

Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları:

BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi

Fatma Lerzan Kavut^{1*}, Nevzat Güngör²

¹(Prof.Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

²(Arş.Grv., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

ÖZ

Ekonomi dünyasında son yıllarda yaşanan finansal krizler, işletme skandalları ve denetçi ile denetim raporu kullanıcıları arasındaki bağımsız denetimden beklenti farklılığı, denetime olan güveni olumsuz yönde etkilemiş ve bilgi kullanıcılarının şirketler hakkında daha açıklayıcı, ayrıntılı ve güvenilir bilgi ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu ihtiyaca cevap vermek üzere, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ve Türkiye'de de Kamu Gözetim Kurumu (KGK), 701 no'lu "Kilit Denetim Konuları Standardını (KDK) yayımlamışlardır. Bu standart, bağımsız denetim çalışmasında kilit denetim konularının belirlenmesini ve denetim raporlarında açıklanmasını zorunlu kılmaktadır.

Bu çalışmada; KDK standardı ve uygulamasının temel unsurları açıklanmış olup, BİST-100 Şirketlerinin 2017 faaliyet yılı bağımsız denetim raporlarında bildirilen Kilit Denetim Konularının, içerikleri açısından analizi yapılmıştır. Araştırmada Kilit denetim konularının içerikleri ve sektörel dağılımları tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi Raporu, BDS 701 Kilit Denetim Konuları Standardı

Key Audit Matters in Independent Audit: An Analysis on Firm Listed In The Bist-100 in 2017

ABSTRACT

In today's economic world, the financial crises, business scandals and the expectation gap from independent audit between the auditor and audit report users have affected the confidence in the audit negatively. This has raised the need for more descriptive, detailed and reliable information about the companies of information users. In order to respond to this need, The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) and The Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority in Turkey (KGK) published the standard ISA 701 Communicating Key Audit Matters (KAM) in the Independent Auditor's Report. This standard requires the determination of key audit matters relating to the independent audit work and disclosure in the audit reports.

In this paper, the basic elements of KAM standard and its implementation are explained. The content analysis is applied to KAM disclosed in the independent audit reports of BIST-100 firms in 2017. In addition, the content and sectoral distribution of KAM are determined.

Keywords: Independent Audit, Independent Audit Report, TSA 701 Key Audit Matters Standard

1. Kilit Denetim Konularının (KDK) Bildirilme İhtiyacı ve Önemi

Toplumların vazgeçilmez unsurları olan kâr amaçlı/kâr amaçsız tüm kurum ve kuruluşların faaliyet sonuçlarına ilişkin, finansal/finansal olmayan bilgiler; farklı kesimlerin (karar alıcılar/ilgililer/bilgi kullanıcıları) ilgi

* İlgili Yazar (Kavut, Fatma Lerzan)

E-mail: lerk@istanbul.edu.tr

alanlarındadır. Çeşitli amaçlarla başvuru bilgilerin, güvenilirlik ve ihtiyaca uygunluk özelliği tüm bilgi kullanıcıları için oldukça önemlidir. Denetim yapılmasını gerektiren en önemli unsur, finansal nitelikli bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığının tespit edilmesi ihtiyacıdır. İşletme ile ilgili çeşitli taraflar arasındaki çıkar çatışmaları, finansal işlemlerin karmaşıklığı ve benzeri nedenler finansal tabloların güvenilirliğini etkileyecektir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, 6-7). Bağımsız denetçiler tarafından yürütülen “Denetim ve Güvence Hizmetleri” çeşitli kurum ve kuruluşların (ekonomik birimler) sunmuş olduğu finansal/finansal olmayan bilgilerin incelenmesi ve sonuçlarının “ilgili taraflara” raporlanması faaliyeti olarak geniş bir alanı kapsamaktadır.

