

T.C.
GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM
KONULARI: BİST-SPOR ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLER
ÜZERİNE BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS

Elvin RZAZADE

MAYIS-2022
GÜMÜŞHANE



**T.C.
GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

İŞLETME ANABİLİM DALI

**BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM
KONULARI: BİST-SPOR ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLER
ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

**KEY AUDIT MATTERS IN INDEPENDENT AUDIT REPORTS: AN
ANALYSIS ON BIST-SPORTS INDEXED COMPANIES**

YÜKSEK LİSANS

Elvin RZAZADE

**MAYIS -2022
GÜMÜŞHANE**



**T.C.
GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

İŞLETME ANABİLİM DALI

**BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM
KONULARI: BİST-SPOR ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLER
ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

**KEY AUDIT MATTERS IN INDEPENDENT AUDIT REPORTS: AN
ANALYSIS ON BIST-SPORTS INDEXED COMPANIES**

YÜKSEK LİSANS

Elvin RZAZADE

Danışman: Doç. Dr. Büşra TOSUNOĞLU

**MAYIS -2022
GÜMÜŞHANE**

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK BEYANI

Yüksek Lisans Tezi olarak hazırlamış olduğum “**Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konuları: BİST-Spor Endeksinde İşlem Gören Şirketler Üzerine Bir Uygulama**” isimli bu tezimin, tamamen kendi çalışmam olduğunu, her alıntıya kaynak gösterdiğimi, alıntı yaptığım tüm çalışmaları kaynakçada belirttiğimi ve Gümüşhane Üniversitesi’nin lisanslı kullanıcısı olduğu intihal yazılım programı ile Lisansüstü Eğitim Enstitüsü’nün belirlediği kıstaslara uygun olarak raporladığımı taahhüt ederim. Tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Gümüşhane Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü arşivinde saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği’nin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

10/05/2022

.....
Elvin RZAZADE

TEŞEKKÜR

Çalışma fırsatı yakaladığım için kendimi şanslı hissettim. Bu tezin yazılma aşamasından önce ve sonrasına kadar ayırdığı vakit için danışmanım Doç. Dr. Büşra TOSUNOĞLU'na çok teşekkür ederim.

İşletme yüksek lisansına başladığım dönem içerisinde tavsiyelerini ve yardımlarını her daim hatırlayacağım hocam Dr. Öğr. Üyesi Ayşegül DÜZGÜN'e çok teşekkür ederim.

Ders ve tez dönemi boyunca farklı alanlarda olsak da yardımlarını ve dostluklarını her zaman hatırlayacağım Emre KÜÇÜK, Rauf YILMAZ, Serkan TÜRK ve Ömer Alptuğ DOĞAN'a teşekkür ederim.

Samimiyetini ve içtenliğini nereye gidersem gideyim yanımda hissedeceğim değerli büyüklerim Betül TOPALOĞLU ve Semih TOPALOĞLU'na teşekkür ederim.

Lisans eğitimim boyunca derslerini severek dinlediğim, fikirleriyle hayatıma dokunan, hayat değerleri açısından kendime her zaman örnek aldığım, elini omzumda hissettiğim ve öğrencisi olmaktan hep gurur duyduğum değerli büyüğüm, hocam, sevgili Prof. Dr. Salim Serkan NAS'a hayatım boyunca minnettar kalacağım.

Hayatımda olmasından mutlu ve şanslı hissettiğim, tez dönemim boyunca desteğini ve sevgisini fazlasıyla hissettiren arkadaşım Hande Gül TAN'a sonsuz teşekkür ederim. Bu evrenin uçsuz bucaklığında ve zamanın sınırsızlığında seninle aynı gezegeni ve çağı paylaşmak benim için hala bir mutluluktur. İyi ki varsın Hande...

Bugüne gelmemde üzerimde emekleri olan ve beni ben yapan tüm değerleri öğreten aileme ne kadar teşekkür etsem az kalacaktır. Bu tez, bana her şartta sevgisini ve desteğini bir an olsun esirgemeyen aileme adanmıştır.

Canım annem Arife'ye...

Elvin RZAZADE
GÜMÜŞHANE- 2022

ÖZET

Şirketler, geçmişten günümüze kadar yaşanan ve olası ekonomik krizlere karşı, sistematik ve kapsamlı planlar yapmaya yönelmiştir. Ulusal ve uluslararası alanda ortaya çıkan ekonomik buhranların getireceği olumsuz sonuçlardan kaçınmak ve sorunların tekrarlanmasını engellemek adına denetim alanında birtakım yenilikler ortaya atılmıştır. Bağımsız denetçi raporlarından elde edilen bilgilerin mevcut standartlar kapsamında ve anlaşılabilir nitelikte olması, kilit denetim konularının önemini artırmaktadır. Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının BİST-Spor endeksinde işlem gören şirketler açısından ele alınmasını içermektedir. Bu doğrultuda BİST-Spor endeksinde işlem gören şirketlerin (Beşiktaş A.Ş., Fenerbahçe A.Ş., Galatasaray A.Ş., Trabzonspor A.Ş.) 2017-2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları içerik analiz yöntemi ile ele alınmıştır.

Analiz sonuçlarına göre, bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularına en fazla yer veren spor kulübünün Galatasaray A.Ş. (12) olduğu, bu spor kulübünü sırasıyla, Fenerbahçe A.Ş. (10), Beşiktaş A.Ş. (9) ve Trabzonspor A.Ş. (7) 'nin izlediği tespit edilmiştir. Ayrıca, hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu, dört spor kulübü için de bağımsız denetçi raporlarında en fazla yer alan kilit denetim konusu olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi, maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü, stoklardaki değer düşüklüğü ve denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi konularının da söz konusu spor kulüplerinin bağımsız denetçi raporlarında yer alan diğer kilit denetim konularını oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: BDS 701, BİST spor endeksi, Kilit denetim konuları

SUMMARY

Companies have tended to make systematic and comprehensive plans against possible economic crises from the past to the present. A number of innovations have been introduced in the field of auditing in order to avoid the negative consequences of economic depressions in the national and international arena and to prevent the reoccurrence of the problems. The fact that the information obtained from the independent audit reports is within the scope of current standards and is understandable increases the importance of key audit matters. The aim of this study is to consider the key audit issues in the independent auditor reports in terms of companies traded in the BIST-Spor index. In this direction, the key audit issues included in the independent auditor reports of the companies traded in the BIST-Spor index (Beşiktaş A.Ş., Fenerbahçe A.Ş., Galatasaray A.Ş., Trabzonspor A.Ş.) for the years 2017-2021 were analyzed with the content analysis method.

According to the results of the analysis, Galatasaray A.Ş. (12), respectively, this sports club Fenerbahçe A.Ş. (10), Beşiktaş A.Ş. (9) and Trabzonspor A.Ş. It was determined that (7) followed. In addition, it is seen that the issue of accounting for revenue is the most frequently mentioned key audit issue in the reports of independent auditors for all four sports clubs. Moreover, accounting for litigation provisions, impairment of intangible assets, impairment in inventories and auditing of auditor transitions and opening balances are other key audit issues included in the independent auditor's reports of these sports clubs.

Keywords: ISA 701, BIST spor index, Key audit matters

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	III
BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK BEYANI.....	IV
TEŞEKKÜR.....	V
ÖZET.....	VI
SUMMARY	VII
İÇİNDEKİLER	VIII
TABLolar DİZİNİ.....	X
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	XI
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	XII
1. GİRİŞ	1
2. DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	3
2.1. Denetim Kavramı ve Önemi	3
2.2. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Önemi.....	6
2.3. Bağımsız Denetimin Amacı ve Kapsamı	8
2.4. Bağımsız Denetimin Faydaları.....	8
2.5. Denetim Türleri.....	10
2.6. Denetçi Kavramı ve Denetçi Türleri	16
2.7. Denetim Standartları	18
3. BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM KONULARI.....	20
3.1. Bağımsız Denetçi Raporu	20
3.2. Bağımsız Denetçi Raporunun Önemi.....	20
3.3. Bağımsız Denetçi Raporu Süreci	21
3.4. Bağımsız Denetçi Raporunun Geliştirilmesi.....	22
3.5. Bağımsız Denetçi Raporunun Temel Eksiklikleri.....	23
3.6. Bağımsız Denetçi Raporu Tartışması.....	23
3.7. Bağımsız Denetçi Raporunda Yapılan Değişiklikler	24
3.8. Kilit Denetim Konuları	27
3.9. Literatür Taraması.....	45
4. BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM KONULARI: BIST-SPOR ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLER ÜZERİNE BİR UYGULAMA.....	49

4.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi	49
4.2. Araştırmanın Amacı	51
4.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları	51
4.4. Araştırmanın Yöntemi.....	52
4.5. Verilerin Analizi ve Bulgular.....	52
4.6. Spor Kulüplerinin Kilit Denetim Konuları Açısından Ele Alınması	55
5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	61
KAYNAKÇA.....	63
ÖZGEÇMİŞ	75



TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1.	BDS 700’de yenilikler.....	24
Tablo 2.	BDS 700 ve içerikleri.....	25
Tablo 3.	Spor kulüplerinin bağımsız denetçi raporlarına ilişkin denetim firması ve görüş türü.....	50
Tablo 4.	BİST-Spor endeksinde yer alan şirketlerin kilit denetim konularının sayısı.....	52
Tablo 5.	BİST-Spor endeksinde yer alan şirketlerin kilit denetim konularının genel durumu.....	53
Tablo 6.	Beşiktaş A.Ş.’nin kilit denetim konularının dağılımı.....	55
Tablo 7.	Fenerbahçe A.Ş.’nin kilit denetim konularının dağılımı.....	57
Tablo 8.	Galatasaray A.Ş.’nin kilit denetim konularının dağılımı	58
Tablo 9.	Trabzonspor A.Ş.’nin kilit denetim konularının dağılımı	60

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.	Denetim kavramı	4
Şekil 2.	Bağımsız denetçinin gereklilikleri	7
Şekil 3.	Bağımsız denetçinin faydaları	9
Şekil 4.	Denetim türleri	10
Şekil 5.	Kilit denetim konuları seçimi	28
Şekil 6.	Kilit denetim konularının etki alanları	32
Şekil 7.	Denetçiler ve paydaşlar arasındaki boşluklar	39
Şekil 8.	BİST-Spor endeksinde yer alan şirketlerin kilit denetim konularının genel dağılımı	54
Şekil 9.	Beşiktaş A.Ş.'nin kilit denetim konularının yüzdesel dağılımı	56
Şekil 10.	Fenerbahçe A.Ş.'nin kilit denetim konularının yüzdesel dağılımı	58
Şekil 11.	Galatasaray A.Ş.'nin kilit denetim konularının yüzdesel dağılımı	59
Şekil 12.	Trabzonspor AŞ.'nin kilit denetim konularının yüzdesel dağılımı	60

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

ACCA	: Association of Chartered Certified Accountants
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız denetçi Standardı
BİST	: Borsa İstanbul A.Ş.
CICA	: Canadian Institute of Chartered Accountants
CPA	: Certified Practising Accountant
CPA	: Certified Practising Accountant
DELOİTTE	: Deloitte Touche Tohmatsu
EY	: Ernst & Young
GKDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board
IAPC	: International Auditing Practices Committee
IAS	: International Accounting Standard
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Committee
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IIA	: Institute of Internal Auditors
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions
ISA	: International Standards on Auditing
KDK	: Kilit Denetim Konuları
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight
PWC	: Price Waterhouse Coopers
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları

1. GİRİŞ

Denetimin temel amacı, bilgilerin güvenilir, doğru ve eksiksiz olduğuna dair güvence sağlamaktır. Denetim firmaları, mali tabloların adil ve standartlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin rapor oluşturarak hizmet vermektedir. Oluşturulan raporlar finansal tabloların kullanıcılar açısından güvenilirliğini artırmaktadır. Bu sistem, işletmeler için farklı taraflar arasındaki bilgi asimetrisini azaltması ve yönetimin hesap verebilirliğini sağlaması açısından önemli bir yere sahip olmaktadır. Özellikle yatırımcıların finansal piyasalara ve finansal raporlamaya olan güvenini artırarak piyasaların sorunsuz işlemesine katkıda bulunmaktadır. Yatırımcılar ve çeşitli ortaklar, zaman içerisinde gelişen küresel mali krizlerle birlikte denetçi raporlarına ve şirketin mali durumunu yansıtan bilgilendirici ve şeffaf raporlara önem vermektedirler.

Bağımsız denetçi raporu, denetçinin ilgili defterlerdeki yanlış bildirimin finansal tablolar için olumsuz sonuçlar doğurabileceğine karar verebilmektedir. Denetçi raporu, yatırımcılara ve şirket ortaklarına diğer resmi belgelerde bahsedilmeyen yeni bilgileri sağlamakla kalmaz, aynı zamanda elde edilen yönetim raporları ile denetim raporları arasındaki uyumsuzluklar hakkında da bilgi vermektedir. Bu nedenle başka hiçbir belgede fark edilmeyen sorunlar hakkında gerçekleri ortaya çıkarabilmektedir. Yürütülen denetim çalışması, karşılaşılan zorluklar ve görüş değişikliğini gerektirecek ve finansal raporların kullanıcısının karar vermesini etkileyebilecek konularda denetçi varlığının önemini artırmaktadır.

Denetçiler tarafından çalışmalarında kullanılan ve denetçi raporunu desteklemek için bir temel oluşturan Uluslararası Denetim Standartları birçok konu için önemli bir kaynak olabilmektedir. Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının BIST-Spor endeksinde yer alan şirketler üzerinde incelenmesidir.

Çalışmanın birinci bölümünde; ilk olarak bağımsız denetim ve bağımsız denetçinin tanımı, önemi ve faydaları, daha sonra denetim türleri ve yapılış sebebine göre denetim türleri ve uygulama amacına göre denetim türleri başlıkları altında detaylı olarak bilgiler verilmiştir. Tüm bunların yanı sıra denetçi kavramı, türleri ve denetim standartlarına dair ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümde, bağımsız denetçi raporu kavramının tanımı, önemi, süreci ve temel eksikliklerini oluşturan faktörlere değinilirken, daha sonra kilit denetim

konularının temel kavramı, önemi ve denetçi raporlarına etkisi incelenirken, son olarak ise literatürde konuya ilişkin yer alan çalışmalara yer verilmiştir

Araştırmanın üçüncü bölümünde ise, bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları ayrıntılı bir şekilde anlatılmaktadır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularına dair literatür çalışmaları incelenmiş, son bölümde ise bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları üzerine, Bist-Spor endeksinde yer alan spor kulüpleri üzerine bir uygulama yapılmıştır. Uygulamada spor kulüplerinin, belirlenmiş yıllar arasında bildirdikleri raporlarında yer alan kilit denetim konuları, tablolar ve grafikler halinde oluşturulmuş ve bağımsız denetçi raporu için verimliliği belirlenmeye çalışılmıştır. Yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgulara ayrıntılı bir şekilde yer verilerek sonuçlar yorumlanmıştır. Ayrıca araştırmaya ilişkin genel bir değerlendirme yapılarak gelecekte yapılabilecek çalışmalara yönelik bazı önerilere yer verilmiştir.

2. DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

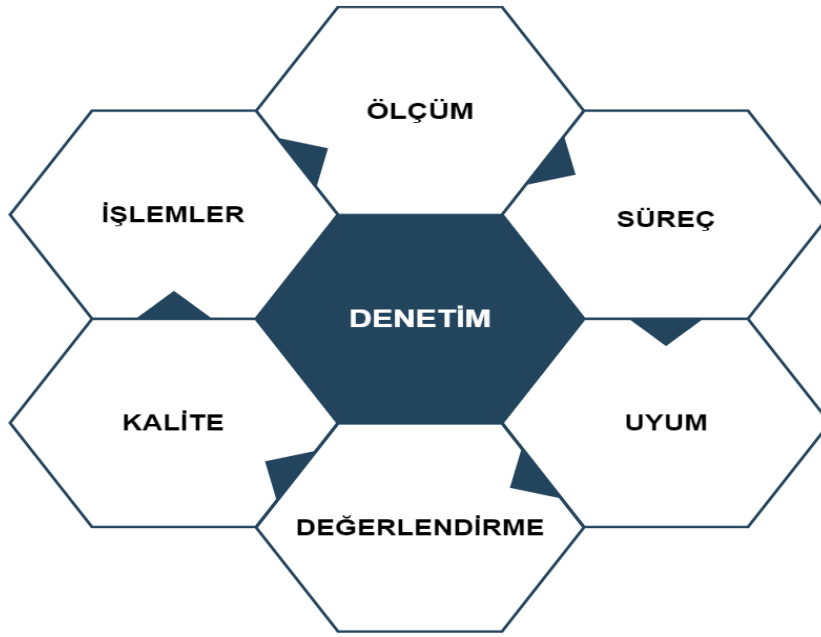
Günümüz dünyasında denetim bağımsızlığının rolü, denetime hizmet etmek hem de denetimin yatırım ve kredi kararları açısından güvenilirliğini artırmaktır. Denetim kavramının hem bağımsızlık amacı hem de arzu edilen kavramlar ile ilişkisi belirlenip dile getirilmedikçe herhangi bir kavramsal çerçeveye dahil edilmemelidir. Bu bölümde denetim ve bağımsız denetçie ait kavramlar açıklanacaktır. Kapsam içerisinde açıklanan kavramların türleri, amaçları, faydaları ve uygulama alanları üzerine de bilgilere yer verilecektir.

2.1. Denetim Kavramı ve Önemi

"Denetleme" kelimesi, "duymak" anlamına gelen Latince "audire" kelimesinden gelir. Eski "denetim " faaliyetlerinin izleri Çin, Mısır ve Yunanistan gibi eski uygarlıklara kadar gidebilmektedir. Yunanistan'da yaklaşık 350 M.Ö. bulunan eski kontrol faaliyetleri, günümüzün denetimine en yakın gibi görünüyor (Teck-Heang ve Md Ali, 2008: 2).

Denetim, ekonomi üzerine gelişen aktivitelere, yaşanan süreçlere, konuyla ilgili iddia edilen kanıtların tespit edilmiş kriterler arasındaki uygunluk seviyesini belirleme ve nihai sonuçları konu ile ilgili kullanıcılara sunmak için nesnel olarak elde etme ve değerlendirmeye yönelik sistematik bir süreçtir (Soetan ve Lawal, 2018: 5). Denetim kavramının güvence altına aldığı rol, finansal piyasalarımız için çok önemlidir. Bu bağlamda piyasanın verimli bir şekilde işlemesi için aslında, bilginin bir ölçüde güvenilirliğe sahip olması gerekir (Lessambo, 2018: 3).

Denetim aynı zamanda muhasebe ve finansal raporlama gibi birbiri ile yakından ilişkili iki kavramında faaliyetleri açısından önem arz eder. Çünkü finansal raporlama yoksa denetçinin denetleyecek ve görüş bildirecek verileri olmayacaktır. Bundan sebeple denetimin tarihi, muhasebe tarihine kadar izlenebilmektedir (Soetan ve Lawal, 2018: 1).



Şekil 1. Denetim kavramı (Soetan ve Lawal, 2018).

Şekil 1’de görüldüğü üzere denetim kavramı 6 bölüm olacak şekilde değerlendirilmektedir. Bunlar; ölçüm, süreç, uyum, değerlendirme, kalite ve işlemler başlıkları olarak ayrılmaktadır.

Muhasebenin ve denetim iş birliğinin sağladığı bilgileri doğrulayan ve onaylayan, bağımsızlık ve işlemlere uygunluk gerekliliklerini ve bunları kontrol eden kişileri gözlemleyen uzmanlar, kullanıcıların çelişkili çıkarlarından etkilenmeden misyonlarını gerçekleştirmeye çağrılır.

Bir başka önemli nokta, denetim ve denetçi arasındaki ilişkidir. Çünkü denetimi yapacak olan denetçinin birbirleriyle iletişim üzerine ilişkileri yakından olmalıdır. Denetçi, denetimin içeriğini, uygulama zamanını, yönünü belirleyen ve denetim taslağının geliştirilmesine öncülük eden genel bir denetim projesi sunmalıdır. Denetçi, denetim boyunca, denetim stratejisini ve denetim üzerine uygulamak istediği planını şartların gerektirdiği gibi güncel tutmalı ve gerekirse değiştirmelidir. Çünkü işletmenin çevresini ve yönetim yapısını anlamak ve yönetimin kontrol ortamına ilişkin tutum, eylem ve davranışları hakkında yeterli bilgi edinmek denetçinin sorumluluğundadır (Fagerström ve Hartwig, 2016: 9).

Denetimi uygulayan denetçiler, müşterinin iş risklerini belirleme ve bunlara yanıt verme sürecini anlamalıdır. Bu süreç denetçilerin “önemli yanlışlık” riskini belirlemesini sağlar. Denetçilerin, bilgi kirliliğine sebep olabilecek, organizasyon yapısındaki farklı değişiklikleri belirlemek adına bulundukları ortam içerisinde aktif bir rol oynamaları beklenir (Younas ve Md Kassim, 2019: 4). Yaratılan farklı değişiklikler beraberinde çözümler de getirmelidir. Denetçilerin, oluşan değişiklikler üzerine daha

fazla inceleme yapmaları ve yaratıcı çözümler sunmaları beklenir (Tahinakis vd., 2010: 87).

Denetim, işletmelerin finansmanı artırmak, mal sahiplerine veya yöneticilerine planlama, kontrol etme ve karar verme konusunda yardımcı olmanın yanı sıra işletmenin refahını arttırmada bir dizi başka yararlı işlevi yerine getirmek için önemli bir araçtır (Collis ve Jarvis, 2002: 101). Denetlenmiş mali tablolar, bir işletmenin sağlığını ve genel ekonomiyi değerlendirirken yatırımcılar ve ekonomistler için önemli bir bilgi parçasıdır. Bir işletmenin gerek mali tablolarının denetimi veya finansal durum analizi başlığı altında inceleme yapmak, o şirketin operasyonlarının kalbine dışarıdan objektif bir bakış demektir (Pratama, 2018: 35). Standartlar çerçevesinde yapılırsa, denetim, kullanıcılarının genellikle güvenilirliklerini değerlendirmek için başka bir yolu olmayan bu raporlara güvenilirlik katar (Wang, 2012: 2). Denetimler en nihayetinde finansal tabloların mevcut denetim ve muhasebe standartlarına uygun şekilde uyduğuna ve bir şirketin finansal durumunu doğru bir şekilde yansıttığına dair güvence sağlamak için yapılır. Tarihsel olarak, bu paradigma, finansal tabloların ötesinde çok az bilgiye sahip olan yatırımcılar ve alacaklılar için faydalı olmuştur.

Bununla birlikte, son yıllarda gelişen teknoloji, olayların anında yakalanabilmesi ve bazı durumlarda piyasaların gerçek zamanlı bilgilerin sürekli güncellenmesine tepki verebilmesi için iş yapma gecikmesini ortadan kaldırmıştır (M. A. Vasarhelyi vd., 2010: 415). Bu nedenle, iş ortamı, denetim mesleğinden hızlı bir gelişim beklemiştir (Eilifsen vd., 2001: 195). Çünkü denetlenen muhasebe bilgileri, diğer zamanlı bilgi biçimlerine göre önemli ölçüde dezavantajlı bir durumdadır. En önemlisi, bu bilgilerin çoğu olay meydana geldikten çok kısa bir süre sonra oluşturulur ve çevrimiçi tüketim ve işleme için hazırdır.

Denetçiler, çoğu muhtemelen karmaşık teknolojilerin uygulanmasını ve anlaşılmasını gerektirecek olan yeni formların ve büyük hacimli verilerin toplanması, işlenmesi ve birleştirilmesiyle ilgili yeni zorluklarla başa çıkmak için kendilerini hazır tutmalı ve meydana gelebilecek duruma herhangi bir duruma uygun şekilde eğitilmelidir (Lombardi vd., 2014: 22).

Ancak tüm bunların yanı sıra, denetim mesleğine yönelik son zamanlardaki eleştiriler esas olarak denetim kalitesi konularına indirgenmiştir ve denetim kalitesi, denetim uygulamalarının temel doğasını tanımlayan bir dizi temel ekonomik kurumdan etkilenmektedir. Genel olarak denetim kavramını özetlemek gerekirse, bir işletmenin başka bir kişi veya kişiler tarafından incelendiği belirli bir yönün kalitesi, koşulları ve durumu hakkında güvence altına alınması yöntemidir. Denetimin bu genel tanımından

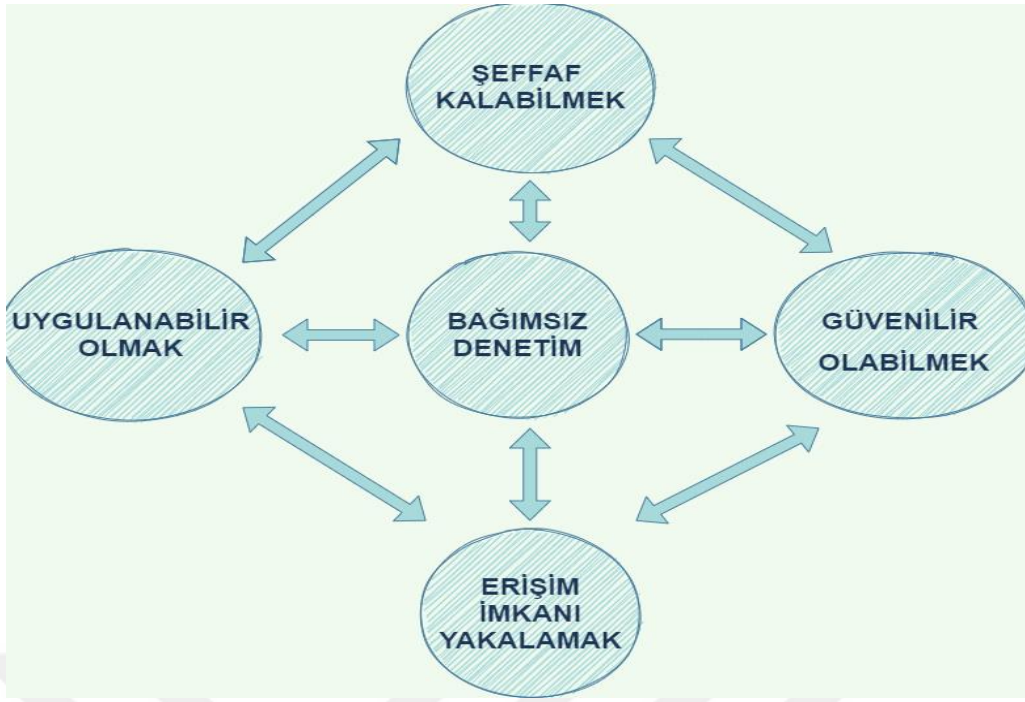
yola çıkarak, en iyi bilinen denetim bölümünün muhasebe ile pratiklik sağlayan finansal bir evren olduğu kabul edilebilir (Georgescu vd., 2006: 5).

