yer aldığı alt sektör bazında frekans analizi ile tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir. Çalışmanın devamında ise gruplar arasında kilit denetim konusu sayısı bakımından anlamlı farklılık olup olmadığını araştırmak için varyans analizi ve her bir gruba göre kilit denetim konuları sayısının nasıl dağıldığını görmek için ise çapraz tablo sonuçları sunulmuştur.

4.2. Araştırmanın Metodolojisi

4.2.1. Örnekleme Süreci

Çalışmaya Borsa İstanbul'a kayıtlı imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren 171 işletme dahil edilmiştir. Bu işletmelerin seçiminde, kilit denetim konularının belirlenmesinde sektörün şartlarının ve sektöre özgü koşulların önem arz etmesi, çok fazla alt sektöre sahip olması bakımından özellikle yönetim varsayımlarının ve tahminlerinin sektörde yoğun ve farklı olacağı düşüncesi hakim olmuştur.

4.2.2. Veri Toplama Yöntemi

Bu çalışmadaki veriler, BİST'de işlem gören imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren 171 işletmenin her birinin Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (www.kap.gov.tr) yer alan 2017 yılı bağımsız denetim raporlarından elde edilmiştir.

4.3. Araştırmanın Bulguları

Çalışma kapsamında incelenen 171 işletmeye ait denetim raporunda 354 adet kilit denetim konusu tespit edilmiştir. Kilit denetim konularının belirlenmesinde kullanılan ölçütlere göre kilit denetim konularının dağılımı Tablo 1'de verilmiştir. Tabloya göre kilit denetim konularının yarıdan fazlası yönetimin yargı ve tahminlerine dayalı alanlar ile ilgilidir.

Tablo 1: Kilit Denetim Konularının Belirlenme Ölçütlerine Göre Dağılımı

Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi	Sayı	Yüzde
Yönetimin yargı ve tahminlerine dayalı alanlar	215	% 60
Ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar	44	% 13
Dönemde gerçekleşen önemli olaylar	55	% 16
Diğer	40	% 11
Toplam	354	% 100

Kilit denetim konusunun bu şekilde belirlenmesi standartta belirtilmekle birlikte bu tespitin denetçi muhakemesine bırakıldığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla benzer kilit denetim konularının açıklanması denetçiden denetçiye değişebilmektedir. Önemli olan açıklanan kilit denetim konularının gerçeğe uygun, şirkete özel, makul düzeyde bilgi sahibi olanlar tarafından anlaşılabilir olması ve konunun nasıl ele alındığının anlaşılması açısından yeterli detayda sunulmasıdır (Yanık ve Karataş, 2017:11).

Tablodan görüldüğü üzere yönetimin yargı ve tahminlerine dayanan alanlarda kilit denetim konularının yoğun olduğu ve bu alanın önemli bir ölçüt olduğu anlaşılmaktadır. Türkiye’de daha önceki uygulamalar vergi ağırlıklı ve katı kurallara bağlı olduğu için yönetici tahmini ve yargısı raporlamada pek yaygın değildi. Dolayısıyla Türkiye için pek de eski sayılmayan bu uygulamanın sağlam temellere oturtulması için zamana ihtiyaç vardır. Bu nedenle denetçinin kilit denetim konusu olarak önem verdiği alanın tahmin ve yargı içermesi doğal bir sonuçtur.

BDS 701’e göre kilit denetim konularına yönelik açıklama kapsamı denetçinin yargısına bırakılmıştır. Ancak neden kilit denetim konusu olduğunun, konunun nasıl ele alındığının belirtilmesi gerekmektedir. Bu nedenle denetçinin denetim raporunda açıkladığı kilit denetim konularının sayısının, kilit denetim konuları seçiminin işletmeden işletmeye farklı olması beklenmektedir. Aşağıda yer alan Tablo 2’de incelenen denetim raporlarındaki kilit denetim konularının en çok ilgili olduğu dört finansal tablo kalemi verilmiştir. Buna göre incelenen denetim raporlarında en çok kilit denetim konusu olarak belirlenen finansal tablo kalemi hasılattır. Bu finansal tablo kalemi, daha çok hasılatın doğru dönemde finansal tablolara yansıtılması açısından üzerinde durulan bir konu olmuştur. İkinci sırada yer alan ticari alacaklar ise daha çok değer düşüklüğü ya da şüpheli alacaklar konularında kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Maddi duran varlıklar, değerlendirme ve değer düşüklüğü konularında kilit denetim konusu olarak belirlenen diğer bir finansal tablo kalemidir. Stoklar ise miktar ve değer olarak tespit edilme, değerlendirme ve değer düşüklüğü ile ilgili olarak dikkat çeken kilit denetim konusu olmuştur. Bunların yanı sıra Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler, Ertelenmiş Vergi Varlıkları, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Borçlanma Maliyetleri, Geliştirme Maliyetleri, Birleşmeler, Denetçi Değişimi, İlişkili Taraflarla Olan İşlemler, Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar, Türev Finansal Araçlar, Finansal Yatırımlar, Finansal Borçlar, Faaliyet Kiralaması, Ticari Borçlar, Canlı Varlıklar, İnşaat Sözleşmeleri denetim raporlarında belirtilen diğer kilit denetim konularıdır.

