



Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BIST'te Yer Alan İşletmelerin Bağımsız Denetçi Raporları Üzerine Bir Araştırma¹

Emine GÜNAY², Osman TUĞAY³

Öz

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

Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından 701 no'lu "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" başlıklı standart yayımlanmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak Türkiye'de Kamu Gözetim Kurumu, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardını hazırlanmış ve söz konusu standart 01.01.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 2017 yılında Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Çalışmada, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin 2017-2020 yıllarına ait bağımsız denetim raporları incelenerek, söz konusu şirketlerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının değerlendirilmesine yer verilmiştir.

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

Jel Kodu: M40, M42, M49

Key Audit Matters in Independent Audit: An Investigation on Independent Auditor Reports of Businesses in BIST

Abstract

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

The International Independent Audit and Assurance Standards Board (IAASB) has published standard 701 titled "Reporting of Key Audit Matters in the Independent Audit Report". In parallel with these developments, the Public Oversight Authority in Turkey prepared the BDS 701 Standard for Reporting Key Audit Matters in the Audit Report and the standard was published in the Official Gazette in 2017 to be implemented as of 01.01.2017. In the study, independent audit reports of companies traded in BIST for 2017-2020 were examined and the key audit Matters included in the independent audit reports of these companies were evaluated.

Keywords: Key Audit Matter (KAM), Independent Auditing Standard (IAS), Independent Audit Report, Public Companies

Jel Codes: M40, M42, M49

¹ Bu çalışma, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde Prof. Dr. Osman Tuğay danışmanlığında hazırlanan "Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BIST'te Yer Alan İşletmelerin Bağımsız Denetçi Raporları Üzerine Bir Araştırma" başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

² **Sorumlu Yazar/Corresponding Author:** Bağımsız Araştırmacı, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Burdur, Türkiye. **E-posta:** gunayemine31@gmail.com **Orcid no:** 0000-0003-4972-1442

³ Prof. Dr., Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Burdur, Türkiye. **E-posta:** otugay@mehmetakif.edu.tr **Orcid no:** 0000-0001-8733-7471

Extended Abstract

Introduction

Since auditing is a system used in many different business lines, it includes definitions in different ways. Although these definitions are expressed in different ways, they have almost the same meaning. Audit is the process of collecting, evaluating and reporting evidence by independent experts authorized in the field in order to investigate the degree of compliance of information with certain criteria and to prepare a report.

It is stated that the most general definition of the concept of audit was made by the American accounting association in 1971 (Bozdoğan, 2014:6). According to this definition, audit is expressed as “a systematic process that impartially collects and evaluates evidence in order to investigate the degree of compliance of claims related to economic activities and events with predetermined criteria and to inform those interested in the results” (Sağlar & Tuan, 2015:18).

As a result of the efforts made to make this process more reliable after the scandals experienced in today's world where the need for the independent audit process is increasing, the Key Audit Matter (KAM) has started to be included in the independent auditor reports as of 01.01.2017. It is a step taken to increase the transparency of the KAM audit reports. These matters are left to the discretion of the auditor conducting the audit work.

KAM; These are the most important issues related to the current period, which the auditors choose from among the issues reported to the senior management. These matters are based on auditor judgment. The auditor determines these issues by taking into account the risk of material error, misstatement, high uncertainty estimates, and the occurrence of significant transactions and events within the period.

Method

In the application part of the study, the independent auditor reports of 370 publicly traded companies in the KAM for the 2017, 2018, 2019, 2020 operating periods were examined. These companies operate in 13 different sectors.

All of the 1480 independent auditor reports that constitute the scope of the research were accessed from the Public Disclosure Platform website. While downloading the independent auditor reports, attention was paid to downloading them in a single format.

The content analysis method was used in the analysis of the reports. All of the reports were examined and the out-of-scope ones were eliminated. All of the independent auditor reports have been transferred to the Maxqda 2020 plus package program.

Result and Discussion

The total number of KAM announced was 2779. The KAM announcement consists of 94 different topics. These issues differ according to the sectoral and operational years. The most disclosed issue among the KAM was revenue. The period in which the highest number of KAM was announced was the operating period of 2017.

The share of the revenue issue among the total KAM is 18.86%. Then, the stocks issue, which was declared as KAM 222 times, has a rate of 7.99%. The subject of revaluation in tangible fixed assets and investment properties was repeated 221 times and ranked 3rd with a rate of 7.95%. 3 different KAM were announced in the manufacturing sector and these issues were repeated 1240 times.

While the KAM announced in financial institutions is 794, these issues consist of 69 topics. In the wholesale and retail trade, restaurants and hotels sector, 184 KAM have been announced and these issues consist of 32 different topics. In the electricity sector, where 101 KAM were announced, these issues consist of 24 subjects. In the transportation sector, where the number of companies subject to the study is higher than the electricity sector, KAM is again 101 and consists of 21 subjects. In the technology sector, where 139 KAM were announced, 20 different subjects were included in the reports as KAM.

GİRİŞ

Teknolojik gelişmelerin, küreselleşen ekonomilerin, artan sermaye hareketlerinin hız kesmeden ilerlemesi birçok alanda değişiklik yaratmaktadır. Küreselleşen ve hızlı el değiştiren sermaye hareketleri, şirket ile ilgili bilgiye ilgi duyan tarafları da çoğaltır. Bu bilgi kullanıcılarının ihtiyacı olan şey ise şirket ile ilgili güvenilir bilgidir. Şirket yapılarının büyüyerek karmaşayı arttırdığı ve güvenilir bilgiye ulaşmanın zor olduğu vakitte devreye bağımsız denetim girmektedir. Denetimin birçok farklı tanımı bulunmaktadır. Lakin genel anlamda denetimin süreç olduğu konusunda bir düşünce hâkimdir. Denetim, bir bilginin belirli ölçütlere uygunluk derecesini araştırmaktır. Denetimde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ölçüt olarak kabul edilmektedir. Bağımsız denetim sürecinin çıktısı olan bağımsız denetçi raporlarına (BDR) bakıldığı zaman daha çok görüş odaklı, kalıplaşmış ifadelerin olduğu görülmektedir. Raporların bu kalıplardan arındırılması için 01.01.2017 tarihinde Bağımsız Denetim Standardı 701(BDS) Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı yayımlanmıştır. Bu standardın ardından bağımsız denetçi raporlarında KDK (kilit denetim konuları) yer almaya başlamıştır. KDK denetçi yargılarını içerdiği için daha şeffaf, kalıplaşmış ifadelerden uzak olması beklenmektedir. Bu beklenti doğrultusunda 370 şirketin BDR içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir.

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

1. KAVRAM VE TANIM OLARAK KİLİT DENETİM KONULARI

Kilit denetim konuları; cari dönem finansal tablolarının denetiminde denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği konular arasından, mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden ve denetçinin en fazla odaklandığı konulardır (İşseveroğlu, 2019:54; Kocamış & Yıldırım, 2019: 637).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere KDK denetçinin kendi muhakemesine göre tespitlerini göstermektedir. Bu da, aynı işletmenin farklı denetçiler tarafından hazırlanmış denetim raporlarındaki KDK'ları arasında farklılıklar yaratabileceğini göstermektedir. KDK, denetçilerin denetim esnasında karşılaştıkları en mühim konular hakkında bilgi sağlar.

