



T.C.

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

**BAĞIMSIZ DENETİMDE KİLİT DENETİM KONULARI: BİST’TE
YER ALAN İŞLETMELERİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARI
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

EMİNE GÜNAY

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BURDUR – 2022

T.C.

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

**BAĞIMSIZ DENETİMDE KİLİT DENETİM KONULARI: BİST’TE
YER ALAN İŞLETMELERİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARI
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

EMİNE GÜNAY

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Doç. Dr. Osman TUĞAY(Danışman)

Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK

Doç. Dr. Muhammet Burak KILIÇ

BURDUR – 2022

T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ETİK BEYAN

Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'ne göre hazırlamış olduğum “Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST’ te Yer Alan İşletmelerin Bağımsız Denetçi Raporları Üzerine Bir Araştırma” adlı tezin hazırlanması sürecinde akademik ve etik kuralları ihlal etmediğimi, tezimin özgün olduğunu, başvurduğum kaynakları metin içinde, dipnotlarda ve kaynakçada eksiksiz ve bilimsel kurallara uygun olarak gösterdiğimi taahhüt ederim.

Emine GÜNAY

TEŞEKKÜR METNİ

Yüksek eğitimim boyunca, bilgisiyle, tecrübesiyle ve insanlığıyla, bana daima yol gösteren kendimi geliştirmem, iyi hissetmem için destek olan değerli danışmanım Doç. Dr. Osman TUĞAY 'a teşekkür ederim. Savunma jürimde yer alarak değerli katkılarını sunan Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK ve Dr. Öğr. Üyesi Muhammet Burak Kılıç'a teşekkür ederim.

Sevgilerini ve desteklerini her zaman hissettiğim aileme teşekkür ederim.



(GÜNEY, Emine, Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST’ te Yer Alan İşletmelerin Bağımsız Denetçi Raporları Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2022)

ÖZET

2000’li yılların başlarında yaşanan muhasebe ve denetim skandalları bağımsız denetimin güvenilirliği sorgulanır duruma gelmiştir. Küresel çaptaki ekonomik krizlerle birlikte denetim sürecine olan güvenin azalması finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetimden beklentilerini de değiştirmiştir. Bilgi kullanıcıları gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetine ilişkin daha kapsamlı bilgi talep etmeye başlamıştır. Yaşanan değişimler bağımsız denetim raporlarını da etkilemiş finansal bağlamda yaşanan sorunların önüne geçebilmek için denetimin kalitesinin ve güveninin artırılması amacıyla uluslararası denetim standartları oluşturularak, bağımsız denetim raporlarının standart hale gelmesi hedeflenmiştir.

Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından 701 no ’lu “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi” başlıklı standart yayımlanmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumu, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardını hazırlanmış ve söz konusu standart 01.01.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 2017 yılında Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Çalışmada, Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin 2017-2020 yıllarına ait bağımsız denetim raporları incelenerek, söz konusu şirketlerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kilit Denetim Konusu (KDK), Bağımsız Denetim Standardı (BDS), Bağımsız Denetim Raporu, Halka Açık Şirketler

(GÜNEY, Emine, Key Audit Matters In Independent Audit: An Investigation On Independent Auditor Reports Of Businesses In Bist, Master's Thesis, Burdur, 2022)

ABSTRACT

Accounting and audit scandals in the early 2000 have left the credibility of independent auditing questionable. The decrease in confidence in the audit process with the global economic crises has also changed the expectations of financial statement users from independent auditing. Information users have started to request more comprehensive information about the independent audit activity carried out. In order to prevent problems in the financial context, which also affected independent audit reports, international audit standards were established to increase the quality and confidence of the audit and independent audit reports were aimed to become standard.

The International Independent Audit and Assurance Standards Board (IAASB) has published standard 701 titled "Reporting of Key Audit Matters in the Independent Audit Report". In parallel with these developments, the Public Oversight Authority in Turkey prepared the BDS 701 Standard for Reporting Key Audit Matters in the Audit Report and the standard was published in the Official Gazette in 2017 to be implemented as of 01.01.2017.

In the study, independent audit reports of companies traded in BİST for 2017-2020 were examined and the key audit Matters included in the independent audit reports of these companies were evaluated.

Key words: Key Audit Matter (KDK), Independent Auditing Standard (BDS), Independent Audit Report, Public Companies

İÇİNDEKİLER

ETİK BEYAN.....	i
TEŞEKKÜR METNİ.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
KISALTMALAR DİZİNİ.....	ix
TABLolar DİZİNİ	x
ŞEKİLLER DİZİNİ	xi
GRAFİKLER DİZİNİ.....	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Denetim Kavramı;.....	2
1.1.1. Denetim Kavramı İle Benzer Anlamdaki Kavramlar.....	3
1.1.2. Denetimin Amaçları.....	3
1.1.3. Denetimin Yararları	4
1.2. Denetim Türleri.....	5
1.2.1. Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri	5
1.2.2. Denetçilerin Statüsüne Denetim Türleri.....	6
1.3. Denetçi Kavramı ve Türleri	6
1.3.1. Bağımsız Denetçiler	7
1.3.2. Kamu Denetçileri	7
1.3.3. İç Denetçiler.....	7
1.4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	7
1.4.1. Genel Standartlar	8
1.4.2. Çalışma Alanı Standardı	8
1.4.3. Raporlama Standartları	9

1.5. Bağımsız Denetim.....	9
1.5.1. Bağımsız Denetim Kavramı Ve Önemi	9
1.5.2. Bağımsız Denetimin Amacı Ve Faydaları	11
1.5.3. Bağımsız Denetimi Süreci	13
1.5.4. Bağımsız Denetimde Kanıtlar	15

2. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARI VE KİLİT DENETİM KONULARI

2.1. Bağımsız Denetçi Raporları	16
2.1.1. Bağımsız Denetçi Raporlarının Bölümleri.....	16
2.1.1.1 Bağımsız Denetçi Raporlarının Kilit Denetim Konularından Önceki-Sonraki Şekil Ve Kapsamı.....	17
2.1.1.2. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporlarına Dâhil Edilmesiyle Birlikte Yeni Denetçi Raporlarının Kapsamı Ve Şekli	18
2.1.2. Görüş Türleri.....	21
2.1.2.1. Olumlu Görüş.....	22
2.1.2.2. Olumlu Görüş Dışında Görüş Bildirme	22
2.1.2.2.1. Sınırlı Olumlu Görüş.....	22
2.1.2.2.2 Olumsuz Görüş	22
2.1.2.2.3. Görüş Vermekten Kaçınma.....	23
2.1.3. Denetçi Raporlarında Revizyona Gidilmesi.....	23
2.2. Kilit Denetim Konuları	25
2.2.1. Kavram ve Tanım Olarak Kilit Denetim Konuları	25
2.2.2. Kilit Denetim Konularının Yürürlükte Yayımlanması	25
2.2.3. BDS 701 Kilit Denetim Konuları İle Amaçlanan Faydalar	26
2.2.4. Kilit Denetim Konularının Tespiti	27
2.2.5 BDS 701 KDK' nın Belirlenmesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar	28
2.3.6. KDK' nın Bildirilmesi	30

2.3.7. KDK İle İlgili Denetçinin Sorumlulukları	31
2.3.8. KDK’ da Çalışma Kağıtları.....	32
2.3.9. Bir Konunun KDK Olarak Belirlenmesi Fakat Denetçi Raporlarında Bildirilmemesi Gereken Durumlar	33

3. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE KİLİT DENETİM KONULARI: BİST’TE YER ALAN İŞLETMELERİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi	35
3.2. Araştırmanın Amacı.....	35
3.3. Araştırmanın Kapsamı	36
3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları	37
3.5. Araştırmanın Yöntemi ve Verilerin Analizi.....	37
3.6. Araştırmanın Hipotezleri.....	38
3.7. Bulgular.....	40
3.7.1. Kod Sistemi.....	41
3.7.2. Kodlu Bölüm İstatistikleri.....	43
3.7.3. Yıllar İtibari ile Kod Sistem Matrisi	45
3.7.4. Sektörler İtibari İle Kod Maxmapsleri	48
3.7.4.1. İmalat	48
3.7.4.2. Mali Kuruluşlar	49
3.7.4.3. Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokantalar Ve Oteller.....	50
3.7.4.4. Elektrik, Gaz Ve Su	51
3.7.4.5. Ulaştırma Depolama ve Haberleşme.....	52
3.7.4.6. İnşaat Ve Bayındırlık Sektörü.....	54
3.7.4.7. Eğitim, Sağlık, Spor Ve Sosyal Hizmetler.....	55
3.7.4.8. Teknoloji Sektörü.....	55

3.7.4.9. Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	56
3.7.4.10. Gayrimenkul Faaliyetleri	57
3.7.4.11. İdari Ve Destek Hizmet Faaliyetleri	58
3.7.4.12. Tarım, Ormancılık Ve Balıkçılık	59
3.7.4.13. Mesleki Bilimsel Ve Teknik Faaliyetler	60
3.7.5. Hasılat Kodu Kod Birlikte Modeli	61
3.7.6. Kodlu Bölümler Kelime Bulutu	62
3.8. Korelasyon Testi Sonuçları	62
SONUÇ VE ÖNERİLER	81
KAYNAKÇA	87

KISALTMALAR DİZİNİ

AICPA:	Amerikan Diplomalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü
BDR:	Bağımsız Denetçi Raporları
BDS:	Bağımsız Denetçi Standartları
KDK:	Kilit Denetim Konuları
BİST:	Borsa İstanbul
GKMI:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
IAASB:	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
KAP:	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDK:	Kilit Denetim Konuları
KGK:	Kamu Gözetimi Kurumu
KHK:	Kanun Hükmünde Kararname
PCAOB:	Kamu Şirketleri Muhasebe Gözetim Kurulu
SMMM:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TFRS:	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS:	Türkiye Muhasebe Standardı
TTK:	Türk Ticaret Kanunu
YMM:	Yeminli Mali Müşavir

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1. Bağımsız Denetçi Raporları Şekil ve Kapsam Değişikliği.....	17
Tablo 2. Yeni Denetçi Raporları Standartları	19
Tablo 3. BDS 701 KDK İle Birlikte Revize Edilen Diğer Standartlar	24
Tablo 4. Araştırma Kapsamında Yer Alan Şirketlerin Sektörler ve Yıllara Göre Rapor Sayıları.....	36
Tablo 5. Raporlara Ait Değişken Gruplar	40
Tablo 6. Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler.....	62
Tablo 7. KDK Sayısı, Sayfa Sayısı, Denetçi Unvanı, Sektör, Yıl Değişkenleri İçin Pearson Korelasyon Testi	63
Tablo 8. Cinsiyet ve Görüş Türü Değişkenleri İçin Spearman Korelasyon Testi.....	65
Tablo 9. Denetçi Unvanı Değişkeni İçin T Testi	66
Tablo 10. Cinsiyet Değişkeni İçin Man Whitney U Testi.....	67
Tablo 11. Sektör Değişkeni Anova Testi	69
Tablo 12. Elektrik Sektörü KDK Sayısı Games-Howell Poct Hoc Testi.....	70
Tablo 13. Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme Sektörü Sayfa Sayısı Games-Howell Poct Hoc Testi.....	72
Tablo 14. KDK Sayısı Değişkenine Göre Anova Testi	72
Tablo 15. 7 KDK Sayısı Grubuna Ait Yıl Hoshberg Poct Hoc Testi	74
Tablo 16. 7 KDK Sayısı Grubuna Ait Sayfa Sayısı Games-Howell Poct Hoc Testi	75
Tablo 17. Yıl Değişkeni İçin Anova Testi	75
Tablo 18. Yıllara Ait Sayfa Sayısı Hochberg Poct Hoc Testi.....	76
Tablo 19. Görüş türü Kruskal Wallis H Testi	77
Tablo 20. Sektörlere Ait Görüş türü Games-Howell Poct Hoc.....	78
Tablo 21. KDK Sayıları İçin Görüş Türü Games-Howell Poct Hoc Testi.....	80

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Bağımsız Denetim Süreci	13
Şekil 2. Kilit Denetim Konularının Belirlenme Süreci	29
Şekil 3. Kod Sistemi.....	42
Şekil 4. Kodlar İstatistiği	44
Şekil 5. Kod Sistem Matrisi	46
Şekil 6. İmalat Sektörü Kod Maxmapsleri.....	48
Şekil 7. Mali Kuruluşlar Sektörü Kod Maxmapsleri	49
Şekil 8. Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller Sektörü Kod Maxmapsleri	51
Şekil 9. Elektrik Gaz ve Su Sektörü Kod Maxmapsleri.....	52
Şekil 10. Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme Sektörü Kod Maxmapsleri	53
Şekil 11. : İnşaat ve Bayındırlık Sektörü Kod Maxmapsleri	54
Şekil 12. Eğitim, Sağlık, Spor ve Sosyal Hizmetler Sektörü Kod Maxmapsleri	55
Şekil 13. : Teknoloji Sektörü Kod Maxmapsleri	56
Şekil 14. Madencilik ve Taş Ocakçılığı Sektörü Kod Maxmapsleri.....	57
Şekil 15. Gayrimenkul Faaliyetleri Sektörü Kod Maxmapsleri.....	58
Şekil 16. İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri Kod Maxmapsleri	59
Şekil 17. Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık Sektörü Kod Maxmapsleri	60
Şekil 18. Mesleki Bilimsel ve Teknik Faaliyetler Sektörü Kod Maxmapsleri	60
Şekil 19. Hasılat Konusu Kod Birlikte Modeli	61
Şekil 20. Kodlu Bölüm Kelime Bulutu	62

GRAFİKLER DİZİNİ

Grafik 1. Sektör Grupları İçin KDK Sayısı Ortalaması	70
Grafik 2. Sektör Grupları İçin Sayfa Sayısı Ortalaması.....	71
Grafik 3. KDK Sayısı İçin Yıl Ortalaması	73
Grafik 4. KDK Sayısı İçin Sayfa Sayısı Ortalaması	74
Grafik 5. Yıl Değişkeni İçin Sayfa Sayısı Ortalaması	76
Grafik 6. Görüş Türü Ortalaması İçin Sektör Grubu	78
Grafik 7. Görüş türü Ortalaması İçin KDK Sayısı.....	79
Grafik 8. En Fazla Tekrar Eden KDK.....	82
Grafik 9. Açıklanan Toplam KDK ve Farklı KDK.....	83
Grafik 10. Hasılat Konusu İle Birlikte En Çok Açıklanan Konular	84

GİRİŞ

Teknolojik gelişmelerin, küreselleşen ekonomilerin, artan sermaye hareketlerinin hız kesmeden ilerlemesi birçok alanda değişiklik yaratmaktadır. Küreselleşen ve hızlı el değiştiren sermaye hareketleri, şirket ile ilgili bilgiye ilgi duyan tarafları da çoğaltır. Bu bilgi kullanıcılarının ihtiyacı olan şey ise şirket ile ilgili güvenilir bilgidir. Şirket yapılarının büyüyerek karmaşayı arttırdığı ve güvenilir bilgiye ulaşmanın zor olduğu vakitte devreye bağımsız denetim girmektedir. Denetimin birçok farklı tanımı bulunmaktadır. Lakin genel anlamda denetimin süreç olduğu konusunda bir düşünce hâkimdir. Denetim, bir bilginin belirli ölçütlere uygunluk derecesini araştırmaktır. Denetimde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ölçüt olarak kabul edilmektedir. Bağımsız denetim sürecinin çıktısı olan bağımsız denetçi raporlarına bakıldığında zaman daha çok görüş odaklı, kalıplaşmış ifadelerin olduğu görülmektedir. Raporların bu kalıplardan arındırılması için 01.01.2022 tarihinde BDS 701 (Bağımsız Denetim Standardı) Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı yayımlanmıştır. Bu standardın ardından bağımsız denetçi raporlarında KDK (kilit denetim konuları) yer almaya başlamıştır. KDK denetçi yargılarını içerdiği için daha şeffaf, kalıplaşmış ifadelerden uzak olması beklenmektedir. Bu beklenti doğrultusunda 370 şirketin BDR içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir.

İlk olarak amacımız KDK' nın hangi konulardan oluştuğu hakkında genel bir yargıya varmaktır. KDK' nın genel olarak değişme kriterlerini görebilmek için şirketler, sektörlerle ve faaliyet gösterdiği yıla göre gruplandırılarak analizler bu şekilde yapılmıştır. Bu çalışmanın yapısında; Birinci bölümde denetim ve bağımsız denetim ile ilgili kavramsal çerçeve açıklanmış. İkinci bölümde bağımsız denetçi raporları ve kilit denetim konuları hakkında teorik bilgiler anlatılmıştır. Üçüncü bölümde BİST' te işlem gören 370 işletmenin 4 faaliyet yılı bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK incelenmiş. Bu KDK maxqda 2020 programına kodlanmış ve 13 sektörde analizleri yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmanın bu bölümünde denetim kavramı, denetim türleri, denetçi kavramı, genel kabul görmüş denetim standartları ve bağımsız denetim hakkında bilgi verilecektir.

1.1. Denetim Kavramı;

Denetim birçok farklı iş kolunda kullanılan bir sistem olduğu için farklı şekillerde tanımlamalar içermektedir. Fakat denetimin bir süreç olduğu tanımlamaların ortak noktasıdır. Bu tanımlamalar farklı şekillerde ifade edilse de hemen hemen aynı anlamlara gelmektedir. Denetim, bir bilginin belirli ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve rapor düzenlemek maksadıyla alanında yetkili bağımsız uzman kişiler tarafından kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve rapor edilerek bildirilme sürecidir (Arens A. vd., 2012:24).

Denetim kavramının en genel tanımlamasının 1971’de Amerikan muhasebe birliği tarafından yapıldığı ifade edilmektedir (Bozdoğan,2014:6). Bu tanımlamaya göre denetim “ iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” şeklinde ifade edilmiştir (Tuan ve Sağlar,2015:18). Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere denetimin özellikleri şöyle sıralanmaktadır.

- 1) İktisadi faaliyet ve olayları inceler.
- 2) Çalışmada önceden belirlenmiş ölçütler mevcuttur.
- 3) Tarafsız bir şekilde kanıt toplanır ve değerlendirilir.
- 4) Raporlar ilgililere bildirilir.
- 5) Denetim geçmiş faaliyetleri temel alsa da asıl ulaşmak istediği amaç gelecek odaklıdır.
- 6) Denetim bir süreçtir.

1.1.1. Denetim Kavramı İle Benzer Anlamdaki Kavramlar.

Günlük hayatta denetim kavramı hemen hemen herkesin zihninde bir şeyler uyandırmaktadır. Belki farklı bilimsel alanlarda yapılan denetim çalışmaları çağrışmakta fakat birbirine yakın tanımlar olmaktadır. Bunun yanında birde denetim kavramı ile karıştırılabilen bazı benzer kavramlar mevcuttur. Bunlara kontrol ve teftiş kavramları örnek verilebilir. Bu kavramlar farklı anlamlar taşımaktadır.

Kontrol: Fransızca kökenli olan bu kavram denetimin başında denetimden önce gelen bir faaliyettir. Herhangi bir amaç ulaşmak için bazı tedbirler alınır ve sonuç kontrol altında tutularak amaç sağlanmaya çalışılır. Yani ilk işlem olarak tedbirler alınır, sistem kurulur sonra uygulamaya geçilir. En son olarak da uygulama ölçülür. Bütün bu süreçte hedeflere ulaşmak için alınan tedbirler kontrol faaliyeti iken sonrasında bu amaçlara ulaşma düzeyini veya ulaşamama düzeyinin tespiti denetim faaliyetidir (Başpınar,2005:36).

Teftiş: Teftişte öncelikli amaç mevzuata uygunluğun kontrol edilmesidir. Geçmiş odaklı bir sistematığe sahip olan teftiş kavramı, bir şeyin gerçeğini, doğrusunu, yolunda yapılıp yapılmadığının belirli aralıklarla gözden geçirilmesidir. Kapsam olarak denetimden daha dardır. Denetim faaliyeti daha genele uygulanırken, teftiş bu genelin daha dar bir kısmına uygulanır. Uygulanacak standartlar bellidir ve teftiş buna ne düzeyde uyulduğunu belirlemek için yapılır (Başpınar,2005:36).

1.1.2. Denetimin Amaçları.

Denetimde en temel ve genel amaç güvence hizmeti sunmasıdır. Bu hizmet doğrultusunda denetimin amacı kısaca, hata ve hileleri ortaya çıkararak önlemek, yapılan işlemlerin doğruluk ve uygunluğunu tespit ederek bu raporları bildirmek ve bu raporların kredisini arttırarak finansal tablolarla ilgili bir görüşe varmak başlıca amaçları arasındadır.

Finansal tablo denetiminde denetçinin genel amaçları standarda göre aşağıda verildiği gibidir (Akdoğan,2020:3).

a) Bir bütün halinde finansal tabloların, hile ve hata kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine yönelik makul bir güvence elde etmek ve böylelikle finansal tabloların tüm yönleriyle finansal raporlama çerçevesinde uygun halde hazırlandığı konusunda bir görüş bildirmek.

b) Bulunan kanıtlara uygun olarak finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve bildirimde bulunmak.

1.1.3. Denetimin Yararları

Geçmişten günümüze işletmeler ile ilgili bilgi kullanıcılar ve karar alıcılar güvenli bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Ulaşılan bazı bilgilerin güvenilir olmama riski bulunmaktadır. Bu riskin en aza indirgenmesi için denetime ihtiyaç duyulmaktadır.

Denetimin yararları, işletmeye sağladığı, kamuya sağladığı ve diğer iş hayatı üyelerine sağladığı yararlar olarak 3'e ayrılmaktadır.

1) İşletmeye sağladığı yararlar (Karacan ve Sami, 2012:22).

- Çalışan ve yönetim arasında iletişim ve haberleşme işlevi görür.
- İşletme içi motivasyonu artırır.
- Kredi imkânını artırır.
- Hile yapılmasının önüne geçilir.
- Finansal tablolara duyulan güven artar.
- Yapılan bir hata- hile varsa düzeltilmesine katkıda bulunur.
- Yönetime doğru bilgi akışı sağlanır.

2) Diğer iş hayatı üyelerine sağladığı yararlar (Güredin, 2014:25).

- Karar almada yatırımcılara yardımcı olur.
- Kredi kuruluşlarına karar vermelerinde yardımcı olur.
- İşletme birleşme ve devrinde alıcı ve satıcı arasında güvenilir tarafsız bilgi sağlar.
- Tüm ilgililere işletme hakkında karlılık, verimlilik gibi konularda bilgi sağlar.

3) Kamuya sağladığı yararlar (Güredin, 2014:25).

- Finansal raporlara duyulan güveni artırır.
- Resmi kuruluşların denetim yükünü hafifletir.
- Adli mercilere güvenilir bir bilgi kaynağı sunar.

1.2. Denetim Türleri

Denetim kendi içerisinde farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma, denetimin konusu veya amacına göre, denetçinin statüsüne göre denetim türleri şeklindedir

1.2.1. Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri

Denetim ulaşılmak istenilen amaçlara göre; uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, finansal tablolar denetimi ve özel amaçlı denetim olmak üzere incelenebilmektedir (Kavut, vd., 2009:39).

Uygunluk denetimi: Kullanıldığı alanlar göz önünde bulundurulduğunda en kapsamlı olan fakat denetimin özü bakımından en dar kapsamlı olan amaçlarına göre denetim çeşididir. Bu denetimde genel anlamda amaç mevzuata uygunluğun incelenmesidir (Başpınar, 2005:39).

Biraz daha açmak gerekirse uygunluk denetimi, işletmenin faaliyetlerinin işletmede bir otoritenin belirlediği kural ve metotlara göre ya da kamu kuruluşlarının belirledikleri hukuka uygunluğun tespit edilme çalışmasıdır. Bu uygunluğun ölçümünü yönetim ya da kamu kurumu da yapabilmektedir. Yani iç ve dış denetim şeklinde de olabilmektedir.

Faaliyet denetimi: İşletmenin verimliliğinin, yöneticilerin başarılarının, karlılığın ve etkinliğinin ölçülerek işletme otoritelerine bilgi sunma faaliyetidir. Literatürde “Etkinlik Denetimi”, “Yönetim Denetimi”, “Performans Denetimi” olarak da geçmektedir (Kardeş S., 1999:194).

Mali tablolar denetimi: Finansal tablolarda belirlenmiş hususlara uyumluluk seviyesinin araştırıldığı denetim türüdür. Biraz daha açmak gerekirse, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerinin önem arz eden bütün taraflarıyla uygunluğu konusunda yeterli güveni oluşturmak amacıyla tarafsız bir şekilde incelenmesi ve sonuçların rapor edilmesidir. finansal tablolar denetiminde denetim konusunu finansal tablolar oluşturmaktadır (Yılancı vd., 2016:3)

Özel amaçlı denetim: Adından da anlaşılacağı üzere özel denetim bir konuyla alakalı daha detaylı araştırmalar içermektedir. Belirli bir bilgi kullanıcısına belli bir hususta uzman kişilerin bilgi üretme çalışmasıdır (Taş ve Durmuş, 2008:15).

1.2.2. Denetçilerin Statüsüne Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri: kamu denetimi, iç denetim ve bağımsız denetim olarak ayrılmaktadır.

Kamu denetimi: Kamu faydası ön planda tutularak, yetkileri yasalarca tanımlanmış kamu denetçileri tarafından planlar ve reel sonuçlar arasındaki ilişkiyi dikkate alarak sürdürülen çalışmadır. Yani kamu kurumlarıyla özel sektör işletmelerinin, kamunun yetkilendirmesiyle denetimciler tarafından incelenmesidir (Bakan, 2019:4).

İç denetim: Diğer denetim faaliyetlerinden en belirgin farkı üretilen bilginin bilgi kullanıcılarına yani 3. kişilere sunulmak yerine sadece işletme otoritelerine yol gösterecek bilgilerin üretilmesi ve gerekli işletme yetkililerine sunulmasıdır. İç denetim kısaca yönetim belirlediği kişi ya da kişilere yaptırdığı iç kontrol sistemine yönelik yapılan denetimdir. İdare denetimi olarak da geçmektedir.

Bağımsız denetim: Bazı kaynaklarda finansal tablo denetimi de denilmektedir (Lessambo ve Felix, 2018: 5-6). Literatürde birbirine benzer birçok tanımı bulunan bağımsız denetim 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan yönetmeliğe göre: “ Finansal tablo veya diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standardına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması “ şeklinde tanımlanmıştır (KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Resmi Gazete, 2012). Bağımsız denetim faaliyetlerinde en önemli ilkelerden biri denetçiye ve denetçinin yürüttüğü denetim faaliyetlerine duyulan güvendir. Bu güvenin sağlanabilmesi ise denetçinin denetim faaliyetlerini yürüttüğü esnada standartlara uygun olacak şekilde yürütülmesine bağlıdır. Bu standartlar Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları olarak tanımlanmıştır. Yürütülen denetim faaliyetlerinin kabul edilebilirliği Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına olan uyumluluk seviyesi ile ölçülebilmektedir.

1.3. Denetçi Kavramı ve Türleri

Denetim ile ilgili bir diğer önemli konu ise “denetçi” dir. Denetim faaliyetlerinde yapılan sınıflandırma denetçi içinde yapılabilmektedir.

En genel anlamıyla denetçi; denetim sürecini yürüten kişilerdir. Denetçi unvanına sahip kişilerin mesleki anlamda uzman, yeterli tecrübeye sahip, mesleki ahlak değerleri bulunan, tarafsız kişiler olması gerekmektedir.

1.3.1. Bağımsız Denetçiler

Denetimi meslek edinmiş, denetim faaliyetinin yürütüldüğü denetlenen işletme bünyesinde sadece denetçi vasfı ile bulunan bağımsız çalışan ya da bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan kişilerdir. Bağımsız denetçilerin ağırlıklı görevi işletmelerin finansal raporlarının denetimini yapmaktır. Bu faaliyetlerin güvenilir olabilmesi ve bağımsızlığını koruyabilmesi için bütün yetki ve sorumluluklar bir kurumda toplanmıştır (Dölen,2015:175-189). Bu kurum Türkiye Denetim Standartları kurumudur.

1.3.2. Kamu Denetçileri

Kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı çalışan, kamudan aldığı yetkiye dayanarak faaliyetlerini yürüten ve kamu yararını gözeten kişilere kamu denetçisi denilmektedir. Bu denetçiler çalıştıkları kendi kuruluşlarını da denetleyebilmektedir. Fakat o zaman bunu kamu denetçisi olarak değil iç denetçi olarak yapmış olurlar. Kendi kuruluşlarından başka bir kurum ya da kuruluştaki denetim çalışması yaparlarsa o zaman kamu denetçisi adı altında yapmış olurlar. Denetlenen kuruluşun denetlenen bilgilerini yasalar, ekonomi politikaları, ilkelerine dayandırır (Kavut vd., 2009:67).

1.3.3. İç Denetçiler

Kamu ya da özel işletmelerde faaliyetlerin otoriteler tarafından öncede belirlenmiş kural ve ilkelere göre yapılıp yapılmadığını denetlemekle görevli üst yönetimin talebi halinde çalışan ve sonuçları yönetime bildiren kişilere iç denetçi denir. İşletme bünyesinde çalışıyor olması tarafsızlık ilkesinden feragat edileceği anlamına gelmemektedir.

1.4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1947 yılında AICPA' nın (American Institute of Certified Public Accountants) çıkardığı Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları bir nevi denetimin temelini oluşturmaktadır. Denetim faaliyetlerinin kalitesinin ölçüsünü oluşturmaktadır. Bu standartlar, denetim faaliyetlerini sürdüren denetçinin süreç boyunca izlemesi gereken yol, davranış biçimi ve denetçinin taşıması gereken niteliklerdir. Genel Kabul Görmüş

Denetim Standartlarıyla ilgili yürütülen çalışmalar ve elde edildikten sonra kanunlar ve meslek kuruluşları tarafından konulmuş, genel kabul görmüş, denetçiye mesleki mesuliyetini gerçekleştirmesinde destek olan ve her bir denetimde bağlı kalması zorunlu olan standarttır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standardı üç kategoride on standarttan oluşmaktadır. Bunlar, Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları şeklindedir. Tabloda gösterildiği gibidir.

1.4.1. Genel Standartlar

Denetim faaliyetini yürüten denetçinin niteliğini, sahip olması gereken vasıfları, denetçinin denetim çalışması sırasında nasıl davranması gerektiğini belirleyen standarttır. Denetim sürecinde denetçinin önemini ortaya koyan bu standart, kişisel standart olarak ta bilinmektedir. Denetçilerin denetim çalışmasını yürütürken işiyle ilgili her durumda tarafsızlık ilkesini göz önünde tutarak hareket edilmesini zorunlu kılmıştır. Bunlarla birlikte, denetçilerin bilgi ve tecrübesini en iyi şekilde kullanarak denetim çalışmalarını özenle yürütmelerini ve titizlikle hareket edilmesini sağlamak için düzenlenmişlerdir. Genel standartların içinde mesleki eğitim ve uzmanlık standardı, bağımsızlık standardı, mesleki dikkat ve özen standardı yer almaktadır.