2.2. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Önemi

Günümüzde muhasebe literatüründe hızla değişen ve gelişen konulardan biri de bağımsız denetçidir. Ancak bu konu üzerinde çeşitli çalışmalar yapılmış olsa da kavramın tanımı konusunda henüz kesin bir uzlaşa sağlanmadığı görülmektedir. Son yıllarda finans dünyasında gelişen olaylarla (Enron, WorldCom ve diğer skandallar) birlikte bağımsız denetçi kavramı, muhasebenin şeffaf bir ortamda icra edilebilmesi için son yıllarda kavramsal değerlendirme açısından ön plana çıkmaktadır (Reiter ve Williams, 2004: 355).

Bağımsız denetim, finansal ve mali tabloların, uygulamaları açısından muhasebe ve denetim standartlarına uygun olup olmadığının, uygulayacak olan bağımsız kişiler tarafından bu tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesi için yapılan denetimdir (Baki, 2021: 22). Bağımsız denetçi, hem gerçekte hem de görünüşte bağımsızlığı ve bağımsız olmayı içerir. Yani, bağımsızlık, yalnızca denetçiler açısından zihinsel bir nesnellik durumu ve önyargı eksikliği anlamına gelmez, aynı zamanda makul bir yatırımcının denetçilerin nesnel ve tarafsız yargıda bulunma kabiliyetine ilişkin algısını da ifade etmektedir.

Bağımsız denetçi görevinin süresi arttıkça, denetçilerin önemli raporlama kararları için yöneticilerle daha fazla uzlaşmaya vardıkları görülmektedir (Ghosh ve Moon, 2003: 4). Bu nedenle, denetçinin görev süresine zorunlu sınırlar getirmek, bağımsız denetçinin denetimin uygulanabilirliği açısından önemini artırmaktadır. (Ewelt-Knauer vd., 2013: 29).



Şekil 2. Bağımsız denetçinin gereklilikleri (Ewelt-Knauer vd., 2013).

Şekil 2’de görüldüğü gibi bağımsız denetçinin gereklilikleri 4 bölümden oluşmaktadır. Bunlar; güvenilir olabilmek, erişim imkanı yakalamak, uygulanabilir olmak ve şeffaf kalabilmek başlıklarından oluşmaktadır. Tüm bu unsurlar bağımsız denetçi ile ilişkili olmalarının yanı sıra birbirleriyle de bağlantılıdır. Bir başka ifadeyle, şeffaf kalabilmek bölümü, denetimin yanı sıra uygulanabilir olmak ve güvenilir olabilmek ile bağlantılıdır.

Bağımsız denetimin kalitesi için denetçi bağımsızlığının önemi, denetim kalitesinin belki de en çok üzerine çalışılan kısmıdır. Bağımsız denetçi, bağımsız bir denetçinin, işletmelerde herhangi bir tür mali çıkar gibi soruşturma ve raporlama kısıtlamalarından kullanıcının uzak olunması gerektiğini belirtmektedir (Fuentes ve Pucheta-Martínez, 2009: 64).

Bağımsız denetçi, denetçilerin görünüşte ve içte bağımsız kalmaları şartını sıklıkla dile getirir (Craswell vd., 2002: 254). Bağımsız denetçi ayrıca benimsediği ilkeler ışığında denetçinin aktif bir şekilde bağımsız kalmasının önemini de vurgulamaktadır. Bu doğrultu içerisinde, bağımsız denetçi ne kadar şeffaf ve bağımsız olursa, bir ihlal veya açık bulunursa o kadar fazla rapor verme olasılığını artırmaktadır (Antle, 1982: 505).

Bağımsız denetçinin yarattığı farkındalık arasında, denetim sertifikası almayı da içeren, piyasada hissedarlar ve yatırımcılar için bilgiler de yer alır. Yatırımcı yapacağı yatırım konusunda alacağı riskleri minimum seviyede tutmak isteyecektir. Bu sebeple,

şeffaf ve güvenilir mali tabloları inceleme şansı elde ederse yapacağı yatırım konusunda, organizasyona karşı yüksek güvenilirlik hissedecektir. Bu da hissedarlar için, tanınırlık ve kurumsal bir yapıya dönüşmek için kaçınılmaz bir fırsat demektir. Genel itibarıyla bir işletme veya şirket, denetime ne kadar çok önem verirse ve şeffaf olmayı ilke edinirse çekeceği yatırım ve piyasada oluşturacağı güven bir o kadar fazla olacaktır.

2.3. Bağımsız Denetimin Amacı ve Kapsamı

Bağımsız denetçi, uzun süredir denetim mesleğinin temel taşı olarak kabul edilmektedir (AICPA 1999; SEC 2000). Bağımsız denetçi, bir eylemin veya olgunun güvenilirlik özelliklerine dahil edilebilmesi için uygunluğunu belgelendirmeyi amaçlar. Kavram olarak daha önce de belirtildiği üzere, bir işletmenin finansal bilgilerini ve varlıklarını muaf ve harici bir şirket tarafından analiz etmeye ve doğrulamaya çalışan bir süreç olduğu anlaşılmaktadır (Brown, 1983: 445). Bağımsız denetçi mesleğine yönelik son zamanlarda artan eleştiriler olmaktadır. Bunlar, esas olarak denetim kalitesi konularına indirgenmiştir ve denetim kalitesi, denetim uygulamalarının temel doğasını tanımlayan bir dizi temel ekonomik kurumdan etkilenmektedir (Francis ve Krishnan, 2002: 136). Bu eleştirileri azaltmak hususunda çalışmalar ise yoğunlukla devam etmektedir.

Temel kurumsal özellikleri sayesinde denetim, standart belirleme ve denetim standartlarını uygulama yetkisine aittir. Böylelikle bağımsız denetçi, bağımsız olarak ve teknik ve mesleki prosedürlere dayalı olarak şeffaflık ve yeterliliğine ilişkin bilgilerin güvenilirliğinin artmasına katkıda bulunmaktadır. Piyasanın düzgün işleyişinde aldığı rol ise yapılan çalışmalar ile birlikte artmaktadır (Ito vd., 2008: 313).

Bağımsız denetçi, mali tabloları değerlendiren kontrol sağlayıcıları arasında ortaya çıkan ve bilgi yanlışlıklarını düzeltmek adına önemli bir kavramdır. Bundan kaynaklı olarak, güvenilir bilgi için artan yüksek talep, denetçiler tarafından gerçekleştirilen daha kapsamlı ve bunu izleyen kaliteli hizmetleri talep eder. Temel amaç, bu ifadeler tarafından açıklanan bilgileri doğrulamaktır.

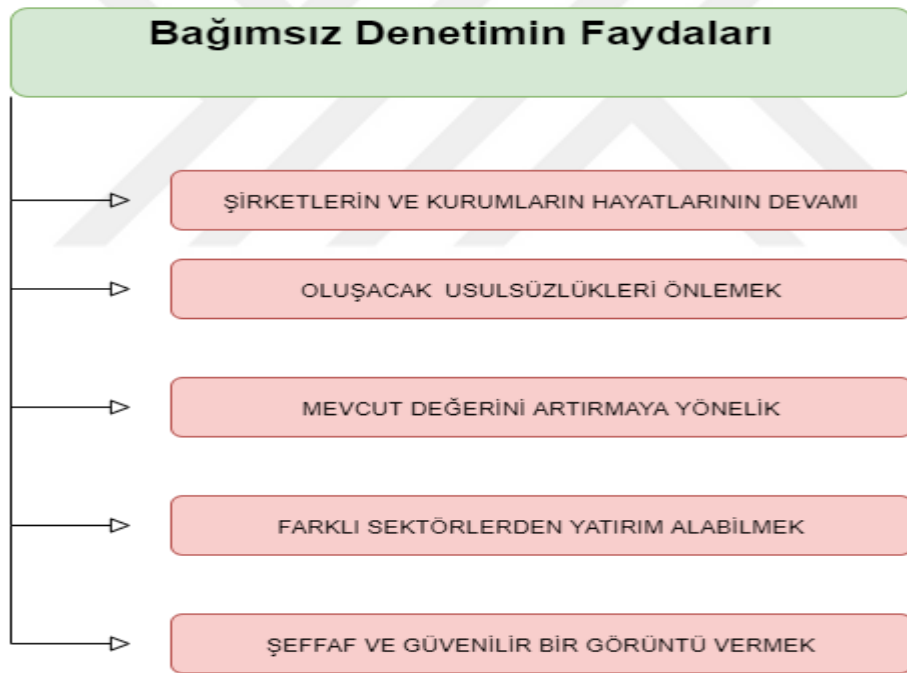
2.4. Bağımsız Denetimin Faydaları

Her şirketin büyüme hedefi yanında kurumsal olma ve tanınabilirlik konusunda emek verdikleri görülür. Bir şirketin kurumsallaşma çabası ve tanınabilirlik yolunda sağlam adımlar atması demek bağımsız denetçi göz önünde bulundurması demektir. Şirketlerin finansal tabloları, mali düzenleri ve değerlerinin yatırımcılar tarafından

doğru okunması önemlidir. Bağımsız denetçi bu konuda şirketlere ve yatırımcılara önemli bir rehber olmaktadır (Wayne Alderman vd., 1988: 204).

Bağımsız denetimin faydaları, şirketin kendi değerini artımasının yanında şirket hakkında bilgilendirilmek istenen taraflara şeffaf ve ölçülebilir bilgiler de sunar. Bağımsız denetçinin sağladığı karşılıklı güven iş dünyası için önemli görülür. Bunun sağlanması için finansal tabloların anlaşılabilir olması, şirketlerin gelecek politikalarının uzun vadede de çizeceği yolun net olması, bilgi akışının sağlanmasını kolaylaştırır (Anderson vd., 2004: 322).

Bağımsız denetimin bir faydası da oluşabilecek herhangi bir hile veya yolsuzluğu önleme konusunda önemli olmasıdır. Şirketin içerisinde herhangi birinin yapacağı usulsüzlük bağımsız denetçi uygulamasında oldukça zordur. İş dünyası için önemli olan gerçekçi verileri elde etmesi konusunda oluşabilecek kötü niyetli çalışanların amaçlarını ulaşmasına engel koyar (Tackett vd., 2011: 65).



Şekil 3. Bağımsız denetçinin faydaları (Anderson vd., 2004).

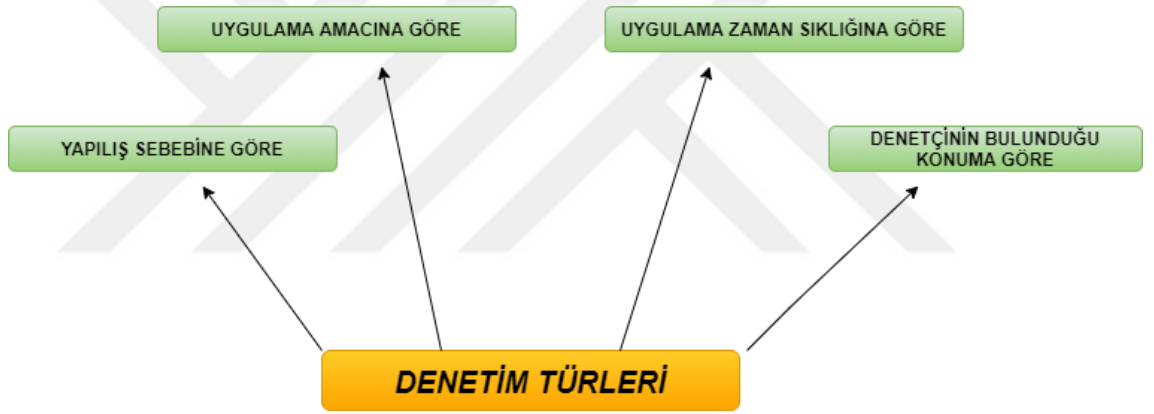
Şekil 3'te görüldüğü üzere bağımsız denetçinin faydaları; şirketlerin ömürlerinin uzun süreli olması, oluşabilecek mevzuata aykırı durumlardan kaçınmak, mevcut değerini artırmaya yönelik, yatırımcı ilgisi çekebilmek ve bulunduğu piyasaya şeffaf bir görüntü çizmek, sayılabilecek faydalardan birkaçını oluşturmaktadır.

Şirketlerin hayatlarını devam ettirmeleri açısından nakit akışı da önemlidir. Olası nakit akışında yaşanacak sorunlara karşı kredi kuluşlarından yaşadıkları sıkıntıya karşı nakit çözümü ararlar. Nakit akış problemini çözecek olan kuruluşlar, şirketlerin denetim

tablolarını da inceler ve yeterliliği sağlayıp sağlamadıkları konusunda karar verirler. Bu konuda bağımsız denetçinin ne kadar yeterli ve güvenilir yapıp yapılmadığı önemlidir. Kuruluşlar olası yalan beyan veya doğru olmayan bir sonuç gördüklerinde şirketin isteklerini geri çevirebilirler (Blackwell vd., 1998: 58). Şirketlerin bu veya buna benzer bir durumla karşılaşmamaları adına, vizyonlarını ve misyonlarını belirlerken bağımsız denetçi önem vermeleri beklenir.

2.5. Denetim Türleri

Denetim faaliyetleri farklı biçimlerde sınıflandırılabilir. Denetim içerisinde yer alan bu faaliyetlerin, kullanımının daha iyi sonuçlar vermesi denetimciler açısından önemlidir. Buna göre; yapılış sebebine göre, uygulamanın amacına göre, uygulama zaman sıklığına ve denetçinin bulunduğu konumuna göre denetim faaliyetleri dört başlık altında incelenecektir (Hut-Mossel vd., 2017: 2).



Şekil 4. Denetim türleri (Hut-Mossel vd., 2017).

Şekil 4'te görüldüğü gibi, denetim türlerinin ayrıldığı bölümler vardır. Bunlar; yapılış sebebine göre, uygulama amacına göre, uygulama sıklığına göre ve denetçinin bulunduğu konuma göre başlıklarını oluşturmaktadır. Tamamen birbirlerinden bağımsız değildir.

2.5.1. Yapılış Sebebine Göre Denetim Türleri

Yapılış sebepleri itibariyle denetim türleri, denetim faaliyetleri, yasal denetim ve isteğe bağlı denetim başlıkları olmak üzere üç bölümde incelenmektedir.

2.5.1.1. Yasal Denetim Kavramı

Yasal denetim kavram açısından; denetimin teorik özellikleri olmak üzere metodolojik sorunlarının çoğu, çözülmemiş yasal yönlerini ve özellikle denetim sorumluluğunun değişkenlerini kapsar.

Yasal denetim konusu, yasal ve ekonomik literatürde iyi bir şekilde geliştirilmektedir, ancak denetim sorumluluğunun özelliklerine ilişkin genel bir anlayış bulunmamaktadır. Somut bir ihlalden bahsedildiğinde ise, yasal sorumluluk suçun varlığını ima etmektedir (Kim, 2020: 41).

Yasal denetim, denetçinin belirli suçunun bir sonucu olarak zorunlu suçluluk şartının denetim sorumluluğunun uygulama alanını makul olmayan bir şekilde daralttığını kanıtlamaktadır. Genel teorik yönleme ve özel olarak uygulanan araştırma yöntemlerine dayanarak, yasaların kötüye kullanılması ile bağlantılı olarak ortaya çıkan denetim sorumluluğu için yalnızca yasal değil aynı zamanda ahlaki gerekçeleri de belirlemeyi önermektedir. Yasalarca, toplumsal olarak zararlı ve yasa dışı bir eylem olarak kabul edilir, ancak her zaman cezalandırılmaz (De ve Sen, 2002: 355).

2.5.1.2. İsteğe Bağlı Denetim Kavramı

Şirketlerin iç tüzükleri ve kurumsal olma hedefleri nedeniyle zaman içerisinde kendi inisiyatifleri doğrultusunda denetim yaptırmak isterler. Bu nedenle, şirketin hissedarlarına karşı yasal sorumluluğu olan ve şeffaf olması gereken denetçinin, şirket yönetimi ile ticari bir ilişkiyi nasıl yürütebileceği ve aynı zamanda bağımsız kalabileceği sorusu gündeme gelmiştir (Beattie vd., 2013: 56).

Böyle bir durum söz konusu olduğunda, denetim firması seçiminin rolü, son literatürde çokça tekrarlanan bir konu olmuştur. Kavram olarak, vekâlet teorisi olarak da adlandırılır. Oluşan böyle bir durum karşısında, vekâlet sorunları daha şiddetli olduğunda yüksek kaliteli denetçi hizmetlerine olan talebin arttığını öngörmektedir.

İsteğe bağlı denetimde yöneticilerin davranışlarını izlemek için bağımsız denetçileri işe alarak eylemlerinin gözlemlenebilirliğini gönüllü olarak artırdıklarını göstermektedir (Jensen ve Meckling, 1976: 309).

2.5.2. Uygulama Amacına Göre Denetim

Yapılış amacı itibarıyla denetim faaliyetleri üç başlığa ayrılır (Güney ve Sarı, 2017: 5). Bunlar;

- 1) Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)
- 2) Mali Tablolar Denetimi (Finansal Denetim)

3) Uygunluk Denetimi (Usul Denetimi)



2.5.2.1. Faaliyet Denetimi

1980'ler ve 1990'lar boyunca pek çok denetim üzerine yapılan reformlarda, ademi merkeziyetçilik kilit bileşenlerden biri olmuştur. Yetki devri ile birlikte, faaliyet ve faaliyet denetimi sıklıkla geliştirilmiştir (Reichborn-Kjennerud ve Johnsen, 2011: 218). Faaliyet denetimi, mali denetimden farklı olarak evrilmiştir.

Faaliyet denetimi sıklıkla bir organizasyonun verimliliğini ve etkililiğini geliştirmenin bir yolu olarak kabul edilir. Ancak, hesap verebilirlik ve eşitlikle olan ilişkileri de literatürde sürmekte olan tartışmaların başında gelmektedir (Tillema ve Ter Bogt, 2010: 754). Diğer formlara olan benzerliğine rağmen, faaliyet denetimi, bağımsız bir organın resmi bir soruşturma yürütmek için bir soruşturma yürütmesi anlamına gelir. Bu soruşturmadan elde edilen veriler bir denetim hazırlamak için kullanılır (Nirupa ve Mark, 2012: 10418).

2.5.2.2. Mali Tablolar Denetimi

“Mali tablolar” terimi, muhasebe kayıtlarından elde edilen ve bir işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini veya belirli bir dönemdeki değişiklikleri, tanımlanabilir ve gerçeğe uygun olarak iletmeyi amaçlayan, bağlantılı olduğu notlar da dahil olmak üzere finansal veriler setinin sunumunu ifade eder.

Mali tablolar denetimi, finansal durumun yapılandırılmış bir temsildir ve bir işletmenin finansal performansı şeffaf bir şekilde yansıtır (Antipova, 2016: 2). Denetçiler, mali tabloların denetimini sunum olarak değerlendirmelidir.

Mali tablolar gerçekten güvenilir olduğunda, yurttaşların da güveni aynı doğrultuda artar. Ek olarak bilgi ne zaman önemli ölçüde güvenilmez ise, denetçiler bunu ortaya çıkarmalı ve dolayısıyla vatandaşların bu konuda endişelerini azaltmalıdır (Grossi ve Steccolini, 2017: 326).

2.5.2.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, finansal denetimin doğuşundan önce Eski Mısır ve Çin'den beri bilinen geleneksel denetim biçimlerini ifade eder. Avrupa'da, çalışmalarda yapılan uygunluk denetimi, yasalara paralel olarak gerçekleşmesinin yanı sıra mali hesapları kapsadığı, 18. yüzyıldan itibaren önem kazanmaktadır (Slobodanyk vd., 2019: 321). Uygunluk denetimi aynı zamanda kilit denetim konularını, kaynak yönetiminin nasıl etkilendiği ve yasal düzenlemelere göre vatandaşların haklarının gözetilmesi hakkında güvenilir bilgi sağlayarak şeffaflığı destekler. Ayrıca, devlet kurumlarının faaliyetlerinde bulunan tüm hatalar ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasına katkıda

bulunur. Bunun doğrultusunda, herhangi bir bulguya göre düzeltici önlemler alınır ve bu durumdan kaynaklı sorumlular belirlenir (Shevchenko, 2017: 295).

2.5.3. Uygulama Zamanına Bağlı Denetim

Bu bölüm içerisinde, uygulama zamanına bağlı denetim türleri olan sürekli denetim ve sınırlı denetim konuları açıklanacaktır.

2.5.3.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, bağımsız denetçilerin, mevcut konunun altında yatan olayların meydana gelmesiyle aynı anda veya sonra oluşturulan ve bir kısım denetçi raporu incelenmesi sonucunda, mevcut konu için yazılı teminat vermesini sağlayan bir kavramlar topluluğudur (CICA/ AICPA, 1999).

Sürekli denetim literatür için yeni bir kavram olmamakla birlikte, aynı zamanda 1970'lerden beri iç denetim çevrelerinde yer almaktadır. Sürekli denetimin benimsenme ve uygulanma oranı yıllar içinde giderek artmış olmasına rağmen, çoğu devlet bunu ön ifadelerde tutup ileri bir boyuta götürmemektedir (M. Vasarhelyi vd., 2008: 1).

Sürekli denetim, bir kuruluşun iş süreçlerinin yanı sıra kilit kontrol noktaları, kuralları, ölçütleri ve ayrıcalıklarının eksiksiz bir şekilde resmîyete dökülmesini gerektirir. Kontrolleri test etme ve anlamlı kontrol ayırık bir durum oluşturması durumunda bunu belirleme süreçleri resmîleştirildiğinde, bu süreçler genellikle otomatik bir hale gelebilmektedir. Bu da kuruluşların gerçek zamanlı olarak kontrol ve risk değerlendirmeleri yapmasına, işlem düzeyindeki anormallikler için iş süreçlerini analiz etmesine ve sistem tarafından oluşturulanları kullanmasına olanak tanır (Baksa ve Turoff, 2011: 2). Sürekli denetim, denetimin yaşadığı karmaşayı, birkaç işlemin periyodik olarak gözden geçirilmesinden, tüm işlemlerin sürekli olarak gözden geçirilmesine ve dönüştürmesine yardımcı olacak bir tür karar destek sistemi gerektirmektedir (M. Vasarhelyi vd., 1999: 5).

2.5.3.2. Sınırlı Denetim

Denetim kavramı daha önce bahsediliği üzere, tarihsel olarak ekonomik kaynakların güvenilir ve doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesiyle ilgilenmektedir.

Denetimin içinde yer alan sınırlı denetim ve yarattığı endişe, bir firmanın yönetimi ve sahipleri arasındaki vekalet çatışmalarının mevcudiyetinde hesap verebilirliği sürdürme zorunluluğundan kaynaklanmaktadır (Free, 1999: 122). Erişilebilirlik ve davalar, denetim mesleği için önemli bir sorundur. Sadece ortakların

denetim firmaları içinde tuttıkları birikimleri değil, aynı zamanda dış varlıklarını da tehdit eder. Denetçiler, iç varlıklarının yüksek kaliteli denetimler sağlamak için yeterli olduğunu savunarak, kişisel varlıklarının yasal olarak korunması için çalışma yaparlar.

Bundan yola çıkarak, bazı ülkeler artık denetim firmalarının sınırlı sorumluluk veren organizasyon biçimleri seçmelerine izin vermektedir. Buna karşılık, diğer ülkeler, ortakların kişisel varlıklarını dava riskine maruz bırakan sınırsız sorumluluk uygular (Lennox ve Li, 2012: 154). Ancak sınırlı denetim söz konusu olduğunda, firmalar uyumluluk açısından denetçiye zorlayacak ve şeffaf sonuçlar elde etmesini güçleştirecektir (Chowdhury vd., 2017: 41).

2.5.4. Denetçinin Bulunduğu Konumuna Göre Denetim Türleri

Denetim türleri, denetçinin bulunduğu konuma göre iç denetim, bağımsız dış denetim olarak iki bölümde incelenecektir.

2.5.4.1. İç Denetim

Bir yapının veya kuruluşun, mevcut veya gelecek operasyonlarına değer katmak ve daha iyi bir konuma getirmek için uygulanan bağımsız danışmanlık faaliyetine iç denetim denir. Sistemsel olarak, sağlam ve dikkatli bir yaklaşım getirerek bir kuruluşun amaçlarını gözeterek, organizasyon yapısına katkı sağlar (WO vd., 2017: 561).

İç denetim, bir firmanın organizasyonun dinamikleri açısından çok önemlidir. Bu bağlamda iç denetim, muhasebe sistemlerinin uygulanmasında önemli bir unsur olarak kabul edilir ve bu da organizasyon çalışmalarının değerlendirilmesine yardımcı olur. İç denetim, sektörle ilgili tüm işletmeleri kayıt altına alan bölüm olduğu için işletme muhasebesinin omurga kemiği olarak kabul edilmektedir (Al-Matari vd., 2013: 34).

