

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN PROGRAMI**

**TÜRK METAL SANAYİNDE KİLİT DENETİM KONULARININ
İNCELENMESİ**

Eray BAYAR

**Danışman
Doç. Dr. Sedat COŞKUN**

MANİSA-2023

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN PROGRAMI**

**TÜRK METAL SANAYİNDE KİLİT DENETİM KONULARININ
İNCELENMESİ**

Eray BAYAR

**Danışman
Doç. Dr. Sedat COŞKUN**

MANİSA-2023

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ... /... / ... tarih ve sayılı toplantısında jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 23. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Programı öğrencisi Eray BAYAR **“TÜRK METAL SANAYİNDE KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ”** Konulu tezi incelenmiş ve aday .../... /... tarihinde saat’da/de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna ☐

OY BİRLİĞİ ☐

DÜZELTME yapılmasına * ☐

OY ÇOKLUĞU ☐

RED edilmesine ** ☐

ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın tez konusu değiştirilir veya adayın isteği halinde tezsiz yüksek lisans programına geçişi sağlanır.

BAŞKAN

ÜYE

ÜYE

Evet

Hayır

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

☐☐

Tez, mutlaka basılmalıdır.

☐☐

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

☐☐

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

☐☐

Tez, basımı gereksizdir.

☐☐

TEZ VERİ GİRİŞ VE YAYINLAMA İZİN FORMU

Bu form savunmadan sonra başarılı bulunduğunuz takdirde bastıracağınız tezin içine eklenecektir.



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Türk Metal Sanayinde Kilit Denetim Konularının İncelenmesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2023

Eray Bayar

İmza

ÖZET

TÜRK METAL SANAYİNDE KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ

Dünyada oluşan ekonomik krizler ve muhasebe skandalları, bağımsız denetim sürecinin önemini artırmış ve bilgi kullanıcılarının bağımsız denetimden daha fazla şey beklemesine neden olmuştur. Bağımsız denetim raporlarının kalite, güvenilirlik, şeffaflık, iletişim değeri ve objektiflik açısından tüm paydaşlara yeterli bilgiyi sunabilmesi için düzenleyici kuruluşlar tarafından çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalardan biri de IAASB tarafından 2011 yılında başlatılan "Denetçi Raporu Projesi"dir. Bu proje kapsamında uluslararası denetim standartları gözden geçirilerek yenilenmiş ve en önemli değişikliklerden biri olarak "ISA 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" standardı yayımlanmıştır. Türkiye'de ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) bu standardı "BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" başlığı ile 09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı Resmi Gazete'de yayımlamıştır. Bu standardın amacı, denetçinin kilit denetim konularını belirlemesi, açıklaması ve raporlaması ile bağımsız denetim raporunun iletişim değerini artırmaktır. Bu standardın uygulanmasıyla birlikte bağımsız denetim raporları daha anlamlı, detaylı ve özgün hale gelmiştir.

Yapılan bu çalışmada Türk Metal Sanayi Sektöründe Faaliyet Gösteren Firmaların 2017-2021 dönemlerine ait bağımsız denetim raporları analiz edilerek, sektördeki firmaların bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularına ve bağımsız denetim firmalarının değerlendirilmelerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim Standardı (BDS),Bağımsız Denetim Raporu, Kilit Denetim Konuları(KDK), Türk Metal Sanayi.

ABSTRACT

EXAMINATION OF KEY AUDIT AREAS IN THE TURKISH METAL INDUSTRY

Global economic crises and accounting scandals have increased the importance of the independent audit process and raised the expectations of stakeholders for more from independent audits. Regulatory bodies have undertaken various initiatives to ensure that independent audit reports provide sufficient information to all stakeholders in terms of quality, reliability, transparency, communication value, and objectivity. One of these initiatives is the "Auditor's Report Project" initiated by the IAASB in 2011. As part of this project, international auditing standards were reviewed and revised, and one of the most significant changes was the publication of the "ISA 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report" standard. In Turkey, the Public Oversight, Accounting, and Auditing Standards Authority (KGK) published this standard under the title "BDS 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report" in the Official Gazette dated 09.03.2017 and numbered 30002. The purpose of this standard is to enhance the communication value of the independent audit report by requiring auditors to identify, describe, and report key audit matters. As a result of the implementation of this standard, independent audit reports have become more meaningful, detailed, and unique.

In this study, independent audit reports of companies operating in the Turkish Metal Industry Sector for the period of 2017-2021 were analyzed to examine the key audit areas mentioned in the independent audit reports of the companies in the sector and evaluate the independent audit firms.

Keywords: Independent Audit Standard (IAS), Independent Audit Report, Key Audit Areas, Turkish Metal Industry.

TEŞEKKÜR

Çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren danışman hocam Sayın Doç. Dr. Sedat COŞKUN 'a, çalışmalarım sırasında manevi desteğini her zaman hissettiğim, öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan değerli eşim ARZU BAYAR ve aileme yürekten teşekkür ederim.

Eray BAYAR
Manisa, 2023



İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI	iii
TEZ VERİ GİRİŞ VE YAYINLAMA İZİN FORMU.....	iv
YEMİN METNİ	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT	vii
TEŞEKKÜR	viii
İÇİNDEKİLER	ix
KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM DENETİMİN TANIMI VE TÜRLERİ

1.1. DENETİM KAVRAMI	3
1.1.1. Denetimin Tarihi	4
1.2. DENETİM TÜRLERİ	5
1.2.1. Denetçi Statülerine Göre Denetim	6
1.2.1.1. İç Denetim	6
1.2.1.2. Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İş Birliği	6
1.2.1.3. Kamu Denetimi	7
1.2.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	7
1.2.2.1. Finansal Tabloların Denetimi	7
1.2.2.2. Uygunluk Denetimi	7
1.2.2.3. Faaliyet Denetimi	8
1.2.3. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri	8
1.2.3.1. Sürekli Denetim	8
1.2.3.2. Sınırlı Denetim	9
1.2.3.3. Özel Denetim	10
1.3. BAĞIMSIZ DENETİM	10

1.3.1. Bağımsız Denetim Raporunun Tanımı	12
1.3.2. Bağımsız Denetim Raporunun Önemi ve Faydaları	12
1.3.3. Bağımsız Denetimin İlkeleri	14
1.3.3.1. Objektiflik İlkesi.....	14
1.3.3.2. Bağımsızlık İlkesi	15
1.3.3.3. Tarafsızlık İlkesi	15
1.3.3.4. Gizlilik İlkesi	16
1.3.3.5. Mesleki Yeterlilik İlkesi.....	16
1.3.3.6. Mesleki Şüphecilik	17
1.3.3.7. Makul Güvence	17
1.3.4. Bağımsız Denetim Teknikleri	18
1.3.4.1. Fiziki İnceleme Tekniği	18
1.3.4.2. Doğrulama (Mutabakat/Teyit) Tekniği	18
1.3.4.3. Belgelerin İncelenmesi Tekniği	18
1.3.4.4. Yeniden Hesaplama Tekniği	19
1.3.4.5. Bilgi Toplama (Soruşturma) Tekniği	19
1.3.4.6. Analitik İnceleme Tekniği	19
1.3.5. Bağımsız Denetim Standartları	20
1.3.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	20
1.3.5.2. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları	20
1.3.5.3. Denetçiye İlişkin Standartlar	21
1.3.5.4. Eğitim ve Deneyim Standardı	21
1.3.5.5. Bağımsızlık Standardı	22
1.3.5.6. Mesleki Özen Standardı	22
1.3.5.7. Çalışma Alanı Standardı	22
1.3.5.8. Gözetim ve Planlama Standardı	23
1.3.5.9. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı.....	23
1.3.6. Türkiye’de Bağımsız Denetim Standartları	24
1.3.7. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi	24
1.3.8. Dünyada Bağımsız Denetim Süreci	26

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE KİLİT DENETİM KONULARI

2.1. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU.....	28
2.1.1. Bağımsız Denetimin Önemi.....	28
2.1.2. Bağımsız Denetimin Gerekliliği	29
2.1.3. Bağımsız Denetimin Amacı.....	30
2.1.4. Bağımsız Denetim Süreci	31
2.1.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	31
2.1.6. Bağımsız Denetim Raporu ve Türleri	32
2.1.6.1. Olumlu Görüş İçeren Rapor	33
2.1.6.2. Sınırlı (Şartlı) Olumlu Görüş.....	33
2.1.6.3. Olumsuz Görüş.....	34
2.1.6.4. Görüş Bildirmekten Kaçına.....	35
2.2. KİLİT DENETİM KONULARI.....	36
2.2.1. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Belirtilmesi ve Açıklanması	37
2.2.2. Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu; ISA701	38
2.2.3. Türkiye Muhasebe Standartları; BDS 701	38
2.2.4. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi.....	39
2.2.5. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi	40
2.2.6. Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi	41
2.2.7. Kilit Denetim Konuları ve Üst Düzey Yönetimle Kurulacak İletişim	42
2.2.8. Kilit Denetim Konularının Yaratacağı Faydalar.....	43

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK METAL SANAYİ SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN FİRMALARIN 2017-2021 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI VE KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ

3.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU	45
3.2. LİTERATÜR TARAMASI.....	45
3.3. ARAŞTIRMANIN AMACI	47

3.4. ARAŞTIRMA KAPSAMI.....	47
3.5. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	48
3.6. ARAŞTIRMA BULGULARININ DERLENMESİ VE ÖZETLENMESİ ..	48
3.7. TÜRK METAL SANAYİ SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN FİRMALARIN KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ	48
3.7.1. Türk Metal Sanayi Sektöründe Faaliyet Gösteren Firmalar	48
3.7.2. Yıllara Göre Rapor Görüşlerinin ve Kilit Denetim Konularının Dağılımı	49
3.7.3. Türk Metal Sanayi Sektöründeki İşletmelerin 2017-2021 Yılları Arasında Bağımsız Denetimi Gerçekleştiren Firmaların Analizi	56
3.7.4. 2017-2021 Yılları Arasında Ele Alınan Kilit Denetim Konuları.....	57
3.7.5. 2017-2021 Yılları Arasında En Çok Karşılaştığımız Kilit Denetim Konuları ve Ele Alınış Biçimleri	58
3.7.5.1. Hasılat.....	58
3.7.5.2. Ticari Alacaklar	60
3.7.5.3. Stoklar.....	61
3.7.5.4. Maddi Duran Varlıklar.....	62
3.7.5.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi.....	63
3.8. DÖRT BÜYÜK BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	65
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	67
KAYNAKÇA	71

KISALTMALAR DİZİNİ

AAA	Amerikan Muhasebe Birliği
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim Standardı
BIST	Borsa İstanbul
CAM	Kritik Denetim Konuları
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standard on Auditing
KAP	Kamu Aydınlatma Platformu
KDK	Kilit Denetim Konuları
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	Türk Dil Kurumu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TÜRMÖB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
YMM	Yeminli Mali Müşavir

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Denetim Türleri	5
Tablo 2: Finansal Tablolar Denetimi	7
Tablo 3: Uygunluk Denetimi	8
Tablo 4: Faaliyet Denetimi	8
Tablo 5: Türk Metal Sanayi Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmeler ve Analiz Yılları	49
Tablo 6: Yıllara Göre KDK Sayılarının Dağılımı.....	50
Tablo 7: Yıllara Göre Görüşlerin Sayılarının Dağılımı	50
Tablo 8: Türk Metal Sanayi Sektöründeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Firmaları, Görüş Türleri ve Kilit Denetim Konuları.....	52
Tablo 9: Yıllara Göre Bağımsız Denetim Firmalarının Dağılımı	56
Tablo 10: Kilit Denetim Konuları	57
Tablo 11: Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Hasılat Ele Alınış Şekli.....	59
Tablo 12: Çemaş Döküm Sanayi Anonim Şirketi Ticari Alacaklar Ele Alınış Şekli	60
Tablo 13: Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret Anonim Şirketi Stoklar Ele Alınış Şekli.....	62
Tablo 14: Tuğçelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Maddi Duran Varlıklar Ele Alınış Şekli.....	63
Tablo 15: Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi.....	64

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Standartların Yapısı	11
Şekil 2: Bağımsız Denetim Rapor Sayısının Yıllara Göre Dağılımı	50
Şekil 3: En Çok Ele Alınan Kilit Denetim Konularının Yıllara Göre Dağılımı	58
Şekil 4: Büyük Denetim Şirketinin Raporlarının Yıllara Göre Dağılımı.....	66



GİRİŞ

Dünyada yakın geçmişte yaşanan Enron, Worldcom, Tyco, Xerox gibi muhasebe ve denetim skandalları, işletmelerin faaliyetlerinin şeffaf, denetim faaliyetlerinin bağımsız bir biçimde yürütülmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Dinç ve Cengiz, 2014: 222; Yavuz ve Özbay, 2020: 133). Bu ve benzer nitelikteki deneyimler, işletmelerin denetimlerinin etkililiğinin ve tarafsızlığının sorgulanmasını beraberinde getirmiştir. Bağımsız denetimin daha fazla gündeme gelmesini bu gelişmeler etrafında ele almak gerekir. Bağımsız denetim, giderek daha karmaşık bir hal alan piyasalarda tarafsız ve güvenilir şekilde denetim faaliyetlerinin yürütülmesiyle ilgilidir (Dönmez ve Ersoy, 2006: 70). Çalışma kapsamında bağımsız denetimin ayırt edici niteliklerine yer verilirken ortaya çıkma ve gelişme sürecine dair de açıklamalar getirilmektedir. Böylece bağımsız denetim standartlarının belirlenmesinde etkili olan faktörlerin neler olduğunun tespit edilmesi hedeflenmektedir.

Muhasebe ve denetim süreçleri, şeffaflık ve hesap verebilirlik beklentisini içermektedir. Dünyada muhasebe ve denetim süreçlerinde yaşanan olumsuzluklar, 21. yüzyıl başı itibari ile dünya geneline yayılmıştır (Kandemir ve Kandemir, 2012: 85). Kurumsal yönetimin ortaya çıkması ve gelişim göstermesini de yaşanan bu ve benzer gelişmelerle değerlendirmek mümkündür. Yine bağımsız denetimin varlığı bu süreçlerle ilişkilidir. Dünya genelinde bağımsız denetimin gün geçtikçe daha fazla gündeme gelmeye başlaması ile birlikte konu ile ilgili standartların kapsamı da tartışma konusu olmuştur. Bağımsız denetimin kendisi ve içeriği, başlı başına standartlara uygun olup olmama hakkında değerlendirme yapmakla ilgilidir (Sakin, 2018: 2456). Ancak bu süreçte hangi standartlar dikkate alınarak ilerleme kaydedileceğine dair ulusal ve uluslararası tartışmaların varlığı, bağımsız denetimde standartlar tartışmalarını gündeme getirmiştir. Bağımsız denetim standartları, çalışmanın temel araştırma konusunu oluşturmaktadır.

Bu çalışmanın birinci bölümde, denetim kavramı ve türleri hakkında genel bir giriş yapılmıştır. Denetim kavramının tanımı, işlevi ve önemi üzerinde durulmuştur. Ayrıca, bağımsız denetim kavramı detaylı bir şekilde irdelenmiştir. Dünya'da ve Türkiye'de bağımsız denetim, bağımsız denetimin amacı ve yararları, bu süreçteki bulunan aşamalar, bağımsız denetim ilkeleri, standartları, içeriği ve önemi

anlatılmıştır.

İkinci bölümde, bağımsız denetim raporlarına yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Bağımsız denetim raporunun tanımı, önemi, türleri, bölümleri, görüş türleri üzerinde durulmuş olup “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi” standardı ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Üçüncü bölümde ise araştırmanın konusu, amacı, kapsamı, yöntemi ve bulguları ve literatür araştırmasına değinilerek, Türk Metal Sanayi alanında faaliyet gösteren firmaların 2017-2021 yılı bağımsız denetim raporlarında belirlenen kilit denetim konuları analiz edilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİMİN TANIMI VE TÜRLERİ

1.1. DENETİM KAVRAMI

Denetim kavramının tek bir anlamı yoktur. Farklı birimlerde farklı anlamlar ile karşımıza çıkabilmektedir. Örneğin; Yöntembilim Terim Sözlüğüne göre “*Veri derleme sürecinde güvenilirlik ve geçerlilik gerekçeleriyle araçların ölçümlemesi değişkenlerin egemenlik altına alınmasına ilişkin gözlem ya da ölçüm önlemlerinin tümü.*” anlamına gelirken, Metalbilim İşlem Terimler Sözlüğüne göre “Bir olay ya da işlemin, istenilen biçimde gerçekleşmesi için değişkenleri düzenleme işi.” olarak tanımlanmıştır. TDK’ ya göre ise denetlemek “*Bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek*” ‘tir (TDK, 06.02.2023).

Denetim, belirli bir alanda faaliyet gösteren bir kuruluşun ya da kişinin, faaliyetlerinin belirli bir dönem için kaydedildiği defter, kayıt ve belgelerini, faaliyetlerinin yasal düzenlemelere, mevzuata ve kabul edilen standartlara uygunluğunu, doğruluğunu, güvenilirliğini ve etkililiğini belirlemek amacıyla yapılan bir inceleme işlemidir. Denetim, bir kuruluşun finansal tablolarını ya da operasyonel faaliyetlerini denetlemek, iç kontrol sistemini değerlendirmek veya belirli bir konuda bir rapor hazırlamak gibi amaçlarla gerçekleştirilebilir (Bozkurt, 2013:57).

Denetim, işletmenin performansını ve risklerini değerlendirmek için kullanılan sistematik bir süreçtir. Denetim, işletmenin faaliyetlerinin ve işlemlerinin doğruluğunu, uygunluğunu ve akılcılığını sorgulamak için gerekli bir araçtır. Denetim, işletmenin hazırladığı finansal tablolar, raporlar ve beyanlar gibi iddiaların, yönetim hedefleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gibi önceden belirlenmiş ölçütlerle karşılaştırılmasını içerir. Denetim, tarafsızca delillerin toplanması ve inceleme aşamalarından oluşur. Denetçi, firmanın savlarının gerçekliğini ve güvenilirliğini test etmek için makul seviyede kanıt hazırlaması gerekir. Denetçi, denetim sonucunda ulaştığı sonucu ilgi duyanlara yazılı bir raporla bildirir (Coşkun, 2020:8)

Denetim, özellikle şirketlerin finansal raporlama faaliyetlerinde doğruluk, güvenilirlik ve açıklık sağlama açısından son derece önemlidir ve çoğu ülkede yasal düzenlemelerle zorunlu hale getirilmiştir.

Denetim kavramı, bir faaliyetin veya sürecin belirlenmiş hedeflere, standartlara veya kurallara uygunluğunun değerlendirilmesi ve gerekli düzeltici önlemlerin alınması için yapılan sistemli bir inceleme veya kontrol işlemidir. Denetim genellikle, bir organizasyonun faaliyetlerinin etkililiğini, verimliliğini, uygunluğunu ve risk yönetimini değerlendirmek amacıyla yapılır (ISMMMO, 2009:13).

1.1.1. Denetimin Tarihi

“Bağımsız denetim” tanısı Latince “dinleme” veya “ışıtme” anlamına gelen “Audire” fiiline dayanır. Önceki yüzyıllardan günümüze kadar uzanan toplumlarda, seçkin uzmanlar veya görevliler, yaptıkları işleri doğrulamak için dinleyerek gerçeği bulmaya çalışırlardır. Bu nedenle “Audire” fiili, bugünkü denetim kavramının temelini oluşturmuştur (Bozkurt, 2012:1).

Bağımsız denetim, işletmelerin mali tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak için yapılan bir inceleme faaliyetidir. Bağımsız denetimin kökenleri çok eskilere dayanmaktadır. M.Ö 2000'li yıllarda Roma, Mısır ve Yunan uygarlıklarında denetimle ilgili bazı uygulamalar görülmektedir. Ancak denetimle ilgili en önemli gelişmeler 13. yüzyılda Avrupa'da yaşanmıştır. Denetimle ilgili dünyada yaşanan önemli gelişmeler şöyle sıralanabilir:

- 1289 yılında İngiltere'de ilk defa denetçi kavramı ortaya çıkmıştır. Bu yıl, İngiltere Kralı I. Edward'ın mali işlerini denetlemek için dört kişiyi atadığı yıl olarak kabul edilmektedir.

- 1406 yılında Luca Pacioli tarafından hazırlanan "Summa de Arithmetica" eseri, çift taraflı kayıt sisteminin temellerini atmıştır. Bu eser, muhasebe ve denetim alanında bir klasik olarak kabul edilmektedir.

- 1581 yılında Venedik'te Collegio dei Raxonati adlı ilk muhasebe ve denetim meslek örgütü kurulmuştur. Bu örgüt, muhasebeci ve denetçilerin eğitimini, sınavını ve kaydını yapmıştır.

- 17. yüzyılda Paris'te devletin muhasebelerinin kontrolü için ilk defa uzman kişiler görevlendirilmiştir. Bu kişiler, devletin gelir ve giderlerini denetlemiş ve raporlamıştır (Arkun, 1975,17).

Sanayi devrimi ve modern fabrikaların kurulması ile birlikte hareketlenen iktisadi işlemler sonrasında denetim kavramı farklı bir boyut kazanmış ve günümüzün denetimi ile aynı özellikleri taşıyan bir kavram haline gelmiştir

20. yüzyılın ilk başlarından başlayarak genişleyen ve karmaşıklaşan firmaların çoğalması ile birlikte denetim sürecinin gelişimi hızlanmış ve denetim bunun sonucunda uluslararası boyutta kurumlara gereksinim duymuştur.

Küreselleşme, dünyada ekonomik açıdan bütünleşmenin yaşanmasına neden olmuştur, yani dünyanın önde gelen bir ülkesinde yaşanan ekonomik gelişme diğer ülkeleri de etkilemektedir. 2008 küresel krizi, buna bir örnektir. Denetimin tarihçesi bakımından bu gelişmeler ele alındığında risklerin artmasına paralel olarak denetimin daha fazla gündeme geldiği değerlendirilebilir. Türkiye'de ve dünyada denetim ile ilgili süreçler, dünya çapında yaşanan muhasebe ve denetim skandallarıyla paralel olarak ilerlemiştir. Gerek işletmelerin gerek paydaşların gerekse bireylerin karşılaştıkları risk düzeyinin minimuma inmesine öncelik vermesi, denetimin tarihi gelişiminin ivme kazanmasına neden olmuştur (Doğan ve Hilal, 2019: 19). Dünyadaki hızlı değişim ve gelişim eğiliminin bu süreci tetiklediği yönünde bir değerlendirme yapılması da mümkündür.

1.2. DENETİM TÜRLERİ

Denetim türleri farklı kriterlerde bölümlendirilmiştir. En sık kullanılanların şekli kim tarafından denetimin yapıldığı ve denetimin amaçları olarak iki başlık altında toplanabilir. Denetçi statülerine göre denetimler iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi olarak sınıflandırılabilir. Amacına göre yapılan denetimler ise finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde bölümlere ayrılır (Çavuş, 2017:2).

Tablo 1: Denetim Türleri

Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri	Bağımsız Denetim
	İç Denetim
	Kamu Denetimi
Amaçlarına Göre Denetim Türleri	Finansal Tablolar Denetimi
	Uygunluk Denetimi
	Faaliyet Denetimi
Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri	Sürekli Denetim
	Sınırlı Denetim
	Özel Denetim

Kaynak: Sağlam ve Yolcu, 2014: 64

1.2.1. Denetçi Statülerine Göre Denetim

Denetçinin statüsüne göre denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ile birlikte ifade edilmek istenen, denetçi ya da denetçilerin işletmenin personeli olup olmadığıdır. İşletme bünyesinde çalışmayan birisinin denetçi olması halinde denetçi ile işletmenin bir araya gelme biçiminin belirleyici bir rol oynaması beklenmektedir (Doğan ve Hilal, 2019: 41). Başka bir deyişle denetim statülerine göre denetim konusu, denetçi ile işletme arasındaki bağa göre yapılan sınıflandırmayı ifade etmektedir.