1.4.2. Çalışma Alanı Standardı

Denetçi denetim faaliyeti süreci sonunda bir sonuca varmayı hedeflemektedir. Çalışma alanı standardı denetim süresince denetçinin izleyeceği yolun planlanmasıdır. Denetçi her denetim çalışması öncesinde planlama hazırlamak zorundadır. Çalışma alanı standartlarının içinde planlama ve gözleme, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve kanıt toplama yer almaktadır. Denetim çalışmalarının planlanması, raporlara denetçi görüşüne karar verilirken kullanılacak kanıtların nasıl toplanacağı, denetim çalışmasını yürüten ekipte yer alan denetçilerin gözlemlenmesi, denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin doğru değerlendirilmesi ile ilgili yol haritasının planlanması niteliğindedir. Güçlü bir iç kontrol mekanizması bulunan işletmelerde denetim çalışmasının kapsamı daha dar tutulmakta, denetim süresi kısalmakta, çalışma daha az denetim personeliyle yürütülerek daha az sayıda kanıtı ihtiyaç duyulmaktadır. Toplanan kanıtın miktarı ise denetçiye bırakılmıştır. Toplanan kanıtlar yeterli ve kaliteli kanıtlar olmalıdır. Kanıtların kalitesini ise, geçerlilik, süreklilik, nesnellik, zamanlılık ölçütleri belirlemektedir.

1.4.3. Raporlama Standartları

Denetim çalışmasını yürüten denetçi çalışmalarını bitirmiş ve yeterli kanıt toplamış ve bir kanaate varmış ise son olarak bir rapor düzenler. Bu raporun düzenlenmesinde raporlama standartları denetçiye yol gösterici bir nitelik taşır. Denetçi denetlenen işletme finansal tablolarını Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını, bu tabloların bütününde tutarlılığın yani benimsenen bir muhasebe ilkesinde tablolar arasında bir tutarsızlık olup olmadığını, sunulan bilgilerin bilgi kullanıcıları tarafından yeterli düzeyde anlaşılabilceği açıklamaların getirilip getirilmediğini inceler ve en sonunda bir rapor yayımlamakla yükümlüdür. Bu raporda görüşünü açıklar ve eğer olumlu görüş dışında bir görüşte bulunmuş ise bunun sebebini raporlama standardına göre açıklamalıdır.

Raporlama Standartlarında denetçinin raporunu hazırlarken dikkat etmesi gereken dört standart bulunmaktadır:

1. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı
2. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tutarlılık (değişmezlik) standardı
3. Açıklamaların yeterliliği standardı
4. Görüş bildirme standardı

1.5. Bağımsız Denetim

Denetimin denetçinin statüsüne göre denetim türlerinden biri olan bağımsız denetim ile ilgili açıklamalara yer verilecektir.

1.5.1. Bağımsız Denetim Kavramı Ve Önemi

Gün geçtikçe profesyonelleşen şirket gruplarında şirket otoritelerinin şirket ile ilgili yerinde inceleme yapma gibi bir olanakları kalmamıştır. Otoritelerin bunu şirket çalışanlarına yaptırması mümkündür. Fakat kurumsal büyüme birçok karışıklık ve menfaat çatışmalarını da beraberinde getirdiği için şirket çalışanının bağımsızlığını koruyarak bir çalışma yürütmesi mümkün olmayabilir. Bunun yanında bu büyüme ile birlikte çoğalan faaliyetler, işlemler, dijitalleşme gibi faktörler finansal tablolarda hata ve hile riskini tetiklemektedir. Bu sebeple bağımsız denetime ihtiyaç duyulmaktadır (Sağlar ve Tuan, 2009: 351).

En genel anlamda bağımsız denetim, bir kuruluşun finansal bilgilerinin bağımsız denetçi tarafından denetlenmesidir şeklinde tanımlanabilir. Birçok kaynakta farklı tanımlamaları mevcuttur. 660 sayılı KGK’ da bağımsız denetim “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlanacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması sürecidir”(KGK 2011: 660,) olarak tanımlanmaktadır.

Bağımsız denetimde kalite önemli bir olgudur. Kalite, bağımsız denetimde denetim faaliyeti neticesinde varılan denetim görüşünün doğruluğu ve güvenilirliği ile ölçülmektedir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin belirli nitelikleri taşıması ve belirli bir nizamda olması gerekmektedir. Bağımsız denetim, denetlenen kuruluş harici kişilerce, mesleğinde deneyimli, tarafsız şekilde yapıldığı için finansal tabloların şeffaflığı, doğruluğu ve güvenilirliğini de arttırmaktadır.

Özetlemek gerekirse bağımsız denetim:

- Uzman ve bağımsız bir kişi tarafından yapılır.
- Doğruluğu kanıtlanabilir bilgiler olmalı.
- Denetçinin bu bilgiyi değerlendirebilmesi için UDS (Uluslararası Denetim Standartları) gibi ölçütler bulunmalıdır (Türmop, 2015, 13).

Bağımsız denetimde önemli 3 ana unsurdan bahsedilmektedir. Bunlar, önceden belirlenmiş ölçütlere dayandırma, bağımsızlık ve denetim standartlarına uyumdur (Türmop, 2015, 13).

Denetim çalışması esnasında denetçi elde ettiği bilgilerde GKMI (Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları) ve TMS/TFRS’ yi (Türkiye Muhasebe Standardı/Türkiye Finansal Raporlama Standardı) ölçüt olarak kullanmalıdır. Bunun yanında birde dünyada ortak benimsenmiş denetim standartları da mevcuttur. Denetçi çalışmasında bunu da ölçüt olarak kullanmalıdır.

Denetim faaliyetlerinde faydalanan bilgi kullanıcılarının denetime duyduğu güven denetimin değerini belirlemekte bir ölçüttür. Güvenin sağlanabilmesi ise denetçinin

bağımsızlığı ilkesine bağlıdır. Bu ilkenin korunabilmesi için bağımsız denetçi denetlediği işletme ile:

- Denetim bedeli olarak belirlenen ücret haricinde bir ödeme ilişkisinin bulunmaması.
- Bu işletme ile denetimden başka bir iş birlikteliği (danışmanlık) bulunmamalı.
- İşletmeyle borç alıp verme ilişkisinde bulunmamalıdır (Kavut, vd.,2009: 36).

1.5.2. Bağımsız Denetimin Amacı Ve Faydaları

Şirketin yayımladığı finansal tablolar şirket ile ilgili faaliyet konusu, finansal durumu gibi bilgilerin de yayımlanması demektir. İlgililer şirket ile alakalı bir bilgiye sahip olmasa dahi bu tablolara bakarak şirket ile ilgili bilgiler edine bilmektedir. Finansal tabloların önemi bu kadar büyükken doğru bilgilerin değil hatalı ya da hileli bilgilerin bu tablolarda yer alması olumsuzlukları da beraberinde getirmektedir. Bağımsız denetimin asli amacı burada devreye gitmektedir. Şirketlerin açıklamış olduğu finansal bilgiler ile olması gereken finansal bilgileri ve işletme faaliyetlerine etkisini inceler ve güvenilirliğini arttırmayı hedefler. Tarihsel olarak denetimi ele aldığımız zaman geçmiş zamanlarda denetimin daha çok hata ve hileleri ortaya çıkarmasına yönelik bir algı hâkimdir. Fakat günümüz de bu algı, şirketin yayımladığı finansal tabloları, denetçilerin muhasebe boyutunda inceleyerek güven verdiği bir konuma gelinmiştir (Lee ve Tom, 1993: 94).

Bağımsız denetimin kuruluşa sağladığı faydalar aşağıda verilmektedir (Güredin, 2010:25)

Bağımsız denetim, denetimini üstlendiği örgütün finansal tablolarına ait kayıtlarındaki yanlışlıkların tespitini sağlamaktadır. Gelirler ve giderlerin finansal tablolara doğru, düzgün bir şekilde aktarımına destek olmakta ve örgütün gerçeğe uygun bir şekilde hedef ve politika belirlemesini sağlamaktadır.

- ✓ Bağımsız dış denetim, işletme idaresinin ve personelinin hileli işlemlere başvurmalarını veya buna olan eğilimlerini önlemektedir.
- ✓ Denetlenmiş finansal tablolar kredi imkânlarını arttırmaktadır.

✓ İdareci, şahsi eksikliklerini, hatalarını veya finansal tablolarının milletlerarası standartlara uymayan taraflarını nesnel olarak değerlendirme imkânı bulmaktadır.

✓ Bilhassa yönetimde olmayan hissedarların haklarının korunmasında ciddi bir rol üstlenmektedir.

Bağımsız dış denetimin, kuruluş ile bağlantısı olan diğer kesimlere sağladığı faydalar aşağıda verilmektedir (Güredin, 2010: 25).

✓ Kredi sunan işletmelere alacakları kararlarda yol göstermektedir.

✓ Denetimi tamamlanmış finansal tablolar, yatırımcıların alacakları kararlar üzerinde etkili olmaktadır.

✓ Denetlenmiş finansal tablolar, emek piyasasında işverene ve işçi sendikalarına ücret ve sosyal yardımlar kapsamındaki anlaşmalarda objektif bilgiler vermektedir.

✓ Denetlenmiş finansal tablolar, kuruluş ile alakalı kesimlere, kuruluşun karlılığı, çalışmalarının randımanı ve etkinliği ile finansal durumu ile ilgili sağlıklı bilgiler vermektedir.

✓ Şirket devir ve birleşmelerinde hem alıcılara hem de satıcılara emin ve doğru bilgiler sağlamaktadır.

Bağımsız denetimin amaçları aşağıda verilmektedir (Güneş, 2009: 22-23).

✓ Finansal tabloların doğruyu gösterip göstermediğinin, diğer bir ifadeyle işletmenin şeffaf olup olmadığının belirlenmesine destek olmak,

✓ Kanuni mevzuata riayet edilip edilmediğinin saptanması, tatbik edilen muhasebe sisteminin milletlerarası muhasebe uygulamaları ile uygunluğunu sağlamak,

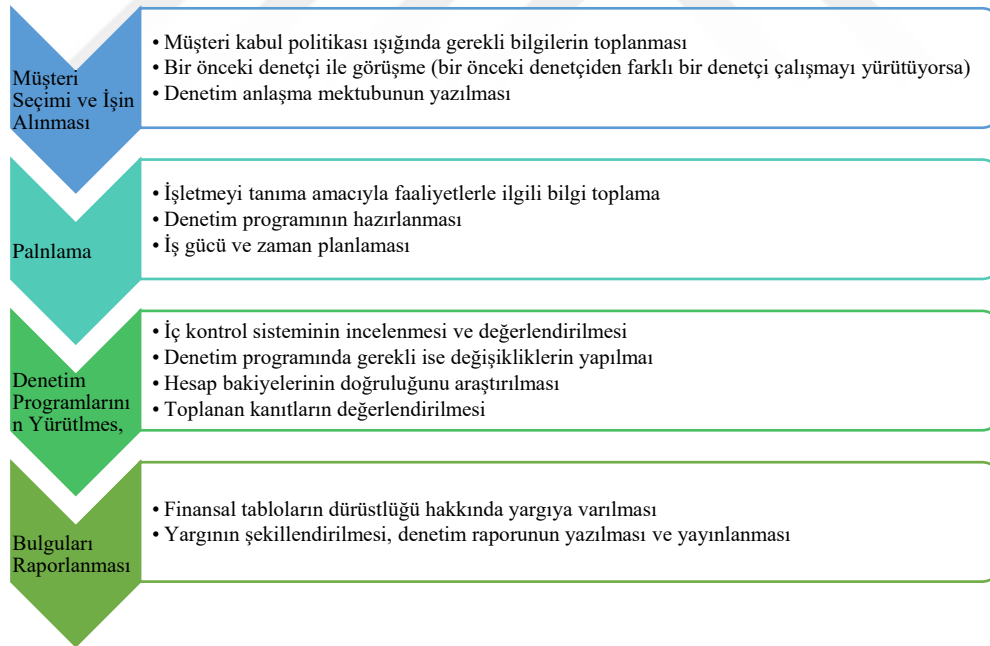
✓ Yanlış ve hileleri meydana çıkarmak, bun tip olayların engellenmesine destek olmak,

✓ Denetimi gerçekleştirilen kuruluşlar ile ticari ilişkisi bulunan bireylerin hak ve menfaatlerinin korunmasına destek olmak,

- ✓ Denetimi gerçekleştiren kuruluşların hak ve çıkarlarını kollamak ve gelişmesini temin etmek,
- ✓ Kuruluş sahiplerinin, ortak ya da hissedarlarının haklarını ve menfaatlerini gözetmek,
- ✓ Sermaye piyasasının ilerlemesini ve sermaye piyasasına sunulan kaynakların verimli ve ölçülü bir biçimde kullanılmasını sağlamak,
- ✓ Denetimi gerçekleştiren kuruluşların iş görenlerinin hak ve menfaatlerini kollamak, milli ve milletlerarası muhasebe prensip ve standartlarının uyumlaştırılmasına destek olmak.

1.5.3. Bağımsız Denetimi Süreci

Denetim önemli olgularından biri de süreçtir. Bağımsız denetim birbirini takip eden süreçlerden oluşan sistematik faaliyetler bütünüdür. Bu süreçler müşterinin seçilmesi veya işin kabulüyle başlayıp, gerekli çalışmalar yapıldıktan sonra görüşün açıklanmasıyla son bulur (Toroslu, 2012: 117).



Şekil 1. Bağımsız Denetim Süreci

Kaynak: Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 13. Baskı, 2010,

s.179

Buna göre;

1-Müşteri seçimi ve işin alınması aşamasında denetçi gerekli araştırmaları yapmalıdır (Ceyhan, 2014: 44-45).

Bu araştırmalar:

- Müşteri işletmenin dürüstlüğünün araştırılması
- Varsa önceki denetçilerle görüşmek
- İşletme sahiplerinin kendileri ile görüşmek
- Ulaşılan bilgilerin denetlenebilirliğine dikkat etmek şeklindedir.

2-Denetimin planlanması aşamasında hangi işin hangi zaman diliminde yapılacağı, nasıl ve kimler tarafından yapılacağı belirlenir (Haftacı, 2014: 51).

Denetim planı beş aşamadan oluşur. Bunlar:

- İşletme bilgilerinin toplanması
- İşletmenin iç kontrolünün tanınması
- Önemlilik düzeyinin tespiti
- Denetim riskinin tespit
- Denetim programının hazırlanması

3-Denetim programının yürütülmesi denetim çalışmasının bu sürecinde bazı teknikler kullanılarak denetim programı yürütülür. Bu teknikler:

- Fiziki inceleme
- Gözlem
- Doğrulama
- Soruşturma
- Kayıt sistemini yeniden izleme
- Yeniden hesaplama
- Belge incelemesi
- Göz atma

- Analitik incelemelerdir.

4- Bulguların raporlanması

Denetçiler yaptığı bütün çalışmaları son kez gözden geçirerek atladığı bir hususun olmadığından emin olunca bir kanaate varır. Bu bölüm bağımsız denetim raporları bölümünde ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

1.5.4. Bağımsız Denetimde Kanıtlar

Bağımsız denetim sürecinde denetçi zamanının büyük bir bölümünde kanıt arama çalışmaları yapar. Bu kanıtlar denetim hedefiyle doğrudan örtüşmeli ve denetçinin verdiği görüş üzerinde etkili olmalıdır. Denetim sürecinde kanıt toplamanın amacı, işletmenin finansal tablolarının muhasebe standartlarına göre gerçeği yansıtıp yansıtmadığına dair makul bir güvencenin sağlanmasıdır.

UDS' ye göre kanıt kısaca, denetçilerin görüş kararını etkileyebilecek düzeyde önemli görülen denetçilerin kullandığı bilgi ve belgelerdir (Kütük, 2008:89).

Denetim sürecinde verilecek olan kararı desteklemesi ve sonrasında ise bu karara dayanak oluşturması açısından kanıtlar denetim çalışmalarında önemli bir unsurdur.

Denetim kanıtlarının miktarı denetçi muhakemesine bırakılmıştır (Erdoğan, vd., 2014:18).

Denetçi denetim planlamasını yapar yapmaz kanıt toplamaya başlar ve bu süreç raporun verilmesine kadar devam eder. Kanıtlar aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir.

Fiziki Kanıt: Denetçinin herhangi bir bulguyu işletmede fiziki olarak görüp, sayıp ve inceleyebildiği kanıtlardır.

Gözleme Dayalı Kanıt: İşletme faaliyetlerin denetçi tarafından gözlemlenmesiyle elde edilen kanıtlardır.

Matematiksel Kanıtlar: İşletme kayıtlarının yeniden hesaplanmasıyla elde edilen kanıtlardır.

Çalışan Beyanları: Denetçinin bilgi sahibi olmak istediği konuyla ilgili işletme çalışanlarının beyanlarıdır.

2. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARI VE KİLİT DENETİM KONULARI

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetçi raporları ve kilit denetim konuları incelenmiştir.

2.1. Bağımsız Denetçi Raporları

Denetim faaliyeti sürecinin son aşaması raporun hazırlanmasıdır. Bağımsız denetçi raporu denetçi tarafından düzenlenen denetim sürecinin çıktısı niteliğindedir. Bağımsız denetçi raporları, denetim faaliyetinin sonunda elde edilen bulguların ve denetim görüşünün ilgili çıkar gruplarına sunulmasıdır (Sarısoy, 2018: 34). Bu raporlar sayesinde bilgi kullanıcılarına işletme ile ilgili bağımsız denetçilerin kararı açıklanır. Bu nedenle bağımsız denetçi raporları taraflar için çok önem taşımaktadır. Bağımsız denetçilerin raporlarda açıklayacağı bilgiler çalışma boyunca topladığı kanıtlarla tutarlı olmalıdır. Bilgi kullanıcılarının bu denetim çalışmasından tek haberdar olabildikleri çıktı bağımsız denetim raporlarıdır. Bu nedenle raporlar bilgi kullanıcıları ile işletme arasındaki iletişimi sağlamaktadır. Kaliteli bir bağımsız denetçi raporunda hedef, karar alıcılara alacakları kararlarda yol gösterici, yeterli bilginin sağlandığı bir kaynak olmasıdır. Bu karar alıcılar farklı mesleklerde faaliyet göstermektedirler. Denetçi raporları farklı meslek gruplarına hitap ettiği için okunabilirliği ve anlaşılabilirliği yüksek olmalıdır. Bir raporun okunabilirliği bu raporun kalitesini de etkilemektedir.

2.1.1. Bağımsız Denetçi Raporlarının Bölümleri

Bağımsız denetçi raporları geçmişten günümüze çok büyük bir değişikliğe uğramamış ve kalıplaşmış ifadelerle sadece görüşe odaklanılarak hazırlanmıştır (Browwer ve Eimers, 2016). Bu kalıplardan raporların arındırılması ve şirketlerin durumu temel alınarak raporların yayımlanabilmesi için KDK raporlara dâhil edilmiştir. KDK ile birlikte raporlarda şekil değişikliği olduğu için KDK öncesi bağımsız denetim raporları ve sonrası bağımsız denetim raporları şeklinde verilmiştir.

2.1.1.1 Bağımsız Denetçi Raporlarının Kilit Denetim Konularından Önceki-Sonraki Şekil Ve Kapsamı

Raporlar yazılı şekilde ve aşağıdaki unsurları içerecek şekilde hazırlanmalıdır (BDS 700).

Tablo 1. Bağımsız Denetçi Raporları Şekil ve Kapsam Değişikliği

Düzenleme Öncesi BDR	Düzenleme Sonrası BDR
1- Başlık	1-Başlık
2- Muhatap	2-Muhatap
3- Giriş Paragrafı	3-Denetçi görüşü
4-Yönetimin mali tablolara ilişkin sorumluluğu	4-Görüşün dayanağı
5-Denetçinin sorumluluğu	5-Kilit denetim konuları
6-Denetçi görüşü	6-Diğer bilgiler
7-Diğer raporlama sorumlulukları	7-Yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumlulukları
8-Denetçi imzası	8-Denetçinin finansal tablolara ilişkin sorumlulukları
9-Denetim raporu tarihi	9-Diğer raporlama sorumlulukları
10-Denetçinin imzası	10-Sorumlu denetçinin adı
	11-Denetçi imzası
	12-Denetçi adresi
	13-Denetim raporu tarihi

Başlık: Bağımsız denetçi tarafından hazırlanan denetim raporunun bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından hazırlandığını yönelik “Bağımsız Denetçi Raporu” ifadesi bulunmalıdır.

Muhatap: Hazırlanan denetim raporu, mevzuatta veya sözleşmede belirtilen muhataba hitaben düzenlenir. Belirtilen muhataplar genellikle; üst yönetim sorumluları, ortaklar olmaktadır (Teraman ve Çelik, 2019).

Giriş paragrafı: Denetim raporunun bu bölümünde işletmenin mali tablolarının denetime dâhil edilen hususlarından bahsedilir (denetimnet.net).

Yönetimin mali tablolara ilişkin sorumluluğu: Bu bölümde söz konusu işletme yönetiminin mali tablolar ile ilgili sorumlulukları belirtilmektedir.

Denetçinin sorumluluğu: Raporun bu bölümünde, denetçinin BDS’ de yer alan kurallara uyduğunu, tabloların önemli bir yanlışlık içermediğine yönelik yeterli ve uygun kanıt toplandığı ifade edilir (BDS 700).

Denetçi görüşü: Raporlarda, denetçinin çalışmaları neticesinde vardığı kanaatin sunulduğu bölümdür.

Diğer raporlama sorumlulukları: Kanun ve düzenlemelerin bağımsız denetçiye ek açıklama yapma sorumluluğu getirdiği vaziyetlerde görüş bölümünden sonra gelen denetçinin bu hususları belirttiği bölümdür.

Denetçinin imzası: Denetçinin imzasının bulunduğu bölümdür. Bu imza denetçi tarafından kendi adına, denetçi kuruluş ya da her ikisi adına imzalayabilir (Denetim net).

Rapor tarihi: Bu bölüme yazılan tarih, uygun ve yeterli kanıtın toplandığı tarihten veya işletme yönetiminin finansal tabloları imzaladığı tarihten önce bir tarih olamaz.

Denetçinin adresi: Denetim çalışmasını yapan bağımsız denetim firmasının adresinin bulunduğu bölümdür.

2.1.1.2. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporlarına Dâhil Edilmesiyle Birlikte Yeni Denetçi Raporlarının Kapsamı Ve Şekli

Yapısal olarak yenilenen denetçi raporları Tablo 2’ye göre ilgili Standart ile düzenlenmiştir.

Tablo 2. Yeni Denetçi Raporları Standartları

Bölüm	Zorunluluk	İlgili ISA
Görüş	Evet	ISA 700, 705
Görüşün Dayanağı	Evet	ISA 700, 705
İşletmenin Sürekliliği	Gerekli ise	ISA 570
KDK	Evet	ISA 701
Diğer Bilgiler	Evet	ISA 720
Yönetimin Sorumluluğu	Evet	ISA 700
Denetçinin Sorumluluğu	Evet	ISA 700
Mevzuattan Kaynaklanan Diğer yükümlülükler	Gerekli ise	ISA 700

Kaynak: (Türel ve Türel, 2016:104)

Yapılan revizyonlarla birlikte raporlarda yer alan bölümlerde bazı değişiklikler olmuştur. Bu değişiklikler, içerik bakımından ya da bu bölümlerin raporlardaki konumlarının değiştirilmesiyle yapılmıştır. Yenilenen raporlarda bazı bölümler aynı şekilde aktarılmış bazı bölümlerde de yapılan revizyonların yanında eski denetim raporlarında olmayan bazı bölümlerde raporlara dâhil edilmiştir.

Yeni denetçi raporlarında bulunan bölümlerdeki değişimler sırasıyla şu şekilde olmuştur.

Yenilenen denetçi raporlarının başlık ve muhatap kısmında ne içerik ne de raporlarda ki konumları açısından herhangi bir değişiklik olmamış aynen aktarılmıştır.

Yeni raporlarda yapılan en büyük değişikliklerin yapıldığı bölümlerden biri ise ‘Denetçi Görüşü’ bölümü olmuştur. Revizyon yapılmadan başlık ve muhatap bölümlerinden sonra

giriş paragrafı bölümü yer almaktaydı. Yeni denetçi raporlarında ise; giriş paragrafı bölümünde verilen bilgiler denetçi görüşü bölümüne dâhil edilmiştir. Başlık ve muhatap bölümünden sonra yer alan bu bölüme aşağıdaki bilgiler dâhil edilmiştir.

- ✓ Denetim işleminin yürütüldüğü işletme
- ✓ Denetlenen finansal tabloların tarihi
- ✓ Denetlenen finansal tabloların başlığı
- ✓ İşletmenin finansal tablolarının denetlendiği ifadesi
- ✓ Dipnotlara atıf

Denetçi görüşünden sonra ise yeni eklenen bölümler arasında olan görüşün dayanağı bölümü gelmektedir. Bu bölümde bağımsız denetçi verdiği görüşü destekler nitelikte bu görüşü vermesinde etkili olan unsurları açıklamaktadır.

Revizyon yapılmadan önceki raporlarda denetçi sorumluluğu bölümünde bildirilen hususlar yeni denetçi raporlarında görüşün dayanağı bölümüne dâhil edilmiştir. Revizyon yapılmadan öncesi denetçi raporları ve revizyon ile birlikte yeniden düzenlenen yeni denetçi raporları arasındaki en büyük değişiklik ise KDK' nın denetçi raporlarına dâhil edilmesi olmuştur.

Yeni denetçi raporlarında bu bölüm görüşün dayanağı bölümünden sonra yer almaktadır. Raporun bu bölümünde; denetçi, mesleki muhakemesine göre, üst yönetime bildirdiği konular arasından en mühim gördüklerini KDK bölümüne yazmakla sorumludur. Yeni eklenen bölümler arasında olan diğer bilgiler bölümü; denetçinin ve yönetimin diğer bilgiler ile ilgili sorumlulukları ve yürütülen çalışmaya yönelik denetçinin bulgularının açıklandığı bölümdür (Yanık ve Karataş, 2017).

Eski raporlarda yer alan 'Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu' bölümü revize edilerek yeni raporlarda ' Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları' şeklinde değiştirilmiştir. Bu bölümde işletmenin sürekliliği ve gereken durumlarda yönetimin bu hususları değerlendirmesi ve açıklamasına yönelik sorumlulukları yer almaktadır. Revizyon öncesi raporlarda 'Denetçinin Sorumluluğu' bölümü yeni raporlarda 'Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları' başlığı şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan başlık değişikliği ile birlikte çalışmayı yapan denetçinin denetimdeki etkinliğine önem verilmiştir (Sarısöy, 2018).

Eski ve yeni raporlarda değişiklik yapılmayan bölümler ise; diğer raporlama sorumlulukları, denetimin yapıldığı tarih ve denetçinin imzası bölümleri olmuştur. Denetçinin adresi bölümü ise içerik olarak aynı kalırken raporlardaki konumu değiştirilmiştir. Yapılan bu değişikliklerle birlikte bilgi kullanıcılarının taleplerine mümkün olduğunca cevap olabilecek nitelikte bir raporlama hazırlanmıştır. Yeni raporlama ile birlikte standartlaşmış denetim raporlarından farklılaşmış denetim raporlarına geçileceği öngörülmektedir (Yanık ve Karataş, 2017).Yapılan değişikliklerin en başlıcalarından biri olan denetçi görüşü bölümünün en başa alınmasıyla denetim sürecinin en önemli çıktısı olan kısımlara dikkatin çekilmesi amaçlanmıştır. Denetçi görüşü raporlarda ilk bölüm olarak kabul görmektedir. Çünkü ondan önce yer alan başlık ve muhatap bölümleri bütün raporlarda standartlaşmış kısımlardır. Açıklanan denetçi görüşünden hemen sonra yer alan görüşün dayanağı bölümünde de yine bilgi kullanıcılarının ihtiyacına yönelik konular arasında sebep sonuç ilişkisinin daha kolay anlaşılabilir olması açısından bu bölümde konumlandırılmıştır.

KDK raporlarda görüşün dayanağı bölümünden sonra gelmeli ve bu bölümün başında görüşün dayanağı bölümünde açıklanan konuya atıfta bulunulmalıdır (Ertan ve Kızık, 2019).

Bütün bu değişikliklerle birlikte denetçi raporları kapalı ifadelerden uzak, anlaşılır ifadeler ile ve ilave bilgilerinde yer almaya başlamasıyla eskisinden daha kapsamlı bir hale gelmiştir.

2.1.2. Görüş Türleri

BDS 700 ‘e göre denetçi bir görüşe varabilmek için denetim çalışması sürecinde hata ve hile kaynaklı bir yanlışlık tespit edip etmediğini göz önünde bulundurur (BDS 700: 10-11).

Bu tespite göre bağımsız denetçiler tarafından görüş verilir. Kısaca denetçi görüşlerin, denetim faaliyetleri sonunda denetçinin finansal tabloların gerçeğe uygun sunumuna dair oluşan kanaatini ifade eder. Görüşler oluşan kanaate göre olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş, görüş vermekten kaçınma şeklindedir (Türmob, 2015:418).

2.1.2.1. Olumlu Görüş

Bu görüşte bulunan denetçi denetlediği işletme yönetiminin, finansal tablolarda önemli yanlışlık bulunmadığına dair beyanı ile aynı fikirdedir. BDS 700 'e göre denetçi finansal tabloların tüm önemli taraflarıyla geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı kanaatine varırsa olumlu görüş verir.

- ✓ Çalışmanın her aşamasında standartlara uyulmuş,
- ✓ Yeterli kanıt toplanmış,
- ✓ İşletmenin finansal tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasalara uygun hazırlanmış,
- ✓ Finansal tabloları etkileyecek önemli belirsizliklerin bulunmadığı tespit edilmiş,
- ✓ Çalışma sırasında denetçiyi kısıtlayıcı bir müdahalede bulunulmamış ise denetçi bu şartların sağlanması halinde olumlu görüş bildirir.

2.1.2.2. Olumlu Görüş Dışında Görüş Bildirme

Denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiğini tespit etmesi ya da herhangi bir tespitte bulunabilecek yeterli ve uygun kanıtın elde edilmemesi halinde olumlu görüş dışında görüş verilir. Olumlu görüş dışında bildirilecek 3 çeşit görüş vardır (BDS 705, prg.2). -Sınırlı Olumlu Görüş -Olumsuz Görüş -Görüş Vermekten Kaçınma şeklindedir.