Aynı şekilde, iç denetim, yönetimin tüm seviyelerinde belirlenecek olan uygun iş kararlarının dayandığı, farklı organizasyon birimlerinden gelen finansal, üretim süreci ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini, gerçekliğini ve bütünlüğünü belirler (Abuazza vd., 2015: 565).

İç denetim görevlerinin başarılı bir şekilde uygulanması, bağımsız olması gerektiği anlamına gelir, yani şirket yönetimi hiçbir şekilde çalışmalarından, bilgilerinden, sonuçlarından ve değerlendirmelerinden etkilenmemelidir. Bu şekilde iç denetçi raporu, iç denetim ve yönetim arasında bir iletişim aracı ve şirketin başarılı yönetimi için önemli bir kılavuz haline gelir (Ljubisavljevic ve Jovanovic, 2011: 125).

2.5.4.2. Bağımsız Denetim

Bir yönetim mekanizması olarak bağımsız dış denetimin temel amacı, şirketler tarafından yayınlanan mali tabloların güvenilirliğini ve inanılabilirliğini sağlamak için şirketler tarafından üretilen mali bilgilerin kalitesini artırmaktır (Fossung ve Saurelle, 2019: 55). Bağımsız dış denetim, diğer denetim türlerinin yanı sıra, temel esas olarak mali tabloların uygulanabilir veya kabul edilebilir şekilde sunulduğunu doğrulamak amacıyla üçüncü bir taraf yoluyla gerçekleştirilen denetim türüdür.

Başka bir bakış açısından ise, bir dış denetim için sınırlardan bahsetmek mümkün değildir ve genellikle şirketlerin ihtiyaçlarına göre şekillenebilen belirli konular ve bu faaliyetler için belirli aralıklar içerisinde süreler talep edilir (Satka, 2017: 331). Bağımsız dış denetçi kanıtların değerlendirilmesinde kilit rol oynar ve finansal tabloların doğruluğu ve şeffaflığı hakkında tarafsız bir fikir zorunluluğunu koşul koyar

Öte yandan, bağımsız dış denetçi bir şirketin hissedarlarının çıkarlarına hizmet eder (Senan, 2017: 519). Bağımsız dış denetimin, bir diğer amacı da yayınlanan muhasebe verilerinin şeffaflığını sağlayarak kurumsal yönetim mekanizmasını oluşturmaktır (O'Sullivan ve Diacon, 2002: 95). Bağımsız dış denetimin dikkat çeken bir başka yardımı da ekonomik ortaklar arasındaki ilişkinin altında yatan bilgi karmaşasını azaltmaya, şirketlerin gelişimi ve uzun ömürlü olması için önemli bir engel olarak görülen vekalet anlaşmazlıklarını çözmeye ve ilgili bundan kaynaklı maliyetleri azaltmaya yardımcı olur (Sailendra vd., 2020: 2).

2.6. Denetçi Kavramı ve Denetçi Türleri

Bu bölümde, denetçi kavramının kavramsal incelemesi ve önemi hakkında açıklamalar yapılacaktır.

2.6.1. Denetçi Kavramının Tanımı ve Önemi

Denetçi, görevine müşterinin işini ve endüstrisini anlayarak başlar. Bu görev, müşterinin işinin, organizasyonunun ve varlığı etkileyebilecek potansiyel risklerin bir resmini hızlı bir şekilde çerçeveleme yeteneğini gerektirir. Yani müşterinin iş riskinin değerlendirilmesi, denetim planlama sürecinin önemli bir aşamasını temsil eder. Bununla birlikte, bu aşama profesyoneller için alışılmış bir şekilde zorlayıcıdır.

Çünkü bu denetçilerin bazıları genellikle bu tür bir değerlendirmeyi gerçekleştirmek için gerekli olan yeterliliklerden yoksundur. Bu nedenle denetçi, bazı görevleri iyi yapmayı bilmek için istisnai insan yetkinliğine sahip olmalıdır (Thabet,

2016: 9). Denetçi, karar stratejisini olağanüstü bir durumda uyarlar. İşletmenin sürekliliği varsayımını tehlikeye atabilecek değişikliklere ve koşullara tepki verir.

Sayırsız muhasebe skandalı nedeniyle, ilgili tarafların finansal tablolarının güvenilirliğine ve tarafsızlığına olan güven önemli ölçüde azalmıştır. Güvenilir finansal raporlamanın sağlanmasında denetçiler önemli bir role sahiptir.

2.6.2. Denetçi Türleri

Bu konu içerisinde denetçi türleri üç ana başlık altında; bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kilit denetim konuları denetçileri olmak üzere incelenecektir.

2.6.2.1. Bağımsız Denetçiler

Özünde, bağımsız denetçi kavramı, aleyhte kararlar verme girişimi, toplumun taleplerini karşılamak ve örgütü iyileştirmek amacıyla yozlaşmış örgütsel normlara direnenlerin mücadelelerinden farklı değildir. Yapıcı sapmalar sergileyen veya yolsuzluk karşısında düzenleyici kuralları uygulamaya çalışanlar gibi, denetçi de popüler olmayan kararların verilmesini engelleyebilecek sayırsız sosyal etki yaşar.

Bağımsız denetçi belirli grup kimlikleriyle ilgili olarak bir uygunluk ve sapma meselesi olarak ele alarak, bağımsızlığı tehdit eden sosyal etkileri tam olarak değerlendirebilir ve kimlik teorisinden elde edilen bulguları bütünleştirebiliriz (Kleinman ve Palmon, 2000: 19).

Toplumun beklentileri, muhasebe raporlarının güvenilir değerlendiricileri olarak bağımsız denetçilerin rollerine yöneliktir ve toplum bu çalışmaya değer verir. Çünkü finansal piyasalar bu tür raporların güvenilirliğine bağlıdır. Bu nedenle, bağımsız denetçinin teşvik edilmesi topluma fayda sağlar. Çünkü bağımsız denetçi ekonomik sistemin işleyişinde önemli bir işlev görür (Warren ve Alzola, 2008: 43).

2.6.2.2. İç Denetçiler

21. yüzyılda, iç denetçiler daha çok müşteri olarak yönetime memnuniyet sağlamaya yani özetle müşteri memnuniyetine yönelmiştir. İç denetçilerin, denetçinin rolünün gerçeğe dönüşebilmesi için meydana gelen çeşitli değişikliklerle başa çıkmada doğru stratejiye sahip olması beklenir (Duh vd., 2020: 3).

İç denetçiler, liderlik taahhüdü şeklinde destek alırlarsa, yeni bir model kapsamında rol üstlenebilirler. Böylece iç denetçiler artık sadece bekçi olarak hareket edemezler, aynı zamanda iş ortakları olarak hareket edebilmelidirler (Rahayu vd., 2020: 1). Ayrıca bir iç denetçi, şirketin işinin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizliğin olup

olmadığını tespit etme sorumluluğuna sahiptir. Şirketin faaliyetlerini sürdürebileceğine dair belirsizlikle ilgili ciddi şüpheler bulursa gelecekte denetçinin görüş değişikliği, yani işletmenin sürekliliği değişikliği görüşü vermesi gerekecektir (Dzikrullah vd., 2020: 5).

2.7. Denetim Standartları

Denetim standartları, denetim kalitesinin bir ölçüsünü ve bir denetimde ulaşılması gereken hedefleri sağlar. Geçmişten günümüze denetim standartları, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

2.7.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel kabul görmüş denetim standartları spesifik olarak, genel hedefleri ortaya koymaktadır. Bağımsız denetçi hakkında bilgi içerir ve denetçinin bu amaç doğrultusunda hedeflerine varması için düzenlenmiş denetimin yeterliliğini ve kapsamını açıklar. Ayrıca genel kabul görmüş denetim standartlarının kapsamını, yetkisini ve yapısını açıklar.

Genel kabul görmüş denetim standartlarına uyma zorunluluğuna ek olmak üzere tüm denetim birimlerinde geçerli olan denetçinin genel sorumluluklarını belirleyen gereklilikleri içerir (AICPA, 2019: 9). Genel kabul görmüş denetim standartları amaçları doğrultusunda, denetçi uzmanını, muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlığa sahip olan ve bu alandaki çalışmaları denetçi tarafından denetçinin içerik bakımından dolu ve mevzuata uygun denetim kanıtı elde etmesine yardımcı olmak için kullanılan bağımsız bir taraf veya kuruluş olarak tanımlar. Bir denetçinin uzmanı, ya bir iç uzman ya da bir dış uzman olabilir (AICPA, 2019: 14). Bağımsız bir denetçi, bir denetimin sonuçlarını genel kabul görmüş denetim standartları olarak planlar, raporlar ve yürütür (Lessambo, 2018: 41).

2.7.2. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Denetim Standartları, Haziran 1973'te kurulan ve merkezi Londra'da bulunan bir özel sektör girişimi olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından geliştirilmiştir.

Mart 2001'den bu yana, IASB yeniden yapılandırılmış ve yayınları artık Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) olarak adlandırılan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak adlandırılmıştır (Mendoza, 2005: 1). Yıllar içinde, uluslararası ticaret ortamında muhasebe standartlarının evrimi ve

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS), her ülkenin ulusal muhasebe standartları ve Uluslararası Denetim Standartları ile birlikte Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile uyumlu ilke ve kurallardan oluşan benzersiz bir çerçeve oluşturur (Toudas, 2018: 15). Öte yandan, Uluslararası Denetim Standartları ilke bazlı olarak kabul edilir.



3. BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM KONULARI

Bu başlık altında bağımsız denetçi raporu ayrıntılı olarak incelenerek, denetçi raporunun kapsamı, önemi, tarihsel süreci ele alınacaktır. Denetçi raporunun gelişimi içerisinde son dönemde denetim raporlarında yapılan değişiklikler açıklanacak ve bu çalışma içerisinde “kilit denetim konuları” incelenerek kapsamı, gelişimi ve öneminden bahsedilecektir.

3.1. Bağımsız Denetçi Raporu

Bağımsızlık, muhasebe mesleğinin en önemli özelliklerinden biridir. Yatırımcılar, şirketin mali durumuyla ilgili olarak yönetimden gelen bilgilere güvenmek isterler. Yöneticiler, şirketin kârının ve büyümesinin sürekliliğini sağlamakla yükümlüdür. Bu nedenle yöneticiler, yatırımcılardan ayrı olarak, şirketin her zaman iyi durumda görünmesini sağlamak için kendi hedeflerine ve çıkarlarına sahiptir. Bundan kaynaklı olarak, yatırımcıları yöneticilerin kendi çıkarlarından korumak için bir denetçi devreye girer. Denetçiler sundukları raporlar ile hem şirkete hem de yatırımcıya gelecek için yardımcı olmaktadır (Austin ve Herath, 2014: 63).

Bağımsız denetçi raporu, bir fiilin veya olgunun güvenilirlik özelliklerine dahil edilebilmesi için uygunluğunu belgelendirmeyi amaçlamaktadır. Kavramsal açıdan incelendiğinde, bir işletmenin finansal bilgilerini ve varlıklarını muaf ve harici bir şirket tarafından analiz etmeye ve doğrulamaya çalışan bir süreç olduğu anlaşılmaktadır. Bağımsız denetçi raporu denetimin şirkete en büyük katkısı ve muhasebe sistemine en büyük katkıdır.

3.2. Bağımsız Denetçi Raporunun Önemi

Son zamanlarda yatırımcıların, hissedarların ve çıkar sahiplerinin ilgi ve güvenini güvence altına almak için denetim raporları kullanılmaktadır. Ancak, bu ifadenin ne kadar doğru ve etkili olduğu, editörler ve akademisyenler için bazı endişeler yaratmaya devam etti. Denetçi raporunun önemi, yatırımcıların, hissedarların ve paydaşların en büyük endişelerinden biri olduğu kadar dünya çapındaki denetçiler için de önemli hususlardan biri olmuştur. Bir meslek olarak bağımsız denetçinin, tüm hastalıklara faydası olduğuna inanılan pankreas gibi çok acı çektiği iddia edilmektedir (Samosir, 2019: 1).

Örneğin, yüksek kalitede denetim görevi yürütmek, denetim riskinin azalmasını ve yanlış denetim seçeneği sunma olasılığının minimum olmasını gerektirir. Bu arada, gerçek şu ki, denetimin önemi, denetim uygulamasına dahil edilenlerle ilgili sınırlamalara sahiptir. Bu nedenle, denetim kullanıcılarının beklentileri, denetçilerin başarabilecekleri gerçeğinden farklıdır (Du ve Roohani, 2007: 134).

Bununla birlikte, denetçiler ve akademisyenler, üretilen denetçi raporunun hem önemini hem de kalitesini artırmaya yönelik araçlar tasarlamaya yönelik yakın çağrılar yoluyla kilit denetim konularının güvenini artırmaya odaklanmışlardır. Buna rağmen, önceki çalışmalara ilişkin içgörüler, bağımsız denetçinin neyi gerektirdiğine veya hangi firma özelliklerinin denetlenmesi gerektiğine dair üzerinde anlaşmaya varılmış bir tanım olmamasına rağmen, önceki çalışmalarda denetimin önemi araştırmalarının vekilleri arasında bazı benzer özelliklerin mevcut olduğunu ortaya koymaktadır.

Bu nedenle önemli ekonomik sonuçlar, karmaşıklık ve denetim süreci ortamında bilgiye doğrudan erişim eksikliği gibi birçok durum, mali tabloları denetlemek için nitelikli bağımsız denetçi raporlarına duyulan ihtiyacı haklı kılmaktadır (Ezat, 2017: 4). Tüm bunların yanı sıra denetim raporları, denetçilere, denetimi dikkatli bir şekilde gerçekleştirerek dava risklerini azaltmaları adına avantaj olarak görülmektedir. Bu nedenle denetçilerin raporlarını hazırlamaları biraz zaman alabilir ve bu da şirketlerin mali tablolarının yayınlanmasını geciktirebilir.

3.3. Bağımsız Denetçi Raporu Süreci

Denetçinin asli görevi, yapılan denetimin amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için toplanması gereken kanıtların bir sentezini tasarlarlarken konuya ilişkin taslak sürecini izlemek olacaktır. (Karagiorgos vd., 2019: 9). Denetim sürecinin dört özel aşaması bulunmaktadır. 1. aşamada, denetim yaklaşımının tasarlanması, müşterinin iş stratejileri ve süreçleri incelenmektedir. Denetçi, finansal tablolardaki yanlışlık riskini değerlendirir ve iç kontrollerin etkinliğini değerlendirir (Elder vd, 2010: 162). Denetim sürecinin 2. aşamasında, kontrol testleri ve işlemlerin maddi doğrulama testleri yapılır. 3. aşamada ise analitik prosedürler ve detay testleri gerçekleştirilir. Denetçi, hesap bakiyelerinin veya diğer verilerin makul görünüp görünmediğini değerlendirir. Hesap bakiyelerindeki parasal yanlışlıkları test etmek için prosedürler uygulamaktadır. 4. aşamada ise, kanıtlar birleştirilir ve mali tablolarla ilgili genel bir sonuç formüle edilir (Elder vd, 2010: 163).

Denetim hizmetleri 1990'ların başından itibaren hızla değişmektedir. Denetim uygulamaları, artan kilit denetim konuları, hesap verebilirlik beklentilerine ve ticari kuruluşlarda uygulanan ekonomik yanıt olarak gelişmektedir. Mali tablo denetiminin

temel amacı yine de bilgi riskini, finansal tablo bilgilerinin yanlış, eksik veya taraflı olma riski azaltmaktır. Kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarının karmaşıklığını ele almak için günümüzde denetçilerin, usulsüzlükler hakkında rapor verme, iş risklerini belirleme ve yönetime iç kontrol zayıflığı konusunda tavsiyede bulunma ve diğer yönetim konularını değerlendirme gibi katma değerli hizmetler sağlaması beklenmektedir (Cosserat, 2009: 10).

3.4. Bağımsız Denetçi Raporunun Geliştirilmesi

Bağımsız denetçinin raporlanma süreci, denetim sürecinin uygulanmasında öncelikli bir konudur. Çünkü denetçi, boyutları ve karmaşıklığı ne olursa olsun, sorunların önceden belirlenmesine yönelik yükseltilmiş bir yardım içerdiğinde, potansiyel sorunlardan kaçınmak için planlar ve stratejiler geliştirmelidir. Bu sorunları çözmeye çalışırken de şirketin finansal tablolarının şeffaflılığı ve güvenilirliğine ilişkin tarafsız ve temiz bir görüş sağlamaya yönelik raporlama sunulmalıdır (Bani Ahmad ve Al-Sharairi, 2014: 96).

Denetçi raporunun bilgi ve beklenti boşluğu, aslında var olduğundan ve birçok araştırmacı tarafından tespit edildiğinden, IAASB, FRC gibi kuruluşlar ve ayrıca akademik araştırmacılar denetçi raporunun gelecekteki gelişimi için bazı önerilerde bulunmaya başladılar. İlk olarak, Vanstraelen (2011), McEnroe ve Martines'in (2001) fikrinden bahsetmektedir. Bağımsız denetçi raporlarının geliştirilmesi, büyük başarılı veya başarısız görüşü içeren bir cümle içermelidir. Bu doğrultuda Gray vd (2011), denetçilerin raporu ve şirketin finansal durumuna nasıl tepki verdiğini derecelendirmesi gerektiğini önerdi. Daha analitik olarak bağımsız denetçiler, örneğin raporun uygun olmaması durumunda renkli metinle "A" notu sağlayabilir. Başka bir fikir, notları raporun farklı unsurlarına bölmek ve dış denetçiler her birini ayrı ayrı derecelendirmek olabilir.

Ek olarak, rapor, ortağın bilgilerden tamamen sorumlu olduğunu göstermek için sözleşme ortağının imzasını içerebilmektedir. Ancak bağımsız denetçilerin daha fazla zaman ve çaba harcaması gerektiğinden, bu eklemeler daha yüksek denetim ücretlerine yol açabilir. Bir denetçi raporu ayrıca, kilit denetim konularının denetçilerin her zaman hileyi tespit etmesi gerektiğine olan inancı nedeniyle, kuruluştaki hile olasılığı hakkında özel bir ifade içerebilir (Gray vd, 2011). Rapora değer katabilecek en önemli önerilerden biri, denetim sırasında kullanılan önemlilik düzeyinin açıklanmasıdır (Vanstraelen 2011; Turner vd., 2010; BDS 700 revize edilmiştir).

3.5. Bağımsız Denetçi Raporunun Temel Eksiklikleri

Bu bölümde denetçi raporuna dair en yaygın eksiklikler açıklanan üç kategoride sınıflandırılabilir.

3.5.1. Geçti ve Kaldı Yaklaşımı

Denetçinin vardığı sonuç basit ve anlaşılır olmak zorundadır. Bu basitlik, herhangi bir “anlam boşluğuna” izin vermemelidir. Görüşün ikili doğası gereği, farklı şirketlerin performanslarına ilişkin analizlerin yapılmasını desteklemez.(IOSCO, 2009: 9).

3.5.2. Genel Bilgiler ve Teknik Dil

Denetçi raporunun ana konuları, " güvence", "önemli yanlışlık" ve "doğru sunum" gibi standart ifadeler kullanılarak raporlanmaktadır.

Teknik dil kullanmak, finansal tablo kullanıcılarının kelimelerin anlamlarını anlayıp anlamamaları adına önemlidir. Çünkü çalışma grubu üyeleri, önemli karar verme anları ve denetçilerin üst yönetimden olanlarla yapmış olabilecekleri tartışmalar hakkında daha kapsamlı bilgilerin ortaya çıkmasını istemektedirler.

3.5.3. Denetim Beklenti Açığı

“Denetim beklenti açığı, denetçinin rol ve sorumluluklarına ilişkin algıları ile denetçinin bu rol ve sorumluluklara ilişkin algısı arasındaki farklılıkları ifade eder” (Schelluch ve Gay 2006: 654). Schelluch ve Gay'e göre, denetim beklentisi açığı tartışması, aşağıdakileri içeren bir dizi konuya odaklanmıştır:

- Denetçilerin üstlendikleri rol ve sorumlulukları;
- Denetim parametrelerinin kalitesi;
- Mesleğin özü, sistemsel oluşu ve düzenlenmesi;
- Denetçi raporu mesajlarının doğası ve kavramsal içeriği; ve
- Denetçinin farklı güvence düzeylerini iletme yeteneği.

3.6. Bağımsız Denetçi Raporu Tartışması

Birçok çalışma, bağımsız denetçi raporundaki bilgilerden dolayı denetçiler ve kullanıcılar arasında bir bilgi ve beklenti boşluğunun varlığını ortaya koymaktadır. IAASB, bu iletişim boşluğundan dolayı birçok akademik makale ve düzenlemeler yayınladı. Yapılan düzenlemeler ile denetçi raporunda; kullanıcı risk alanları, iç kontrol sisteminin kalitesi, denetçinin muhasebe politikaları ve yönetim yargıları ile daha fazla bilgiye erişim imkanı sağladılar.

3.7. Bağımsız Denetçi Raporunda Yapılan Değişiklikler

2007'deki mali krizin ardından, düzenleyiciler ve standart belirleyiciler, denetçi raporunun sınırlı değerini vurgulamış ve önemli değişiklikler talep etmiştir (Knechel, 2009). Denetim düzenleyicileri ve standart belirleyiciler, çeşitli iyileştirmeler önererek yanıt verip ve denetçi raporuna yönelik kilit denetim konularının yorumlarını aradılar (Mock, vd., 2013). Sunulan öneriler beklenti, iletişim ve bilgi boşluklarını kapatmaya yönelik girişimlerden oluşmaktadır. Beklenti boşluğunu kapatmak için IAASB, denetim sürecindeki farklı roller hakkında daha fazla netlik ve bilgi önermektedir. Denetçi raporunun iletişimindeki ve yapısındaki değişiklikler ile denetçi tarafından yapılan yargılara ilişkin ek bilgiler, iletişim boşluğunu kapatma girişimleri olarak önerilmektedir.

Bu, IAASB'nin beklenti boşluğuyla ilgili iletişim sorunları olarak adlandırdığı şeydir. IAASB tarafından önerilen temel değişiklik, denetim süreci ve revize edilen kurum hakkında ek bilgilerin önerildiği bilgi boşluğu ile ilgilidir (Simnett ve Huggins, 2014). IAASB, önerilen değişikliklere olumlu geribildirim aldı ve Simnett ve Huggins'e (2014) göre, katılımcıların %74.4'ü önerilere katılmaktadır. IAASB, çeşitli denetçiler, politika yapıcılar ve mali tablo kullanıcıları ile işbirliği içinde yeni bir standart geliştirmeye devam etmiş ve Ocak 2017'de denetçi raporuyla ilgili yeni standardı yayınlamıştır (IAASB, 2017a). Denetçi raporlaması için yeni standart olan BDS 700 (revize), nihai ve onaylanmış formunda önceki standart olan BDS 700'den önemli ölçüde farklıdır. IAASB'lerin BDS 700'ü (Revize) uygulamasının bir sonucu olarak, denetçi raporunun yapısı tamamen yenidir. BDS 700 ve BDS 700 (Revize) arasındaki farklara genel bir bakış aşağıda sunulmaktadır.

Tablo 1. BDS 700'de yenilikler (IAASB, 2017)

BDS 700	Yenilikler
Giriş	Sonucun bir parçası olur
Yönetim Sorumluluğu	Denetçi raporunun başına taşınır
Denetçilerin Sorumluluğu	Denetçi raporunun sonuna taşınır
Sonuç	Denetçi raporunun sonuna taşınır
Kanun ve Yönetmeliklere Göre Beyan	Hiçbiri

Tablo 1'de görüldüğü üzere BDS 700'de mevcut var olanlar ile gerçekleşen yenilikleri göstermektedir. Tablo incelendiğinde, örnek olarak açıklanırsa; BDS 700'de denetçinin sorumluluğu, denetçi raporunun sonuna taşınmaktadır.

IAASB, finansal tablo kullanıcılarının denetçi raporunda daha önce sunulan sonucu tercih ettiğine dair çok sayıda yorum aldı (IAASB, 2013). Sonuç olarak, BDS 700 (Revize), sonucu denetçi raporunun ilk bölümünde sunmaktadır. Denetçinin, elde ettiği sonucun dayanağını açıklaması için konuya ilişkin yeni bir paragraf eklenmektedir.

Denetçinin denetim sürecinin bir tanımını vermesi, uluslararası standartları takip ettiğini açıklaması ve denetçinin sorumluluk tanımına atıfta bulunması gerekir. Amaç, denetçinin çalışmalarının şeffaflığını artırmak ve dolayısıyla beklenti boşluğunu azaltmaktır (IAASB, 2017a). IAASB, finansal tablo kullanıcılarının denetçi raporunda daha önce sunulan sonucu tercih ettiğine dair çok sayıda yorum aldı (IAASB, 2013). Sonuç olarak, BDS 700 (Revize), sonucu denetçi raporunun ilk bölümünde sunar.

Tablo 2. BDS 700 ve içerikleri (IAASB, 2017)

BDS 700	Yorumlar
Sonuç	Değişiklik yok
İşletmenin Sürekliliği, BDS 570	Yenilenmiş
Kilit Denetim Konuları, BDS 701	Yenilenmiş
Nihai Sonuç	Yenilenmiş
Yönetim Sorumluluğu	Değişiklik yok
Denetçilerin Sorumluluğu	Değişiklik yok
Kanun ve Yönetmeliklere Göre Beyan	Değişiklik yok

Tablo 2’de görüldüğü üzere BDS 700 içeriklerini kapsayan başlıkların, değişimleri sonucu karşılaştırmaları sunulmaktadır. İşletmenin sürekliliği, kilit denetim konuları, nihai sonuç başlıkları yenilenmiş olduğu görülmektedir. Sonuç, yönetim sorumluluğu, denetçilerin sorumluluğu, kanun ve yönetmeliklere göre beyan konularında ise değişiklik olmadığı görülmektedir.