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

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

BDS 701 01.01.2017 tarihi itibari ile BİST'da işlem gören işletmelerin, 01.01.2018 itibari ile 6102 sayılı TTK'ye göre

denetime tabi diğer işletmelerin bu tarihlerde başlayan hesap dönemlerinin denetiminde KDK’ya yer verilmesi; 09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (KGK, 2017).

1.1. BDS 701 Kilit Denetim Konuları ile Amaçlanan Faydalar

Denetim raporlarında düzenlemeler yapılmasının sebebi bilgi kullanıcılarının bu bilgilerle karar alma noktasında denetim raporlarına daha fazla güven duyarak daha kaliteli bir raporlama beklentileri olmuştur. Raporlarda yenileme gerektiren bu talepler ile, gerekli düzenlemeler yapılarak yenilenen denetim raporlarından beklenen faydalar birbirleriyle örtüşmektedir.

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

BDS 701 KDK ile beklenen faydalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- Yapılan denetim çalışmalarında iletişim değerinin artırılması için şeffaflığın sağlanması (BDS 701 md.2).
- Yapılan düzenleme ile bilgi kullanıcılarına raporlarda daha fazla bilgi sunulması (BDS 701).
- Denetim ve denetçiye olan güvenin artması.
- Raporlarda ayrıca bir bölümün KDK’ya ayrılmasıyla birlikte anlaşılabilirliği arttırmak ve dikkatin bu bölüme çekilmesi.
- Bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgiler gözetilerek ihtiyaca uygun açıklayıcı bilgilerin sunulması.
- Bilgi kullanıcılarının karar alma noktasında etkili olabilecek etkin bir raporlama sağlamak.
- Denetçi ve yöneticiler arasındaki iletişimi güçlendirmesi.
- Denetçilerin mesleki şüphecilik olguları ile riskli alanların tespiti ve bu tespitlerden bilgi kullanıcılarının da haberdar olması.
- Yapılan denetim çalışmasının durumu, süreci ve şartlarının aktarılması.
- Finansal tablolarda yer alan dipnotlara daha fazla önem verilmesi.
- Standartlaşmış bilgilerden ziyade işletmeye özgü durumu yansıtır bilgilerin sunulması.
- Karşılaştırılabilirliğin sağlanması.
- İşletme yönetiminin hata, hile, yanlışlık konusunda daha duyarlı davranması.

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

1.2. Kilit Denetim Konularının Tespiti

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

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

- BDS 315 uyarınca “önemli hata” ve “yanlışlık” riskinin fazla olduğu gözlemlenen alanlar.

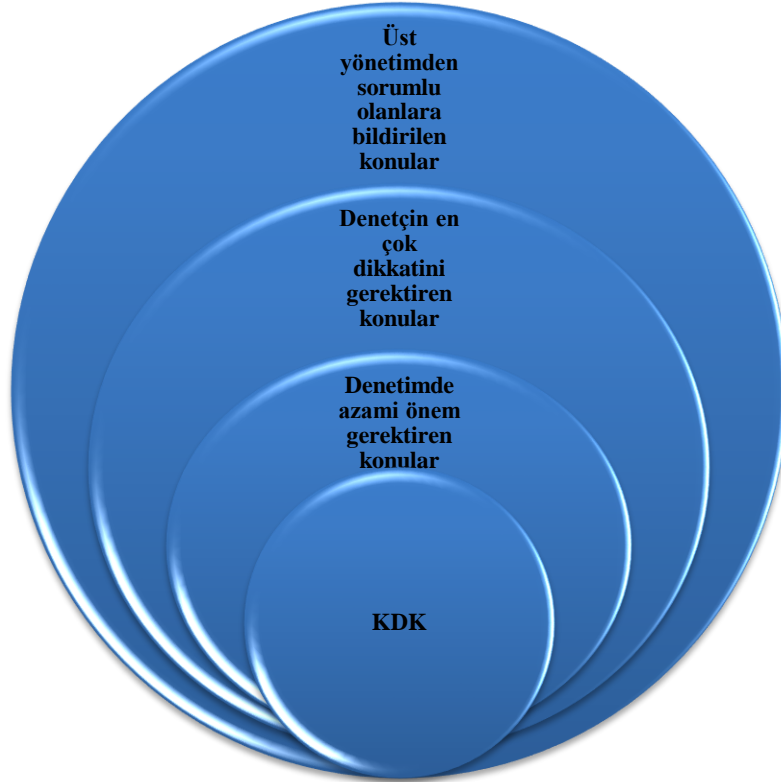
- Finansal tablo alanlarına ilişkin yönetimin önemli yargıları ve belirsizliği yüksek görülen muhasebe tahminlerine ilişkin denetçinin muhakemesine dayalı yargılar.
- Dönem içinde gerçekleşmiş, işletmeye ait önemli işlem ve olayların finansal tablolarının denetimindeki etkileri.

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

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

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

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



Şekil 1: Kilit Denetim Konularının Belirlenme Süreci

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

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

1. Denetçi üst yönetime sunulacak konuları tespit eder,
2. Bu konular arasından en fazla dikkatini çekenleri tespit eder,
3. Bu konular arasından hangilerinin denetimde en mühim konular olduğunu, bilgi kullanıcılar açısından konunun önemini göz ardı etmemek suretiyle ortaya koyar,
4. Bu çalışmalar neticesinde belirlenen konular üst yönetim ile paylaşılır,
5. Paylaşılan konular denetçi raporunun ilgili bölümü olan kilit denetim konuları bölümünde başlıklar halinde sunulur,
6. Sunulan her bir KDK’nın denetimde nasıl ele alındığı ve KDK olarak belirlenmesindeki neden ilgili finansal tablolardaki açıklamalara atıfta bulunarak açıklar.

1.3. KDK’nın Bildirilmesi

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

Belirlenen kilit denetim konusu sayısı:

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

- İşletmelerin faaliyette bulunduğu sektöre göre
- İşletmelerin faaliyetlerinin niteliğine göre
- İşletmelerinin faaliyetlerinin karmaşıklığına göre
- Yapılan çalışmanın şartlarına göre

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

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

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

1.4. KDK ile İlgili Denetçinin Sorumlulukları

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

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

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

Bağımsız denetçi raporlarında yer almaya başlayan KDK aşağıdakiler yerine geçmemektedir.

- Finansal tablolarda yönetimin yaptığı dipnotlardaki açıklamalar yerine.
- Yapılan çalışmalar neticesinde bağımsız denetçinin olumsuz veya şartlı görüş bildirmesinin yerine.

- İşletmenin sürekliliği ile alakalı yapılan raporlamanın yerine.
- Münferit konulara yönelik ayrı bir görüş değildir.

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

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

- Belirlenen KDK'nın kamuya bildirilmesine mevzuatın izni olmayabilir. Açıklanacak olan KDK yürütülen bir soruşturmayı etkileyebilir, örneğin bağımsız denetçi tarafından denetlenen bir işletme kara para aklama ile ilgili bir soruşturmadan da geçiyor olabilir. İşte bu vb. durumlarda mevzuatta bildirim yasaklanabilir (BDS 701 A52).
- KDK olarak belirlenen konunun raporda kamuya açıklanmamasının sağlayacağı faydanın, açıklanmasında yaratacağı olumsuz sonuçları aşması durumunda KDK bildirilmemesi uygundur (BDS 701 A53).