2.1.2.2.1. Sınırlı Olumlu Görüş

Denetçi 2 sebepten ötürü sınırlı olumlu görüş vermektedir.

- Yeterli kanıtın elde edilmesine rağmen bir takım yanlışlıklarla karşılaşmışsa ve bu yanlışlar önemli olmasına rağmen finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varmışsa,
- Denetçinin yeterli kanıtı elde edemeyip tespit edilemeyen yanlışlıkların önemli fakat tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş vermektedir (BDS 705, prg.7).

2.1.2.2.2 Olumsuz Görüş

Denetçinin yeterli ve uygun kanıtları elde etmesine rağmen bir takım yanlışlıklar tespit etmiş ve bu yanlışlıklar finansal tabloda yaygın önemli yanlışlıklar ise denetçi olumsuz görüş verir. Denetçinin, denetlenen işletmenin gerçek durumu yansıtmadığına dair bir görüştür. Denetçi olumsuz görüşü aşağıdaki durumlarda vermektedir.

- ✓ Yasal mevzuata önemli derecede aykırılık varsa,
- ✓ Finansal tabloların açıklığı önemli derecede net değilse,
- ✓ Önemli hata ve hileler varsa,
- ✓ Kullanılan muhasebe ilkelerinde tutarlılığın önemli derecede yok olması durumlarında.

2.1.2.2.3. Görüş Vermekten Kaçınma

Denetçinin görüş bildirmesine bazı durumların el vermemesidir. Denetçi denetim görüşünü destekleyecek yeterli kanıt elde edemediği durumlarda görüş vermekten kaçınılabılır. Denetçinin denetim çalışması sırasında çalışmanın engellenmesi veya belirsizliklerin olması halinde de görüş vermekten kaçınılabılır.

2.1.3. Denetçi Raporlarında Revizyona Gidilmesi

Finansal tablolar ve denetçi görüşü bir işletme ile bu işletmenin bilgi kullanıcıları arasında iletişim rolünü üstlenmektedir. Bilgi kullanıcıları herhangi bir işletme ile ilgili karar vermeleri gerektiği zaman işletmenin ilgili yılına ait finansal tablo ve denetçi raporlarından yararlanmaktadır. Verilen kararın karar alıcılar için doğru bir karar olabilmesi ise bilgilerin doğruluğu ile mümkündür.

Yıllar geçtikçe değişen işletmecilik anlayışı belirsizlikleri de beraberinde getirmiştir. Bu belirsizliklere ışık tutan denetçi raporlarında sunulan bilgiler ise artık yeterli gelmemektedir (Türel ve Türel, 2016: 101).

2000' li yıllarda yaşanan bazı ekonomik sıkıntılar Enron, Xerox, Sunbeam gibi denetim skandallarını da beraberinde getirmiştir (Ayotuz, 2019). Bu vakalarla birlikte finansal tablo kullanıcılarının karar almada yardımcı rolünü biçtikleri denetim raporlarına duyulan güven zarar görmüştür. Zedelenen bu güvenin geri kazanılması hatta eskisinden daha güvenilir bir süreç haline gelmesi adına bilgi kullanıcılarının denetim raporlarından beklentileri araştırılmıştır.

Başta yatırımcılar olmak üzere tüm bilgi kullanıcılarının denetim raporlarının daha ayrıntılı bilgi içermesi, şeffaflıklarının artırılması, standartlaşmış ifadelerden arındırılmış, iletişim değeri yüksek bir raporlama talep ettikleri sonucuna varılmıştır. Talep edilen bu nitelikler değerlendirilerek gerçekleştirilebilirliği araştırılmıştır.

Kamu Şirketleri Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) dâhil olmak üzere dünya çapında standart

belirleyiciler ve denetim düzenleyicileri, denetçi raporlarındaki şeffaflık eksikliğine ilişkin endişelere yanıt vermek için genişletilmiş bir denetim raporlama modeli çalışmaları başlattılar.

Düzenleyici kurum olan IAASB tarafından 2015 yılında bir düzenlemeye gidilmiştir. Ülkemizde, bu gelişmeler takip edilmiş ve ardından çalışmalar başlamış, uluslararası standart benimsenerek profesyonel bir çevirisi yapılmıştır. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, ilgili kamu kuruluşları, meslek kuruluşları ve akademisyenlerden oluşan bir çalışma ekibinde bu standart tartışmaya açılmıştır. Bu çalışma sonunda bir taslak hazırlanmış ve KGK'nın resmi internet sitesinde kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Alınan görüşler neticesinde standart BDS 701 Kilit Denetim Konuları şeklini almıştır.

Benimsenen uluslararası standartların ışığında Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 660 sayılı KHK (Kanun Hükmünde Kararname) ile raporlarda düzenleme yapmıştır (Varıcı ve Çağiran, 2018).

BDS 701 KDK ile birlikte revize edilerek yeniden yayımlanan standartlar aşağıdaki gibidir (İşseveroğlu, 2019;Doğan, 2018).

Tablo 3. BDS 701 KDK İle Birlikte Revize Edilen Diğer Standartlar

➤	ISA (BDS) 260 Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim
➤	ISA (BDS) 570 İşletmenin sürekliliği
➤	ISA (BDS) 700 Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama
➤	ISA (BDS) 705 Bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi
➤	ISA (BDS) 706 Bağımsız denetçi raporunda yer alan dikkat çekilen hususlar ve diğer hususlar paragrafı
➤	ISA (BDS) 720 Bağımsız denetçinin denetlenmiş finansal tabloları içeren dokümanlardaki diğer bilgilere ilişkin sorumlulukları

2.2. Kilit Denetim Konuları

Bu bölümde kilit denetim konuları detaylı bir şekilde incelenerek kavram olarak açıklanacak, yapılan değişiklikler ile amaçlanan getirinin neler olduğu, kilit denetim konuların tespiti ve bildirim sürecinden, bildirilmemesi gereken durumlardan bahsedilmiştir.

2.2.1. Kavram ve Tanım Olarak Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları; cari dönem finansal tablolarının denetiminde denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği konular arasından, mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden ve denetçinin en fazla odaklandığı konulardır (Kocamış ve Yıldırım, 2019; İşseveroğlu, 2019).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere KDK denetçinin kendi muhakemesine göre tespitlerini göstermektedir. Bu da denetçi raporlarında KDK' nın aynı işletme kapsamında dahi denetçiler arasında farklılık yaratabileceğini göstermektedir. KDK, denetçilerin denetim esnasında karşılaştıkları en mühim konular hakkında bilgi sağlar.

Kilit denetim konuları, BDS 701 standardıyla düzenlenmiştir. Bu standart kilit denetim konularının bildirilmesine dair denetçinin sorumluluklarını, bildirilecek konulara dair yapılan değerlendirmeleri, yapılan çalışma sürecinin içeriğinin ve şeklinin nasıl olacağına dair bilgileri kapsamaktadır (Gökgöz, 2017:128).

2.2.2. Kilit Denetim Konularının Yürürlükte Yayımlanması

2006 yılında İAASB' nin başlattığı çalışmalar neticesinde 2015 Ocak'ta yayımlanarak 15.12.2016 sonrası dönemlerde uygulanmaya başlanan ISA 701 KDK ve diğer değişiklik yapılan denetim standartları Türkiye'de de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları kurumu tarafından Türkiye denetim standartlarının bir parçası olan BDS yerini almıştır (Kavut ve Güngör, 2017).

BDS 701 01.01.2017 tarihi itibarı ile BİST' da işlem gören işletmelerin, 01.01.2018 itibarı ile 6102 sayılı TTK'ye göre denetime tabi diğer işletmelerin bu tarihlerde başlayan hesap dönemlerinin denetiminde KDK' ya yer verilmesi; 09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. (www.kgk.gov.tr)

2.2.3. BDS 701 Kilit Denetim Konuları İle Amaçlanan Faydalar

Çalışmamızın revizyona gidilme bölümünde de bahsettiğimiz gibi denetim raporlarında düzenlemelerin sebebi bilgi kullanıcılarının bu bilgilerle karar alma noktasında denetim raporlarına daha fazla güven duyarak daha kaliteli bir raporlama beklentileri olmuştur. Raporlarda yenileme gerektiren bu talepler ile yenilenerek düzenlemelerin yapıldığı yeni denetim raporlarından beklenen faydalar birbiriyle örtüşmektedir.

Şöyle ki, yapılan değişikliklerle beklenti açığı giderilmeye çalışılmış, daha kaliteli bir denetim raporuna odaklanılmıştır. Yapılan düzenlemeler ile raporlarda, şeffaflığın artırılarak iletişim gücünün kuvvetlendirilmesi, güven ortamının oluşturulmasıyla denetimde kalite standardının yükseltilmesi temel amaç olmuştur.

BDS 701 KDK ile beklenen faydalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- ✓ Yapılan denetim çalışmalarında iletişim değerinin artırılması için şeffaflığın sağlanması (BDS 701 md.2).
- ✓ Yapılan düzenleme ile bilgi kullanıcılarına raporlarda daha fazla bilgi sunulması (BDS 701).
- ✓ Denetim ve denetçiye olan güvenin artması.
- ✓ Raporlarda ayrıca bir bölümün KDK 'ya ayrılmasıyla birlikte anlaşılabilirliği arttırmak ve dikkatin bu bölüme çekilmesi.
- ✓ Bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgiler gözetilerek ihtiyaca uygun açıklayıcı bilgilerin sunulması.
- ✓ Bilgi kullanıcılarının karar alma noktasında etkili olabilecek etkin bir raporlama sağlamak.
- ✓ Denetçinin üst yönetimden sorumlu kişi veya kişilere sunduğu konular arasından belirlenen KDK ile denetçi ve yöneticiler arasındaki iletişimi güçlendirmesi.
- ✓ Denetçilerin mesleki şüphecilik olguları ile riskli alanların tespiti ve bu tespitlerden bilgi kullanıcılarının da haberdar olması.
- ✓ Yapılan denetim çalışmasının durumu, süreci ve şartlarının aktarılması.
- ✓ Finansal tablolarda yer alan dipnotlara daha fazla önem verilmesi.

- ✓ Standartlaşmış bilgilerden ziyade işletmeye özgü durumu yansıtır bilgilerin sunulması.
- ✓ Karşılaştırılabilirliğin sağlanması.
- ✓ İşletme yönetiminin hata, hile, yanlışlık konusunda daha duyarlı davranması.

Bütün bu maddelerin birleştiği ortak nokta ise kaliteli bir denetim süreç ve sonucuyla güven ortamının sağlanması, beklentilerin sağlanarak iletişim değeri yüksek etkin bir denetim sürecinin temin edilmesi olmuştur.

2.2.4. Kilit Denetim Konularının Tespiti

KDK özleri itibari ile bağımsız denetçinin muhakemesine göre, üst yönetime bildirilen konular arasından dikkatinin en fazla yoğunlaştığı konulardır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere KDK üst yönetime bildirilen konular arasından seçilmektedir (BDS 701 md.8). Ayrıca üst yönetime bildirilecek hususlar 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim Standardında da düzenlenmiştir.

Denetçi yönetime bildirdiği bu konular arasından KDK belirlerken aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmaktadır (BDS 701).

- ✓ BDS 315 uyarınca “önemli hata” ve “yanlışlık” riskinin fazla olduğu gözlemlenen alanlar.
- ✓ Finansal tablo alanlarına ilişkin yönetimin önemli yargıları ve belirsizliği yüksek görülen muhasebe tahminlerine ilişkin denetçinin muhakemesine dayalı yargılar.
- ✓ Dönem içinde gerçekleşmiş, işletmeye ait önemli işlem ve olayların finansal tablolarının denetimindeki etkileri.

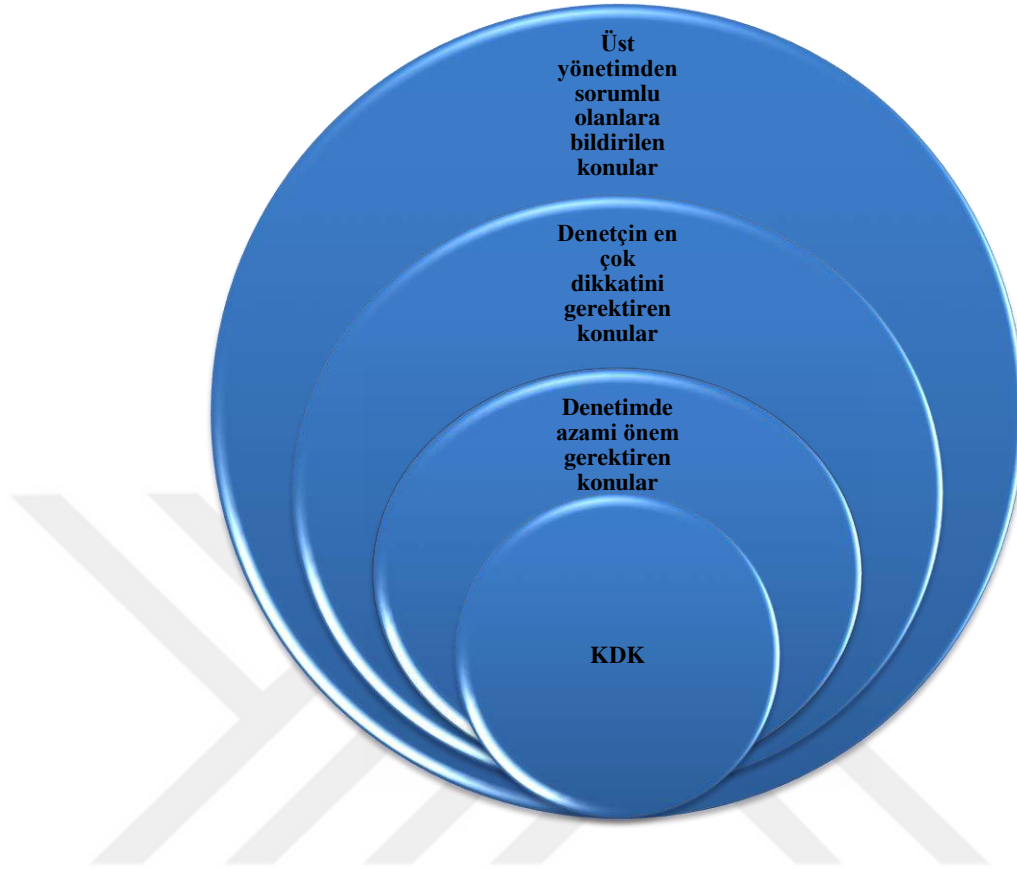
Denetçi KDK belirlerken mesleki muhakemesine dayalı yukarıda sıraladığımız maddeleri göz önünde bulundurmakta ve KDK belirlemektedir. Denetçilerin mesleki muhakemeleri birbirinden farklı olabileceği için bu konular ve sıralamaları bakımından farklılık gösterebilmektedir. Denetçi tarafından üst yönetime bildirilen konular arasından hiçbirinin KDK olarak tespit edilmemesi çok istisnai bir durumdur.

BDS 570’e göre işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli olay veya belirsizlikler, BDS 705’e göre olumlu görüşten farklı bir görüş verilmesine sebep olan konular nitelikleri itibariyle kilit denetim konularıdır.

2.2.5 BDS 701 KDK' nın Belirlenmesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Bağımsız denetçi kilit denetim konularını tespit ederken bazı hususlara dikkat etmesi gerekmektedir. Bunlar (Gökgöz, 2017):

- ✓ Bağımsız denetçi önemli gördüğü teknik bir konuyu, meslektaşları ile istişare edebilir ve bunu KDK olarak belirlerken gösterge kabul edebilir.
- ✓ Görüş bildirmekten kaçınılan bir raporda KDK bildirilmesi yasaklanmıştır.
- ✓ KDK raporlarda makul sayıda tutulmalıdır, zira bunların en önemli konular olduğu yargısına tezatlık oluşturabilmektedir.
- ✓ Önemli muhasebe tahminleri, yönetimin özellikle açıklamalarda bulunduğu alanlar ve önemli olağandışı işlemler, riskli bölgeler olarak belirlenebilir. Bağımsız denetçinin bu kısımlara daha çok dikkatini vermesi gereklidir. Çünkü bu kısımlar KDK olarak belirlenmesi daha olağan konulardır.
- ✓ İşletmenin sürekliliği ile ilgili bir belirsizliğin olması halinde de BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardına göre değerlendirilebilecek konular KDK olarak belirlenebilmektedir. Örneğin borç sözleşmelerinde aykırılıklar, borcun yeniden yapılandırılma ihtimali gibi.
- ✓ KDK tanımında da bahsedildiği üzere KDK cari döneme aittir. Bir önceki dönemin KDK güncellemesi gerekmemektedir.
- ✓ Finansal tablolarda karmaşık olan kısımlar denetçinin dikkatini daha çok çekmesi sebebiyle KDK olarak belirlenmesi olağandır.
- ✓ IAASB tarafından revize edilerek yenilenen denetçi raporlarını destekleyen sunumlarında KDK' nın belirlenme süreci aşağıda şekil 2' de gösterildiği gibidir(Sarısoy, 2018).



Şekil 2. Kilit Denetim Konularının Belirlenme Süreci

Kaynak: IAASB, 2015, The New Auditor's Report – Overview of the New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments. International Federation of Accountants, (Çevrimiçi), <http://www.ifac.org/publications-resources/slide-presentation-support-iaasb-snewandrevised-auditor-reporting-standard>, 08.01.2020

Şekilden de anlaşılacağı üzere denetçi üst yönetimle bir iletişim haline girer ve paylaştığı konular arasından dikkatini daha çok gerektiren kısımları irdeleyerek bu konular arasından en mühim gördüklerini seçerek KDK' yı belirler. Bu süreç denetçi açısından şu şekilde ilerler (Ayatoz, 2019:63).

1. Denetçi üst yönetime sunulacak konuları tespit eder,
2. Bu konular arasından en fazla dikkatini çekenleri tespit eder,
3. Bu konular arasından hangilerinin denetimde en mühim konular olduğunu, bilgi kullanıcılar açısından konunun önemini göz ardı etmemek suretiyle ortaya koyar,
4. Bu çalışmalar neticesinde belirlenen konular üst yönetim ile paylaşılır,

5. Paylaşılan konular denetçi raporunun ilgili bölümü olan kilit denetim konuları bölümünde başlıklar halinde sunulur,

6. Sunulan her bir KDK' nın denetimde nasıl ele alındığı ve KDK olarak belirlenmesindeki neden ilgili finansal tablolardaki açıklamalara atıfta bulunarak açıklar.

2.3.6. KDK' nın Bildirilmesi

Denetçi tarafından belirlenen KDK' nın amaçlanan faydaları ve etkinliği sağlayabilmesi için bilgi kullanıcılarına sunulması gerekmektedir. Sunulan bu bilgiler ise denetçi raporları ile mümkün olmaktadır. KDK' nın sunumu için denetçi raporlarında bir başlık açılmıştır. Raporlarda yer alan denetçi görüşü bölümüne yakın olarak açılan başlık bu bilgilerin öne çıkartılmasını sağlamaktadır (İşseveroğlu, 2019).

Belirlenen kilit denetim konusu sayısı:

Yapılan çalışmalar sonucunda belirlenen KDK sayısı aşağıdaki maddelere göre değişiklik gösterebilmektedir (İşseveroğlu, 2019).

- ✓ İşletmeye göre
- ✓ İşletmelerin faaliyetlerinin niteliğine göre
- ✓ İşletmelerinin faaliyetlerinin karmaşıklığına göre
- ✓ Yapılan çalışmanın şartlarına göre

BDS 701 prg. 11'e göre raporlarda yer alan KDK bölümünde standartlaştırılmış bir giriş cümlesi yer almaktadır.

“Kilit Denetim Konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Bu konular, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin yürütülen denetim çerçevesinde ve bu tablolara ilişkin görüş oluşturulurken ele alınmıştır ve tarafımızca bu konulara ilişkin ayrı bir görüş bildirilmemektedir.” (BDS 701:11.paragraf).

Raporlarda bu ifadenin yer alması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu ifadenin standart ile raporlarda yer almasında ki amaç ise; bilgi kullanıcıları için karmaşık bir raporlamadan uzak, anlaşılabilirliği yüksek bir raporlama hedefi olmuştur.

2.3.7. KDK İle İlgili Denetçinin Sorumlulukları

Denetçinin KDK belirlenmesinde ve raporlanmasında bir takım sorumlulukları vardır. Bunlar: (Can, 2017).

- ✓ Mesleki teknik ve standart ifadelerden uzak bir dil kullanımı
- ✓ Denetlenen işletmeye özgü ifadeler kullanmak
- ✓ Doğru bilgiler ışığında hazırlanan yargılar vermek
- ✓ Çok uzun ya da çok kısa ifadelerden ziyade konunun anlaşılabilirliği yeterlilikte ifadeler kullanmak
- ✓ Sır niteliğinde ki bilgilerin raporlarda açıklanmaması
- ✓ Belirlenen her bir KDK alt başlıklarda açıklanmalıdır (BDS 701,md.11).
- ✓ KDK çalışma kâğıtlarıyla belgelendirilmesi (Sami & Rahmi, 2018).
- ✓ Görüş vermektan kaçınılan durumlarda KDK konusu açıklanmamalıdır.
- ✓ Üst yönetimden sorumlu olanlara KDK' nın bildirilmesi.
- ✓ Standartlar ışığında KDK belirlenmesi.
- ✓ Tespit edilen KDK' nın neden seçildiği ve nasıl ele alındığının açıklanması (Sami ve Rahmi, 2018).

Yukarıdaki şekil şartlarına uyarak hazırlanan raporlarda denetçiler belirledikleri her bir KDK için açıklamalar yapmalıdır. Eğer finansal tablolar ile ilgili bir atıfta bulunulmuşsa bu konuyu nasıl değerlendirdiğini ve neden önemli gördüğünü açıklamalıdır (Ertan ve Kızık, 2019).

Bağımsız denetçi raporlarında yer almaya başlayan KDK aşağıdakiler yerine geçememektedir (Can, 2017).

- ✓ Finansal tablolarda yönetimin yaptığı dipnotlardaki açıklamalar yerine.
- ✓ Yapılan çalışmalar neticesinde bağımsız denetçinin olumsuz veya şartlı görüş bildirmesinin yerine.
- ✓ İşletmenin sürekliliği ile alakalı yapılan raporlamanın yerine.
- ✓ Münferit konulara yönelik ayrı bir görüş değildir.

2.3.8. KDK' da Çalışma Kâğıtları

Denetçi yaptığı çalışmalar boyunca vardığı kanaatleri desteklemek üzere bütün süreçte çalışma kâğıtları hazırlamaktadır. Bağımsız denetçi KDK' yı belirlerken çalışma kâğıtlarından yardım almaktadır. BDS 230'a göre çalışma kâğıtları; denetim sürecinde uygulanan prosedürlere, toplanan kanıtlara ve denetçinin vardığı kanaate ilişkin kayıtlardır (BDS 230).

KDK ile ilgili bu sürecin belgelendirilmesi için önem arz eden çalışma kâğıtlarının neler içermesi gerektiği standartla birlikte açıklanmıştır.

Çalışma kâğıtları KDK ile ilgili aşağıdaki maddeleri içermelidir (BDS 701,md.18).

- ✓ Bağımsız denetçinin azami dikkatine gerektiren konular ve belirlenen bu konuların KDK olup olmadığına yönelik denetçi kararının gerekçesi
- ✓ Eğer raporda bildirilecek KDK yoksa denetçi kararının gerekçesi
- ✓ Denetçi raporunda herhangi bir KDK bildirilmemesine rağmen belirlenen KDK' nın var olması durumunda denetçi kararının gerekçesi.

BDS 701 madde 18'e göre çalışma kâğıtları yukarıdaki hususlara yer verir.

Raporlarda yer alan KDK bölümünde bağımsız denetçi cari dönemdeki finansal tabloların denetiminde mesleki muhakemesine göre en mühim gördüğü konular olduğunu ve yayımlanan raporda KDK ile alakalı olarak ayrı bir görüş bildirmediğini standart bir dille bilgi kullanıcılarına sunmaktadır.

Bağımsız denetçinin KDK' nı raporlarda bildirirken kullanacağı ifadelerin dikkatle seçilmesi gerekir (BDS 701 A47).

Kullanılan ifadeler aşağıdaki maddelere uygun olmalıdır.

- ✓ Bağımsız denetçi tarafından finansal tablolar ile ilgili görüş oluşturulurken bu konunun uygun bir biçimde çözümlenmediğinin ima edilmemesi.
- ✓ Konunun işletme şartları da göz önünde bulundurularak, standart, genelleyici anlatımla ifade edilmemesi.
- ✓ Finansal tablo unsurlarına yönelik ayrı bir görüşü içermediğinin ifade edilmesi.

- ✓ Finansal tablolarda bulunan ilgili açıklamalarda konunun nasıl ele alındığına dikkat edilmesi.

2.3.9. Bir Konunun KDK Olarak Belirlenmesi Fakat Denetçi Raporlarında Bildirilmemesi Gereken Durumlar

- ✓ Belirlenen KDK' nın kamuya bildirilmesine mevzuatın izni olmayabilir. Örneğin açıklanacak olan KDK yürütülen bir soruşturmayı etkileyebilecekse. Bağımsız denetçi tarafından denetlenen bir işletme kara para aklama ile ilgili bir soruşturmadan da geçiyor olabilir. İşte bu vb. durumlarda mevzuatta bildirim yasaklanabilir (BDS 701 A52).

Yapılan çalışmalarda kamu yararı gözetildiği için gerekli olan, raporlarda sağlanan şeffaflığın artmasıdır. Denetçi belirlediği bir KDK aksi bir durum olmadıkça açıklamakla yükümlüdür. Bu sebeple KDK olarak belirlenen bir konunun raporda bildirilmemesi az rastlanır bir olaydır.

- ✓ Fakat KDK olarak belirlenen konunun raporda kamuya açıklanmamasının sağlayacağı faydanın, açıklanmasında yaratacağı olumsuz sonuçları aşması durumunda KDK bildirilmemesi uygundur (BDS 701 A53).

Konuyla ilgili durum ve gerçekler dikkate alınarak KDK' nın raporda bildirilip bildirilmeyeceğine karar verilir. KDK raporlarda bildirilmesiyle oluşabilecek olumsuzluklar hakkında yönetim ve yönetimden sorumlu kişilerin görüşleri alınabilir (BDS 701 A54).

Bildirilecek olan KDK ortaya çıkaracağı etkileri denetçi etik hükümlere dayanarak değerleyebilmektedir.

Konunun denetçi tarafından bildirilmemesine karar verilirken bu konular karmaşık, anlaşılması güç olabilmektedir. Bu gibi durumlarda da bağımsız denetçi hukuki danışmanlık desteğine başvurulmasını değerlendirebilir (BDS 701 A56).

Bunun yanında bağımsız denetçinin denetlediği işletme verilerine göre en az bir KDK belirlenmesi beklenmektedir. Fakat buna istisnalar gösterilebilmektedir. Çok az düzeyde işlem görmüş fakat denetime tabi fonlar örnek verilebilmektedir.

Bu gibi durumlarda bağımsız denetçi KDK olmadığına karar verebilir (Doğan,2018:74).

Bu karar raporun KDK başlığında; *“Bildirilecek KDK tespit edilmediğine tarafımızca karar verilmiştir”* gibi bir açıklamayla ifade edilmektedir.

BDS 705 Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardına göre, olumlu görüş haricinde verilen görüşün nedeni KDK başlığı altında bildirilmez (BDS 705).

Denetçinin bu görüşünün sebepleri “BDS 700 Görüş Oluşturma ve Raporlama” standardında da bahsedildiği gibi raporlarda yer alan görüşün dayanağı başlığı altında açıklanır (BDS 700).



3. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE KİLİT DENETİM KONULARI: BİST’TE YER ALAN İŞLETMELERİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde BİST’ te yer alan işletmelerin bağımsız denetçi raporlarında KDK içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Şirketlerin 2017, 2018, 2019, 2020 faaliyet yılına ait raporlarında geçen KDK sektörel olarak karşılaştırılmış ve bir takım tespitlerde bulunulmuştur. Bu bölümde sırasıyla araştırmanın konusu ve önemi, amacı, kapsamı, araştırmanın sınırlılıkları, araştırmanın yöntemi, verilerin analizi ve bulgulara yer verilmiştir.

3.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi

KAP’ da (Kamuyu Aydınlatma Platformu) yayımlanmış olan BİST’ te işlem gören işletmelerin 2017,2018,2019,2020 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarında yer alan Kilit Denetim Konularının BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporlarında Bildirilmesi Standardı kapsamında faaliyette bulunduğu sektör ve yıllara göre incelenmesi bu araştırmanın konusunu oluşturmaktadır.

KDK, raporu açıklayan şirket ile ilgili en çok önem arz eden konuları içerdiği için şirketler, denetçiler ve bilgi kullanıcıları tarafından oldukça önemli bir konudur.

Denetçi raporlarında açıklanan KDK’ nın neler olabildiği farklı sektör veya faaliyet yılları arasında hangi konuların daha çok önem arz ettiği, bu konuların her bir sektörde kaç kez tekrar ettiği, KDK’ nın tek bir sektör veya faaliyet yılında açıklandığı durumlar incelendiği için çalışma önem arz etmektedir.

Halka açık şirketlerin tümünün bağımsız denetçi raporlarında KDK’ yı inceleyen bir araştırma bulunmamaktadır. Kapsamı itibari ile araştırmamızın, çok geniş bir belge yelpazesini ilgilendirmesi araştırmamızı ilk ve önemli kılmaktadır.

3.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı; Halka açık şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında KDK’ nın ayrıntılı olarak incelenmesi ve yorumlanmasıdır. KDK hakkında genel bir görünüş

sunabilmek yani KDK' nın hangi konulardan oluştuğu hakkında genel bir yargıya ulaşmak en temel amacımızdır. Açıklanan KDK' nın faaliyet gösterilen sektör ve yıllarda ne gibi farklılıklara uğradığının tespiti amaçlarımız arasında yer almaktadır. 13 farklı sektörün dahil edildiği çalışmada her bir sektörde en çok önem arz eden KDK' nın ne olduğu, hangi yıllarda KDK' nın daha çok açıklandığı ve bu konuların neler olduğu incelenmiştir. BDS 701 Kilit Denetim Konuları Standardı kapsamında araştırmaya konu olan şirketlerin açıklamış olduğu raporlarda, KDK' nın farklı yıllar ve sektörler açısından hem niceliksel hem niteliksel olarak farklılık gösterip göstermediğinin araştırılması bu araştırmanın amaçlarındandır. Açıklanan KDK' nın raporlarda yer alan diğer bilgilerin değişimine bağlı durumlarının incelenmesi yine çalışmanın amaçlarını oluşturmaktadır.