Denetim ve Güvence Hizmetleri alanında hazırlanan “finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim/denetçi raporu;” bir kurumun (bu çalışmada işletme/şirket terimi kullanılacaktır) finansal tablolarının/finansal bilgilerinin, doğruluğu/gerçekliği/dürüstlüğü hakkında görüş bildiren önemli bir iletişim aracıdır. Bilgi kullanıcıları tarafından çeşitli ekonomik kararlar alınırken kullanılan bağımsız denetim raporları, finansal bilgiler hakkında makul derecede güvence sağlamaktadır. Bağımsız denetim/denetçi raporları, bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye ulaşma ihtiyacının karşılanmasında önemli bir mekanizmadır ancak, 2000’li yıllardan itibaren çeşitli nedenlerle bilgi kullanıcılarının bağımsız denetim raporlarından yeterli düzeyde ve doğru bilgilendirme konusundaki şüpheleri giderek artmıştır. Bu sorunu doğuran nedenler; denetçi ile denetim raporu kullanan taraflar arasındaki beklenti farklılığı (açığı), yaşanan şirket skandalları/finansal krizler ve finansal raporlama standartlarının karmaşık hale gelmesidir (IAASB Consultation Paper, 2011, 5-8). “Bağımsız denetimin işlevi; finansal tabloların güvenilirliğini pekiştirmek, bu raporların kredisini arttırmaktır. Bu süreç denetim raporu kullananlar tarafından bazen yanlış anlaşılmaktadır. Çoğu kişi denetçinin sorumluluğunun tüm hata hile ve düzensizlikleri ortaya çıkarmak olduğunu zannetmektedirler (Güredin, 2014, 22; Nwaobia, A.N. ve diğ. 2016, 120). Bilgi kullanıcıları, bağımsız denetim ve denetim raporlarından finansal tablolardaki tüm kasti olmayan ve kasti (hileli raporlama, suiistimal, usulsüzlük) yanlışlıkların tespit edilmesi ve bilgi verilmesi beklentisi içinde olurken; bağımsız denetçiler ise denetim sonucunda makul bir güvence verdiklerini başka bir deyişle, finansal bilgilerin %100 doğruluğu konusunda güvence vermediklerini beyan etmektedirler. Denetçiler ve bilgi kullanıcıları arasındaki beklenti farklılığı (expectation gap) ve karar alıcıların ihtiyacı olan bilgi ile denetim raporlarında sunulan bilgi arasındaki fark (information gap) bağımsız denetime ve denetlenmiş finansal bilgilere olan güvenin giderek azalmasına neden olmuştur. Bilgi kullanıcılarının şirketler hakkında daha fazla bilgilendirme isteğiyle birlikte, bağımsız denetim raporlarının bilgi ihtiyacını karşılayamadığı gerçeği beraberinde denetim kalitesi konusunda şüphe duyulması ve bağımsız denetime olan güvenin azalması sonucunu gündeme getirmiştir.

Bağımsız denetim alanında yaşanan bu sorunlar ve toplumdan gelen talepler karşısında; Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB); finansal tablolar ve bağımsız denetim sürecindeki önem arz eden konular hakkında şeffaflığı sağlamak ve denetçi raporunun bilgi ve iletişim değerini arttırmak amacıyla “yeni denetim raporlaması” adıyla bir proje başlatmış (Doğan, 2018, 67) ve IAASB’de 2011-2015 yıllarında yürütülen çalışmalar sonucunda “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (ISA 700)” ve “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi (ISA 701)” konulu standartlarla, denetim raporları söz konusu gereksinimlere uyumlu ve denetim sürecini de açıklayıcı bir yapıya dönüştürülmüştür. Bu standartlarla, yürütülen denetimin durum ve şartlarının rapora yansıtılması, yatırımcılara ve diğer denetçi raporu kullanıcılarına (finansal tablo kullanıcılarına) ihtiyaca uygun/ilgili ve anlaşılabilir bilgi sağlanması amaçlanmıştır. Denetim raporunun biçim ve içeriğinde yapılan önemli değişiklikler ve kilit denetim konularının denetim raporlarında yer almasıyla; denetçi ile yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimin artırılması, işletme yönetiminin finansal tablolarda yapılan açıklamalara/verilen bilgilere ve denetim raporu kullanıcılarının “ise önemli denetim konularına” dikkatinin daha fazla çekilmesi aynı zamanda denetimde şeffaflık ve kalitenin artmasını sağlamak yönünde yarar sağlanması hedeflenmiştir.

2.Kilit Denetim Konuları Olgusu ve Raporlanması

IAASB'nin çalışmaları sonucunda Ocak 2015'de yayımlanan ve 15 Aralık 2016 sonrasında uygulamaya giren ISA 701 ve diğer değiştirilmiş/düzeltilmiş denetim standartları Türkiye'de de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Türkiye Denetim Standartları'nın bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartları'nda (BDS) yerini almıştır. KGK tarafından yapılan çalışmalardan sonra kabul edilen ISA/BDS 701 "Kilit Denetim Konularının (KDK) Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" başlığıyla 9 Mart 2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (www.kgk.gov.tr). Buna göre, BDS 701, borsada işlem gören işletmelerin 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminden itibaren uygulanmaya başlanmış olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi tutulan diğer şirketlerin de 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulanmaya başlanacaktır. Bu bölümde; "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı" (bundan sonraki anlatımlarda BDS 701 olarak anılacaktır) ana hatlarıyla açıklamalara yer verilmiştir.

a. Kilit Denetim Konularının Kapsamı ve Bağımsız Denetim Sürecinde Uygulanma Esasları

Kilit Denetim Konuları (KDK), finansal tablo kullanıcılarının yürütülen denetime ilişkin daha fazla bilgilendirilmesi ihtiyacına yönelik oluşturulan bir mekanizmadır. Kilit denetim konuları; üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilen ve denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular arasından belirlenir (KGK, BDS 701, prg. 1-8). Denetçi raporunda belirtilen her bir KDK için açıklama yapılması zorunludur.



Kaynak: IAASB, International Auditing and Assurance Standards Board), Determining and Communicating Key Audit Matters ("KAM") ve Doğan, 2018, 67.