Tablo 2’deki yüzdeleri ile verilen KDK’lar incelenen denetim raporlarında en çok yer alan ilk 4 tanesidir. Diğer kalemlerin yüzdeleri daha düşük olduğundan tabloda yer verilmemiştir. Tabloda ele alınan KDK’lara ait kalemlerin hesap bakiyelerinin finansal tabloların önemli bir kısmını oluşturduğu gözlemlenmiştir. Öte yandan yönetimin değerlendirme sürecindeki karışıklık ve varsayımlar bu kalemlerin önemli olduğu vurgusunu oluşturmuştur. Özellikle varsayımlar dikkate alındığında ekonomik şartlar ve beklenen piyasa koşullarının etkili olduğu ifade edilebilir.

Tablo 2: Kilit Denetim Konularının İçeriğine Göre Dağılımı

Kilit Denetim Konusu İçeriği	Kilit Denetim Konusu Sayısı	Yüzde
Hasılat	69	% 20
Ticari alacaklar	60	% 17
Maddi duran varlıklar	53	% 15
Stoklar	40	% 11
Diğer	132	% 37
Toplam	354	% 100

4.3.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Aşağıdaki Tablo 3'te kilit denetim konusu sayısı ve denetim raporu sayfa sayısı değişkenlerine ilişkin tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir.

BDS 701'e göre kilit denetim konusu sayısı "işletmenin büyüklüğünden ve karmaşıklığından, faaliyetleri ile çevresinin niteliğinden ve denetimin durum ve gerçeklerinden etkilenebilir". Kilit denetim konusunun çok fazla sayıda olması, bu konuların denetimin en önemli konuları olmadığı kanaatini uyandırabilir. BDS 701'de kilit denetim konusu sayısı veya sayı aralığı bildirilmemiştir. Tablo 3'te verildiği üzere incelenen işletmelerin kilit denetim konusu sayısı minimum bir, maksimum altı olmakla birlikte ortalama değer yaklaşık ikidir. Kilit denetim konularının eklenmesiyle denetim raporları sayfa sayısında beklenen artış doğrultusunda sayfa sayıları üç ile yedi arasında değişmekle birlikte ortalaması yaklaşık beştir.

Tablo 3: Tanımlayıcı İstatistikler

	Sayı	Minimum	Maksimum	Ortalama	Std. Sapma
Denetim Raporu Sayfa Sayısı	171	3	7	4,81	,914
KDK sayısı	171	1	6	2,07	1,049

Aşağıda Tablo 4'te ise 171 işletme özelinde kilit denetim konusu sayısı, kilit denetim konusu sunulma şekli, işletmelerin yer aldığı alt sektör, denetim raporu sayfa sayısı, denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu ve denetim raporu görüş türü değişkenlerine ilişkin frekans tabloları verilmiştir.

Tablo 4: KDK Sayısı

	Frekans	Yüzde	Geçerli %	Yığılmalı %
1	57	33,3	33,3	33,3
2	67	39,2	39,2	72,5
3	32	18,7	18,7	91,2
4	10	5,8	5,8	97,1
5	3	1,8	1,8	98,8
6	2	1,2	1,2	100,0
Toplam	171	100,0	100,0	

Borsada işlem gören işletmelerin denetim raporlarında en az bir tane kilit denetim konusu belirlenmesi beklenmektedir (Doğan, 2018:72). Tablo 4'te çalışma kapsamında denetim raporları incelenen işletmelerin kilit denetim konusu sayıları dağılımı görülmektedir. Buna göre kilit denetim konusu sayısı en az bir, en çok altı olarak belirlenmiştir. Denetim sonucunda 1 tane KDK belirlenen 57 işletme, 2 tane KDK belirlenen 67 işletme, 3 tane KDK belirlenen 32 işletme, 4 tane KDK

belirlenen 10 işletme, 5 tane KDK belirlenen 3 işletme, 6 tane KDK belirlenen 2 işletme vardır. KDK sayısı belirlenmesinde bir ve ikide yoğunlaşma olduğu tabloda görülmektedir. Bu sonuç ise Tablo 3'te verilen ortalama değer olan ikiyi destekler niteliktedir.