Denetçinin sonucun dayanağını açıklaması gereken sonuca ilişkin yeni bir paragraf eklenir. Bu paragrafta denetçinin denetim sürecinin bir tanımını vermesi, uluslararası standartları takip ettiğini açıklaması ve denetçinin sorumluluk tanımına atıfta bulunması gerekir. Amaç, denetçinin çalışmalarının şeffaflığını artırmak ve dolayısıyla beklenti boşluğunu azaltmaktır (IAASB, 2017a). Birkaç denetçi, denetçi raporunun başındaki sonucu ve sonucun gerekçesini tercih ettikleri konusunda hemfikirdir. Mali tablo kullanıcıları da bunu yapmaktadır ve denetçi raporunu okumak için genellikle sınırlı bir süre verildiğine değinilmektedir.

(MARC, 2011). Simnett ve Huggins'e (2014) göre, denetçi raporunun önerilen yapısı, katılımcıların %72,5'i tarafından desteklendi ve bu, böyle bir reformun tercihlerini gösterdi. 2007'deki mali kriz, işletmenin sürekliliğinin uygulanması için

önemli bir faktördü (IAASB, 2012). Birkaç finansal tablo kullanıcısı, temiz bir denetçi raporunun bir şirketin finansal sağlığını doğruladığına inanıyordu (Gold, Gronewold ve Pott, 2012). Ancak, bunun her zaman böyle olmadığı açıktır.

Kuruluşun yıllık raporları, işletmenin devam edeceği varsayımına göre hazırlanmış ve denetçi böyle bir varsayımın doğru olduğu sonucuna varmış olsa da, bazı bilinmeyen ve öngörülemeyen faktörler nihayetinde iflasa yol açabilir. Bu nedenle IAASB, denetçilerin, denetime dayanarak, şirketin faaliyetlerini sürdürme kabiliyeti hakkında önemli şüphe oluşturabilecek olay veya koşullara ilişkin tespit edilmiş önemli belirsizlikler olup olmadığına dair bir beyanda bulunmaları gerektiğine karar vermiştir. Araştırmalar, finansal tablo kullanıcılarının bu tür bilgileri istediğini ve buna değer verdiğini göstermektedir (Porter vd, 2009). Ancak denetçiler, gelecekteki tüm olay veya koşulları tahmin edemezler, bu nedenle raporun kalitesi veya sonucu ne olursa olsun; asla şirketin faaliyetlerinin devam edeceğinin garantisi değildir (IAASB, 2017c).

BDS 570, işletmenin sürekliliği, 15 Aralık 2009'dan beri yürürlükte (IAASB, 2009b). İşletmenin sürekliliği ile ilgili belirsizliklere ilişkin içerikte herhangi bir değişiklik yoktur, ancak tartışma artık finansal tablodaki ilgili nota atıfta bulunan ek bilgi olarak sunulmamaktadır. İşletmenin sürekliliği ile ilgili tartışma, denetim sonucu oluşturulan raporda “ İşletmenin Devamlılığıyla İlgili Önemli Hususlar” başlığıyla ayrı bir bölüm olarak sunulmaktadır. Marc'a (2011) göre bu, denetçi raporunun bilgilendirici değerini artırabilir. Simnett ve Huggins'e (2014) göre, işletmenin sürekliliği varsayımıyla ne kastedildiğinin açık bir şekilde açıklanmasıyla beklenti açığı azaltılabilir.

Burada devreye yeni denetçi raporu girmektedir. Kilit denetim konuları olarak adlandırılmaktadır. Özel bilgiler sağlayarak denetçi çalışmalarının şeffaflığını artırmaktır (Francis vd, 2009). Denetçinin sorumluluğu ile ilgili bölümdeki değişiklikler beklenti açığını azaltmaya yönelik bir girişimdir (Simnett ve Huggins, 2014).

IAASB, denetçinin sorumluluk tanımına ilişkin gereklilikleri artırmış, yani bölüm iyileştirilmiş ve daha spesifik hale getirilmiştir. Bu tür iyileştirmelerin amacı, denetçinin finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermediğine dair yüksek derecede güvence elde etme sorumluluğunu netleştirmektir. Ancak, yüksek derecede bir güvence, finansal tabloların önemli yanlış beyanlardan arınmış olduğuna dair mutlak bir garantör değildir (Knechel, 2009).

Araştırmalar, finansal tablo kullanıcılarının denetçilerin finansal tablolar için makul güvenceden ziyade mutlak güvence sunduğuna inandığını gösterdiğinden, bunun iletilmesi önemlidir (Gold vd, 2012). Kullanıcının önemlilik kavramının neleri

kapsadığını anlamasını sağlamak için böyle bir tanım veya açıklama doğrudan yeni denetçi raporunda görünmelidir (IAASB, 2017a). Finansal tabloların kullanıcısının denetçinin “önemli yanlışlık” olarak tanımladığı şeyi açıkça anlaması için denetimde kullanılan önemlilik düzeyini belirtmek veya tanımlamak da mümkündür (IAASB, 2017a). Bu, aynı zamanda, denetim ve denetçilerin çalışmasına ilişkin şeffaflık ve anlayışa ilişkin faydalar sağlamanın yanı sıra beklenti açığını da azaltacaktır (IAASB, 2012).

3.8. Kilit Denetim Konuları

Bu bölümde BDS 701 çerçevesinde yer alan kilit denetim konularının kavramsal çerçevesi ve kapsamı açıklanacaktır.

3.8.1. Kilit Denetim Konuları Kavramı ve Kapsamı

Kilit denetim konuları, mali tabloların denetimlerinin netliğini ve derinlemesine anlaşılmasını sağladıklarından, finansal tablo kullanıcıları için önemlidir. IAASB'ye göre kilit denetim konuları şu şekilde tanımlanır:

"Kilit denetim konuları, denetimi yapan meslek üyesinin yeteneklerine göre cari dönemde meydana gelen mali tabloların denetiminde en önemli olan konular ve kapsamlar olarak tanımlanır. Kilit denetim konuları, üst yönetimde bulunan ve sorumlu olan yönetim birimleri için belirlenen konulardan seçilir" (IAASB, 2017b). Tanım olarak, kilit denetim konusunun çeşitli niteliklerini belirtir.

İlk olarak, bir koşulun denetimin kilit bir yönü olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmaması gerektiğinin değerlendirilmesinde denetçinin mesleki muhakemesi önemlidir. Bu genellikle denetlenen şirketin kendi temel yargılarına dayanır. Ayrıca, kilit konu olarak sınıflandırılabilmesi için, koşulun cari dönemde denetim açısından büyük önem taşıması gerekir ve son olarak, kilit konularının üst yönetimden sorumlu olanlara iletilmesi önemlidir. Bu, kilit denetim konularının veya denetimin kilit yönlerinin, denetçiye göre denetim sürecinde en büyük etkiye sahip olan koşullar olarak nitelendirildiği anlamına gelir (Gutierrez, Minutti-Meza, Tatum ve Vulcheva, 2016).

BDS 701'deki yargıya dayalı karar verme çerçevesi, denetçinin tümü denetimde özellikle önemli olan daha az sayıda konuyu seçmesi için tasarlanmıştır. Bu konular kilit denetim konularıdır (Kuan, 2016). Seçim, aşağıdaki şekilde gösterilen üç seviyeye ayrılabilir.



Şekil 5. Kilit denetim konuları seçimi (KPMG, 2017a).

Şekil 5’te görüldüğü üzere, kilit denetim konuları ve seçiminin nasıl oluştuğuna dair seçim süreci aktarılmaktadır. Seçim süreci, şirketin cari dönemi için önemli olduğu düşünülen bir bölüm veya bölümleri içermektedir.

Seçilen bölümün üst yöneticilere bildirilme aşaması ve denetçinin dikkat ettiği hususlar sonrasında kilit denetim konuları seçilmektedir. Birinci düzey, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen tüm hususları içerir. Uygulamada denetçi, denetim sürecinde denetçiden çok fazla dikkat gerektirmeyen birkaç koşulu bildirebilir (PwC, 2017).

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen koşullar, daha yüksek riske sahip olmalıdır, yani denetçinin önemli yanlışlık içerme olasılığının en yüksek olduğuna inandığı alanlar olmalıdır. Bu, denetçinin erken bir aşamada neyin daha yüksek risk olarak tanımlanacağı konusunda beklentileri olabileceği anlamına gelir. Ancak, denetimin planlama aşamasında kilit denetim konularının belirlenmesi önemli değildir. Denetçi geniş bir risk değerlendirmesi yapmaya odaklanmalıdır ve bunun sonucunda denetçi hangi hususların sorumlu olanlara iletilmesi gerektiğini yönetim ile belirleyebilecektir.

Yönetime iletilen bu hususlar arasında denetçinin ekstra dikkat gerektiren hususları vurgulaması beklenir (Christensen, Glover ve Wolfe, 2014). Önemli yanlış bildirim veya önemli hata riskinin yüksek olduğu alanlar, önemli muhasebe tahminleri dahil olmak üzere kritik yargının gerekli olduğu alanlar ve önemli olay veya işlemlerin denetim üzerinde etkisi olduğu alanlar gibi önemli olabilecek birkaç koşul vardır (Kuan, 2016).

Denetçi, hangi risklerin en önemli olduğunu belirlerken aynı hususları değerlendirir. Bu da, şekilde ikinci bölümün önemli riskleri barındırdığını ve denetimi yapanın önemli bir risk olarak tanımladığı hususun nihayetinde kilit denetim konusu olarak sınıflandırılabilmesi anlamına gelir.

Cari dönem içerisinde finansal tabloların denetiminde hangi faktörlerin en önemli olduğuna karar vermek denetçiye kalan bir konudur.. Seçilen faktörler kilit denetim konuları ile ilgili bölümde yer almalıdır (IAASB, 2017b). Hangi bölümün kilit denetim konusu olarak sınıflandırıldığına değerlendirilmesi durumsal ve oldukça zorlu olabilir.

UFRS'ye göre, şirketin kendisi mali tabloları hazırlarken isteğe bağlı alanları açıklar (Carcello, 2012). ve esasında bunlara şirketin temel yargıları denir. Denetçi raporunda sunulan birkaç kilit denetim konularının, farklı değerlendirmeler üzerine inşa edilmiş olmalarına rağmen, kurumun kendisi tarafından sunulan temel yargılara benzer olacağına inanması için nedenleri vardır. Denetçi kilit denetim konularını değerlendirirken, kullanıcının mali tabloyu bir bütün olarak anlaması için kilit yönün önemini ve sektör uygulamasıyla kıyasladığında yönetimin muhasebe politikası seçiminin karmaşıklığını veya kendine özel olması gerektiğini dikkate alacaktır.

Denetçi ayrıca, denetim prosedürünü gerçekleştirmenin zorluğunu, takdir yetkisinin derecesini ve tespit edilen kontrol eksiklikleri de dahil olmak üzere sonuçları dikkate alacaktır. Kilit denetim konularının niteliği ve sayısı bu nedenle sektöre, şirkete ve şirketin karşı karşıya olduğu risklere ve zorluklara bağlı olacaktır. Raporda bildirilmesi gereken bir dizi asgari koşul belirlemek IAASB'nin çıkarına değildir ve iletilebilecek koşul sayısını sınırlamak isteğinde bulunmaz.

Bazı durumlarda denetçi, denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konularının olmadığı sonucuna varabilir. Fakat bunun nadir bir olay olduğuna inanılmaktadır (PwC, 2017). Diğer durumlarda, denetçi çok sayıda koşul sunabilir. Ancak, IAASB (2017b), uzun bir koşullar listesinin büyük olasılıkla denetçinin kilit denetim konuları iletişiminin etkinliğini azaltacağını ve dolayısıyla iletişimsel değeri azaltacağını öne sürer. Denetçinin, şirketin doğasına, büyüklüğüne ve karmaşık yapısına uygun bir dizi koşulu seçmesi hedeflenir. Daha önce edinilen tecrübeler ışık tutmaktadır. Birleşik Krallık'tan edinilen bu deneyimler, koşulların sayısının sektörler, denetçiler ve şirketin büyüklüğü arasında farklılık gösterdiğini göstermektedir (FRC, 2017).

3.8.2. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporları Üzerine Etkisi

Kilit denetim konuları denetimi, denetimin bir alan olarak gelişimi hakkında bazı arka plan bilgileri sağlayarak başlamaktadır. Kapsamı ve statüsü de dahil olmak üzere, denetim uygulamalarının evrimini faktörlerin bir araya gelmesi etkilemiştir. Ayrıca, kilit denetim konuları denetimin geleceği, politika yapıcılar tarafından çıkarılan, uygulayıcılar tarafından uygulanan ve bilim insanları arasında tartışılan çeşitli tartışmalı felsefelerden etkilenmeye devam ediyor. Bu nedenle, denetime ilişkin gelişmeleri

tarihsel bir perspektiften detaylandırmak alan için önemlidir (Glanz, 2018: 2). Kilit denetim konuları denetimi, literatürü hükümetin çoğu yargı bölgesinde gözetim organları aracılığıyla halka karşı sorumlu olduğunu ileri sürmektedir.

Gözetim organları, farklı yetki alanlarında farklı isimlerle bilinir. (Nath vd., 2005: 4). Devlet, kilit denetim konuları sektörü kaynaklarını yönetirken ve kontrol ederken, halk tarafından kaynakları kilit denetim konuları yararına kullanan ve kaynaklar için değer yaratan ve denetimin öncüsü olarak görülmektedir (Broadbent ve Guthrie, 1992: 132).

Birçok finansal tablo kullanıcısı için denetçi raporu, denetçinin çalışmasının tek somut kanıtıdır. Denetçi raporu yıllarca standart ifadeler içeriyordu ve denetçinin finansal tabloların ilgili mevzuat uyarınca doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm gerektirdiğine dair teyidinden başka bir bilgi vermedi. Bununla birlikte, paydaşlar, denetçinin çalışmasına ve mali tablolar ve yönetim raporuna ilişkin yargılarına bağlı olarak daha fazla içgörü kazanmaları gerektiğini hissettiler (Brouwer vd., 2016: 3).

Kullanıcı toplulukları, finansal tabloların anlaşılmasında yardımcı ve bilgilendirici düşüncelerini ortaya koymaları yönünde teşvik etmek istediler. Bundan sebeple şeffaf bir şekilde sunulan bilgileri açıklamanın nihai sorumluluğu da yönetim kadrosuna ait olmaktadır (Marc, 2011). Yenilikleri sebebiyle kilit denetim konularının etkisine ilişkin veriler azdır. Ancak, denetim literatüründen alınan destek, denetçi raporunda yapılan önceki değişikliklerin bilgilendirici değeri artırmada en iyi ihtimalle marjinal bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

2013 yılında, finansal raporlama konseyi (FRC), BDS 701'in gerektirdiği kilit denetim konularının raporlamasına benzer bir denetçi raporlama standardı başlattı. Mars 2017'de, FRC, yeni standardın önceki yıllardaki deneyimlerinin bir incelemesini yayınladı. Hem paydaşları hem de denetim firmalarını inceleyerek değerlendirme, olumlu unsurların yanı sıra iyileştirilebilecek alanları da belirlendi (FRC, 2017).

Daha belirgin unsurlardan bazıları, denetim görüşünün raporun başında yer alması, denetçi görüşlerinin diyagramlar ve grafikler aracılığıyla daha iyi sunulması ve raporlarda süreklilik açıklamalarının ele alınması üzerine düşünüldü. Geliştirmeler ve iyileştirmeler için bölüm ile belirlenen kilit alanlar, risk raporlamasının daha ayrıntılı olmasını teşvik ederek, denetçilerin önemlilik uygulamalarına ilişkin tartışmasını iyileştirdi ve belirlenen risklerle ilgili olarak denetim bulgularının daha ayrıntılı raporlanmasını sağladı. (FRC, 2017).

Daha fazla açıklamak için, KPMG'nin (2014) (müşterilerinin mutabakatı ile) yeni genişletilmiş raporlama modeline göre temel riskleri nasıl tanımladığına ve ele aldığına

dair bir örnek var. 2014 mali tablolarında tespit edilen risk, uzun vadeli sözleşmeler açısından maddi olmayan duran varlıkların geri kazanılabilirliğine bir husus teşkil etmektedir.

Bu, işletme veya şirketin kârlı bir iş ve müşterilerin vadesi gelen tutarları ödeme kabiliyetinin birleşimine bağlı olan maddi olmayan duran varlıkları geri kazanma kabiliyeti olacaktır (KPMG, 2014). Bu tür bir risk, kuruluşa özgü değildir. Daha ziyade uzun vadeli sözleşmelerin olduğu bir işte faaliyet gösteren herhangi bir şirkete uygulanabilecek sektöre özgü bir risktir. Kilit denetim konularının ana yönlerinden biri, kuruluşa özel daha fazla bilgi sağlayarak standart rapordan uzaklaşmasına yardımcı olmaktır. Ayrıca bulguları, kurumun bu konuları ele alma biçiminde herhangi bir zayıflık tespit etmemiştir.

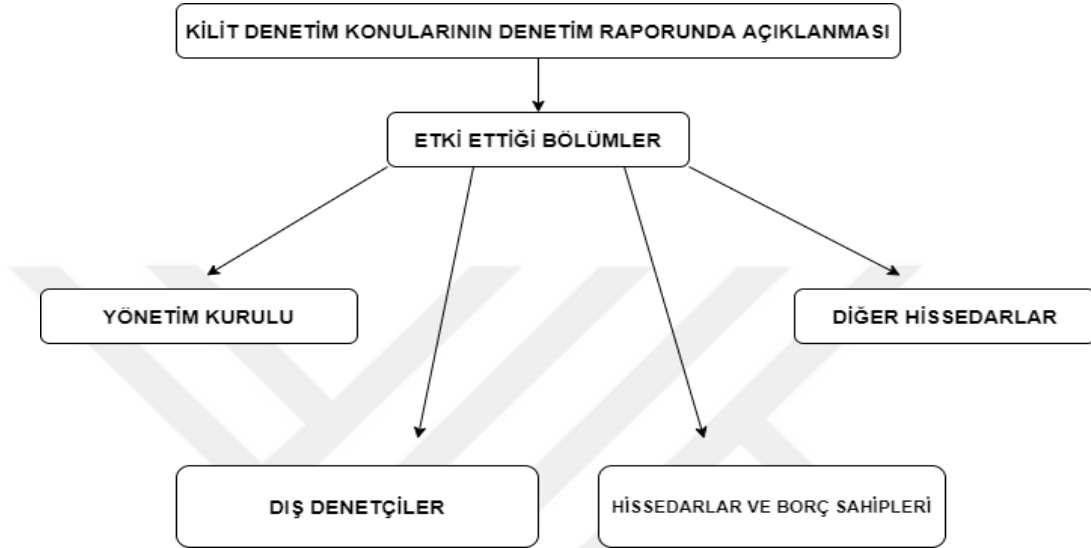
Durum böyle olunca kilit denetim konuları kavramı bilgilendirme değerini artırmayı ve kullanıcıların yönetimle ilişki kurmaları için bir temel sağlamayı amaçlıyorsa, giderilen bir eksiklik sunulduğunda değer nasıl artacağı sorgulanabilir. Bunun yanı sıra, IODSA (2017), denetçinin denetimle ilgili bir konunun denetim sırasında yaşanan en önemli konulardan biri olduğuna inandığı ve kilit denetim konuları olarak açıklanması gerektiğine inandığı durumlar olduğunu savunmaktadır. Yönetim kadrosu ise farklı bir görüşe sahip olabilir.

O zaman denetçi konuyu kilit denetim konuları olarak açıklarsa, paydaşlar mali tablolarda neden şeffaf olmadığını sorgulayacak duruma gelebilir (IODSA, 2017). Bu gibi durumlarda yönetim, konuyu finansal tablolarda açıklamamayı tercih edebilir (IODSA, 2017). Bu, Marc'ın (2011) yönetimle sonu gelmeyen tartışmalar hakkında varsaydığı, büyük olasılıkla herhangi bir bilgi değeri olmayan standart ifadeler olarak sona eren şeye geri dönüyor. Ortaya çıkan bir diğer ihtimal de, kullanıcıların denetim raporlarının mali tablolardan daha bilgilendirici olarak algılanacakları düşüncesidir. Bu, kullanıcılar kuruluşla ilişkili karmaşıklıkları anlamaya çalıştıklarında denetim raporlarının ana yol haritası haline geldiği anlamına gelir.

Bu bağlamda (Sirois vd, 2017), finansal tablolardaki diğer önemli açıklamaların gözden kaçma riskinin olduğunu iddia etmiştir. Bu geniş bulgular, açıklanan kilit denetim konularının sayısı ile kullanıcıların finansal tablolar yerine kilit denetim konularına güvenme istekleri arasında bir ilişki olduğunu belirten IODSA (2017) ile uyumludur. Diğer karşılaşmalar, denetçilerin yönetim kurullarına ve denetim komitelerine yükümlülükler getirme becerisiyle ilgilidir. (FRC, 2017).

3.8.3. Kilit Denetim Konuları Türleri

Önceki araştırmalar, denetçi raporunda açıklanan ayrı kilit denetim konuları gruplarını ayırt etmiştir. Kilit denetim konusunun altında yatan riskin niteliğine göre kurum düzeyinde ve hesap düzeyinde riskler, beklenmeyen ve beklenen riskler ve sektöre özgü ve şirkete özgü riskler şeklinde ayırım yapılmıştır (Sierra-García vd, 2019; Lennox vd, 2021; Calixto de Sousa, 2018.).



Şekil 6. Kilit denetim konularının etki alanları (Sierra-García vd, 2019; Lennox vd, 2021; Calixto de Sousa, 2018.).

Şekil 6’da görüldüğü gibi, kilit denetim konularının denetçi raporunda açıklanması ve etki ettiği bölümleri anlatmaktadır. Bu bölümler; yönetim kurulu, dış denetçiler, hissedarlar, borç sahipleri ve diğer hissedarlardan oluşturmaktadır.

Denetçi raporlarında yer alabilecek risk ve kriterlere göre ayrılmış olup, her şirket ve firma için çeşitli farklılıkları bulunmaktadır. Hesap düzeyinde risk kilit denetim konuları belirli mali tablo kalemi veya hesap bakiyesi ile ilgilidir ve kurum düzeyinde risk kilit denetim konuları bir bütün olarak işletmenin riski ile ilgilidir. Önceki çalışmalarda hesap düzeyindeki risk kilit denetim konuları; gelirleri, maddi olmayan duran varlıkları, mülk, tesis ve teçhizatı, emeklilik planlarını, envanterleri, finansal varlıkları, tedarikçi indirimlerini ve varlıkların değer düşüklüğünü içermiştir.

Aksine, kurum düzeyindeki risk kilit denetim konuları vergi sorunları, davalar, satın alma muhasebesi, kontroller ile ilgilidir. Önceki çalışmalar, maddilik testine tabi olduklarından, hesap düzeyindeki kilit denetim konularının denetlenmesinin, kuruluş düzeyindeki kilit denetim konularından daha kolay olduğunu belirtmektedir. Kurum düzeyinde kilit denetim konuları, makro düzeydeki kontrollerle ilişkilidir ve denetim stratejisini etkiler (Sierra-García vd, 2019; Lennox vd, 2021; Calixto de Sousa, 2018.).

Şirkete özgü riskler, genellikle finansal tablo kullanıcıları için sektöre özgü riskler kadar görünür değildir ve dolayısıyla onlar da daha beklenmedik olur. Sektöre özgü riskler daha genel özelliklere sahiptir.

Şirket kaynaklı beklenmeyen risklerin, finansal tablo kullanıcılarının daha önce farkında olmadıkları için daha yoğun tepki alması beklenmektedir. Bu nedenle şirkete özel ve beklenmeyen risklerin bilgi değeri diğer risklere göre daha yüksek olarak değerlendirilebilir (Lennox vd, 2021.).

3.8.4. Kilit Denetim Konularının Raporlanması

Kilit denetim konuları sayısının belirleyicilerinin belirlenmesi üç ana nedenden dolayı önemlidir. İlk olarak, kilit denetim sayısı ne kadar fazlaysa denetçi raporu o kadar az kullanışlıdır. Daha fazla kilit denetim konularının raporlanmasının artışı karmaşıklık ve önemlerini azaltabilir (Sirois vd, 2017). İkincisi, kilit denetim konuları kullanıcıların dikkatini çeker ve finansal tablolardaki ilgili açıklamaları daha belirgin hale getirir (Orquin ve Loose, 2013). Ancak bu tür öğelerin sayısını artırmak, dikkat çekiciliği etkinliğini de azaltabilir (Li, Qi, Tian ve Zhang, 2017). Ayrıca, kilit denetim konuları diğer açıklamalara göre daha kısa ve güvenilir olduğundan (Christensen vd, 2014), kullanıcılar ikame olarak bunlara güvenebilir.

Kilit denetim konularını denetçi raporunda açıklarken denetçilerin, konunun denetimde en önemli olanlardan biri olması için neden dahil edildiğini ve konunun denetimde nasıl ele alındığını açıklamaları gerekir. Kilit denetim konularının açıklama içeriği, mali tablodaki geçerli açıklamaya da açıkça atıfta bulunmalıdır. Kilit denetim konularının tanımının finansal tablo kullanıcılarına yeterli açıklama sağlaması amaçlandığından, son derece teknik dil kullanımının sınırlandırılması da önerilir (IAASB, 2017; IAASB, 2016b.).

Kilit denetimin konularının birkaç olası sonuç olmasına ve bunun kullanılan varsayımlara bağlı olmasına rağmen, çağdaş raporlamada ihtiyaçların önceliklerine göre seçilmesi gerekir. Ancak, seçilen konular az olursa, finansal tablolar için tahmin güvensizlikleri ve olası diğer sonuçlar hakkında bilgi yeterli bilgi vermemektedir. Camfferman ve Eeftink (2006), bu güvensizliğin ve yeterli açıklamanın finansal tablolarda kaydedilen tutarın ek bir özelliği olduğuna işaret etmektedir (Brouwer vd., 2016: 8).