3.3. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın kapsamını; Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) yer alan halka açık şirketler oluşturmaktadır. Bu şirketlerin yayımladıkları 2017,2018,2019,2020 faaliyet yılı bağımsız denetçi raporları araştırmanın kapsamını oluşturmaktadır. Araştırmada toplam 1480 bağımsız denetçi raporu incelenmiştir. Bu raporlar her yıl için 370 'er adettir. Dört faaliyet döneminden herhangi bir yılında bağımsız denetçi raporu eksik olan şirketlerin diğer yıllara ait bağımsız denetçi raporu da araştırmaya dâhil edilmemiştir. KAP 'da yer alan halka açık şirketler 13 farklı sektörden oluşmaktadır ve araştırma bu sektörlerin tamamını içermektedir. Bu sektörlerdeki şirket sayıları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir.

Tablo 4. Araştırma Kapsamında Yer Alan Şirketlerin Sektörler ve Yıllara Göre Rapor Sayıları

	2017	2018	2019	2020
İmalat sektörü	160	160	160	160
Mali kuruluş	119	119	119	119
İdari Ve Destek Hizmet Faaliyetleri	2	2	2	2
Gayrimenkul faaliyetleri	3	3	3	3
Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	5	5	5	5
Mesleki,Bilimsel Ve Teknik Faaliyetler	1	1	1	1
Teknoloji	15	15	15	15
Eğitim,Sağlık,Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	7	7	7	7
Tarım Ormancılık Ve Balıkçılık	3	3	3	3
Toptan Ve Perakende Ticaret Lokantalar Ve Oteller	27	27	27	27
Elektrik Gaz Ve Su	9	9	9	9
Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	10	10	10	10
İnşaat Ve Bayındırlık	9	9	9	9

3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmanın konusu olan KDK' nın henüz 2017 yılı itibari ile uygulanmaya başlanması ve açıklanacak olan konuların denetim çalışmasını yürüten denetçi muhakemesine bırakılmış olması bir takım karışıklıkları da beraberinde getirmiştir. Bağımsız denetçi raporunda bazı KDK' nın farklı denetçiler tarafından farklı başlıklar kullanılarak açıklandığı görülmüştür. Bunun sebebinin ise KDK' nın standart bir şeklinin olmaması, denetçi muhakemesine dayanması ve çalışmamızın birçok farklı sektörden oluşmasından kaynaklandığı gözlemlenmiştir.

Örneğin A bağımsız denetçinin KDK belirlediği bir konuyu B bağımsız denetçinin farklı bir başlık ile KDK olarak belirlediği fakat bu başlığın içeriğine bakıldığında ise aynı konudan bahsedildiği görülmüştür. Araştırmada kullanılan kodlama kısmında aynı konunun farklı başlıklardan oluştuğu durumlarda ortak bir başlık ile kodlama yapılmıştır. KAP' ta yer alan bazı sektörlerde faaliyet gösteren işletme sayısının ve açıklanan KDK sayısının az olması çalışmayı kısıtlamıştır. Çalışmanın yapıldığı tarihte 2021 dönemine ait denetçi raporları bütün işletmeler için henüz açıklanmadığı için 2021 faaliyet dönemi raporları çalışmaya dahil edilmemiştir.

3.5. Araştırmanın Yöntemi ve Verilerin Analizi

Araştırmanın kapsamını oluşturan 1480 bağımsız denetçi raporunun tamamına Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) internet adresinden erişilmiştir. (www.kap.gov.tr) Bağımsız denetçi raporları indirilirken tek bir formatta indirmeye dikkat edilmiştir. Ana sayfada yer alan BİST endekslerinin hiçbirisi seçilmeyerek halka açık şirketlerin tamamının dört yıla ait bağımsız denetçi raporları alınmıştır.

Raporların tamamı incelenmiş, kapsam dışı olanlar elenmiştir. Bağımsız denetçi raporlarının tamamı Maxqda 2020 plus paket programına aktarılmıştır. Maxqda paket programı, karma ve nitel yöntemler kapsamında gerek belgelerin kodlanması gerekse de kodların ilişkilendirilmesinde ve anlamlandırılmasında görsel destekler sunan bilgisayar destekli bir programdır (Çayır ve Sarıtaş, 2017: 526). Programa aktarılan belgeler sektörel olarak farklı dosyalar halinde kaydedilmiştir. 1480 raporun tamamı program içerisinde incelenmiş ve KDK' nın hangi başlıklar altında verildiği ve bu başlıkların içeriğinde yazan hususların neler olduğu analiz edilmiştir. Raporların incelenmesinde içerik analizi yönteminden yararlanılmıştır. İçerik analizi; Yaygın bir kullanımı olan, yazılı, sözlü veya

görsel verilerin analizinde kullanılan nitel bir tekniktir. Çalışmada kod havuzunun oluşturulabilmesi için içerik analizi yapılmıştır. Bir nitel araştırma yöntemi olan içerik analizi yöntemi, bir belgedeki değişkenleri ölçmek amacıyla, sistematik, tarafsız ve sayısal olarak yapılan analizdir (Wimmer ve Dominick, 2000, s.135–136).

Sosyal bilimler alanında sıklıkla kullanılan ve nitel araştırmalarda yararlanılan içerik analizi, belirli ölçütlere dayalı kodlamalarla bir metnin bazı sözcüklerinin daha küçük kategoriler ile özetlendiği sistematik, yinelenebilir bir tekniktir (Büyüköztürk vd. 2013).

Bu incelemeler sonucunda bağımsız denetçi raporlarında yer alan her bir konu bir kod olarak isimlendirilmiştir.

Kodlama işleminin ardından çalışmanın amaçlarından biri olan, bu sektörleri yıllar açısından da kıyaslayabilmek için her bir yıl için bir küme oluşturulmuştur. Bu çalışmaların ardından 1480 belge içerisinde 94 farklı kod oluşmuştur. Bu kodlar denetçi tarafından nasıl başlık altına alınmışsa o şekilde koda aktarılmıştır.

Kodlamalar; KDK' nın anlamlı bir birliktelik oluşturmasına dikkat edilerek kurgulanmıştır. Bu kodlar programın bize sunduğu imkânlar dâhilinde her bir belge için ayrı ayrı taranmış şekilde gözüktüğü için bize zaman ve kolaylık sağlamaktadır.

Belge ve kod sistemine kolayca müdahalede bulunabilmemiz çalışmanın içerik analizi yöntemine pratiklik kazandırmıştır.

Bu kodlamaların analizleri ise yine Maxqda 2020 plus programında hazırlanmıştır. Yapmış olduğumuz bütün kodlamalar çalışmamızda verilmiştir. Sektörler ve yıllar olarak ayrılan bütün belge kümeleri birlikte ve ayrı ayrı olacak şekilde analiz edilmiştir. Analizler incelenmiş, karşılaştırmalar yapılmış ve yorumlanmıştır.

3.6. Araştırmanın Hipotezleri

H₁ Kilit denetim konu sayısı ile sayfa sayısı arasında ilişki vardır.

H₂ Kilit denetim konu sayısı ile denetçi unvanı arasında ilişki vardır.

H₃ Kilit denetim konu sayısı ile sektör arasında ilişki vardır.

H₄ Kilit denetim konu sayısı ile yıl arasında ilişki vardır

H₅ Sayfa sayısı ile denetçi unvanı arasında ilişki vardır.

H₆ Sayfa sayısı ile sektör arasında ilişki vardır.

H7 Sayfa sayısı ile yıl arasında ilişki vardır.

H8 Denetçi unvanı ile sektör arasında ilişki vardır.

H9 Denetçi unvanı ile yıl arasında ilişki vardır.

H10 Denetçi cinsiyeti ile görüş türü arasında ilişki vardır.

H11 SMMM VE YMM'lerin açıkladıkları raporlarda KDK sayıları bakımından bir fark vardır.

H12 SMMM VE YMM'lerin açıkladıkları raporlarda sayfa sayıları bakımından bir fark vardır.

H13 SMMM VE YMM'lerin açıkladıkları raporlarda sektörler olarak bir fark vardır.

H14 SMMM VE YMM'lerin açıkladıkları raporlarda yıllar bakımından bir fark vardır.

H15 Erkek ve Kadın denetçilerin açıkladıkları raporlarda KDK sayıları bakımından bir fark vardır.

H16 Erkek ve Kadın denetçilerin açıkladıkları raporlarda görüş türleri bakımından bir fark vardır.

H17 Erkek ve Kadın denetçilerin açıkladıkları raporlarda sayfa sayıları bakımından bir fark vardır.

H18 Erkek ve Kadın denetçilerin açıkladıkları raporlarda sektörler bakımından bir fark vardır.

H19 Erkek ve Kadın denetçilerin açıkladıkları raporlarda yıllar bakımından bir fark vardır.

H20 Erkek ve Kadın denetçilerin açıkladıkları raporlarda unvanlar bakımından bir fark vardır.

H21 Sektör grupları arasında KDK sayıları bakımından bir fark vardır.

H22 Sektör grupları arasında yıllar bakımından bir fark vardır.

H23 Sektör grupları arasında sayfa sayıları bakımından bir fark vardır.

H₂₄ KDK sayı grupları arasında yıllar bakımından bir fark vardır.

H₂₅ KDK sayı grupları arasında sayfa sayıları bakımından bir fark vardır.

H₂₆ Yıl grupları arasında sayfa sayıları bakımından bir fark vardır.

H₂₇ Görüş türü grupları arasında sektörler bakımından bir fark vardır.

H₂₈ Görüş türü grupları arasında KDK sayıları bakımından bir fark vardır.

H₂₉ Görüş türü grupları arasında yıllar bakımından bir fark vardır.

H₃₀ Görüş türü grupları arasında sayfa sayıları bakımından bir fark vardır.

3.7. Bulgular

Bu bölümde çalışmanın amacı doğrultusunda Maxqda 2020 plus programına yüklenen halka açık şirketlerin 2017,2018,2019,2020 faaliyet yıllarına ait 370 işletmenin bağımsız denetçi raporlarından elde edilen veriler görsel şekiller halinde sistematik bir düzen ile sunulmuştur. Raporlardan elde edilen bilgiler aşağıda Tablo5'te verilmiştir.

Tablo 5. Raporlara Ait Değişken Gruplar

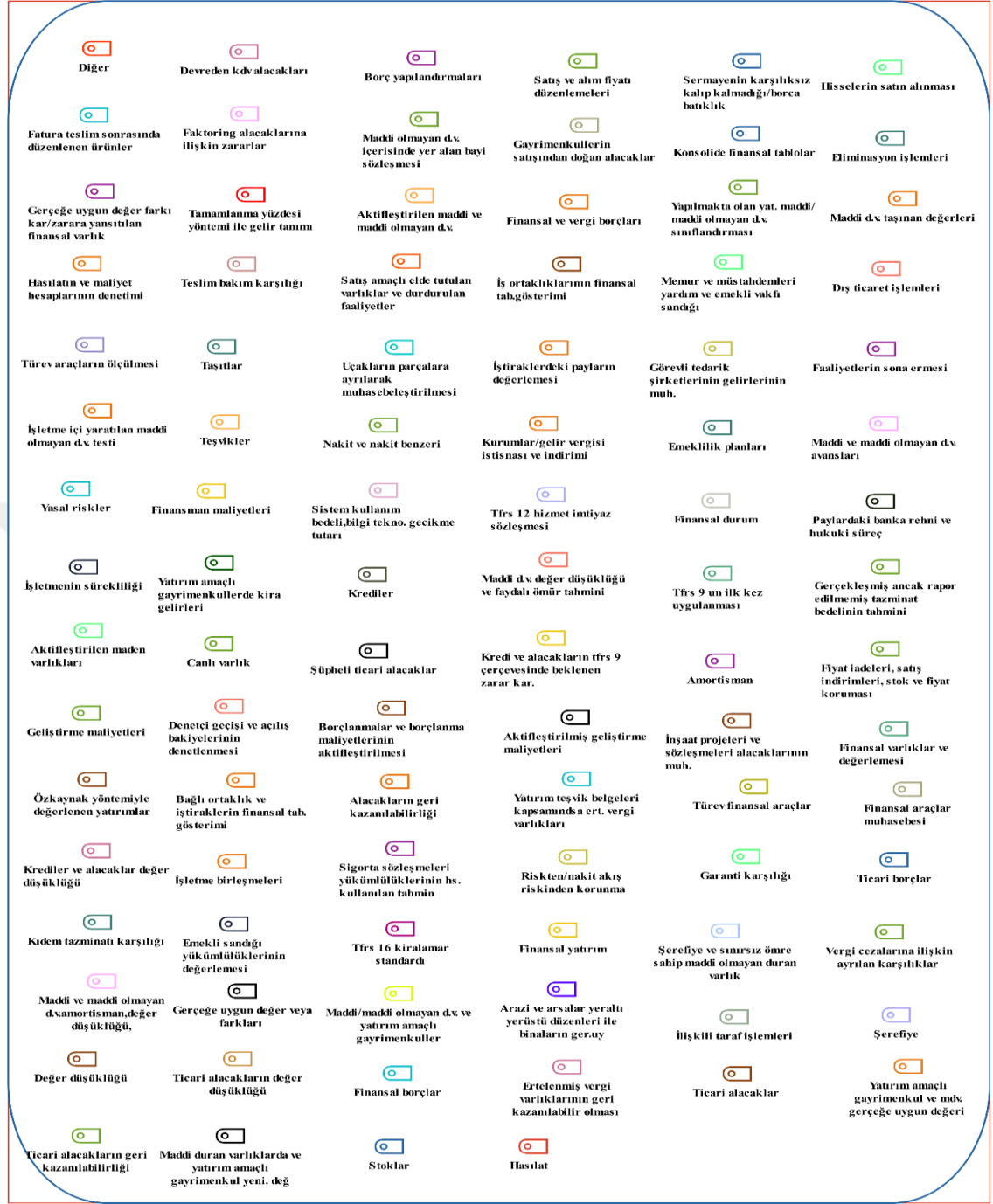
KDK sayısı	Toplam	Sayfa sayısı	Toplam
1	582	2	635
2	489	1	464
3	220	3	231
4	76	0	66
0	66	4	56
5	29	5	22
6	16	6	5
7	2	7	1
Görüş türü		Denetçi Unvanı	
Olumlu	1264	SMMM	1087
Sınırlı olumlu	203	YMM	393
Görüş vermekten kaçınma	13		
Cinsiyet			
Erkek	1272		
Kadın	208		

Tablo 5'e göre KDK sayısı, BDR açıklanan KDK' yı, sayfa sayısı, KDK' nın kapsadığı sayfalarını ve yine diğer bilgilerde isimlerinden de anlaşılacağı gibi raporlarda açıklanan görüş türlerini, denetçinin cinsiyetini ve unvanını içermektedir.

Tablo 5'e göre 66 raporda kilit denetim konusu açıklanmamıştır. Bu raporlarda sayfa sayısı da haliyle 0'dır. Görüş vermekten kaçınma durumlarına kilit denetim konusu yasaklandığı için bu 66 raporun 13' ü görüş verilmeyen raporlardır. Denetim çalışmasını yapan denetçinin cinsiyeti ve unvanına baktığımız zaman ise erkek denetçilerin ve SMMM unvanlarının ağırlıklı olduğu görülmüştür.

3.7.1. Kod Sistemi

Şekil 3'te verilen kod sisteminde bağımsız denetçi raporlarından elde edilen, çalışmada kullanılan bütün kodlar verilmiştir. Bu kodların oluşturulmasında herhangi bir standart olmaması sebebi ile raporlarda yer alan kilit denetim konu başlıklarından yararlanılmıştır.



Şekil 3. Kod Sistemi

Şekil 3’te yer alan kod sistemi oluşturulurken KDK’ nin tekrar etme sayıları göz önünde bulundurularak bir sıralama yapılmıştır. Çalışmada BDR’ nin tamamında yer alan kilit denetim konuları 94 konudan oluşmaktadır.

Kod sisteminde yer alan 94 KDK 2779 kere tekrar etmiştir. Toplam BDR sayısının 1480 olduğu düşünüldüğünde raporlarda 2017 yılı itibariyle yer almaya başlayan kilit denetim

konularının önemli bir konu olduğu aşikârdır. Öte yandan 2779 tekrarın 94 konu çerçevesinde toplanması; aynı şirkete ait farklı hesap dönemi raporlarında da benzer konuların, kilit denetim konusu olarak belirlendiği sonucunu vermektedir.

Şekilde yer alan Diğer kodunda; tekrar etme sayısı 1 olan kilit denetim konuları yer almaktadır. Bu konuların % 50' sinden fazlasının 2017 yılına ait BDR olduğu tespit edilmiş ve kilit denetim konularının ülkemizde ilk defa uygulanmasının bu farklılığı oluşturduğu öngörülmektedir.

Çalışma kapsamında yapılan kodlamada en fazla tekrar eden konunun Hasılat konusu olduğu tespit edilmiştir. Hasılat konusu hem yıllar hem de sektörler itibariyle diğer konulara göre ciddi bir fark ile en fazla tekrar edilen konu olmuştur.

Hasılat konusuyla birlikte kod sistemimizde Stoklar, Maddi Duran Varlık Ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve Ticari Alacakların Geri kazanılabilirliği en çok kilit denetim konusu olarak belirlenen konular olmuştur.

BDR' da açıklanan KDK' nın istatistik verileri şekil 4'te verilmiştir.

3.7.2. Kodlu Bölüm İstatistikleri

Şekil 4'de maxqda 2020 programında yapılan kodlamalara ait istatistik verileri ve kodlu bölüm sayıları verilmiştir.

	Kodlu Bölüm Sayısı	Yüzde
Hasılat	524	18,86
Stoklar	222	7,99
Maddi duran varlıklarda ve yatırım amaçlı gayrimenkul yeniden değerlendirme	221	7,95
Ticari alacakların geri kazanılabilirliği	184	6,62
Yatırım amaçlı gayrimenkul ve MDV. gerçeğe uygun değeri	122	4,39
Ticari alacaklar	77	2,77
Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilir olması	70	2,52
Finansal borçlar	64	2,30
Ticari alacakların değer düşüklüğü	64	2,30
Değer düşüklüğü	59	2,12
Şerefiye	58	2,09
İlişkili taraf işlemleri	56	2,02
Arazi/arsalar yeraltı yerüstü düzeni ve binalar gerçeğe uygun değeri	52	1,87
Maddi/maddi olmayan duran varlık ve yatırım amaçlı gayrimenkul	50	1,80
Gerçeğe uygun değer veya farkları	46	1,66
Maddi/maddi olmayan duran varlık, amortisman, değer düşüklüğü	38	1,37
Vergi cezalarına ilişkin ayrılan karşılıklar	38	1,37
Şerefiye ve sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlık	37	1,33
Finansal yatırım	36	1,30
TFRS 16 kiralama standardı	34	1,22
Diğer	32	1,15
Emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlemesi	28	1,01
Kıdem tazminatı karşılığı	27	0,97
Ticari borçlar	27	0,97
Garanti karşılığı	25	0,90
Riskten/nakit akış riskinden korunma	25	0,90
Sigorta sözleşmeleri yükümlülüklerinin hesaplanmasında tahmin	24	0,86
İşletme birleşmeleri	24	0,86
Krediler ve alacaklar değer düşüklüğü	23	0,83
Türev finansal araçlar	22	0,79
Finansal araçlar muhasebesi	22	0,79
Yatırım teşvik belgeleri kapsamında ertelenmiş vergi varlıkları	21	0,76
Alacakların geri kazanılabilirliği	20	0,72
Bağlı ortaklık ve iştiraklerin finansal tablolarında gösterimi	19	0,68
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar	18	0,65
Finansal varlıklar ve değerlemesi	17	0,61
İnşaat proje ve sözleşmeleri alacaklarının muhasebeleştirilmesi	16	0,58
Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri	16	0,58
Borçlanmalar ve borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi	15	0,54
Denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi	15	0,54
Geliştirme maliyetleri	14	0,50
Fiyat indirimleri, satış indirimleri, stok ve fiyat koruması	13	0,47
Amortisman	11	0,40
Canlı varlık	11	0,40
Kredi/alacakların TFRS 9 çerçevesinde beklenen zarar karşılığı	10	0,36
Aktifleştirilen maden varlıkları	10	0,36
Şüpheli ticari alacaklar	10	0,36
Maddi duran varlık değer düşüklüğü ve faydalı ömür tahmini	9	0,32
TFRS 9' un ilk kez uygulanması	9	0,32
Krediler	9	0,32
Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş tazminat bedelinin tahmini	9	0,32
Yatırım amaçlı gayrimenkullerde kira gelirleri	8	0,29
İşletmenin sürekliliği	8	0,29
Finansal durum	7	0,25
Sistem kullanım bedeli, bilgi tekno. gecikme tutarı	7	0,25
Paylardaki banka rehini ve hukuki süreç	7	0,25
TFRS 12 hizmet imtiyaz sözleşmesi	7	0,25
Finansman maliyetleri	6	0,22
Maddi ve maddi olmayan duran varlık avansları	6	0,22
Yasal riskler	6	0,22
Kurumlar/gelir vergisi istisnası ve indirimi	5	0,18
Nakit ve nakit benzeri	5	0,18
Teşvikler	5	0,18
Emeklilik planları	5	0,18
Teslim bakım karşılığı	4	0,14
İş ortaklıklarının finansal tabloların gösterimi	4	0,14
Memur ve müstahdemleri yardım ve emekli vakfı sandığı	4	0,14
Faaliyetlerin sona ermesi	4	0,14
Satış amaçlı elde tutulan varlıklar ve durdurulan faaliyetler	4	0,14
Görevli tedarik şirketlerinin gelirlerinin muh.	4	0,14
Taahhütler	4	0,14
İştiraklerdeki payların değerlendirilmesi	4	0,14
Hasılatın ve maliyet hesaplarının denetimi	4	0,14
Maddi duran varlık taşınan değerleri	4	0,14
Diş ticaret işlemleri	4	0,14
İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık	4	0,14
Türev araçların ölçülmesi	4	0,14
Uçakların parçalara ayrılarak muhasebeleştirilmesi	4	0,14
Aktifleştirilen maddi ve maddi olmayan duran varlıklar	3	0,11
Finansal ve vergi borçları	3	0,11
Konsolide finansal tablolar	3	0,11
Yapılmakta olan yatırım maddi/maddi olmayan duran varlıklar	3	0,11
Gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılan finansal varlık	3	0,11
Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile gelir tanımı	3	0,11
Hisselerin satın alınması	2	0,07
Faktoring alacaklarına ilişkin zararlar	2	0,07
Maddi olmayan D.V. içerisinde yer alan bayi sözleşmesi	2	0,07
Gayrimenkullerin satışından doğan alacaklar	2	0,07
Fatura teslim sonrasında düzenlenen ürünler	2	0,07
Satış ve alım fiyatı düzenlemeleri	2	0,07
Devreden KDV alacakları	2	0,07
Eliminasyon işlemleri	2	0,07
Borç yapılandırması	2	0,07
Sermayenin karşılıksız kalıp kalmadığı/borca batıklık	2	0,07
TOPLAM	2779	100,00

Şekil 4. Kodlar İstatistiği

Şekil 4’ te yer alan verilere göre; kilit denetim konusu olarak en çok tekrar eden hasılat konusunun %18,86’lık bir orana sahip olduğu görülmektedir. Hemen ardından gelen Stoklar %7,99 ve Maddi Duran Varlık ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde yeniden değerlendirme konusu ise %7,95’luk bir orana sahiptir. Ayrıca şekil 2’ de gösterilen kodlu bölümler sütunu incelendiğinde ise tekrar etme sayısı 4 ve 4’ün altında olan her bir konunun %85 ‘inin aynı şirket ve sektörlerde geçtiği gözlemlenmiştir. Dolayısıyla bir şirketin BDR’ da belirlenen bir konunun 4 faaliyet yılında da açıklanabildiği tespit edilmiştir.

Verilen bu kodların faaliyet yıllarına göre olan değişimleri ise yıllar itibari ile kod sistem matrisinde verilmiştir.

3.7.3. Yıllar İtibari ile Kod Sistem Matrisi

Çalışmanın bu kısmında kilit denetim konularının 2017 faaliyet döneminden 2021 faaliyet dönemine kadar olan değişimleri incelenmiştir. Bütün konuların toplam tekrar etme sayıları verilmiş olup yıllar itibariyle olan konular her bir yıl için sütunlar halinde gösterilmiştir. Yıllara göre kod sistem matrisi şekil 5’te gösterilmiştir.

Kod Sistemi	2020	2019	2018	2017	TOP...
Diğer	8	1	5	18	32
Eliminasyon işlemleri			1	1	2
Borç yapılandırılmaları			1	1	2
Sermayenin karşılıksız kalıp kalmadığı/borca batıklık		1	1		2
Hisselerin satın alınması			1	1	2
Factoring alacaklarına ilişkin zararlar	1	1			2
Maddi olmayan d.v. içerisinde yer alan bayi sözleşmesi	1	1			2
Gayrimenkullerin satışından doğan alacaklar		1	1		2
Fatura teslim sonrasında düzenlenen ürünler			1	1	2
Satış ve alım fiyatı düzenlemeleri			1	1	2
Devreden kdv alacakları			1	1	2
Finansal ve vergi borçları		1	1	1	3
Konsolide finansal tablolar			1	2	3
Yapılmakta olan yat. maddi/maddi olmayan duran varlıklar				3	3
Gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılan finansal varlık	1	1	1		3
Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile gelir tanımı				2	3
Aktifleştirilen maddi ve maddi olmayan d.v.	1		1	1	3
İştiraklerdeki payların değerlemesi	1	1	1	1	4
Hasılatın ve maliyet hesaplarının denetimi	2	2			4
Maddi duran varlık taşınan değerleri	2	1		1	4
Dış ticaret işlemleri	1	1	1	1	4
İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık		1	1	2	4
Türev araçların ölçülmesi	1	1	1	1	4
Uçakların parçalara ayrılarak muhasebeleştirilmesi	1	1	1	1	4
Teslim bakım karşılığı	1	1	1	1	4
İş ortaklıklarının finansal tabloların gösterimi	1	1	1	1	4
Memur ve müstahdemleri yardım ve emekli vakfı sandığı	1	1	1	1	4
Faaliyetlerin sona ermesi			2	2	4
Satış amaçlı elde tutulan varlıklar ve durdurulan faaliyetler	1	1	1	1	4
Görevli tedarik şirketlerinin gelirlerinin muh.	1	1	1	1	4
Taahhütler	1	1	1	1	4
Nakit ve nakit benzeri	1	2	1	1	5
Tesvikler		1	2	2	5
Emeklilik planları	2	1	1	1	5
Kurumlar/gelir vergisi istisnası ve indirimi		1	1	3	5
Maddi ve maddi olmayan duran varlık avansları	1	2	2	1	6
Yasal riskler		3	3		6
Finansman maliyetleri			2	4	6
Finansal durum	1	2	2	2	7
Sistem kullanım bedeli,bilgi tekno. gecikme tutarı		1	3	3	7
Paylardaki banka rehni ve hukuki süreç	1	2	2	2	7
TFRS 12 hizmet imtiyaz sözleşmesi	1	2	2	2	7
Yatırım amaçlı gayrimenkullerde kira gelirleri	3	2	1	2	8
İşletmenin sürekliliği	2	2	2	2	8
Krediler	3	2	2	2	9
Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş tazminat bedelinin tahmini	3	2	2	2	9
Maddi duran varlık değer düşüklüğü ve faydalı ömür tahmini	1	2	2	4	9
TFRS 9' un ilk kez uygulanması	2	2	5		9
Şüpheli ticari alacaklar		2	4	4	10
Kredi/alacakların TFRS 9 çerçevesinde beklenen zarar karşılığı	4	4	2		10
Aktifleştirilen maden varlıkları	4	3			10
Canlı varlık	2	3	3	3	11
Amortisman			5	6	11
Fiyat indirimleri, satış indirimleri, stok ve fiyat koruması	2	3	3	5	13
Geliştirme maliyetleri	4	3	4	3	14
Denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi		2	2	11	15
Borçlanmalar ve borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi	3	3	6	3	15
Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri	4	4	4	4	16
İnşaat proje ve sözleşmeleri alacaklarının muhasebeleştirilmesi	4	3	5	4	16
Finansal varlıklar ve değerlemesi	4	4	5	4	17
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar	3	4	7	4	18
Bağlı ortaklık ve iştiraklerin finansal tablolarda gösterimi	4	4	4	7	19
Alacakların geri kazanılabilirliği	4	6	5	5	20
Yatırım teşvik belgeleri kapsamında ertelenmiş vergi varlıkları	5	7	6	3	21
Türev finansal araçlar	5	5	6	6	22
Finansal araçlar muhasebesi	7	7	8		22
Krediler ve alacaklar değer düşüklüğü	2	3	4	14	23
İşletme birleşmeleri	4	5	5	10	24
Sigorta sözleşmeleri yükümlülüklerinin hesaplanmasında tahmin	4	5	7	8	24
Riskten/nakit akış riskinden korunma	5	5	7	8	25
Garanti karşılığı	6	6	7	6	25
Ticari borçlar	7	7	6	7	27
Kıdem tazminatı karşılığı	4	4	8	11	27
Emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlendirilmesi	7	7	7	7	28
TFRS 16 kiralama standardı	6	26	2		34
Finansal yatırım	8	10	10	8	36
Şerefiye ve sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlık	8	9	9	11	37
Vergi cezalarına ilişkin ayrılan karşılıklar	8	8	9	13	38
Maddi/maddi olmayan duran varlık,amortisman,değer düşüklüğü	8	8	9	13	38
Gerçeğe uygun değer veya farkları	16	11	9	10	46
Maddi/maddi olmayan duran varlık ve yatırım amaçlı gayrimenkul	13	8	15	14	50
Arazi/arsalar yeraltı yerüstü düzeni ve binalar gerç. uyg. deg.	13	14	13	12	52
İlişkili taraf işlemleri	11	15	16	14	56
Şerefiye	13	13	15	17	58
Değer düşüklüğü	12	13	18	16	59
Ticari alacakların değer düşüklüğü	18	17	14	15	64
Finansal borçlar	16	18	15	15	64
Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilir olması	17	13	19	21	70
Ticari alacaklar	17	16	21	23	77
Yatırım amaçlı gayrimenkul ve m.dv. gerçeğe uygun değeri	36	31	29	26	122
Ticari alacakların geri kazanılabilirliği	50	43	48	43	184
Maddi duran varlıklarda ve yatırım amaçlı gayrimenkul yeni. deg	46	51	56	68	221
Stoklar	45	52	60	65	222
Hasılat	145	131	128	120	524
TOPLAM	651	666	714	748	2779

Şekil 5. Kod Sistem Matrisi

Şekil 5’te verilen matrise göre kilit denetim konusunun 2017 yılına kıyasla yıllar itibariyle sayı olarak gittikçe azaldığı görülmektedir. Bu durum kilit denetim konularının bağımsız denetçiler tarafından gün geçtikçe daha iyi kavrandığı şeklinde yorumlanabilir. Kilit denetim konu sayılarının yıllar itibari ile olan genel düşüşüne rağmen çalışmanın en çok tekrar eden konusu olan hasılat konusunda tekrar etme sayılarının gittikçe artan bir eğilime sahip olduğu görülmüştür. Hasılat konusuna benzer şekilde bazı konularda tekrarlanma sayılarında olan artma eğilimi kilit denetim konularının neler olabileceği konusunda henüz tamamlanmamış bir yol haritasının izlendiğini göstermektedir. Toplam satırında tekrarlanma sayılarında oluşan düşme eğiliminin ardından 2020 yılı için diğer yıllara göre daha az bir düşme eğilimi göstermesi ve diğer kod satırında oluşan düşme eğiliminin 2020 raporlarında artış eğilimi göstermesi, bütün dünyayı etkisi altına alan Covid-19 pandemi sürecinin bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularını dolaylı olarak etkilediği şeklinde değerlendirilebilir. İncelenen raporlarda belirlenen kilit denetim konularından bazı kilit denetim konularının, BDS 701 Standardının ülkemizde ilk kez uygulanmaya başlanılan yeni bir standart olmasından ileri geldiği gözlemlenmiştir. Örneğin Denetçi Geçiş ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi konusu 2017 yılında 11 kez kilit denetim konusu olarak belirlenirken 2020 yılına kadar tekrarlanma sayısı giderek azalmış ve 2020 yılında bu konu hiç kilit denetim konusu olarak belirlenmemiştir. Oysaki raporlar incelendiğinde denetim çalışmasını yürüten denetçi değişikliklerinin bütün yıllar itibariyle mevcut olduğu gözlemlenmiştir.