Denetçi kilit denetim konularını belirlerken cari dönemde en çok önem arz eden konular içinden seçim yapmaktadır. Bu seçim yapılırken daha çok denetçinin mesleki muhakemesi ön planda tutulmaktadır. BDS 701'de bu tür bilgilerin denetçinin muhakemesine göre nispi önemine bağlı olarak veya konuların finansal tablolarda açıklanma sırasına tekabül edecek şekilde sıralanabileceği ifade edilmektedir. Tablo 5'te işletmelerin denetim raporlarındaki kilit denetim konularının denetçi muhakemesine göre mi yoksa finansal tablolarda açıklanma sırasına göre mi verildiğine dair frekans dağılımı görülmektedir. Genelde kilit denetim konuları denetim raporunda sunulurken denetçi muhakemesinin ön planda yer aldığı dikkat çekmektedir.

Tablo 5: KDK Sunulma Şekli

	Frekans	Yüzde	Geçerli %	Yığılmalı %
Denetçi Muhakemesi	122	71,3	71,3	71,3
Finansal Tablolarda Açıklanma Sırası	49	28,7	28,7	100,0
Toplam	171	100,0	100,0	

Denetçinin ilgili konuyu kilit denetim konusu olarak açıklarken sebep olarak işletmeye özgü olan hususları vurgulamasında fayda vardır. Öte yandan içinde bulunulan sektörün şartları da kilit denetim konusunun belirlenmesinde önem arz etmektedir. Denetçi üst yönetimle kilit denetim konusunun belirlenmesinde iletişime geçtiğinde sektöre özgü koşulların da ön planda olacağı aşikârdır. Muhasebe politikaları ile ilgili yönetim varsayımlarının ve tahminlerinin imalat sektöründe yoğun olduğu düşüncesi hakimdir. Tablo 6'da çalışma kapsamında denetim raporları incelenen imalat sanayinde yer alan işletmelerin alt sektörler göre dağılımı görülmektedir. Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler; Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım; Taş ve Toprağa Dayalı sektörler KDK sayısı açısından öne çıkan sektörlerdir.

Tablo 6: Sektör

	Frekans	Yüzde	Geçerli %	Yığılmalı %
Gıda, İçki ve Tütün	24	14,0	14,0	14,0
Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler	31	18,1	18,1	32,2
Taş ve Toprağa Dayalı	27	15,8	15,8	48,0
Metal Ana Sanayi	17	9,9	9,9	57,9
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	30	17,5	17,5	75,4
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	20	11,7	11,7	87,1
Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	14	8,2	8,2	95,3
Orman Ürünleri ve Mobilya	5	2,9	2,9	98,2
Diğer İmalat Sanayi	3	1,8	1,8	100,0
Toplam	171	100,0	100,0	

Tablo 7'de incelenen işletmelerin denetim raporu sayfa sayısına göre frekans dağılımı görülmektedir. Yeni denetim raporlarından önceki denetim raporları standart bir şekilde kısa ve öz olan, dolayısıyla sayfa sayısı 1-2 sayfa olan denetim raporları idi. Kilit denetim konularının denetçi raporuna ilavesiyle birlikte denetim raporu sayfa sayısı artmıştır. Çünkü kilit denetim konularının bilgi kullanıcıları açısından anlaşılmasının kolaylaştırılması açısından her bir KDK için açıklama yapılması zorunlu hale getirilmiştir. BDS 701'de kilit denetim konusunun denetimde en çok önem

arz eden konulardan biri olma sebebinin ve denetimde bu konunun hedef kullanıcılar açısından nasıl ele alındığının açıklanması gerektiği ifade edilmiştir. Ancak açıklamaların ne kadar olması gerektiği ile ilgili standart herhangi bir kıstas getirmemiştir. Dolayısıyla işletmeye ve sektöre özgü olmak koşuluyla ne kadar ayrıntılı bilgiye gidileceği denetçinin mesleki muhakemesine bırakılmıştır. Özellikle önceki denetim raporlarında olduğu gibi kalıplaşmış cümlelerden ziyade işletmenin içinde bulunduğu koşulların ve denetime özgü şartların hakim olduğu ifadelerin seçilmesinde fayda vardır. Kilit denetim konularının da eklenmesiyle denetim raporları sayfa sayısı en az üç en fazla yedi olmakla birlikte dört ve beş sayfalık denetim raporlarında yoğunluk görülmektedir. Bu sonuç ise Tablo 3'te verilen ortalama değer olan 4.81'i destekler niteliktedir.