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

Bildirilecek olan KDK'nın ortaya çıkaracağı etkileri denetçi etik hükümlere dayanarak değerlendirebilmektedir.

Denetçi tarafından, bildirilmemesine karar verilen konular karmaşık, anlaşılması güç olabilmektedir. Bu gibi durumlarda da bağımsız denetçi hukuki danışmanlık desteğine başvurabilmektedir (BDS 701 A56).

Bunun yanında bağımsız denetçinin denetlediği işletme verilerine göre en az bir KDK belirlenmesi beklenmektedir. Fakat buna istisnalar gösterilebilmektedir. Örneğin çok az düzeyde işlem görmüş fakat denetime tabi fonların belirlenmiş KDK olmaması olası bir sonuçtur. Bu gibi durumlarda bağımsız denetçi KDK olmadığına karar verebilir (Doğan, 2018:74).

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

BDS 705 Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardına göre, olumlu görüş haricinde verilen görüşün nedeni KDK başlığı altında bildirilmez (BDS 705). Denetçinin bu görüşünün sebepleri “BDS 700 Görüş Oluşturma ve Raporlama” standardında da bahsedildiği gibi raporlarda yer alan görüşün dayanağı başlığı altında açıklanır (BDS 700).

2. ARAŞTIRMANIN KONUSU VE ÖNEMİ

Bu araştırmanın konusunu; BİST'te işlem gören işletmelerin, KAP'da yayımlanmış olan 2017-2020 yıllarını kapsayan bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK'ların, BDS 701 standardı kapsamında faaliyette bulunduğu sektör ve yıllara göre incelenmesi oluşturmaktadır.

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

Halka açık şirketlerin tümünün bağımsız denetçi raporlarında KDK'yı inceleyen bir araştırma bulunmamaktadır. Kapsamı

itibari ile araştırmamızın, çok geniş bir belge yelpazesini ilgilendirmesi araştırmamızı ilk ve önemli kılmaktadır.

2.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı; Halka açık şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında KDK'nın ayrıntılı olarak incelenmesi ve yorumlanmasıdır. KDK hakkında genel bir görünüş sunabilmek yani KDK'nın hangi konulardan oluştuğu hakkında genel bir yargıya ulaşmak en temel amacımızdır. Açıklanan KDK'nın faaliyet gösterilen sektör ve yıllarda ne gibi farklılıklara uğradığının tespiti amaçlarımız arasında yer almaktadır. 13 farklı sektörün dâhil edildiği çalışmada her bir sektörde en çok önem arz eden KDK'nın ne olduğu, hangi yıllarda KDK'nın daha çok açıklandığı ve bu konuların neler olduğu incelenmiştir. BDS 701 Kilit Denetim Konuları Standardı kapsamında araştırmaya konu olan şirketlerin açıklamış olduğu raporlarda, KDK'nın farklı yıllar ve sektörler açısından hem niceliksel hem niteliksel olarak farklılık gösterip göstermediğinin araştırılması bu araştırmanın amaçlarından biridir.

2.2. Araştırmanın Kapsamı

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

Tablo 1: Araştırma Kapsamında Yer Alan Şirketlerin Sektörler ve Yıllara Göre Rapor Sayıları

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

2.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

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

Örneğin A bağımsız denetçinin KDK belirlediği bir konuyu B bağımsız denetçinin farklı bir başlık ile KDK olarak belirlediği fakat bu başlığın içeriğine bakıldığında ise aynı konudan bahsedildiği görülmüştür. Araştırmada kullanılan

kodlama kısmında aynı konunun farklı başlıklardan oluştuğu durumlarda ortak bir başlık ile kodlama yapılmıştır.

KAP'ta yer alan bazı sektörlerde faaliyet gösteren işletme sayısının ve açıklanan KDK sayısının az olması çalışmayı kısıtlamıştır. Çalışmanın yapıldığı tarihte 2021 dönemine ait denetçi raporları bütün işletmeler için henüz açıklanmadığı için 2021 faaliyet dönemi raporları çalışmaya dâhil edilmemiştir.

2.4. Araştırmanın Yöntemi ve Verilerin Analizi

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

Raporların tamamı incelenmiş, kapsam dışı olanlar elenmiştir. Bağımsız denetçi raporlarının tamamı Maxqda 2020 plus paket programına aktarılmıştır. Maxqda paket programı, karma ve nitel yöntemler kapsamında gerek belgelerin kodlanması gerekse de kodların ilişkilendirilmesinde ve anlamlandırılmasında görsel destekler sunan bilgisayar destekli bir programdır (Çayır & Sarıtaş, 2017:526). Programa aktarılan belgeler sektörel olarak farklı dosyalar halinde kaydedilmiştir. 1480 raporun tamamı program içerisinde incelenmiş ve KDK'nın hangi başlıklar altında verildiği ve bu başlıkların içeriğinde yazan hususların neler olduğu analiz edilmiştir. Raporların incelenmesinde içerik analizi yönteminden yararlanılmıştır. İçerik analizi; yaygın bir kullanımı olan, yazılı, sözlü veya görsel verilerin analizinde kullanılan nitel bir tekniktir. Çalışmada kod havuzunun oluşturulabilmesi için içerik analizi yapılmıştır. Bir nitel araştırma yöntemi olan içerik analizi yöntemi, bir belgedeki değişkenleri ölçmek amacıyla, sistematik, tarafsız ve sayısal olarak yapılan analizdir.

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

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

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

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

Belge ve kod sistemine kolayca müdahalede bulunabilmemiz çalışmanın içerik analizi yöntemine pratiklik kazandırmıştır. Bu kodlamaların analizleri ise yine Maxqda 2020 plus programında hazırlanmıştır. Yapmış olduğumuz bütün kodlamalar çalışmamızda verilmiştir. Sektörler ve yıllar olarak ayrılan bütün belge kümeleri birlikte ve ayrı ayrı olacak şekilde analiz edilmiştir. Analizler incelenmiş, karşılaştırmalar yapılmış ve yorumlanmıştır.

2.5. Bulgular

Bu bölümde çalışmanın amacı doğrultusunda Maxqda 2020 plus programına yüklenen halka açık şirketlerin 2017-2020

faaliyet yıllarına ait 370 işletmenin bağımsız denetçi raporlarından elde edilen veriler görsel şekiller halinde sistematik bir düzen ile sunulmuştur. Raporlardan elde edilen bilgiler aşağıda Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2: Raporlardaki KDK Sayıları