Bir işletmenin iktisadi faaliyet ve olaylarını ölçütlere uygunluğunu belirlemek ve ilgili kişilere bildirmek için yürütülen bağımsız ve sistematik süreçtir. Finansal olayların dışında finansal olmayan olayların da hukuk düzenine uygunluğu kontrol edilir (ISMMO, 2009:35).

1.2.1.1. İç Denetim

Kuruluşun kendi personelinin ya da bir ücret karşılığında çalışan kişilerin yönetim adına üstlendikleri denetim türüdür.

İç denetim kapsamı altında aşağıdakiler sayılabilir;

- Kurum ya da kuruluşun muhasebe işlemlerini ve hazırlanmış olan raporların doğru olduğunu onaylamak
- Kurum ya da kuruluşun faaliyetlerinin bütçe hedeflerine ve planlarının uygunluğunu kontrol etmek.
- Hata ve hilelerin var ise oraya çıkartmak.
- Yönetimin istediği özel denetimleri uygulamak (ISMMO, 2009: 37).

İç denetimin sonuçları kamu ile paylaşılmaz (Kızık, 2019:6).

1.2.1.2. Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İş Birliği

Bağımsız denetçiler, iç denetçilerin hazırlamış oldukları raporlardan faydalanabilirler. Ancak öncesinde raporların yeterliliğini kontrol etmeli ve riskleri göz önüne alması gerekmektedir. Örneğin, bir işlem rakamsal boyut ya da içeriği açısından düşük riskli olarak tanımlanabilir ve bağımsız denetçi bu rapordan faydalanabilir. Ancak yüksek riskli olması durumunda denetçi bu konuda temkinli olmak zorundadır (ISMMO, 2018).

1.2.1.3. Kamu Denetimi

Denetçilerin yetki ve sorumluluklarını kamu adına yürüttükleri, sahip oldukları bilgi, kanıt ve belgeleri kamunun ihtiyaçları doğrultusunda kullandıkları denetim türüdür.

Kamu denetçileri, denetledikleri örgütlerin mevzuata, yasalara ve kamu lehine uygun olup olmadığını kontrol etmek için yapılan kayıtların ve işlemlerin doğruluğunu kontrol eder. Objektif ve tarafsız olmak şartıyla kamu yararını ön planda tutmaktadırlar (Selimoğlu vd., 2018: 14).

1.2.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetimin konusuna ya da denetimin faaliyetinin amacına göre sınıflandırılabilir. Örneğin finansal tabloların doğruluğunu, uygunluğunu kontrol etmek için Finansal Tablolar Denetimi kullanılır. Belirli yasalara ya da kanunlara uygunluğunu kontrol etmek için ise Uygunluk Denetimi, işletmelerin hedefleri doğrultusunda hareket edip etmediğini ya da ne oranda hedeflerine ulaştığını kontrol etmek amacıyla da Faaliyet Denetimi uygulanır (ISMMMO, 2009:20).

1.2.2.1. Finansal Tabloların Denetimi

Bir firmanın mali durum ve faaliyetlerinin bütünlüğü, doğruluğu, GKGDS ve kanuni düzenlemelere makul olması kontrol edilir. Oluşan görüş sonucunda denetçi işletme ortaklarına ve vergi dairesine görüş bildirir (Çavuş, 2017: 1).

Tablo 2: Finansal Tablolar Denetimi

Amaç	Finansal bilgilerin doğruluğunun ve uygunluğunun kontrolü
İçerik	Finansal tablolar ve ekleri
Ölçüt	Genel kabul görmüş muhasebe standartları ve finansal bilgileri ilgilendiren düzenlemeler

Kaynak: Sağlam ve Yolcu, 2014: 64.

1.2.2.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, örgütlerin finansal uygulamalarının belirlenen yöntemler, kurallar ya da mevzuata uygunluğunu belirlemek için kullanılır. Uygunluk denetimi sonuçları, genellikle belirli sayıda ilgili ve yetkilendirilmiş kişi ve kuruluşlara rapor edildiği için, çoğunlukla iç denetçiler veya gerektiğinde dış denetçiler tarafından gerçekleştirilir (Ulusoy, 2006: 16).

Uygunluk denetiminin sonuçları yalnızca işletme yönetimine yapılır (Daştan vd., 2020: 15).

Tablo 3: Uygunluk Denetimi

Amaç	Faaliyetlerin Yetkili Kişiler Tarafından Uygunluk Durumunun Araştırılması
İçerik	Tüm İşletme Faaliyetleri
Ölçüt	Şirket ana sözleşmesi, şirket içine dönük yönetmelikler ve kanunlar

Kaynak: Sağlam ve Yolcu, 2014: 64.

1.2.2.3. Faaliyet Denetimi

Bir işletmenin hedeflerine ne kadar ulaştığını, verimli çalışıp çalışmadığını kontrol etmek için yürütülen bir süreçtir. İnsan kaynakları, pazarlama, finans gibi birçok bölümü kapsayabilen kapsamlı bir denetimdir. Özellikle faaliyet uygunluğu ve verimliliği açısından çok önemli bir uygulamadır (ISMMO, 2009: 40).

Tablo 4: Faaliyet Denetimi

Amaç	Faaliyetlerin Yetkili Kişiler Tarafından Uygunluk Durumunun Araştırılması
İçerik	Tüm İşletme Faaliyetleri
Ölçüt	Şirket ana sözleşmesi, şirket içine dönük yönetmelikler ve kanunlar

Kaynak: Sağlam ve Yolcu, 2014: 64.

1.2.3. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri

1.2.3.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, bir işletmenin veya organizasyonun faaliyetlerinin sürekli olarak izlenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması için kullanılan bir denetim yöntemidir. Bu denetim yöntemi, işletmelerin faaliyetlerini sürekli olarak gözlemleyerek, olası hataları ve sorunları önceden tespit etmelerine ve önlem almalarına yardımcı olur.

Yıllardır denetim literatüründe yer alan sürekli denetim kavramı, zamanla benimsenme ve uygulanma oranı artmıştır. Ancak, birçok devlet sözde sürekli denetim uygulaması yapmakla yetinip gerçek anlamda geliştirmemektedir. Sürekli denetim, bir kurumun sürekli olarak gerçekleştirdiği bir denetim sistemi olarak tanımlanabilir. Bu sistem, kurumun faaliyetlerini devamlı olarak izle ve gerekli durumlarda önleyici önlemler alır (Vasarhelyi vd., 2008:1).

Sürekli denetim, geleneksel denetimlerden farklı olarak sürekli olarak yapılan bir denetimdir. Bu yöntemde denetçiler, işletmenin faaliyetlerini sürekli olarak izlerler ve raporlarını düzenli olarak hazırlarlar. Bu sayede işletme yönetimi, faaliyetleri hakkında sürekli güncel bilgiye sahip olur ve zamanında düzeltici eylemler alabilir (Kocaer, 2021:2).

Sürekli denetim, işletmelerin risk yönetimi süreçlerinin bir parçası olarak da kullanılabilir. Bu yöntem, işletmenin risklerini sürekli olarak izler ve risklerin ortaya çıkması durumunda zamanında müdahale ederek, işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlar.

1.2.3.2. Sınırlı Denetim

Sınırlı denetim, bir denetçinin sadece belirli bir faaliyet veya süreç hakkında belirli bir amaca yönelik sınırlı bir denetimi yapmasıdır. Sınırlı denetim, bir tam denetimden daha az kapsamlıdır ve sadece belirli konularda doğrulama yapılmasını amaçlar.

Sınırlı denetim, genellikle bir organizasyonun finansal beyanlarının belirli yönleri veya belirli bir projenin mali yönetimi gibi belirli bir alanda gerçekleştirilir. Sınırlı denetim, bir organizasyonun tüm finansal beyanları veya tüm faaliyetleri hakkında genel bir görünüm sağlamak yerine, belirli bir konuya yönelik sınırlı bir görünüm sağlar (Uyar, 2015:25).

Sınırlı denetim, genellikle daha düşük maliyetlidir ve az zaman alıcıdır ve bu nedenle bir organizasyonun belirli bir konuda doğrulama ihtiyacı olduğunda sıklıkla tercih edilir. Ancak, sınırlı denetim, tam bir denetim kadar kapsamlı olmadığı için, organizasyonun tüm faaliyetleri veya finansal beyanları hakkında tam bir güvence sağlamaz.

Niteliksel olarak sınırlı zamanı olan denetçilerin veri toplama süreçleri de kısıtlı olduğundan, denetimin tam anlamıyla gerçekleşmesini engelleyebilir. Ara dönem denetimlerinde, denetçiler tüm faaliyetleri tamamlayamazlar. Örneğin, stokların fiziksel olarak sayımı ara dönemde yapılamaz ve sadece kayıtlı tutarlar üzerinden değerlendirme yapılabilir. Aynı şekilde, amortisman ara dönem mali tabloların hazırlanması sırasında gider ve maliyetlerin tahminleri kullanılarak yüklenilmesi işleminden dolayı hesaplamaların gerçek durumu gösterememe riski bulunmaktadır (Gülbüz ve Urbanoğlu, 1982:16).

1.2.3.3. Özel Denetim

Özel denetim, bir işletmenin veya organizasyonun belirli bir konuda veya belirli bir döneme ilişkin olarak özel olarak talep edilen bir denetimdir. Özel denetim genellikle, işletme yönetimi, yatırımcılar, hissedarlar, borç verenler, düzenleyici kurumlar veya diğer ilgili taraflar tarafından istenir.

Özel denetimler, işletmelerin finansal kayıtlarının doğruluğunu, geçerliliğini ve bütünlüğünü doğrulamak veya belirli bir işlem veya işlemlerdeki riskleri ve belirsizlikleri belirlemek için yapılır. Özel denetim, anonim ortaklıkların bilgilendirme sistemlerinin önemli bir bileşenidir ve diğer bilgilendirme unsurlarıyla anı amaca hizmet eder. Bundan dolayı, bilgi alma ve inceleme hakları gibi diğer unsurlar ile birlikte çalışır (Akday, 2019:1). Özel denetimler, işletmenin belirli bir alandaki performansını da ölçebilir, örneğin işletmenin insan kaynakları uygulamalarını veya iş süreçlerini denetleyebilir.

1.3. BAĞIMSIZ DENETİM

Finansal tablo kullanıcılarının raporlarda yer alan bilgilere güveninin artırılması, raporlamanın standartlara uygun olup olmadığının kontrolüne bağlıdır. Bu kontrol ancak bağımsız denetim ile sağlanabilir (Coşkun, 2020:19). Bağımsız denetim, finansal raporlama sürecinin son aşamasında gerçekleştirilen bir denetim işlemidir. Bağımsız denetim, bir denetim firması veya denetçi tarafından yürütülür ve işletmenin finansal beyanlarının doğruluğunu, geçerliliğini ve bütünlüğünü doğrulamayı amaçlar. Başka deyişle bir işletmenin finansal tablolarının, işletmenin dışında bulunan bağımsız bir uzman tarafından kontrol edilmesi ve devamında incelenen finansal tablolar hakkında bağımsız bir denetim raporu hazırlama sürecini ifade eder (Kızılcık, 2019:7).

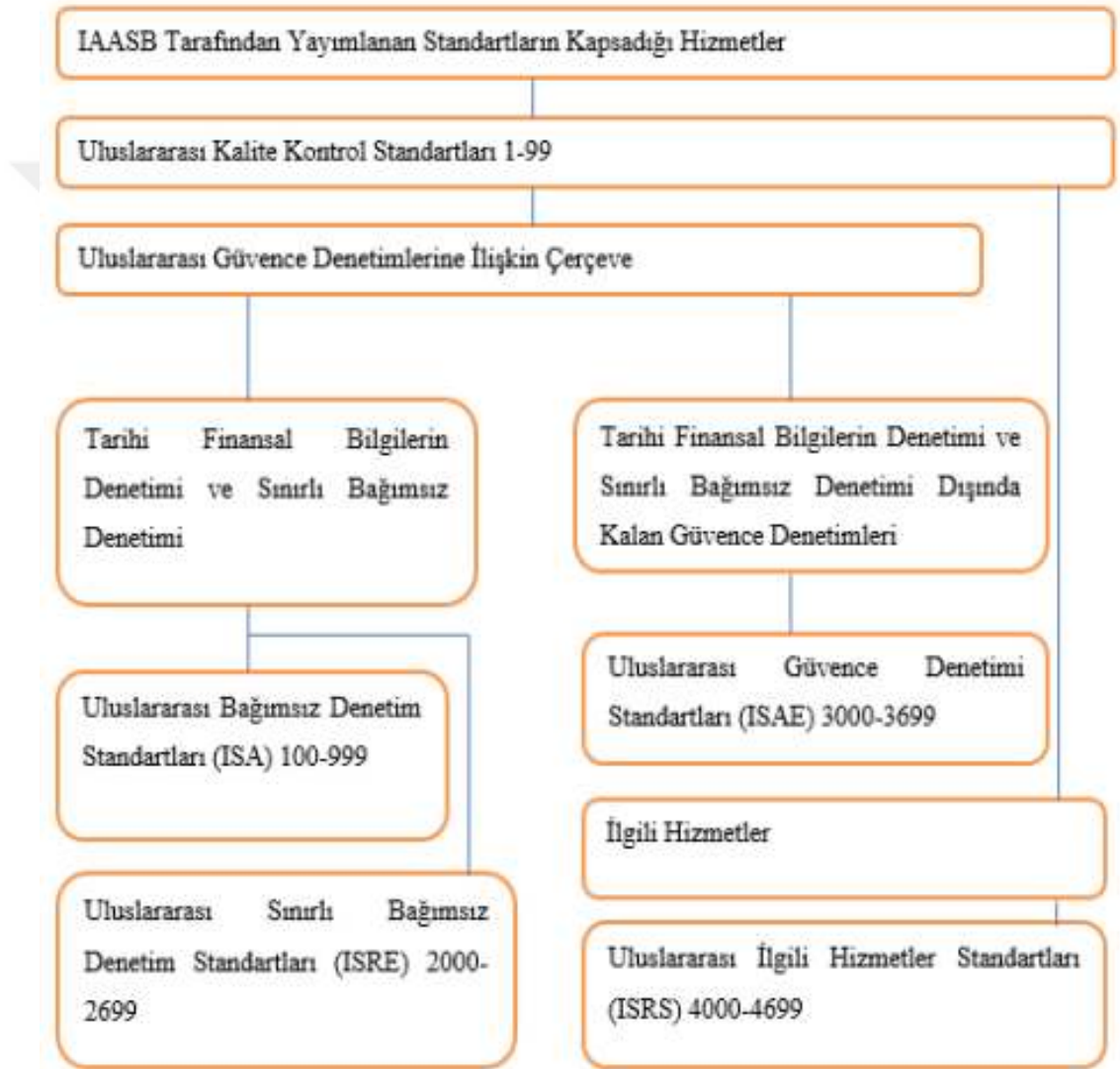
Bağımsız denetim, finansal raporlama sürecinde bir kontrol mekanizması olarak kullanılır ve işletmelerin finansal beyanlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini artırır. Bu nedenle, bağımsız denetim, işletmelerin finansal beyanlarını halka açık olarak sunmadan önce gerçekleştirdiği son aşama olarak kabul edilir.

Kamu denetimlerinin yanında bağımsız denetçiler tarafından denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, dünya genelinde yaygınlaşan bir uygulama olmuştur ve bu süreç bağımsız denetim yaklaşımının gelişimini sağlamıştır. Denetim süreçlerinden güvenilir bilgiler elde edilmesi beklentisini karşılamaya yönelik faaliyetler, bağımsız

denetimi açıklamada yardımcı roller üstlenmektedir. Bağımsız denetim, işletmelerin faaliyetlerinin finansal tablolara uygun olup olmadığı, standartlara uyulup uyulmadığı, doğru bilgiler verilip verilmediğini araştıran bir yaklaşımdır (Ertaş ve Kandemir, 2020: 84).

Bağımsız denetim için de yol gösterici nitelikte olan standartların yapısı aşağıdaki şekil üzerinde gösterildiği gibidir.

Şekil 1: Standartların Yapısı



Kaynak: Bahşı, 2019: 100.

Şekil 1 üzerinde yer alan bilgilere göre bağımsız denetimle ilgili pek çok konu uluslararası standartlar eşliğinde belirlenmiş durumdadır. Hizmetlerden denetim sürecine, finansal tablolardan güvence oluşturan hususlara kadar bağımsız denetimle

doğrudan ilişkili pek çok farklı husus, standartların yapısına dair verilen bilgiler kapsamında kendisine yer edinmiş durumdadır.

Bağımsız denetim alanındaki dünya genelindeki gelişmelere baktığımızda, özellikle batı ülkelerinde birçok ilerleme kaydedildiği görülmektedir. Ancak, bağımsız denetime yönelik uygulamaların ülkemizde daha geç başlamış olması dikkat çekmektedir (Sarısoy, 2018:20).

1.3.1. Bağımsız Denetim Raporunun Tanımı

Bağımsız denetim raporu, bağımsız bir denetçi aracılığıyla hazırlanan ve denetlenen şirketin finansal beyanlarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir değerlendirme içeren bir rapordur. Bu rapor, finansal beyanların okuyucularına, genellikle yatırımcılar, kredi verenler, yöneticiler, regülatörler ve diğer paydaşlar, şirketin finansal performansı ve durumu ile alakalı bilgi verir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012).

Finansal bilgilerin güvenilir olup olmadığının kontrol edilmesine yönelik faaliyetler ve veriler, bağımsız denetim raporunun temelini oluşturmaktadır. Yapılan denetimlerde ulaşılan finansal verilerin doğru olup olmadığına dair kanıtların elde edilmesi, bağımsız denetim raporunun öne çıkan özelliklerinden birisidir. Bağımsız denetim raporunun varlığını ve kullanım amaçlarını da bu hususla ilişkili şekilde ele almak mümkündür. İşletmenin ekonomik faaliyetlerinin denetim teknikleri aracılığıyla şeffaf bir biçimde değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması bağımsız denetim raporu kapsamındadır (Doğan ve Hilal, 2019: 63).

1.3.2. Bağımsız Denetim Raporunun Önemi ve Faydaları

Günümüzde küreselleşmenin hız kazanması, küresel standartların oluşmasına yol açmaktadır. Bununla birlikte, muhasebe mesleğindeki standartlaşma ve muhasebe uygulamalarına yönelik düzenlemelerin devamlı olarak yenilenmesi, bu alandaki karmaşıklığı daha da arttırmaktadır. Küreselleşmenin etkisiyle birlikte, profesyonel muhasebe mesleği de önemli değişimler yaşamaktadır (Pekdemir, 2010:122).

Bağımsız denetim yasaların ya da standartların firmalararettiği bir mecburiyet olmayıp bir ihtiyaçtır. Anlaşılır, açık, şeffaf olan veriler çok önemli bir bilgidir ve bu durum sadece bağımsız denetim sayesinde gerçekleşir (Ergüden, 2018). Çağdaş dönemdeki yönetim yaklaşımlarının gereklerinin yerine getirilmesini

göstermesi, bu hususları bağımsız denetimin önemi kapsamında değerlendirmeyi mümkün kılmaktadır.

Finansal tabloların objektif denetimi, işletmeler ve paydaşları arasındaki bilgi güvenilirliğinin sağlanması için hayati öneme sahiptir. Finansal bilgilerin güvenilir olmama riski, finansal piyasaların gelişimini engelleyerek fonların boşa harcanmasına ve üretim ile istihdamın olumsuz etkilenmesine sebep olabilir. Bu nedenle objektif denetim, finansal tabloların güvenilirliğini artırarak ekonomik istikrarın sağlanmasına yardımcı olur (Başpınar, 2005:38).

Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda düzenlenen raporlar, denetimi yapılan işletmenin mali açıdan olumlu ve olumsuz yönlerini yatırımcılara ve diğer bilgi kullanıcılarına tarafsız bir şekilde sunmaktadır. Bağımsız denetimi yapılmış finansal tablo doğru, şeffaf ve güvenilir mali tablo niteliği taşımaktadır. Aynı zamanda bağımsız denetimin tarafsız kişiler tarafından yürütülmesiyle işletme tüm ortaklarının hakları korunmuş olmakta ve işletme içi ve dışı her türlü eksik, yanlış ve haksız uygulama ortaya çıkmaktadır (Sözer ve Yavuz, 2020: 114).

Bağımsız denetim aracılığıyla işletmelerin faaliyetlerine dair güvenilir bilgiler elde edilmesi ve bunların şeffaf bir biçimde ortaya koyulması, süreci önemli ve faydalı hale getiren hususlar arasındadır. Rekabet üstünlüğü elde etmek için çaba gösteren işletmelerin nelere dikkat etmesi gerektiği, hangi konuları daha öncelikli olarak ele almasının beklendiği gibi konularda bağımsız denetimin yol gösterici nitelikte olması söz konusudur (Güngörmüş, 2019: 59).

Finansal piyasaların etkililik seviyesini artırması, bağımsız denetimin faydaları ve önemi kapsamında değinilmesi gereken bir diğer husustur. Bağımsız denetimin nitelikli olması, finansal piyasaların daha iyi bir konuma gelmesi bakımında fırsattır. Nitelikli bağımsız denetimin aynı zamanda maliyetlerin kontrol altında tutulmasına katkı sağlaması yönünde beklentiler bulunmaktadır (Sakin, 2018: 2464). Tüm bunlar bağımsız denetime olan ilginin artmasını sağlamaktadır. Bağımsız denetime olan ilginin artması, faydalar hakkında daha geniş kitlelerin farkındalığının oluşması ile sonuçlanabilir. Böylece bağımsız denetimin öneminin kısa ve uzun vadede artması beklenebilir.

Bağımsız denetimler aracılığıyla işletmenin ve işletmedeki hak sahiplerinin yararı gözetilmektedir. Bağımsız denetim seçeneğinin tercih edilmesi, kamuoyunu aydınlatacak nitelikte denetim süreçlerinin varlığını işaret etmektedir. Bağımsız denetim raporları, işletmelerin piyasalarda tutarlı bir şekilde faaliyet göstermelerini

zorunlu hale getirmektedir (Doğan ve Hilal, 2019: 66). Gerek finansal performans gerekse toplumun güveni bakımından bu husus son derece kritik bir öneme sahiptir. Bağımsız denetimin önemi ve faydaları açısından bakıldığında ise en küçük birimlerden toplumun geneline kadar herkesi ilgilendiren süreçlerden bahsedildiği anlaşılmaktadır.

Hem şirketler hem de kamu kurumları için, bağımsız denetimin faydaları önemlidir. Şirketler açısından denetimin yararları şunlardır:

- Şirketin şeffaflığını arttırarak yönetim ile arasındaki iletişim ve haberleşme işlevini geliştirir.
- İşletme içi motivasyonu ile çalışanların verimliliğini yükseltir.
- Kredi imkanlarını genişletir ve finansal tablolara duyulan güveni arttırır.
- Dolandırıcılık ve hilelere karşı engelleyici tedbirler alarak finansal raporlara duyulan güveni arttırır.
- Eğer bir hata veya dolandırıcılık var ise, bunların düzeltilmesine yardımcı olur ve yönetime doğru bilgi akışı sağlar.