Tablo 7: Denetim Raporu Sayfa Sayısı

	Frekans	Yüzde	Geçerli %	Yığılmalı %
3	4	2,3	2,3	2,3
4	70	40,9	40,9	43,3
5	59	34,5	34,5	77,8
6	30	17,5	17,5	95,3
7	8	4,7	4,7	100,0
Toplam	171	100,0	100,0	

Tablo 8'de denetim raporları incelenen işletmelerin denetimini yapan dört büyük denetim şirketinden (PWC-E&Y-D&T-KPMG) biri ya da bunlar dışındaki diğer denetim şirketlerine göre dağılımı görülmektedir. Tabloya göre her iki işletmeden biri dört büyük denetim şirketi tarafından denetlenmiştir.

Tablo 8: Bağımsız Denetim Kuruluşu

	Frekans	Yüzde	Geçerli %	Yığılmalı %
Dört Büyük Denetim Şirketinden Biri	87	50,9	50,9	50,9
Diğerleri	84	49,1	49,1	100,0
Toplam	171	100,0	100,0	

BDS 705 uyarınca kilit denetim konuları denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi gerektiği durumlarda bu görüşün dayanağı olarak gösterilemez. BDS 701, BDS 705'e atıfta bulunarak, işletmenin sürekliliği ile ilgili ciddi şüphe oluşturabilecek durum, olay veya şartlarla ilgili önemli belirsizlik olması durumunda süreklilik ile ilgili bu duruma KDK bölümünde yer verilmemesi gerektiği ifade edilmiştir. Özetle denetçi görüşü ve süreklilikle ilgili bilgilerin kilit denetim konusundan bağımsız olması gerektiği ifade edilmektedir. Tablo 9'da bağımsız denetim şirketleri tarafından verilen denetçi görüşlerinin dağılımına yer verilmiştir. İşletmelerin denetim sonucunda yaklaşık olarak % 91'inin olumlu görüş aldığı görülmektedir. Verilen sınırlı olumlu (şartlı) görüşlerin kilit denetim konusu açıklamaları ile ilgili olmadığı ifade edilebilir.

Tablo 9: Görüş Türü

	Frekans	Yüzde	Geçerli %	Yığılmalı %
Olumlu	156	91,2	91,2	91,2
Sınırlı Olumlu	15	8,8	8,8	100,0
Toplam	171	100,0	100,0	

BDS 700'e⁴ göre "Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir". Eğer olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi gerekiyorsa BDS 705⁵ gereği "sınırlı olumlu görüş"⁶, "olumsuz görüş" ve "görüş vermekten kaçınma" görüşlerinden birine başvurulabilir. Analiz edilen şirketlerin denetim raporlarında sadece olumlu görüş ile sınırlı olumlu görüş içeren denetim raporlarına rastlanılmıştır.

4.3.2. Varyans Analizi ve Çapraz Tablo Sonuçları

Bu bölümde gruplar arasında kilit denetim konusu sayısı bakımından anlamlı farklılık olup olmadığını araştırmak için varyans analizi ve her bir gruba göre kilit denetim konuları sayısının nasıl dağıldığını görmek için ise çapraz tablo sonuçlarına yer verilmektedir.

Çalışma kapsamında incelenen alt sektörler arasında kilit denetim konusu sayısı bakımından anlamlı farklılık olup olmadığını araştırmak için yapılan Tek yönlü varyans analizine (one-way ANOVA) ilişkin sonuçlara Tablo 10 ve Tablo 11'de yer verilmiştir.

Tablo 10'da yer alan tanımlayıcı istatistiklerde hangi alt sektörde kaç işletme bulunduğu ve her alt sektör grubunun KDK sayısı bakımından ortalaması ve standart sapması görülmektedir. Tabloya bakıldığında alt sektörler için KDK sayısı ortalamasının yaklaşık olarak iki seviyesinde olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. En az KDK sayısı ortalama olarak "Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler" ve "Orman Ürünleri ve Mobilya" alt sektörlerinde bulunmaktadır.