KDK sayısı	Toplam
1	582
2	489
3	220
4	76
0	66
5	29
6	16
7	2

Tablo 3: Raporlarda KDK’ya ayrılan sayfa sayısı

Sayfa sayısı	Toplam
2	635
1	464
3	231
0	66
4	56
5	22
6	5
7	1

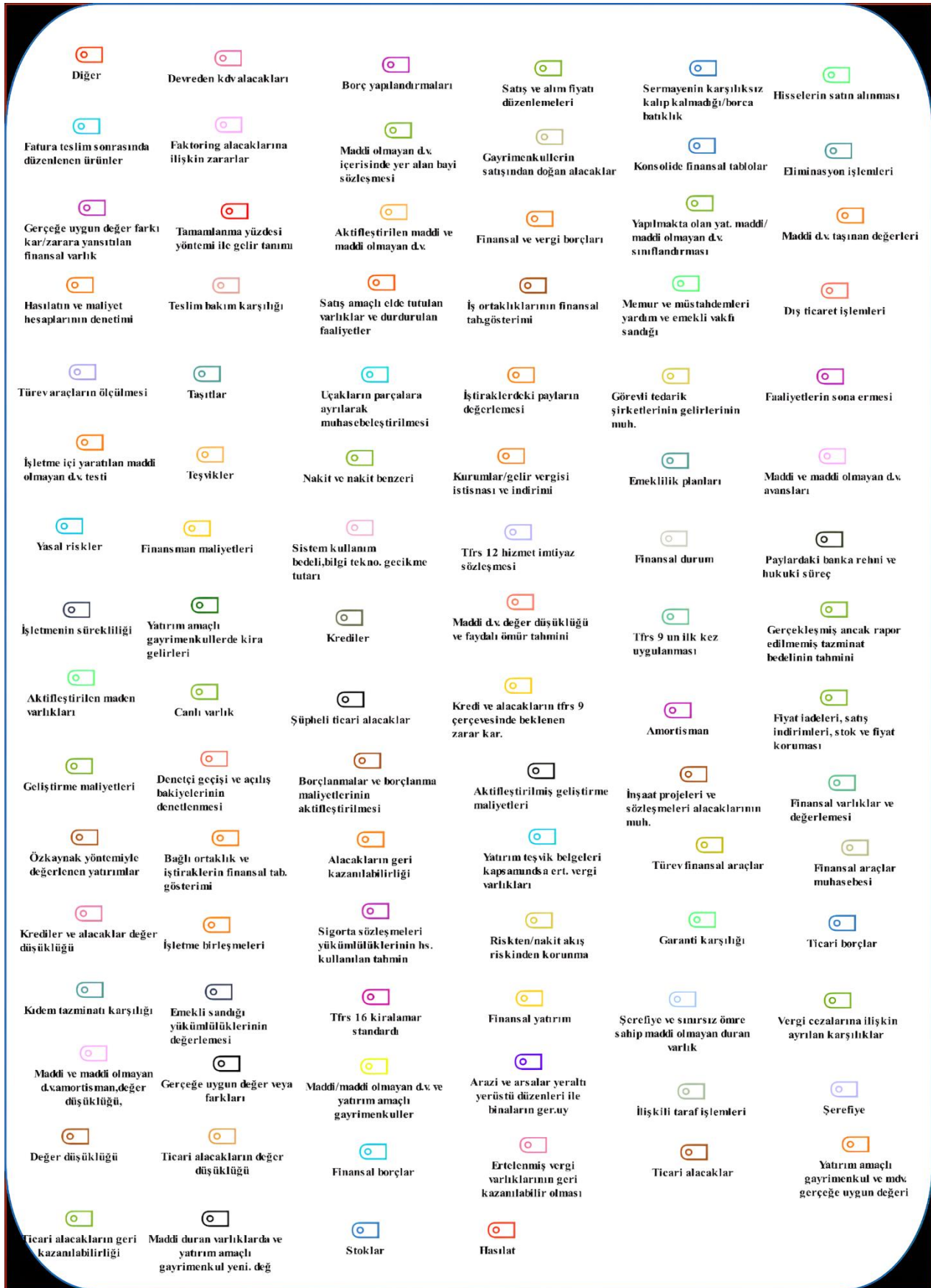
Tablo 4: Raporlarda görüş türleri

Görüş türü	Toplam
Olumlu	1264
Sınırlı olumlu	203
Görüş vermekten kaçınma	13

Yukarıda verilen tablolara göre Tablo 2, BDR açıklanan KDK sayısını, Tablo 3’te KDK kapsadığı sayfa sayısını, tablo 4’te raporlarda açıklanan görüş türleri verilmiştir. Bunun yanında açıklanan raporların 1087’si SMMM’ler, 393’ü YMM’ler tarafından açıklanmıştır. Çalışmayı yürüten denetçilerin 1272’si erkek 208’i kadın denetçilerden oluşmaktadır. Tablo 2’ye göre 66 raporda kilit denetim konusu açıklanmamıştır. Bu raporlarda sayfa sayısı da haliyle 0’dır. Görüş vermekten kaçınma durumlarına kilit denetim konusu yasaklandığı için bu 66 raporun 13’ ü görüş verilmeyen raporlardır. KDK’nın çoğunlukla raporlarda 2 sayfadan oluştuğu gözükmektedir. Denetim çalışmasını yapan denetçinin cinsiyeti ve unvanına baktığımız zaman ise erkek denetçilerin ve SMMM unvanlarının ağırlıklı olduğu görülmüştür.

2.5.1. Kod Sistemi

Şekil 2’de verilen kod sisteminde bağımsız denetçi raporlarından elde edilen, çalışmada kullanılan bütün kodlar verilmiştir. Bu kodların oluşturulmasında herhangi bir standart olmaması sebebi ile raporlarda yer alan kilit denetim konu başlıklarından yararlanılmıştır.



Şekil 2: Kod Sistemi

Şekil 2’de yer alan kod sistemi oluşturulurken KDK’nın tekrar etme sayıları göz önünde bulundurularak bir sıralama yapılmıştır. Her bir kodun farklı renklerde olması okuyucular tarafından farklı konuların göz önünde bulundurulmasını kolaylaştırmak için yapılmış olup, başka bir anlam ifade etmemektedir. Çalışmada BDR’nin tamamında yer alan kilit denetim konuları 94 konudan oluşmaktadır.

Kod sisteminde yer alan 94 KDK 2779 kere tekrar etmiştir. Toplam BDR sayısının 1480 olduğu düşünüldüğünde raporlarda 2017 yılı itibariyle yer almaya başlayan kilit denetim konularının önemli bir konu olduğu aşikârdır. Öte yandan 2779 tekrarın 94 konu çerçevesinde toplanması; aynı şirkete ait farklı hesap dönemi raporlarında da benzer konuların, kilit denetim konusu olarak belirlendiği sonucunu vermektedir.

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

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

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

BDR’ da açıklanan KDK’nın istatistik verileri şekil 3’te verilmiştir.

2.5.2. Kodlu Bölüm İstatistikleri

Şekil 3’te maxqda 2020 programında yapılan kodlamalara ait istatistik verileri ve kodlu bölüm sayıları verilmiştir.

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

Şekil 3: Kodlar İstatistiği

Şekil 3'te yer alan verilere göre; kilit denetim konusu olarak en çok tekrar eden hasılat konusunun %18,86'lık bir orana sahip olduğu görülmektedir. Hemen ardından gelen Stoklar %7,99 ve Maddi Duran Varlık ve Yatırım Amaçlı

Gayrimenkullerde yeniden değerlendirme konusu ise %7,95'luk bir orana sahiptir. Ayrıca şekil 3' te gösterilen kodlu bölümler sütunu incelendiğinde ise tekrar etme sayısı 4 ve 4'ün altında olan her bir konunun %85'inin aynı şirket ve sektörlerde geçtiği gözlemlenmiştir. Dolayısıyla bir şirketin BDR' da belirlenen bir konunun 4 faaliyet yılında da açıklanabildiği tespit edilmiştir.