Kamu açısından bakıldığında ise, bağımsız denetimin sağladığı faydalar şunlardır:

- Finansal raporlara duyulan güveni arttırır ve şirketlerin kamuya açık bilgilerinin doğruluğunu sağlar.
- Resmî kurumların denetim yükünü azaltır ve kaynakları daha etkin kullanmalarına olanak tanır.
- Adli mercilerin, güvenilir bir bilgi kaynağına sahip olmalarına yardımcı olur ve yargılama süreçlerinde etkinliği arttırır (Elden, 2023: 22).

Bağımsız denetimin farklı taraflar için sağladığı faydaları destekleyen bu maddeler, aynı zamanda bağımsız denetimin pek çok farklı yönüyle ilgi çeken bir yapıda olduğunu işaret etmektedir. Bağımsız denetime olan ilginin artarak devam etmesi yönündeki beklentiler de bağımsız denetim raporlarının önemi kapsamında yer almaktadır.

1.3.3. Bağımsız Denetimin İlkeleri

1.3.3.1. Objektiflik İlkesi

Bağımsız denetimin objektiflik ilkesi, denetçinin finansal beyanları değerlendirirken kişisel veya diğer çıkarlarından etkilenmemesi gerektiğini belirtir.

Denetçinin, finansal beyanların doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmesi için gerekli olan tüm kanıtları tarafsız bir şekilde bir araya getirilerek ve analiz etmesi gerekmektedir. Bu ilke, denetçinin subjektif yargılardan kaçınması, finansal beyanların gerçek ve güvenilir şekilde raporlanmasını sağlamak için objektif bir tutum sergilemesi gerektiği anlamına gelir. Objektiflik ilkesi, denetçinin ahlaki ve mesleki standartlara uygun hareket etmesini, finansal beyanların doğru bir şekilde raporlanmasını ve şeffaflığın korunmasını sağlamak amacıyla önemli bir ilkedir (Aslan, 2015: 6).

1.3.3.2. Bağımsızlık İlkesi

Bağımsız denetimin bağımsızlık ilkesi, denetçinin finansal beyanların hazırlanması veya raporlanması ile ilgili herhangi bir işlem yapmaması veya karar vermemesi gerektiğini belirtir. Bu ilke, denetçinin objektif ve tarafsız bir şekilde finansal beyanları değerlendirmesini sağlar. Bağımsızlık ilkesi, denetçinin işvereninden veya müşterisinden bağımsız olması gerektiği anlamına gelir. Denetçinin finansal beyanların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak için herhangi bir çıkar çatışması olmamalıdır. Bu ilke, denetçinin finansal raporlama sürecindeki herhangi bir baskıya karşı direnmesi, finansal beyanların gerçek bir şekilde raporlanmasını sağlamak için objektif bir tutum sergilemesi ve şeffaflığın korunmasını sağlamak amacıyla önemli bir ilkedir. Bağımsızlık ilkesi, bağımsız denetimin temel unsurlarından biridir ve denetim sürecinin güvenilirliği ve etkin olması açısından kritik bir değere sahiptir (Süklüm, 2020: 20).

1.3.3.3. Tarafsızlık İlkesi

Bu ilke, denetçinin finansal beyanların nesnel bir şekilde incelenmesi ve değerlendirilmesi için taraflı bir tutum sergilememesi gerektiği anlamına gelir. Denetçinin finansal beyanların doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmesi için gerekli olan tüm kanıtları taraf tutmayacak şekilde toplaması ve analiz etmesi gerekmektedir. Tarafsızlık ilkesi ile denetçilere; önyargı ve menfaat çatışmalarının ya da başkalarının güçlerini kötüye kullanarak meslek ya da iş ile alakalı yargılarını etkilemesine izin vermeme yükümlülüğü getirmektedir (Sırın, 2018: 11).

Tarafsızlık ilkesi, bağımsız denetimin güvenilirliği ve etkinliği açısından son derece önemlidir. Denetim sürecinin şeffaflığını ve doğruluğunu korumak için

denetçiler, tarafsız bir tutum sergilemeli ve finansal beyanların nesnel bir şekilde incelenerek değerlendirilmesi için taraflı bir yaklaşımdan kaçınmalıdır.

1.3.3.4. Gizlilik İlkesi

Bağımsız denetimin gizlilik ilkesi, denetçinin müşterinin finansal bilgilerini herhangi bir üçüncü tarafa açıklamaması gerektiğini belirtir. Bu ilke, denetçinin müşteri ile olan ilişkisinde gizliliği koruması gerektiği anlamına gelir. Denetçi, finansal beyanlar ile ilgili bilgileri sadece denetim amaçları için kullanmalı ve müşteri ile olan ilişkisinde gizliliği korumakla yükümlüdür. Gizlilik kapsamında denetçilerin denetim şirketi dışındaki taraflarla bilgi paylaşımından kaçınması beklenmektedir (Kamu Gözetim Kurumu, 2018: 13). Hem meslek etiği bakımından hem de ahlaki değerler bakımından bu konuya özen gösterilmesi gerekliliği ortadadır.

Mesleki etik ilkeleri gereği, mesleğin uygulanması sırasında ulaşılan verilerin gizliliğine saygı göstermek önemlidir. Bu verilerin bildirilmesi yasal veya mesleki bir görevin var olması halinde söz konusu olabilir. Ancak, uygun bir yetki olmadan bu tür bilgilerin üçüncü kişilere açıklanması veya kişisel ya da üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanılması kabul edilemez (Demir ve Çiftçi, 2016: 91).

1.3.3.5. Mesleki Yeterlilik İlkesi

Denetim işlemlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgi, tecrübe ve yeteneklerin sahip olunması gerektiğini ifade eder. Bu ilke, denetçilerin mesleki yeterliliklerini sürekli olarak geliştirmeleri ve denetim işlemlerinin yürütülmesinde en yüksek standartları uygulamaları gerektiği anlamına gelir (Emir vd. 2016:91).

Meslek mensuplarının sorumluluğu, müşterilerine karşı dürüst, güvenilir ve saygılı olmalarını gerektirir. Ayrıca, meslek mensuplarının meslek etiği kurallarına ve meslek örgütlerinin yönetmeliklerine uymalarını da zorunlu kılar. Meslek mensupları, mesleki faaliyetlerini yürütürken, mesleğin itibarını korumak ve geliştirmek için çaba göstermelidirler. (Demir ve Çiftçi, 2016:91).

Denetçilerin mesleki yeterliliklerini sürekli olarak geliştirmeleri, mesleki eğitim ve sertifikasyon programlarına katılmaları ve mesleki standartları takip etmeleri gereklidir. Ayrıca, denetim işlemlerinin yürütülmesi sırasında, denetçilerin mesleki yeterliliklerine uygun olarak hareket etmeleri ve herhangi bir şüphe veya yanlış anlama durumunda, ilgili mesleki otoritelerden destek almaları önemlidir. Bu sayede, denetim

işlemlerinin yürütülmesinde mesleki yeterlilik ilkesinin gözetilmesi, bağımsız denetimin güvenilirliği ve etkinliği açısından büyük önem taşır

1.3.3.6. Mesleki Şüphencilik

Mesleki şüphencilik, bağımsız denetim kanıtlarının sorgulanarak, hileden dolayı önemli bir yanlışlık riski içerip içermediğinin devamlı olarak sorguladığı ve eleştirel bir gözle değerlendirildiği bir yaklaşım veya tutumdur. Bağımsız denetçi, her zaman için işletme yönetimi hakkındaki inançlarına veya geçmiş tecrübelerine bakmaksızın, hileden kaynaklı önemli bir yanlışlık riskinin var olabilir düşüncesiyle bağımsız denetim görevini yerine getirir. Ayrıca, mesleki şüphencilik, bağımsız denetimde kullanılan yöntemlerin ve kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğunun sürekli olarak değerlendirilmesi anlamına da gelir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015:42).

Esasında mesleki şüphencilik, bağımsız denetimin temel gereklerinden birisidir ve bağımsız denetimi gerektiren koşulların kaçınılmaz olarak mesleki şüphencilik de gerektirmesi söz konusudur. Denetimi gerçekleştiren kişinin sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket etmesi, mesleki şüphencilik için temel gerekliliklerden birisidir. Yapılan denetimle birlikte ulaşılabilecek olan finansal verilere dair meraklılık ve titiz çalışma, mesleki şüphencilik kapsamında yer alır. Denetçinin özgüvenli olması, hareket özgürlüğünün bulunması, tüm faktörlerin dikkate alınarak karar alınması yine mesleki şüphencilikle ilgilidir (Yılmaz, 2018: 839). Denetim standartlarında değinilen bir konu olarak mesleki şüphencilik, bağımsız denetimin niteliğini doğrudan etkilemektedir

1.3.3.7. Makul Güvence

Makul güvence, denetçilerin finansal tabloların gerçek ve adil bir görünüm sunup sunmadığı hakkında bir görüş bildirmeleri için yeterli kanıtların toplanması ve analiz edilmesi gerektiği anlamına gelir. Denetçiler, finansal tablolardaki önemli hataları, yanlış anlamaları veya hileleri belirleyebilecek ve finansal tabloların gerçek ve adil bir görünüm sunup sunmadığı hakkında bir görüş bildirebilecek kadar kanıt toplamalıdır (Kamu Gözetim Kurumu, 2020: 3).

Makul güvence ilkesi, bağımsız denetimin temel prensiplerinden biridir ve mali tabloların gerçek, adil ve güvenli bir şekilde sunulmasını sağlar. Bu ilke, işletmelerin finansal tablolarına güven duyulmasını ve yatırımcıların, kredi verenlerin ve diğer ilgili tarafların doğru ve güvenilir finansal bilgilere erişmelerini sağlar

1.3.4. Bağımsız Denetim Teknikleri

Bağımsız denetim teknikleri, belirlenmiş olan standartlara uygun bir biçimde şeffaf ve etkili olarak bağımsız denetim süreçlerinin sürdürülmesine yönelik girişimleri içermektedir. Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim tekniklerine dair farklı başlıklar altında açıklamalar getirilmektedir.

1.3.4.1. Fiziki İnceleme Tekniği

Tablolarda bahsi geçen gelir ve gider kalemlerinin varlığına onay vermek için kullanılır. Örneğin; Ücret alan personelin varlığı, işletmenin alış satış faaliyetleri gibi.

Fiziki kanıtlar, ilgili varlığın fiziksel olarak incelenmesi yoluyla doğrudan toplanan kanıtlardır. Bu nedenle, doğrudan toplanmalarından dolayı fiziki kanıtlar en yüksek güvenilirlik derecesine sahip kanıtlardır (Kardeş, 1996: 84).

1.3.4.2. Doğrulama (Mutabakat/Teyit) Tekniği

Denetimi gerçekleştiren işletmenin, işletme dışındaki bir kaynaktan bilgi talep etmesi ve dolaysız şekilde bu bilginin denetçiye ulaştırılması ve teyitleştirilmesi sürecidir. Üç farklı uygulama şekli yer almaktadır.

- Olumlu doğrulama
- Olumsuz doğrulama
- Boş bakiyeli doğrulama

Örnek olarak denetlenenin borç alacak bilgisi ve banka mevduatları verilebilir (Ergüden: 2018).

Direkt olarak denetçiye gönderilen cevaplar doğrulama işleminin güvenilirliğini arttırabilir ancak bu toplanan kanıtların güvenilirliği hakkında kesin bir sonuç çıkarmak için yeterli değildir (Kardeş, 1996: 84). Yazılı teyit, belgelenmiş delillerin bir türüdür ve genellikle yüksek güvenilirlik derecesine sahiptir (Gülbüz, 1995: 97). Teyit edilen delillerinin değeri, üçüncü kişilerin bilgiyi gerçek ve güvenilir biçimde aktarabilmesi ile yanıtlama isteklerine bağlıdır (Kepekçi, 1996: 87).

1.3.4.3. Belgelerin İncelenmesi Tekniği

Belge incelemesi, denetim çalışmalarında sıkça kullanılan bir tekniktir. Bu süreçte denetçi, işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediğini ve iç kontrol sisteminin etkin

biçimde çalışmasını anlayabilmek nedeniyle faturalar, satın alma siparişleri ve çalışan puantajları gibi yazılı belgeleri incelemektedir. Bir belgenin güvenilirliği kaynağına ve iç kontrol sisteminin gücüne bağlıdır. Üçüncü kişilerden erişilen dokümanlar, işletme içinden erişilen dokümanlardan daha güvenlidir ve denetçi için öncelikli delildir. İşletmeden erişilen belgelerin gerçekliği ise iç kontrol sisteminin etkili bir şekilde çalışmasına bağlıdır. Belgelerin asılları, fotokopilerinde daha güvenilirdir (Güredin, 2014: 250).

1.3.4.4. Yeniden Hesaplama Tekniği

Bu teknik denetçinin işletmenin finansal tablolarıyla ilgili kayıtlarını matematiksel olarak doğrulayarak kontrol etmesidir (Kamu Gözetim Kurumu, 2018: A19). Genel muhasebe kayıtlarının özeti, faiz tahakkukları gibi işlemler bu kapsama girebilir.

1.3.4.5. Bilgi Toplama (Soruşturma) Tekniği

Firmanın dışında ya da içinde bulunan herhangi bir bilginin o konuya hâkim kişilerinden öğrenilmesi durumudur. Bu teknik işletmenin ücretli çalışanlarına yöneltilen soruların gerekli olması durumlarında güvenilirlik derecesi düşük bir kanıt toplama tekniği olarak nitelendirilebilir (Puncel, 2008: 30). Diğer teknikler ile desteklenen bu teknik sorular en bilgili kişiler tarafından en doğru şekilde cevaplanırsa denetim kanıtı da o kadar ikna edici olur mantığını ele alır.

1.3.4.6. Analitik İnceleme Tekniği

Bağımsız denetime konu olan veriler arasındaki ilişkinin incelenmesine dayanan analitik inceleme tekniği, olası hataların ya da hilelerin tespit edilmesi bakımından kritik öneme sahiptir. Analitik inceleme tekniğinin bağımsız denetim süreçleri için yol gösterici bir niteliğe sahip olduğu ifade edilmektedir. Yine doğru bir şekilde kullanılması halinde analitik inceleme tekniğinin denetimin daha verimli hale gelmesini sağladığı için yaygın şekilde tercih edilmektedir. Bağımsız denetime konu olan süreçlerin meydana getirdiği karmaşanın analitik inceleme tekniğinin kullanılması suretiyle ortadan kaldırılması ve bu sayede süreçlerin sorunsuz şekilde sürdürülebilmesi analitik inceleme tekniğinin kullanılmasının nedenlerinden birisidir (Sağlar ve Akçalı, 2018: 78).

1.3.5. Bağımsız Denetim Standartları

Dünya çapında bağımsız denetim için iki standart seti var olup bunlar, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Uluslararası Denetim Standartlarıdır. (Kızık, 2019: 14).

Bağımsız denetim standartları, finansal tabloları denetleyen bağımsız denetim firmalarının işlerini yaparken takip etmeleri gereken kuralları belirleyen standartlardır. Bu standartlar, işletmelerin finansal bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, bağımsız denetim firmalarının çalışmalarını standart hale getirmek ve finansal raporlamaya yönelik uluslararası bir çerçeve sağlamak için geliştirilmiştir (Kamu Gözetim Kurumu, 2017a).

1.3.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

GKDS, ilk olarak 1947 yılında Amerikan Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından yayımlanarak çoğu ülke tarafından benimsenmiştir. 1972 tarihinden sonra Denetim Standartları Komitesi tarafından bu standartlar revize edilerek Denetim Standartları (SAS) ismi ile yeniden yayınlanmıştır. Bu standartlar günümüze kadar gelirken az da olsa revize olmuştur (Dönmez vd., 2005: 54).

1.3.5.2. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları

Küreselleşmeyle birlikte ticaret ve sermaye küresel boyut kazanmış, bu da sermaye birikiminin ve ülkelerin arasında sermaye akışının artmasına yol açmıştır. Bu durum, sermaye ve bağımsız denetim standartlarının dünya genelinde uyumlu hale getirilmesi çalışmalarını hızlandırmıştır. Bu çalışmaların öncüsü, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) olarak bilinmektedir (Güredin, 2012: 52).

UDS, firmaların zaman içindeki mali verilerini bağımsız denetimde kullanılmaktadır. Bağımsız denetçi tarafından finansal tabloların denetlenmesi için hazırlanmış olan bu standartlar risk odaklı denetim yaklaşımını benimseyerek oluşturulmuştur. Bu standartlar, bağımsız denetçinin firmanın mali tablolarının tamamının hile veya kusurdan dolayı önemli yanlışlık içermediği ile alakalı uygun bir güvenceyi sunması gerektiğini belirtmektedir. Bağımsız denetçinin görüşüne temel oluşturacak olan bu güvence standartların amaçları arasında yer almaktadır (Kamu Gözetim Kurumu, 2017a).

1.3.5.3. Denetçiye İlişkin Standartlar

Denetçilerin bağımsız denetim sürecinde nasıl hareket etmeleri gerektiğini belirleyen kurallar ve yönergelerdir. Bu standartlar, bağımsız denetim sürecinin bütünlüğünü korumak, denetim sürecinde güvenilirliği sağlamak ve denetçilerin mesleki davranışlarını düzenlemek amacıyla geliştirilmiştir.

GKGDS'nın birinci bölümü genel standartları içermektedir. Bu standartlar, denetçinin şahsi özellikleri, mesleki eğitimi, bilgi ve deneyimleri ile ilgili esasları kapsar. Bu nedenle, bu genel standartlar, denetçinin kişisel niteliklerini ve davranışlarını ortaya koyan standartlar olarak da bilinir (Güredin, 2014:43).

Bağımsız denetim süreçlerinde denetçinin, denetlemenin işletmenin sahibi ile bir ilişkisinin olmaması gerekir. Böyle bir ilişkinin olması, denetimin bağımsızlığının sorgulanmasına neden olacaktır ve bağımsız denetim sürecine eleştiriler gelecektir (Ercan, 2017: 276). Bu nedenle denetçinin denetlenen işletmeye dair herhangi bir kişi ile ilişkisinin olmaması öncelikli olarak değerlendirmeye alınan konulardan bir tanesi olarak görünmektedir.

1.3.5.4. Eğitim ve Deneyim Standardı

Bu standart, bağımsız denetçinin gerekli seviyede eğitim ve deneyime sahip olmaları sayesinde denetim sürecinin güvenilirliğini arttırmayı amaçlayan kurallar ve yönergelerden oluşmaktadır.

Denetim mesleğiyle uğraşanların, sahip olmaları gereken özellikler ve sergilemeleri gereken davranışlar hakkındaki standartlar genel standartlar olarak bilinir. Bu standartlar, denetçilerin teknik eğitim ve becerilere sahip olmalarının önemli olduğunu vurgulamaktadır. Başarılı bir denetçi, sadece yakın zamanda edindiği bilgilerle yetinmeyerek kendini devamlı olarak yenilemeli ve standartların öngördüğü seviyede bir denetçi olmak için çaba göstermelidir (Kavut vd.,2009:69; Güredin, 2014:43).

IAASB, denetçilerin eğitim ve deneyimleri ile alakalı standartları belirleyen "Denetim Sürecinde Yeterli ve Uygun Kanıt Elde Edilmesi ile İlgili Uluslararası Standartlar" ve "Denetçilerin Eğitimi, Yetkinliği ve Mesleki Gelişimi ile İlgili Uluslararası Standartlar" gibi standartlar yayınlamıştır.

1.3.5.5. Bağımsızlık Standardı

Bağımsız denetimde bağımsızlık standardı, denetçilerin bağımsızlığını korumak için belirlenen kurallar ve yönergelerdir. Bu standartlar, denetçilerin finansal tabloların doğruluğunu tarafsız bir şekilde değerlendirmelerini sağlar.

Denetim faaliyetlerinin bağımsız, nesnel ve dürüst bir şekilde yürütülmesi bağımsızlığın temelidir. Bağımsızlık, denetim mesleğinin en önemli unsuru olarak kabul edilir. Bağımsızlık standardı, denetçinin her zaman bağımsız bir şekilde hareket etmesini mecbur kılar, böylece denetçi denetlediği işletmenin çıkarlarından bağımsız olarak hareket eder (Daştan vd., 2020:29).

Bağımsızlık standartları, denetçilerin finansal tabloların hazırlanmasından veya yönetilmesinden herhangi bir şekilde etkilenmemelerini sağlamak için belirlenir. Bu standartlar, denetçilerin, denetlenen kuruluştaki herhangi bir finansal çıkar, ilişki veya etki altında olmamalarını gerektirir.

1.3.5.6. Mesleki Özen Standardı

Denetim faaliyetlerinde tarafsızlık ve uygunluk, gerekli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olan her denetçiden beklenen şeylerdir. Ancak, denetçinin mesleki özen, dikkat ve titizliği en üst seviyede göstermesi gerekmektedir. Bu standartlar denetçinin meslek ahlakına uygun hareket etmesini ve gereken çabayı göstermesini zorunlu kılmaktadır. Mesleki özeni göstermeyen bir denetçi, etik olmayan bir davranış göstermiş olur (Güredin, 2014:44).

Mesleki özen standardı, denetçilerin yasal ve etik sorumluluklarını da belirler. Denetçilerin, finansal tabloların doğruluğunu garanti etmeleri değil, sadece yeterli ve uygun kanıtların elde edilmesi sonucu finansal tablolara dayanarak bir görüş beyan etmeleri gerektiğini açıkça belirtir.

1.3.5.7. Çalışma Alanı Standardı

Bu standart, bağımsız denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi ve denetim yardımcılarının doğru bir şekilde yönlendirilmesi için planlanmanın önemini vurgular. Denetçiler, işgücü ve zamanın verimli bir şekilde kullanımını planlamalı ve uygun bir denetim stratejisi oluşturmalıdır (Aarens ve Lobecke, 2000: 35).

1.3.5.8. Gözetim ve Planlama Standardı

Bağımsız denetimde planlama ve gözetim standardı, denetçilerin bağımsız denetim sürecini planlamak, yürütmek ve gözetim altında tutmak için uymaları gereken kurallar ve yönergelerdir. Bu standartlar, denetçilerin bağımsız denetim sürecindeki görev ve sorumluluklarını belirler.

Muhasebe ve denetim alanındaki değerlendirmelerde bağımsız denetimle ilgili olarak belirleyici kabul edilen hususlardan birisi de süredir. Sürenin merkezi konumu sebebiyle bağımsız denetçi konumundaki kişinin plan ve uygulamalara dair önemli sorumlulukları bulunmaktadır (Doğan ve Hilal, 2019: 4).

Denetçiler, bağımsız denetimde planlama ve gözetim standardı kapsamında aşağıdaki konulara özellikle dikkat etmekle yükümlüdürler:

- Denetim faaliyetlerini planlama ve organize etme,
- Denetim sürecinin yeterli ve uygun şekilde belgelenmesi,
- İşletmenin iç kontrol sisteminin etkili biçimde değerlendirilmesi,
- Denetim riskinin ve hata payının değerlendirilmesi,
- Denetim programının hazırlanması ve uygulanması,
- Denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve raporlanması.

Bu standart, bağımsız denetimin etkin bir şekilde uygulanması ve denetçi yardımcılarının doğru bir şekilde gözetlenmesi için doğru şekilde planlanmasını gerekli kılar. İş gücü ve zamanın en verimli şekilde kullanımı, denetimin en önemli unsurları arasındadır ve bu unsurların planlanması gerekir (Aarens ve Lobecke, 2000: 35).

1.3.5.9. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

İşletme içerisinde kurulan iç kontrol sistemi, muhasebe kayıt ve mali tabloların gerçekliğini ve doğruluk kalitesini artırarak hata riskini indirgeyen bir yapıdır (Güçlü, 2007:17).