Kilit denetim konularının tespitinde aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmalıdır: (KGK, BDS 701, prg.9)

- BDS 315'e göre "önemli yanlışlık riski" daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar.
- Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dahil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları (karmaşık muhasebe tahminleri).
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Söz konusu alanlarda örnek konular olarak: işletme yönetiminin önemli yargılarda bulunduğu alanlar-muhasebe tahminleri, uygulanan muhasebe politikaları, önemli olağan dışı işlemler, ilişkili taraf işlemleri, hile kaynaklı önemli yanlışlıklar, işletmede yeni bilgi teknoloji uygulamasına geçişler, iç kontrol zayıflıkları ya da kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilme olasılığı verilebilir (KGK, BDS 701, prg. A9-A-26).

En çok önem arz eden konular kavramı, denetime özgü konulardır ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilirken çeşitli ölçütler göz önünde bulundurulur. Bu ölçütler: (KGK, BDS 701, prg. A-29)

- Hedef kullanıcıların bir bütün olarak finansal tabloları anlaması bakımından konunun ehemmiyeti ve özellikle konunun finansal tablolar açısından önemliliği.
- Konuya dayanak teşkil eden muhasebe politikasının niteliği veya sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırıldığında; yönetimin uygun görüp seçtiği politikanın subjektifliği veya karmaşıklığı.
- Varsa konuyla ilgili hata veya hile kaynaklı düzeltilmiş ve biriktirilen düzeltilmemiş yanlışlıkların nitelik veya nicelik bakımından önemliliği.
- Denetim prosedürlerinin uygulanmasında, sonuçların değerlendirilmesinde ve güvenilir kanıt elde edilmesinde karşılaşılan zorluklar.
- Konuyla ilgili tespit edilmiş kontrol eksikliklerinin ciddiyeti.
- Konunun birden fazla ayrı fakat ilişkili denetim değerlendirmesini içerip içermemesi (Örneğin: uzun vadeli sözleşmeler; hasılatın muhasebeleştirilmesi, davalar, şarta bağlı varlık ve yükümlülükler vb. konular hem denetçinin dikkatini çekebilir ve aynı zamanda diğer muhasebe tahminlerini etkileyebilir).
- Konuyu denetimde ele almak için gereken çaba, özel beceri ve uzmanlık gereksinimi, ihtiyaç duyulan danışma hizmetinin boyutu ve niteliği,

Karmaşık bir işleyiş olan denetim süreci sonucunda ortaya çıkan ve finansal tablo kullanıcılarına ulaşan tek belge denetçi raporlarıdır. IAASB işletmenin paydaşları ve rapor kullanıcılarından gelen talep ve beklentiler doğrultusunda, ISA 700'ü de revize ederek, raporun şekil ve içeriğinde önemli değişiklikler yapmıştır. Yapılan değişikliklerle, denetçi raporları kapalı ifadelerden ve standart dilden çıkartılmış, özellikle kilit denetim konuları bölümünün yer almasıyla; denetçi, işletme yönetimi ve paydaşlar arasında iletişim değeri yüksek bir belge özelliği kazanmıştır. Bu çalışmanın temel konusu BDS 701 ile sınırlandırılmış olduğundan denetim raporların diğer bölümlerine ilişkin bilgiler kapsam dışı bırakılmıştır.

b. Kilit Denetim Konularının Raporlanması

Kilit denetim konularının bildirilmesi amacıyla denetçi raporunda ayrı bir bölüme yer verilmiştir. KDK; bu tür bilgilerin öne çıkartılmasını, dikkat çekmesini ve rapor kullanıcılarının bu tür bilgilere verdiği değerin anlaşıldığını göstermek üzere denetçi görüşü verilen bölüme yakın bir konumda yer alır. Denetçi raporu içeriğinde KDK bölümü aşağıda görüldüğü gibi konumlandırılmıştır.

DENETÇİ RAPORU BÖLÜMLERİ

Başlık,

Muhatap,

Görüş,

Görüşün Dayanağı,

KİLİT DENETİM KONULARI,

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları,

Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları,

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

Sorumlu Denetçinin Adı, Tarih, İmza, Adres

KDK'na ayrılan bölümde giriş cümlesi olarak verilen bilgilerden biri, kilit denetim konularının "işletmeye özgü, en çok önem arz eden konular arasından denetçinin mesleki muhakemesine göre belirlenmiş" olduğudur ve en az bir adet konunun bildirilmesi beklenmektedir. Buna mukabil, belirli istisnai durumlarda (mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermemesi ve/veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz

sonuçların kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağıının beklendiği durumlarda) ya da denetçinin KDK tespit etmemiş olması durumunda KDK raporda yer almayabilir (KGK, BDS 701, prg. 14, A-59). Ancak, bildirilecek KDK bulunmadığına ilişkin durumda; yönetimden sorumlu olanlara bu durumun bildirilmesi ve raporda da gerekçesine yer verilmelidir (KGK, BDS 701, prg. 17, 18).

Giriş cümlesinde yer alan bir diğer önemli husus; raporda KDK hakkında bir görüş bildirilmediği bilgisidir. Daha açık bir anlatımla, KDK denetim görüşü kapsamında değerlendirilmemelidir. Denetçi raporunda yer alması gereken giriş cümlesi aşağıdaki gibidir (KGK, BDS 701, prg. 11, A-31, A-33)

“Kilit denetim konuları mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.”