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

2.5.3. Yıllar İtibari ile Kod Sistem Matrisi

Çalışmanın bu kısmında kilit denetim konularının 2017 faaliyet döneminden 2021 faaliyet dönemine kadar olan değişimleri incelenmiştir. Bütün konuların toplam tekrar etme sayıları verilmiş olup yıllar itibariyle olan konular her bir yıl için sütunlar halinde gösterilmiştir. Yıllara göre kod sistem matrisi Şekil 4'te gösterilmiştir.

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

Şekil 4: Kod Sistem Matrisi

Şekil 4'te verilen matrise göre kilit denetim konusunun 2017 yılına kıyasla yıllar itibariyle sayı olarak gittikçe azaldığı görülmektedir. Bu durum kilit denetim konularının bağımsız denetçiler tarafından gün geçtikçe daha iyi kavrandığı şeklinde yorumlanabilir. Kilit denetim konu sayılarının yıllar itibari ile olan genel düşüşüne rağmen çalışmanın en çok tekrar eden

konusu olan hasılat konusunda tekrar etme sayılarının gittikçe artan bir eğilime sahip olduğu görülmüştür. Hasılat konusuna benzer şekilde bazı konularda tekrarlanma sayılarında olan artma eğilimi kilit denetim konularının neler olabileceği konusunda henüz tamamlanmamış bir yol haritasının izlendiğini göstermektedir. Toplam satırında tekrarlanma sayılarında oluşan düşme eğiliminin ardından 2020 yılı için diğer yıllara göre daha az bir düşme eğilimi göstermesi ve diğer kod satırında oluşan düşme eğiliminin 2020 raporlarında artış eğilimi göstermesi, bütün dünyayı etkisi altına alan Covid-19 pandemi sürecinin bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularını dolaylı olarak etkilediği şeklinde değerlendirilebilir. İncelenen raporlarda belirlenen kilit denetim konularından bazı kilit denetim konularının, BDS 701 Standardının ülkemizde ilk kez uygulanmaya başlanılan yeni bir standart olmasından ileri geldiği gözlemlenmiştir. Örneğin Denetçi Geçişi ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi konusu 2017 yılında 11 kez kilit denetim konusu olarak belirlenirken 2020 yılına kadar tekrarlanma sayısı giderek azalmış ve 2020 yılında bu konu hiç kilit denetim konusu olarak belirlenmemiştir. Oysaki raporlar incelendiğinde denetim çalışmasını yürüten denetçi değişikliklerinin bütün yıllar itibariyle mevcut olduğu gözlemlenmiştir.

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

2.5.4. Sektörler İtibari ile Kod Maxmapsleri

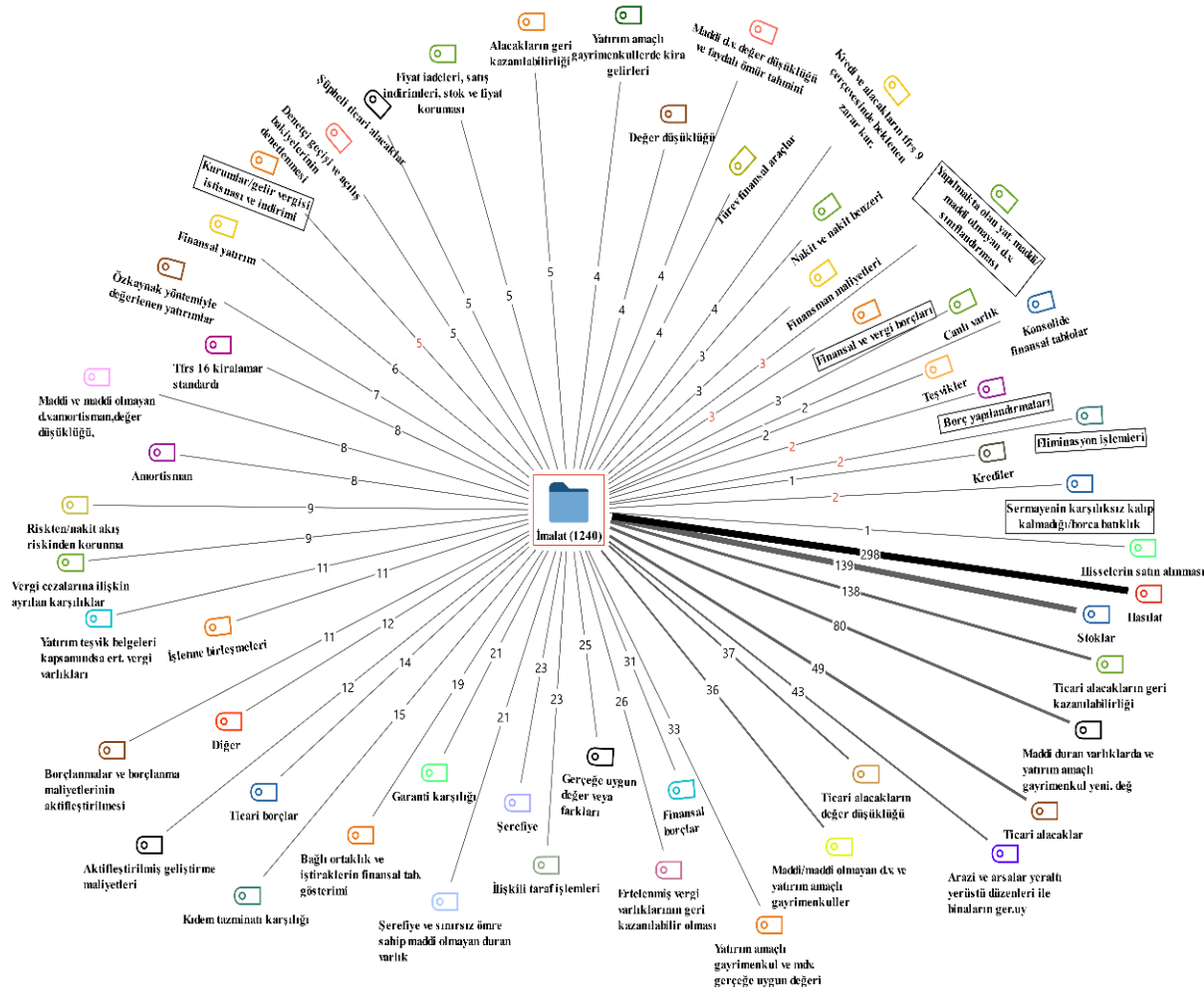
Çalışmanın bu kısmında KDK 13 farklı sektör itibari ile incelenmiştir. BDR'da açıklanan KDK her bir sektör için maxmapslerden yararlanılarak şekillerde verilmiştir. 13 sektörde hangi konuların KDK olarak açıklandığı, kaç kilit denetim konusu açıklandığı ve daha çok tekrar ettiği incelenmiştir. Sektörlerde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

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

İmalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelere ait açıklanan KDK Şekil 6'da verilmiştir.

2.5.4.1. İmalat

İmalat sektörü 4 faaliyet döneminde açıklanan BDR sayısı 640'tır. Açıklanan BDR'de 53 farklı konu bulunmaktadır. 640 raporda bu konuların tekrar etme sayısı 1240'tır. İmalat sektörü KDK kod maxmapsleri aşağıda Şekil 5'te verilmiştir.