Bağımsız denetimle ilgili genel standartlardan birisi olarak iç kontrol sisteminin incelenmesi, denetim süreçlerini yönlendirme potansiyeline sahiptir. Süreç içerisinde güvenilir bilgiler elde edilmesi için iç kontrol sisteminin incelenmesinde hassas bir şekilde ilerleme kaydedilmesi gerekmekte ve beklenmektedir (Tosun, 2021: 106).

Bağımsız denetçiler, süre sınırından dolayı bütün muhasebe işlemlerini inceleyemeyebilirler. Bundan dolayı bağımsız denetçi, iç kontrol sisteminin etkisini artırarak işletmenin finansal tablolarına olan güven düzeyini yükseltmek ister. Bu durum, denetim riskini azaltıcı yönde etki yapar. Ayrıca, denetçi iç kontrol sisteminin etkisini analiz ederek denetim sürecinin kapsamını ve detay seviyesini buna göre belirleyecektir (Güredin, 2014: 46).

1.3.6. Türkiye’de Bağımsız Denetim Standartları

Muhasebe krizleri sonucunda dünya genelinde denetim alanında ortak bir dil oluşturulması amacıyla UDS geliştirilmiştir ve kamu gözetim kurumları oluşturularak muhasebe ve denetim üzerinde kontroller sağlanmıştır. Türkiye’de benzer uygulamalar yapılmış ve 2011 yılında çıkmış olan KHK ile bağımsız muhasebe ve denetim standartları belirleme görevi Kamu Gözetim Kurumu’na verilmiştir. Bu düzenlemeyle, dağınık yapı tek bir kuruluşa birleşmiştir. KGK tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartları (TDS), SPK’nın yayımladığı denetim standartlarının yerini almıştır ancak SPK standartları hala yürürlüktedir. Yayımlanan standartlar 01.01.2023 tarihinden itibaren uygulanmaktadır (Sekizsu ve Ertaş, 2018:44).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, KGK aracılığıyla hazırlanan ve finansal raporlama standartlarına uygunluk ve doğruluk sağlamak amacıyla bağımsız denetim yapılmasını düzenleyen bir yönetmeliktir. Bu yönetmelik, UDS ile uygun olup, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi, eğitimi, etik kuralları, şeffaflığı ve sorumlulukları ile ilgilidir. (Yalçınkaya, 2019:2).

Kurum, bu alanda çalışacak meslek mensupları ve bağımsız denetim kuruluşlarının görevlendirilmesi ile çalışma koşullarına ilişkin düzenlemelerin yapılması ve uygulama birliğinin sağlanması görevini üstlenir. Ayrıca, TMS ve UDS ile uyum sağlayan TDS’leri yayımlama da Kurum’un diğer sorumlulukları arasındadır (Kamu Gözetim Kurumu, 2017a).

1.3.7. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi

Ülkemizdeki denetimle ilgili ilk belgeler Orta Asya Hun Devleti ve Büyük Hun İmparatorluğu’na ait hesap belgeleridir ve günümüze kadar ulaşabilmiştir ancak sayısı azdır (Güvenli, 2000:13).

Osmanlı devleti, denetim alanında önem verdiği bilgileri muhasebe kayıtları aracılığıyla kaydetmiş ve gelecekte ulaşılabilecek şekilde belgelemiştir. Denetim, finansal sistem yapısında, kamunun siyasi kontrolü elde etmesi açısından büyük önem taşımaktaydı (Miller, 1990:315).

Ülkemizde, teknik ve siyasi nedenler finans sistemine uzun yıllar olumsuz etki etmiştir. Yeni bir finansal yönetim ve denetim ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Denetim, ekonomik etkinliklerin sonuçlarını değerlendirmiş ve sonuçları ilgililerle paylaşmak için faaliyetlerini devam ettirmiştir. 1994 krizinden sonra yürürlüğe giren Kamu Mali Yönetimi ve Devlet Muhasebesi projeleri 2001 krizini önleyememiştir. 1990'lı ve 2000'li yıllarındaki ekonomik krizlere incelenmiştir, finansal risklerin zamanında tespit edilmediği için denetim sistemi ve alınan önlemler yetersiz kalmıştır, bu nedenle krizlerin çok büyük zararlar verdiği görülmüştür (Kulaksız, 2005:67).

2001 yılındaki ekonomik krizin ardından, krizle başa çıkabilmek ve gelecekteki benzer durumları önleyebilmek adına yapısal reformlar hayata geçirilmiştir. Bu reformlar arasında, kamu kuruluşları ve yürüttükleri işlemler hakkında daha ayrıntılı bilgi sahibi olmak için bütçe sistemleri kurulması ve olası finansal risklerin önceden tespiti için reform çalışmaları yürütülmesi de yer almaktadır. Bu sayede, finansal istikrar sağlanarak krizlerin etkisi en aza indirilmeye çalışılmıştır (Kulaksız, 2005:69).

Türkiye'de bağımsız denetimin gelişiminde bağımsız denetim ihtiyacını ortaya çıkaran iç ve dış gelişmelerin yanında denetimin niteliği ile ilgili gelişmelerin önemli düzeyde etkisi olmuştur. Her bağımsız denetim sürecinin hedefinde en doğru verileri elde etmek ve en güvenilir şekilde süreci sonlandırmak yer almaktadır. Bağımsız denetimde aynı zamanda denetimin niteliğini yükseltme, denetimlerde birlik meydana getirme, kamu denetim sonuçlarını anlaşılabilir şekilde aktarma gibi hedefler bulunmaktadır. Türkiye'de bağımsız denetimin gelişim süreciyle bu hedefleri ilişkili hale getiren husus ise bu hedeflere yönelik olarak ulusal standart çalışmalarının hızlanması olarak görünmektedir (Bahşı, 2019: 96).

Dünyada ki gibi Türkiye'de de muhasebe ve denetim süreçlerinde gözlenen olumsuz örneklerin önüne geçilmesi yönünde hedefler bulunmaktadır. Bu hedeflere yönelik yürütülen çalışmalar, Türkiye'de bağımsız denetimin tarihi gelişim sürecine ivme kazandıran gelişmeler arasındadır. Bağımsız denetim sisteminin geçmişinin yeni olduğu Türkiye'de bu sistemin etkin bir biçimde işlemediği, bunun da bağımsız denetimle ilgili yeniden yapılandırma girişimlerini gerektirdiği belirtilmektedir

(Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 589). Böyle bir ortamda Türkiye'de bağımsız denetimin gelişimine dair çalışmaların artması ve gelişim sürecinin ivme kazanması gerçekçi beklentiler olarak görünmektedir.

Gelişmiş ülkelerle kıyaslandığında Türkiye'nin bağımsız denetim de dahil olmak üzere pek çok uygulamayı sonradan gündemine aldığı bilinmektedir. Dolayısıyla ilk olarak Türkiye'nin bağımsız denetim konusunda gelişmiş ülkelerin gerisinde olduğunu kabul etmek gerekir. Ülke için faktörlerin bağımsız denetimde geri kalmada etkenlerden birisi olduğu söylenebilir. Kurumsal yönetim anlayışına uyum, iç denetim ve iç kontrol faaliyetleri, ekonomideki kayıt dışılık oranı gibi Türkiye'ye özgü durumlar bağımsız denetimin gelişiminde etkili olan temel faktörlerdir (Güngörmüş, 2019: 59). Bunlar aynı zamanda Türkiye'nin bağımsız denetim konusunda gelişmiş ülkelerin gerisinde kalmasına neden olmuştur ve olmaya da devam etmektedir.

Sonuç olarak, Türkiye'de bağımsız denetim, yasal düzenlemeler ve finansal raporlama standartları ile birlikte sürekli olarak gelişim göstermektedir. Teknolojik gelişmelerin de etkisiyle, bağımsız denetim işlemleri daha verimli ve doğru hale gelmiştir.

1.3.8. Dünyada Bağımsız Denetim Süreci

Denetimin tarihçesi incelendiğinde, M.Ö. 2000'li yıllarda Roma, Mısır ve Yunan uygarlıklarında denetimle ilgili ilk gelişmelerin olduğu tespit edilmiştir. Ancak en değerli denetim çalışmaları 13.yüzyılda Avrupa kıtasında gerçekleşmiştir. Bu nedenle denetimle ilgili önemli gelişmeler şu şekilde kronolojik sırayla ifade edilebilir:

- İngiltere'de 1289 yılında ilk defa “denetçi” kavramı kullanılmıştır.
- 1406 yılında Luca Pacioli tarafından hazırlanan “Summa de Aritmetica” eseriyle çift taraflı kayıt sistemine geçilmiştir.
- Denetim ile ilgili ilk örgüt 1581 yılında “Collegi dei Raxonati” adıyla Venedik'te oluşturulmuştur.
- 17.yy'da dünya devlerinin muhasebe kontrolleri için Paris'te uzman kişiler görevlendirilmiştir (Arkun, 1975: 17).

Dünya genelinde bağımsız denetim, teknolojik gelişmelerin de etkisiyle, daha verimli ve doğru hale gelmiştir. Yapay zekâ, veri analizi ve diğer teknolojik araçların

kullanımı ile birlikte, bağımsız denetim işlemleri daha hızlı ve etkin bir şekilde yapılabilir hale gelmiştir.

Tarihin eski dönemlerinden bu yana dünyada denetim ve bağımsız denetimle ilgili gelişmeler yaşanmış olsa da 21. yüzyılın başlarından itibaren devam eden sürecin ayrı bir şekilde ele alınması gerekmektedir. Bu dönemde yaşanan hile ve denetim skandalları, dünya çapında ses getirmiş ve yeni yaklaşımların gerekliliğini göstermiştir. Yaşanan skandallar nedeniyle kaybolan güvenin yeniden inşa edilmesi için çok sayıda ulusal ve uluslararası düzenlemeler yapılmıştır (Ertaş ve Kandemir, 2020: 83). Dünyada bağımsız denetimle ilgili yaşanan gelişim sürecini bu açıdan değerlendirmeye almakta fayda vardır. 21. yüzyılın başlarından itibaren bu yönde yaşanan gelişmelerin bağımsız denetimle ilgili yazına yön verdiğinin söylenmesi mümkündür.

Birey, işletme ve toplum düzeyinde güven sarsan olayların bağımsız denetimin dünyadaki gelişiminde belirleyici rol oynadığı ve en büyük etken olduğu bir gerçektir. Ancak yalnızca bu gelişmelerle bağımsız denetimin ortaya çıkmasını ve gelişmesini yorumlamak yeterli değildir. Dünyadaki hızlı ve sürekli değişim eğilimi de bağımsız denetimin gelişiminde etkisini göstermiştir. Küreselleşme ile birlikte işletmelerin yer aldığı piyasalarda yaşanan değişimler neticesinde dünya genelinde pek çok işletme uluslararası ölçeğe ulaşmıştır (Güngörmüş, 2019: 57). Bu nedenle uyulması gereken muhasebe ve denetim standartlarının kapsamı genişlemiştir. Böyle bir ortamda yapılan denetimlerde doğru sonuçlar elde edilmesi için bağımsız denetim ihtiyacı belirlemiştir. Dünyada bağımsız denetimin gelişim sürecinde küreselleşme ve işletmelerin uluslararasılaşma sürecinin etkilerinin göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

Yirminci yüzyılın ikinci yarısında başlayan, son çeyrekte itibaren ivmelenen, yirmi birinci yüzyıl ile birlikte ise iyice hızlanan değişimler işletmelerin maruz kaldığı risklerin sayısını artırmıştır. Ekonominin gelişmesi ve ekonomik araçların içerdiği risklerin artması gibi gelişmeler, denetim sürecinde bağımsız bir yaklaşıma olan ihtiyacı belirgin hale getirmiştir (Sakin, 2018: 2458). Dünyada bağımsız denetimin gelişiminde son yüzyıldan itibaren oluşan değişimlerin etki düzeyi oldukça yüksektir.

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE KİLİT DENETİM KONULARI

2.1. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

Bağımsız denetçi tarafından hazırlanan rapor, bağımsız deneticinin yürüttüğü denetim faaliyetlerinin tamamlanmasıyla elde edilen bulgulara dayanarak hazırladığı ve denetim görüşünü yansıtan yazılı bir belgedir (Kavut vd., 2009:176).

Bağımsız denetim çalışmasının son basamağı olan raporlama kısmı, denetçi aracılığı ile finansal tabloların raporlama standartlarına makul bir biçimde düzenlenip düzenlenmediğine dair makul bir görüş oluşturduktan sonra hazırlanan yazılı bir dokümandır. Denetçi, bu görüşü belirlemek için finansal tablolarda önemli bir hata ya da hile tespit edilip edilmediğini değerlendirir (Kamu Gözetim Kurumu, 2018:10).

2.1.1. Bağımsız Denetimin Önemi

Bugünün dünyasında, özellikle çok ortaklı işletmelerin faaliyetleri, sadece ortakları değil aynı zamanda borç verenler, devlet ve yatırımcılar gibi kullanıcılar ile de ilişkilidir. Bu nedenle, işletmelerle ilişkin kararlar vermek zorunda olan ilgili tarafların doğru ve güvenilir bilgiye sahip olmaları son derece önemlidir. İşletmelerin finansal faaliyetlerine ilişkin bilgiler, finansal tablolar aracılığıyla raporlanmaktadır. Ancak, bu raporlardaki bilgilerin işletmenin gerçek durumu tam olarak yansıtmama riski bulunmaktadır. Finansal tablolara dayanarak karar veren tarafların yanlış veya eksik bilgiye dayanarak karar almaları, çeşitli olumsuz sonuçlara neden olabilmektedir. Bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak amacıyla, bu potansiyel sorunları çözmeyi hedeflemektedir. Bu sebeple, evrenselleşmenin hızla arttığı günümüzde, denetim kavramının değeri giderek büyümektedir (Kavut, 2001:2; Yolcu, 2014:36).

Son dönemlerde meydana gelen türlü muhasebe skandalları, işletmelerin mali tablolarına olan güveni sarstı ve mali verileri paylaşan işletmeler ile bu verilerdeki bilgilerin kullanıcıları arasında önemli problemler ortaya çıkardı (Price, 2006:15).

İşletmeler ve çıkar grupları arasında güvenilir finansal bilgi paylaşımı, ekonomik gelişme ve finansal piyasaların doğru işleyişi için kritik bir rol oynamaktadır. Fakat finansal tabloların güvenilirliği konusundaki şüpheler, fonların

atıl kalmasına ve üretim ile istihdamın olumsuz etkilenmesine neden olarak ekonomik büyümeyi olumsuz etkileyebilmektedir. Bu nedenle objektif denetim süreciyle finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması son derece önemlidir (Başpınar, 2005:38).

Bağımsız denetimin önemliliğinin asıl sebepleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Çıkar grupları arasında bilgi asimetrisinin olması, yani işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin eksik ya da hatalı olması,
- Denetimin konusu olan finansal tablo bilgilerinin kullanıcıları açısından büyük önem arz etmesi,
- Doğal yapısı itibarıyla muhasebenin kompleks bir yapıya sahip olması,
- Finansal tablo bilgilerini kullanan kullanıcıların işletme ve yönetime yakın olmaması. (Sarısöy, 2018:15).

Sonuç olarak, bağımsız denetim işletmeler için önemli bir gerekliliktir. Bu süreç, işletmelerin finansal bilgilerinin doğru ve güvenilir olmasını sağlar, mali risklerin azaltılmasına yardımcı olur ve yasal düzenlemelere uygunluğun belirlenmesini sağlar. Bu nedenlerden dolayı, bağımsız denetim işletmelerin sürdürülebilirliği ve hedefe ulaşabilirliği için önemli ölçüde bir değere sahiptir.

2.1.2. Bağımsız Denetimin Gerekliliği

Günümüzde işletmelerin faaliyetlerine yönelik güven duygusu, yatırımlar açısından temel belirleyicidir. Şeffaf olan ve güvenilir veriler açıklayan işletmelerin daha çok yatırım alması beklenebilir. İşletmelerin paydaşları, yakın geçmişteki muhasebe ve denetim skandalları nedeniyle temkinli şekilde hareket etmektedir. Tüm bunlar bağımsız denetimin gerekliliği ile ilgili hususlar arasında yer alan genel konulara örnektir. Bağımsız denetimler aynı zamanda işletmenin finansal açıdan güvenilirliğini artırmaktadır (Sakin, 2018: 2455). Tüm bunlar bağımsız denetimin neden gerekli olduğu sorusuna yanıt niteliği taşımaktadır.

Finansal açıdan karar verme, çok sayıda farklı unsurun bir arada değerlendirilmesini gerektirmektedir. Finansal açıdan karar verirken doğruluğu yüksek verilere ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca finansal kararlarda yol gösterici nitelikte olan verilerin ya da bilgilerin tarafsız kişilerce ortaya koyulması yönünde beklentiler bulunmaktadır. Böyle bir ortamda bağımsız denetimlere olan ihtiyaç belirgin hale gelmektedir. Bağımsız denetçiler tarafından ortaya koyulan verilere

güven duyulması, bağımsız denetimin gerekliliğiyle yakından ilişkilidir. Bağımsız denetimin güvenli şekilde veriler sunması için uluslararası düzenlemeler yapılmaktadır (Bahşı, 2019:124). Değınilen örnekler de bağımsız denetimin gerekliliğiyle ilişkilidir.

İşletmelerden sağlanan verilerin güvence açısından risk bulundurması, bilgi kullanıcılarının işletmelerle ilgili karar almak için gereksinim duyulan doğru bilginin sağlanmamasından kaynaklanır. Bu riskin nedenleri arasında şunlar yer alır;

- Muhasebenin karmaşıklığı ve bilgilerin çokluğu,
- Kullanıcıların işletmeden mesafeli olması,
- Bilgiyi sağlayanların eğilimleri (Bozkurt, 1999:20).

İşletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilirliği konusunda kaygıların ve bilgi riskinin oluşmasına yol açan faktörler, bağımsız denetimin gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Bu faktörler şunlardır:

- Bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması,
- Çıkar çatışması,
- Muhasebe sisteminin karmaşıklığı ve
- Diğer nedenlerdir.

Bağımsız denetimi gerektiren faktörler ise;

- Uygulama değişiklikleri (yorum ayrılığı)
- Uygulama hataları,
- Daha iyi ve yararlı arayış eğilimleri ve
- Kötü niyetli davranışlar olarak da bilinen dolandırıcılık ve sahtekarlık eylemleridir (Kepekçi, 1996:8).

2.1.3. Bağımsız Denetimin Amacı

Bağımsız denetimin asıl amaçlarından biri, işletmenin finansal tablolarını kullanan karar vericilere güvence sağlamak için bir fikir meydana getirmektir (Sağlam ve Yolcu, 2014:51).

KGK'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'sinde belirtildiği üzere, bağımsız denetimin hedefi finansal veri ve finansal tabloların finansal rapor standartlarına makul ve gerçek olması hususunda uygun güvence verecek gerçek ve uygun delillerinin sağlanmasıdır. (Kamu Gözetimi Kurumu, 2011).

Bağımsız denetimin gayesi, mali tabloların ve çalışma sonuçlarının

GKGDS'lere uygun olarak kayıt edildiği ile alakalı bir karara ulaşmasıdır. Denetçi, yaptığı denetimin bulgularını ve kararını denetim raporunda belirtir. (Güredin, 2014:21).

Muhasebe denetiminin temel amacı, belirlenmiş kriterlerle rakamsal bilgiler arasındaki uyumu değerlendirmek iken, vergi denetimi, ödenmesi gereken vergilerin gerçeğe uygunluğunu araştırmak ve saptamak için yapılmaktadır. Bağımsız denetimin amacı ise, kaydedilmiş muhasebe verilerinin ilgili dönemde gerçekleşen işlemleri doğru şekilde yansıtıp yansıtmadığıdır. Mali tabloların GKGDS'ye uygun ve doğru biçimde gösterilmesiyle ilgilenir (Yüce ve Altunay, 2011:2).

2.1.4. Bağımsız Denetim Süreci

Bağımsız denetim aşamaları, belli bir metodoloji ve aşamaları takip eden, müşterinin seçimi ve görevin kabul edilmesiyle başlayan, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve bulguların raporlanmasıyla sonuçlanan sistematik bir faaliyettir (Güredin, 2014:177).

Etkili bir bağımsız denetim süreci içerisinde kanıtlar toplanmasının öncelikli konu halini alması gerekmektedir. Denetçinin bağımsız kanıtlar toplanmasına dair kritik görev ve sorumlulukları bulunmaktadır (Bahşı, 2019:101). Bağımsız denetim ile ilişkili planlar ve uygulamaların tamamında kanıt toplamaya yönelik adımların öne çıkması olağandır, çünkü bağımsız denetimin tercih edilme nedeni kanıtlarla faaliyetlerin uygunluğunu değerlendirmektir. Böyle bir durumda verilerin doğru bir şekilde elde edilmesi ve değerlendirilmesi konularının önemi artmaktadır.

Denetim çalışmalarının yoğunluğu ve zorluğu, yapılan denetimin işletmenin ilk kez mi yoksa tekrar mı denetlendiğine bağlı olarak değişmektedir. Tekrarlanan denetimlerde süreç yoğunluğu ve güçlük derecesi daha düşük olurken, ilk defa denetlenecek işletmelerde ise daha zorlu ve meşakkatlidir. Bunun sebebi ilk defa denetim yapılacak işletmelerde belirli ek çalışmalar ve ön hazırlıklar uygulanması gerekmektedir (Güredin, 2014:177).

2.1.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim mesleği ile alakalı kuruluşlar ve meslek örgütleri, denetçilerin ve denetim şirketlerinin uyacakları ortak ilkeleri belirlemek için bir araya gelmiştir. Bu ortak ilkeler GKGDS olarak adlandırılmaktadır. İlk olarak 1947 yılında “Amerikan

Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü” tarafından yayınlanan bu standartlar, çoğu ülke benimsemiştir ve günümüze kadar neredeyse hiç değişmeden gelmiştir (Kavut vd., 2009:67).

Denetim standartları, denetçilere profesyonel çalışmalarında rehberlik eden temel prensiplerdir. GKGDS, her bir denetim faaliyetinde ne yapılması gerektiğini detaylandıran standartlar değildir ancak kaliteli bir denetimin genel hatlarını belirler. Bu standartlarla alakalı bazen açıklayıcı alt ilkeler ve değerlendirmeler yayımlanmaktadır. Bu değerlendirme ve ilkeler, GKGDS olarak adlandırılmaz ancak denetim çalışmalarıyla ilgili sorunları çözmek amacıyla kullanılan yorumlayıcı ve aydınlatıcı alt ilkelere oluşur. Denetçiler yürüttükleri çalışmalarda standartlara uymakla yükümlüdürler (Güredin, 2014:39).

2.1.6. Bağımsız Denetim Raporu ve Türleri

Denetçi, bağımsız denetim aşamalarının sonunda görüşlerini aşağıdaki şekilde belirtebilir (Daştan vd., 2020: 267).

- Olumlu Görüş
- Sınırlı (Şartlı) Olumlu Görüş
- Olumsuz Görüş
- Görüş Bildirmekten Kaçınma

Bağımsız denetim oluşturma sürecinde denetçi, mali tablolarda önemli yanlışlıklar olmadığına ait güvenceyi sunacak kanıta sahip olmalıdır. Ancak denetçi, belirli kısıtlar sebebiyle yeterli kanıt toplayamaması “çalışma alanının sınırlanması” olarak karşımıza çıkar. Örneğin işletmenin kayıtlı evraklarının eksik ya da yeterli olmaması veya kanıt toplamaya başlama tarihi sebebiyle fiziksel sayımın gerçekleştirilememesi gibi.