Tablo 10: Tanımlayıcı İstatistikler

	Sayı	Ortalama	Std. Sapma
Gıda, İçki ve Tütün	24	2,04	1,197
Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler	31	1,90	1,076
Taş ve Toprağa Dayalı	27	2,11	,892
Metal Ana Sanayi	17	2,24	,903
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	30	2,10	,995
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	20	2,10	1,021
Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	14	2,14	1,460
Orman Ürünleri ve Mobilya	5	1,80	,837
Diğer İmalat Sanayi	3	2,33	1,528
Toplam	171	2,07	1,049

Tablo 11'de görüldüğü üzere One-Way ANOVA testi karşılaştırmasını gösteren dağılım incelendiğinde p değeri 0,05'ten büyük olduğu için alt sektörler için işletmelerin kilit denetim konusu sayıları arasında anlamlı farklılık yoktur.

171 işletmenin sektörler için kilit denetim konuları sayılarının nasıl dağıldığı Tablo 12'de görülmektedir. Denetim raporunda kilit denetim konusu sayısı en fazla altı olarak belirlenen iki işletmeden biri Gıda, İçki ve Tütün sektöründe iken diğeri Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın sektöründe yer almaktadır.

⁴ BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

⁵ BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi

⁶ Önceki adıyla şartlı görüş

Tablo 11: One-Way ANOVA Testi (Alt Sektörler Açısından Farklılık Testi)

KDK sayısı	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F İstatistiği	P değeri
Gruplar Arası	2,083	8	,260	,228	,985
Grup İçi	185,074	162	1,142		
Toplam	187,158	170			

Tablo 12: Sektör * KDK Sayısı Çapraz Tablo

	KDK sayısı						Toplam
	1	2	3	4	5	6	
Gıda, İçki ve Tütün	10	6	7	0	0	1	24
Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler	14	10	4	2	1	0	31
Taş ve Toprağa Dayalı	7	12	6	2	0	0	27
Metal Ana Sanayi	3	9	3	2	0	0	17
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	9	12	7	1	1	0	30
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	5	11	2	1	1	0	20
Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	6	4	2	1	0	1	14
Orman Ürünleri ve Mobilya	2	2	1	0	0	0	5
Diğer İmalat Sanayi	1	1	0	1	0	0	3
Toplam	57	67	32	10	3	2	171

Çalışma kapsamında denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşlarına göre işletmelerin kilit denetim konusu sayıları arasında anlamlı farklılık olup olmadığını araştırmak için yapılan bağımsız örneklem t testine (Independent Sample Test) ilişkin sonuçlar Tablo 13'te yer almaktadır.

Tablo 13: T Testi Sonuçları (Denetim Kuruluşu Açısından Farklılık Testi)

Bağımsız Denetim Kuruluşu	Sayı	Ortalama	Std. Sapma	t	p
Dört Büyük Denetim Şirketinden Biri	87	1,85	,843		
Diğerleri	84	2,30	1,190	-2,826	,005

Tablo 13'te görüldüğü üzere dört büyük denetim şirketi tarafından denetlenen işletmeler ve dört büyük denetim şirketi dışındaki denetim şirketleri tarafından denetlenen işletmelerin kilit denetim konusu sayıları arasında anlamlı farklılık vardır ($p=0,005<.01$). Diğerleri tarafından denetlenen işletmelerin kilit denetim konusu sayısına ilişkin ortalama ($\bar{x}= 2,30$) iken dört büyük denetim şirketi tarafından denetlenen işletmelerin kilit denetim konusu sayısına ilişkin ortalama ($\bar{x}= 1,85$)'tir. Bu durum ise diğerleri tarafından denetlenen işletmelerin kilit denetim konusu

sayısının, dört büyük denetim şirketi tarafından denetlenen işletmelerin kilit denetim konusu sayısından fazla olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Daha ayrıntılı bilgi için kilit denetim konuları sayılarının denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşlarına göre dağılımı Tablo 14’te verilmektedir. Denetim raporunda kilit denetim konusu sayısı altı olarak belirlenen iki işletmenin ikisi de dört büyük denetim şirketi dışındaki denetim şirketleri tarafından denetlenmiştir.

Tablo 14: Bağımsız Denetim Kuruluşu * KDK Sayısı Çapraz Tablo

Bağımsız Denetim Kuruluşu	Dört Büyük Denetim Şirketinden Biri	KDK sayısı						Toplam
		1	2	3	4	5	6	
		35	33	16	3	0	0	87
	Diğerleri	22	34	16	7	3	2	84
	Toplam	57	67	32	10	3	2	171

Çalışma dahilinde bağımsız denetçi görüş türlerine göre işletmeler arasında kilit denetim konusu sayısı bakımından anlamlı farklılık olup olmadığını araştırmak için yapılan bağımsız örneklem t testine ilişkin sonuçlar Tablo 15’te yer almaktadır.