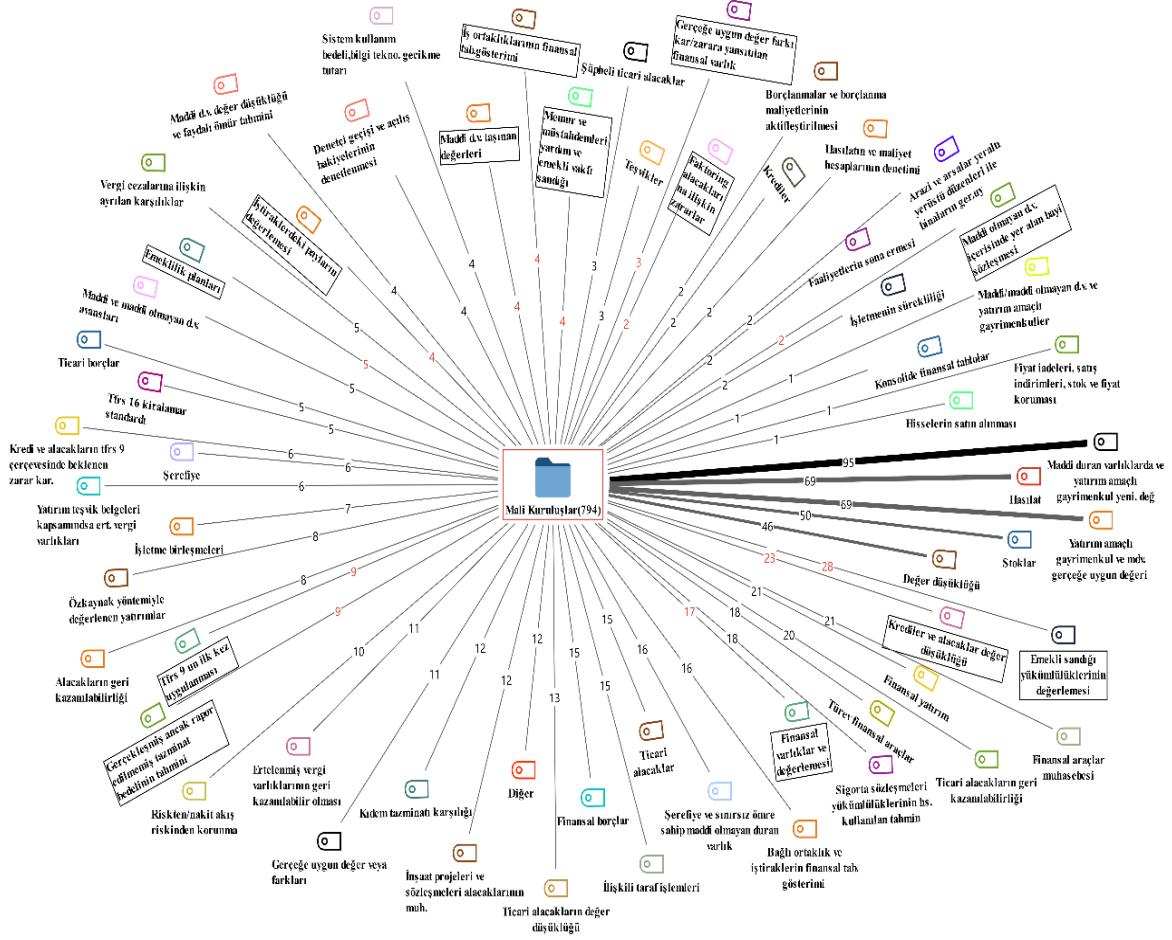


Şekil 5: İmalat Sektörü Kod Maxmapsleri

Maxmapslerde gösterilen renkler şekil 2 kod sistemlerinde verilen renkler ile eşleşmekte ve her bir farklı konunun farklı renklerde gösterilmesiyle ilgilidir. Şekil 5'te gösterildiği gibi 298 kez kilit denetim konusu seçilen hasılat konusu, imalat sektöründe en çok açıklanan kilit denetim konusu olmuştur. Hasılat konusunun ardından; Stoklar ve Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği konuları gelmektedir. İmalat sektöründe var olan BDR sayısı ile mali kuruluşlar sektörü BDR sayısı itibari ile karşılaştırıldığında ise imalat sektörüne ait BDR'nin çok daha fazla olmasına rağmen açıklanan konu çeşitliliğinin mali sektörde daha fazla olduğu gözlemlenmiştir. Sadece imalat sektörü BDR'de açıklanan konular ise; Kurumlar/Gelir Vergisi İstisnası ve İndirimi, Yapılmakta Olan Yatırımlar Maddi/Maddi Olmayan Duran Varlık Sınıflandırması, Finansal ve Vergi Borçları, Borç Yapılandırılmaları, Eliminasyon İşlemleri, Sermayenin Karşılıksız Kalıp Kalmadığı/Borca Batık konuları olmuştur.

2.5.4.2. Mali kuruluşlar

Mali Kuruluşlar sektöründe 4 faaliyet döneminde açıklanan BDR sayısı 476'dır. 476 raporda açıklanan kilit denetim konu sayısı 794'tür. Bu konular şekil 6'e göre 69 konudan oluşmaktadır. Şekil 6'da mali sektör kod maxmapsleri verilmiştir.



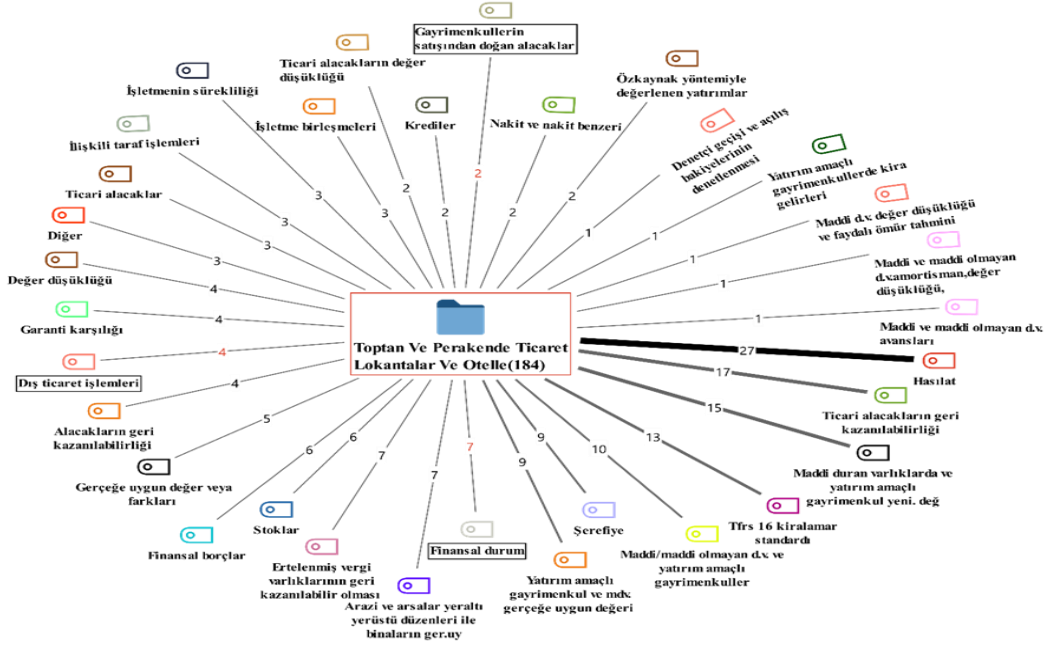
Şekil 6: Mali Kuruluşlar Sektörü Kod Maxmapsleri

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

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

2.5.4.3. Toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller

Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller sektöründe bulunan bağımsız sayısı 108 olmak ile birlikte açıklanan toplam kilit denetim konusu sayısı 184'tür. 184 kilit denetim konusu ise 32 konudan oluşmaktadır. Bu konular Şekil 7'de verilmiştir.