Denetçi raporunda her bir kilit denetim konusunun bildirilmesinde; üç temel hususa yer verilmelidir. Bunlar (KGK, BDS 701, prg.13, A42-A-51):

(1)İlgili konuların KDK olarak bildirilmesinin sebebi açıklanmalıdır (örneğin: finansal tablolarda önemli etkiye sahip olan iş modelinde meydana gelen değişiklikler, yeni muhasebe politikaları),

(2)Denetimde konunun nasıl ele alındığı, uygulanan denetim prosedürlerine ilişkin değerlendirmeler ve sonuçlar ile kilit gözlemler açıklanmalıdır.

(3)Her bir KDK’na ilişkin olarak –varsa- finansal tablolardaki açıklamalara bir atf yapılması gereklidir

Kilit denetim konularının açıklanmasında dikkat edilecek hususlar (KGK, BDS 701, prg.13, A47):

- Denetçi görüşü oluşturulurken, denetçi; ilgili kilit denetim konusunun uygun bir şekilde çözüme kavuşturulmadığını ima eden bir anlatımda bulunmaması gerekir.
- KDK bildirilirken genelleyici ve standartlaştırılmış anlatımlar yapılmamalı, konu işletmeye özgü ve doğrudan işletmeyle ilişkilendirilmiş olmalıdır.
- KDK’na ilişkin finansal tablolarda açıklamalar varsa;; konu hakkında bildirim yapılırken konunun nasıl ele alındığı dikkate alınmalıdır.
- Kilit denetim konularına ilişkin bildirimlerin, finansal tablo unsurlarına yönelik ayrı bir görüşü içermemesi veya ima etmemesi gerekir.

Bir bağımsız denetçi raporunda KDK’nın bildirilmesi; işletme yönetiminin sorumluluğunda olan finansal tablo açıklamalarının yerine geçmez. İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturacak olay ve şartlarla ilgili bir belirsizliğin mevcut olması durumunda, BDS 570’e uygun olarak yapılan raporlamanın yerine geçmez. Ayrıca denetçi raporunda BDS 705’de uygun olarak olumlu görüş dışında bir görüş vermesinin yerine geçmez ve münferit konulara ilişkin ayrı bir görüş değildir (KGK,BDS 701, prg.4). BDS 705’de dikkat çekilen bir diğer önemli husus; denetçinin “görüş vermekten kaçınma” tipi bir görüşe ulaşması durumunda mevzuata göre raporlanması zorunlu olmadığı sürece, KDK’larının bildirilmesi yasaktır (KGK,BDS 701, prg.5T).

c. Kilit Denetim Konuları Örnekleri

Kilit denetim konularının anlaşılması amacıyla, BDS 701, denetçi raporunda bildirilen konuların neden seçildiğini, nasıl ele alındığını ve varsa ilgili konuya ilişkin finansal tablo açıklamalarına atf yapılması gerektiğini zorunlu kılmaktadır. Doğal olarak KDK, işletmeye özgü olacak ve yürütülen denetim açısından farklılık gösterecektir. IAASB, ilgili standardın uygulanmasında yol gösterici olması amacıyla KDK örnekleri yayımlamıştır. (detaylı bilgi için bkz. IAASB, 2015, Auditor Reporting Implementation Working Group, Auditor Reporting–Illustrative Key Audit Matters-KGK çeviri). Bunlarla sınırlandırılmış olmamakla birlikte

raporda; hasılatın finansal tablolara alınması, Finansal araçların değerlendirilmesi, şerefiye ile ilgili hususlar, emeklilik gelirleri, yeniden yapılandırma, vergi, varlık değerlemeleri, karşılıklar, koşullu borçlar vbg konular örnek olarak gösterilmiştir.

3.BİST-100 Şirketleri Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konularının İncelemesi

3.1. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Önemi: Bu araştırmanın amacı; Türkiye’de 2017 faaliyet yılı bağımsız denetim raporlarında ilk defa uygulanmaya başlayan ve yer alan kilit denetim konularının analizini yapmaktır. Bu amaçla Temmuz 2018 tarihi itibariyle BİST-100 indeksinde yer alan Şirketler araştırma kapsamına alınmıştır. Araştırmanın önemi, 2017 faaliyet dönemi denetim raporlarında kilit denetim konularının analizinin yapıldığı bir başlangıç çalışması niteliği taşıması ve gelecek yıllardaki değişimlerin ve karşılaştırmaların yapılabileceği bir veri tabanı oluşturulmasına olanak sağlamasıdır.