Matriste yer alan bazı kilit denetim konuların ise 2017 hesap dönemi sonrasında yürürlüğe giren bazı standartlardan oluşması 2017 yılında kilit denetim konusu olarak belirlenmeyen bir konunun diğer yıllarda, standardı uygulayan işletmelerde bu standardın kilit denetim konusu olarak belirlendiği görülmüştür. Buna örnek olarak TFRS 9’un ilk kez uygulanması ve TFRS 16 kiralamalar standardı konuları verilebilir. Diğer önemli bulgu da 94 konudan oluşan matrise göre 59 konunun bütün yıllarda ortak açıklanan konular olduğu, hiçbir konunun tek bir yıl bazında açıklanmadığıdır. Yıllar dikkate alınarak yapılan bu incelemeler sektörel olarak ta yapılmıştır.

3.7.4 Sektörler İtibari İle Kod Maxmapsleri

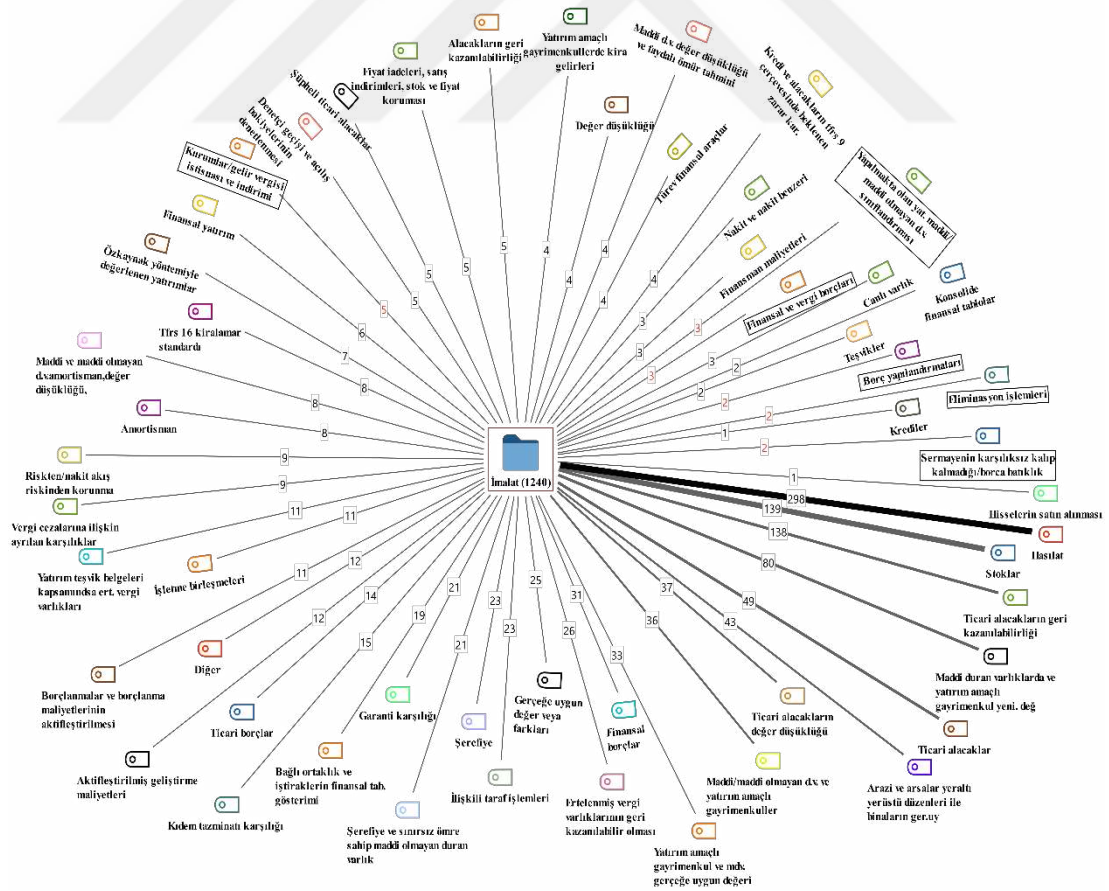
Çalışmanın bu kısmında KDK 13 farklı sektör itibari ile incelenmiştir. BDR’ da açıklanan KDK her bir sektör için maxmapslerden yararlanılarak şekillerde verilmiştir. 13 sektörde hangi konuların KDK olarak açıklandığı, kaç kilit denetim konusu açıklandığı ve daha çok tekrar ettiği incelenmiştir. Sektörlerde kullanılan şekillerde en çok tekrar eden konu ile sektör arasındaki bağlantı oku (—) daha kalın çizgilerde gösterilmiştir.

Sadece incelenen sektörde açıklanıp diğer sektörlerde açıklanmayan KDK etrafı çerçeveli ve kırmızı ok etiketleriyle gösterilmiştir

İmalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelere ait açıklanan KDK şekil 6’ da verilmiştir.

3.7.4.1. İmalat

İmalat sektörü 4 faaliyet döneminde açıklanan BDR sayısı 640’tır. Açıklanan BDR’ de 53 farklı konu bulunmaktadır. 640 raporda bu konuların tekrar etme sayısı 1240’tır.İmalat sektörü KDK kod maxmapsleri aşağıda şekil 6’ da verilmiştir.



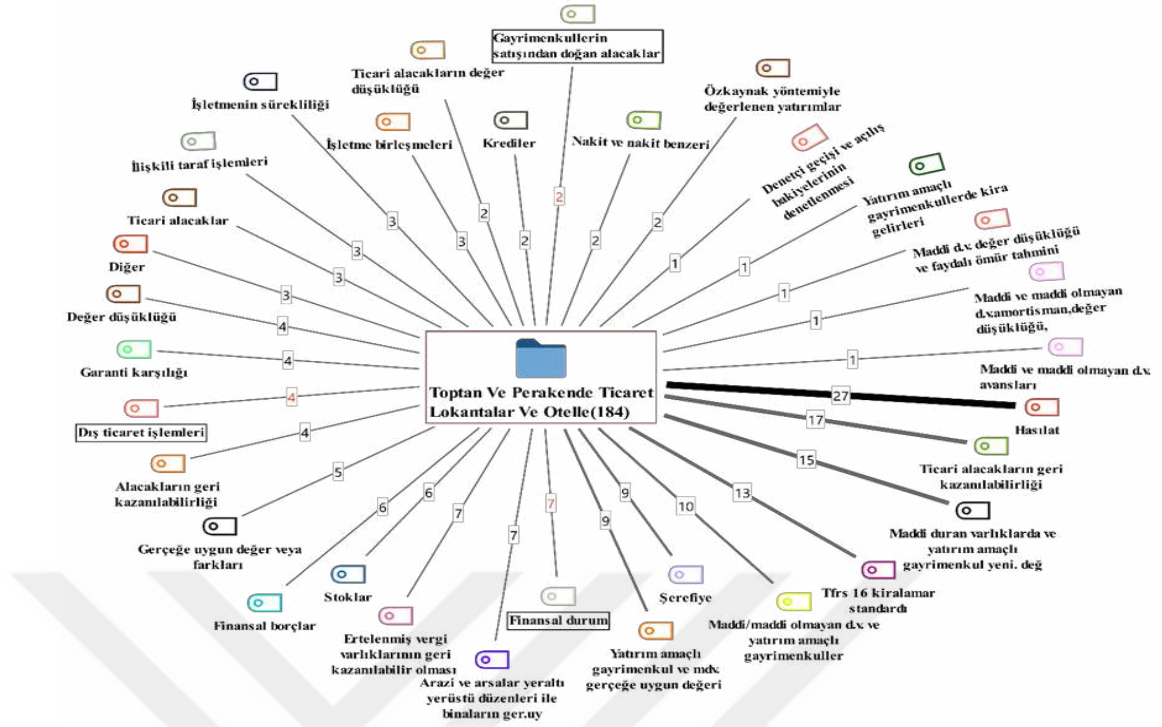
Şekil 6. İmalat Sektörü Kod Maxmapsleri

Şekilde gösterildiği gibi 95 kez kilit denetim konusu olarak açıklanan Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme konusu KDK olarak Mali Kuruluşlar sektöründe en fazla tekrarlanan konu olmuştur. Ardından gelen Hasılat, Yatırım Amaçlı Gayrimenkul ve Maddi Duran Varlık Gerçeğe Uygun Değeri konuları en çok tekrar eden konular olmuştur.

Mali kuruluşlar sektöründe açıklanıp diğer sektörlerin BDR' sinde açıklanmayan konular; Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi, Krediler ve Alacaklar Değer Düşüklüğü, Finansal Varlıklar ve Değerlemesi, Gerçekleşmiş Ancak Rapor Edilmemiş Tazminat Bedelinin Tahmini, TFRS 9 un İlk Kez Uygulanması, Emeklilik Planları, İştiraklerdeki Payların Değerlemesi, Maddi Duran Varlık Taşınan Değerleri, İş Ortaklıklarının Finansal Tablolarda Gösterimi, Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Vakfı Sandığı, Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar/Zarara Yansıtılan Finansal Varlık, Faktöring Alacaklarına İlişkin Zararlar, Maddi Olmayan Duran Varlık İçerisinde Yer Alan Bayi Sözleşmesi konularıdır. Mali sektörde yer alan şirket sayısının imalat sektörüne göre daha az olmasına rağmen açıklanan konu çeşitliliğinin fazla olduğu dikkat çekmiştir.

3.7.4.3. Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokantalar Ve Oteller

Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller sektöründe bulunan BDR sayısı 108 olmak ile birlikte açıklanan toplam kilit denetim konusu sayısı 184'tür. 184 kilit denetim konusu ise 32 konudan oluşmaktadır. Bu konular şekil 8'de verilmiştir.

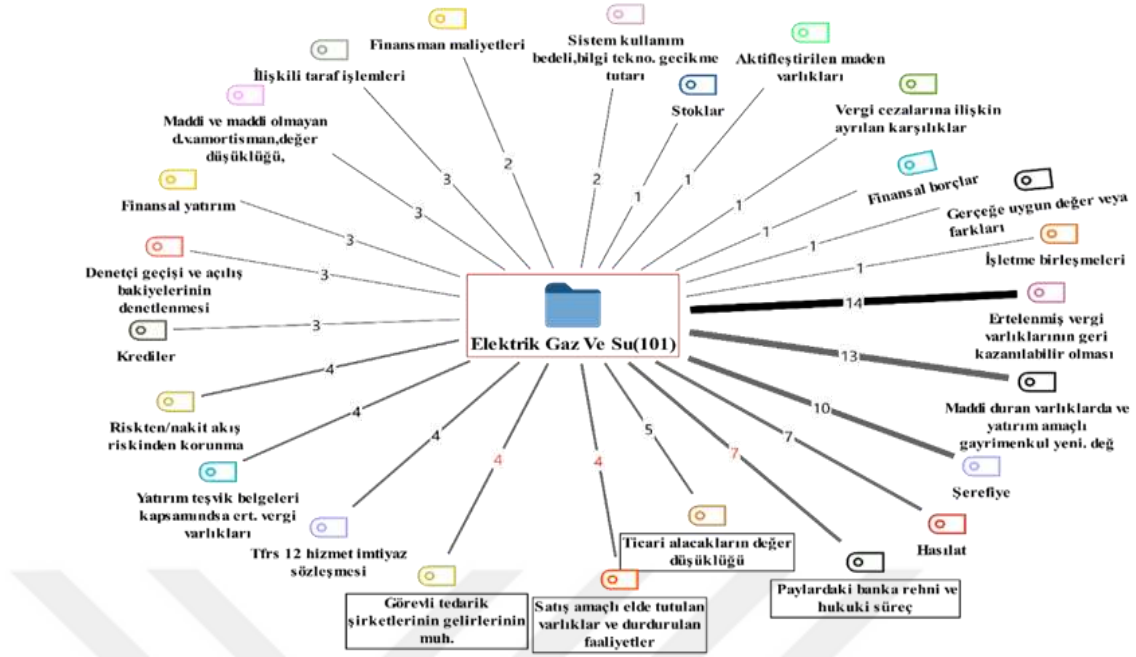


Şekil 8. Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller Sektörü Kod Maxmapsleri

27 kez kilit denetim konusu olarak belirlenen Hasılat konusu, Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller sektöründe en fazla tekrar eden konu olmuştur. Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme konuları yine en çok tekrarlanan kilit denetim konularından olmuştur. Finansal Durum, Dış Ticaret İşlemleri ve Gayrimenkullerin Satışından Doğan Alacaklar konuları sadece Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller Sektöründe açıklanan konulardandır.

3.7.4.4. Elektrik, Gaz Ve Su

Elektrik, Gaz ve Su sektöründe bulunan çalışmaya tabi olan BDR 36 adettir. Bu grupta yer alan şirketlerin BDR' nda açıklanan kilit denetim konuları sayısı 101'dir. Açıklanan 101 kilit denetim konusu 24 konudan oluşmaktadır. Konular şekil 9'da verilmiştir.



Şekil 9. Elektrik Gaz ve Su Sektörü Kod Maxmapsleri

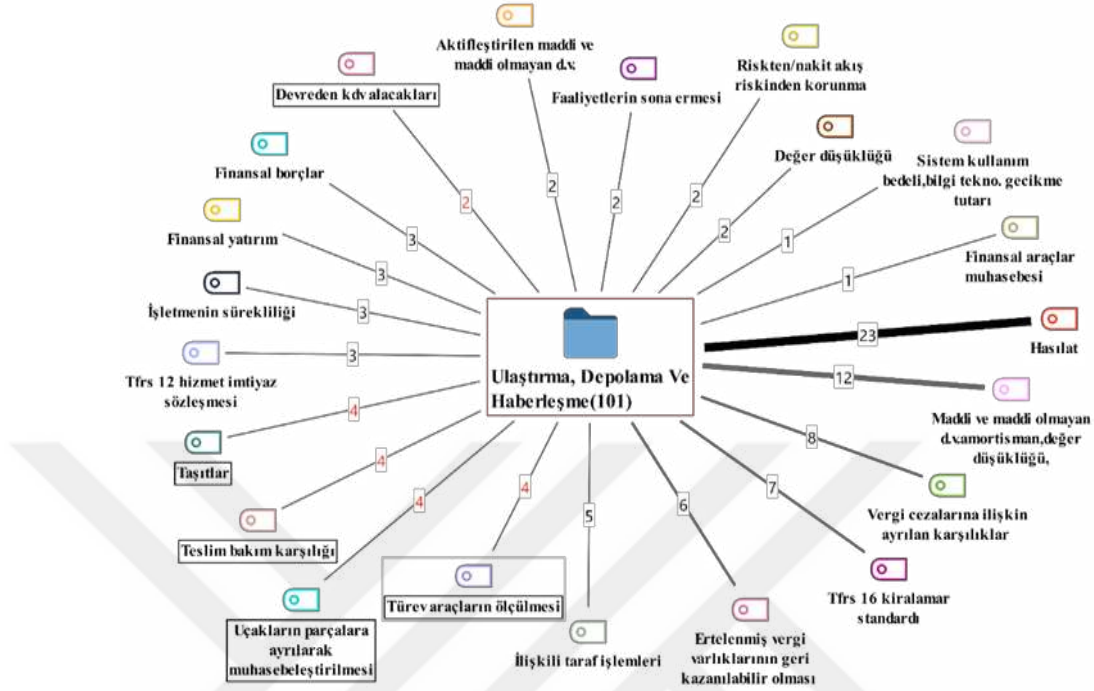
Kilit denetim konusu olarak en çok tekrar eden konu ise, 14 tekrar ile Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabilir Olması konusu olmuştur. Ardından gelen Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme, Şerefiye konuları en çok tekrar eden kilit denetim konuları arasında yer almıştır. Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme sektörü ile karşılaştırıldığında ise Elektrik Gaz ve Su sektöründe yer alan şirket sayısının daha az olmasına rağmen kilit denetim konuları sayısının aynı olduğu, açıklanan kilit denetim konularının daha çeşitli konulardan oluştuğu tespit edilmiştir.

Paylardaki Banka Rehini ve Hukuki Süreç, Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler, Görevli Tedarik Şirketlerinin Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi, konuları diğer sektörlerde açıklanmayan sadece Elektrik Gaz ve Su sektöründe açıklanan kilit denetim konuları olmuştur.

3.7.4.5. Ulaştırma Depolama ve Haberleşme

Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme sektöründe analiz edilen BDR sayısı 40'tır. 40 şirketin bağımsız denetçi raporları incelendiğinde ise, toplam 101 tane kilit denetim

konusu açıklandığı görülmüş ve bu 101 kilit denetim konusunun şekilde verilen 21 farklı konu ile ilgili olduğu gözlemlenmiştir. Konular şekil 10'da verilmiştir.

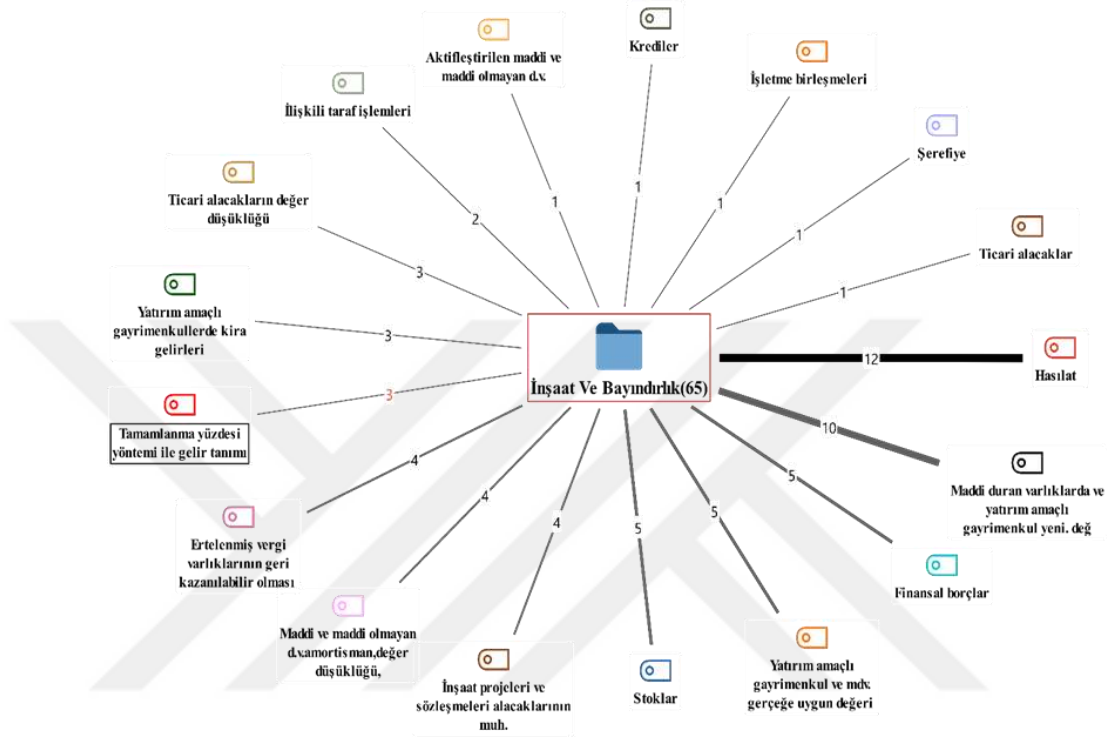


Şekil 10. Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme Sektörü Kod Maxmapsleri

Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme sektöründe açıklanan 21 konudan en çok tekrar eden konunun Hasılat konusu olduğu tespit edilmiştir. Hasılat konusunun ardından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Amortisman, Değer Düşüklüğü ve Vergi Cezalarına İlişkin Ayrılan Karşılıklar konusu Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme sektörü için önem arz eden diğer konular olmuştur. İnşaat ve Bayındırlık sektörüne ait şirketler ile Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme sektörüne ait şirket raporlarında açıklanan kilit denetim konularına bakıldığında ise; Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme sektöründe daha fazla kilit denetim konusu açıklandığı görülmüştür. Türev Araçların Ölçülmesi, Uçakların Parçalara Ayrılarak Muhasebeleştirilmesi, Teslim Bakım Karşılığı ve Devreden KDV Alacakları konularının sadece Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme sektöründe açıklanan konular olduğu tespit edilmiştir.

3.7.4.6. İnşaat Ve Bayındırlık Sektörü

İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe bulunan toplam BDR 36 olmakla birlikte, toplam 65 kilit denetim konusu açıklanmıştır. Bu kilit denetim konuları 17 farklı konudan oluşmaktadır. Konular şekil 11’de verilmiştir.

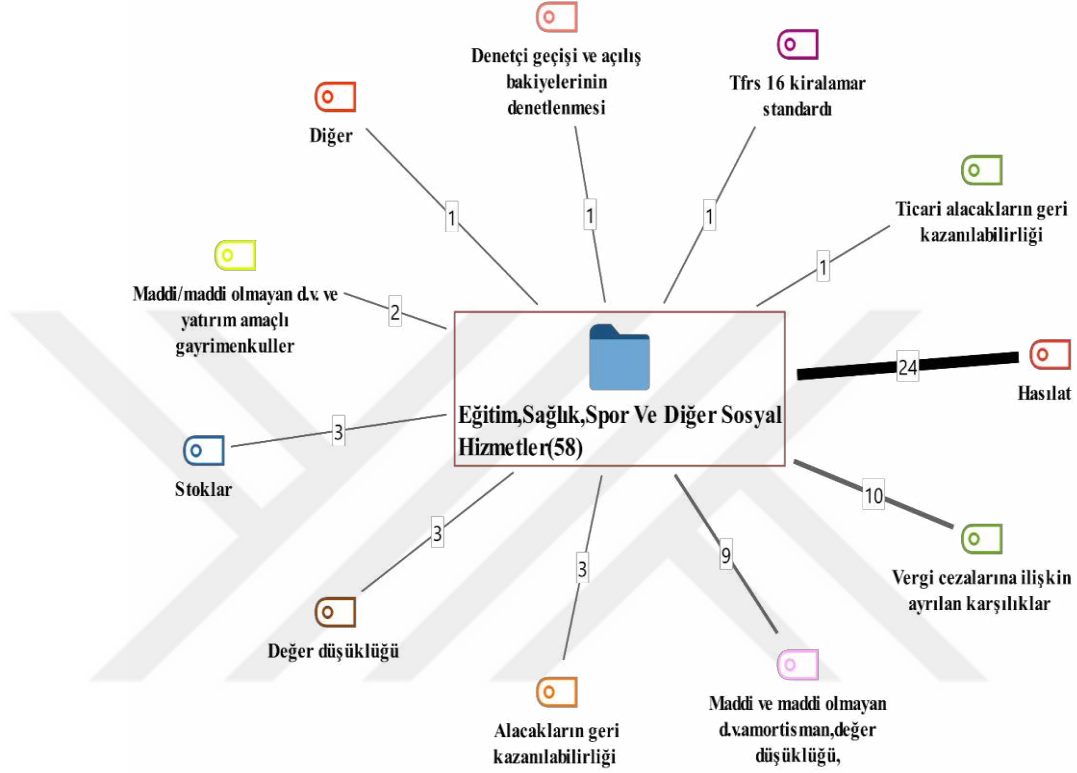


Şekil 11. İnşaat ve Bayındırlık Sektörü Kod Maxmapsleri

Açıklanan 17 konu arasında en çok tekrar eden konu 12 kere tekrar eden Hasılat konusudur. Hasılat konusunun ardından gelen Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme konusu 10 kez, finansal borçlar konusu 5 kez kilit denetim konusu olarak açıklanmıştır. Şekilde yer alan konulardan, sadece 1 kez kilit denetim konusu olarak belirlenen konuların hangi şirket raporlarına ait olduğuna bakıldığında, hepsinin birbirinden farklı şirketlere ait olduğu gözlemlenmiştir. Kod sisteminde verilen KDK arasında sadece İnşaat ve Bayındırlık sektörüne ait açıklanmış, diğer sektörlerde bulunmayan konular ise: Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ile Gelir Tanımı konuları olmuştur.

3.7.4.7. Eğitim, Sağlık, Spor Ve Sosyal Hizmetler

Eğitim, Sağlık, Spor ve Sosyal Hizmetler sektöründe açıklanan BDR sayısı 28’dir. 28 BDR’ da açıklanan toplam kilit denetim konusu ise 58’dir. 58 kilit denetim konusu şekilde görüldüğü gibi 11 konudan oluşmaktadır. Şekil 12’de konular verilmiştir.

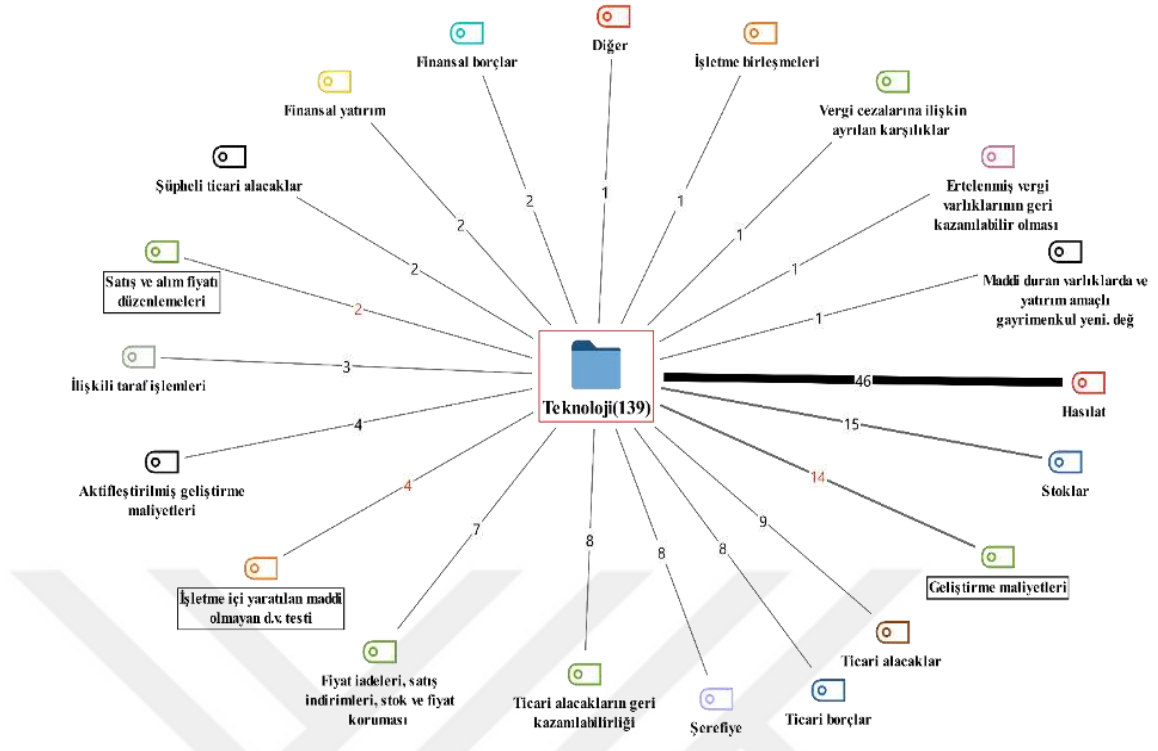


Şekil 12. Eğitim, Sağlık, Spor ve Sosyal Hizmetler Sektörü Kod Maxmapsleri

11 konu arasından en çok tekrarlanan konu, Hasılat konusu olmuştur. Ardından Vergi Cezalarına İlişkin Ayrılan Karşılıklar, Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amortisman Değer Düşüklüğü konuları gelmektedir. Eğitim, Sağlık, Spor ve Sosyal Hizmetler sektöründe açıklanıp, başka sektörde açıklanmayan herhangi bir konu bulunmamaktadır.

3.7.4.8. Teknoloji Sektörü

Teknoloji sektöründe çalışmaya tabi olan şirketlerin BDR sayısı 60 olmak ile birlikte açıklanan kilit denetim konuları sayısı 139’dur. Açıklanan 139 kilit denetim konusu 20 konudan oluşmaktadır. Şekil 13’de konu maxmapsleri verilmiştir.