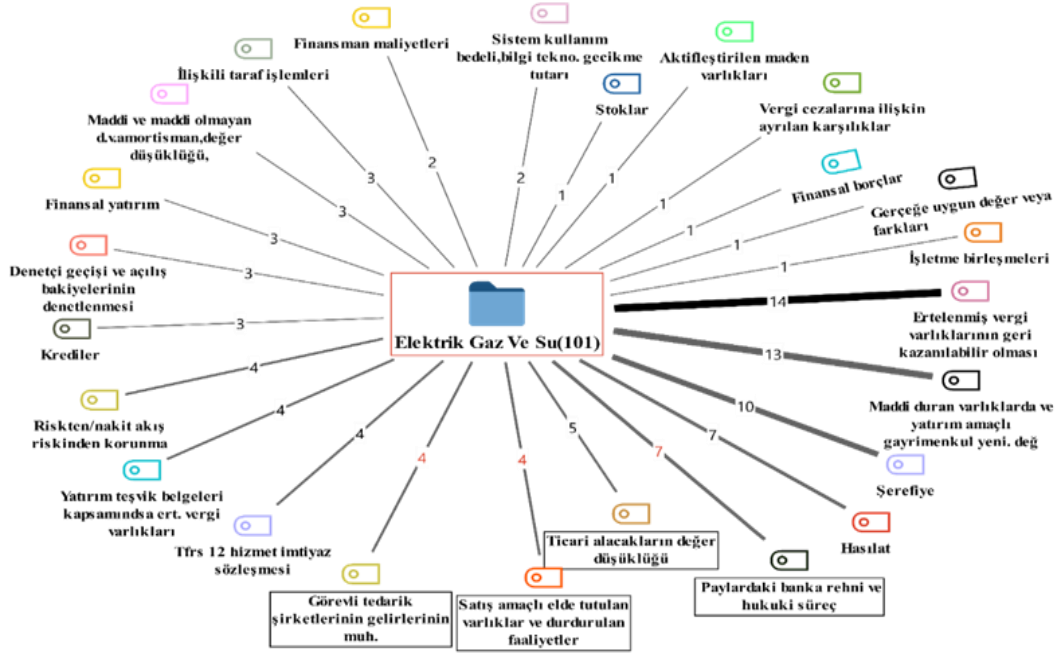


Şekil 7: Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller Sektörü Kod Maxmapsleri

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

2.5.4.4. Elektrik, gaz ve su

Elektrik, Gaz ve Su sektöründe bulunan çalışmaya tabi olan BDR 36 adettir. Bu grupta yer alan şirketlerin BDR' nda açıklanan kilit denetim konuları sayısı 101'dir. Açıklanan 101 kilit denetim konusu 24 konudan oluşmaktadır. Konular Şekil 8'de verilmiştir.



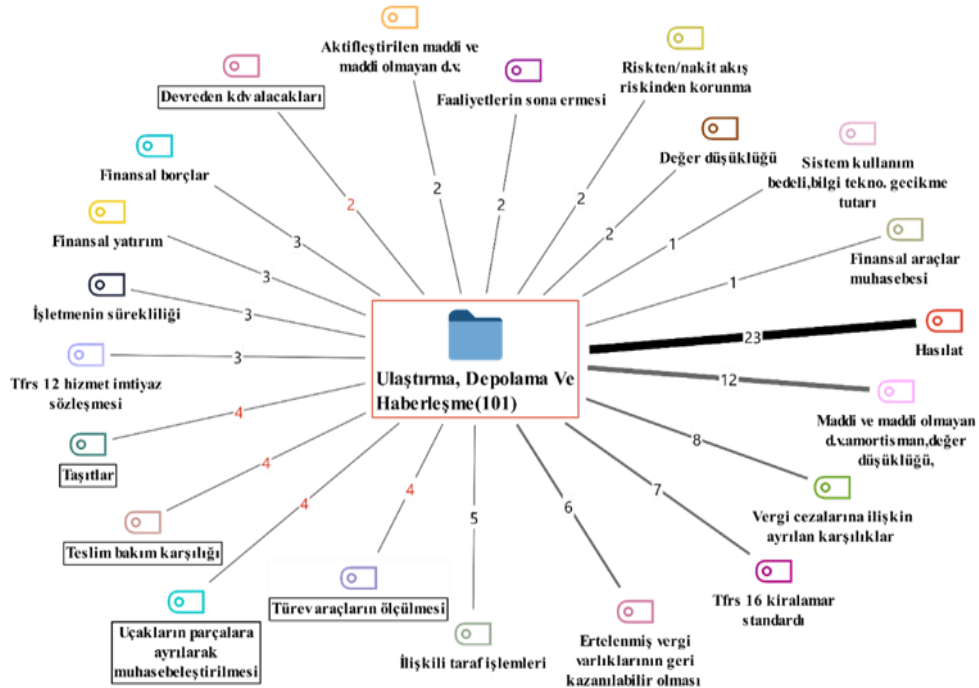
Şekil 8: Elektrik Gaz ve Su Sektörü Kod Maxmapsleri

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

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

2.5.4.5. Ulaştırma depolama ve haberleşme

Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme sektöründe analiz edilen BDR sayısı 40'tır. 40 şirketin bağımsız denetçi raporları incelendiğinde ise, toplam 101 tane kilit denetim konusu açıklandığı görülmüş ve bu 101 kilit denetim konusunun şekilde verilen 21 farklı konu ile ilgili olduğu gözlemlenmiştir. Konular şekil 9'da verilmiştir.