İncelenen daha önceki çalışmalara bakıldığında, kilit denetim konusunun finansal tablo kullanıcılarına açıklanmasının bilgilendirici değeri ve ayrıca açıklamaların içeriği ve karmaşıklığı üzerine çalışmalar incelenmiştir. Denetçinin karar verme süresinin yanı

sıra sunulan açıklama üzerinde etkili olduğunu işaret eden önemli çalışmalar bulunmaktadır. Özellikle, cinsiyet ve sektör uzmanlığı gibi özelliklerin kilit denetim konuları raporlamasının uzunluğunu ve karmaşıklığını etkilediği görülmüştür.

3.8.5. Kilit Denetim Konularının Seçim Süreci

BDS 701'e göre denetçiler, denetçinin mesleki muhakemesine göre finansal tablo denetimindeki en önemli konular olan kilit denetim konularını belirlemeli ve açıklamalıdır. Denetçiler, her yıl raporlarında hangi kilit denetim konularını açıklayacaklarını seçmelidir. Bu karar verme karmaşıktır çünkü farklı unsurlara, alt süreçlere ve görevlere bağlıdır (Pinto ve Morais, 2019: 2).

BDS 701 tarafından denetim raporlamasına ilişkin getirilen yenilik, tam olarak, denetçinin kilit denetim konularını raporunda, her bir kilit unsur için uygun bir alt başlık sunduğu “Temel Denetim Konuları” başlıklı ayrı bir bölümde bildirmesi gerektiği gerçeğidir. Kilit denetim konularının raporlanması süreci bu bölümde, konunun sunumu için tartışılarak bir açıklamasının yanı sıra kullanılmalıdır (Grosu vd., 2020: 184). İlk olarak, kilit denetim konularının seçimi sürecinde denetçi, denetimin gerçekleştirilmesinde önemli ölçüde dikkat gerektiren hususları üst yönetimden sorumlu olanlara iletilen konular listesinden belirler. Bu süreçte aşağıdaki noktalar dikkate alınmalıdır:

- Önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu alanlar riskler revize edilmiştir.
- Finansal tablolarda önemli yönetim yargısı içeren alanlarla ilgili önemli denetçi yargıları (yüksek tahmin belirsizliğine sahip muhasebe tahminleri de dahil). Bu nedenle, örneğin şerefiye gibi belirli varlıkların değer düşüklüğünün seçilmesi muhtemeldir.
- Dönem içinde meydana gelen önemli olay veya işlemlerin denetimi üzerindeki etkisi. Örneğin, bunlar birleşme ve devralmalar olabilir.
- Daha sonra denetçi, mali tabloların denetim sürecinde yukarıda belirtilen hususlardan hangisinin en önemli olduğunu belirler. Bunlar aslında kilit denetim konularıdır. Standart, denetçilere en önemli konular olarak kabul edilen konuların olası özelliklerini sağlar.
- Üst yönetimden sorumlu olanlar ile önemli etkileşimler gerektiren konular;
- Hedef kullanıcıların bir bütün olarak finansal tabloları anlamalarının önemi, özellikle finansal tablolar için önemliliği yüksek olan konular;

- Büyük özveri isteyen denetim çabası veya denetim prosedürlerinin uygulanması ve denetim kanıtlarının elde edilmesi sırasında yüksek düzeyde güçlüklerle karşılaşan konular;
- Sahtecilik, dolandırıcılık ve hatalar nedeniyle hem düzeltilmiş hem de düzeltilmemiş önemli kontrol eksiklikleri veya yanlış beyanları olanlar;
- Muhasebe politikalarının doğasına ve yöneticilerin bu politikayı seçmesinin subjektifliğine göre seçilen hususlar.

Bu süreçte göre, kilit denetim konularının sayısı üst yönetimden sorumlu olanlar ile iletilen konulardan daha az olmalıdır. Borsaya kayıtlı bir şirket için genellikle en az bir kilit denetim konusu vardır. Ancak sayı elbette şirketin büyüklüğüne, özelliklerine ve faaliyet gösterdiği sektöre bağlı olacaktır.

Ayrıca, denetimin gerçekleştirilme şekline ve denetçinin muhakemesine bağlıdır, çünkü sonunda hangi konuların büyük önem taşıdığına onlar karar verir. Teorik olarak, bir kilit denetim konusunun, açıklamanın önemli olumsuz sonuçları olabilecek, faydalarına üstün gelen veya bir kanunla izin verilmemiş gibi raporlanmasının gerekmediği durumlar olabilir. Ancak bu tür durumlar nispeten nadirdir (IAASB, 2017b). Kilit denetim konusu bölümünün raporda yer almadığı bir diğer durum ise denetçi raporunda görüş vermekten kaçınmanın yer alması, yani denetçinin görüş oluşturmamasıdır.

Kavramı başlangıç için kısaca açıklamak için, kilit denetim konularına ilişkin örnekler şu şekilde olabilir; Mali İşler Koordinatörü'nün (CFO) değişimi, emeklilik maaşı varlıklarının ve yükümlülüklerinin değerlemesi, şerefiye, gelirin muhasebeleştirilmesi, yeni standart uygulama gibi farklı bölümler yer alabilir. Ancak, bu hususların standarttaki tanımı karşılaması ve yönergelere uyması gerekir, şirket içindeki önemli bir olay veya değişiklik tek başına kilit denetim konuları olarak kabul edilemez.

Denetim sürecindeki kilit denetim konularının göstergeleri ve seçim süreci geniş çapta tartışılmakta, ancak gerçekte bazen neyin kilit denetim konuları olmadığını anlamının zor olduğuna işaret edilmektedir.

Kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin olarak, farklı yetki alanlarının kilit denetim konuları bölümünün içeriğine ilişkin farklı kuralları vardır. Ancak normal olarak BDS 701'e (IAASB, 2017b) göre aşağıdaki noktaları belirtir.

1. Konunun açıklaması
2. Bölüme belirli bir konuyu dahil etme gerekçesi
3. Uygulanan denetim prosedürünün tanımı ve konuyla ilgili denetçinin yanıtı



4. İlişkili olduğu finansal tablonun açıklanması (varsa gerekli değildir)

5. Diğer önemli gözlemler

Kilit denetim konuları, denetim sürecinden türetilir ve bu sürecin sonucuna dayalı olarak bilgi verir. Mali tabloların denetimi bir bütün olarak ele alınarak belirlenmelidir. Muhtemel kilit denetim konuları, denetim sürecinin başlangıç aşamalarında ana hatlarıyla belirlenebilir ve denetim komitesine iletilebilir, ancak kilit denetim konularının nihai hali, genel olarak denetim sürecinin sonuçlarından, dolayısıyla tamamlandıktan sonra elde edilmelidir.

Raporlama standartlarının gerektirdiği diğer herhangi bir gereklilik, açıklama veya görüşün yerine geçemez. Denetçiler, kilit denetim konularını dahil ederek gerçekten yararlı yeni içgörüler sağlıyorlarsa veya amaçlanandan farklı bir şekilde yorumlanıyor ve uygulanıyorsa, gerçek dünyadaki örneklere bakarak araştırılması gereken nokta budur.

Fazla karmaşık denetim terminolojisiyle anlaşılmaz bir şekilde tanımlanmamalı ve genel olmalı, kilit denetim konuları spesifik olmalı ve belirli bir sorunun nasıl ele alındığını göstermelidir. Raporu hazırlayan denetçi, raporun her zaman denetim terminolojisi bilgisine sahip olmayan kullanıcılar için yazıldığını unutmamalıdır. Daha önce halka açık olmayan herhangi bir bilgiyi dahil edin. Yönetim, gerekli ek bilgileri sağlamaya teşvik edilmelidir, ancak kural olarak, kilit denetim konuları bölümünde denetçi tarafından orijinal veriler sağlanamaz. BDS 701, bilgilerin finansal tablolardaki açıklamalarla tutarlı olması gerektiğini açıkça belirtmiştir (IAASB, 2017b).

Kilit denetim konularının nasıl açıklanması gerektiği tam olarak verilmemiştir, izlenecek belirli bir sıra yoktur, ancak kullanıcılar için daha okunaklı olacak şekilde yapılması tavsiye edilir. Örneğin, muhasebe meslek mensupları derneği (ACCA), her konu için yazılması gereken noktaları (açıklama, denetim prosedürü ve yanıtı vb.) ayıran bir tablo kullanılmasını ve bu bölümün raporun başına taşınmasını tavsiye etmektedir (ACCA, 2018).

3.8.6. Kilit Denetim Konuları Uygulamalarının Sonuçları

Kilit denetim konularının denetim sürecine olan ilgisi ve denetçilerden beklentiler, denetim raporlarının kullanıcıları ve genel olarak toplum için denetçinin işi ve sorumlulukları hakkında belirli bir belirsizliği beraberinde getirmektedir.

Kilit denetim konularının amacının denetim sürecinin ve denetçinin şeffaflığının altını çizerek denetçi raporunun iletişim değerini iyileştirmek olduğunu şart koşar. Ayrıca kilit denetim konuları, denetçinin denetim performansındaki en önemli alanlara

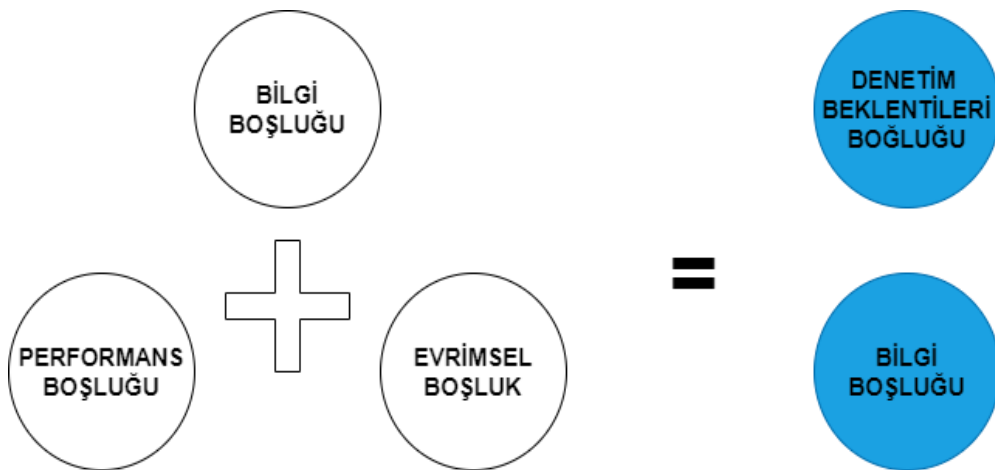
ilişkin bir içgörüyü denetçi raporuna sunacağı vurgulanmaktadır. Raporu değerlendiren denetçiye, mali tabloların yorumlanmasını kolaylaştırabilecek ve revize edilen işin daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunabilecek karmaşık muhasebe sorunları hakkında bir fikir vermeyi amaçlaması uygulamanın sonuçlarından en önemlisidir (Matta ve Feghali, 2020: 141). Kilit denetim konularını, denetçilerin mantıksız olan tüm hileli faaliyetleri önlemesi ve tespit etmesi gerektiği yönündedir.

Denetçiler ve raporun okuyucuları arasındaki engel veya mesafe, genellikle beklenti boşluğu ve bilgi boşluğu açısından tartışılır, ikincisi bilgi asimetrisi sorununa benzer. İnsanların denetçilerden istedikleri ile denetçilerin gerçekte yaptıkları arasındaki fark, öncekileri yönlendiriyor ve denetim standartları ve gereksinimleri zaman içinde değişse de, denetimdeki gelişmelerle birlikte denetçilerin ne yapması gerektiğine dair beklentiler büyüdü.

IAASB, kullanıcılar, denetçiler ve yönetim arasındaki mevcut boşluklarla birlikte denetçi raporlarının kullanıcılarının algılarını ve görüşlerini ampirik olarak araştırdı ve analiz etti.

IAASB, beklenti boşluğunu “kullanıcıların denetçiden ve finansal tablo denetiminden bekledikleri ile denetimin ne olduğu gerçeği arasındaki fark” ve bilgi boşluğunu “bilgili yatırım yapmak için gerekli olduğuna inandıkları bilgiler arasındaki boşluk”, güvene dayalı kararlar ve işletmenin denetlenmiş mali tabloları veya kilit denetim konularına açık diğer bilgiler aracılığıyla kendilerine sunulanlar” olarak tanımlamaktadır (IAASB, 2011: 7-8).

Yetkililer ayrıca, kullanıcılara raporda genişletilmiş bilgi sağlamak ve mevcut düzenlemelerde farklı güncellemeler, denetim raporlarının yeni yapısı veya tamamen yeni standartlar getirerek mevcut boşlukları daraltmak için gereksinimleri sürekli olarak düzenlemeye çalışırlar.



Şekil 7. Denetçiler ve paydaşlar arasındaki boşluklar (IAASB, 2011).

Şekil 7’de bahsediliği gibi, bilgi boşluğu, performans boşluğu ve evrimsel (gelişimsel) boşluklarının bir araya gelmesi, denetim beklentileri boşluğu ve bilgi boşluğunu oluşturmaktadır. Bilgi boşluğu, yani denetçilerin yaptıklarına ilişkin algılarda denetçilerin gerçekte yaptıklarından bir fark; denetçilerin yapması gereken ile gerçekte yaptıkları arasındaki fark olan performans boşluğu; ve evrimler boşluğu, denetçilerin yapması gereken ile halkın denetçilerden yapmasını istediği arasındaki farktır.

Paydaşları denetçinin fiili sorumlulukları hakkında bilgilendirmek ve böylece farkındalık ve memnuniyeti artırmak, taraflar arasındaki çatışmaları önlemek ve önemli bir rol oynayan bir meslek olarak denetim itibarını artırmak gibi denetim beklentileri açığını daraltmaya yönelik olası önlemler oldukça sık tartışılmaktadır. Yeminli Mali Müşavirler Birliği’nin denetimdeki beklenti açığını kapatmaya yönelik çalışması (ACCA, 2019) ile kilit denetim konularının özellikle aralarındaki bilgi boşluğunu azaltacağı varsayılmaktadır.

Denetim standartlarının geliştirilmesi açısından oldukça önemlidir. Çünkü bu boşluğun azaltılması, kilit denetim konularının bilgisizlikten dolayı algıladığı değil, gerçekte var olan konuların iyileştirilmesine yönelik önerilere odaklanmaya yardımcı olur.

Kilit denetim konuları denetçilerin işini ve gerçekleştirilen işi netleştirir. Kilit denetim konuları, yalnızca denetim sürecinde ortaya çıkan ana konuları tartışmakla kalmaz, aynı zamanda bunların denetçiler tarafından nasıl gözden geçirildiğini, doğrulandığını ve ele alındığını da açıklar. Denetçilerin belirli bir konuya nasıl yanıt verdiklerini ve hangi denetim prosedürlerinin uygulandığını açıkladığı bölüm bu bağlamda özellikle yararlıdır. Ayrıca (Iwanowicz, T. ve Iwanowicz, B)’nin çalışmasında, BDS 701 standardının uygulanmasının, denetçi raporunu okuyucular için daha kullanışlı ve anlaşılır hale getirerek ve daha yakın ve daha verimli işbirliği sayesinde denetim beklentisi boşluğunu sınırladığı tespit edilmiştir.

Aslında, değişiklikleri memnuniyetle karşılayan ve kilit denetim konularının denetime olan güvenini yeniden tesis edecekleri ve denetimin gerçek değerini gösterecekleri görüşünde olan denetçilerin görüşlerini de topladılar (Iwanowicz ve Iwanowicz, 2019).

Roxo’ya (2016) göre, standardın yürürlüğe girmesi, nihai denetçi raporunun denetlenen şirket için daha bireysel hale getirilmesinin yanı sıra, kilit denetim konuları aracılığıyla raporlanan risk alanları hakkında daha fazla bilgi sağlar. Denetçi raporunda yayınlanan görüş, hem denetçinin hem de denetlenen kuruluşun belirli özelliklerinden

etkilenebilir. Bu özelliklerin analizi yoluyla, denetimlerin kalitesinin ve elde edilen sonuçlarının belirleyicilerini doğrulamak mümkün hale gelir (Ferreira ve Morais, 2019: 263).

Bir dereceye kadar, kilit denetim konuları, finansal raporlama kullanıcılarının karar vermeleri için ihtiyaç duydukları ve finansal raporlama için mevcut olanlar arasındaki bilgi boşluğunu azaltmak için yetkililer tarafından beklenti boşluğundan daha fazla oluşturulmuştur. Kilit denetim konuları bölümünde sağlanan ek bilgi değeri, gerçekten de paydaşlar için önemli bir rol oynamaktadır.

Yatırımcılara faydalı bilgiler sağlamanın temel amacı oldukça açıktır. Kilit denetim konuları denetçi raporunun yararlı bir başlığı olarak kabul edilebilir. Yeminli Mali Müşavirler Birliği'nin çalışmalarına göre diğer faydaları üç ana başlıkta toplanmaktadır.

3.8.6.1. Kilit Denetim Konuları ve Kurumsal Yönetime Etkisi

Şirketler yönetimlerinde kurumsallaşmaya önem vermektedirler. Bağımsız denetimin, kurumsallaşma hedefine yardımcı olduğunun farkındadırlar. Kilit denetim konularının getirilmesi sayesinde, denetçi ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişim, özellikle denetim komitesi ile denetçiler arasındaki etkileşim daha yakın ve daha sık hale gelmektedir. Denetçiler, kurumsal yönetim içerisinde, belirli bir denetim sorununun kilit denetim konuları olarak kabul edilip edilemeyeceğine karar verirken çeşitli faktörleri göz önünde bulundurabilir. İlk olarak, sorun, üst yönetimden sorumlu olanlarla gündeme getirilen sorunlardan gelmelidir.

Denetçi, konuların önemli riskler oluşturup oluşturmadığına, önemli ölçüde denetçi yargısı gerektirip gerektirmediğine, denetimde ve denetim kanıtı elde etmede zorluklara neden olup olmadığına veya kalemin iç kontroldeki eksikliklerle ilgili olup olmadığına karar verebilir. Şu anda önemli konulara daha fazla odaklanmaktadır ve bu nedenle daha verimli, şeffaftır ve kurumsal yönetimin iyileştirilmesine yardımcı olabilir (Abu ve Jaffar, 2020: 1). Ernst ve Young'un yayınında, denetim komitesi üyelerinden olumlu geri bildirimler alındı ve kilit denetim konuları, denetçiyle daha fazla etkileşim kurma fırsatı olarak görüldü (EY Raporlama, 2017).

Konuların seçimi, tanımlanması ve bir denetim açısından en önemli konular ve bunların açıklamalarla nasıl ilişkili olduğu hakkında birbirini bilgilendirmek, daha iyi bakış açıları sağlamakta ve denetim kalitesinin yanı sıra kurumsal yönetim kalitesini de iyileştirmektedir. Bu, bir şirketin denetçi ve denetim komitesi arasındaki iletişimin, kilit denetim konularını içeren yeni standardın getirilmesiyle daha odaklı ve verimli hale

geldiğini kanıtlamaktadır (ACCA, 2019). Kilit denetim konuları paragrafının uygulanması nedeniyle denetim komitesinin ek görevleri, denetçiyle iletişimin zaman çerçevelerini titizlikle değerlendirmek, kilit denetim konularının ilgili olduğu açıklamaların iyi tanımlandığından emin olmak, ek açıklamanın gerekip gerekmediğini kontrol etmektir.

Denetçi tarafından seçilen kilit denetim konularını doğru bir şekilde anlamak ve denetçinin herhangi bir orijinal bilgi sağlamadığından emin olmak için finansal raporlama çerçevesine ihtiyaç vardır. Denetim komitesi, yüksek olasılıkla, kilit denetim konularına verdikleri yanıtlar hakkında yönetimle iletişim kuracak ve bu nedenle genel olarak finansal raporlama ve denetim sürecinin geliştirilmesine katkıda bulunacaktır. Bir örnek olarak, Deloitte firması çalışmalarında İtalya'da ilgili taraflar, özellikle denetim firmaları, yetkilileri ve şirketlerin yönetimi arasındaki bu yakın iletişimin, denetim sürecinin daha yüksek düzeyde şeffaflığına yol açtığı ve kalitesini iyileştirdiğini vurgular (Deloitte Italia, 2018).

3.8.6.2. Kilit Denetim Konuları ve Finansal Raporlama Kalitesi

Finansal tablolara ve genel olarak finansal raporlamaya sağladığı fayda, yöneticilerin daha iyi raporlama uygulamaları için bir motivasyon görevi gören kilit denetim konuları olarak açıklanabilir. IAASB, denetlenen şirketin finansal tablolarının hazırlanmasında doğrudan yer alan yöneticilerin, raporlama davranışını dolaylı olarak da etkileyebilecek olan kilit denetim konularının açıklamalarına daha fazla dikkat ettiği sonucuna varmıştır. Kilit denetim konuları, denetimi gerçekleştiren yetkilinin karar verme becerisine göre cari dönem finansal tablolarının denetiminde en önemli olan hususları paylaşma fırsatı sağlar. Bu da raporlama kalitesine bir etki sağlamaktadır. Dahası kilit denetim konularının raporlaması, üst yönetimden sorumlu olanlara iletilen konulardan seçilir. Raporlama kalitesi, denetçi prosedürlerinin uzun bir tanımını veya prosedürlerin sonucunun bir göstergesini gerektirmez.

Yeni raporun daha az standart olması ve bir işletmenin denetimi hakkında daha spesifik, faydalı ve ilgili bilgiler sağlaması amaçlanmaktadır. Başka bir deyişle, yöneticiler, denetçilerin kilit denetim konularını açıklamasını bekleyerek, finansal tabloların hazırlanmasındaki eylemlerini değiştirirler. Aslında bu nokta, kilit denetim konuları yürürlükteyken yöneticilerin, örneğin daha yüksek şerefiye değer düşüklüğü tutarı seçmek gibi agresif finansal raporlama kararlarına daha az eğilimli olduklarını gösteren, yöneticiler arasında yapılan deneysel araştırma tarafından doğrulandı, çünkü yargılarının dikkatle inceleneceğini biliyorlardı.

Denetçi raporunun kilit denetim konuları olmadan hazırlandığı durumlara kıyasla daha ayrıntılı olarak açıklanır. Farklı bir şekilde dikkat çeken, (Klueber, Gold ve Pott)’a göre, yöneticilerin agresif finansal davranışlarını azaltmaya yönelik bu mekanizmanın, kilit denetim konuları bölümünün kuruma ne kadar özel olduğuna bakılmaksızın çalıştığını iddia ettiler ve bu, her durumda etkinliğini kanıtlıyor (Klueber, Gold ve Pott, 2018). Bu, (Cassell, Myers ve Seidel)’in şeffaf açıklamanın, yöneticilerin iş sonucunun gerçekte olduğundan daha iyi görünmesini sağlamak için kazanç yönetimine dahil olma olasılığını azalttığını gösteren araştırması ile uyumludur (Cassell vd, 2014).

Buna ek olarak, psikolojik hesap verebilirlik araştırması, bir kişiye verilen karar veya görüş hakkında sorulması beklentisinin muhakemeyi etkilediğini ve kişinin işi daha sorumlu bir şekilde yapmasını, olası gelecek her türlü kontrolden daha fazla baskı hissetmesini sağladığını da doğrulamaktadır (Tetlock ve Manstead, 1985).

Bu nedenle, denetlenen şirketlerin yönetimi üzerindeki dolaylı etkisinin yardımıyla, kilit denetim konularını getiren yeni denetim standartlarının, yetkililerin başlangıçtaki beklenti ve umutlarını destekleyen temel faydalarından biri, finansal raporlama kalitesinin iyileştirilmesidir.

3.8.6.3. Kilit Denetim Konuları ve Denetçilere Etkisi

Kilit denetim konularının son olarak katkısı, denetim sürecinin kendisine yöneliktir ve bu denetçinin denetime dikkat edilmesi gereken alanlara daha dikkatli muhakeme uygulayacağı anlamına gelir. Kilit denetim konularını, denetimi raporlamanın kalitesini artırmada çok önemli bir süreç olarak görmektedir. Bu nedenle süreç için çok önemli bir geçiş noktasıdır.

Yapılan araştırmalardan ayrıca, kilit denetim konularının raporlanması zorunluluğunun olması durumunda denetçilerin çalışmalarının sonucundan daha fazla hesap vermeleri sebebiyle daha fazla performans göstermeleri beklendiğinden, denetçi davranışının da değişmesi kaçınılmaz bir gerçek olduğu vurgulanmaktadır. Ancak, (Ried vd)’in Birleşik Krallık deneyimi üzerinde yapılan analiz, “açıklama tehdidi” nedeniyle finansal raporlama kalitesinin arttığını ve kilit denetim konularının getirilmesinden sebep denetçilerin kendilerini daha sorumlu hissetmediklerini göstermektedir.

Aslında, standardın uygulanmasından iki yıl öncesi ile iki yıl sonrası arasındaki karşılaştırmanın sonuçları, her ikisi de temelde daha düşük seviyeyi gösteren daha düşük anormal tahakkuklar, daha düşük tahminleri karşılama veya aşma eğilimi yoluyla finansal raporlama kalitesinin ve kazanç yönetiminin tanımının arttığını doğruladı.

Yatırımcılar, ve hissedarlar yeni denetim standardı uygulamasından sonra finansal raporlama kalitesini de daha yüksek olduğunu düşündüler.

Ancak ilginç olan şey, araştırma, bu finansal raporlama iyileştirmelerinin oluşan yüksek maliyetlerle (denetim ücretleri ve denetimin sağlanması için yapılan saha çalışmaları) veya denetim raporlarını hazırlamak için daha fazla zamanla (denetim gecikmesi) ilişkili olmadığı sonucuna varmıştır.