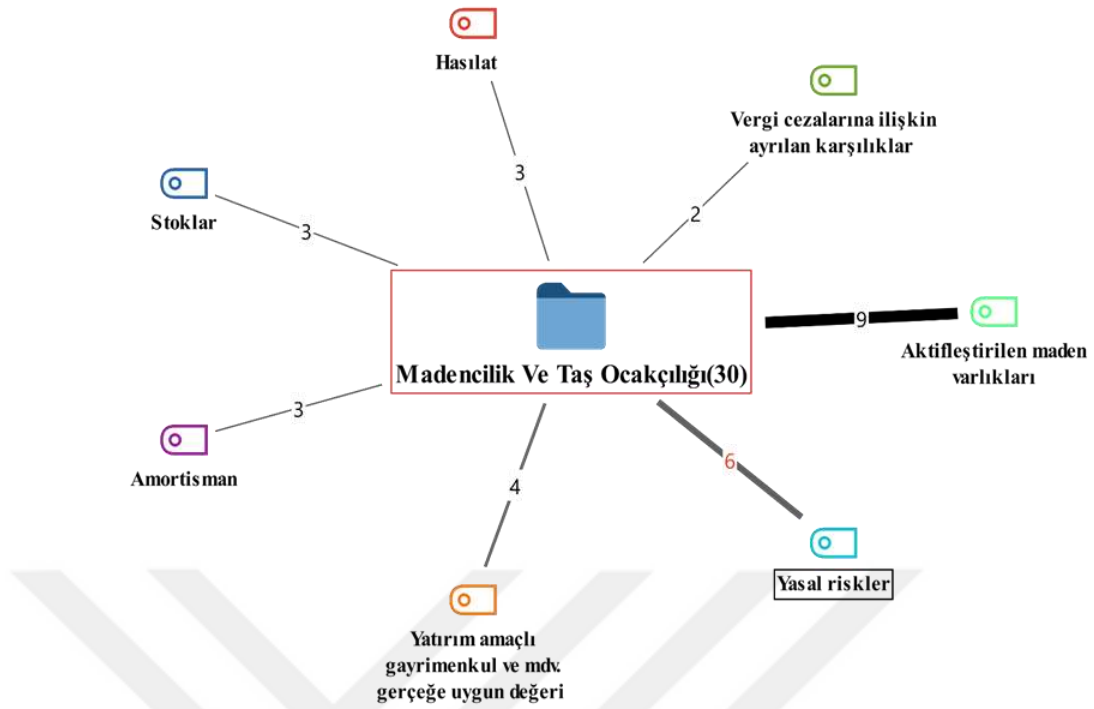


Şekil 13. Teknoloji Sektörü Kod Maxmapsleri

46 kez kilit denetim konusu olarak açıklanan Hasılat konusu Teknoloji sektöründe en çok tekrar eden konu olmuştur. Hasılat konusunu takip eden konular sırasıyla, Stoklar ve Geliştirme Maliyetleri konuları olmuştur. Sadece Teknoloji sektöründe kilit denetim konusu olarak belirlenen konular; Geliştirme Maliyetleri, İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlık Testi, Satış ve Alım Fiyatı Düzenlemeleri konuları olmuştur

3.7.4.9. Madencilik Ve Taş Ocakçılığı

Toplam BDR içerisinde Madencilik sektörüne ait rapor sayısı 20'dir. İncelenen 20 BDR' da açıklanan toplam kilit denetim konu sayısı ise 30'dur. Çalışma kapsamında 30 kilit denetim konusu 7 farklı konudan oluşmaktadır. Şekil 14'te bu konular verilmiştir.

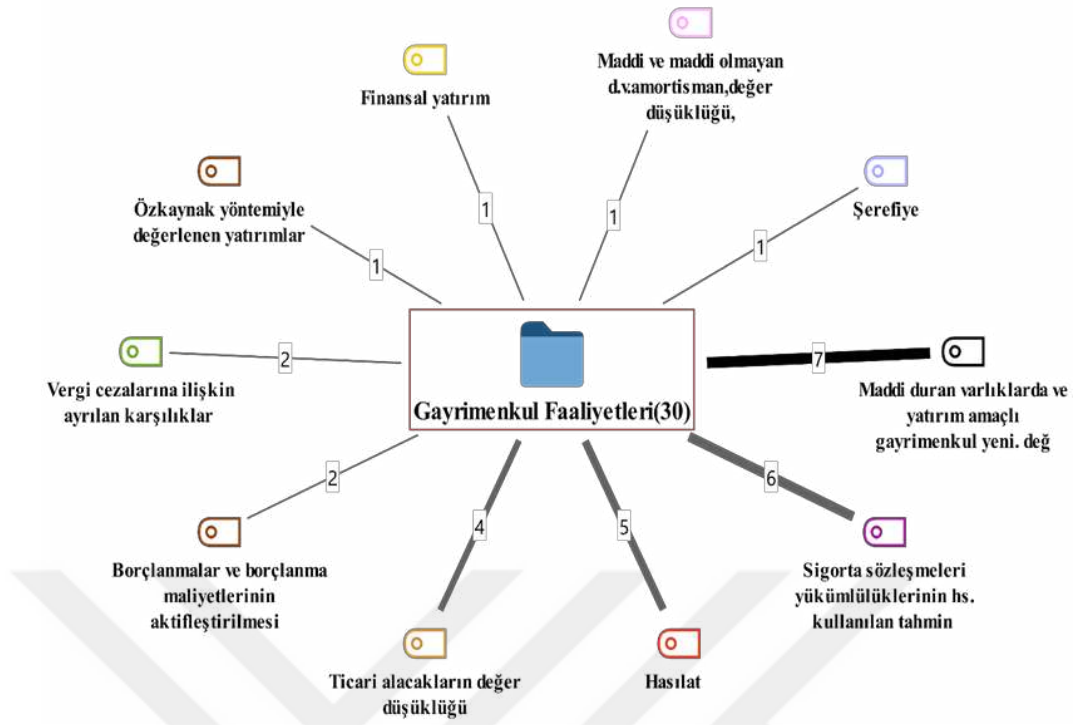


Şekil 14. Madencilik ve Taş Ocakçılığı Sektörü Kod Maxmapsleri

Madencilik ve Taş Ocakçılığı sektöründe yer alan toplam şirket sayısı 5'tir. Bu sektörde en fazla tekrar eden konu da yine Aktifleştirilen Maden Varlıkları konusu olmuştur. Ardından Yasal Riskler, Yatırım Amaçlı Gayrimenkul ve Maddi Duran Varlık Gerçeğe Uygun Değeri konuları gelmektedir. Sektörel olarak sadece Madencilik ve Taş Ocakçılığı sektöründe açıklanmış tek konu ise Yasal Riskler konusu olmuştur.

3.7.4.10. Gayrimenkul Faaliyetleri

Gayrimenkul Faaliyetleri sektöründe açıklanan toplam BDR sayısı 12'dir. Raporlarda açıklanan kilit denetim konusu ise 30'dur. 30 kilit denetim konusu şekil... 'de yer alan 10 konudan oluşmaktadır. Konular şekil 15'te verildiği gibidir.

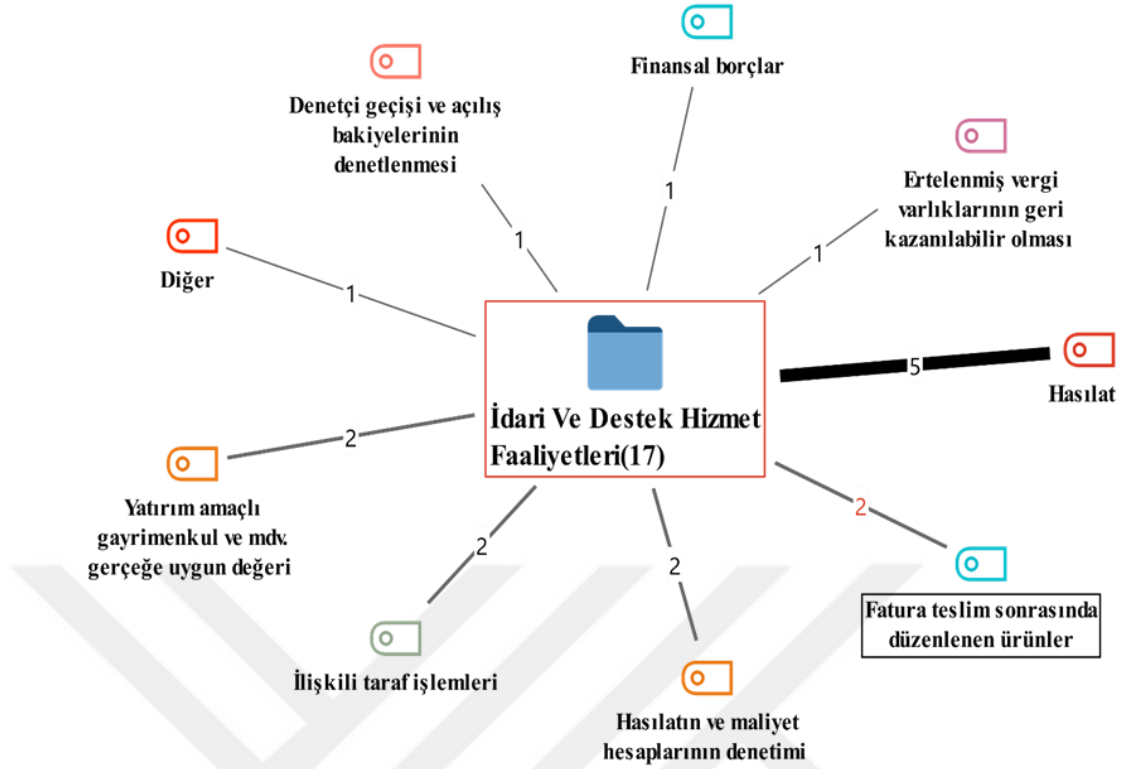


Şekil 15. Gayrimenkul Faaliyetleri Sektörü Kod Maxmapsleri

Açıklanan KDK'dan , Gayrimenkul Faaliyetleri sektöründe en fazla tekrarlanan konu, Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yeniden Değerleme konusu olmuştur. Ardından Sigorta Sözleşmeleri Yükümlülüklerinin Hesaplanmasında Kullanılan Tahmin ve Hasılat konuları gelmektedir. Gayrimenkul Faaliyetleri sektöründe açıklanıp diğer sektörlerde açıklanmayan herhangi bir KDK bulunmamaktadır.

3.7.4.11. İdari Ve Destek Hizmet Faaliyetleri

İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri sektöründe açıklanan toplam BDR sayısı 8'dir. Yani 2 şirketin BDR analiz edilmiştir. 8 BDR' da açıklanan konular 9 farklı konudan oluşmaktadır. Şekil 16'de konular gösterilmiştir.

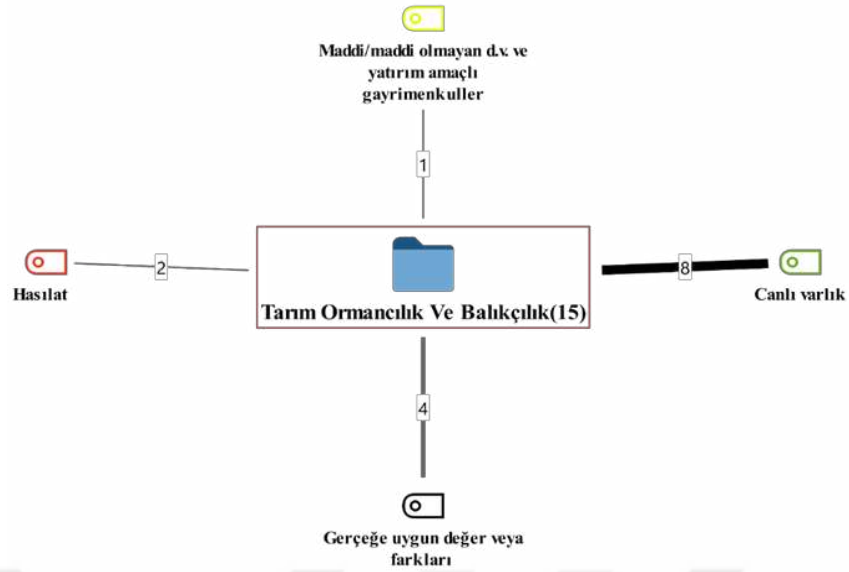


Şekil 16. İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri Kod Maxmapsleri

Yukarıda şekilde yer alan KDK 17 kez tekrar etmiştir. 5 kez tekrar eden Hasılat konusu İdari ve Destek Hizmet Faaliyetlerinde en çok tekrar eden konu olmuştur. Ardından gelen Fatura Teslim Sonrasında Düzenlenen Ürünler konusu ise sadece bu sektörde açıklanıp diğer sektörlerde açıklanmayan tek konudur.

3.7.4.12. Tarım, Ormancılık Ve Balıkçılık

Tarım Ormancılık ve Balıkçılık sektöründe çalışmaya tabi olan BDR sayısı 12’dir. 12 raporda açıklanan kilit denetim konuları sayısı ise 15 olmuştur. Açıklanan kilit denetim konuları 4 konudan oluşmaktadır. Şekil 17’de konular gösterilmiştir.

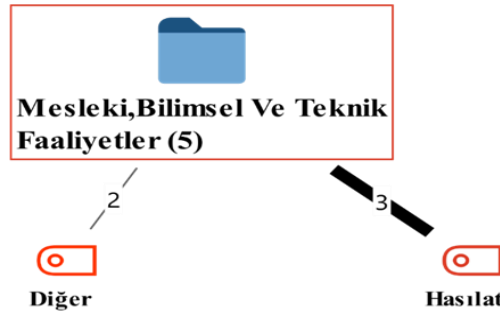


Şekil 17. Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık Sektörü Kod Maxmapsleri

Sektörel bir farklılıktan dolayı ortaya çıkan Canlı Varlık konusunun bu sektörde en fazla tekrar eden konu olduğu tespit edilmiştir. Gerçeğe Uygun Değer veya Farkları ile Hasılat konuları ise Canlı varlık konusunun ardından en çok tekrar eden konulardandır. Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık sektöründe, sadece bu sektörde açıklanan, diğer sektörlerde KDK olarak açıklanmayan bir konu bulunmamaktadır.

3.7.4.13. Mesleki Bilimsel Ve Teknik Faaliyetler

Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler sektöründe açıklanan BDR sayısı 4'tür. Yani bu sektörde tek bir şirket yer almaktadır. İncelenen bu 4 raporda açıklanan toplam kilit denetim konu sayısı 5'tir. 5 kilit denetim konusu 2 konudan oluşmakta ve söz konusu konular aşağıda şekil 18'de gösterilmektedir.



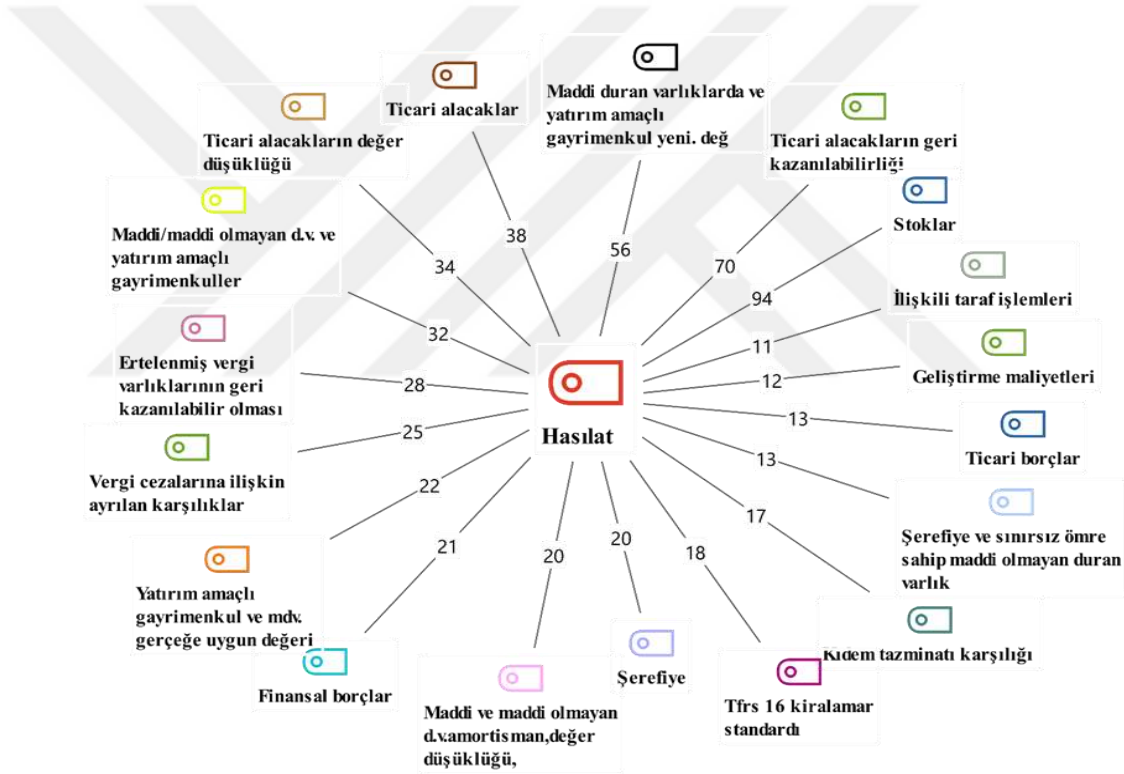
Şekil 18. Mesleki Bilimsel ve Teknik Faaliyetler Sektörü Kod Maxmapsleri

Bu konulardan biri Hasılat bir diğeri de Diğer olarak kodlanan konulardan biri olmuştur. Diğer konusunun içeriği sadece 1 kez kilit denetim konusu olarak açıklanan

konulardan oluşmaktadır. Sadece bu sektörde açıklanmış, diğer sektörlerde açıklanmayan herhangi bir konu bulunmamaktadır.

3.7.5. Hasılat Kodu Kod Birlikte Modeli

Çalışmanın amacı doğrultusunda halka açık şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında, 13 sektörde yer alan kilit denetim konuları yukarıdaki şekillerde verildiği gibidir. Bu sektörlerde ortak kullanılan, her sektörde muhakkak kilit denetim konusu olarak belirlenen konu ise sadece Hasılat konusu olmuştur. Hasılat konusunun diğer konularla olan ilişkisini görebilmek için Hasılat konusunun kod birlikte modeli alınmıştır. Hasılat konusuyla birlikte 10 kereden fazla aynı raporda geçen konular şekilde verildiği gibidir.



Şekil 19. Hasılat Konusu Kod Birlikte Modeli

Hasılat konusu ile en fazla birlikte aynı raporda açıklanan konu Stoklar konusu olmuştur. Stoklar konusu 94 kez Hasılat konusuyla birlikte aynı raporlarda kilit denetim konusu olarak açıklanmıştır. Stoklar konusunun bütün belgeler içerisinde tekrar etme sayısı 222 iken 94'ü Hasılat konusunun bulunduğu raporlarda açıklanmıştır. Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği konusu 184 kez tekrar etmiş ve bunun 70'i Hasılat konusu ile birlikte olmuştur. Sadece Teknoloji sektöründe kilit denetim konusu olarak

açıklanan Geliştirme Maliyetleri konusunun tekrar etme sıklığı 14 iken bunlardan 12'si Hasılat konusu ile birlikte geçmiştir.

3.7.6. Kodlu Bölümler Kelime Bulutu

Şekil 20’de programda yapılan kodlu bölümlerin kelime bulutu alınmıştır.



Şekil 20. Kodlu Bölüm Kelime Bulutu

Şekil 20'ye göre Bağımsız denetçi raporlarının KDK bölümünde en çok kullanılan kelimeler verilmiştir. En çok tekrarlanan kelimeler; finansal, denetim, kilit, önemli, konusu, grup konuları olmuştur

3.8. Korelasyon Testi Sonuçları

Çalışmanın bu bölümünde değişkenlere ait deneysel bulgular yer almaktadır.

Tablo 6. Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler

	Ort.	Std. sapma	Çarpıklık	Basıklık
Sektör	6,87	2,65	,515	-,072
KDK sayısı	1,88	1,14	1,140	1,777
Cinsiyet	1,14	,35	2,071	2,291
Görüş türü	1,15	,39	2,363	4,851
Yıl	2018,50	1,12	,000	-1,361
Sayfa sayısı	1,89	1,00	,828	1,649
Denetçi unvanı	1,26	,44	1,071	-,855

Tablo 6’da; değişkenlere ait istatistikler yer almaktadır. Bu istatistiklerden çarpıklık ve basıklık değerleri değişkenlerimizin normal dağılıp dağılmadığını göstermektedir. Bundan sonraki testlere normallik testi değerlerine bakılarak karar verilmiştir. Tabloda yer alan çarpıklık ve basıklık değerlerinden; +2 ile -2 aralığında olan değerler normal, bu ölçütlerin dışında değeri olan değişkenlerin normal dağılım göstermediği varsayılmıştır (George ve Mallery, 2010). Tablo 6’ya göre sektör, KDK sayısı, yıl, sayfa sayısı, denetçi unvanı değişkenleri normal dağılmış, cinsiyet ve görüş türü değişkenleri normal dağılmamıştır.

Normal dağılım gösteren değişkenlerin ilişki testleri için Pearson Korelasyon testi, normal dağılım göstermeyen değişkenlerin ilişki testi için Spearman Korelasyon testi, normal dağılımlı ikili grupların bulunduğu değişkenlerin fark testi için T testi, ikili gruplu olup normal dağılmayan değişken farkları için Man Whitney U testi, ikiden fazla gruplu olup normal dağılan değişkenlerin fark analizi Anova testi, ikiden fazla gruptan oluşup normal dağılım göstermeyen değişkenlerin fark testi için Kruskal Wallis testinin uygulanması tercih edilmiştir. Tablo 7’de Pearson Korelasyon testi sonuçları verilmiştir.

Tablo 7. KDK Sayısı, Sayfa Sayısı, Denetçi Unvanı, Sektör, Yıl Değişkenleri İçin Pearson Korelasyon Testi

		r	p	N
KDK sayısı	KDK sayısı	1		1480
	Sayfa sayısı	,709**	,00	1480
	Denetçi unvanı	,149**	,00	1480
	Sektör	-,060*	,02	1480
	Yıl	-,090**	,00	1480
Sayfa sayısı	KDK sayısı	,709**	,00	1480
	Sayfa sayısı	1		1480
	Denetçi unvanı	-,011	,67	1480
	Sektör	,061*	,02	1480
	Yıl	-,084**	,00	1480
Denetçi Unvanı	KDK sayısı	,149**	,00	1480
	Sayfa sayısı	-,011	,67	1480
	Denetçi unvanı	1		1480
	Sektör	-,054*	,04	1480
	Yıl	-,024	,36	1480
Sektör	KDK sayısı	-,060*	,02	1480
	Sayfa sayısı	,061*	,02	1480
	Denetçi unvanı	-,054*	,04	1480
	Sektör	1		1480
	Yıl	,000	1,0	1480
Yıl	KDK sayısı	-,090**	,00	1480
	Sayfa sayısı	-,084**	,00	1480
	Denetçi unvanı	-,024	,36	1480
	Sektör	,000	1,0	1480
	Yıl	1		1480

21 ** 0,01 seviyesinde ilişki 22 *0,05 seviyesinde ilişki

Tablo 7’ de H₁,H₂,H₃,H₄,H₅,H₆,H₇,H₈,H₉ hipotezlerinin test edilmesinde kullanılan Pearson korelasyon testi sonuçları yer almaktadır. Pearson korelasyon testi normal dağılım gösteren değişkenlerin ilişki testi için kullanılmaktadır. Teste göre; bağımsız denetçi raporlarında KDK sayısı ile sayfa sayısı arasında 0,01 seviyesinde pozitif yönlü bir ilişki vardır. P değerine bakıldığında ise bu ilişkinin anlamlı olduğu ve KDK sayısı arttıkça sayfa sayısının da arttığı görülmektedir (p<0,05). H₁ ‘‘Kilit denetim konu sayısı ile sayfa sayısı arasında ilişki vardır’’ hipotezi kabul edilmiştir. KDK sayısı ile denetim çalışmasını yürüten denetçinin unvanı değişkenine göre 0,01 düzeyinde pozitif yönlü bir ilişki mevcuttur ve bu ilişki anlamlıdır (p<0,05). Dolayısıyla H₂ ‘‘Kilit denetim konu sayısı ile denetçi unvanı arasında ilişki vardır’’ hipotezi kabul edilmiştir.

Diğer bir değişken olan sektör değişkeninin KDK sayısı değişkeni ile arasında 0,05 seviyesinde negatif yönlü bir ilişki vardır. İlişkinin p değerinden hareketle anlamlılık bulunmaktadır (p<0,05). H₃ ‘‘Kilit denetim konu sayısı ile sektör arasında ilişki vardır’’ hipotezi kabul edilmiştir. Aynı negatif yönlü ilişkinin KDK sayısı ile yıl değişkeni için de 0,01 düzeyinde bulunduğu ve bu ilişkinin de anlamlı olduğu tespit edildiğinden H₄ ‘‘Kilit denetim konu sayısı ile yıl arasında ilişki vardır’’ hipotezi kabul edilmiştir.

KDK kapsadığı sayfa sayısı ve denetçi unvanı arasındaki ilişkiye bakıldığında ise anlamlı bir ilişki yoktur. Dolayısıyla H₅ “Sayfa sayısı ile denetçi unvanı arasında ilişki vardır” hipotezi reddedilmiştir.

Sayfa sayısı ile sektör değişkenleri arasındaki ilişkide ise 0,05 düzeyinde anlamlı bir ilişki mevcuttur ($p < 0,05$). H₆ “Sayfa sayısı ile sektör arasında ilişki vardır” hipotezi kabul edilmiştir. KDK sayısı ile sektör değişkeninde çıkan negatif yönlü ilişkinin sayfa sayısı ile sektör değişkeninde pozitif çıkması dikkat çeken bir sonuç olmuştur.

Sayfa değişkeni ve yıl değişkeninde ise negatif yönlü 0,01 seviyesinde anlamlı, KDK sayısı ile yıllar arasında olan ilişkinin devamı niteliğinde bir ilişki olduğu tespit edilmiş ve H₇ “Sayfa sayısı ile yıl arasında ilişki vardır” hipotezi kabul edilmiştir

Denetçi unvanının sektör ile olan ilişkisinde 0,05 seviyesinde anlamlı bulunmuş ve H₈ “Denetçi unvanı ile sektör arasında ilişki vardır” hipotezi kabul edilmiştir

Denetçi unvanı ve yıl değişkeni arasındaki ilişkinin p değerine bakıldığında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p > 0,05$). H₉ “Denetçi unvanı ile yıl arasında ilişki vardır.” Hipotezi reddedilmiştir

Tablo 8’de Spearman Korelasyon testi yer almaktadır. Tablo 8’de yer alan veriler; normal dağılım göstermeyen değişkenlerimizin sonuçlarıdır.

Tablo 8. Cinsiyet ve Görüş Türü Değişkenleri İçin Spearman Korelasyon Testi

		Cinsiyet	Görüş türü
Cinsiyet	r	1,000	,062
	p	.	,017
	N	1480	1480
Görüş türü	r	,062	1,000
	p	,017	.
	N	1480	1480

Tablo 8 H₁₀ hipotezinin test edilmesinde kullanılan Spearman Korelasyon testi sonuçlarıdır. Sperman korelasyon testi normal dağılım göstermeyen değişkenlerin ilişki testi için kullanılır.

Tabloya göre bağımsız denetçi raporlarını denetleyen denetçinin cinsiyeti ve görüş türü ilişkisi şu şekildedir; Cinsiyet ve görüş türü arasında korelasyon (r) 0,05 düzeyinde pozitif

yönlü bir ilişkiye sahiptir. Bu ilişkinin p değerine bakıldığında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir ($p < 0,05$). H_{10} “Denetçi cinsiyeti ile görüş türü arasında ilişki vardır” hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 9’da T test sonuçları yer almaktadır. T test değişkenlerin ikili gruplandığı ve normal dağıldığı durumlarda kullanılan fark testidir.

Tablo 9. Denetçi Unvanı Değişkeni İçin T Testi

Denetçi unvanı		Varyansların eşitliği		Ort. eşitliği		
		F	p	t	df	p
KDK sayısı	Varyanslar eşit varsayılırsa	21,035	,000	5,805	1478	,000
	Varyanslar eşit varsayılmaz ise			5,087	556,028	,000
Sayfa sayısı	Varyanslar eşit varsayılırsa	1,410	,235	-,426	1478	,670
	Varyanslar eşit varsayılmaz ise			-,439	730,189	,661
Sektör	Varyanslar eşit varsayılırsa	1,355	,245	-2,071	1478	,039
	Varyanslar eşit varsayılmaz ise			-2,125	723,518	,034
Yıl	Varyanslar eşit varsayılırsa	,202	,653	-,922	1478	,356
	Varyanslar eşit varsayılmaz ise			-,927	694,426	,354

Tablo 9 $H_{11}, H_{12}, H_{13}, H_{14}$ hipotezleri test edilmiştir. Yukarıda kullanılan T test normal dağılım gösteren KDK sayısı, sayfa sayısı, sektör ve yıl değişkenlerinin SMMM ve YMM’ler için bir fark oluşturup oluşturmadığı, oluşan farklılığın ne yönde olduğunun tespiti için kullanılmıştır. Tablo 8’e göre KDK sayısı p değeri 0,05 seviyesinden küçük olduğu için verilerimizin homojen dağılmadığı tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Bu nedenle Ort. eşitliği p sütunda varyantlar eşit dağılmaz ise değerine bakılmış ve 0,05 seviyesinden küçük olduğu için KDK sayısının denetçi unvanına göre farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p < 0,05$). H_{11} “SMMM ve YMM’lerin açıkladıkları raporlarda KDK sayıları bakımından bir fark vardır” hipotezi kabul edilmiştir. Bu fark pozitif yönlü bir farktır. KDK sayısı arttıkça denetçi unvanı da yükselmektedir.

Sayfa sayısı değişkeninin p değeri 0,05 değerinden büyüktür ($p > 0,05$), buradan hareketle homojen dağılım söz konusu olup Ort. eşitliği sütunu p değerinin, varyanslar eşit varsayıldığı satırında yer alan değer 0,05 seviyesinden büyük olduğu için ($p > 0,05$) sayfa sayısı değişkeninin denetçi unvanına göre bir farklılık göstermediği görülmüştür.

Dolayısıyla H₁₂ ‘‘SMMM ve YMM’lerin açıkladıkları raporlarda sayfa sayıları bakımından bir fark vardır’’ hipotezi reddedilmiştir.

Sektör değişkeninde ise p değerinin 0,05 değerinden büyük olması dolayısıyla homojen dağılımın olduğu varyansların eşit olduğu satırda Ort. eşitliği p değerinin 0,05 değerinden küçük ($p < 0,05$) olduğu için sektör değişkeninin denetçi unvanına göre bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. H₁₃ ‘‘SMMM ve YMM’lerin açıkladıkları raporlarda sektörler olarak bir fark vardır’’ hipotezi kabul edilmiş ve YMM meslek mensubu denetçilerin düşük numaralandırılan sektörlerde daha çok bulunduğu tespit edilmiştir.