Bağımsız denetim sürecinde işletme yönetimi, finansal tabloların belirlenmiş standartlara uygunluğu hakkında görüş bildirmesi amacıyla bağımsız denetçiye görevlendirir. Denetçi, raporunu işletmenin yönetim kuruluna yönelik düzenler ve rapordaki bilgiler sadece yönetim kurulu tarafından değil, aynı zamanda diğer çıkar grupları tarafından kullanılır. Bu nedenle, denetçi, denetim raporunu oluştururken

diğer ilgili tarafları da dikkat alır (Saxena vd., 2010:242).

2.1.6.1. Olumlu Görüş İçeren Rapor

Olumlu görüş, bağımsız denetçinin işletmenin mali tabloların bütün mühim yönleriyle yürürlükteki muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlediği kanaatine ulaşması durumunda verdiği görüştür. Ancak, denetçi elde ettiği denetim bulgularını değerlendirmesi sonucunda önemli yanlışlıkların varlığına kanaat getirirse veya gerekli denetim bulgularını sağlayamazsa, olumlu görüş dışında başka bir görüşü de bildirilebilir (BDS, 700).

Olumlu görüş içeren bağımsız denetçi raporu TMS'ye, hükümlere ve asıl sözleşmedeki mali raporlama hükümlerine istinaden makul olduğunu belirten ve açıklayan bir belgedir. Bu rapor, genel kurulun şirketin finansal durumunu değerlendirmesi için önemlidir. Bu rapor aynı zamanda yönetim kuruluna ve diğer paydaşlara da sunulur. Olumlu bir rapor, yöneticilerin ibrası için gerekli ve yeterlidir. (TTK, Esas no:1/324).

2.1.6.2. Sınırlı (Şarlı) Olumlu Görüş

Bağımsız denetim sürecinde denetçi, finansal tabloların doğru ve uygun olduğunu kanıtlamak için makul düzeyde denetim kanıtları toplamalıdır. Eğer denetçi finansal tablolarda önemli veya yaygın hatalar veya eksiklikler bulursa, farklı görüş türleri kullanabilir. Sınırlı olumlu görüş, denetçinin önemli hatalar bulduğu ancak bunların finansal tabloların tamamını etkilemediği durumlarda verdiği bir görüştür. Sınırlı olumlu görüş ayrıca denetçinin yeterli denetim kanıtı elde edemediği ancak bulunduğu hataların yaygın olmadığı durumlarda da verilebilir. (Kamu Gözetim Kurumu, 2014).

Şarlı olumlu görüş olarak da ilgili yazında yer alan sınırlı olumlu görüş, belirli şartların aranması durumları ile yakından ilişkili bir yapıdadır. Sınırlı olumlu görüş konusunda belirleyici nitelikte olan husus, denetçinin elde ettiği ya da edemediği kanıtlar olarak görünmektedir. Eğer ki denetçi kanıt elde edemediği halde denetlenen işletmenin faaliyetlerine dair hataların var olduğu düşüncesine sahip ise sınırlı olumlu görüşten bahsedilmesi mümkün olabilir. Bir diğer sınırlı olumlu görüş seçeneği ise hataların varlığına dair kanıtlara ulaşmış olsa da bu yanlışlığın yaygın düzeyde olmadığı düşüncesinin varlığıyla oluşmaktadır (Aydın ve Çürük, 2017: 231). Tüm

bunlar, denetçide oluşan kanaatlerin, bağımsız denetim sürecinin ilerleyişinde ve işleyişinde ne kadar önemli olduğunun göstergeleri arasındadır.

Sınırlı olumlu görüş, denetçilerin bağımsız denetim süreci içerisinde verdikleri veya verecekleri kararın son derece önemli olması nedeniyle yapılan kapsamlı değerlendirmelerin bir sonucudur. Var olan yanlışların ne kadar önemli olduğuna dair verilen kararlar, sınırlı olumlu görüşü açıklamaktadır. Finansal tablolarla ilgili olarak bir işletmenin yaptığı hataların önemli görülmesi ve hata düzeyinin yaygın olması halinde olumsuz yönde görüş bildirilirken hataların önemli olmasına karşın yaygın olmaması sınırlı olumlu görüş bildirilmesini beraberinde getirmektedir (Ayanoğlu ve Dölen, 2020: 706). Bağımsız denetim süreçlerinde yapılan hataların yaygınlık düzeyinin bir karar verme kriteri niteliği taşıması, burada verilen bilgiler aracılığıyla desteklenmektedir.

2.1.6.3. Olumsuz Görüş

Eğer denetçi, uygun ve yeterli denetim delillerini toplamış ise ve tespit edilen hataların finansal tablolarda geniş çapta ve önemli düzeyde olduğu sonucuna ulaşırsa, olumsuz bir görüş bildirir. Denetimleri gerçekleştiren kişilerin profesyonel ve şüpheli bir yaklaşım sergilemesi gerekmekte ve beklenmektedir (Doğan ve Hilal, 2019: 68). Aksi takdirde burada değinilen olumsuz görüş bildirilmesi olasılığının düşmesi söz konusu olacaktır ve bu da bağımsız denetim sürecine yönelik inancın zedelenmesi riskini beraberinde getirecektir.

Bağımsız denetimde olumsuz görüşle ilgili olarak değinilmesi gereken hususların başında denetçinin işletmenin gelecekte faaliyetlere devam edebilme durumuna dair bir risk görmesi gelmektedir. Böyle bir riskin öngörülmesi halinde olumsuz görüş dile getirilmesi söz konusudur. Hata yaygınlığının yüksek olması, olumsuz görüşü açıklayan bir başka husus olarak görünmektedir. Olumsuz görüş bildirilmesi noktasında denetçinin yeterli kanıt ulaşması ve kanıtların işletme genelinde hataların varlığı düşüncesini oluşturacak şekilde etkili olması beklenmektedir (Aydın ve Çürük, 2017: 231).

Bir işletmenin denetim faaliyetlerine dair bağımsız denetim raporlarının ortaya çıkmasının gecikmesinin olumsuz görüş bildirilmesi beklentisinin artmasına neden olduğu söylenebilir. Denetim dışı ücretler ya da şartlı denetim görüşünün ortaya çıkması gibi örnekler ise bağımsız denetimde olumsuz görüş bildirileceği düşüncesinin

azalması anlamına gelmektedir (Ayanoğlu ve Dölen, 2020: 708). Bağımsız denetim sürecinde olumlu ya da olumsuz görüşün şekillenmesinde etkili olan faktörlerin kanıtlara dayandığı her aşamada göz önünde bulundurulması gereken bir ayrıntıdır.

Olumsuz görüş verilmesine sebep olacak bazı hususlar şunlardır (Kavut vd., 2009: 192):

- Mali tabloların tamamının finansal raporlamaya uygun şekilde hazırlanmamış olması,
- Muhasebe politikalarında yapılan önemli hatalar ve yanlışlıklar,
- Dipnotlarda yanlış veya önemli ölçüde eksikliklerin bulunması, dolayısıyla tam açıklama kavramına uyulmamış olması,
- Şirketlerin faaliyetlerine ve finansal durumuna ilişkin önemli bilgilerin finansal tablolarda eksik veya yanıltıcı şekilde bulunması,
- İşletmenin devamlılığına ilişkin ciddi şüphelerin bulunması veya işletmenin iflas etmiş olması durumu.

2.1.6.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi, bazı hesap kalemleriyle sınırlı olarak yeterli denetim kanıtına ulaşamadığı durumlarda şartlı görüş verebilir. Yalnız, bu durumlar mali tabloların genelinde bir hayli hesap kaleminde yaygın ise denetçi görüş veremez. Örneğin, sadece ticari alacaklarla ilgili olarak yeterli denetim kanıtı sağlanmamışsa şartlı görüş verilebilir. Yalnız, stoklar, maddi duran varlıklar, değer düşüklükleri vb. hesaplara ilişkin de denetim bulgusu toplayamamış ve bunların finansal tablolarda geniş çaplı olması durumunda, denetçi TDS'ye uygun olarak yaptığı denetim sonucunda yeterli denetim kanıtı sağlayamazsa görüş bildirmekten kaçınabilir (Kavut vd., 2009:190).

Eğer denetçi makul ve yeterli düzeyde denetim delili sağlayamaz veya belirleyememiş, görüşüne dayanarak oluşturulacak yeterli kanıtların elde edilmesi veya yanlışlıkların giderilmesi için yönetimin yaptığı düzeltici işlemlerin yeterli olmadığı durumların olması durumunda denetçi görüş bildirmekten kaçınır. Bu durumlarda, denetçi görüşünün verilmemesi veya görüşün açıklamalı bir şekilde ifade edilmesi gerekebilir (Kamu Gözetim Kurumu, 2014: 9).

Sonuç olarak, bağımsız denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınmak, mesleki standartlar ve etik kuralların temel prensipleriyle çelişir ve denetim kuruluşunun itibarına zarar verebilir. Bu sebeple, bir bağımsız denetçi, makul ve

gereken miktarda delillere bağılı olarak mali tabloların gerçek ve güvenilir bir şekilde yansıtıldığına inanmaz ise gerekli tedbirleri alarak denetim sürecini tamamlamalıdır

2.2. KİLİT DENETİM KONULARI

Güncel durumuyla denetim raporu formatı, kilit denetim konularının raporda açıklanmasını gerektiren önemli bir değişiklik getirmiştir. Kilit denetim konuları, st yönetimle paylaşılan konulardan seçilir ve denetçinin mesleki muhakemesine göre en önemli olanlar olarak tanımlanır. Bu konuların açıklanması, okuyucuların denetçinin önem verdiği hususlar hakkında daha detaylı bilgi sağlar (Kamu Gözetim Kurumu, 2017a).

Kilit denetim konuları, IAASB tarafından bağımsız denetimde beklenti farklarının azaltılması amacı ile başlatılan “Yeni denetçi raporu” projesinin bir parçasıdır. şirket iflasları ve skandallar nedeniyle yapılan düzenlemeler kilit denetim konularının oluşmasında etkili olmuştur (Coşkun, 2020:52).

Denetim sürecinde genel olarak önemli görülen konuların yanı sıra st yönetimin dikkat çektiği konular, kilit denetim konuları kapsamında göz önüne alınmak durumundadır. Bağımsız denetim sürecinde hata ya da yanlışlık yapılması olasılığının yüksek görüldüğü konuların daha önemli bir şekilde görülmesi, kilit denetim konularını meydana getirmektedir. Denetçinin risk açısından daha öncelikli gördüğü konuların kilit denetim konularında öncelikli bir yere sahip olması yönünde beklentilerden bahsedilmesi mümkündür (Celayir ve Türedi, 2021: 205).

Finansal tablolar üzerinde önem düzeyi yüksek olan konular, kilit denetim konuları olarak nitelendirilmektedir. Bağımsız denetim sürecinin ilerleyişinde işletmeye dair kilit denetim konularının belirlenmesinde st yönetimden yardım alınması söz konusu olabilir. Bunun yanında yatırımcılar tarafından ilgi çeken konuların araştırılması suretiyle ilerleme kaydedilmesi yönünde beklentiler vardır. Kilit denetim konularının belirlenmesi, çok yönlü bir yaklaşımla devam etmesi gereke bir süreç olarak görünmektedir. Bağımsız denetimde en çok dikkat edilmesi gereken konuların tespiti, kilit denetim konuları belirlemenin ilk adımı olarak görünmektedir (Doğan, 2018: 70).

2.2.1. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Belirtilmesi ve Açıklanması

Denetçinin mesleki muhakemesi doğrultusunda seçtiği ve denetim sırasında özellikle dikkat ettiği konular kilit denetim konuları olarak adlandırılıp. Bu konular denetim sırasında en önemli ve denetçinin en çok odaklandığı konulardır (Bedard vd., 2014:6).

Sermaye piyasalarında gelişme ve artan rekabet, ekonomik koşulları karmaşıktırarak işletme modellerinde ve yapılarında değişikliklere neden olmaktadır. Bu farklılıklar, mali bilgi kullanıcılarının anlık karar almak için gereksinim duydukları güvenilir finansal verilerin raporlama anlayışında değişimi zorunlu kılmaktadır. Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda belirtilmesi, bu değişimlerin somut bir yansımasıdır. Bu düzenleme sayesinde bilgi kullanıcıları, işletmeye özgü daha net ve açık bilgilere erişme fırsatı bulmaktadır. Bu sebeple, KDK'nın bağımsız denetim raporlarında bulunması, mali tablo kullanıcılarının güvenilir finansal bilgiye erişimini kolaylaştırır ve işletmelerin şeffaflığını artırarak bağımsız denetim sürecinin kalitesini de yükseltir (Erdoğan vd., 2018:205).

Kilit denetim konularının belirlenmesinden sonra diğer en önemli nokta bildirilen kilit denetim konularının denetim sırasında denetçi tarafından nasıl ele alındığına ilişkin açıklamalardır. Bu bağlamda Kilit denetim konusunun süreçte nasıl değerlendirileceği belirtilmesi sebebiyle denetçi raporunda bulunacak bilginin detay düzeyi ISA701/BDS701 göre “mesleki muhakeme konusu” olarak ifade edilmiştir (Coşkun, 2020:55).

KDK bağımsız denetçinin incelediği cari döneme ait mali tabloların incelenmesi sürecinde en önemli konuları ifade eder. Bu konular, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesiyle belirlenir ve önem sırasına göre sıralanır. Daha sonra ise bu konular, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilir (Kamu Gözetim Kurumu, 2017b).

Bağımsız denetim raporlarının içeriği, gereksinim duyulan bilgileri tam olarak karşılamadığı için çeşitli sorunları beraberinde getirmektedir. Temel sorun, bağımsız denetçinin iletmek istediği mesaj ile bilgi kullanıcılarının bu mesajı algılamaları arasındaki farklılıklardır. Bu farklılıklar, bağımsız denetime olan güveni azaltmaktadır (Uzay ve Köylü, 2018: 48).

2.2.2. Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu; ISA701

Küreselleşmeyle beraber sermaye birikiminin ve ülkeler arasındaki sermaye akımının artması, ticaret ile sermayenin küresel yapıda önemli bir rol almasını sağlamıştır. Bu da dünyada sermaye ile bağımsız denetim standartlarının uyum sürecini hızlandırmıştır. Bu alandaki en büyük görevi sahiplenilen kurum ise IFAC'dır (Güredin, 2012: 52).

ISA 701, denetçinin raporunda kilit denetim konularını iletmekle yükümlü olduğu yeni bir uluslararası denetim standardıdır. KDK, denetçinin finansal tabloların denetiminde karşılaştığı en önemli ve zorlu konulardır. Bu konular, kullanıcılara finansal tabloların hazırlanmasında uygulanan muhasebe politikaları, tahminler ve yargılar hakkında daha fazla bilgi vermektedir. Standart, denetçinin KDK'ları belirlerken, denetim riski, önemlilik, denetim kanıtı ve denetim ekibi arasındaki iletişim gibi faktörleri dikkate almasını gerektirmektedir.

2.2.3. Türkiye Muhasebe Standartları; BDS 701

KGK tarafından yayımlanan BDS 701 standardı 28 sayfadan oluşmaktadır ve "Giriş", "Ana hükümler" ve "Açıklayıcı hükümler ve Uygulama" başlıklarını içermektedir. Giriş bölümü, standardın kapsamını, yürürlük tarihini, amacını ve standart metnindeki tanımları açıklamaktadır. Ana hükümler bölümü, Kilit Denetim Konularının belirlenmesi, raporlanması, üst yönetimle iletişim ve belgelendirme gibi dört alt başlığı içermektedir. Açıklayıcı Hükümler ve Uygulamalar bölümünde ise 64 numaralı paragraflar şeklinde kapsamlı açıklamalar yer almaktadır. Standart metinlerinde ulusal ve uluslararası uygulamaların ayrımı için paragraf numarasından sonra "T" harfi eklenmektedir (Kamu Gözetim Kurumu, 2017b).

BDS 701 standartlarına göre, mali tabloların hazırlanması ve sunulması, şirketlerin varlıklarının, borçlarının ve özkaynaklarının doğru bir şekilde belirlenmesini gerektirir. Bu standart, finansal tabloların hazırlanması ve yayınlanması için belirli kurallar ve yönergeler belirler. BDS 701 standartları, finansal tabloların doğru şekilde hazırlanması, sunulması ve yayınlanması için ihtiyaç duyulan tüm bilgileri bulundurur

2.2.4. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

BDS 701'e göre, KDK denetim esnasında denetçinin en yüksek dikkatini gerektiren konular arasından seçilir ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilir. Bağımsız denetçi KDK belirlerken aşağıdaki hususları dikkat etmelidir. (Kamu Gözetim Kurumu, 2017c);

- BDS 315'e göre "önemli yanlışlık" riski daha yüksek olarak belirleyen veya çok riskli olduğu belirlenen alanlar KDK olarak değerlendirilir. KDK finansal tablolarda önemli bir yanlışlık oluşma olasılığı veya bu yanlışlıkların finansal tablo kullanıcıları üzerinde önemli bir etkisi olabilecek konular olarak tanımlanmaktadır.
- BDS 315 uyarınca, yönetimin önemli kararlarını içeren mali tablolarıyla alakalı önemli denetçi kararları ve önemli tahmin belirsizliğine sahip olan muhasebe tahminleri dahil çok riskli olarak belirlenen bölümler, önemli yanlışlık riski daha fazla olan bölümler arasında yer almaktadır.
- BDS 315'e göre, denetime etki edebilecek önemli olay veya işlemlerin dönem için gerçekleşen etkilerine ilişkin önemli denetçi yargıları kapsayan mali tablo alanları önemli denetçi kararları arasında yer alır.

Kilit denetim konuları, denetçinin denetim sürecinde özellikle dikkat etmesi gereken konulardır. BDS 705'e göre eğer bir konu hakkında olumsuz bir karar oluşturmasını gerektiriyorsa bu konu kilit denetim konuları bölümünde belirtilmeli ve ayrıca kararın kaynağı olan paragrafta izah edilmelidir (Kamu Gözetim Kurumu, 2014: 12).

Olumsuz bir görüş oluşturan etmenler ve işletmenin sürdürülebilirliğiyle ilgili belirsizlikler, temel olarak kilit denetim konuları olarak kabul edilir. Bu konular işletmenin sürekliliği hakkında önemli belirsizlikler yaratan olaylar veya koşullardır. Fakat bu etmenler veya koşullar KDK bölümünde bağımsız denetim raporunda belirtilmez. Bundan dolayı denetçi bu konuları veya koşulları ilgili bağımsız denetim standartlarına makul bir şekilde raporda belirtir. Eğer denetçi olumlu bir görüş haricinde bir görüş bildirmişse Sınırlı Olumlu veya Olumsuz Görüşün Dayanağı bölümüne veya İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümüne atıfta bulunur (Kızık, 2019:49).

2.2.5. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi

Bağımsız denetim standartlarına istinaden bağımsız denetim raporlarında belirtilmesi gereken KDK sayıları ve konularıyla ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte, IAASB tarafından 2015 ve 2016 yıllarında yayımlanan belgelerde aşağıdaki ifadeler yer almaktadır (Deloitte, 2018: 9).

- Bağımsız denetim raporunda yer alacak KDK sayısı, denetlenen işletmenin karmaşıklığı, sektörü ve denetim koşullarından etkilenebilir. Bununla birlikte, BİST şirketlerin bağımsız denetim raporlarında en az bir adet KDK bildirilmesi beklenmektedir.
- Bağımsız denetim standartları, KDK olarak hangi konuları veya sayıların bildirilmesi gerektiğine ilişkin herhangi bir sınırlama getirmemektedir. Ancak uluslararası uygulamada genellikle ortalama olarak iki ile altı arasında KDK yer aldığı görülmektedir.

Bağımsız denetim raporlarında belirtilen KDK'ların işletmeye özgü olması, hedef kitle tarafından anlaşılabilirliği artırmak amacıyla son derece önemlidir. Bu sebeple, raporda yer alacak KDK'ların açıklamasında, mümkün olan en dikkatli seçimler yapılmalı ve standartlaşmış ve genelleyici ifadelerden kaçınılmalıdır. Raporda kullanılacak ifadeler, işletmeye özgü bilgileri yansıtmalı ve raporun özgünlük ilkesine uygun olmalıdır. Aksi takdirde, finansal bilgi kullanıcıları doğru ve işletmeye özgü bilgileri elde edemeyecektir (Tezcan, 2019: 70).

Bağımsız denetim raporunda KDK'ların bildirilmesi hem kamunun menfaatinin gözetmek hem de finansal bilgi kullanıcılarına daha fazla bilgi sağlamak açısından önemlidir. KDK'ların doğru bir şekilde bildirilmesi, raporun iletişim gücünü artırır. Bazı konuların KDK olarak raporlanması ihtiyacı ile birlikte, mahiyeti gereği kamuya açıklanmasının önüne geçen durumlar da olabilir. Bu durumlar, denetçinin KDK belirleme sürecini etkiler. Denetçilerin, KDK'ları belirleme sürecinde üst yönetimle kuracakları iletişim önemlidir. Üst yönetim, bazı konuların rakipler tarafından bilinmesinin işletme açısından dezavantaj oluşturacağından çekinebilir. Denetçilerin üst yönetimle etkileşim halinde olmaları, işletme yönetiminin çekincelerine hâkim olmalarına imkân tanır (Kamu Gözetim Kurumu, 2014: 25).

Belirlenen bir kilit denetim konusunun bağımsız denetçi raporunda belirtilmemesi ancak bazı ayrıcalıklı durumlarda söz konusu olabilmektedir. KDK'nın bildirilmesinin kanun tarafından yasaklandığı ya da konunun bildirilmesinin olumsuz

sonuçlarının, açıklamanın meydana getireceği kamu menfaatini aşacağına makul bir şekilde belirlendiği durumlarda, ilgili kilit denetim konusu raporda bildirilmeyebilir (Gürsoy,2021:44).

Kilit denetim konusu belirlenmemesi: Şirketin finansal tabloları üzerinde belirli bir işlem veya hesabın riskli olduğuna dair yeterli kanıt yoksa veya kilit denetim konularının belirlenmesi konusunda yeterli zaman ve kaynak mevcut değil ise, kilit denetim konuları bildirilmeyebilir. Denetime olan güven ve bağımsız denetimin yapısı düşünüldüğünde bunun yerine şeffaf bir şekilde tüm konuların bildirilmesi gerektiği söylenebilir.

Bağımsız denetimle ilgili temel konulardan birisi olarak kilit denetim konularının bildirilmesi, denetim sürecinin şeffaf bir biçimde yürütülmesine dayanmaktadır. Denetçiden beklenen denetim sürecinin olumlu yönde ilerleyişine katkıda bulunacak şekilde şeffaf ve etkin bir biçimde bilgi paylaşımının yürütülmesidir. Denetimle ilgili belirli konuların, süreçlerin ya da verilerin ön plana çıkması olağan bir durumdur ve kilit denetim konularının ilerleyişini de yine bu açıdan değerlendirmeye almak mümkündür. Kilit denetim konularına dair değinilmesi gereken bir diğer konu ise bağımsız denetim işlemlerinin etkili ve sorunsuz bir şekilde yürütüldüğünün yansımaları olduğudur (Celayir ve Türedi, 2021: 206).

2.2.6. Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi

Denetçi, rapor içerisinde KDK yer verirken hassas bir biçimde ilerleme kaydetmelidir. Denetçinin kişisel düşüncelerinin bağımsız denetim ilkelerine zarar verme olasılığının önüne geçilmesi, kilit denetim konuları belgelendirilirken önemli bir ayrıntı niteliği taşır (Aydın ve Çürük, 2017: 234).