Bu nedenle, finansal raporlama için olan daha önce açıklanan fayda, yöneticilerin raporlama tutumlarını ve algılarını değiştirmesi sebebiyle daha büyük ölçüde ve denetçilerin davranışlarındaki değişiklikler nedeniyle daha küçük bir dereceye kadar olsa da, gerçekte pratikte olabildiği görülebilmektedir (Ried, vd 2019). Buna ek olarak, denetçilerin kendileri için de faydalar bulunmaktadır.

Bu, denetçinin işinin müşteriler ve halk için daha net ifadeler kullanılmasıyla birlikte, denetimin yapılması gereken bir süreç ve meslek olarak oluşan algısının ününün artması anlamı taşır. Bununla birlikte, kavram üzerinde süregelen tartışmalar devam etmektedir ve hem avantaj hem de dezavantaj argümanları daha ayrıntılı olarak açıklanmaktadır. Müşterinin yarattığı baskısının ve denetçinin muhakemesi üzerinde bir etkisi olup olmayacağını tartışan bir araştırma akışı da vardır.

Ayrıca denetçilerin karşılaştığı çeşitli baskı biçimleri arasında müşteri baskısı, “uygun olsun ya da olmasın, bir müşterinin isteklerine veya etkisine boyun eğme baskısı veya boyun eğmek için algılanan baskı” anlamına gelir (Asbahr ve Ruhnke, 2019: 4). Bu, onların belirli konularda müşteri görüşlerine daha fazla bağlı kalacağı ve bunun, kilit denetim konularının raporlanmasının sonucunu yumuşatacağı anlamına gelir. Açık müşteri baskısı, baskı araçlarını tehdit yoluyla tercihlerle doğrudan ilişkilendirirken, örtük müşteri baskısı, tercih edilen bir sonuca ulaşmak için karşılıklı çıkarları ve faydaları vurgulayarak etkilemeyi içerir (Koch ve Salterio, 2017: 118).

Her ne kadar (Gibbins, M., Salterio, S. ve Webb, A. ve Bhattacharjee, S., Moreno, K.)’nin sırasıyla 2001 ve 2003 tarihli daha eski araştırmaları incelenirse, denetçilerin yönetim kararlarını haklı çıkarma olasılıklarının daha yüksek olduğundan emin gibi görünse de (Asbahr, Karsten ve Ruhnke, Klaus) 2019'da, kilit denetim konuları üzerindeki bu etkiyi tartışan daha yeni araştırmalar, belirli baskı veya çıkar çatışmalarının varlığında muhasebe belirsizliğini kullanarak önceki görüşleri doğrulamamaktadır.

Gerçekte olan ise, kilit denetim konularının bir nevi dolaylı olarak raporlanması gerekliliği, bu konulara özel önem verilmesi nedeniyle denetçileri daha gayretli hale getirmektedir. İstenilen ve varılmak istenen hedef bu doğrultudadır. Bu da daha önce

bahsediliği üzere ek bir sorumluluk anlamına gelmektedir. Başka bir bakış açısıyla, tespit edilemeyen bir hata veya yanlışlık durumunda denetçi büyük ihtimalle itibar kaybına uğrayacaktır. Denetçilerin itibar kaybı da mesleklerini güvenli ve şeffaf bir ortamda gerçekleştirmeleri açısından bir problem demektir. Kilit denetim konularının varlığında, yöneticilerin yargılarının yatırımcılar ve denetçiler tarafından kilit denetim konuları olmadan değiştirilmemiş bir denetçi raporuna göre daha güçlü bir şekilde incelenmesini bekledikleri tahmin edilmektedir.

Açıklamanın şeffaflığı ile elde edilen bulgular, daha fazla şeffaflığın, piyasa katılımcıları tarafından daha yüksek tespit riski nedeniyle kazanç yönetimi faaliyetlerinin olasılığını azalttığını göstermektedir (Gold vd., 2020: 2). Bu nedenle, denetçi raporlarında daha fazla şeffaflığın neden olduğu ikinci tahmin endişelerinin, yönetsel hesap verebilirlik seviyesini ve dolayısıyla raporlama kalitesini artırması beklenmektedir.

Bundan sebep denetçiler, bir yöneticinin veya kuruluşun hatasıyla ilgili bilgi ve kanıt aramak için daha iştahlı olacaktır. Buna ilave olarak, bunun tartışılabilir bir ifade olduğu kabul gören bir görüştür ve pratikte hala doğrulanması için uzun bir zaman gerekir. Çünkü şimdiye kadar bu sadece bir beklentiden başka bir şey değildir. Ayrıca, kilit denetim konuları denetim sırasında seçilen en önemli konu olduğundan, aynı zamanda yüksek belirsizlik ve risk içeren konuları kapsamaktadır. Kilit denetim konularının raporlanmasının denetim çalışmalarını önemli ölçüde etkilediği tespit edilmemiştir (Asbahr ve Ruhnke, 2019).

Ek olarak, kilit denetim konularının, bazıları yalnızca denetim komitesi veya yöneticilerine açık olan daha fazla yeni bilgi açmasına izin verdiği yapılan çalışmalarda görülmektedir. Bu da zaman içerisinde denetime farklı bakış açısı kazandırması açısından önemlidir. Buna örnek verilmek istenirse, kilit denetim konuları ile yönetim raporundaki riskler arasındaki ilişkinin incelenmesinde, yönetimin yeterli bilgi vermediği (kasten veya dikkatsizlik) ve şirketin önemli ve riskli konularına her zaman vurgu yapmadığı düşünülmektedir.

Denetçi raporu, bu konuları belirgin bir hale getirmesi için, dolayısıyla farklı taraflar arasındaki bilgi benzerliğini azaltmaktır (Brouwer, Eimers ve Langendijk, 2016). Ele alınan bu noktalar, ortakların genel olarak denetime olan güvenini artırmaktadır. Yukarıda ifade edilen bu faydalar, IAASB tarafından aşağıda belirtilenler gibi amaçlanan faydalara oldukça benzerdir (IAASB, 2017c):

- Denetim konusunda artan şeffaflık ve kullanıcılar için önemli konuların vurgulanması

- Bu konularda yatırımcılar ve denetçi, denetçi ve denetim komitesi arasındaki iletişimi geliştirmek
- Denetçinin bu konulara odaklanmasının artması ve dolaylı olarak mesleki şüphecilikte artışa yol açacak artış
- Yönetimin denetçi raporunda atıfta bulunulan mali tablo açıklamalarına olan ilgisini artırmak
- Kullanıcılara bu konularla ilgili olarak üst yönetimden sorumlu olanlar ile daha fazla etkileşimde bulunmaları için bir temel sağlamak

Amaçlanan etkiler ve gerçek faydalar örtüşmektedir ve kilit denetim konularının dolaylı etkisi yoluyla bazı gerçek faydalar elde edilmiştir. Deloitte tarafından kullanıcılar için belirtilen ek faydalardan biri de aynı sektördeki benzer kuruluşların kilit denetim konuları arasında karşılaştırılabilirlik olasılığı olabilir. Bundan gerçekleştirilen denetimin kalitesi ve endüstrinin genel resmi çıkarılabilir. Bu nedenle yatırımcılardan ve genel olarak paydaşlardan değerli bilgiler elde edilebilir (Deloitte Belgium, 2018).

3.9. Literatür Taraması

Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporlarında yer almaya başladığı dönemden mevcut döneme kadar geçen süre incelendiğinde denetim kalitesinin artması ve şirketlerin hedeflerine ulaşması bakımından önemli bir unsur olarak kabul edilmektedir. Denetçi raporlarında, tür ve uygulama sayıları yapılan her çalışmada artmaya da devam etmektedir. Yapılan çalışmalar kilit denetim konularının sağladığı katkılar dikkate alınırken, eksik kalan yönleri de ön plana çıkmaktadır. Aşağıda yer alan kilit denetim konuları üzerine yapılan çalışmalar, bağımsız denetçi raporlarında şu zamana kadar yapılmış çalışmaları sunmaktadır. Kilit denetim konuları üzerine yapılmış çalışmalar belli bir kapsam dahilinde herhangi sınırlamaya tabii değildir. Tezin konusu itibarıyla denetim raporları üzerine sadık kalınmıştır.

Li (2017) çalışmasında, kilit denetim konularının denetim raporlarında yeni yer aldığı dönemde Çin’de işlem gören 84 işletmenin bağımsız denetçi raporları üzerinden bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Çalışma kapsamında, 84 işletme için toplam 191 adet kilit denetim konusu raporlandığı ve kilit denetim konularının %52,9’unun varlıklarda değer düşüklüğü, %13,6’sının hasılat, %8,9’unun ise gerçeğe uygun değer ölçümü ile ilgili konular olduğu görülmüştür. Fakat, piyasa kilit denetim konularının açıklanmasına önemli ölçüde tepki göstermedi. Ayrıca, kilit denetim konularının açıklanması daha yüksek bir denetim kalitesi göstermediği gözlemlenmiştir (Li, 2017).

Akdoğan ve Bülbul (2018) çalışmalarında, kilit denetim konularının ilk defa bağımsız denetçi raporlarında uygulanması açısından önem arz etmektedir. Çalışmada BİST-100 içerisinde yer alan şirketlere dair toplam 251 kilit denetim konusu sayısı belirlenmiştir. Bu araştırma içerisinde yer alan şirketlere ait en çok bildirilen kilit denetim konuları; 40 adet hasılat, 39 adet maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi ve 21 adet ile karşılıklar/yükümlülükler yer almaktadır. Bildirim sayısı az olan konular ise, hepsinde yer almakla birlikte birer tane kaynaklar, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler ile canlı varlıklar olduğu tespit edilmiştir (Akdoğan ve Bülbul, 2018).

Uzay ve Köylü (2018) çalışmalarında, bu çalışmaları çerçevesinde Borsa İstanbul İmalat Sektörünü incelemiş ve 181 işletmeyi çalışmalarına dahil ettikleri görülüyor. Araştırmaya elverişli olan 170 işletmenin bağımsız denetçi raporları analiz edilerek, raporlanan kilit denetim konuları nitel araştırma yönteminin bir metodu olan içerik analizine göre gerçekleştirilmiştir. Toplam 354 kilit denetim konu sayısı raporlanmıştır. Araştırma sonuçları değerlendirilğinde dikkati çeken konuların başında %19 ile Hasılat, % 18 ile Maddi Duran Varlıklar, %17 ile Ticari Alacaklar ve son olarak ise %11 ile Stoklar konuları gözlemlenmiştir (Uzay ve Köylü, 2018).

Böğürcü (2019) çalışmasında, Borsa İstanbul'da işlem gören, 2018 yılını baz alarak denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının sayısını 266 tespit etmiştir. 2017 yılını takiben en çok bildirilen kilit denetim konuları sırası Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Hasılat ve Ticari ve Finansal Alacaklar olarak gerçekleşmiştir (Böğürcü, 2019).

Zhou (2019) çalışmasında, 93 şirket ile kilit denetim konuları üzerine incelemelerini gerçekleştirmiştir. Kilit denetim konularının, sermaye piyasası için bilgilendirici ve hatta etkili olduğu gözlemlenmiştir. Ayrıca, sermaye maliyetinin yükselmesine neden olan kanalın olumsuz risk açıklamalarının olduğunu teyit etmek için kilit denetim konularının getirilmesinden sonra hisse senedi getirisi oynaklığının yansımalarının da ilave bir sonuç olacağı öngörülmüştür. Bu çalışma sadece Çin pazarına ilişkin öngörülerini sağlamakla kalmayıp, aynı zamanda uluslararası düzeyde diğer büyük borsa ve sermaye piyasalarındaki standartların da değerlendirilmesine yönelik diğer değerlendirmeleri değiştirmektedir (Zhou, 2019).

Arzova ve Şahin (2020) çalışmalarında, BIST 30, BIST 50 ve BIST 100 endekslerinde işlem gören işletmelere üzerine 20 adet bağımsız denetçi raporunu incelemiş ve nitel araştırma yöntemlerinden biri olan içerik analiz yöntemini kullanmışlardır. Analiz sonuçlarına göre 48 adet kilit denetim konusunun yer aldığı ve

bu konuların ağırlıklı olarak emekli sandığı işlemleri, TFRS 9 standardının işletmelerde uygulanabilir olması, kredi ve alacaklar ile ilişkin değer düşüklüğü karşılığı olduğu söylenebilmektedir (Arzova ve Şahin, 2020).

Aktaş ve Acar (2020) çalışmalarında, BIST 100’de faaliyetlerini sürdüren işletmelerin kilit denetim konularını veri seti olarak incelenmiş ve daha sonrasında kilit denetim konularıyla bağlantılı olduğu düşünülen hesap kalemleri kapsamında bir gruplandırmaya gidilmiştir. Analiz sonuçlarının raporlandığı tablolar incelendiğinde, en çok dikkat çeken konular “Karşılık, Koşullu Varlık/Yükümlülük”, “Finansal Araçlar” ve “Ertelenmiş Vergi Varlığı” hesapları hakkında raporlanan kilit denetim konularında önemli artışlar görülmüştür (Aktaş ve Acar, 2020).

Yalçın (2020) çalışmasında, BIST-100 endeksinde, imalat sanayiine kote olan 171 işletmenin 2017 ve 2019 dönemi boyunca bağımsız denetçi raporlarında ifade edilen 513 kilit denetim konularının paragraflarını analiz etmiş ve elde edilen çalışma bulgularına dayanarak denetim firmalarının dört büyük işletmeden biri olması sebebiyle, denetlenen işletmelerin sürekliliği hakkında net açıklama olmaması ve cari dönem sürecinde en son denetçi firmanın değiştirilmesi gibi parametrelerin söz konusu olması durumunda bağımsız denetçi raporunda nispeten az sayıda kilit denetim konuları raporlandığını görülmüştür (Yalçın, 2020).

Coram ve Wang (2020) çalışmalarında, ASX 200’deki (Avustralya Menkul Kıymetler Borsası)’nda yer alan 128 kuruluşun ortalama kilit denetim konuları sayısının ortalama 2,8 olduğunu gözlemlemiştir. Aynı raporda birden fazla kilit denetim konusu bulunmasının etkisi olarak kullanıcıların manipülasyonlara karşı algılarını etkilediği tespit edilmiştir (Coram ve Wang, 2020).

Erdem (2020) çalışmasında, borsada işlem gören 85 şirketin 2018-2019 dönemine ait verilerini baz alarak yaptığı araştırmasını, Beneish puanına göre belirlenen mali tablolarda hile yapma ihtimali bulunan şirketlerin, beyan ettikleri kilit denetim konuları sayısında farklılıkların bulunup bulunmadığı üzerine çalışmaktadır. Elde edilen bu çalışma sonucu ile yıllar boyunca kilit denetim konularının, hem sayısı hem de içeriğinin nitelikli olmasının takibi, denetim kalitesi üzerine pozitif yönde etkili olduğu anlaşılmaktadır (Erdem, 2020).

Karapınar ve Dölen (2020) çalışmalarında, BİST’de işlem gören 2018 tarihi itibarıyla kilit denetim konularında belirtilen 365 denetim raporlarında, toplam 707 tane kilit denetim konularının açıklandığını tespit etmektedirler. Buna göre şirketler tarafından açıklanan kilit denetim konusu dağılımı yönünden ağırlıklı olarak imalat, finans, holding ve toptancılık sektörlerinde faaliyet gösterdiği gözlemlenmiştir. İfade

edilen sektörlerde faaliyet gösteren şirket sayısı 315 olmakla birlikte kilit denetim konuları sayısı ise 582 olarak belirlenmiştir. BİST’e kote olan şirketlerde belirlenen kilit denetim konusu sayıları sektör bazında değişiklik gösterebilmektedir (Karapınar ve Dölen, 2020).

Grosu, Robu ve Istrate (2020) çalışmalarında, düzenlenmiş piyasada işlem gören 67 şirketi üzerinde uyguladılar ve analize konu olan dönem 2016-2018 olup, 2016 sonunda sona eren mali yıl, revize edilmiş uluslararası denetim standartlarının uygulandığı ilk çalışmadır. Araştırma hipotezi, cari yılda denetçi tarafından rapor edilen kilit denetim konularının gelecekteki denetim görevlerinin kalitesi üzerindeki etkisini test etmeyi amaçlamış ve doğrulanması için istatistiksel bir yaklaşım izlenmiştir (Grosu, Robu ve Istrate, 2020).

Çakalı (2021) çalışmasında, BİST 100 endeksine kote olan işletmelerin 2020 yılı döneminde, bağımsız denetçi raporları üzerine yaptığı kilit denetim konularının dağılımında; %21.9 finansal araçlar, %17.1’ni hasılat, %12.4’nü maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller, %11.9 varlıklarda değer düşüklüğü ve %6,7 karşılıklar koşullu yükümlülük ve borçlardan oluştuğunu gözlemlemiştir (Çakalı, 2021).

4. BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM KONULARI: BİST-SPOR ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLER ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Bu bölümde “Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konuları: BİST-Spor Endeksinde İşlem Gören Şirketler Üzerine Bir Uygulama” başlıklı araştırmanın konusu ve önemi, amacı, kapsamı ve sınırlılıkları, yöntemi, araştırmanın analizi ve elde edilen sonuçlara yer verilecektir.

4.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Araştırmanın konusu, bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının Borsa İstanbul’a kote olan spor kulüpleri ile bağlantılı olarak standart hakkında açıklamalar yapılmış ve 2017-2021 yılları arasında verileri ortaya koyulmaktadır.

BİST Spor endeksi içerisinde yer alan spor kulüplerinin (Galatasaray, Beşiktaş, Fenerbahçe ve Trabzonspor) 2017-2021 yılları arası bağımsız denetçi raporlarındaki kilit denetim konularının neler olduğu, toplam sayılarını ve aralarındaki bağlantının incelenmesini açıklamaktadır. Çalışmada ilk olarak söz konusu spor kulüplerinin 2017-2021 yıllarına ilişkin hangi denetim firmaları tarafından denetlendiğine ve denetim görüş türlerine yer verilmiştir. Daha sonra ise söz konusu spor kulüplerinin 2017-2021 yıllarına ilişkin yayınladıkları bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının karşılaştırmalı olarak tablolar halinde sunulmuştur.

Analize konu spor kulüplerinin bağımsız denetçi raporlarının 17 tanesinde sınırlı olumlu görüş, 2 adet şartlı görüş ve 1 adet olumlu görüş bulunmaktadır. Olumlu görüş ve şartlı görüşe sahip raporlar 2017 yılına aittir. 2018-2021 yılları arasında tüm spor kulüplerinin raporlarında sınırlı olumlu görüşe yer verildiği görülmektedir. İncelenen bağımsız denetçi raporları toplamda 5 adet denetim firması tarafından oluşturulmuştur (EY, JPA, KPMG, Mazars ve Deloitte). Analize konu işletmelerin bağımsız denetim raporlarındaki temel bilgiler aşağıdaki gibidir:

Tablo 3. Spor kulüplerinin bağımsız denetçi raporlarına ilişkin denetim firması ve görüş türü

Denetim Firması ve Görüş Türü	Denetim Firması					Görüş Türü				
	2017	2018	2019	2020	2021	2017	2018	2019	2020	2021
Beşiktaş A.Ş.	EY	EY	EY	JPA	JPA	Şartlı Görüş	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu
Fenerbahçe A.Ş.	EY	EY	EY	EY	Deloitte	Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu
Galatasaray A.Ş.	KPMG	EY	EY	EY	EY	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu
Trabzonspor A.Ş.	EY	EY	Mazars	Mazars	Mazars	Şartlı Görüş	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu	Sınırlı Olumlu

Tablo 3’te spor kulüpleri ve denetleyen firmaların bildirdikleri denetim görüşlerine ver verilmiştir. Veriler incelendiğinde, 3 görüş türüne (şartlı görüş, olumlu görüş ve sınırlı olumlu görüş) yer verilirken, tabloda en fazla sınırlı olumlu görüş yer almaktadır.

İçerik analizi sonucunda 2017-2021 yılları arasında analize konu spor kulüplerinin bağımsız denetçi raporlarında, Beşiktaş A.Ş.’nin 2 adet denetim firması (EY ve JPA) ile çalıştığı tespit edilmiştir. Raporlarında, 1 dönem şartlı görüşe yer verildiği görülürken, 4 rapor dönem ise sınırlı olumlu görüşe yer verilmiştir.

Fenerbahçe A.Ş.’nin 2 adet denetim firması (EY ve Deloitte) ile çalıştığı görülmektedir. Raporlarında 1 dönem olumlu görüşe yer verilirken, 4 dönem boyunca sınırlı olumlu görüşe yer verilmiştir.

Galatasaray A.Ş.’nin bu dönem süresince, 2 adet denetim firması (KPMG ve EY) ile çalıştığı görülmektedir. Bu dönemler boyunca raporlarında sadece sınırlı olumlu görüşe yer verildiği görülmektedir.

Trabzonspor A.Ş. bu dönem sırasında 2 adet denetim firması (EY ve Mazars) ile çalışmış olup, raporlarında 1 kez şartlı görüş, 4 kez sınırlı olumlu görüşe yer verdiği görülmektedir.

4.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının içerik analizine göre incelenmesini içermektedir.

Bağımsız denetime getirilen yeniliklerle beraber hem kilit denetim konusunda açıklamalarda bulunmak hem de bağımsız denetçi raporlarıyla ortaya konulan kilit denetim konularını belirtmektir. Elde edilen bulguların tablolar halinde oluşturulması, yorumlanması ve birbirleriyle kıyaslanarak, sonuçlarını literatüre kazandırmak amaçları arasında yer almaktadır. Bu veriler sonucunda, hem BİST Spor endeksinde işlem gören spor şirketleri hem de bağımsız denetçi raporları hakkında daha güvenilir bilgilere ulaşmak nihai amaç olarak belirlenmiştir.

4.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Yapılan bu çalışma sürecinde gerek araştırmanın içeriği ve sonuçları hakkında daha sağlam ve şeffaf verilere erişmek büyük bir önem arz etmektedir. Bundan dolayı, araştırmada sağlıklı veriler elde etmek amacıyla Borsa İstanbul’da işlem gören spor kulüplerinin bağımsız denetçi raporları incelenmiştir. Araştırmanın sınırlılıklarında ise

BİST Spor şirketlerinin 2017 ve 2021 yılları içerisindeki bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları analiz edilmiştir.

4.4. Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırmada BİST-Spor endeksinde işlem gören spor kulüplerinin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının içerik analizine göre incelenmesini içermektedir. Bu yöntem, İskandinavya'da 18. yüzyıla kadar uzanan uzun bir geçmişe sahiptir. Amerika Birleşik Devletleri'nde içerik analizi ilk olarak 20. yüzyılın başında analitik bir teknik olarak kullanılmıştır. Başlangıçta araştırmacılar, çalışmalarında nitel veya nicel bir yöntem olarak içerik analizini kullanmışlardır. Daha sonra, içerik analizi öncelikle nicel bir araştırma yöntemi olarak kullanıldı, metin verileri açık kategoriler halinde kodlandı ve ardından istatistikler kullanılarak tanımlandı (Shannon ve Hsieh, 2005, s. 1278). Çalışmada spor kulüplerinin verileri Kamuyu Aydınlatma Platformundan (KAP) ulaşılmış olup ve raporlar tek tek incelenmiştir.

4.5. Verilerin Analizi ve Bulgular

Yapılan araştırmanın analizi ve elde edilen verilerin tablolar halinde sunularak bu tabloların çerçevesinde yorumlanmasına da yer verilmiştir.

Tablo 4. BİST-Spor endeksinde yer alan şirketlerin kilit denetim konularının sayısı

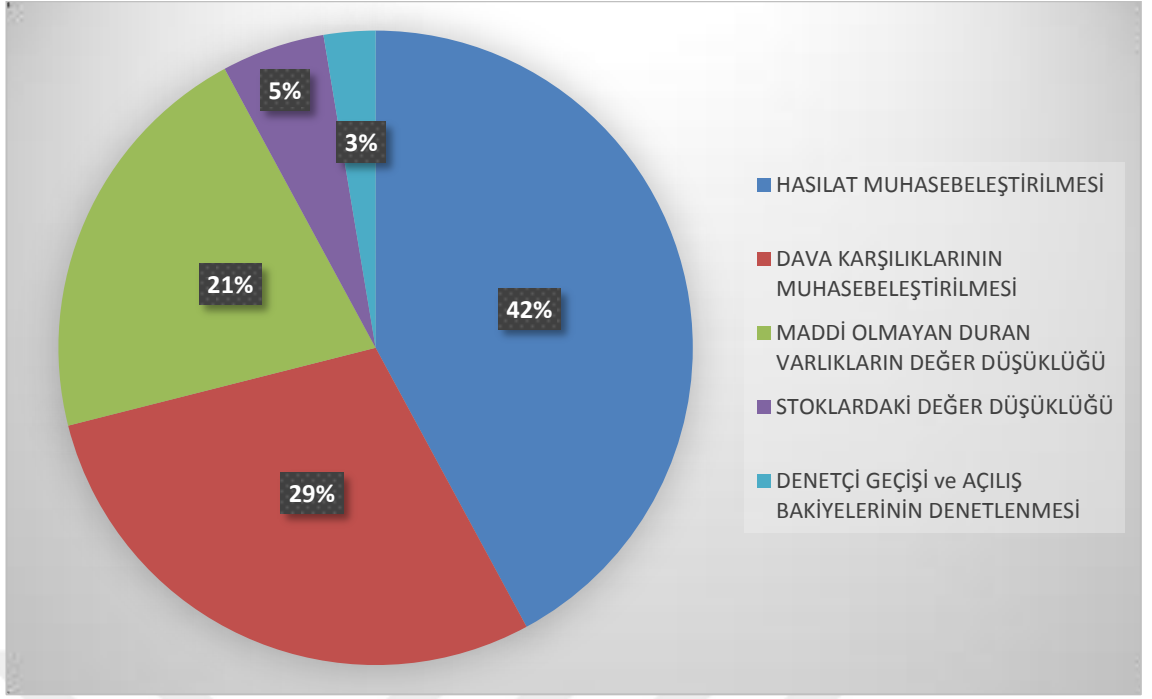
Spor Kulüpleri	2017	2018	2019	2020	2021	KDK SAYISI
Beşiktaş A.Ş.	-	3	2	2	2	9
Fenerbahçe A.Ş.	-	4	3	2	1	10
Galatasaray A.Ş.	-	5	3	2	2	12
Trabzonspor A.Ş.	-	2	2	2	1	7

Tablo 3'te görüldüğü gibi, spor kulüplerinin 2017-2021 yılları arasında bağımsız denetçi raporları dikkate alınarak yapılmıştır. Kilit denetim konularının yürürlüğe girdiği 2017 yılı itibariyle, spor kulüplerinin, bağımsız denetçi raporlarında 31 Mayıs 2021 tarihine kadar yer alan kilit denetim konusu sayısı gösterilmektedir. Tabloda yer alan veriler dikkate bakıldığında, kilit denetim konularının faaliyet raporlarında gösterilmeye başlandığı dönem itibariyle, Beşiktaş A.Ş. 9, Fenerbahçe A.Ş. 10, Galatasaray A.Ş. 12 ve Trabzonspor A.Ş. 7 adet ile gösterilmektedir.