Raporları yıl olarak gruplandırarak oluşturulan yıl değişkeninde ise; p değeri 0,05’ten büyüktür. Homojen dağılım gösteren bu değişkenin varyanslar eşit varsayıldığı Ort. eşitliği p değerinin 0,05’ten büyük olması dolayısıyla yıl değişkeni denetçi unvanı, SMMM ve YMM’ler için bir farklılık göstermemektedir. H₁₄ ‘‘SMMM ve YMM’lerin açıkladıkları raporlarda yıllar bakımından bir fark vardır’’ hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla 2017,2018,2019,2020 yıllarına ait açıklanan raporlarda SMMM ve YMM olarak anlamlı bir fark yoktur.

Tablo 10’da Man Whitney U testi sonuçları yer almaktadır. Man Whitney U testi T testin parametrik olmayan karşılığı olarak, 2 gruplu değişkenlerde farklılıkları test eder.

Tablo 10. Cinsiyet Değişkeni İçin Man Whitney U Testi

	Cinsiyet	N	Sıra Ort.	Z	p
KDK sayısı	Erkek	1272	735,26	-1,229	0,219
	Kadın	208	772,52		
	Total	1480			
Görüş türü	Erkek	1272	733,94	-2,386	0,017
	Kadın	208	780,61		
	Total	1480			
Sayfa sayısı	Erkek	1272	736,39	-,971	0,331
	Kadın	208	765,62		
	Total	1480			
Sektör	Erkek	1272	731,84	-2,048	0,041
	Kadın	208	793,43		
	Total	1480			
Yıl	Erkek	1272	747,19	-1,538	0,124
	Kadın	208	699,59		
	Total	1480			
Denetçi unvanı	Erkek	1272	749,78	-2,705	0,007
	Kadın	208	683,75		
	Total	1480			

Tablo 10’ da H₁₅, H₁₆, H₁₇, H₁₈, H₁₉, H₂₀ hipotezleri test edilmiştir. Bu testte KDK sayısı, görüş türü, sayfa sayısı, sektör, yıl ve denetçi unvanı değişkenlerinin, cinsiyet değişkeni (Erkek Kadın) grupları arasında olan farklılıkları verilmiştir. Değişkenlerin p değerine bakıldığı zaman; KDK sayısı değişkeni anlamlılık (p) değeri 0,05’ten büyüktür

($p>0,05$). H₁₅ “Erkek ve Kadın denetçilerin açıkladıkları raporlarda KDK sayıları bakımından bir fark vardır” hipotezi reddedilmiştir. KDK sayısının raporu yayımlayan denetçinin cinsiyetine göre anlamlı bir farklılık göstermediği, KDK sayılarının cinsiyet ile açıklanamadığı tespit edilmiştir.

Görüş türü değişkeni p değerinin 0,05’ten küçük olması dolayısıyla fark anlamlı bulunmuştur($p<0,05$). H₁₆ “Erkek ve Kadın denetçilerin açıkladıkları raporlarda görüş türleri bakımından bir fark vardır” hipotezi kabul edilmiştir. Cinsiyet değişkeninin görüş türünde bir farklılık yarattığı tespit edilmiş, bu farkın analizi için görüş türünde yer alan sıra Ort. Sütunu değerlerine bakılmış ve kadın bağımsız denetçilerin daha sık sınırlı olumlu görüş verdiği bulunmuştur. Diğer bir görüş türü olan görüş vermekten kaçınma durumunun hiçbir kadın denetçi tarafından verilmediği içerik analizi yöntemiyle maxqda programından incelenmiştir.

Cinsiyet değişkeninin sayfa sayısı değişkeninde yarattığı fark p değerine göre anlamlı bir farklılık değildir ($p>0,05$). H₁₇ “Erkek ve Kadın denetçilerin açıkladıkları raporlarda sayfa sayıları bakımından bir fark vardır” hipotezi reddedilmiştir.

Buradan hareketle Erkek ve Kadın denetçilerde, KDK kapsadığı sayfa sayısına göre bir farklılık yoktur. Cinsiyet değişkeninin KDK sayısı değişkeninde anlamlı bir farklılık olmaması sayfa sayısı değişkeninin sonucunu tutarlı kılmaktadır.

Sektör değişkenin p değerine bakıldığında anlamlı bir farklılık vardır ($p<0,05$) ve H₁₈ “Erkek ve Kadın denetçilerin açıkladıkları raporlarda sektörler bakımından bir fark vardır” hipotezi kabul edilmiştir. 1’den 13’e kadar numaralandırılan sektör gruplarında kadın denetçilerin yüksek numaralı gruplarda daha yoğun olduğu görülmüştür. Özellikle mali sektörde açıklanan raporlarda kadın denetçi sayısının diğer sektörlerle göre fazla olduğu gözlemlenmiştir.

Yıl değişkeni p değerinden hareketle ($p>0,05$) Erkek ve Kadın denetçilerin sayılarında 2017,2018,2019,2020 faaliyet yılı raporlarında anlamlı bir farklılık bulunmamakta, erkek ve kadın denetçilerin yürüttüğü denetim çalışması yıllara göre anlamlı bir farklılık oluşturmamaktadır. H₁₉ “Erkek ve Kadın denetçilerin açıkladıkları raporlarda yıllar bakımından bir fark vardır” hipotezi reddedilmektedir.

Denetçi unvanı p değerine bakıldığı zaman cinsiyet değişkeni denetçi unvan gruplarında anlamlı bir fark yaratmıştır($p<0,05$). Bu fark Erkek denetçilerin unvanının Kadın denetçi

unvanına göre daha yüksek yani YMM olduğunu göstermektedir. H₂₀ ‘‘Erkek ve Kadın denetçilerin açıkladıkları raporlarda unvanlar bakımından bir fark vardır’’ hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 11’de Anova testi sonuçları yer almaktadır. Anova testi 2’den fazla grubu bulunan normal dağılım gösteren değişkenlerde kullanılan bir testtir. Bu değişken grupları için anlamlılık ve homojenliklerine bakmamızdaki sebep hangi post hoc testini uygulamamız gerektiği konusunda bize yardımcı olmasıdır.

Tablo 11. Sektör Değişkeni Anova Testi

	Anlamlılık	Homojenlik
Değişkenler	p	p
KDK sayısı	<,001	,000
Yıl	1	1,000
Sayfa sayısı	<.001	,000

Tablo 11’de H₂₁, H₂₂, H₂₃ hipotezleri test edilmiştir. Normallik testinde normal dağılım gösteren değişkenlerden sektör değişkeninin; KDK sayısı, yıl ve sayfa sayı grupları arasında anlamlı bir fark oluşturup oluşturmadığına bakılmıştır. Teste göre KDK sayısı ve sayfa sayısı değişkeninin homojen dağılmadığı, yıl değişkeninin homojen dağıldığı ve KDK sayısı ve sayfa sayısı değişkenlerinin 0,05 ten küçük olduğu için anlamlı bir farklılık oluşturduğu fakat yıl değişkeninin p değerinin 0,05’ten büyük olduğu için anlamlı bir farklılık içermediği tespit edilmiştir. Homojen dağılmayan ve grupları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilen KDK sayısı ve sayfa sayısı değişkenler için kutu grafiği ve Games-Howell Post Hoc testi uygulanmıştır (Faul vd.,2009).

H₂₁ ‘‘Sektör grupları arasında KDK sayıları bakımından bir fark vardır’’ hipotezi kabul edilmiştir.

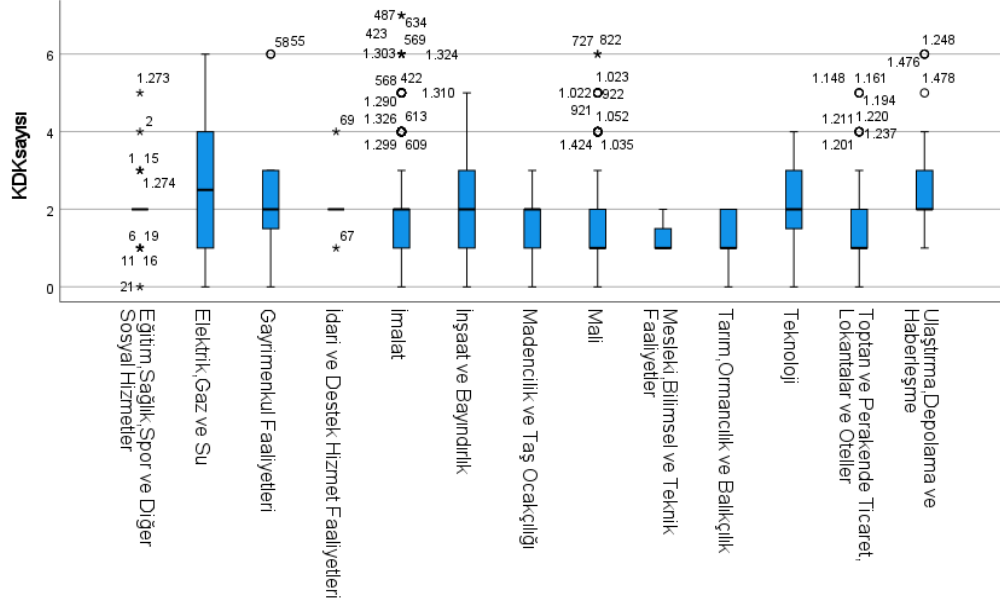
H₂₂ ‘‘Sektör grupları arasında yıllar bakımından bir fark vardır’’ hipotezi reddedilmiştir.

H₂₃ ‘‘Sektör grupları arasında sayfa sayıları bakımından bir fark vardır’’ hipotezi kabul edilmiştir.

H₂₂ hipotezi reddedildiği için kutu grafiği ve post hoc testi yapılmamıştır.

Grafik 1’de sektör grupları için kutu grafiğinden yararlanılmıştır. Grafiğe göre farklılaşan grubun post hoc testi yapılmıştır. H₂₁ hipotezi kabul edildiği için sektör grupları arasında KDK sayıları grafik 1’de verilmiştir.

Grafik 1. Sektör Grupları İçin KDK Sayısı Ortalaması



Grafik 1’e göre KDK sayısı en fazla olan ve aralığı en yüksek raporlar elektrik, gaz ve su sektörüne aittir. Buradan hareketle elektrik sektöründe yer alan bağımsız denetçi raporlarında KDK sayısı aralıkları ve medyanı diğer sektörlerin KDK sayıları aralık ve medyanları itibari ile bir fark oluşturmuştur. Elektrik sektörünün diğer sektörler ile olan farkı Tablo 12’ de verildiği gibidir.

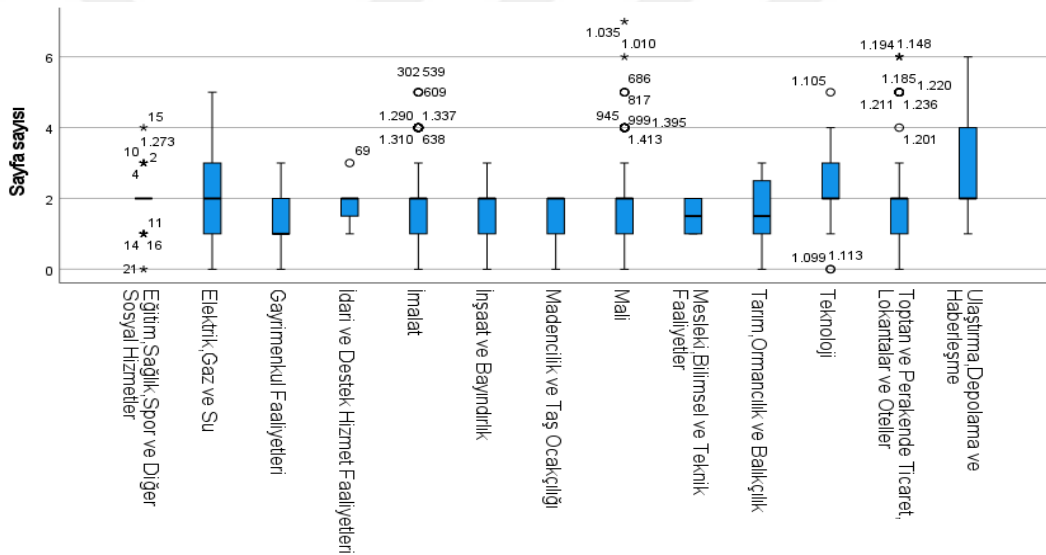
Tablo 12. Elektrik Sektörü KDK Sayısı Games-Howell Post Hoc Testi

(I) Sektör	(J) Sektör	(I-J)	p
KDK sayısı	Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	Elektrik, Gaz ve Su	-,734 ,632
	Gayrimenkul Faaliyetleri	Elektrik, Gaz ve Su	-,306 1,000
	İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	Elektrik, Gaz ve Su	-,681 ,899
	İmalat	Elektrik, Gaz ve Su	-,868 ,189
	İnşaat ve Bayındırlık	Elektrik, Gaz ve Su	-,1,000 ,186
	Madencilik ve Taş Ocakçılığı	Elektrik, Gaz ve Su	-,1,306 ,040
	Mali	Elektrik, Gaz ve Su	-,1,137 ,023
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	Elektrik, Gaz ve Su	-,1,556 ,039
	Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık	Elektrik, Gaz ve Su	-,1,556 ,003
	Teknoloji	Elektrik, Gaz ve Su	-,489 ,947
	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller	Elektrik, Gaz ve Su	-,1,102 ,043
	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	Elektrik, Gaz ve Su	-,281 1,000

Tablo 12’de 13 sektör grubundan biri olan elektrik sektörünün diğer sektörler ile olan farkı verilmiştir. Sektör gruplarında I-J değerinin negatif değerlerden oluşması elektrik sektörünün KDK sayıları ortalamasının diğer bütün sektörlerden fazla olduğunu göstermektedir. Aradaki bu farkın anlamlılık değerlerine bakıldığında, madencilik, mali, mesleki bilimsel faaliyetler, tarım ve ormancılık, toptancılık sektörlerinde bu farkın anlamlı olduğu tespit edilmiştir

Aynı sektör gruplarında kabul edilen H₂₃ “Sektör grupları arasında sayfa sayıları bakımından bir fark vardır” hipotezinin gruplar arasında sayfa sayısının gösterilmesi için grafik 2 verilmiştir.

Grafik 2. Sektör Grupları İçin Sayfa Sayısı Ortalaması



Grafik 2’de sektör gruplarına ait sayfa sayıları verilmiştir. Grafiğe göre sayfa sayısı ortalaması en yüksek olan sektörlerden biri ulaştırma, depolama ve haberleşme sektörü olmuştur. En yüksek değerleri alan raporların bu sektöre ait olmasından dolayı post hoc testinde bu sektör ile diğer sektörler karşılaştırılmıştır. Bir önceki grafikte verilen KDK sayısı ortalaması ile ilişkili olduğu varsayıldığında; KDK sayısı ortalamasında ilk sırada yer alan elektrik sektörü sayfa sayısı değişkeninde ikinci sırada yer alması ilginç bir sonuç olmuştur. Buradan hareketle ulaştırma sektörüne ait KDK’ nın raporlarda daha çok yer kapladığı tespit edilmiştir Ulaştırma sektörünün diğer sektörlerle olan farkı tablo 13’de verilmiştir.

Tablo 13. Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme Sektörü Sayfa Sayısı Games-Howell Post Hoc Testi

	(I) Sektör	(J) Sektör	(I-J)	p
Sayfa sayısı	Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	-,861	,058
	Elektrik, Gaz ve Su	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	-,547	,827
	Gayrimenkul Faaliyetleri	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	-1,325	,022
	İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	-,950	,162
	İmalat	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	-,928	,004
	İnşaat ve Bayındırlık	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	-1,131	<,001
	Madencilik ve Taş Ocakçılığı	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	-1,425	<,001
	Mali	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	-1,075	<,001
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	-1,325	,136
	Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	-1,158	,106
	Teknoloji	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	-,575	,431
	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	-,806	,067

Tablo 13’de ulaştırma, depolama ve haberleşme sektörünün diğer sektörler ile sayfa sayısı değişkenine göre olan farkları verilmiştir. I-J sütununun bütün değerlerinin negatif olması ulaştırma sektörünün sayfa sayısı ortalaması olarak diğer sektörleri geride bıraktığı anlamını göstermektedir. Bu farkların anlamlılıklarına bakıldığında ise; eğitim, gayrimenkul, imalat, inşaat, madencilik, mali sektörlerinde tespit edilen farkın anlamlı bulunduğu ve bu sektörlerin ulaştırma sektörüne göre KDK’ nın açıklandığı sayfa sayılarının daha az olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 14’de KDK sayısı değişkeninin yıl ve sayfa sayısı değişken grupları arasında homojenliği ve anlamlılığı test edilmiştir.

Tablo 14. KDK Sayısı Değişkenine Göre Anova Testi

	Anlamlılık	Homojenlik
Değişkenler	p	p
Yıl	,011	,343
Sayfa sayısı	<,001	,001

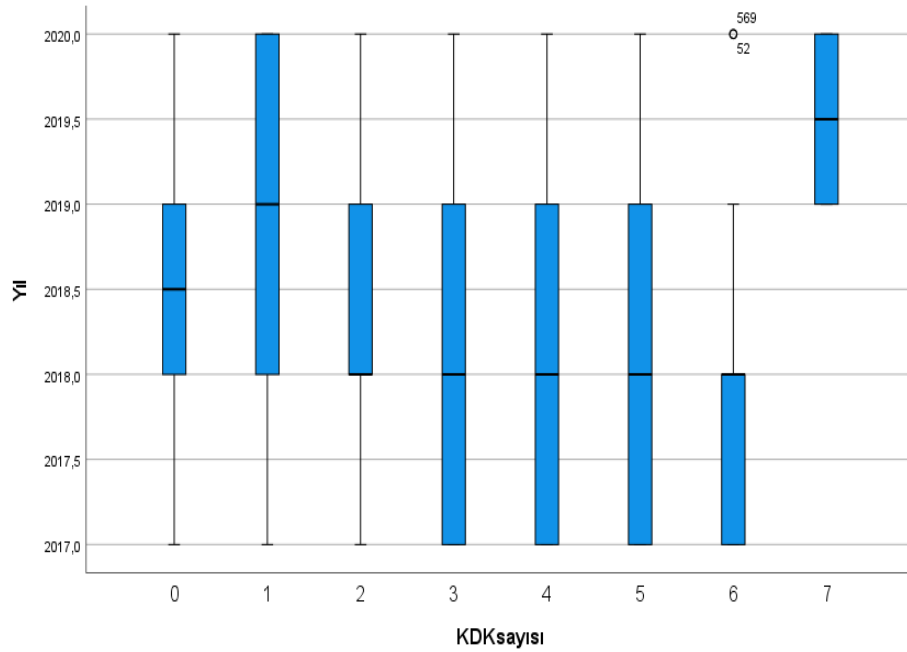
Tablo 14’de H₂₄ ve H₂₅ hipotezleri test edilmiştir. Teste göre yıl değişkeninin homojen dağılım gösterdiği (p>0,05) sayfa sayısı değişkeninin homojen dağılım göstermediği (p<0,05) tespit edilmiştir. Her iki değişkeninde anlamlılık seviyelerine

bakıldığında p değerinin 0,05'ten küçük olduğu için anlamlılığın olduğu tespit edilmiş ve H₂₄ ‘‘KDK sayı grupları arasında yıllar bakımından bir fark vardır’’, H₂₅ ‘‘KDK sayı grupları arasında sayfa sayıları bakımından bir fark vardır’’ hipotezleri kabul edilmiştir.

Bu anlamlı farklılıkları göstermek için kutu grafiği kullanılmış, homojen dağılan yıl değişkenine Hoshberg Post Hoc testi, homojen dağılmayan sayfa sayısı değişkenine ise Games-Howel testi uygulanmıştır.

Grafik 3'te verilen kutu grafiğinde farklılık yaratan değişken grubu tespit edilmiştir.

Grafik 3. KDK Sayısı İçin Yıl Ortalaması



Grafik 3'e göre 2017 yılında daha çok KDK sayısının açıklandığı KDK sayılarının yıllar itibari ile düşmekte olduğu fakat 7 KDK sayısının ortalama değerinin diğer KDK sayı gruplarından farklı bir sonuçta olduğu görülmüştür.

KDK sayısı 7 olan bağımsız denetçi raporlarının sadece 2 tane olduğu görülmüş ve 2019-2020 yıllarına ait raporlarda geçtiği tespit edilmiştir. Bu 2 raporun diğer gruplar ile farkı ve anlamlılığı tablo 15'de verilmiştir.

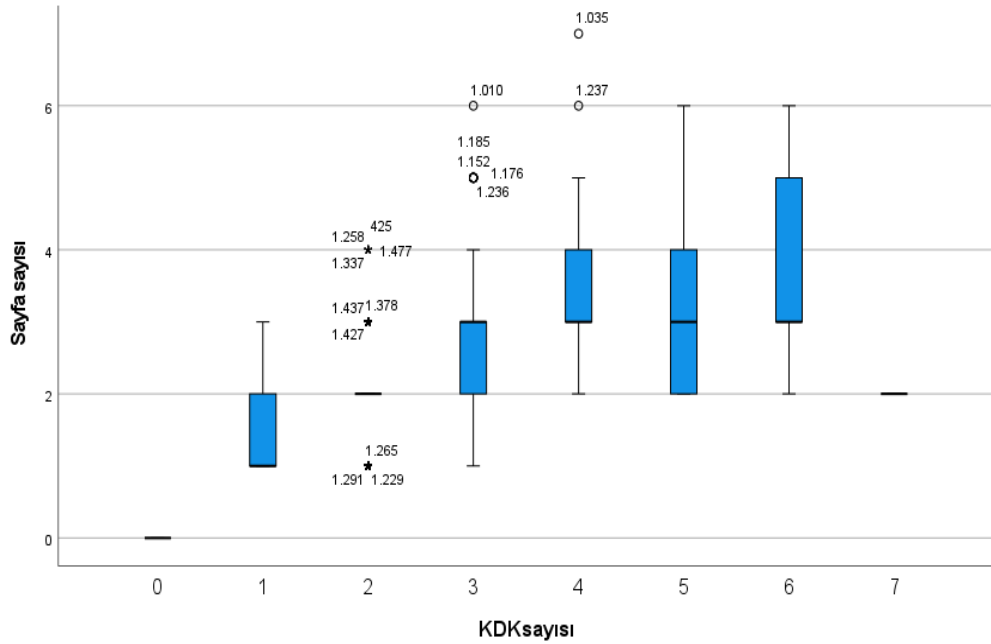
Tablo 15. 7 KDK Sayısı Grubuna Ait Yıl Hoshberg Poct Hoc Testi

	(I) KDK sayısı	(J) KDK sayısı	(I-J)	p
Yıl	0	7	-,985	,999
	1	7	-,904	1,000
	2	7	-,999	,998
	3	7	-1,127	,991
	4	7	-1,132	,991
	5	7	-1,431	,899
	6	7	-1,562	,830

Tablo 15’de verilen KDK sayısı 7 olan grup ile diğer gruplara bakıldığında I-J değerinin negatif olmasına rağmen hiçbir farkın anlamlı olmadığı görülmüştür. Bunun sebebi ise 7 kodlama yapılan rapor sayısının örneklem içerisindeki payının yok denecek kadar az olmasıdır.

Grafik 4’te verilen kutu grafiğinde farklılık yaratan değişken grubu tespit edilmiştir.

Grafik 4. KDK Sayısı İçin Sayfa Sayısı Ortalaması



Grafik 4’te yer alan KDK sayısı ile sayfa sayısı değişken gruplarının doğrusal ilerlemesi beklenen bir sonuçtur. Nitekim de öyle olmuştur. KDK sayısı arttıkça artan sayfa sayısı değişkeni 5 KDK sayısında bir durağanlık göstermiş ardından 7 KDK sayısı bulunan grupta ani bir düşüş görülmüştür. Bunun sebebinin KDK sayısı 7 olan raporlarda

bu konuya ayrılan sayfa sayısının da fazla yer kaplayacağı beklenilse de aksine her iki raporda da 2’şer sayfa yer kaplamıştır. Bu tespit ardından akıllara KDK sayısı arttıkça açıklamaların niteliksizleşme olasılığı gelmiştir. Sayfa sayısı 7 olan değişken grubunun diğer değişken gruplarıyla olan farkı ve anlamlılığı Tablo 15’te verilmiştir.

Tablo 16. 7 KDK Sayısı Grubuna Ait Sayfa Sayısı Games-Howell Post Hoc Testi

	(I) KDK sayısı	(J) KDK sayısı	(I-J)	p
Sayfa sayısı	0	7	-2,000	<,001
	1	7	-,639	<,001
	2	7	,033	,941
	3	7	,755	<,011
	4	7	1,303	<,001
	5	7	1,207	<,001
	6	7	1,625	<,001

Tablo 16’da KDK sayısı değişkeninin 7 grubu ile diğer grup verileri sayfa sayısı değişkenine göre test edilmiş. I-J değerlerinde negatif olan 2 değer anlamlıdır. Raporlarda, 7 KDK sayısı 0 ve 1 KDK sayısından daha çok yer kaplarken 2 KDK sayısı bulunan raporlarda aynı durum söz konusu değildir. Yani 2 KDK sayısının kapladığı alan 7 KDK sayısının kapladığı alandan fazla olabilmektedir. Fakat bu fark anlamlı değildir ($p>0,05$). 3,4,5,6 KDK sayısının 7 KDK sayısı bulunan alandan daha fazla alan kapladığı ve bu farkın anlamlı olduğu tespit edilmiştir ($p<0,05$).

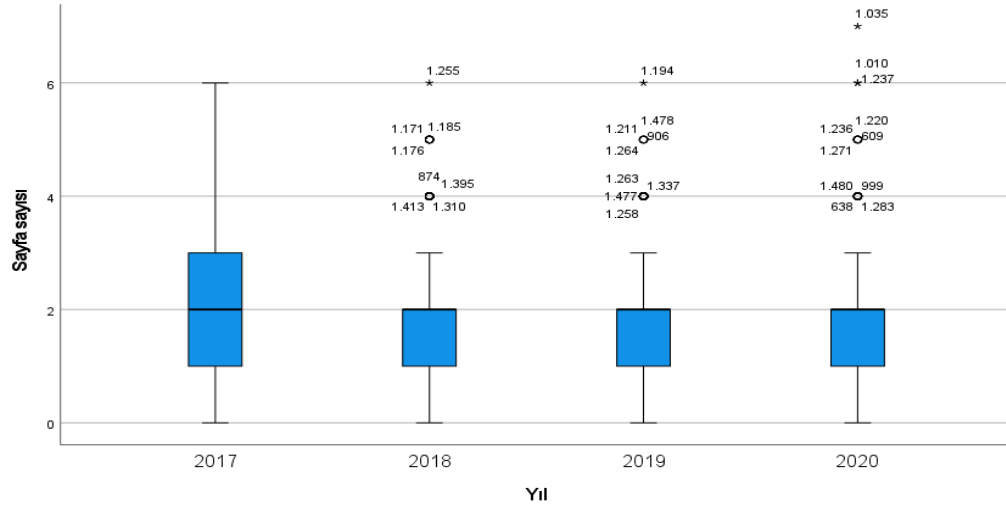
Tablo 17’de sayfa sayısı değişken gruplarının yıl değişkenine göre bir farklılık gösterip göstermediği test edilmiştir

Tablo 17. Yıl Değişkeni İçin Anova Testi

	Anlamlılık	Homojenlik
Değişkenler	p	p
Sayfa sayısı	,013	,170

Tablo 17’de H_{26} hipotezi test edilmiştir. Homojenlik p değerine bakıldığında sayfa sayısı değişkeninin yıllara göre homojen dağıldığı gözlemlenmiştir ($p>0,05$). Anlamlılık değerine bakıldığında ise p değeri 0,05’ten küçük olduğu için fark anlamlı bulunmuştur ($p<0,05$). Dolayısıyla H_{26} “Yıl grupları arasında sayfa sayıları bakımından bir fark vardır” hipotezi kabul edilmiştir. Bu farkın gruplar arası gösterimi için grafik 5 kutu grafiği verilmiştir.

Grafik 5. Yıl Değişkeni İçin Sayfa Sayısı Ortalaması



Grafik 5'e göre sayfa sayısı ortalamasının yıl değişkenine ortalama ve aralık olarak azalma eğiliminde olduğu görülmüştür. Fakat bu eğilim ani farklar yaratmamış birbirine yakın değerler şeklinde olmuştur. Sayfa sayısı değişken grupları arasında belirgin bir fark oluşturan grubun olmaması sebebiyle bütün grupların tablo 18'de post hoc testi verilmiştir.

Tablo 18. Yıllara Ait Sayfa Sayısı Hochberg Post Hoc Testi

	(I) Yıl	(J) Yıl	(I-J)	p
Sayfa sayısı	2017	2018	,043	,992
		2019	,146	,246
		2020	,216*	,019
	2018	2017	-,043	,992
		2019	,103	,648
		2020	,173	,103
	2019	2017	-,146	,246
		2018	-,103	,648
		2020	,070	,914
	2020	2017	-,216*	,019
		2018	-,173	,103
		2019	-,070	,914

Tablo 18'de sayfa sayısı değişkeni ile yıl değişkeni grupları test edilmiştir. Testin p anlamlılık değerine göre farkın anlamlı olduğu yıl, 2017 ile 2020 yıllarına ait raporlarda olmuştur. Bu fark I-J değerine bakılarak; 2017 yılı raporlarında geçen KDK kapladığı sayfa sayısının 2020 yılı raporlarına göre daha fazla olduğu yönünde olmuştur (I>J).

Tablo 19’da sektör, KDK sayısı, yıl, sayfa sayısı değişken gruplarının görüş türü değişkenine göre bir farklılık gösterip göstermediği Kruskal Wallis H test ile test edilmiştir. Kruskall Wallis H testi normal dağılım göstermeyen değişkenlerimizden ikiden fazla gruplu olan değişkenler için kullanılmıştır.

Tablo 19. Görüş türü Kruskal Wallis H Testi

	Sektör	KDK sayısı	Yıl	Sayfa sayısı
Kruskal-Wallis H	194,401	31,723	,922	5,559
df	12	6	1	6
p	<,001	<,001	337	,474

Tablo 19’da H₂₇, H₂₈, H₂₉, H₃₀ hipotezleri test edilmiştir, sektör, KDK sayısı, yıl ve sayfa sayısı değişken grupları arasında görüş türünün farklılaşıp farklılaşmadığına bakılmıştır. Tabloda yer alan değişkenlerin p değeri 0,05’ ten küçük ise gruplar arasında bir farklılaşmanın varlığı, 0,05’ten büyük ise gruplar arası farklılığın var olmadığından yola çıkılarak sektör ve KDK sayısı değişkenlerinde en az bir grubun farklılık yarattığı (p<0,05) yıl ve sayfa sayısı değişken grupları arasında görüş türünün farklılaşmadığı (p>0,05) tespit edilmiştir.