Bir bağımsız denetim süreci içinde kilit denetim konularının neler olduğunun açıklanması, denetimlerin şeffaf bir şekilde yürütüldüğünün göstergesidir. Denetim raporunun niteliği bakımından kilit konulara değinilmesinin verimliliği artıran bir eylem olduğu söylenebilir. Bağımsız denetim raporlarında kilit denetimle ilişkili görünen konuların belgelendirilmesi aynı zamanda sürecin uygun yürütüldüğü anlamına gelmektedir (Celayir ve Türedi, 2021: 206). Denetçi konumundaki kişinin bağımsız denetime dair dikkat çekmeyi uygun gördüğü hususların belirli bir standart eşliğinde paylaşılması bakımından değinilen adımlar değerlidir.

Belgelendirme, denetçinin aşağıdaki adımları takip etmesiyle gerçekleşir.

- Kilit denetim konularının belirlenmesi: Denetçi, finansal tabloların doğru ve güvenilir olmasını en çok etkileyen iş süreçleri veya hesapları belirler. Bu süreç, denetçinin şirketin faaliyetlerini anlama ve finansal tabloları analiz etme yeteneğine dayanır.
- Kilit denetim konularının değerlendirilmesi: Denetçi, belirlenen kilit denetim konularının ne kadar riskli olduğunu değerlendirir ve finansal tablolarda yanlışlık veya hata oluşma ihtimalinin ne kadar yüksek olduğunu belirler. Bu süreç, denetçinin finansal tabloları inceleme, test etme ve denetim kanıtları toplama yeteneğine dayanır
- Kilit denetim konularının ele alınması: Denetçi, belirlenen kilit denetim konularını ele almak için hangi denetim yöntemlerini kullanacağına karar verir. Bu süreç, denetçinin finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak için uygun denetim stratejilerini belirleme yeteneğine dayanır
- Kilit denetim konularının sonuçları: Denetçi, kilit denetim konularını ele almanın sonuçlarını belirler ve finansal tablolarda herhangi bir yanlışlık veya hata olup olmadığını belirlemeye çalışır. Bu süreç, denetçinin finansal tablolarının geçerliliğini ve doğruluğunu sağlamak için yeterli denetim kanıtları toplama yeteneğine dayanır
- Kilit denetim konularının rapor edilmesi: Kilit denetim konularının sonuçlarını ve raporlama gereksinimlerini karşılamak için denetim raporunda açık ve anlaşılır bir şekilde bildirir. Bu süreç, denetçinin denetim bulgularını doğru bir şekilde açıklama ve paydaşların finansal tabloların doğruluğu hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlama yeteneğine dayanır.

Belgelendirme süreci, denetçinin kilit denetim konularını tespit ettiği ve raporunda bildirdiği süreci kapsar. Denetçi, kilit denetim konularını raporda belirtirken, bu konuların neden önemli olduğunu ve nasıl değerlendirildiğini açıklamalıdır (Kamu Gözetim Kurumu, 2014).

2.2.7. Kilit Denetim Konuları ve Üst Düzey Yönetimle Kurulacak İletişim

Bağımsız denetçiler, BDS 260 a göre, işletmenin üst yöneticileri ile iletişimde olmalıdır. Denetimin zamanlamasına, şartlarına ve kapsamına bağlı olarak, bağımsız

denetçi kilit denetim konuları ile ilgili işletmenin üst yönetimiyle iletişim kurmalıdır. Denetim sürecinin planlanması ve kapsamının belirlenmesi aşamasında, bağımsız denetçi ilk izlenimlerini kilit denetim konuları hakkında iletebilir ve denetim sonuçlarını iletmek için bu konular üzerinde daha detaylı bilgi isteyebilir. Bu yaklaşım, finansal tabloların son şeklini alması aşamasında, KDK hakkında güçlü bir iletişim kurulmasını sağlamak için ortaya çıkabilecek sorunları önleyebilir (Kamu Gözetim Kurumu, 2017a).

Kilit denetim konularına dair gerekli taraflara geri bildirimler yapılırken dikkat edilmesi gereken konulardan birisi de iletişimdir. Doğru bilgi vermek kadar doğru bilginin verilme biçimi de bağımsız denetim gereğince önemli hale gelmektedir. Üst yönetimle kurulan iletişimi de bu açıdan ele almak gerekir. Denetçinin iletişim becerileri, denetim sürecinin tamamında olduğu gibi üst yönetimle kurulacak olan iletişimde de belirleyici bir rol oynamaktadır. Kilit denetim konularına dair üst yönetimle iletişim kurulurken iletişim değerinin yüksek olmasını sağlayacak şekilde adımlar atılması gerekmekte ve beklenmektedir (Bahşı, 2019: 103).

2.2.8. Kilit Denetim Konularının Yaratacağı Faydalar

Finansal tablo kullanıcıları, denetçiler ve işletme yönetimi için, kilit denetim konularının (KDK) denetçi raporunda açıklanmasının birçok faydası bulunmaktadır. Denetim raporlarındaki standartlaşmış, basmakalıp ve genelleyici ifadelerin yerine, işletmeye mahsus daha ayrıntılı bilgi verme ihtiyacı doğduğu için, KDK'lar denetim raporlarına dahil edilmiştir. BDS 701 tarafından sunulan faydalar ve hedefler şu şekilde özetlenebilir (Kamu Gözetim Kurumu, 2014: 6):

- Finansal tablo kullanıcılarının, raporların daha anlaşılır ve şeffaf hale getirilmesi sayesinde işletmenin finansal durumu hakkında daha doğru bir görüş elde etmesi sağlanabilir.
- İşletme yönetimi, KDK'ların denetim sırasında öncelikli olarak ele alınmasını sağlayarak, önemli mali risklerin daha önceden tespit edilmesine ve giderilmesine olanak tanır.
- Denetçiler, KDK'ların rapor edilmesi sayesinde, denetimin kapsamını daha etkili bir şekilde belirleyebilir ve işletmenin mali durumunu değerlendirmek için daha kaliteli bir esas oluşturabilirler.

- Standartlaşmış raporlama yöntemleri yerine, işletmeye özgü raporlama yöntemlerinin kullanılması, denetim kalitesini artırabilir ve denetim raporlarının daha etkili bir şekilde değerlendirilmesini gerçekleştirebilir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK METAL SANAYİ SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN FİRMALARIN 2017-2021 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI VE KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ

3.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU

Bu çalışmanın konusu Türkiye'de 01.01.2017 tarihinde yürürlüğe giren BDS 701 standardı çerçevesinde Türk Metal Sanayi alanında bulunan firmaların bağımsız denetim raporlarında bildirdikleri kilit denetim konularını analiz etmektedir. Çalışma kapsamında ele alınan konu başlıkları aşağıdaki gibidir;

- Kilit denetim konularının sayısı, şirketler ve bağımsız denetim kuruluşları arasındaki dağılımı
- Denetim firmalarının açıkladıkları denetim görüşleri
- Kilit denetim konularının işletmeler bazında detaylı analizi ve yıllar itibarıyla değişim seyri
- Kilit denetim konularının en çok hangi alanlarda ortaya çıktığı ve benzerlik gösterip göstermediği konuları yer almaktadır.

3.2. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları, yoğun şekilde araştırma yapılan konulardan birisi konumundadır. Çalışmanın oluşturulması amacıyla yapılan incelemeler aşağıda açıklanmıştır.

Karacan ve Uygun (2018) tarafından yapılan bir çalışmada, Borsa İstanbul'da 2017 yılı için 62 firmanın denetim raporlarında kilit denetim konularını analiz etmiştir. Araştırmada, denetim raporlarında 134 adet KDK tespit edilmiş ve bunlar ayrıntılı olarak incelenmiştir. En çok maddi duran varlıklar, hasılat, ticari alacaklar ve stoklar olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Kavut ve Güngör (2018) tarafından yapılan bir araştırmada BİST'te yer alan 96 şirketin 2017 yılında yayımlanan denetim raporları içerik analizi yöntemiyle değerlendirilmiştir. Araştırmada, denetim raporlarında 211 adet kilit denetim konusunun belirtildiği, farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin kilit denetim

konularının büyük ölçüde ortak olduğu, hasılat, şerefiye, ticari ve finansal borçlar ile stoklar gibi kalemlerin en sık kilit denetim konuları olarak açıklandığı sonuçlarına ulaşılmıştır.

BİST'te işlem gören imalat sektöründeki 181 firmanın 2018 yılı bağımsız denetim raporlarını inceleyen Uzay ve Köylü (2018), bu raporlarda bulunan KDK'leri analiz etmiştir. Çalışmada, 354 adet kilit denetim konusunun belirlendiği ve bunların en çok hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve stoklar ile ilgili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bahşı (2019), yapmış olduğu çalışmada Bağımsız Denetim Standartları 701 kapsamında kilit denetim konularıyla bağlantılı görev ve sorumlulukların belirtildiğini ifade etmiştir. Araştırmacıya göre standartlara göre denetçinin kilit denetim konularını bildirmesinde esas olan şeffaflıktır. Yine etkili bir iletişim değeri meydana getirmesi, kilit denetim konularının bildirilmesinde denetçiden beklenenlerden bir tanesi olarak vurgulanmaktadır

Akdoğan ve Bülbül (2019) tarafından yapılan çalışmada, BİST100 endeksindeki şirketlerin bağımsız denetim raporları kilit denetim konuları açısından incelenmiştir. Çalışma sonucunda ortaya çıkan sonuca göre en çok bildirilen konular hasılat , maddi duran varlıklar olurken sektör açısından değerlendirildiğinde en çok imalat sektöründe kilit denetim konusu bildirilmiştir.

Coşkun (2020) tarafından yapılan çalışmada , Türk bankacılık sektörünü 2014-2018 yılları için kilit denetim konularının tespit edilmesi , ele alınış biçimi , denetçi görüş ve nedenleri analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda 2017 yılında 44 adet , 2018 yılında 53 adet KDK belirlenmiştir. En fazla bildirilen KDK ilk sırasında krediler ve alacaklar değer düşüklüğü ile karşılıklar , ikinci sırada emeklilik haklarında doğan yükümlülüklerin değerlemesi olarak saptanmıştır. 2014-2018 yılları arasında denetçiler olumlu ve sınırlı görüş verirken başka bir görüş bildirmemişlerdir.

Karapınar ve Dölen (2020) çalışmalarında, Borsa İstanbul da yer alan 374 firmanın 2018 yılı bağımsız denetim raporlarını inceleyerek 707 adet KDK'nın bildirildiğini ve açıklandığını ortaya koymuştur. Bu çalışmada, kilit denetim konularının sektör, denetim görüşü ve denetim firması açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir. Bulgulara göre, en sık bildirilen kilit denetim konuları hasılat, ticari alacaklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, stoklar, maddi duran varlıklar ve şerefiye olarak saptanmıştır. Ayrıca, sektörel bazda kilit denetim konularının dağılımında önemli farklılıklar olduğu görülmüştür. Son olarak, dört büyük yabancı

denetim firması ile diğer denetim firmalarının aralarında KDK sayılarında belirgin bir farklılık bulunmuştur.

Vargün, BIST100 de bulunan firmaların 2019 ve 2020 yıllarındaki bağımsız denetim raporlarını kilit denetim konuları açısından analiz etmiştir. Çalışmasında, kilit denetim konularının sektörel dağılımının ve denetçi raporu görüşünün değişkenlik gösterdiğini ortaya koymuştur.

Atay ve Çeltikçi (2021) çalışmalarında, Bist 100 endeksinde işlem gören Gıda, İçecek ve Tütün Alt sektöründe bulunan 26 firma için 2017-2020 yıllarındaki 101 bağımsız denetim raporu içerik analizi ile incelemiş ve 647 adet kilit denetim konusunun bildirildiğini saptanmıştır. En sık bildirilmiş olan kilit denetim konuları hasılat, şerefiye, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar ve stoklar olduğunu saptanmıştır.

3.3. ARAŞTIRMANIN AMACI

KDK mali tabloların denetiminde en fazla önem arz eden konulardır. KDK'nın bağımsız denetçi raporunda belirtilmesi, denetim sürecine ait performansların ve denetçinin meslekî muhakemesinin raporun içeriğine yansıtılmasını sağlar. KDK'nın belirlenmesi ve raporlanması, BDS 701 standardı ile düzenlenmiştir. Bu standart, Türkiye'de 2017 yılı itibarıyla uygulanmaya başlamıştır. (Coşkun, 2020:70)

Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında önemli bir yeri olduğu gerçektir. Denetlenen firmanın sektörü, kapasitesi, yapısı değişse de bu durumun değişmesi söz konusu değildir. Ana metal sanayi alanında faaliyet gösteren firmalar için hazırlanan raporlarda bulunan KDK açıklanması, denetçinin mesleki muhakemesine göre ele alış şekillerinin incelenmesi bu araştırmanın amacı olarak belirlenmiştir.

3.4. ARAŞTIRMA KAPSAMI

Bu araştırma, Türk Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren firmaların bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularını analiz etmeyi amaçlamaktadır. Araştırma kapsamında, sektördeki 22 firmanın 2017-2021 yılları arasındaki hesap dönemlerine ilişkin bağımsız denetim raporları incelenmiştir.

3.5. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Bu araştırmada Türk Metal Sanayi firmaları için tespit edilen kilit denetim konularını, ele alınış şekilleri, görüş türleri, denetimi gerçekleştiren bağımsız denetim firmalarının sayı ve dağılımı konuları ele alınmıştır. İnceleme kapsamında kullanılan Türk Metal Sanayi de yer alan firmaların verileri bağımsız denetim raporlarından temin edilmiştir. Denetim raporlarında yer alan KDK ile bu konuları analiz yöntemleri, denetçi görüş türleri, denetimi gerçekleştiren bağımsız denetim firmasının tespitine yönelik açıklamalar öncelikle doküman tarama yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Elde edilen veriler excel üzerinde şirket bazında oluşturulan kontrol listelerine alınmıştır. Daha sonra frekans ve yüzde değerleri üzerinden içerik analizine tabi tutulmuştur. Çalışmada kilit denetim konularının ele alınış şekilleri bağımsız denetçilerin açıklama örnekleri üzerinden içerik analizine tabi tutularak ayrıca ele alınmıştır.

3.6. ARAŞTIRMA BULGULARININ DERLENMESİ VE ÖZETLENMESİ

Borsa İstanbul'da işlem gören işletmeler özelinde yapılan araştırmada içerik analizi aracılığıyla bulgular hazırlanmıştır ve özetlenmiştir. Ulaşılan bulgular, çalışmanın amaçları ve bağımsız denetim sürecinde kilit denetimle ilgili temel gereklilikler dikkate alınmak suretiyle çalışma yapılmıştır. Denetim raporlarında en fazla bildirilen KDK için aşağıdaki başlıkların öne çıktığı tespit edilmiştir;

- Hasılat
- Ticari Alacaklar
- Stoklar
- Maddi Duran Varlıklar
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi

3.7. TÜRK METAL SANAYİ SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN FİRMALARIN KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ

3.7.1. Türk Metal Sanayi Sektöründe Faaliyet Gösteren Firmalar

Aşağıdaki tabloda Türk metal sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelere yer verilmiştir. Bununla birlikte sıra numaraları, BİST kodları ve analiz yılları da

tabloya eklenmiştir. Bms Çelik Hasır Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi. 2018 yılında, Yükselen Çelik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi 2019 yılında, Bms Birleşik Metal Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, Erciyas Çelik Boru Sanayi Anonim Şirketi ve Panelsan Çatı Cephe Sistemleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi 2021 yıllarında halka arz edildiği için çalışmaya bu yıllardan sonraki raporları dahil edilmiştir.

Tablo 5: Türk Metal Sanayi Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmeler ve Analiz Yılları

Sıra No	BIST Kodu	Şirket Unvanı	Analiz Yılları
1	AYES	AYES ÇELİK HASIR VE ÇİT SANAYİ A.Ş.	2017-2021
2	BMSTL	BMS BİRLEŞİK METAL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2021
3	BMSCH	BMS ÇELİK HASIR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2018-2021
4	BRSAN	BORUSAN MANNESMANN BORU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2017-2021
5	BURCE	BURÇELİK BURSA ÇELİK DÖKÜM SANAYİİ A.Ş.	2017-2021
6	BURVA	BURÇELİK VANA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2017-2021
7	CELHA	ÇELİK HALAT VE TEL SANAYİ A.Ş.	2017-2021
8	CEMAS	ÇEMAŞ DÖKÜM SANAYİ A.Ş.	2017-2021
9	CEMTS	ÇEMTAŞ ÇELİK MANİSA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2017-2021
10	CUSAN	ÇUHADAROĞLU METAL SANAYİ VE PAZARLAMA A.Ş.	2017-2021
11	DMSAS	DEMİSAŞ DÖKÜM EMAYE MAMÜLLERİ SANAYİ A.Ş.	2017-2021
12	DOKTA	DÖKTAŞ DÖKÜMCÜLÜK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	2017-2021
13	ERBOS	ERBOSAN ERCİYAS BORU SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.	2017-2021
14	ERCB	ERCİYAS ÇELİK BORU SANAYİ A.Ş.	2021
15	EREGL	EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.	2017-2021
16	ISDMR	İSKENDERUN DEMİR VE ÇELİK A.Ş.	2017-2021
17	IZMDC	İZMİR DEMİR ÇELİK SANAYİ A.Ş.	2017-2021
18	KRDMA KRDMB KRDMD	KARDEMİR KARABÜK DEMİR ÇELİK VE SANAYİ TİCARET A.Ş.	2017-2021
19	PNLSN	PANELSAN ÇATI CEPHE SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2021
20	SARKY	SARKUYSAN ELEKTROLİTİK BAKIR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2017-2021
21	TUCLK	TUĞÇELİK ALÜMİNYUM VE METAL MAMÜLLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2017-2021
22	YKSLN	YÜKSELEN ÇELİK A.Ş.	2019-2021

3.7.2. Yıllara Göre Rapor Görüşlerinin ve Kilit Denetim Konularının Dağılımı

Aşağıdaki tabloda 2017-2021 yılları arasında Türk Metal Sanayi alanındaki firmaların bağımsız denetim raporları ile denetçi görüşlerinin yıllara göre dağılımı verilmiştir.

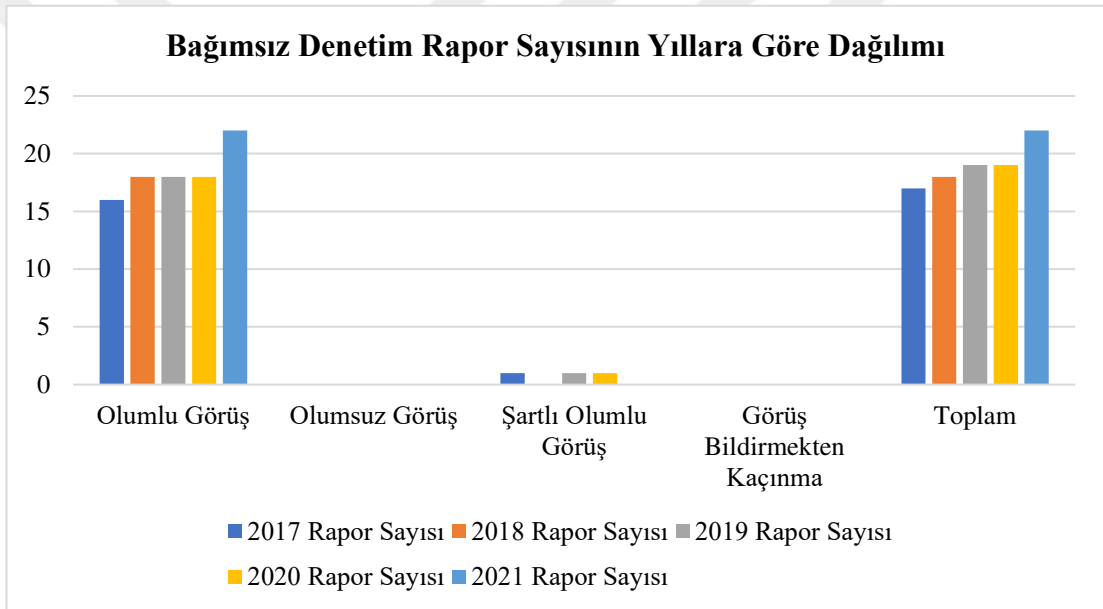
Tablo 6: Yıllara Göre KDK Sayılarının Dağılımı

Yıllar	2017	2018	2019	2020	2021
Görüş Türleri	KDK Sayısı	KDK Sayısı	KDK Sayısı	KDK Sayısı	KDK Sayısı
Toplam	38	39	38	38	40

Tablo 7: Yıllara Göre Görüşlerin Sayılarının Dağılımı

Yıllar	2017	2018	2019	2020	2021
Olumlu Görüş	16	18	18	18	22
Olumsuz Görüş	-	-	-	-	-
Şartlı Olumlu Görüş	1	-	1	1	-
Görüş Bildirmekten Kaçınma	-	-	-	-	-
Toplam	17	18	19	19	22

Şekil 2: Bağımsız Denetim Rapor Sayısının Yıllara Göre Dağılımı



Şekil 2 incelendiğinde 2017 yılında 17 bağımsız denetim raporunun 16'sı olumlu görüş içerirken yalnızca DÖKTAŞ DÖKÜMCÜLÜK TİCARET ve SANAYİ A.Ş. şartlı olumlu görüş olarak bildirilmiştir.

2018 yılında yayınlanan 18 bağımsız denetim raporunun tamamı olumlu görüş olarak karşımıza çıkmaktadır.

2019 ve 2020 yılında yayınlanan 19 bağımsız denetim raporunun 18 i olumlu görüş bildirirken DÖKTAŞ DÖKÜMCÜLÜK TİCARET ve SANAYİ A.Ş. şartlı olumlu görüş bildirilmiştir.

2021 yılında yayınlanan toplam rapor sayısı 22'ye çıkmış olup ve tamamı olumlu olarak bildirilmiştir.

Aşağıdaki tabloda Türk Metal Sanayi sektöründeki işletmelerin 2017-2021 yıllarına ait bağımsız denetim firmaları, görüş türleri ve kilit denetim konuları ile sayıları detaylı olarak açıklanmıştır.