Tablo 5. BİST-Spor endeksinde yer alan şirketlerin kilit denetim konularının genel durumu

Kilit Denetim Konuları/Yıllar	2017	2018	2019	2020	2021	TOPLAM
Hasılat Muhasebeleştirilmesi	-	4	4	4	4	16
Dava Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi	-	4	4	2	1	11
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü	-	3	2	2	1	8
Stoklardaki Değer Düşüklüğü	-	2	-	-	-	2
Denetçi Geçiş ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi	-	1	-	-	-	1
TOPLAM		14	10	8	6	38

Tablo 4’te görüldüğü gibi, bağımsız denetçi raporlarında yer alan bilgilere göre; spor kulüplerinin 2017-2021 yılları arasında faaliyet raporlarında toplam olarak 38 adet kilit denetim konusu olduğu görülmektedir. Tablo içerisinde kilit denetim konuları 5 başlığa ayrılmaktadır. Bunlar sırasıyla; hasılatın muhasebeleştirilmesi, dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi, maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü hesabı, stoklardaki değer düşüklüğü hesabı ve denetçi geçiş ve açılış bakiyesi denetimi bölümleridir. Bu yıllar arasında kulüpler her yıl hasılatın muhasebeleştirilmesi hesabını kilit denetim konusu olarak yer verdikleri görülmektedir. Toplam 16 adet ile hasılatın muhasebeleştirilmesi bölümü tabloda en fazla yer alan kilit denetim konusu olarak görülmektedir. Bunun devamında 11 adet ile dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi konusu yer almaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü hesabı 8 adet ile tabloda gösterilmektedir. 2018 tarihinde 2 adet olarak belirlenen stoklardaki değer düşüklüğü ile 1 adet denetçi geçiş ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi bölümü yer almaktadır.



Şekil 8. BİST-Spor endeksinde yer alan şirketlerin kilit denetim konularının genel dağılımı

Şekil 8’de görüldüğü gibi, hasılat kavramı, gelir anlamına gelmektedir. Hasılatın muhasebeleştirilmesi ise işletmenin bir faaliyet döneminde olağan aktiviteleri sonucunda elde ettiği gelir ve karların muhasebeleştirilme yöntemlerini açıklamaktadır. Bu çalışma içerisinde hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu, bağımsız denetçi raporlarında TMS 18 ve TFRS 15 kapsamında değerlendirilmektedir. TMS 18 hasılat konusunu belirli biçimdeki, daha basit işlemler üzerine muhasebe kaydını açıklarken, TFRS 15 gelir kavramını daha detaylı ele alarak mevcut işletmenin hasılatını, yapılan anlaşmaya dayalı mal veya hizmetleri görünür şekilde, bu mal ve hizmetlerin değişimi karşılığında elde etmeyi beklediği bedel tutarında muhasebeleştirilmesini açıklamaktadır. TFRS 15, TMS 18’ in yerini almıştır.

Bu çalışma içerisinde hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu, spor kulüplerinin gelir kalemlerini oluşturmaktadır. Rapor içerisinde yer alan başlıca kalemler şunlardır; futbol takımının resmi ve özel maçlarının naklen yayın geliri ve tv yayın gelirleri, futbolcu satış ve kiralama gelirleri, lisanslı ürün satış geliri, diğer reklam ve isim hakları gelirleri ile stat gelirlerinden oluşmaktadır.

Dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi konusu, spor kulüplerinin raporlarında TMS 37 kapsamında değerlendirilmektedir. Bu konunun en temel yanı belirli bir konuyu içermeleri ve manipülasyona açık taraflarının olmasıdır. TMS 37 ile gerek işletmelerin gerekse de spor kulüplerinin mevcut yükümlülükleri, bilançolarının düzeni ve yaşanması olası muhasebe hilelerinin engellenmesi amaçlanmıştır. Bağımsız denetçi

raporlarında dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi konusu kısa vadeli borç karşılıkları ve uzun vadeli karşılıklar adı altında değerlendirilmektedir.

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değer düşüklüğü konusu spor kulüplerinin faaliyet raporlarında haklar ve birikmiş itfa payları kalemleri olarak yer verilmektedir. Genel itibariyle, maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel özü olmayan ve tanımlanabilir (ayrılabilir veya sözleşmeden doğan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan) olan maddi olmayan duran varlıklar için muhasebe gerekliliklerini ana hatlarıyla belirtir.

Stoklardaki değer düşüklüğü konusuna faaliyet raporlarında ticari mallar ve diğer başlıkları olarak yer verilmektedir. TMS 2'ye göre stoklar düşük maliyetli veya net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilebilir.

Denetçi geçişi ve açılış bakiyeleri konusu, bir önceki faaliyet döneminin kapanış bakiyelerine odaklanan, önceki dönemlere dair işlem işletmelerin dönem başında sahip oldukları varlık ve yükümlülükleri içeren tutarlardır. Denetim yapanların, açılış bakiyelerine ilişkin yükümlülükleri, gerçekleştirdikleri ilk denetimlerde görülmektedir. İlk denetim, önceki döneme ait finansal tabloların denetimi gerçekleşmemiş olduğu veya önceki işlem dönemine dair faaliyet tablolarının önceki denetçi tarafından denetlenmiş olduğu denetimdir.

4.6. Spor Kulüplerinin Kilit Denetim Konuları Açısından Ele Alınması

4.6.1. Beşiktaş Spor Kulübü

Beşiktaş Spor Kulübü'nün 2017-2021 yılları arasında bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları dağılımı ve sayıları tablo 5'te sunulmaktadır.

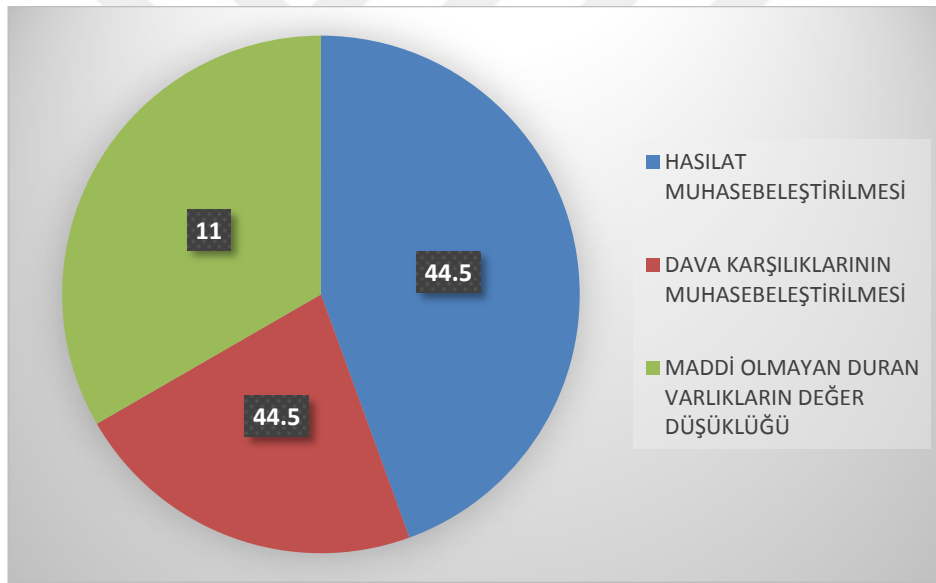
Tablo 6. Beşiktaş A.Ş.'nin kilit denetim konularının dağılımı

Kilit Denetim Konuları/Yıllar	2017	2018	2019	2020	2021
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	-	1	1	1	1
Dava Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi	-	1	1	1	1
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü	-	1	-	-	-
TOPLAM	-	3	2	2	2

Tablo 5'te görüldüğü üzere, Beşiktaş spor kulübünün 2017-2021 yılları arasında bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları sayısı incelendiğinde, bu süreç içerisinde toplamda 9 adet kilit denetim konuları belirlediği görülmektedir. 2017-

2018 yılları arasında faaliyet gösteren dönem içerisinde 3 adet kilit denetim konuları belirlenmiştir. 2018-2019 yılları arasında bu sayı 2 olmaktadır. 2019-2020 yılları arasına bakıldığında ise seçilen konu sayısı bir önceki dönemle aynı olduğu görülmektedir. 2020-2021 döneminde de bu sayı değişmeyip yine seçilen konu sayısı 2 olmaktadır.

Beşiktaş spor kulübünün 2017-2021 yılları arasında belirlediği kilit denetim konuları; hasılatın muhasebeleştirilmesi, dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değer düşüklüğü olduğu görülmektedir. 2017-2018 dönem arası, 3 adet olan kilit denetim konuları içerisinde, hasılatın muhasebeleştirilmesi, dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değer düşüklüğü konuları yer alırken, takip eden yıllara bakıldığında ise maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değer düşüklüğü hesabına yer verilmemektedir.



Şekil 9. Beşiktaş A.Ş.'nin kilit denetim konularının yüzdesel dağılımı

Şekil 9'da oluşturulan dairesel grafikte görüldüğü gibi, Beşiktaş spor kulübünün 2017-2021 yılları arasında bağımız denetçi raporlarında, %44.5 hasılatın muhasebeleştirilmesi, %44.5 ile dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi ve %11 maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü konularının seçildiği görülmektedir. İncelenen bu dönemler arasında dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi ve hasılatın muhasebeleştirilmesi konuları aynı yüzdeye sahiptir.

4.6.2. Fenerbahçe Spor Kulübü

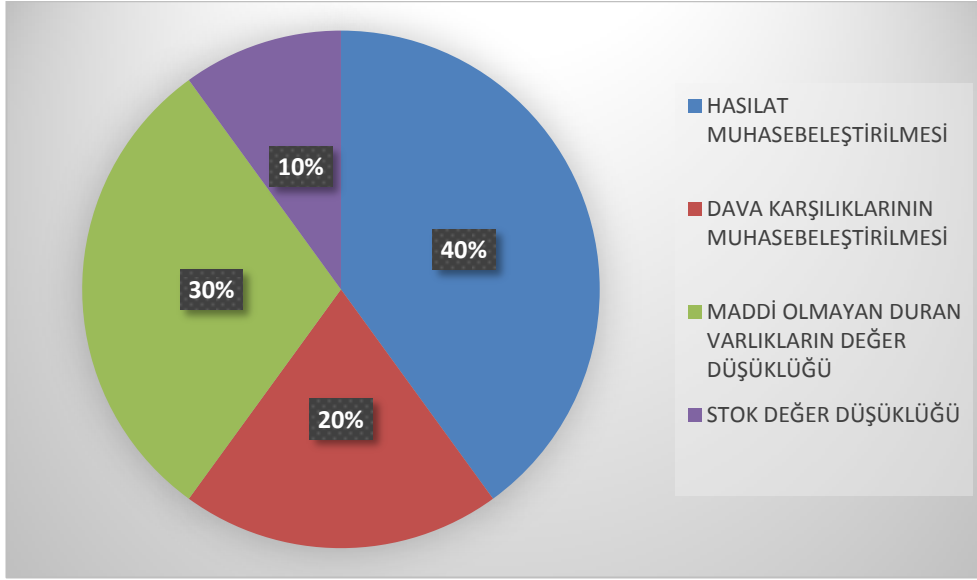
Fenerbahçe Spor Kulübü'nün 2017-2021 yılları arasında bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları dağılımı ve sayıları tablo 6'da sunulmaktadır.

Tablo 7. Fenerbahçe A.Ş'nin kilit denetim konularının dağılımı

Kilit Denetim Konuları/Yıllar	2017	2018	2019	2020	2021
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	-	1	1	1	1
Dava Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi	-	1	1		
Stoklardaki Değer Düşüklüğü	-	1			
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü	-	1	1	1	
TOPLAM	-	4	3	2	1

Tablo 6'da yer alan bilgiler incelendiğinde, Fenerbahçe spor kulübünün 2017-2021 yılları arasında bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları sayısı, bu süreç içerisinde toplamda 10 adet kilit denetim konuları belirlediği görülmektedir. 2017-2018 yılları arasında faaliyet gösteren dönem içerisinde 4 adet kilit denetim konuları belirlenmiştir. 2018-2019 yılları arasında bu sayı 3 olmaktadır. 2019-2020 yılları arasına bakıldığında ise seçilen konu sayısının 2 olduğu görülmektedir. 2020-2021 döneminde de bu sayı değişmeyip yine seçilen konu sayısı 1 olmaktadır.

Fenerbahçe spor kulübünün 2017-2021 yılları arasında belirlediği kilit denetim konuları; hasılatın muhasebeleştirilmesi, dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi, stok değer düşüklüğü ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değer düşüklüğü olduğu görülmektedir. 2017-2018 dönem arası, 4 adet olan kilit denetim konuları içerisinde, hasılatın muhasebeleştirilmesi, dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi, stok değer düşüklüğü ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değer düşüklüğü konuları yer almaktadır. Takip eden yıllara bakıldığında 2018-2019 faaliyet döneminde stok değer düşüklüğüne yer verilmezken, bir sonraki yıl olan 2019-2020 yılları arasında ise dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi konusuna yer verilmemektedir. Son dönem olan 2020-2021 yılları arasında ise maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değer düşüklüğü konusuna yer verilmemektedir.



Şekil 10. Fenerbahçe A.Ş.'nin kilit denetim konularının yüzdesel dağılımı

Şekil 10'da görüldüğü üzere hasılatın muhasebeleştirilmesi %40, maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü %30, dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi %20 ve stok değer düşüklüğü %10 ile gösterilmektedir. Bu dairesel grafikte en fazla yüzdeye hasılatın muhasebeleştirilmesine ait olduğu görülürken, en az yüzdeye stok değer düşüklüğü sahiptir.

4.6.3. Galatasaray Spor Kulübü

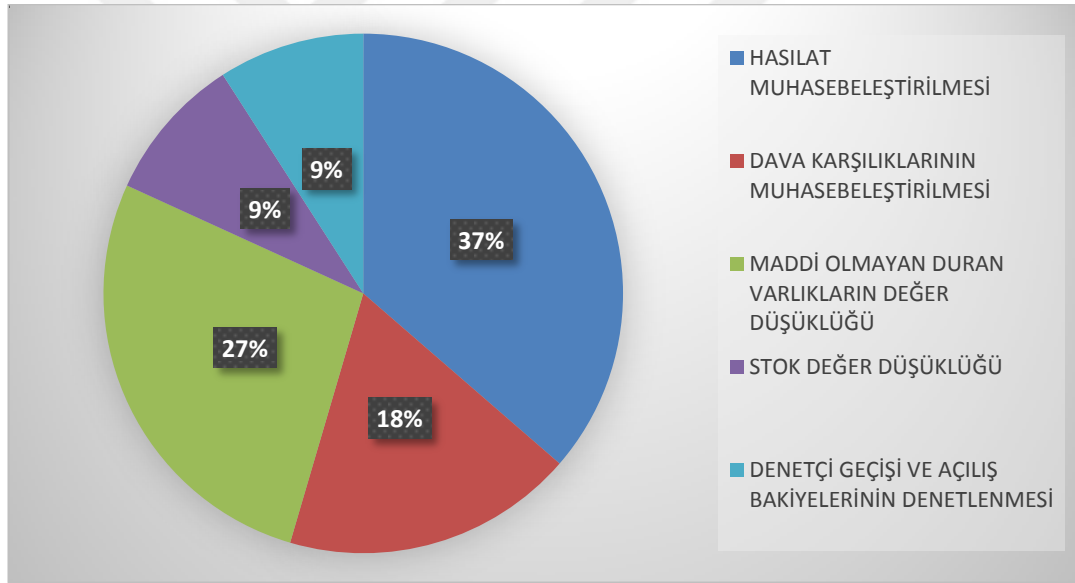
Galatasaray A.Ş.'nin 2017-2021 yılları arasında bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları dağılımı ve sayıları tablo 7'de sunulmaktadır.

Tablo 8. Galatasaray A.Ş.'nin kilit denetim konularının dağılımı

Kilit Denetim Konuları/Yıllar	2017	2018	2019	2020	2021
Denetçi Geçiş ve Açılış Bakiyelerinin Denetlemesi	-	1	-	-	-
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	-	1	1	1	1
Dava Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi	-	1	1	-	-
Stoklardaki Değer Düşüklüğü	-	1	-	-	-
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü	-	1	1	1	1
TOPLAM	-	5	3	2	2

Tablo 7'de görüldüğü gibi, Galatasaray spor kulübünün 2017-2021 yılları arasında bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları sayısı incelendiğinde, bu süreç içerisinde toplamda 12 adet kilit denetim konuları belirlediği görülmektedir. 2017-2018 yılları arasında faaliyet gösteren dönem içerisinde 5 adet kilit denetim konuları belirlenmiştir. 2018-2019 yılları arasında bu sayının 3 olmaktadır.

Galatasaray spor kulübünün 2017-2021 yılları arasında belirlediği kilit denetim konuları; hasılatın muhasebeleştirilmesi, dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi, stok değer düşüklüğü, denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değer düşüklüğü olduğu görülmektedir. 2017-2018 dönem arası, 5 adet olan kilit denetim konuları içerisinde, hasılatın muhasebeleştirilmesi, dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi, stok değer düşüklüğü, denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değer düşüklüğü konuları yer almaktadır. 2018-2019 yılları arasında stok değer düşüklüğü ve denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi konularına yer verilmemektedir. 2019-2020 yılına bakıldığında ise dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi konusuna yer verilmezken, 2020-2021 yılları arasında hasılatın muhasebeleştirilmesi ve maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü konularına yer verilmektedir.



Şekil 11. Galatasaray A.Ş'nin kilit denetim konularının yüzdesel dağılımı

Şekil 11'de görüldüğü üzere, Galatasaray spor kulübünün 2017-2021 yılları arasında bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularında; %37 hasılatın muhasebeleştirilmesi, %27 maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü, %18 dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi, % 9 stok değer düşüklüğü ve denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi konularını kapsamaktadır.

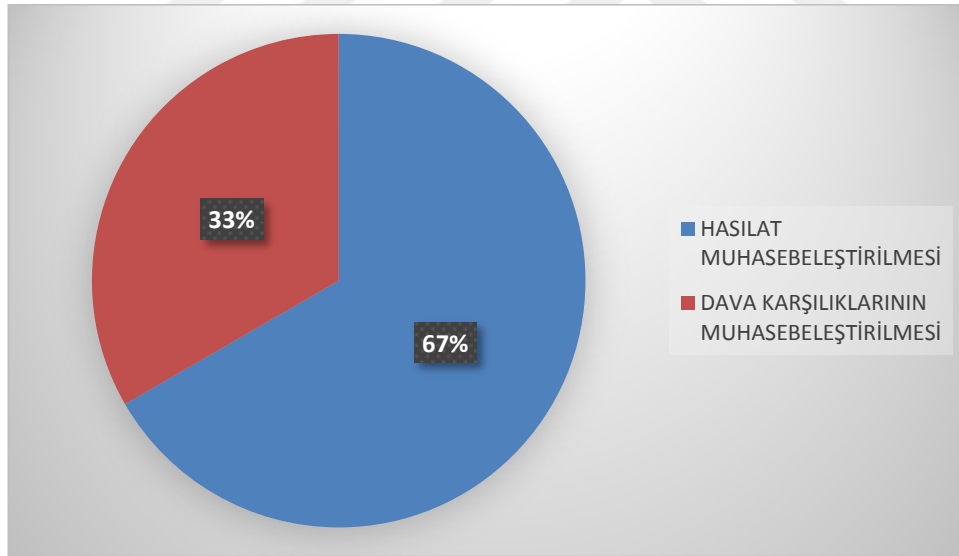
5.6.4. Trabzonspor Spor Kulübü

Trabzonspor A.Ş.'nin 2017-2021 yılları arasında bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları dağılımı ve sayıları tablo 8'de sunulmaktadır.

Tablo 9. Trabzonspor A.Ş.'nin kilit denetim konularının dağılımı

Kilit Denetim Konuları/Yıllar	2017	2018	2019	2020	2021
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	-	1	1	1	1
Dava Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi	-	1	1	1	-
TOPLAM	-	2	2	2	1

Tablo 8'de görüldüğü gibi, Trabzonspor spor kulübünün 2017-2021 yılları arasında bağımsız denetçi raporlarında toplam olarak 7 adet kilit denetim konuları olduğu görülmektedir. Bu konular hasılatın muhasebeleştirilmesi ve dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi bölümlerinden oluşmaktadır. Rapor incelendiğinde 2017-2020 arası yıllarda 2 adet kilit denetim konuları seçilirken, 2020-2021 yılları arasında 1 adet kilit denetim konusu seçilmektedir. Son rapor döneminde dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi konusuna yer verilmemektedir.



Şekil 12. Trabzonspor AŞ.'nin kilit denetim konularının yüzdesel dağılımı

Şekil 12'de seçilen 2 adet kilit denetim konularının yüzdesel dağılımına bakıldığında, yüzde%33 dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi ve %67 hasılatın muhasebeleştirilmesi konularının yer aldığı görülmektedir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışma, BİST-100 endeksinde yer alan spor kulüplerinin, 2017-2021 yılı arası bağımsız denetçi raporlarında yer alan ve faaliyet raporlarında gösterilen kilit denetim konularının tablolar halindeki analizini içermektedir. Ortaya koyulan veriler çerçevesinde, elde edilen bulguların, tabloların ve analizlerin bağımsız denetçi firmalarının faaliyetlerini gözlemlemek açısından ilave bir katkısı olabileceği düşünülmektedir. Çalışma, sınırlılıklarına yönelik olarak sadece Borsa İstanbul'da işlem gören spor kulüplerini kapsamış ve kilit denetim konularına yönelmiştir. Bu bağlamda araştırmanın konusuyla bağlantılı olarak denetçi raporlarının kalitesi ve güvenilirliğini artırmak amaçlı, 2017-2021 yılları arası kilit denetim konuları incelenmiş ve değerlendirmeler ortaya koyulmuştur. Bildirilen raporlarda, kilit denetim konularını, hasılatın muhasebeleştirilmesi, stok değer düşüklüğü, maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü, dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi ve denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlemesi başlıkları oluşturmaktadır.

Elde edilen bulgular sonucunda, 2017-2021 yılları arasında bağımsız denetçi raporlarında Galatasaray A.Ş. 12 adet kilit denetim konularını bildirerek, spor kulüpleri arasında kilit denetim konularına en fazla yer veren spor kulübü olarak yer almaktadır. Fenerbahçe A.Ş. 10 adet kilit denetim konuları ile ikinci sırada yer alırken, Beşiktaş A.Ş. 9 kilit denetim konuları ile üçüncü, 7 adet kilit denetim konuları bildiren Trabzonspor A.Ş. dördüncü sırada yer almaktadır.

Hasılatın muhasebeleştirilmesi, kilit denetim konuları içerisinde spor kulüplerinin en fazla bildirdiği başlıklardan biri olmuştur. 2017-2021 yıllarını kapsayan yıllar içerisinde; Beşiktaş A.Ş., Fenerbahçe A.Ş., Galatasaray A.Ş. ve Trabzonspor A.Ş. her dönem 1 adet hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunu bağımsız denetçi raporlarında göstermektedirler. Ayrıca, hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu, dört spor kulübünün geçerli olan yıllar arasında her dönem istisnasız bildirdikleri tek kilit denetim konusu olma özelliğine sahiptir.

Dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi, bağımsız denetçi raporlarında, hasılatın muhasebeleştirilmesi konusundan sonra en fazla yer verilen konudur. Beşiktaş A.Ş.'nin tüm dönemler boyunca, dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi konusuna denetçi raporlarında yer verdiği görülürken, Fenerbahçe A.Ş. ve Galatasaray A.Ş.'nin ise sadece 2017-2019 yılları arasında yer verdiği görülmektedir. Trabzonspor A.Ş. sadece son

dönem olan 2020-2021 yılları harici, geriye dönük dönemlerin hepsinde dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi konusuna yer vermektedir.

Maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü konusu, 2017-2021 yılları arasında en fazla Galatasaray A.Ş. tarafından dört kez bağımsız denetçi raporlarında gösterilirken, Trabzonspor A.Ş.'nin ise hiçbir döneminde bu konuya yer vermediği görülmektedir. Fenerbahçe A.Ş. 2017-2020 yılları arasında 3 kez bildirirken, Beşiktaş A.Ş. ise 2017-2018 yılı kapsamında 1 kez bildirmiştir.

Stoklardaki değer düşüklüğü, bağımsız denetçi raporlarında sadece 2017-2018 yılları arasında Fenerbahçe A.Ş. ve Galatasaray A.Ş. tarafından birer kez bildirilmektedir. Beşiktaş A.Ş. ve Trabzonspor A.Ş. ise bağımsız denetçi raporlarında bu konuyu bildirmemektedirler.

Denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi, 2017-2021 yılları arasında bağımsız denetçi raporlarında sadece Galatasaray A.Ş. tarafından, 2017-2018 yıllarında 1 kez bildirildiği görülmektedir. Beşiktaş A.Ş., Fenerbahçe A.Ş. ve Trabzonspor A.Ş. ise hiçbir dönem boyunca bu konuya denetçi raporlarında yer vermemektedirler.

Bu sonuçlar incelendiğinde, kilit denetim konularının önemi yalnızca denetçiler ile sınırlı olmayıp, ortaya koyulan bu verilerin gelecekte yapılabilecek araştırmalara da dayanak oluşturması adına yararlı olabileceği kabul edilmektedir. Bu çalışmada sonuçların tablolar halinde sunulmasının spor kulüplerinin işleyişine, yatırım yapmak isteyenlere ve ilgili kişilere daha hızlı erişim hakkı ve şeffaf görünüm kazandıracağı yönünde pozitif bir adım olacağı düşünülmektedir. Bağımsız denetçi raporlarındaki kilit denetim konularının başlıkları, sayıları ve içerikleri Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) resmi sitesinde yer alması spor kulüplerine ve diğer şirketlere yönelik güvenilirliği ortaya koymaktadır.

Bu çalışma, bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının çeşitli parametreler ışığında (spor kulüplerinin büyüklüğü, bağlı olduğu ortaklıklar ve yıllar) değerlendirilmesini içermektedir. Bununla birlikte, kilit denetim konularının raporlanmasının uyumlu hale getirilmesine ihtiyaçtan kaynaklı olarak gelecek çalışmalarda kilit denetim konuları farklı ülkeler ve sektörler açısından da ele alınabilir. Ayrıca kilit denetim konularının firma karlılığı ve kurumsal yönetim üzerindeki etkisinin çeşitli istatistiksel analizler kapsamında değerlendirilmesi de öneri niteliği taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- Abu, N. A. ve Jaffar, R. (2020). Audit committee effectiveness and key audit matters, *Asian Journal of Accounting & Governance*, 14.
- Abuazza, W. O., Mihret, D. G., James, K. ve Best, P. (2015). The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises, *Managerial Auditing Journal*.
- Aicpa. (2019). Audit and accounting guide: Not-for-profit entities, Wiley, <https://doi.org/10.1002/9781119631163>
- Akdoğan, N. ve Bülbül, S. (2018). Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerindeki finansal raporlama farklılıklarına ilişkin Bist 100 ve kurumsal yönetim endeksi şirketlerinin incelemesine yönelik bir araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3), 531-559.
- Aktaş, R. ve Merve, A. (2020). Bağımsız denetimde önemlilik perspektifinden kilit denetim konuları: Bist 100 uygulaması, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38(2), 185-214.
- Al-Matari, E. M., Al-Swidi, A. K. ve Fadzil, F. H. B. (2014). The effect of the internal audit and firm performance: A proposed research framework, *International Review of Management and Marketing*, 4(1), 34-41.
- Anderson, R. C., Mansi, S. A. ve Reeb, D. M. (2004). Board characteristics, accounting report integrity, and the cost of debt, *Journal of accounting and economics*, 37(3), 315-342.
- Antipova, T. (2016). Auditing for financial reporting, *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*.
- Antle, R. (1982). The auditor as an economic agent, *Journal of Accounting Research*, 20(2), 503.
- Arzova, S. B. ve Şahin, B. Ş. (2020). ISA 701 (BDS 701) kilit denetim konuları: Bist 30, Bist 50 ve Bist 100 endekslerinde yer alan finans kurumlarına yönelik analiz, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(60), 75-94.
- Asbahr, K. ve Ruhnke, K. (2019). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action, *International Journal of Auditing*, 23(2), 165-180.
- Austin, E. ve Herath, S. K. (2014). Auditor independence: a review of literature, *International Journal of Economics and Accounting*, 5(1), 62-74.

- Baki, A. (2021). Content analysis for the place and future of the certified public accountant profession in independent audit, *Quantrade Journal of Complex Systems in Social Sciences*, 3(1), 19-26.
- Baksa, R. ve Turoff, M. (2011). Continuous auditing as a foundation for real time decision support: implementation challenges and successes, In *Supporting Real Time Decision Making*, 237-252, Springer, Boston, MA.
- Bani-Ahmed, A. A. ve Al-Sharairi, J. A. (2014). The relationship between planning of audit process and total quality management, *International Journal of Business and Management*, 9(5), 96.
- Beattie, V., Fearnley, S. ve Hines, T. (2013). Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment, *Accounting and Business Research*, 43(1), 56-81.
- Blackwell, D. W., Noland, T. R. ve Winters, D. B. (1998). The value of auditor assurance: Evidence from loan pricing, *Journal of Accounting Research*, 36(1), 57-70.
- Böğürçü, B. (2019). *Halka açık anonim şirketlerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularına yönelik bir araştırma: Bist 100 şirketlerinin 2018 yılı analizi, Yüksek Lisans Tezi, Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi, (591844).*
- Broadbent, J. ve Guthrie, J. (1992). Changes in the public sector: A review of recent "Alternative" accounting research, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2), 0-0.
- Brouwer, A., Eimers, P. ve Langendijk, H. (2016). The relationship between key audit matters in the new auditor's report and the risks reported in the management report and the estimates and judgments in the notes to the financial statements, *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 90(12), 580-613.
- Brown, P. R. (1983). Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions, *Journal of Accounting Research*, 444-455.
- Chowdhury, J., Chowdhury, M. M. ve FCMA, N. (2017). Relevance of internal audit: A case study in private limited company, *The Cost and Management Journal*, 45, 40-47.
- Christensen, B. E., Glover, S. M. ve Wolfe, C. J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest?, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71-93.

- Collis, J. ve Jarvis, R. (2002). Financial information and the management of small private companies, *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 9, 100-110.
- Coram, P. J., Monroe, G. S. ve Woodliff, D. R. (2009). The value of assurance on voluntary nonfinancial disclosure: An experimental evaluation, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 137-151.
- Craswell, A., Stokes, D. J. ve Laughton, J. (2002). Auditor independence and fee independence, *Journal of Accounting and Economics*, 33(2), 253-275.
- Çakalı, K. R. (2021). Bağımsız denetim raporlarında yeni uygulama: Kilit denetim konularının raporlanması ve Bist 100 analizi, *Denetışim*, (23), 60-77.
- De, S. ve Sen, P. K. (2002). Legal liabilities, audit accuracy and the market for audit services, *Journal of Business Finance & Accounting*, 29(3-4), 353-410.
- Deloitte Belgium. (2018). The new auditor's report | Deloitte Belgium | Audit services. [online] Available at: <https://www2.deloitte.com/be/en/pages/audit/articles/new-auditor-s-report.html> adresinden 15 Temmuz 2021 tarihinde erişildi.
- Deloitte Italia. (2018). The new auditor's report | Deloitte Italy | Audit. [online] Available at: https://www2.deloitte.com/it/it/pages/audit/articles/the-new-auditor_s-report---deloitte-italy--audit.html adresinden 16 Temmuz 2021 tarihinde erişildi.
- Du, H. ve Roohani, S. (2007). Meeting challenges and expectations of continuous auditing in the context of independent audits of financial statements, *International Journal of Auditing*, 11(2), 133-146.
- Duh, R. R., Ye, C. ve Yu, L. H. (2020). Corruption and audit market concentration: an international investigation, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 27(3), 261-279.
- Dzikrullah, A. D., Harymawan, I. ve Ratri, M. C. (2020). Internal audit functions and audit outcomes: Evidence from Indonesia, *Cogent Business ve Management*, 7(1), 1750331.
- Eilifsen, A., Knechel, W. ve Wallage, P. (2001). Application of the business risk audit model: A field study, *Accounting Horizons*, 15, 193-201.
- Elder, R.J., M.S Beasley. ve A.A. Arens (2010), Auditing and assurance services: an integrated approach, *Global Edition*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ
- Erdem, B. (2020). Finansal tablolardaki hile olasılığının kilit denetim konularına etkisi: Borsa İstanbul'da bir analiz, *ESAM Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1(2), 245-260.

- Ewelt-Knauer, C., Gold, A. ve Pott, C. (2013). Mandatory audit firm rotation: A review of stakeholder perspectives and prior research, *Accounting in Europe*, 10(1), 27-41.
- Ezat, A. (2017). The impact of audit- related factors on audit report lag for the Egyptian listed non-financial companies, *Journal of the Faculty of Commerce for Scientific Research*, 52.
- Fagerström, A., Hartwig, F. ve Cunningham, G. (2017). Accounting and auditing of sustainability: Sustainable indicator accounting (SIA), *Sustainability: The Journal of Record*, 10(1), 45-52.
- Ferreira, C. ve Morais, A. I. (2019). Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed, *Revista Contabilidade and Finanças*, 31, 262-274.
- Fossung, M. F. ve La Fortune, M. W. S. (2019). External audit and quality of accounting and financial information in Cameroonian companies, *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 7(3), 55-72.
- Francis, J. R. ve Krishnan, J. (2002). Evidence on auditor risk-management strategies before and after the private securities litigation reform act of 1995, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 9(2), 135-157.
- Francis, J. R., Huang, S., Khurana, I. K. ve Pereira, R. (2009). Does corporate transparency contribute to efficient resource allocation?. *Journal of Accounting Research*, 47(4), 943-989.
- FRC., (2017), Extended auditors report: A review of experience in the first year. Available at: <https://frc.org.uk/Extended-auditors-reports.pdf> adresinden erişildi.
- Free, C. (1999). Limiting Auditors' Liability. *Bond Law Review*, 11. <https://doi.org/10.53300/001c.5344> adresinden erişildi.
- Fuentes, C. D. ve Pucheta-Martínez, M. C. (2009). Auditor independence, joint determination of audit and non-audit fees and the incidence of qualified audit reports, *Revista Latinoamericana de Administración*, 43, 63-92.
- Georgescu, I. E., Betianu, L. ve Macovei, C. (2006). The role of the management accounting in financial auditing quality enhancement, *In Second International Conference on Business, Management and Economics*.
- Ghosh, A. ve Moon, D. (2005). Auditor tenure and perceptions of audit quality, *The Accounting Review*, 80(2), 585-612.

- Glanz, J. (2018). Chronicling perspectives about the state of instructional supervision by eight prominent scholars of supervision, *Journal of Educational Supervision*, 1(1), 1.
- Gold, A., Gronewold, U. ve Pott, C. (2012). The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap—Do explanations matter?, *International Journal of Auditing*, 16(3), 286-307.
- Gold, A., Heilmann, M., Pott, C. ve Rematzki, J. (2020). Do key audit matters impact financial reporting behavior? *International Journal of Auditing*, 24.
- 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.
- Grossi, G. ve Steccolini, I. (2015). Pursuing private or public accountability in the public sector? Applying IPSASs to define the reporting entity in municipal consolidation, *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325-334.
- Grosu, M., Robu, I. B. ve Istrate, C. (2020). The quality of financial audit missions by reporting the key audit matters, *Audit Financiar*, 18(157).
- Gutierrez, E. F., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W. ve Vulcheva, M. (2016). *Consequences of Changing The Auditor's Report: Evidence From The UK*, University of Miami.
- Güney, S. ve Sarı, S. S. (2015). Muhasebe denetiminin etkinliğini sağlamada iç kontrolün rolü, *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5, 62-80.
- Hsieh, H. F. ve Shannon, S. E. (2005). Three approaches to qualitative content analysis, *Qualitative Health Research*, 15(9), 1277-1288.
- Hut-Mossel, L., Welker, G., Ahaus, K. ve Gans, R. (2017). Understanding how and why audits work: Protocol for a realist review of audit programmes to improve hospital care, *BMJ Open*, 7(6).
- IAASB. (2009b). International Standard on Auditing 570, Going Concern. IFAC. Retrieved from <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a031-2010iaasb-handbook-isa-570.pdf> adresinden 15 Temmuz 2021 tarihinde erişildi.
- IAASB. (2011). Enhancing the value of auditor reporting: exploring options for change [online] Available at: <https://www.iaasb.org/publications/enhancing-value-auditor-reportingexploring-options-change-1> adresinden 15 Temmuz 2021 tarihinde erişildi.

- IAASB. (2012). Invitation to Comment - Improving the Auditor's Report. IFAC. Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/improvingauditor-s-report> adresinden 16 Temmuz 2021 tarihinde erişildi.
- IAASB. (2013). Exposure Draft: Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs). IFAC. Retrieved from <https://www.ifac.org/publicationsresources/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-andrevised-international> adresinden 16 Temmuz 2021 tarihinde erişildi.
- IAASB. (2017a, January 15). International Standard on Auditing 700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements. IFAC. Retrieved from ISA 700 Revised: <https://www.ifac.org/publicationsresources/international-standard-auditing-isa-700-revised-formingopinion-and-reporting> adresinden 16 Temmuz 2021 tarihinde erişildi.
- IAASB. (2017b). International Standard on Auditing 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report. IFAC. Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standardauditing-isa-701-new-communicating-key-audit-matters-i> adresinden 22 Temmuz 2021 tarihinde erişildi.
- IAASB. (2017c). The new auditor's report: enhancing auditor communications Greater Transparency into the Financial Statement Audit. (2017). [online] Available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor-Reporting-Fact-Sheet.pdf> adresinden 2 Ağustos 2021 tarihinde erişildi.
- IAASB. (2017c). International Standard on Auditing 570 Revised, Going Concern. IFAC. Retrieved from <https://www.ifac.org/publicationsresources/international-standard-auditing-isa-570-revised-going-concern> adresinden 2 Ağustos 2021 tarihinde erişildi.
- IODSA. (2017). The impact of the new auditors report. Available at: <http://www.iodsa.co.za/news/241065/> adresinden 3 Ağustos 2021 tarihinde erişildi.
- IOSCO Technical Committee (2009), Auditor communications: consultation report, <http://www.ifac.org/IAASB/ProjectHistory.php?ProjID=0095> adresinden 3 Ağustos 2021 tarihinde erişildi.
- Ito, E., Niyama, J. ve Mendes, P. (2008). Controle de qualidade dos serviços de auditoria independente: *Um Estudo Compara Tivo Entre as Normas Brasileiras e as Normas Internacionais*, 11.

- Iwanowicz, T. ve Iwanowicz, B. (2019). ISA 701 and materiality disclosure as methods to minimize the audit expectation gap, *Journal of Risk and Financial Management*, 12(4), 161.
- Jensen, M. C. ve Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Karagiorgos, A., Stamatis, S., Plioska, P. ve Koutri, O. (2019). Audit in the service of revenue increase: A tool for boards and committees of local authorities, *Corporate Board: Role, Duties and Composition*, 15, 8-17.
- Karapınar, A. ve Dölen, T. (2020). Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: Türkiye örneği, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.
- Kim, N. (2020). Audit responsibility as a specific type of legal responsibility, *In International Scientific Conference*, 41-51, Atlantis Press.
- Kleinman, G., Lin, B. B. ve Palmon, D. (2014). Audit quality: A cross-national comparison of audit regulatory regimes, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 29(1), 61-87.
- Klueber, J., Gold, A. ve Pott, C. (2018). Do Key Audit Matters Impact Financial Reporting Behavior? [online] papers.ssrn.com. Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3210475 adresinden 4 Temmuz 2021 tarihinde erişildi.
- Koch, C. ve Salterio, S. E. (2017). The effects of auditor affinity for client and perceived client pressure on auditor proposed adjustments, *The Accounting Review*, 92(5), 117-142.
- KPMG., (2014), Audit reports – field-testing a bold idea. Available at: <https://www.kpmg.com/UK/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/PDF/Audit-audit-report-service-sheet.pdf> adresinden 18 Temmuz 2021 tarihinde erişildi.
- Kuan, L. P. (2016). What's new in auditors reporting, Retrieved from ACCA Global: <http://www.accaglobal.com/ie/en/member/accountingbusiness/insights/kam-along.html> adresinden 22 Temmuz 2021 tarihinde erişildi.
- Lennox, C. ve Li, B. (2012). The consequences of protecting audit partners' personal assets from the threat of liability, *Journal of Accounting and Economics*, 54(2-3), 154-173.
- Lennox, C. S., Schmidt, J. J. ve Thompson, A. M. (2021). Why are expanded audit reports not informative to investors? Evidence from the UK. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2619785> adresinden 19 Temmuz 2021 tarihinde erişildi.

- Lessambo, F. I. (2018). Overview, History. ve Overall Objectives of Auditing. F. I. Lessambo, Auditing, Assurance Services, and Forensics, 3-16. Springer International Publishing. https://doi.org/10.1007/978-3-319-90521-1_1 adresinden 19 Temmuz 2021 tarihinde erişildi.
- Li, H. (2017). The benefit of adding key audit matters to the auditing report, In *2nd International Conference on Education, Management Science and Economics*.
- Li, L., Qi, B., Tian, G. ve Zhang, G. (2017). The contagion effect of low-quality audits at the level of individual auditors, *Accounting Review*, 92(1), 137–163.
- Ljubisavljević, S. ve Jovanović, D. (2011). Empirical research on the internal audit position of companies in Serbia, *Economic annals*, 56(191), 123-141.
- Lombardi, D., Bloch, R. ve Vasarhelyi, M. (2014). The future of audit, *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, 11(1), 21-32.
- MARC., (2011), A Framework for Extended Audit Reporting. Research project commissioned by Association of Chartered Accountants. Available at:http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/auditpublications/extended_audit_reporting.pdf adresinden 2 Ağustos 2021 tarihinde erişildi.
- MARC. (2011). A Framework for Extended Audit Reporting. Association of Chartered Certified Accountants. Retrieved from <https://pdfs.semanticscholar.org/3d55/a3d1f602e8da23ae41faf8e8e21ece4fc223.pdf> adresinden 2 Ağustos 2021 tarihinde erişildi.
- Matta, J. ve Feghali, K. (2021). The impact of Key Audit Matters (KAMs) on financial information Quality: Evidence from Lebanon, *Indonesian Management and Accounting Research*, 19(2), 135-162.
- McEnroe, J. E. ve Martens, S. C. (2001). Auditors' and investors' perceptions of the “expectation gap”, *Accounting Horizons*, 15(4), 345-358.
- Mendoza, R. (2005). International Accounting Standards: Historical and rational perspectives, *The Accountant's Journal*, 54, 23-30.
- Nath, N. D., Van Peurse, K. A. ve Lowe, A. (2005). Public sector performance auditing: Emergence, purpose and meaning.
- Nikolovski, P., Zdravkoski, I., Menkinoski, G., Dicevska, S. ve Karadjova, V. (2016). The concept of audit risk. *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research*, 27(1), 22-31.

- Nirupa, P. ve Mark, J. van V. (2012). Performance auditing: Development of an audit model to evaluate efficiency, effectiveness and economy of the performance of a business, *African Journal of Business Management*, 6(39)
- O'Sullivan, N. ve Diacon, S. R. (2002). The impact of ownership, governance and non-audit services on audit fees: Evidence from the insurance industry, *International Journal of Auditing*, 6(1), 93-107.
- Othman, R. ve Ameer, R. (2017). Conceptualizing the duties and roles of auditors in Islamic financial institutions: What makes them different?, *Humanomics*, 31(2), 201-213.
- Orquin, J. L. ve Loose, S. M. (2013). Attention and choice: A review on eye movements in decision making, *Acta psychologica*, 144(1), 190-206.
- Pinto, I. ve Morais, A. I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe, *Journal of International Financial Management ve Accounting*, 30(2), 145-162.
- Porter, B., Ciaran, Ó. h. ve Baskerville, R. (2009). Report on Research Conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 Investigating the Audit Expectation-Performance Gap and Users' Understanding of, and Desired Improvements to, the Auditor's Report. IFAC. Retrieved from http://www.ifac.org/system/files/downloads/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf adresinden 1 Ağustos 2021 tarihinde erişildi.
- Pratama, B. (2018). Auditor Independency as antecedents of ethical perception on auditor judgment: Study of public accounting firm auditors, *Kompartemen: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 16.
- PwC. (2017). Delivering the value of the Audit: New insightful audit reports. Retrieved from <https://www.pwc.com/sg/en/publications/assets/deliveringthe-value-of-the-audit.pdf> adresinden 24 Temmuz 2021 tarihinde erişildi.
- Rahayu, S., Yudi ve Rahayu. (2020). Internal auditors role indicators and their support of good governance, *Cogent Business ve Management*, 7(1).
- Reichborn-Kjennerud, K. ve Johnsen, Å. (2011). Auditors' understanding of evidence: A performance audit of an urban development programme, *Evaluation*, 17(3), 217-231.
- Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., Neal, T. L. ve Francis, J. R. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom, *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1501-1539.

- Reiter, S. A. ve Williams, P. F. (2004). The philosophy and rhetoric of auditor independence concepts, *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 355-376.
- Sailendra, S., Murwaningsari, E., Mayangsari, S. ve Murtanto, M. (2020). The moderating effect of benevolence on the influence of corporate governance on audit quality, *International Journal of Applied Business and International Management*, 5, 1-11.
- Samosir, H. E. S. (2019). Audit quality report: A conceptual review of perceived effects of selected factors, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(3), 1-6.
- Satka, E. (2017). Internal and external audit in the function of the management of the trade companies, *Journal of US-China Public Administration*, 14(6), 330-338.
- Schelluch, P. ve Gay, G. (2006). Assurance provided by auditors' reports on prospective financial information: implications for the expectation gap, *Accounting & Finance*, 46(4), 653-676.
- Senan, N. A. M. ve Sharma, R. B. (2017). Factors affecting the independence of external auditors: A study of local audit firms in Saudi Arabia, *Journal of Economic and Management Perspectives*, 11(2), 516-526.
- Sever Mališ, S. ve Novak, A. (2016). Fraud risk assessments: an empirical analysis, *International Journal Vallis Aurea*, 2(1), 19-29.
- Shevchenko, I. (2017). The budget program: economic content and practice of implementation, *Baltic journal of economic studies*, 3(4), 294-301.
- Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M. A. ve Orta-Pérez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom, *The British Accounting Review*, 51(3), 227-240.
- Sirois, L. P., Bédard, J. ve Bera, P. (2017) The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-Tracking Study. Retrieved from: https://papers.ssrn.com/sol3/Papers.cfm?abstract_id=2469905 adresinden 23 Temmuz 2021 tarihinde erişildi.
- Simnett, R. ve Huggins, A. (2014). Enhancing the auditor's report: To what extent is there support for the IAASB's proposed changes?, *Accounting Horizons*, 28(4), 719-747.
- Slobodianyk, Y., Shymon, S. ve Adam, V. (2018). Compliance auditing in public administration: Ukrainian perspectives, *Baltic Journal of Economic Studies*, 4(5), 320-331.

- Soetan, T. A., Oyetunji, O. T. ve Lawal, B. A. (2018). The relevancy of auditing on accounting and financial reporting, *Journal Homepage*, 5(10).
- Tackett, J. A., Wolf, F. M. ve Claypool, G. A. (2006). Fraud specialists on independent audits, *Journal of Business & Economics Research*, 4(7).
- Tahinakis, P., Mylonakis, J. ve Daskalopoulou, E. (2010). An appraisal of the impact of audit qualifications on firms' stock exchange price fluctuations, *Enterprise Risk Management*, 2(1).
- Teck-Heang, L. E. E. ve Ali, A. M. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development, *Journal Of Modern Accounting And Auditing*, 4(12), 1.
- Tetlock, P.E. ve Manstead, A.S. (1985). Impression management versus intrapsychic explanations in social psychology: A useful dichotomy?, *Psychological Review*, 92(1), 59–77.
- Thabet, I. (2017). Auditor skills, traits and knowledge evidence from Tunisia, *International Journal Of Accounting And Economics Studies*, 5(1), 7-15.
- Tillema, S. ve Ter Bogt, H. J. (2010). Performance auditing: Improving the quality of political and democratic processes?, *Critical Perspectives on Accounting*, 21(8), 754-769.
- Toudas, K. (2018). The international standards on auditing as a convergence parameter between US GAAP and IFRS, *Corporate Board: Role, Duties & Composition*, 14(3).
- Uzay, Ş. ve Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: Borsa İstanbul üzerine bir araştırma, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (52), 47-70.
- Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R. ve Hofmann, I. (2012). The audit reporting debate: Seemingly intractable problems and feasible solutions, *European Accounting Review*, 21(2), 193-215.
- Vasarhelyi, M. A., Teeter, R. A. ve Krahel, J. P. (2010). Audit education and the real-time economy, *Issues in Accounting Education*, 25(3), 405-423.
- Vasarhelyi, M. A., Alles, M. G. ve Kogan, A. (2018). Principles of analytic monitoring for continuous assurance, In continuous auditing, *Emerald Publishing Limited*.
- Warren, D. E. ve Alzola, M. (2009). Ensuring independent auditors: Increasing the saliency of the professional identity, *Group Decision and Negotiation*, 18(1), 41-56.

- Wayne Alderman, C., Deitrick, J. W., Tabor, R. H. ve Dilla, W. (1988). An analysis of the effects of independent audits on selected financial statement variables, *Journal of Business Research*, 17(2), 201-214.
- Yalçın, N. (2020). Raporlanan kilit denetim konularının sayısını etkileyen faktörler: Borsa İstanbul’da bir uygulama, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 4220-4230.
- Younas, A. ve Kassim, A. A. M. (2019). Essentiality of internal control in audit process, *International Journal of Business and Applied Social Science*, 5(11), 1-6.
- Zhou, M. (2019). The effect of key audit matters on firms' capital cost: Evidence from Chinese market, *Auditing eJournal*.



ÖZGEÇMİŞ

Lise eğitimini Yunus Emre Lisesinde tamamladı. Lisans eğitimini inşaat mühendisliği olarak okudu. İyi derecede Rusça ve İngilizce dillerini bilmektedir.