Tablo 15: T Testi Sonuçları (Görüş Türü Açısından Farklılık Testi)

Görüş Türü	Sayı	Ortalama	Std. Sapma	t	p
Olumlu	156	2,08	1,059	,528	,598
Sınırlı Olumlu	15	1,93	,961		

Tablo 15’te görüldüğü üzere denetim raporunda olumlu ve sınırlı olumlu (şartlı) görüş verilen işletmelerin kilit denetim konusu sayıları arasında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır ($p=0,598>.05$).

Kilit denetim konuları sayılarının bağımsız denetçi görüş türüne göre dağılımı Tablo 16’da görülmektedir. Görüş türüne kilit denetim konularının etki etmediği ya da görüşü oluşturan sebebin kilit denetim konusu olmadığı ifade edilmiştir. Tablodan da görüldüğü üzere denetim raporunda kilit denetim konusu altı olarak belirlenen iki işletmenin her ikisi için de olumlu görüş verilmiştir. Kilit denetim konusu fazla olmasına rağmen olumlu görüş verildiği, görüş ile KDK’nın bağımlılığının olmadığı anlaşılmaktadır.

Tablo 16: Görüş Türü * KDK Sayısı Çapraz Tablo

Görüş Türü	Olumlu	KDK sayısı						Toplam
		1	2	3	4	5	6	
		52	59	32	8	3	2	156
	Sınırlı Olumlu	5	8	0	2	0	0	15
	Toplam	57	67	32	10	3	2	171

Kilit denetim konuları sayılarının kilit denetim konusu sunulma şekline göre dağılımı Tablo 17’de görülmektedir. Denetim raporunda kilit denetim konusu sayısı altı olarak belirlenen iki işletmenin her ikisi için de kilit denetim konuları verilirken finansal tablolardaki açıklanma sırası dikkate alınmıştır.

Tablo 17: KDK Sunulma Şekli * KDK Sayısı Çapraz Tablo

		KDK sayısı						Toplam
		1	2	3	4	5	6	
KDK	Denetçi Muhakemesi	57	36	22	5	2	0	122
Sunulma	Finansal Tablolarda Açıklanma Sırası	0	31	10	5	1	2	49
Şekli	Toplam	57	67	32	10	3	2	171

Kilit denetim konuları sayılarının denetim raporu sayfa sayısına göre dağılımı Tablo 18’de verilmektedir. Denetim raporunda kilit denetim konusu sayısı altı olarak belirlenen iki işletmeden birinin denetim raporu sayfa sayısı dört, diğerinin ise altıdır. Sayfa sayısı en fazla olan (7 sayfa) işletmelerin denetim raporlarında bulunan kilit denetim konusu sayısı ise 7 işletmede 3 KDK ve 1 işletmede 4 KDK şeklindedir. Bu denetim raporlarında KDK harici bilginin daha fazla olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 18: Denetim Raporu Sayfa Sayısı * KDK Sayısı Çapraz Tablo

		KDK sayısı						Toplam
		1	2	3	4	5	6	
Denetim	3	3	0	1	0	0	0	4
Raporu	4	32	25	9	2	1	1	70
Sayfa	5	20	25	9	3	2	0	59
Sayısı	6	2	17	6	4	0	1	30
	7	0	0	7	1	0	0	8
	Toplam	57	67	32	10	3	2	171

5. Sonuç ve Değerlendirme

Denetimde en çok önem arz eden konular arasından seçilen kilit denetim konuları 2017 yılı için düzenlenen bağımsız denetim raporlarında ilk defa (2018 yılında) yerini almaya başlamıştır. Kilit denetim konularının denetim raporlarına yeni bir anlam yüklediği muhakkaktır. Çünkü önceki denetim raporlarının standart metinler halinde sunulması bütün bilgi kullanıcılarını tatmin etmeyecek duruma getirmişti. Çok zamandır değişiklik olmayan denetim raporlarında yeniliklere ihtiyaç duyulmaya başlanması ile birlikte uluslararası literatüre ve mevzuata uygun olarak Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumu tarafından da değişikliğe gidilmesi uygun görülmüştür. Özellikle yürütülen denetimin sonucu oluşturulan raporların daha şeffaf olması ve işletme ile ilgili taraflarla iletişimi kolaylaştırması beklentisi yeni denetim raporlarının oluşturulmasına sebep olmuştur. Bu bağlamda Bağımsız Denetim Standardı 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” 9 Mart 2017’de Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Böylece yeni denetim raporlarında KDK açıklamaları ayrı bir önem kazanmıştır.