Tablo 8: Türk Metal Sanayi Sektöründeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Firmaları, Görüş Türleri ve Kilit Denetim Konuları

YIL		2017			2018			2019			2020			2021		
SIRA NO	ŞİRKET ADI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI
1	AYES ÇELİK HASIR VE ÇİT SANAYİ A.Ş.	BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	2	BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	2	AC İSTANBUL ULUSLARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1	VİZYON GRUP BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	2	VİZYON GRUP BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	2
2	BMS ÇELİK HASIR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-	-	-	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	3	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	3	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	3	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2
3	BMS BİRLEŞİK METAL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2
4	BORUSAN MANNESMANN BORU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1
5	BURÇELİK BURSA ÇELİK DÖKÜM SANAYİİ A.Ş.	KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	OLUMLU	2	KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	OLUMLU	2	BDO DENET BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	OLUMLU	1	İTİMAT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	2	SER-BERKER BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	1
6	BURÇELİK VANA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	OLUMLU	2	KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	OLUMLU	2	BDO DENET BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	OLUMLU	1	İTİMAT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	2	SER-BERKER BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	1
7	ÇELİK HALAT VE TEL SANAYİİ A.Ş.	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1

Tablo 8: (Devam) Türk Metal Sanayi Sektöründeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Firmaları, Görüş Türleri ve Kilit Denetim Konuları

YIL		2017			2018			2019			2020			2021		
SIRA NO	ŞİRKET ADI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI
8	ÇEMAŞ DÖKÜM SANAYİ A.Ş.	ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	3	ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	3	ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	3	ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	3	BİRLEŞİK EKOL BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	2
9	ÇEMTAŞ ÇELİK MAKİNA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	OLUMLU	1	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YMMM A.Ş.	OLUMLU	1	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	OLUMLU	1	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	OLUMLU	1	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	OLUMLU	1
10	ÇUHADAROĞLU METAL SANAYİ VE PAZARLAMA A.Ş.	ARDEN PARTNERS BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	ARDEN PARTNERS BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1	ARDEN PARTNERS BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	ARDEN PARTNERS BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	ŞARTLI OLUMLU	2	ARDEN PARTNERS BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1
11	DEMİSAŞ DÖKÜM VE EMAYE MAMÜLLERİ SANAYİ A.Ş.	MGI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	3	MGI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	3	MGI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	3	GÜRELİ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	OLUMLU	3	GÜRELİ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	OLUMLU	3
12	DÖKTAŞ DÖKÜMCÜLÜK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	ŞARTLI OLUMLU	2	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	3	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	ŞARTLI OLUMLU	2	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2

Tablo 8: (Devam) Türk Metal Sanayi Sektöründeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Firmaları, Görüş Türleri ve Kilit Denetim Konuları

YIL		2017			2018			2019			2020			2021		
SIRA NO	ŞİRKET ADI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI
13	ERBOSAN ERCİYAS BORU SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.	KARAR BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	1	KARAR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	OLUMLU	1	KARAR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	OLUMLU	1	FİNANSAL EKSEN BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	OLUMLU	1	FİNANSAL EKSEN BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	OLUMLU	2
14	ERCİYAS ÇELİK BORU SANAYİ A.Ş.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	OLUMLU	3
15	EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2
16	İSKENDREUN DEMİR VE ÇELİK A.Ş.	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1
17	İZMİR DEMİR ÇELİK SANAYİ A.Ş.	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	3	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	2	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1

Tablo 8: (Devam) Türk Metal Sanayi Sektöründeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Firmaları, Görüş Türleri ve Kilit Denetim Konuları

SIRA NO	YIL ŞİRKET ADI	2017			2018			2019			2020			2021		
		BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI
18	KARDEMİR KARABÜK DEMİR ÇELİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	5	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	3	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	OLUMLU	1
19	PANELSAN ÇATI CEPHE SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	EREN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	3
20	SARKUYSAN ELEKTROLİTİ K BAKIR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	GÜRELİ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	OLUMLU	4	GÜRELİ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	OLUMLU	4	GÜRELİ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	OLUMLU	4	GÜRELİ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	OLUMLU	4	GÜRELİ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	OLUMLU	4
21	TUĞÇELİK ALÜMİNYUM VE METAL MAMÜLLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	OLUMLU	2	KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	OLUMLU	2	VİZYON GRUP BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	2	VİZYON GRUP BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OLUMLU	2	GÜNCEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	OLUMLU	1
22	YÜKSELEN ÇELİK A.Ş.	-	-	-	-	-	-	GÜRELİ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	OLUMLU	3	GÜRELİ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	OLUMLU	3	GÜRELİ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	OLUMLU	2

Tablo 8 de 2017-2021 yılları arasında Türk Metal Sanayinde yer alan 22 adet firmanın raporlarını hazırlayan 24 adet bağımsız denetim firmasının isimleri, belirttikleri 95 adet görüş sayısı ve incelemesi yapılan 193 adet kilit denetim konularının sayısı detaylı olarak belirtilmiştir.

3.7.3. Türk Metal Sanayi Sektöründeki İşletmelerin 2017-2021 Yılları Arasında Bağımsız Denetimi Gerçekleştiren Firmaların Analizi

Aşağıdaki tabloda 2017-2021 Yılları Arasında Türk Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim raporlarını hazırlamış olan denetim firmalarının listesi yer almaktadır.

Tablo 9: Yıllara Göre Bağımsız Denetim Firmalarının Dağılımı

Yıllar	2017	2018	2019	2020	2021	Toplam
Bağımsız Denetim Şirketi						
DRT (Deloitte) Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	2	2	3	3	3	13
Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	1	1	2	3	3	10
PwC Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	2	2	2	1	2	9
KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	2	2	2	1	-	7
Güney (E&Y) Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	1	1	-	2	2	6
Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	3	3	-	-	-	6
Rasyonel Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	1	1	1	1	1	5
ArdenPartners Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	1	1	1	1	1	5
Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	-	1	1	1	2	5
Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	1	1	1	1	-	4
Vizyon Grup Bağımsız Denetim A.Ş.	-	-	1	2	1	4
MGI Bağımsız Denetim A.Ş.	1	1	1	-	-	3
Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	1	1	1	-	-	3
İtimat Bağımsız Denetim A.Ş.	-	-	-	2	-	2
Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	-	-	-	1	1	2
SER-BERKER Bağımsız Denetim A.Ş.	-	-	-	-	2	2
Bilgili Bağımsız Denetim A.Ş.	1	1	-	-	-	2
AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	-	-	1	-	-	1
BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	-	-	2	-	-	2
Güncel Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	-	-	-	-	1	1
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim A.Ş.	-	-	-	-	1	1
İrfan Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	-	-	-	-	1	1
Eren Bağımsız Denetim A.Ş.	-	-	-	-	1	1
Toplam	17	18	19	19	22	95

İnceleme yapılan 5 yıllık dönemde bağımsız denetim firmalarının sayısında ve dağılımında yıllar itibariyle artış olmasına rağmen büyük bir değişim olduğunu söylemek güçtür. Yalnızca 2022 yılına geçilirken toplam bağımsız denetim firmasının sayısı 19'dan 22'ye yükselmiştir.

3.7.4. 2017-2021 Yılları Arasında Ele Alınan Kilit Denetim Konuları

Aşağıdaki tabloda Türk Metal Sanayi alanında bulunan işletmelerin 2017-2021 yılları arasında yayınlanan denetim raporlarında ele alınan kilit denetim konuları özet tablo haline getirilerek Tablo 10 da gösterilmiştir.

Tablo 10: Kilit Denetim Konuları

Kilit Denetim Konuları	Yıllar					
	2017	2018	2019	2020	2021	Toplam
Hasılat	10	11	13	11	13	58
Ticari Alacaklar	6	7	8	9	8	38
Stoklar	4	5	5	5	7	26
Maddi Duran Varlıklar	3	5	4	4	5	21
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi	1	1	1	3	2	8
Finansal Borçlar	1	1	2	2	1	7
Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabirliği	2	2		1	1	6
Üretim miktarı yöntemi ile amortisman hesaplamaları	2	2				4
İlişkili taraf işlemleri	1	1	1	1	1	5
Ticari Borçlar	1	1	1	1		4
İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Hasılatın Konsolide Finansal Tablolara Alınması	1	1		1	1	4
Dövizli İşlemler	1	1	1			3
Yapılmakta olan yatırımların maddi ve maddi olmayan duran varlıklara sınıflanması, yararlı ömürler ve amortismanı	1	1				2
Şerefiye değer düşüklüğü testi	1					1
Yatırım teşvikleri	1					1
Kredi sözleşmesine göre belirlenen finansal oranlara uyumluluk	1					1
Bağlı ortaklıkların değer düşüklüğü değerlendirmesi	1					1
TFRS 16, Kiralamalar Standardının			2			2
İşletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesi					1	1
Toplam	38	39	38	38	40	193

Tablo 10 da 2017-2021 yılları arasında bağımsız denetim firmaları tarafından 193 adet kilit denetim konusu incelenmiştir ve her yıl en fazla belirlenen KDK'lar sırasıyla hasılat, ticari alacaklar, stoklar ve maddi duran varlıklar olmuştur.

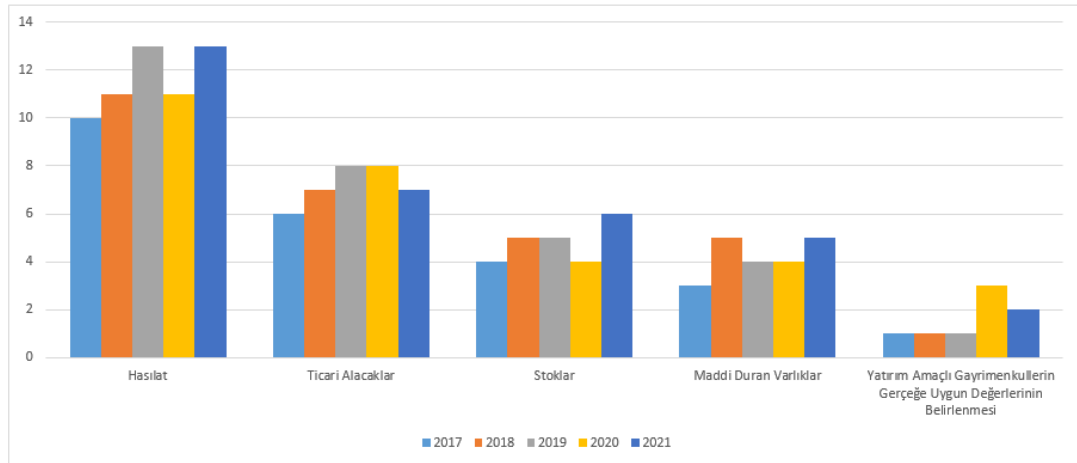
3.7.5. 2017-2021 Yılları Arasında En Çok Belirlenen Kilit Denetim Konuları ve Ele Alınış Biçimleri

Tablo 10 dikkate alarak en çok belirlenen kilit denetim konularının ilk 5'ini şöyle sıralayabiliriz;

- Hasılat toplam 58 kez,
- Ticari alacaklar toplam 38 kez,
- Stoklar toplam 26 kez,
- Maddi duran varlıklar toplam 21 kez,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi toplam 8 kez ele incelenmiştir.

Aşağıdaki grafikte özet bilgi olması açısından en çok ele alınan 5 kilit denetim konusunun yıllara göre dağılımı verilmiştir.

Şekil 3: En Çok Ele Alınan Kilit Denetim Konularının Yıllara Göre Dağılımı



3.7.5.1. Hasılat

Denetimle ilgili süreçlerde hasılat verilerinin yer alması kaçınılmazdır. Denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi bakımından belirleyici nitelikte olan hususlardan birisi de hasılattır. Hasılat, kar verilerinin ortaya koyulması, kısa ve uzun vadeli hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının belirlenmesi gibi konular açısından kritik öneme sahiptir. Hasılat aynı zamanda finansal tabloların merkezinde yer almaktadır

(Doğan, 2018: 78). Bu da bağımsız denetim süreçlerinde değinilen kilit denetim konularından birisinin de hasılat olmasını beraberinde getirmektedir. Nitekim konuyla ilgili araştırmalarda kilit denetim konularında en çok dikkat çekilen konu olduğunu gösteren bilgilere ulaşılmıştır.

Kilit denetim konularında yapılan tespitler, raporlamada hasılatın stok, maddi duran varlık, ticari alacaklar gibi değerlerin önünde geldiğini ortaya koymaktadır (Celayir ve Türedi, 2021: 205). Bağımsız denetim sürecinde denetçinin elde etmesi beklenen kanıtlara dair etkili olması, bu süreçteki temel belirleyici olarak görünmektedir. Bunun dışında denetçinin bir kanaate varmasında etkili rol üstlenmesi sebebiyle hasılatın bağımsız denetim raporlarında öncelikli bir biçimde yer edinmesi olağandır.

Tablo 11: Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Hasılat Ele Alınış Şekli

Hasılatın Finansal Tablolara Kaydedilmesi
<i>“Grup’un kayıtlarına aldığı hasılat boru satışından kaynaklanmaktadır. Hasılat, 31 Aralık 2021 tarihinde sonra eren hesap dönemine ait gelir tablosu açısından önemli bir finansal tablo kalemi olması nedeniyle denetimimiz açısından önemli bir konudur. Buna göre, hasılatın konsolide finansal tabloların bütünü içerisindeki önemliliği göz önünde bulundurulduğunda hasılatın doğru tutarda konsolide finansal tablolara alınması kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.”</i>
(Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Bağımsız Denetim Raporu, 2022)

Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketine ait olan Tablo 11’de yer alan 2021 yılına ait olan ve Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. firması tarafından hazırlanan bağımsız denetim raporunda kilit denetim konusu olarak hasılatın belirlendiği “Hasılatın Finansal Tablolara Kaydedilmesi” başlığı altında gösterilmiştir (Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Bağımsız Denetim Raporu, 2022). Bağımsız denetçiye göre şirketin gelir tablosunda yüksek bir değere sahip olması ve gösterdiği performansa etkisi açısından kilit denetim konusu olarak seçilmiştir. İnceleme biçimi olarak muhasebe standartlarını gerekli şekilde dikkat edilip edilmediği, satışlar ve alacaklar hakkında değerlendirmeler yapıldıktan sonra tahsilatlar ile ilişkilendirilmesi, hasılatla ilgili verilerin finansal tablolarda doğru bir şekilde yer alıp almadığıyla ilgili bulgular ortaya koyulması için

hassas çalışmalar yürütülmüştür. Sonuç olarak bağımsız denetim raporunda olumlu görüş bildirilmiştir.

3.7.5.2. Ticari Alacaklar

Ticari alacak, şirketin mallarını satmak veya hizmetlerini sağlamak için müşterisine fatura edilmiş ancak tutarı henüz fatura kesilen kişi tarafından ödenmemiş olan şirketin bilançosunda varlık olan gösterilen tutardır.

Kilit denetim konularına dair merkezi konumda yer alan hususlardan birisi olarak ticari alacaklar, bağımsız denetim sürecinin ilerleyişinde denetçiler tarafından üzerinde yoğun bir biçimde durulan konular arasındadır. Bu sebepten dolayı bağımsız denetimle ilişkili raporlarda ticari alacakların önemli bir yeri vardır. Ticari alacaklar ve bu alacaklarla ilişkili olan süreçler, kilit denetim konularının tercih edilme nedenlerini açıklamada önemli bir yere sahiptir.

Bağımsız denetimlerle ilgili olarak yapılan değerlendirmelerde Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında belirtilen hususların göz önünde bulundurulmasında fayda vardır. Aksi durumda yapılacak olan denetimlerin başarılı bir şekilde sonuçlanmasının mümkün olmayacağı göz ardı edilmemelidir. Ticari alacaklara dair risk faktörleri, denetim sürecinin ilerleyişinde belirleyici roller üstlenmektedir.

Tablo 12: Çemaş Döküm Sanayi Anonim Şirketi Ticari Alacaklar Ele Alınış Şekli

Kilit Denetim Konusu Ticari Alacaklar
<i>“Grup’un ilişkili olmayan taraflardan ticari alacakları toplam varlıkların önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Grup yönetimi, ticari alacakların geri kazanılabilirliğinin değerlendirilmesini yaparken müşterilerden alınan teminatlar, geçmiş tahsilat performansları, vade analizleri, alacaklara ilişkin anlaşmazlık veya davaları dikkate almaktadır. Tüm bu değerlendirmeler sonucunda şüpheli alacakların tespiti ve bu alacaklar için ayrılan karşılık tutarları ile finansal tablo tarihi itibarıyla indirgenmiş (ertelenmiş finansman giderleri düşülmüş) alacak değerlerinin belirlenmesi, yöntemin varsayım ve tahminleriyle gerçekleşmektedir.”</i>
(Çemaş Döküm Sanayi Anonim Şirketi Bağımsız Denetim Raporu, 2021)

Çemaş Döküm Sanayi Anonim Şirketi ait olan Tablo 12’de yer alan 2020 yılına ait olan ve Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. firması tarafından hazırlanan denetim raporunda belirlenen kilit denetim konularından birisi

ticari alacaklar olup “Kilit Denetim Konusu Ticari Alacaklar” başlığı altında belirtilmiştir (Çemaş Döküm Sanayi Anonim Şirketi Bağımsız Denetim Raporu,2021). Bağımsız denetçiye göre finansal tablolar açısından ticari alacaklar, belirleyici bir konumdadır ve üzerinde en çok durulan konulardan bir tanesi halini almaktadır. Alacaklar ile ilişkili kararlar, kilit denetim konuları arasında önemli bir yere sahiptir. Alacaklara dair yapılan hesaplar ve sonucunda ulaşılan değer karşılıkları, ticari alacaklarla ilgili verilecek olan kararı şekillendiren bir yapıdadır. Ticari alacakların belirlenmesi sürecinin kendisine özgü karmaşası dikkate alınarak nasıl bir yol haritası izleneceği belirlenmektedir. İnceleme sürecinde alacakların geri kazanılabilirliğinin tespiti, müşterilerin ödeme performanslarının analizi gibi teknikleri kullanmıştır. TMS ye göre uygulanan muhasebe politikalarını değerlendirmiştir. Ticari alacakların tespiti için kontrol amaçlı mektuplar gönderilmiş, alacak yaşlandırma analiz edilmiş, tahsilat devir hızı hesaplanmış, kur farkı çalışmaları gibi analiz teknikleri kullanılmıştır. Bu çalışma sonucunda bağımsız denetim raporunda olumlu görüş bildirilmiştir.

3.7.5.3. Stoklar

Stoklar, firmanın ortaya çıkabilecek anlık ve ani ihtiyaçlarda üretim ve dağıtımının kesintiye uğramaması için elinde hazır bulundurduğu mamul, yarı mamul, hammadde veya her türlü araç gereçtir. Stok bulundurmak maliyet açısından oldukça yüksektir. Çünkü direkt olarak nakit akışının bir kısmı bekletilmek üzere stoklara bağlanmış olur. Satışlarda öngörülemeyen düşüşler stok devir hızını düşürür, maliyeti arttırır. Bu sebepten ötürü işletmeler stok tutma maliyetini en aza indirebilmek için tutmaları gereken minimum stok değerleri üzerinde çalışırlar.

Tablo 13: Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret Anonim Şirketi Stoklar Ele Alınış Şekli

Kilit Denetim Konusu Stoklar
<i>“Şirket’in 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla finansal durum tablosunda yer alan 334.182.729 TL tutarındaki stoklar, toplam varlıkların önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Stokların büyük bir kısmı Şirket’in boru üretiminde kullandığı sac ve çinko vb. oluşturmaktadır. Stoklar ile ilgili muhasebe politikası Dipnot 2.6’da, ilgili stok tutarları ise Dipnot 9’da açıklanmıştır. Şirket’in toplam varlıklarının önemli bir bölümünü oluşturmaları nedeniyle stoklar, denetimimiz için kilit denetim konusu olarak değerlendirilmektedir.”</i>
(Erbosan Erciyas Boru Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Bağımsız Denetim Raporu, 2022)

Erbosan Erciyas Boru Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ait olan Tablo 13’te yer alan 2021 yılına ait olan ve Finansal Eksen Bağımsız Denetim A.Ş. firması tarafından hazırlanan denetim raporunda belirlenen kilit denetim konularından birisi stoklar olup “Kilit Denetim Konusu Stoklar” başlığı altında açıklanmıştır (Erbosan Erciyas Boru Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Bağımsız Denetim Raporu, 2022). Bağımsız denetçiye göre stoklar aktiflerin içinde büyük bir değer oluşturduğu için kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Konun ele alınması açısından ise birtakım değerlendirme çalışmaları yapılmıştır. Bu değerlendirme sürecinde stokların kaydedilmesi, değerlendirilmesi , verilerin sayısal kontrolü , uzman ekip tarafından sayımı yapılması , stok devir hızı teyit edilmesi gibi analiz teknikleri kullanılmıştır . Bu çalışmalar sonucunda ise önemli bir tespite ulaşılmamıştır. Bağımsız denetim raporunda olumlu görüş bildirilmiştir.

3.7.5.4. Maddi Duran Varlıklar

Türkiye Muhasebe Standardı 16 ya göre Maddi duran varlıklar, işletmenin uzun dönemli faaliyetlerinde kullanmak üzere edindiği ve bir yıldan fazla elinde tuttuğu varlıklardır. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, işletmenin finansal tablolarında bu varlıkların değerini ve amortismanını doğru bir şekilde yansıtmaları için önemlidir. Finansal tablo kullanıcıları, maddi duran varlıkların değerini ve amortismanını bilerek, firmanın maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilirler. Böylece, işletmenin finansal performansı ve gelecekteki nakit akış ile alakalı daha iyi kararlar verebilirler. Maddi duran varlıklar hakkında yapılan muhasebe kayıtları, maddi duran varlıkların tanınması, ölçülmesi, sınıflandırılması ve sunumu ile ilgili kuralları içerir.

Tablo 14: Tuğçelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Maddi Duran Varlıklar Ele Alınış Şekli

Kilit Denetim Konusu Maddi Duran Varlıklar
<i>“Topluluk’un amortismanlarını doğrusal amortisman yöntemi kullanarak ve maddi duran varlıkları için bazı tahminleri yaparak hesaplamakta ayrıca Topluluk yönetimi her dönem maddi duran varlıklarında değer düşüklüğü olup olmadığını gözlemlemektedir.</i> <i>Topluluk’un maddi duran varlıklarının finansal tabloların bütünü açısından önemli bir kalem olması nedeniyle yeniden değerlendirme modeli için kullanılan varsayımlar ve amortisman hesaplanmasına ilişkin muhasebe tahminleri ve bu tahminlere bağlı olarak hesaplamış olduğu amortisman hesaplamaları, hurda değer tahminleri ve ayrıca değer düşüklüğü çalışmaları tarafımızca kilit bir denetim konusu olarak belirlenmiştir. “</i>
(Tuğçelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Bağımsız Denetim Raporu, 2018)

Tuğçelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ait olan Tablo 14’te yer alan 2017 yılına ait olan ve Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. firması tarafından hazırlanan denetim raporunda belirlenen kilit denetim konularından birisi maddi duran varlıklar olup “Kilit Denetim Konusu Maddi Duran Varlıklar ” başlığı ile seçilme ifade edilmiştir (Tuğçelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Bağımsız Denetim Raporu, 2018). Bağımsız denetçiye göre finansal tablo değerleri içinde önemli bir değere olmasından dolayı kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Analiz aşamasına geçildiğinde ise amortisman ve gerçek değeri, hurda değer , değer düşüklüğü hesaplama yöntemleri kullanılmıştır , değerlendirme uzmanları tarafından incelenmiştir ve bu inceleme sonrasında bağımsız denetim raporunda olumlu görüş bildirilmiştir.

3.7.5.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi

Değer belirlenmesi, muhasebe aşamalarının tamamında önem ifade etmektedir ve değer doğru bir biçimde belirlenmesi üzerinde ayrıca durulması gereken bir konudur. Muhasebe ile ilgili standartların araştırılması ile birlikte değerlerin doğru bir biçimde belirlenmesinin önemine vurgu yapıldığı görülmektedir. Finansal tablolar hazırlanırken gerçek değerlerin ortaya koyulmasına özen gösterilmesi gerekmekte ve beklenmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller de dahil olmak üzere finansal tablolarla yer alan hususların her birisinin değerini gerçeğe uygun bir biçimde

belirlemek bağımsız denetim sürecinin önemli adımlarından bir tanesidir (Çetinkaya, 2017: 71).

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili değer hesaplamalarında değer artışları ya da azalışlarının gözlenmesi söz konusudur. Süreç içinde değer artışlarının hesaplanması, gayrimenkul alımının yapılması ve alım sonrası şeklinde 2 kategoride gerçekleşmektedir (Ercan ve Kılınç, 2014: 70). Süreç içerisinde çok sayıda farklı değişkenin olması nedeniyle kategorilere göre değerlendirmeler yapılması olağan bir durumdur.