H₂₇ “Görüş türü grupları arasında sektörler bakımından bir fark vardır” hipotezi kabul edilmiştir.

H₂₈ “Görüş türü grupları arasında KDK sayıları bakımından bir fark vardır” hipotezi kabul edilmiştir.

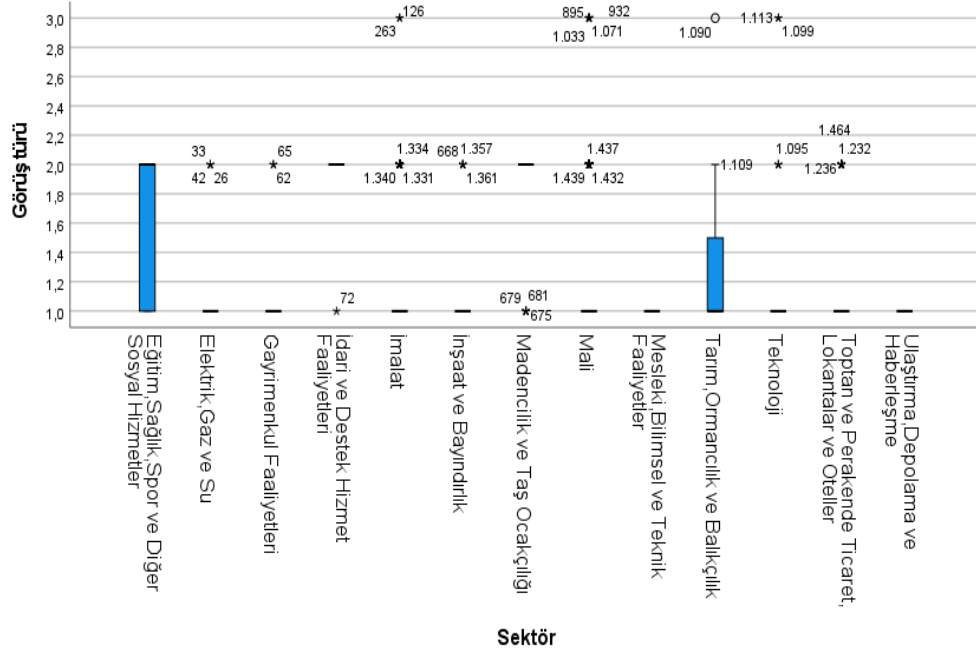
H₂₉ “Görüş türü grupları arasında yıllar bakımından bir fark vardır” hipotezi reddedilmiştir.

H₃₀ “Görüş türü grupları arasında sayfa sayıları bakımından bir fark vardır” hipotezi reddedilmiştir.

Sektör ve KDK sayısı değişken grupların görüş türü ortalamaları grafik 6 ve 7’de gruplar arasında farklılık ve anlamlılık değerleri tablo 15 ve 16’da gösterilmiştir.

Grafik 6’da verilen kutu grafiğine göre fark yaratan değişken grubu tespit edilmiştir.

Grafik 6. Görüş Türü Ortalaması İçin Sektör Grubu



Sektörle gruplar arasında ortalama olarak olumlu görüşe en yakın sektörler elektrik, gayrimenkul, imalat, inşaat, mali, mesleki bilimsel faaliyetler, tarım, toptan ve perakende ticaret, ulaştırma sektörleri olmuştur. Olumlu görüşten en uzak sektörler ise eğitim, idari ve destek hizmetleri, madencilik sektörleri olmuştur. Bu sektörlerden idari ve destek faaliyetleri, madencilik sektörleri şirket sayılarının düşük olması sebebiyle Tablo 20’de eğitim sektörü post hoc testi verilmiştir.

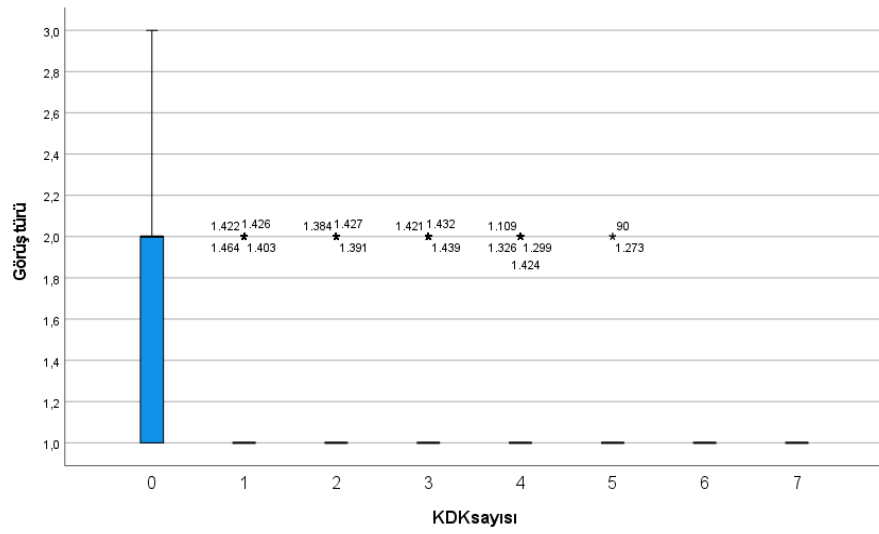
Tablo 20. Sektörlere Ait Görüş türü Games-Howell Post Hoc

Görüş türü			
(I) Sektör	(J) Sektör	Ort. fark (I-J)	p
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	Elektrik, Gaz ve Su	,631*	<,001
	Gayrimenkul Faaliyetleri	,548*	,032
	İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	-,161	,995
	İmalat	,603*	<,001
	İnşaat ve Bayındırlık	,603*	<,001
	Madencilik ve Taş Ocakçılığı	-,086	1,000
	Mali	,536*	<,001
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	,714*	<,001
	Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık	,381	,806
	Teknoloji	,598*	<,001
	Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller	,622*	<,001
	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	,714*	<,001

Tablo 20’de Eğitim, sağlık, spor ve diğer sosyal hizmetler sektörü diğer 12 sektör ile görüş türüne göre karşılaştırılmıştır. Eğitim sektörüne ait görüş türü; elektrik, gayrimenkul, imalat, inşaat, mali, mesleki bilimsel faaliyetler, teknoloji, toptan perakende, ulaştırma sektörleri görüş türünden daha yüksektir. Bu farkın tamamının anlamlı olduğu tespit edilmiştir ($p<0,05$).

Yapılan bu testin KDK sayısı grupları ile görüş türü değişkeni arasında da tespit edilebilmesi için grafik 7 kutu grafiği verilmiştir.

Grafik 7. Görüş türü Ortalaması İçin KDK Sayısı



Grafik 7’ye göre KDK belirlenen bütün raporlarda olumlu görüş verilmiştir. Kilit denetim konusu açıklanmış olup olumlu görüş dışında görüş verilen raporlar da bulunmakta fakat bu rapor sayıları uç değerler olduğu için ortalamayı etkilememiştir.

Görüş türü ortalaması olarak en yüksek olan grup 0 KDK belirlenen raporlardadır. Bunun sebebi ise sınırlı olumlu görüş verilen veya görüş vermekten kaçınılan raporlarda denetçilerin KDK açıklamamış olmasıdır. Görüş türü açısından en büyük farklılığı 0 KDK sayısı bulunduran raporlar oluşturduğu için 0 KDK açıklanmış raporlar ile diğer KDK sayısı bulunan raporlar görüş türü değişkenine göre tablo 21’de karşılaştırılmıştır.

Tablo 21. KDK Sayıları İçin Görüş Türü Games-Howell Post Hoc Testi

Görüş türü			
(I) KDKsayısı	(J) KDKsayısı	Ort. fark (I-J)	p
0	1	,790 [*]	<,001
	2	,720 [*]	<,001
	3	,673 [*]	<,001
	4	,666 [*]	<,001
	5	,795 [*]	<,001
	6	,864 [*]	<,001
	7	,864 [*]	<,001

Tablo 21’de KDK sayısı 0 olan raporlar ile diğer KDK sayı gruplarında meydana gelen farklılıklar karşılaştırılmıştır. KDK sayısı 0 olan raporların görüş türü ortalaması aralarında anlamlı farklılık bulunan grupların tümünden büyüktür. Bu grup ile farkı en yüksek olan grup ise 6 ve 7 KDK sayısı ile arasında olmuştur.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Teknolojik gelişmelerin daima hızla ilerlediği ve birçok yeniliği de beraberinde getirdiği şüphesiz bir gerçektir. Değişen ve gelişen yenilikler duyulan ihtiyaçlarında değişmesine sebep olmuştur. Değişen bu ihtiyaçlar denetim alanında da daima boy göstermiştir. Küresel ekonomi aktivitelerinin ve hızla el değiştiren sermaye hareketlerinin artması bağımsız denetime duyulan ihtiyacı tetiklemiştir. Artan büyük işletmelerin sermaye hareketliliği hakkında bilgi sahibi olmak isteyen kitleler artmakta ve denetimden beklenen fayda anlayışı da değişmektedir. Bağımsız denetim raporlarında geçmişte var olan kalıplaşmış bilgilerden ziyade bilgi kullanıcılarının karar alma aşamasında daha doğru kararlar alabilmesini sağlayan raporlar haline dönüşmesi beklenen bir fayda olmuştur. Bağımsız denetim raporlarında yer alan bilgilerin karmaşık, anlamakta güçlük çekilecek, taraflarca farklı yorumlanabilecek bilgilerin, geçmişten günümüze olabildiğince sade ve öz şekle dönüştürüldüğü görülmektedir. Bu şeffaflaştırma çalışmaları kapsamında IAASB 2011 yılında bağımsız denetçi raporları ile ilgili çalışmalar başlatmıştır. Çalışmalar neticesinde 2015 yılında bir düzenlemeye gidilmiştir. Bu düzenlemeler; bağımsız denetçi raporlarında denetim çalışmasını yürüten denetçi muhakemesinin raporlarda daha çok yer almasına yönelik olmuştur. Denetçilerin mesleki muhakemesini kullanabileceği bir şekle dönüştürülen denetçi raporları, kilit denetim konuları başlığı altında bu muhakemelerini açıklayabileceklerdir. IAASB tarafından 2015 yılında ISA 701'in yayımlanmasının ardından KGK da bu çalışmaları benimsemiş ve Türkiye'de yayımlanan şirket raporlarına uyarlama çalışmaları başlatmıştır. Çalışmalar neticesinde 01.01.2017 tarihi itibarı ile BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporlarında Bildirilmesi Standardı yürürlüğe girmiştir. Borsada işlem gören işletmeler için aynı hesap dönemi bağımsız denetçi raporlarında, TTK tarafından denetlenen işletmelerde ise 01.01.2018 hesap dönemi raporlarından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Yapılan bu revizyon çalışmalarının ardından KDK bağımsız denetçi raporlarında yer almaya başlamıştır.

KDK; denetçilerin üst yönetime bildirdiği konular arasından seçtiği, cari döneme ait, işletme ile ilgili en çok önem arz eden konulardır. Bu konular denetçi muhakemesine dayanmaktadır. Denetçi bu konuları önemli hata, yanlışlık riskinin bulunduğu, belirsizliği yüksek tahminlerin olduğu, dönem içi gerçekleşen önemli işlem ve olayların gerçekleştiği hususları dikkate alarak belirler.

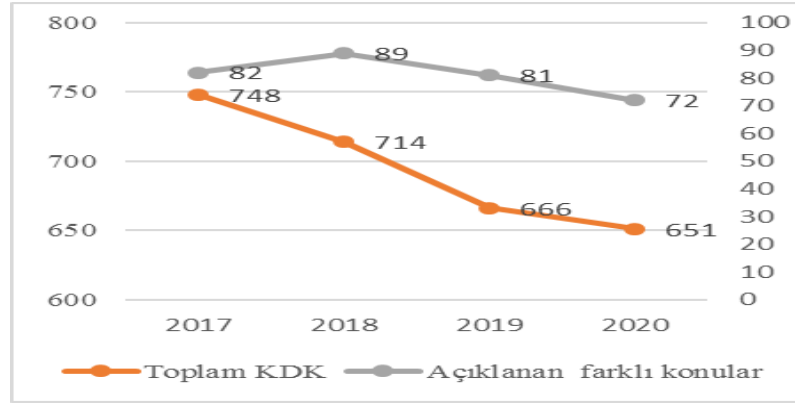
Çalışmanın uygulama bölümünde, 2017, 2018, 2019, 2020 faaliyet dönemlerine ait KAP’ da yer alan 370 halka açık şirketin bağımsız denetçi raporu incelenmiştir. Bu şirketler 13 farklı sektörde faaliyet göstermektedir.

Çalışmada 1480 bağımsız denetçi raporu çalışmaya konu olmuştur. Bunlardan, 160’ı imalat sektöründe, 119’u mali kuruluş sektöründe, 2’si idari ve destek faaliyetlerinde, 3’ü gayrimenkul faaliyetlerinde, 5’i madencilik sektöründe, 1 işletme mesleki bilimsel faaliyetlerde, 15’i teknoloji sektöründe, 7’si eğitim sağlık spor sektöründe, 3’ü tarım ormancılık balıkçılık sektöründe, 27’si toptan perakende ticaret sektöründe, 9’u elektrik gaz su sektöründe, 10’u ulaştırma depolama haberleşme sektöründe, 9’u inşaat ve bayındırlık sektöründe yer almaktadır. 13 sektörde 4 faaliyet döneminde kullanılan toplam KDK sayısı 94 farklı konudan oluşmaktadır. 94 konunun raporlarda toplam tekrar etme sayısı ise 2779’dur. Yani 1480 raporda toplam KDK sayısı 2779 olurken, bu konular 94 farklı konudan oluşmuştur.

Grafik 8. En Fazla Tekrar Eden KDK



Grafik 9. Açıklanan Toplam KDK ve Farklı KDK

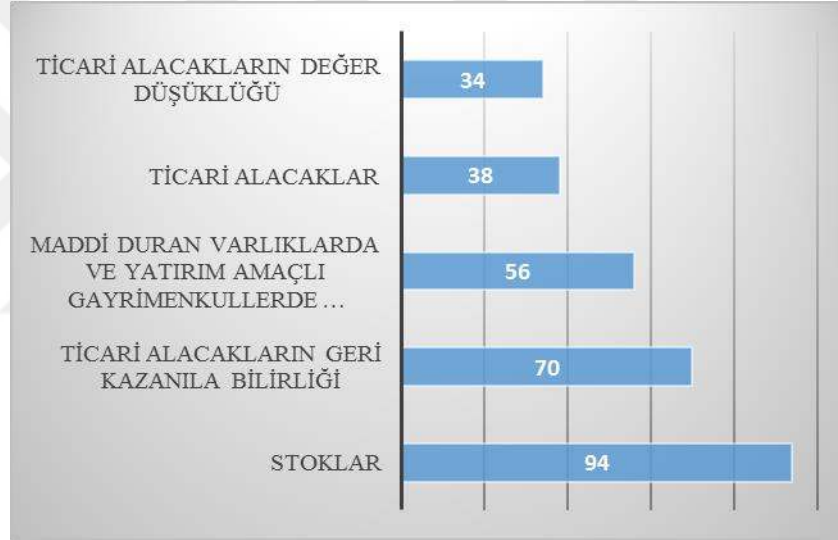


Grafik 8' e göre KDK arasından en çok tekrar eden konu 524 kez tekrar eden hasılat konusu olmuştur. Toplam KDK arasındaki hasılat konusunun payı ise % 18,86'dır. Ardından 222 kez KDK olarak açıklanan stoklar konusu % 7,99'luk bir orana sahiptir. Maddi duran varlıklarda ve yatırım amaçlı gayrimenkullerde yeniden değerlendirme konusu 221 kez tekrar etmiş ve % 7,95'lik bir oranla 3. Sırada yer almıştır. Grafik 9' a göre incelenen bu raporları faaliyet dönemine göre gruplandırarak (2017,2018,2019,2020) KDK incelendiğinde ise; 2017 yılında 748, 2018 yılında 714, 2019 yılında 666, 2020 yılında 651 adet KDK açıklanmıştır. KDK sayılarının giderek azaldığı gözlemlenmiştir. Açıklanan KDK incelendiğinde 2017 yılında 82, 2018 yılında 89, 2019 yılında 81, 2020 yılında 72 konudan oluşan KDK' nın var olduğu tespit edilmiştir. Bütün faaliyet dönemlerinde en çok açıklanan KDK hasılat olmuştur. Açıklanan bu konuların sektörler arasında dağılımı şu şekilde olmuştur.

İmalat sektöründe 53 farklı KDK açıklanmış ve bu konular 1240 kez tekrar etmiştir. Yani imalat sektöründe 1240 tane KDK açıklanmıştır. 298 kez tekrar eden hasılat konusu imalat sektöründe en çok önem arz eden konu olmuştur. Mali kuruluşlarda açıklanan KDK 794 iken bu konular 69 konudan oluşmaktadır. Mali sektöre ait işletme ve açıklanan KDK imalat sektöründen az olmasına rağmen açıklanan konu çeşitliliğinin fazla olduğu dikkat çekmiştir. Mali kuruluşlar sektöründe 95 kez KDK olarak açıklanan maddi duran varlıklarda ve yatırım amaçlı gayrimenkullerde yeniden değerlendirme konusu en önem arz eden konu olmuştur. Toptan ve perakende ticaret lokantalar ve oteller sektöründe 184 KDK açıklanmış ve bu konular 32 farklı konudan oluşmaktadır. 27 kez tekrar eden hasılat konusu en önem arz eden konu olmuştur. 101 adet KDK açıklanan elektrik sektöründe bu konular 24 konudan oluşmaktadır. Bu sektöre ait en önemli konu

ise 14 kez tekrar eden ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilir olması konusu olmuştur. Çalışmaya konu olan şirket sayısının elektrik sektörüne göre fazla olduğu ulaştırma sektöründe ise KDK yine 101 adettir ve 21 konudan oluşmaktadır. Yani elektrik sektörüne ait raporlarda ulaştırma sektörüne göre daha çok KDK açıklanmakta ve daha fazla konu çeşitliliği bulunmaktadır. Ulaştırma sektöründe en önemli KDK hasılat olmuştur. 139 KDK açıklanan teknoloji sektöründe ise 20 farklı konu KDK olarak raporlarda yer almıştır. Bu sektörde de en çok tekrar eden konu hasılat olmuştur. Sektörel bir farklılıktan kaynaklı geliştirme maliyetleri konusu sadece teknoloji sektöründe KDK olarak açıklanmıştır. Madencilik sektöründe en önemli KDK aktifleştirilen maden varlıkları, tarım ormancılık sektöründe ise canlı varlık konusu olmuştur.

Grafik 10. Hasılat Konusu İle Birlikte En Çok Açıklanan Konular



Sektörel olarak en çok önem arz eden bu konuların ardından bütün sektörlerde muhakkak KDK olarak açıklanan tek konu hasılat olmuştur. Yani hasılat konusu 13 sektörün tamamında KDK olarak muhakkak açıklanmıştır. Grafik 10' a göre hasılat konusu ise en çok stoklar konusu ile birlikte aynı raporlarda yer almıştır. Daha sonra ise ticari alacakların geri kazanılabilirliği konuları ile birlikte aynı raporlarda açıklanmıştır. Toplamda 14 kez KDK olarak açıklanan geliştirme maliyetleri konusunun 12'si hasılat konusu ile birlikte aynı raporlarda açıklanmıştır.

Açıklanan bu KDK' nın raporlarda yer alan bazı bilgiler ile açıklanabilir olduğunu test etmek için bazı analizler yapılmıştır.

Bu analizlere ait değişkenlerimiz; sektör, KDK sayısı, cinsiyet, görüş türü, yıl, sayfa sayısı, denetçi unvanı, şeklindedir. Analizlere göre:

- 1) SMMM' nin YMM'lere göre daha fazla KDK açıkladığı
- 2) KDK' nın raporlarda kapsadığı sayfa sayısının denetçi unvanına göre farklılık göstermediğı
- 3) KDK sayısının denetimi yürüten denetçi cinsiyetine göre farklılaşmadığı
- 4) Raporlarda açıklanan görüş türünün cinsiyet değişkenine göre fark yarattığı ve kadın denetçilerin sınırlı olumlu görüş türünü daha sık verdiğ
- 5) Görüş türünün de KDK sayısını doğrudan etkilediğı tespit edildiğı için cinsiyet değişkeninin dolaylı olarak KDK sayısını etkilediğı
- 6) Erkek ve Kadın denetçilerin açıkladıkları raporlarda KDK' nın kapsadığı sayfa sayısı bakımından bir fark olmadığı
- 7) KDK sayısı, sayfa sayıları değişkenlerinin sektör gruplarına göre farklılaştığı; en çok KDK açıklanan sektör elektrik sektörü iken KDK' nın kapsadığı sayfa sayısının en fazla olduğı sektör ulaştırma ve haberleşme sektörü olduğı
- 8) KDK' nın kapsadığı sayfa sayılarının faaliyet yıllarına göre farklılık yarattığı ve 2017 faaliyet yılından itibaren gittikçe azaldığı tespit edilmiştir.

KDK, denetçiler ile bilgi kullanıcıları arasında bir köprü niteliğindedir. Yani denetçiler anlatmak istediğı, önem verdiğı, dikkatini çeken konu ne ise bilgi kullanıcılarına bunu KDK başlığı altında açıklayabilmektedir. Yapılan bu çalışmalar göz önünde bulundurulduğunda; sektörler arasında KDK' nın neler olduğı, 13 farklı sektörde en mühim KDK' nın neler olduğı ve bütün sektörlerde muhakkak açıklanan ortak bir KDK' nın neler olduğı, faaliyet yıllarında KDK' nın nasıl değiştığı vb. sorularına yanıt bulunmuş ve belirlenen değişkenlerle olan ilişki ve farklara bakılmıştır. Yapılan bu kapsamlı araştırmanın bu kadar geniş bir örnekleme yapıldığı bir başka çalışma henüz yoktur. Araştırma sayesinde KDK' nın genel olarak hangi konulardan oluştuğı konusunda bir yargıya varılabilirken bu konuların sektörel ve yıl olarak değişimi gözlenebilmektedir. KDK' ya raporlarda yer verilmesinin sebeplerinden başlıcası şeffaflıktır. Bu sebeple KDK' nın amaçlarının gerçekleşme derecesinin ölçülebilmesi

için, KDK 'yı bilgi kullanıcılarına özellikle yatırımcılara sormanın, yani onlar üzerinde yapılan araştırmaların KDK 'ya katkıda bulunabileceği n görülmektedir.



KAYNAKÇA

- Ak, T. ve Sağlar, J. (2015). Denetimde Kalite ve Kalite Kontrolü (1. Baskı) Karahan Yayıncılık
- Akdoğan, N. (2020). Borsa İstanbul Bist Şirketlerinin 2017 Ve 2018 Yıllarındaki Denetim Görüşleri İle Bağımsız Denetçi Raporlarında Verilen Görüşün Dayanağının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Denetime Bakış. 19(59), 1 – 18.
- Alvin A. A., Randal J. E., Mark S. B. (2012). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, Pearson Prentice Hall, ,15. Baskı
- Ayatoz, U. E. (2019). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasının, Denetçi Yargısı, Örneklem Ve Önemlilik Üzerine Etkisinin Araştırılması
- Aydın, A. ve Çürük, T. (2017). Bağımsız Denetçinin Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama Standardından Kaynaklanan Yükümlülükleri. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,. 26(2), 226-238
- BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi. 2013.
- BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları. 2013
- BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim. 2013.
- BDS 315 İşletme Ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi. 2013.
- BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında Ve Yürütülmesinde Önemlilik. 2013.
- BDS 570 İşletmenin Sürekliliği. 2014.
- BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama. 2014.
- BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. 2017.
- Bakan, S. (2014) Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin Denetim Riskine Etkileri İstanbul'da Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Etkileri
- Başpınar, A. (2005) Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel

Bir Bakış. Maliye Dergisi. (48), 36

- Bozdoğan, T. (2014). Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol (1.Baskı). Detay Yayıncılık.
- Biçer, A. (2017). UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması. Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi. (12),47
- Brouwer, A., Eimers, P., & Langendijk, H. (2016). The Relationship Between Key Audit Matters in the New Auditor's Report and the Risk Reported in the Management Report and the Estimates and Judgments in the Notes to the Financial Statements. <http://archieff.mab-online.nl/downloaden/11851/The-relationship-> (02.08.2021)
- Büyüköztürk, Ş., Kılıç Çakmak, E., Akgün, Ö. A., Karadeniz, Ş. ve Demirel, F. (2013). Bilimsel Araştırma Yöntemleri. Pegem Akademi Yayıncılık.
- Can, M. (2017). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması.
- Ceyhan, İ. F. (2014). Bağımsız Denetim Kalitesini Artırıcı Bir Yöntem Olarak Veri Madenciliği: Borsa İstanbul Uygulaması Yayımlanmamış Doktora Tezi. Bağımsız Denetim Kalitesini Artırıcı Bir Yöntem Olarak Veri Madenciliği: Borsa İstanbul Uygulaması.
- Çağırın, F.ve Varıcı, İ. (2019). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektöründeki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi 22(193) 193-209
- Deloitte,(20.12.2020), http://www.denetimnet.net/UserFiles/Kilit_denetim_konular_.pdf
- Doğan, A. (2017). Yeni Denetim Raporlaması. Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi. 4.
- Doğan. A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. 20(1). 65-89
- Dölen, T. (2015). Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin Ve Denetimin Bağımsızlığının

- Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 17(2). 175
- Erdoğan, M., Elitaş, C., Erkan, M., ve Aydemir, O. (2014). Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası. Yalova: Gazi Kitabevi.
- Erkoyuncu, M. (2017). UDS-701 Kapsamında Kilit Denetim Bulgularının Belirlenmesi Ve Raporlanması. Yüksek Lisans Tezi. T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ertan, Y. ve Kızık, E. (2019). Kilit Denetim Konuları: BİST İmalat Sektöründe Faaliyette Bulunan İşletmelerin 2017 Yılı Denetim Raporlarının İncelenmesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi. – Ağustos 2019 Özel Sayı .23(1). 49-61
- George, D. ve Mallery, M. (2010). SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference, 17.0 update (10a ed.) Boston: Pearson.
- Gökgöz, A. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma, Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 4(2). 126-138.
- Güredin, E. (2014). Denetim Ve Güvence Hizmetleri. (14. Baskı). Türkmen Kitabevi
- Haftacı, V. (2014). Muhasebe Denetimi. (3. Baskı). Umuttepe Yayınları.
- IAASB. International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 1. v. New York, 2016-2017. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c02aa748828e3.91503207 [01.12.2020]
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. Muhasebe ve Finansman Dergisi. 84. 49-64.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2012). Denetim Raporlama Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyum (2. Baskı). Umuttepe Yayınları.
- Karacan, S. Ve Uygun, R. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi .Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi. 11(57). 632-649.

- Kavut, L. F. ve Güngör, N. (2018). Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları. BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi. Muhasebe Enstitüsü Dergisi. MED Journal of Accounting Institute. 59-69
- Kavut, L., Taş, O., Şavlı, T. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. (5. Baskı). Detay Yayıncılık.
- KGK, Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler”
- KGK. (2017). Bağımsız Denetim Standardı, Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi.
- KGK, (2011): 660
- Kızık, E. (2019). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konuları. Bist 100 İmalat Sektöründe Yer Alan İşletmelerin İncelenmesi.
- Kocamış, U.T., Yıldırım, G. (2019). Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konuları: Olası Etkileri. IBAD Sosyal Bilimler Dergisi.,Özel sayı.634-642
- Kurt, Z. (2019). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi: Kamuyu Aydınlatma Platformunda Yayımlanan 2017-2018 Yılları Bağımsız Denetçi Raporlarının İncelenmesi.
- Kütük, İ. (2008). Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Lessambo, F. (2018). Financial Statements: Analysis and Reporting. (1.Baskı). Palgrave Macmillan.
- Lee, T. (1993). Corporate Audit Theory. (2.Baskı). Champa ve Hall Kitabevi.
- Çayır, M., ve Sarıtaş, M. (2017). Nitel Veri Analizinde Bilgisayar Kullanımı: Bir Betimsel İçerik Analizi (2011-2016), Necatibey Eğitim Fakültesi Elektronik Fen ve Matematik Eğitimi Dergisi, 11(2), 526.
- Sağlar, J., Tuan, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 18(1) 343-358.

- Sarısoy, Ö. (2018). Kilit Denetim Konularına Bağımsız Denetim Raporunda Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları.
- Selimoğlu, Kardeş, S. (1996). Faaliyet Denetimi (3. Baskı).
- Taş, O., Durmuş, C. N. (2008). SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim. Alfa Yayınları.
- Taş, O. vd. (2019), Key Audit Matters Of Independent Audit Reports And A Research On Implementations.5th Global Business Research Congress gbr 9. 155-159
- Teraman, Ö. Çelik, B. (2019). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporlarına Yansıtılması: Bağımsız Denetçileri Etkilemesi Üzerine Bir Araştırma. 23(1. 49). 61
- Tezcan, B. (2019). Halka Açık Anonim Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularına Yönelik Bir Araştırma: Bist 100 Şirketlerinin 2018 Yılı Analiz.
- Toroslul, M. V. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi. (2. Baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Tuan, ve Sağlar, (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Çukurova. 18(1). 343- 358
- Tunga, B. (2014). Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol: Bağımsız Denetçilerin Algıları Üzerine Bir Araştırma. (1. Baskı). Detay Yayıncılık.
- Türmop, (2015) 13
- Türel, A., Türel A. (2016). Yeni Denetim Raporlarının Finansal İletişime Etkileri. Muhasebe Enstitüsü. 75.
- Uludağ, S. (2017). Değişen Bilgi Gereksinimi ve Bağımsız Denetçi Raporundaki Yenilikler. Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi./UUSBD 10/Özel Sayı
- Uzay, Ş., Köylü, Ç. (2018). Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 52. 263-278

Wimmer, D.D., Dominick, J.R. (2000). Mass Media Research: An Indroduction. Belmont: Wadsworth Publishing Company.

Yanık, S., Karataş, M. (2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler Ve Ülke Uygulamaları. Muhasebe ve Finansman Dergisi.

Yavuz, S. B. (2019). Türkiye’de Bağımsız Denetim Ve BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesinin Raporlardaki Etkisi Üzerine Bir Analiz.

Yılancı, M., Kiracı, M., Yıldız, B. (2016) Muhasebe Denetimi. (1. Baskı). Delta Yayıncılık.