Araştırmanın Yöntemi: Bu çalışmada, Temmuz 2018 tarihi itibariyle BİST-100 indeksinde yer alan tüm Şirketlerin 2017 yılı hesap dönemine ilişkin denetim raporları ayrı ayrı incelenmiş olup, denetim raporlarında hangi kilit denetim konularının yer aldığına yönelik içerik analizi (content analysis) yapılmıştır. Araştırma verilerinin elde edilmesinde; her bir şirketin kurumsal web sayfalarından bağımsız denetim raporlarına ulaşılarak bilgi toplanmıştır. Araştırmanın modeli tanımlayıcı (descriptive) araştırma modeli olup, gerekli veriler, içerik analizi yöntemi kullanılarak elde edilmiştir. "Früh, içerik analizini; beyanların içeriksel ve biçimsel özelliklerini sistematik ve nesnel olarak tasvir eden ampirik bir yöntem olarak tanımlamaktadır" (Gökçe, 2006, s:17). "Klaus Merten (1983) içerik analizini daha kapsamlı bir biçimde ele alarak; sosyal gerçeğin belirgin (manifest) içeriklerinin özelliklerinden, içeriğin belirgin (manifest) olmayan özellikleri hakkında çıkarımlar yapmak yoluyla sosyal gerçeği araştıran bir yöntem" olarak tanımlamıştır" (Gökçe, 2006, s:18). "Berelson’a (1971) göre içerik analizi, iletişimin görünen içeriğinin nesnel, sistematik ve nicel yollardan tanımlanması için veri toplamak amacıyla kullanılan bir araştırma tekniğidir" (Holland ve Foo, 2003, s:9). Bu tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere içerik analizi, işletmeler ve paydaşlar arasında önemli bir iletişim aracı olan çeşitli raporların (örneğin: bağımsız denetim raporları, sosyal sorumluluk ve çevresel raporlama, sürdürülebilirlik raporları, faaliyet raporları, entegre raporlama) ve açıklamaların içeriğinin nesnel ve sistematik olarak analizinde kullanılması uygun olan bir tekniktir. İçerik analizi, incelenecek bir metnin (ya da raporun) içeriğindeki bilgilerin, önceden tanımlanmış kategoriler çerçevesinde, sayısal ve niteliksel olarak kodlanmasını gerektirir (Guthrie ve Abeysekera, 2006, s:117). Bu yöntemde, bir raporda (ya da bir metnin içinde) sunulan bilgiler, kategorilere göre sınıflandırılarak (kodlanarak), yüzdesel dağılımı ölçülmektedir (Lober ve diğerleri; 1977, s:59). Kodlama sonucunda elde edilen sayısal ölçümler, başka tür analizlerin yapılmasında veri olarak kullanılabilir (Hackston ve Milne, 1996, s:84).

3.2. Araştırmanın Bulgu ve Yorumları

Temel araştırma konusu BİST-100 endeksindeki Şirketlerin bağımsız denetim raporlarında bildirilmiş olan kilit denetim konularının tespiti olarak belirlenen bu çalışmada ayrıca (a) BİST-100 şirketlerinin sektörel dağılımları, (b) BİST-100 Şirketlerini denetleyen “Denetim Firmalarının” tespiti (c) BİST-100 Şirketlerinin 2017 yılı bağımsız denetim raporları görüş tiplerinin dağılımları ve (d) çevresel açıklamaların sektörel dağılımları olmak üzere beş konu analiz edilmiştir.

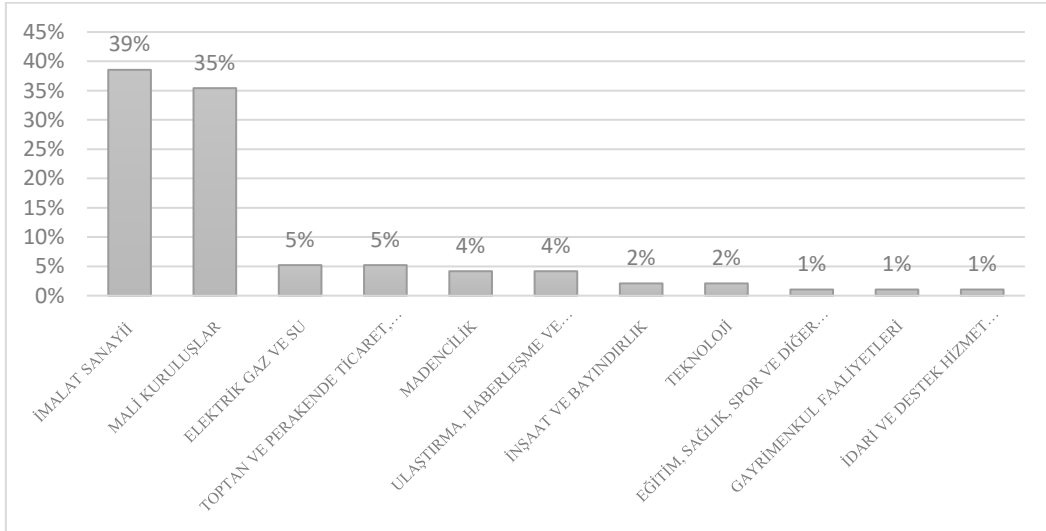
3.2.1.BİST 100 Şirketlerinin Sektörel Dağılımı

Farklı hesap dönemi kullanan 4 şirketin ise henüz denetim raporu yayınlanmaması nedeniyle bu şirketler çalışmaya dahil edilememiş ve BİST-100 Şirketlerinde 96 tanesi çalışmanın kapsamına, alınmıştır. Çalışmada kullanılan sektör ayırımında, Kamuyu Aydınlatma Platformu(KAP) tarafından kullanılan sektör ayırımı temel alınmıştır. Buna göre, Temmuz 2018 itibariyle BİST-100’de yer alan şirketler11 farklı sektörde dağılımı göstermiştir (Bkz. Tablo 3.1).