Herhangi bir konuda doğru değerlendirmeler yapılabilmesi için doğru verilere ulaşılabilmesi şarttır. Aksi takdirde yanlış veriler üzerinden yanlış değerlendirmeler ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerinin gerçeğe uygun belirlenmesine özen gösterilmeli, yanlış verilere ulaşılmasının önüne geçilmelidir. Böylece bağımsız denetim sürecinin başındaki hedeflere doğru bir biçimde ulaşılması mümkün görünmektedir.

Tablo 15: Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi

Kilit Denetim Konusu Olarak Belirlenmesinin Sebebi
<i>“31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla Grubun yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değeri 93.060.000 TL’dir. Grubun 2018 yılına ait gelir tablosunda 933.371 TL tutarında yatırım amaçlı gayrimenkul değer artış kazancı yer almaktadır.</i> <i>Grup’un yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerleri bağımsız uzmanlardan alınan değerlendirme raporlarına göre kayıtlara alınmaktadır. Bağımsız değerlendirme firmaları tarafından değerlendirme yapılırken çeşitli tahmin ve varsayımlar kullanılmıştır. Bu sebeple, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi ve finansal tablolara doğru tutarda alınması denetimimiz açısından kilit bir konudur.”</i>
(Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi Bağımsız Denetim Raporu, 2019)

Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi ait olan Tablo 15’te yer alan 2018 yılına ait olan ve Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. firmasının hazırladığı bağımsız denetim raporunda belirlenen KDK’lardan birisi maddi duran varlıklar olup “Kilit Denetim Konusu Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi” sebebiyle açıklanmıştır (Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi Bağımsız Denetim Raporu, 2019). Bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine göre seçtiği bu konuyu kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Gayrimenkul alanında

uzmanlaşmış kişiler inceleme yapmış ve muhasebe standartlarına göre kayıtlar değerlendirilmiştir. Raporun sonucunda olumlu görüş bildirilmiştir.

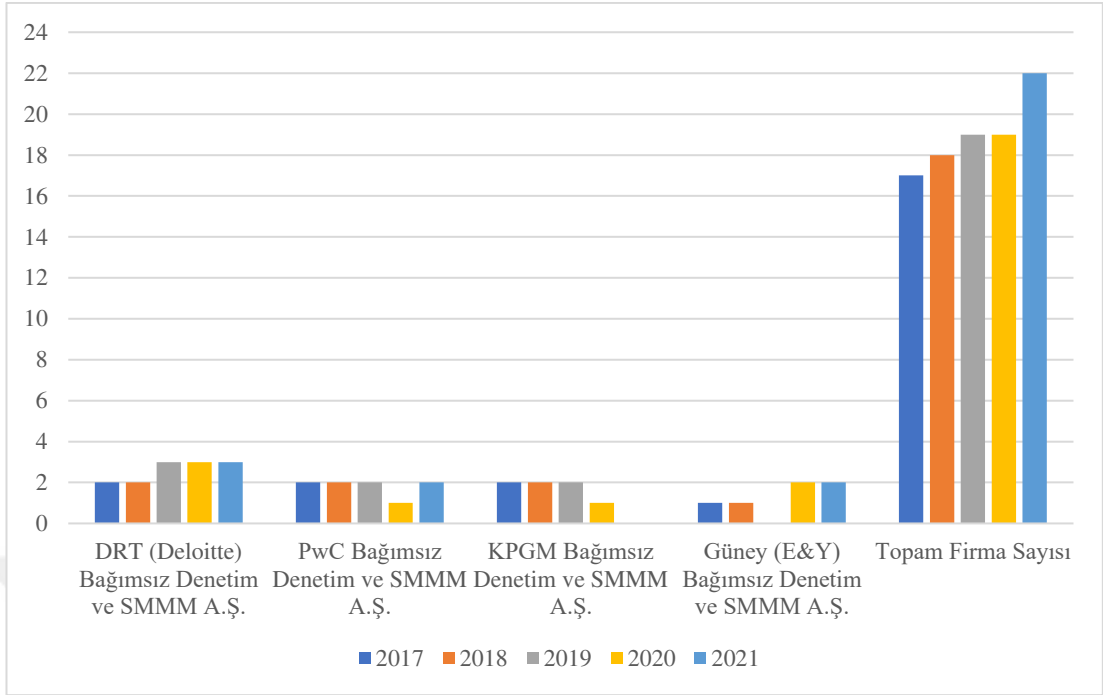
3.8. DÖRT BÜYÜK BAğIMSIZ DENETİM FİRMAğI

Büyük Dörtlü ya da İngilizce “BigFour” olarak bilinen dünyadaki en büyük denetim ve danışmanlık firmalarıdır. Bu firmalar herhangi bir sıralama olmadan şu şekilde listelenebilir;

- Deloitte (Türkiye’deki adı ile DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.ř.)
- Price waterhouse Coopers (PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.ř.)
- Ernst & Young (Türkiye’deki adı ile Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.ř.)
- Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.ř.)

Birlikte anılmalarının başlıca sebeplerinden biri gelir ve işgücü açısından pazarda büyük bir bölüme sahip olmalarıdır. Büyük Dörtlü denetim, vergilendirme, yönetim danışmanlığı gibi hizmetleri sunmaktadır. Dünya çapında halka açık veya özel şirketlerin birçoğunun denetimi bu dört şirket tarafından yapılmaktadır. Aşağıdaki grafikte de Türk Metal Sanayi Sektöründe 2017-2021 yılları arasındaki raporlarda bu dört büyük denetim firmasının yıllara göre dağılımı verilmiştir.

Şekil 4: Büyük Denetim Şirketinin Raporlarının Yıllara Göre Dağılımı



BİST Ana Metal Sanayi sektöründe 2017-2021 yılları arasında en çok rapor düzenleyen ilk 5 şirket arasında Büyük Dörtlü'nün tamamı yer almaktadır. Bu şirketler şunlardır: DRT (Deloitte) Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş., PwC Bağımsız Denetim SMMM A.Ş., KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. ve Güney (E&Y) Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. firmaları 95 adet raporun 35 adetini düzenlemiştir. Büyük Dörtlü dışında listede bulunan tek bağımsız denetim şirketi ise Güreli YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.'dir. Bu şirket toplamda 10 adet rapor düzenleyerek listede ikinci sırada yer almıştır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Dünyanın gelişmiş büyük ekonomilerinde özellikle Amerika ve Avrupa özelinde yaşanan şirket iflasları ve finansal krizler, denetim şirketlerinin raporlarının işlevselliğini ve güvenilirliğini sorgulanır duruma getirmiştir. Denetim raporu bilgi kullanıcıları denetim raporlarında yer verilen bilgilerin karar alma süreçlerinde ihtiyaç duydukları bilgileri tam olarak karşılamadığı, kararlarının yanlış alınmasında ve sonuçlarının ağır olmasında bu raporların etkili olduğu gerekçesiyle denetim firmalarını ve denetim faaliyetlerinin ağır eleştirilere tutmuşlardır. Buna karşın denetim firmaları denetimlerinin denetlenen firmaların bütün faaliyetlerinin doğruluğu sağlayacak şekilde yapılmasının imkânsız olduğu, denetim faaliyetinin yapısı gereği birtakım riskleri bünyesinde barındırabileceği ve amaçlarının bilgi kullanıcılarına kabul edilebilir makul bir güvence vermekten ibaret olduğu gerekçesiyle kendilerini savunmuşlardır. Hile ve iflas kaynaklı ekonomik gelişmeler, bilgi kullanıcıları ile denetim firmaları arasındaki beklentilerin ve bakış açıklarının farklılığını ortaya koyduğu için denetimden beklenen sonuçların daha güvenilir, daha şeffaf olması açısından yetkili kurumların bunları sağlamaya yönelik olarak düzenlemeler yapmasına zemin hazırlamıştır. Bu kapsamda birçok ülke yasal düzenlemelere gitmiş ABD’de çıkarılan Sabanes Oxley Kanunu bu düzenlemelerin en başında gelmektedir. Bu ABD’de Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu tarafından denetim raporlarında denetçilerin kilit denetim konularını raporlarında bildirmeleri istenmiştir. Kilit denetim konuları denetçilerin denetim sırasında mesleki muhakemelerine göre denetim görüşlerinden farklı olarak yönetime sunmuş oldukları alanlar arasından işletme ilgili riskli gördükleri konuların bildirilmesidir.

Denetim raporlaması, denetçinin finansal tabloların doğruluk, güvenilirlik ve uygunluk açısından değerlendirmesini ve görüşünü içeren bir belgedir. Denetim raporlamasının kalitesi ve etkinliği, GKGDS’ye uygun olarak yapılmasına bağlıdır. Uluslararası Denetim Standartları (ISA), denetim sürecinin her aşamasında denetçilere rehberlik eden kurallar bütünüdür. ISA’lar, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesindeki IAASB tarafından hazırlanır ve yayımlanır. Bu kapsamda IFAC bağlı IAASB tarafından da denetimde beklenti farklılıkları azaltmak amacıyla çeşitli çalışmalar başlatılmıştır.

IAASB, 2006 yılında denetçi raporunun içeriği ve sunumu konusunda önemli değişiklikler yapmak üzere "Yeni Denetçi Raporu Projesi"ni başlatmıştır. 2015 yılında tamamlanan bu proje kapsamında yenilenen ISA'lar arasında en dikkat çekici olanı "ISA 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" standardıdır. Bu standart, denetçinin denetim sırasında karşılaştığı en önemli konuları ve bunların nasıl ele alındığını raporunda açıklamasını zorunlu kılmaktadır.

KDK, finansal tabloların denetiminde denetçinin karşılaştığı en zorlu ve karmaşık konulardır. Bu konular, finansal tabloların hedef kullanıcıları için önemli olan ve denetçinin mesleki muhakemesini gerektiren alanları içerir. Kilit denetim konularının denetçi raporunda açıklanması, denetimin kalitesini ve şeffaflığını artırır. Ayrıca, hedef kullanıcıların işletmenin faaliyetleri ve finansal tablolarda yer alan önemli yönetim kararları hakkında daha fazla bilgi edinmelerine olanak tanır.

Türkiye'de ise bağımsız denetim alanında çalışmalar KGK tarafından yürütülmektedir. KGK, ISA'ları Türkçeye çevirerek Bağımsız Denetim Standartları (BDS) olarak yayımlamaktadır. BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi standardı da 09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı Resmi Gazete'de ilan edilmiştir. Bu standart, borsaya kayıtlı işletmelerde 01.01.2017 ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetime tabi olan işletmelerin 01.01.2018 sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmaya başlanmıştır.

Bu çalışmada, Türk Metal Sanayi faaliyet gösteren işletmelerin kilit denetim konuları incelenmiştir. İçerik analizi yöntemiyle yapılan araştırmada, en sık raporlanan beş kilit denetim konularının sırasıyla hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi olduğu görülmüştür. Kilit denetim konusu olarak seçilen hasılat, ticari alacaklar ve stokların birbiriyle doğrudan ilişkili olduğu ve özellikle stokların satışıyla hasılatın ve dolayısıyla ticari alacakların doğduğu gözden kaçırılmamalıdır. Bu konuların seçilmesinin en temel özelliği bağımsız denetime tabi tutulan şirketlerin finansal tablolarında önemli bir büyüklüğü işgal etmesi ve riskin yüksek olmasıdır. Özellikle bu üç kalemin kilit denetim konusu olarak ele alınmasında denetlenen finansal tabloların işletme sahipleri, profesyonel yöneticiler, yatırımcılar, kredi verenler, devlet gibi bilgi kullanıcılarına sunulmasında ve kullanıcıların beklentilerine cevap vermesinde ne kadar büyük bir ödeme sahip olduğu bariz bir şekilde ortadadır. Bu noktada bağımsız denetçinin yapacağı denetim faaliyeti sonucunda ortaya koyacağı denetim raporunun şeffaf, doğru, tarafsız, objektif ve karşılaştırılabilirlik hususlarını

içerecek şekilde makul bir güvence ile bilgi kullanıcılarına sunulmasının ne kadar önemli olduğu da aşikardır.

Ayrıca Kilit Denetim Konularının sayısı incelendiğinde ise 2017 yılında toplam 38 adet, 2018 yılında toplam 39 adet, 2019 yılında toplam 38 adet, 2020 yılında toplam 38 adet ve 2021 yılında toplam 40 adet olmak üzere toplamda 193 konu bildirilmiştir. En sık karşılaşılanlar ilgili yılları arasında 58 kez hasılat tespit edilmiş ve %30,68 lik orana sahip olmuştur, 36 kez ticari alacaklar tespit edilerek %19,04, 24 kez stoklar tespit edilerek %12,69 ve 21 kez maddi duran varlıklar tespit edilerek %11,11 lik orana sahip olmuştur. İlgili yıllarda bağımsız denetçilerin gerçekleştirdikleri denetimlerde hasılat her zaman 1. sırada yer alan kilit denetim konusu olmuştur.

Türk Metal Sanayi sektöründe 2017-2021 yılları arasın faaliyet gösteren 22 adet işletme bulunmaktadır. Bu işletmelerin 2017-2021 yılları arasında toplamda 95 adet bağımsız denetim raporu yayınlanmıştır. 2017 yılında 1 şartlı olumlu görüş ve 16 olumlu görüş ile toplam 17 rapor, 2018 yılında 18 olumlu görüş, 2019 yılında 1 şartlı olumlu görüş 18 olumlu görüş ile toplam 19 rapor, 2020 yılında 1 şartlı olumlu görüş 18 olumlu görüş ile toplam 19 rapor ve 2021 yılında 22 olumlu görüşe sahip rapor düzenlenmiştir. 5 yıllık bu süreçte denetim firmalarının raporlarında genel itibarıyla olumlu görüş verdikleri, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma hiç vermedikleri, şartlı olumlu görüşe ise sadece 3 adet olarak yer verdikleri tespit edilmiştir. 3 adet şartlı olumlu görüşün tamamı aynı firma hakkında ve aynı bağımsız denetim firması tarafından verildiği görülmektedir. Şartlı olumlu görüş verilmesinin nedeni ise Döktaş Dökümcülük Ticaret Ve Sanayi A.Ş.2017-2019-2020 yılı için KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. tarafından hazırlanan raporlarında değer düşüklüğü karşılığının yanlış muhasebeleştirilmesi sonucunda kullanılması gereken finansal raporlama standardına uygun hareket edilmemesi sonucunda dönem sonuç hesabında karın yüksek çıkması üzerine şartlı olumlu görüş verilmiştir. Çalışmamızda dikkatimizi çeken husus şartlı olumlu görüş verildikten sonra bağımsız denetim firmasının değiştirilmediği olmuştur. Bir diğer sonuç şirketlerin genelde en az iki dönem aynı bağımsız denetim firması tarafından çalışmayı tercih ettiğiidir.

Bağımsız denetim şirketleri göz önüne alındığında ise Büyük Dörtlü olarak bahsedilen dört büyük bağımsız denetim firması olan DRT (Deloitte) Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.,PwC Bağımsız Denetim SMMM A.Ş. , KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. ve Güney (E&Y) Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. Türk

Metal Sanayi sektöründe 2017-2021 yılları arasında en çok rapor düzenleyen ilk 5 şirketin içerisine girmiştir. Büyük Dörtlü haricinde listede bulunan diğer bağımsız denetim şirketi olan Güreli YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. toplamda 10 adet rapor düzenleyerek listede ikinci sırada bulunmaktadır.

Şartlı olumlu görüş verilenler de dahil tüm denetim raporlarında, denetçilerin ilgili mevzuat ve standartlar kapsamında faaliyetlerini gerçekleştirdiklerini, etik kurallara uygun olarak bağımsız bir şekilde sorumluluklarını yerine getirdiklerini, bu çerçevede görüşlerine esas bağımsız denetim kanıtlarının uygun ve yeterli sayıda olduğu sonucunda olumlu görüşe vardıklarını belirtmişlerdir.

Araştırmamızın sonuçları, literatür araştırmasındaki çalışmalarla karşılaştırıldığında benzer sonuçların ortaya çıktığı görülmektedir. Türk Metal Sanayi sektöründe en fazla raporlarda belirtilen KDK'nın hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar belirlenmiştir. Türk Metal Sanayi işletmeleri denetimlerinin %36,84 lük kısmının dört büyük yabancı bağımsız denetim firması tarafından yapıldığı ve denetim görüşünün çoğunlukla olumlu olduğu tespit edilmiştir. Çalışmamız, literatürdeki çalışmalar ile uyumlu olup, ayrıca Türk Metal Metal Sanayi sektörünün denetim kalitesi ve şeffaflığı açısından da önemli bir katkı sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

Aarens J.K. ve Loebbecke A.A. (2000). Auditing an Integrated Approach. Prentice Hall

AICPA (t.y.). Pre-Clarity Statements on Auditing Standards. <https://us.aicpa.org/research/standards/auditattest/sas#SAS43>, (10.02.2023).

Arkun, Fikret Osman(1975). İşletmelerde Muhasebe Denetimi. İstanbul: İİTİ Akademisi Yayınevi.

Ayanoğlu, Y. ve Dölen, T. (2020). Sınırlı Olumlu Görüş Verilen Denetim Raporlarının İçerik Analizi. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 22(3), 703-720.

Aydın, A. ve Çürük, T. (2017). Bağımsız Denetçinin Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama Standardından Kaynaklanan Yükümlülükleri. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 26(2), 226-238.

Bahşı, S. (2019). Türkiye Denetim Standartlarından Bağımsız Denetimin Sonuçları Ve Raporlanması İle İlgili Standartların Bilinirliği Üzerine Yapılan Bir Araştırma. İzmir YMMO Dergisi, 1(2), 96-129.

Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi.

Bedard, J., Nathalie G. ve Schatt A. (t.y.). Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience.

Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 11(21), 571-592.

Bozkurt, N. (2012). Muhasebe Denetimi. 9. Baskı Alfa Yayınları, İstanbul.

Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı Ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. Denetim , (12) , 56-62

Celayir, D. ve Türedi, H. (2021). Kilit Denetim Konularının Uluslararası Denetim Standardı 701 Kapsamında İncelenmesi. Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi, 3(2), 203-208.

Coşkun, S. (2020). Türk Bankacılık Sektöründe Kilit Denetim Konuları. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çavuş, P. (2021). Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetim Üzerine Etkisi ve Bir Araştırma (Doctoral dissertation, Marmara Üniversitesi)

Çetinkaya, N. (2017). Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesinde Gerçeğe Uygun Değer Tespiti Ve Türkiye'deki Uygulamaların Değerlendirilmesi. İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi, 2(4), 69-83.

Daştan, A., Gerekan, B., Dinç, E., Bilen, A., Dızman, Ş., Erkan, M. ve Dursun, A. (2020). Muhasebe Denetimi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi.

Deloitte (2018). The New Auditor's Report Study of First Year Application in Italy by Listed Companies.

Dinç, Y. ve Cengiz, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata Ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi. Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5(1), 221-236.

Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım Kilit Denetim Konuları. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(1), 65-89.

Doğan, B. ve Hilal, E. (2019). Türkiye'de Muhasebe Denetimi. İksad Publishing House, Ankara.

Dönmez A., Berberoğlu B. ve Ersoy A. (2005). Ülkemizde Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi.

Dönmez, A. ve Ersoy, A. (2006). Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi. Bilig Dergisi, 36, 69-91.

Ercan, C. (2017). Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler Ve Koruma Önlemleri. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 14(2), 261-284.

Ercan, C. ve Kılınç, E. (2014). Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS 40 ve KOBİ TFRS bölüm 16 Açısından Değerlendirilmesi. ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi, 1, 66-78.

Erdoğan, M., Erdoğan, N., Cömert, N., Uzun, A.K. ve Uludağ S. (2018). Denetim. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi.

Ergüden, E. (2018). Bağımsız Denetim İşletmeler İçin Önemi Nedir?

Ertaş, A. ve Kandemir, T. (2020). Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye'de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 61, 83-104.

Güçlü F. (2007). Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikleri. Ankara: Detay Yayıncılık.

Güngörmüş, A.H. (2019). Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerin Bağımsız Denetime Yaklaşımlarını Etkileyen Faktörler. Journal of Accounting Finance and Auditing Studies, 5(2), 57-72.

Gürbüz, H. (1982). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Bilin Teknik Yayınevi.

Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

International Federation of Accountants, IFAC (t.y.). <https://www.ifac.org/>, (10.02.2023).

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (2019). Denetim Türleri.

Kamu Gözetim Kurumu (2014). Bağımsız Denetim Standardı 705. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20705.pdf>, (10.02.2023).

Kamu Gözetim Kurumu (2017b). Bağımsız Denetim Standardı 701. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>, (10.02.2023).

Kamu Gözetim Kurumu (2017c). Bağımsız Denetim Standartları 500. <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20500-Site.pdf>, (10.02.2023).

Kamu Gözetim Kurumu (2018). Bağımsız Denetim Standardı 700. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700(2).pdf), (10.02.2023).

Kamu Gözetimi Kurumu (2017a). Bağımsız Denetim Standardı 315. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20315-Site.pdf>, (10.02.2023).

Kandemir, C. ve Kandemir, Ş. (2012). Enron olayına doğru okumak. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Kasım, 85-106.

Kavut, L. (2001). Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüşleri ve Tutumları. İMKB Dergisi.

Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı T. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. İstanbul: İSMMMO.

Kızık, E. (2019). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konuları: Bist 100 İmalat Sektöründe Yer Alan İşletmelerin İncelenmesi. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Pekdemir, R. (2010). Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler. Mali Çözüm Dergisi.

Puncel, L. (2008). Audit procedures 2008. Cch A Walters Kluwer Business

Sağlam, N. ve Yolcu M. (2014). Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Sağlar, J. ve Akçalı, G. (2018). Analitik İnceleme Prosedürlerinin Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(1), 76-88.

Sakin, T. (2018). Bağımsız denetim ve denetimin ekonomik etkileri. Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 11(3), 2455-2466.

Sarısoy, Ö. (2018). Kilit Denetim Konularına Bağımsız Denetim Raporunda Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Saxena, R. G., Srinivas, K. ve Rai, U. (2010). Auditing and Business Communications. Himalaya Publishing House.

Sekizsu, B. ve Ertaş, F.C. (2018). Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi.

Selimoğlu, S. ve Yeşilçelebi, G. (2018). Denetim Kültürünün Yeni Yol Haritası: İş Dünyasındaki Yeni Sistemlerle Bütünleşme.

Sözer, A. ve Yavuz, İ. (2020). Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtları. 2. Uluslararası İzmir İktisat Kongresi. İzmir. ss. 113-121.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi (2012). Resmi Gazete (Sayı 28509). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>, (10.02.2023).

Tezcan, B. (2019). Halka Açık Anonim Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularına Yönelik Bir Araştırma: BİST 100 Şirketlerinin 2018 Yılı Analizi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tosun, A. (2021). Muhasebe denetimi ve denetim türleri. Balkan ve Yakın Doğu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7, 101-107.

Türk Dil Kurumu (2023). Türkçe Sözlük. www.sozluk.gov.tr, (10.02.2023).

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (2011). Türk Ticaret Kanunu.

Uzay, Ş. ve Köylü, Ç. (2018). Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.

Yavuz, İ. ve Özbay, F. (2020). AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)'nin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nın Uluslararası Denetim Standartları İle karşılaştırılması. Çivi Yazısından Dijital Kodlamaya Muhasebe Çalışmaları içinde (Ed. Mustafa Kırılı, Ayhan Yatbaz, Kemal Aka). Ekin Yayınevi. 1.Basım. ss. 129-146.

Yılmaz, E. (2018). Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphencilik, Mesleki Şüphencilğin Ölçülmesi Ve Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20, 838-858.

Yüce, M. ve Altunay, E. (2011). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetim. Vergi Sorunları Dergisi.