Denetim raporlarının sayfa sayısını artıran KDK, denetlenen şirkete ve sektöre has konulara denetim esnasında nasıl yaklaşıldığını açıklama imkanı sunmuştur. Muhasebe standartlarının uygulanması ile birlikte finansal raporlamada subjektif yargıların çoğalması, finansal raporların daha karmaşık hale gelmesi ve daha fazla nitel açıklamaları içermesi KDK’nın denetim raporlarında olmasını sağlamıştır. Bu vesileyle denetim raporlarına, sembolik değerinin ötesine taşınarak üst yönetim ve diğer bilgi kullanıcıları ile iletişimsel değer kazandırılmıştır. Denetim raporlarının iletişimsel değer kazanmasıyla birlikte denetim raporları bilgi kullanıcılarının ihtiyacına daha uygun hale dönüşmüştür.

Bu çalışmada amaca uygun olarak kilit denetim konularının önemine vurgu yapıldıktan sonra, Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren imalat sanayi sektörü işletmelerinin 2017 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin denetim raporları kilit denetim konuları bakımından ayrıntılı analiz edilmiştir. İncelenen işletmelerin denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları, içerikleri ve belirlenme ölçütleri dikkate alınarak içerik analizine tabi tutulduktan sonra denetim raporları incelenen her bir işletme özelinde kilit denetim konusu sayısı, kilit denetim konusu sunulma şekli, denetim raporu sayfa sayısı, denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu, denetim raporu görüş türü ve işletmelerin yer aldığı alt sektör dikkate alınarak tanımlayıcı istatistikler ve frekans analizine ilişkin bilgi verilmiştir. Ayrıca çalışmanın devamında gruplar arasında kilit denetim konusu sayısı bakımından anlamlı farklılığı araştırmak ve her bir gruba göre kilit denetim konuları sayısının dağılımını görebilmek için varyans analizi ile çapraz tablo sonuçları sunulmuştur.

Sonuçlar incelendiğinde en çok KDK hasılat, ticari alacaklar, MDV ve stoklar kalemleri ile ilgilidir. Her bir denetim raporunda en az 1 tane KDK açıklanmış olup, en fazla 6 KDK açıklayan işletme sayısı da 2 olarak tespit edilerek denetim raporlarının herhangi bir sebeple KDK içermediği bir durumun olmadığı tespiti yapılmıştır. KDK'ların denetim raporunda ayrı sunulduğu, sunulma şekillerinde denetçi muhakemesinin ön plana çıktığı tespit edilmiştir. KDK ile birlikte incelenen işletmelerin denetim raporu sayfa sayısı en az 3, en fazla 7 olarak tespit edilmiş olup denetim raporlarının sayfa sayılarının arttığı gözlemlenmiştir.

Alt sektörler göre KDK sayısında anlamlı bir farklılığın olmadığı, denetim raporunda kilit denetim konusu sayısı en fazla altı olarak belirlenen iki işletmeden biri Gıda, İçki ve Tütün sektöründe iken diğeri Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın alt sektöründe yer aldığı tespit edilmiştir. Ayrıca, denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşları bakımından işletmelerin kilit denetim konusu sayıları arasında anlamlı farklılık olduğu ve görüş türü ile KDK sayısının bağımlı olmadığı belirlenmiştir.

Sonuçlar hem BDS 701 açısından hem de literatür bağlamında beklenen sonuçlar olarak göze çarpmıştır. Örneğin denetim raporlarında en az bir tane KDK bulunması beklenen bir sonuçtur. BDS 701 de bazı istisnalar hariç kilit denetim konularına raporda yer verilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Özellikle kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun kamuya açıklanması durumunda yararından fazla zararı olacaksa ve/veya mevzuat açısından konunun kamuya açıklanmasına izin verilmeyen durumlarda kilit denetim konularının açıklanmayacağı ifade edilmiştir. Araştırma kapsamında bütün denetim raporlarında KDK belirlendiği için bu tür durumların olmadığı ifade edilebilir. Öte yandan KDK'ların denetim raporlarında sunulma şeklinde denetçi muhakemesinin ön planda olduğu hem BDS 701 hem de literatür ile paralellik göstermektedir.

KDK ile ilgili denetçilerin ve iletişim kurulacak üst yöneticilerin bu anlamda daha fazla bilgilendirilmesine ihtiyaç olabilir. Özellikle uygulamasına yeni başlanan yeni denetim raporlarının KDK ile ilgili kısımlarının bu anlamda kalıplaşmış ifadelerden uzak tutulması gerekmektedir. Aksi halde finansal raporlama sistemiyle ilgili tüm kişi ve kuruluşların sonraki zamanlarda yine önceki denetim raporlarındaki şikâyetleri ile karşı karşıya kalınması kuvvetle muhtemeldir.