Tablo 3.1 BİST-100 Şirketlerinin Sektörel Dağılımı (12.07.2018)

Sektör	Şirket Sayısı
İmalat Sanayii	37
Mali Kuruluşlar	34
Elektrik Gaz ve Su	5
Toptan ve Perakende Ticaret, Otel Ve Lokantalar	5
Madencilik	4
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	4
İnşaat ve Bayındırlık	2
Teknoloji	2
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	1
Gayrimenkul Faaliyetleri	1
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	1
Genel Toplam	96

Tablo 3.1' de görüldüğü üzere bu çalışmanın kapsamına alınan BİST-100 şirketleri; ağırlıklı olarak imalat sanayiinde faaliyet gösteren şirketlerden (%39) ve mali kuruluşlardan (%35) oluşmaktadır. Bu sektörleri sırasıyla; Elektrik, Gaz ve Su (%5) ile Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar(%5) sektörleri izlemektedir.

Grafik 3.1. BİST-100 Sektörlerin Yüzdesele Dağılımı

3.2.2. BİST-100 Şirketlerinin Denetim Firmaları ve Bağımsız Denetim Raporu Görüşlerinin Dağılımı

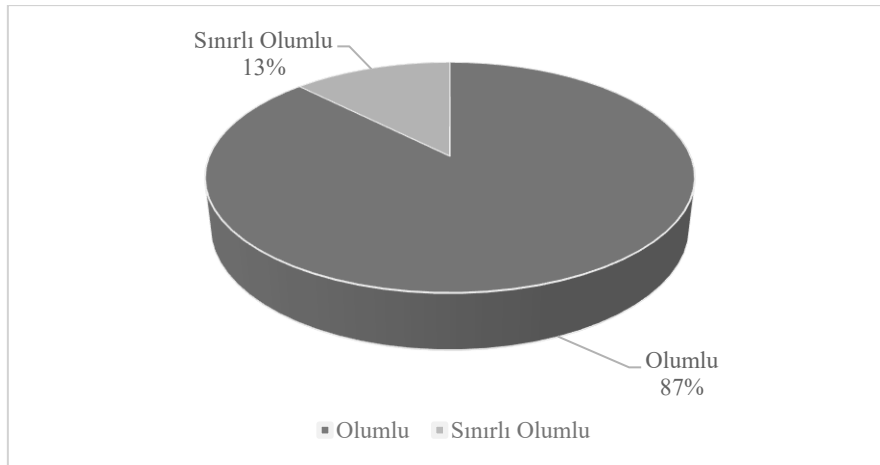
Çalışmada yer alan şirketleri denetleyen denetim firmaları ve denetim raporlarının görüşlerine ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3.2 BİST-100 Şirketleri Denetim Firmaları

Denetim Firmaları	Denetlenen BİST-100 Şirket Sayısı
AC İstanbul	1
Ak Bağımsız Denetim	3
Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim	1
As/Nexia Türkiye	1
Ata Uluslararası Denetim	3
BDO	1
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim	1
Deloitte	14
E&Y	21
Grant Thornton	1
Gürel YMM	1
Işık YMM	1
İrfan Bağımsız Denetim	2
JPA	1
KPMG	13
Mazars Denge	1
PwC	29
Rasyonel Bağımsız Denetim	1
Genel Toplam	96

Tablo 3.2 incelendiğinde 2017 yılı faaliyet döneminde BİST-100 şirketlerinin %80'inin dört büyükler (BigFour) tarafından denetlendiği görülmektedir. Bu firmalardan PwC 29 şirketi, E&Y ise 21 şirketi denetlerken Deloitte 14, KPMG ise 13 şirketi denetlemiştir. Şirketlerin bağımsız denetim raporu görüşleri incelendiğinde; 96 şirketin denetim raporundan, 84'ünde olumlu görüş ve 12 şirkette ise sınırlı olumlu görüş yer almaktadır.

Grafik 3.2. Denetim Raporu Görüşlerinin Dağılımı



3.2.3. Kilit Denetim Konuları ve Dağılımı

Bağımsız denetim raporlarının kilit denetim konuları paragraflarında yapılan içerik analizi sonucunda toplam 96 denetim raporunda 211 adet kilit denetim konusu tespit edilmiştir. Tespit edilen konular 25 başlık altında sınıflandırılmıştır.

Tablo 3.3 Kilit Denetim Konularının Yüzdesele Dağılımı

Kilit Denetim Konuları	Yüzde
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	13%
Şerefiye/Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Testleri	8%
Ticari Alacaklar	7%
Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü	7%
Kredi ve Alacaklarda, Sınıflama ve Değer Düşüklüğü	7%
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	6%
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi	5%
Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme	5%
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi	4%
Garanti Karşılıkları	3%
Denetçi Geçişi Ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi	3%
İnşaat Projeleri/Sözleşmeleri	3%
Amortisman	2%
Arsa Ve Binaların Gerçeğe Uygun Değeri	2%
Nakit Akış Riskinden Korunma İşlemleri	2%
Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri	2%
İlişkili Taraf İşlemleri	2%
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	2%
Karşılıklar Ve Koşullu Borçlar	2%
Finansman Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	1%
Ticari Borçlar	1%
İşletme Birleşmeleri	1%
Satılmaya Hazır Finansal Yatırımlar Gerçeğe Uygun Değeri	1%
Finansal Yatırımlar	1%
Kıdem Tazminatı Karşılığı	1%
Diğer	9%

Yapılan inceleme sonucunda Kilit Denetim konularının %13'ünü Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, %8'ini Şerefiye konusu oluşturmuştur. Bu konuları; Ticari Alacaklar, Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü, Kredi ve Alacaklarda Sınıflama ile Değer Düşüklüğü (%7) izlemektedir. Sınıflandırma yapılırken herhangi bir konu başlığı altında toplanamayan Kilit Denetim Konuları Diğer başlığı altında (%9) toplanmıştır.

Çalışmada ayrıca Kilit denetim konularının dağılımı sektörel açıdan da incelenmiştir. BİST-100 şirketlerinin %39'unu oluşturan imalat şirketlerinin denetim raporlarında toplam 76 Kilit denetim konusu bulunmaktadır. Ticari Alacaklar (%12), Hasılatın Muhasebeleştirilmesi (%11), Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü (%11) konuları imalat sektörünün kilit denetim konularının önemli çoğunluğunu oluşturmaktadır. Çalışmada yer alan

şirketlerin %35'ini oluşturan mali kuruluşların raporlarında toplam 72 adet kilit denetim konusu tespit edilmiştir. Kredi ve Alacaklarda Sınıflama ve Değer Düşüklüğü (%18), Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi (%13) ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi (%11) mali kuruluşların başlıca kilit denetim konularını oluşturmaktadır.

Maden Sektöründe yer alan şirketlerin raporlarında Stoklar ve Hasılatın Muhasebeleştirilmesi; Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama sektöründe ise Hasılatın Muhasebeleştirilmesi konuları önem arz etmektedir. Yukarıda yer alan sektörler dışında kalan sektörlerde ise Kilit Denetim konuları anlamlı şekilde dağılmamıştır.

KDK'ları şirketlere özgü ve denetçi muhakemesine göre oluşan denetim sırasında önem arz eden özellikteki konulardır. BİST-100 şirketleri için bildirilen konular IAASB tarafından örnek olarak verilen bazı KDK'ları ile paralellik gösterdiği tespit edilmiştir. Örneğin, hasılatın muhasebeleştirilmesi, çeşitli varlık değerlemelerine ilişkin konular, finansal yatırımlar, karşılıklar, koşullu borçlardır. Doğal olarak, denetim raporlarında KDK'ların standartlaştırılması ve ifadelerin kalıplaştırılması beklenmeyen/istenmeyen bir durumdur.

4. Sonuç

Bir kurum ve/veya kuruluşun (işletmenin) faaliyet sonuçlarıyla ilgili taraflar/karar alıcılar açısından iki fonksiyon (mekanizma) önemlidir. Bunlar; iyi işleyen, sağlıklı muhasebe ve finansal raporlama sistemi ve finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini inceleyen bu konuda görüş bildiren kaliteli bağımsız denetim işlevidir.

İşletme biliminde her bir sürecin girdisi (input) ve çıktısı (output) olduğu göz önünde bulundurulduğunda, risk odaklı bağımsız denetim sürecinin girdisi; risk değerlemesi ve riske karşılık verme-risk odaklı denetim çalışmaları, çıktısı ise; bağımsız denetim/denetçi raporudur (Sayar, Ergüden, 2016, 88). Özellikle 2000'li yıllardan itibaren yaşanan küresel finansal kriz, muhasebe skandalları ve sonrasında yaşanan şirket iflasları finansal raporlamada ve bağımsız denetimde denetim kalitesinin sorgulanmasına, denetimin ürettiği değer ve denetimin ihtiyaca uygunluğunun/ilgililiğinin (relevance) daha fazla tartışılmasına neden olmuştur (Yanık, Karataş, 2017, 2). İşletme yönetiminden sorumlu olanlar ile işletme dışı taraflar arasındaki bilgi asimetrisini azaltıcı bir rol üstlenmesi beklenen bağımsız denetimin yukarıda sayılan nedenlerle itibar ve güven kaybına uğraması; uluslararası ve yerel düzenleyici kurumların mesleki düzenlemelerde reform niteliğinde çalışmalar yapmasını gerektirmiştir. Bu amaçla, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)-Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ve Türkiye'de de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, "BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama" ile "BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standartlarını uygulamaya geçirmiş ve ilişkili standartlarda da değişiklikler ve güncellemeler yapmışlardır. Denetçi raporunun iletişim değerini ve finansal tablolara yönelik güveni artırmak amacıyla denetim raporlaması ile ilgili olarak 2011 yılında IAASB tarafından başlatılan projeye; 1800'lerde genellikle 50 kelimeyi geçmeyen, çok kısa ve büyük ölçüde sadece denetim görüşünden oluşan denetçi raporu, günümüze kadar geçen yıllar içinde değişikliklere uğramış ve bugün gelinen noktada kilit denetim konularının bildirimi de dahil olarak, yeni denetim raporu biçim ve içeriği Nisan 2015'te yayımlanmıştır (detaylı bilgi için bkz. Doğan, 2017, 2-4).