Kaynakça

- Bédard, J, Besacier, N. G. ve Schatt, A.(2015). Analysis of the Consequences of the Disclosure of Key Audit Matters in the Audit Report. Erişim Adresi <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/dcc/1946.pdf>
- Ciesielski, J. T. ve Weirich, T. R.(2012). A New Audit Report. *The CPA Journal*, Şubat, 11-14.
- Cordoş, G. ve Fülöp, M.(2015). Understanding Audit Reporting Changes: Introduction of Key Audit Matters. *Accounting and Management Information Systems*, 14(1), 128-152.
- Doğan, A.(2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*,20(1), 65-89.

- Gray, G. L., Turner, J. L., Coram, P. J. ve Mock, T. J., (2011). Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor's Report by Financial Statement Preparers, Users, and Auditors. *Accounting Horizons*, 25(4), 659–684.
- KAP (2018). Erişim Adresi www.kap.gov.tr
- KGK (2017). BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama. Erişim Adresi <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20700-Yeni.pdf>
- KGK (2017). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. Erişim Adresi www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf
- KGK (2017). BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi. <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%2070-Site.pdf>
- Levy, H. B. (2018). The Audit Report Returns to Its Roots, An Historical Perspective on Critical Audit Matters. *The CPA Journal*, Şubat, 66-68.
- Şirin, M. (2018). Yeni Denetçi Raporları. Erişim Adresi <https://slideplayer.biz.tr/slide/8861495/>
- Yanık, S. ve Karataş, M. (2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, 1-25.

KEY AUDIT MATTERS WITHIN THE FRAMEWORK OF ISA 701: AN ANALYSIS ON AUDIT REPORTS OF COMPANIES LISTED IN BIST MANUFACTURING INDUSTRY

Extended Abstract

Aim: The purpose of this research is to make detailed analysis of the key audit matters by mentioning the key audit matters in independent auditor's reports for the year 2017 of the companies listed in Borsa İstanbul Manufacturing Industry.

Method(s): 171 companies operating in the manufacturing industry in Borsa İstanbul were included in this research. The data in the study were obtained from independent auditor's reports for the year 2017 of each companies included in the website of Public Disclosure Platform (www.kap.gov.tr). Firstly, the key audit matters (KAM) in the audit reports of the companies were subjected to content analysis according to their content and criteria of determination. Afterward, descriptive statistics and the frequency analysis were given by the numbers of KAM, the types of KAM submission, the page numbers of independent auditor's reports, independent audit firm, the type of opinion and the sub-sector in the scope of the companies. Finally, variance analysis was given to investigate whether there is a significant difference in the number of key audit matters among the groups and crosstable results were given to see how the number of key audit matters is distributed according to each group.

Findings: The results showed that KAM were mostly related to revenue, trade receivables, fixed assets and inventories. In each audit report, at least 1 key audit matter was disclosed and the number of companies disclosing maximum of 6 key audit matters was determined as 2. It was found that KAM were presented separately in the audit report and auditor judgement came into prominence in the types of KAM submission. The number of pages of audit reports of companies was determined as at least 3 and maximum 7, and also it was observed that the number of them increased. According to findings, there was no significant difference in the number of KAM of the companies in terms of sub-sectors and the types of independent auditor opinion. One of the two companies with the maximum number of KAMs in the audit report was found in the Food, Beverages and Tobacco sectors and the other in the Paper and Paper Products, Printing and Publishing sub-sectors. Furthermore, it was found that there were significant differences in the number of key audit matters of the companies audited by big four auditing firms and companies audited by other than big four.

Conclusion: Key audit matters, increasing the number of pages of audit reports, provides the opportunity to explain how the company and sector-specific issues are approached during the audit. On this occasion the audit reports moves beyond the symbolic value and also they have communicative value with top management and other information users. As the audit reports gains a communicative value, the audit reports become more suitable for the needs of the information users.

The results are notable for both ISA 701 Communicating Key Audit Matters In The Independent Auditor's Report and literature as an expected results. Foreexample, it is expected that at least one KAM will be present in the audit reports. The ISA 701 also states that, except for some exceptions, key audit matters should be included in the report. Furthermore, it is in paralel with both the ISA 701 and the literature that auditor judgement is in the forefront in the audit reports.

There may be a need to be more informed for auditors and senior managers about key audit matters. Particularly, new parts of the new audit reports related to key audit matters should be kept away from stereotyped expressions in this sense. Otherwise, it is highly probable that all persons and organizations related to the financial reporting system will be confronted with the complaints in the previous audit reports.