Kilit denetim konularının özelliği; üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen, denetçi muhakemesine dayalı olarak, denetim sırasında denetçinin dikkate alması gereken ve en çok önem arz eden konulardan oluşmasıdır. KDK, BDS 701'deki ilkelere uygun olarak tespit edilmeli ve raporlanmalıdır.

Bu çalışmanın kapsamında; BİST-100 şirketlerinin 2017 faaliyet yılı bağımsız denetçi raporlarında yer alan, denetçiler tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen ve denetim sürecinde en çok önem arz eden konulardan oluşan bildirimler kapsamında yapılan analizlerde, uygulamanın ilk yılı olmasına karşın, denetçi raporlarında BDS 701standartının ilke ve teorisine uygun kapsamlı bildirimler yaptıkları gözlemlenmiştir. Araştırma sonuçları, aynı sektördeki şirketlerde belli konuların ağırlık kazanmış olduğunu ve bu durum, aynı

zamanda denetçilerin sektörel alanlarda benzer konuları önemli bulduklarını göstermiştir. Bu çalışma, BİST-100 Şirketlerinin denetçi raporlarında KDK uygulamasının ilk yılı olarak, bir durum tespiti yapılması ve gelecek yıllardaki değişimler ve karşılaştırmalarda sektörel kilit denetim konularının izlenmesinde başlangıç durumunun tespitine ve bir veri tabanı oluşturulmasına olanak sağlaması açısından önemlidir. Şüphesiz, bu kapsamda çalışmaların devam ettirilmesi ve KDK'nın yıllar boyunca izlenmesi; sektör bazında yaşanan kritik, ciddi riskli bulunan ve önem arz eden muhasebeleştirme uygulamaları ve bunların denetiminde izlenen yolların ortaya konmasıyla, bağımsız denetçiler arasında bilgi ve deneyim paylaşımına önemli derecede katkı sağlayacaktır.

KDK'ları bildirim uygulamalarından beklenen yararların elde edilebilmesi için, konuların anlaşılır bir dille yazılması, uzun anlatımlar ve gereksiz açıklamalardan ve konuya ilişkin ayrı bir görüş verildiği izleniminden kaçınılması, finansal tablo açıklamalarıyla ilişkilendirmelerde özen gösterilmesi gereklidir. Böylelikle, denetimde şeffaflık ve kalite, denetçi raporlarının iletişim değerinin artması ve bilgi kullanıcılarının işletmeler hakkında tatminkâr bilgiye ulaşması sağlanmış olacaktır.

Kaynakça

- Doğan, A. (Ocak-Mart 2017) Yeni Denetim Raporlaması, *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 2 (4), 1-18,
- Doğan, A. (Mart 2018) Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (1), 65-89.
- Gökçe, O. (2006) *İçerik analizi - Kuramsal ve Pratik Bilgiler*, Ankara, Siyasal Kitabevi
- Guthrie, J. Abeysekera, I. (2006) Content Analysis of Social, Environmental Reporting: What Is New?, *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, 10, (2), 114-126.
- Güredin, E. (2014) Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı.
- Hackston, D. Milne, J.M. (1996) Some Determinants of Social and Environmental Disclosures in New Zealand Companies, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9, (1), 77-108.
- Holland, L. Foo, Y.B. (2003) Differences in Environmental Reporting Practices In The UK and The US: The Legal and Regulatory Context, *The British Accounting Review*, 35, 1-18.
- IAASB, Consultation Paper (2011) Enhancing The Value of Auditor Reporting: Exploring for Change, 5-34
- IFAC, IAASB, (January 2015) Auditor Reporting Implementation Working Group, Auditor Reporting – Illustrative Key Audit Matters, <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/auditor-reporting-standards-implementation-key>, (23.07. 2018)
- KGK, (24 Mart 2017) BDS 700 Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama, 300 (17)M sayılı Resmi Gazete.
- KGK, (9 Mart 2017) BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, 30002 sayılı Resmi Gazete.
- IAASB-KGK, Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler, Çeviri,
<http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standard%C4%B1%20%28BDS701%29.pdf> , (23.07.2018)

Kavut, Lerzan, Oktay Taş, Tuba Şavlı, (2009) *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMM Yayın No. 130, 2009, İstanbul.

Lober, D.J. Bynum, D. Campbell, E. Jacques, M. (1997) The 100 Plus Corporate Environmental Report Study: A Survey of an Evolving Environmental Management Tool, *Business Strategy and the Environment*, 6, 57-73.

Nwaobia, A. N. Luke, O. Theophilus, A.A. (November 2016) The New Auditors' Reporting Standards and The Audit Expectation Gap, *International Journal of Advanced Academic Research Social & Management Sciences*, 2, (11), 118-133.

Sayar, Z. Ergüden, E. (2016) Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 48, 85-98.

Yanık, S. Karataş, M. (Ocak 2017) Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve lke Uygulamaları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-26.

<https://www.kgk.gov.tr>

<https://www.kap.org.tr/tr/bist-sirketler>