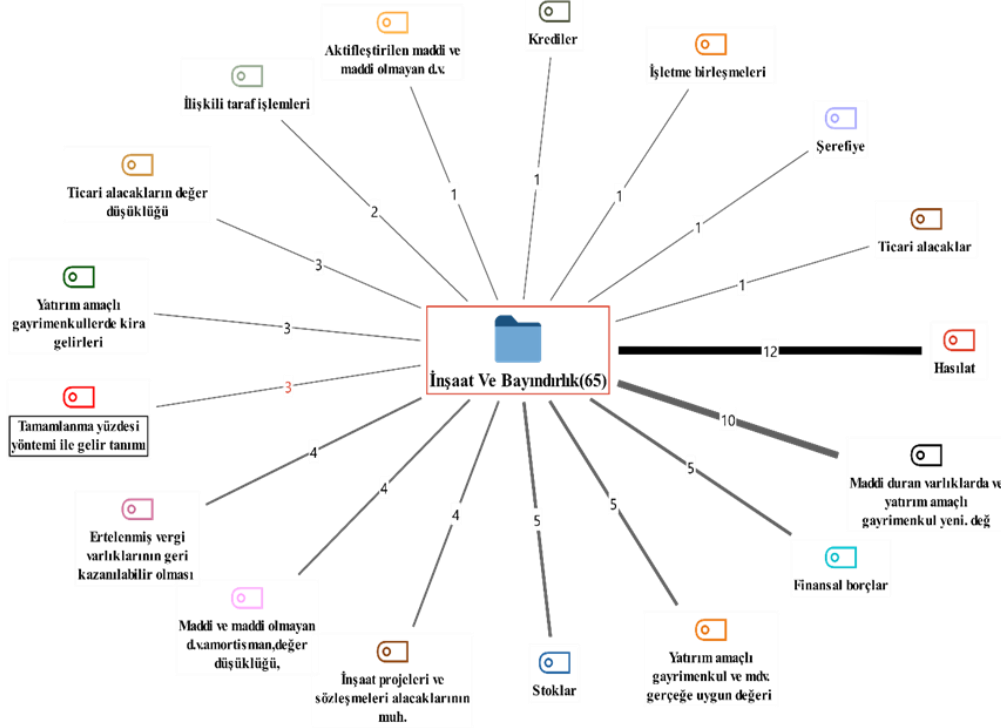


Şekil 9: Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme Sektörü Kod Maxmapleri

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

2.5.4.6. İnşaat ve bayındırlık sektörü

İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe bulunan toplam BDR 36 olmakla birlikte, toplam 65 kilit denetim konusu açıklanmıştır. Bu kilit denetim konuları 17 farklı konudan oluşmaktadır. Konular Şekil 10’da verilmiştir.

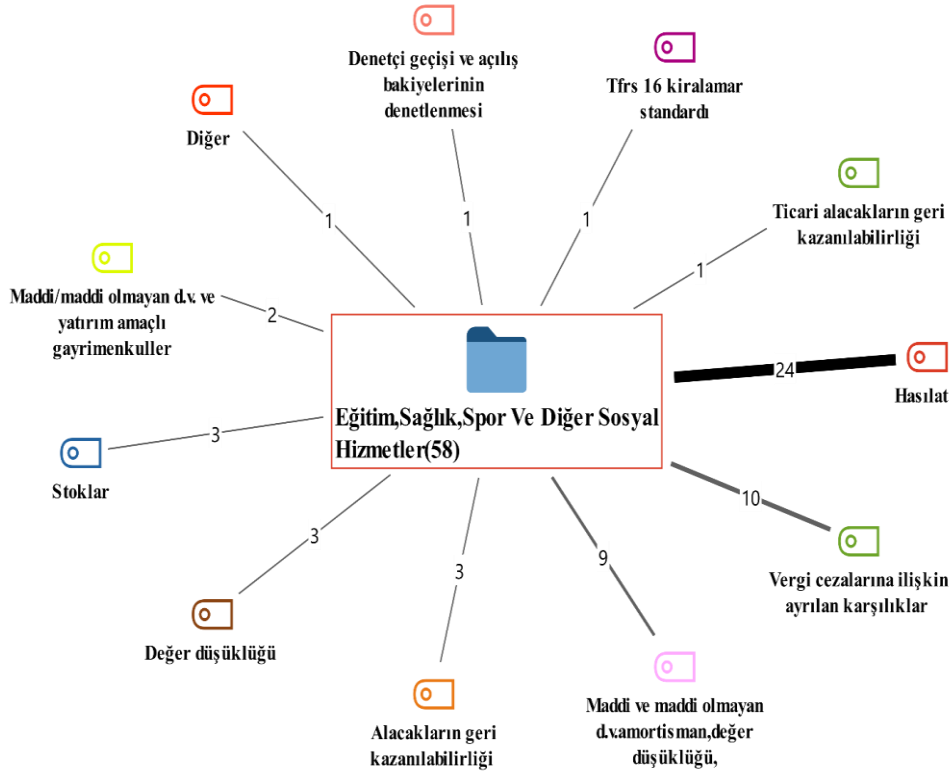


Şekil 10: İnşaat ve Bayındırlık Sektörü Kod Maxmapsleri

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

2.5.4.7. Eğitim, sağlık, spor ve sosyal hizmetler

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

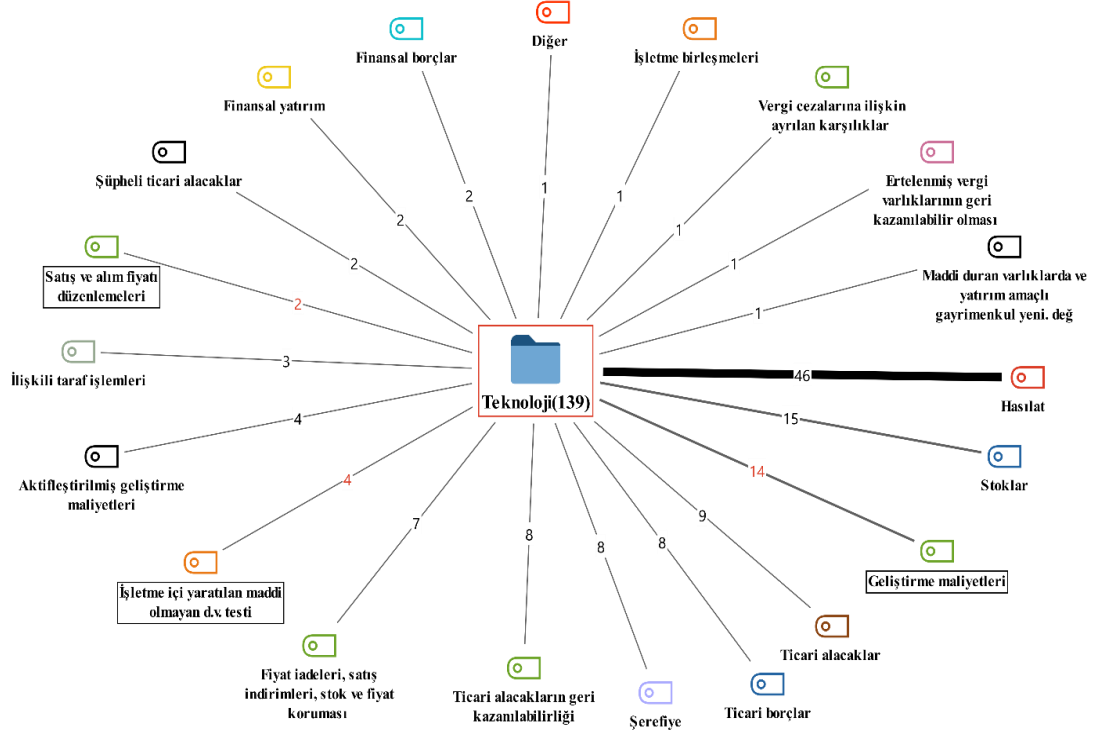


Şekil 11: Eğitim, Sağlık, Spor ve Sosyal Hizmetler Sektörü Kod Maxmapsleri

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

2.5.4.8. Teknoloji sektörü

Teknoloji sektöründe araştırma kapsamında yer alan şirketlerin BDR sayısı 60 olmak ile birlikte açıklanan kilit denetim konuları sayısı 139'dur. Açıklanan 139 kilit denetim konusu 20 konudan oluşmaktadır. Şekil 12'de konu maxmapsleri verilmiştir.

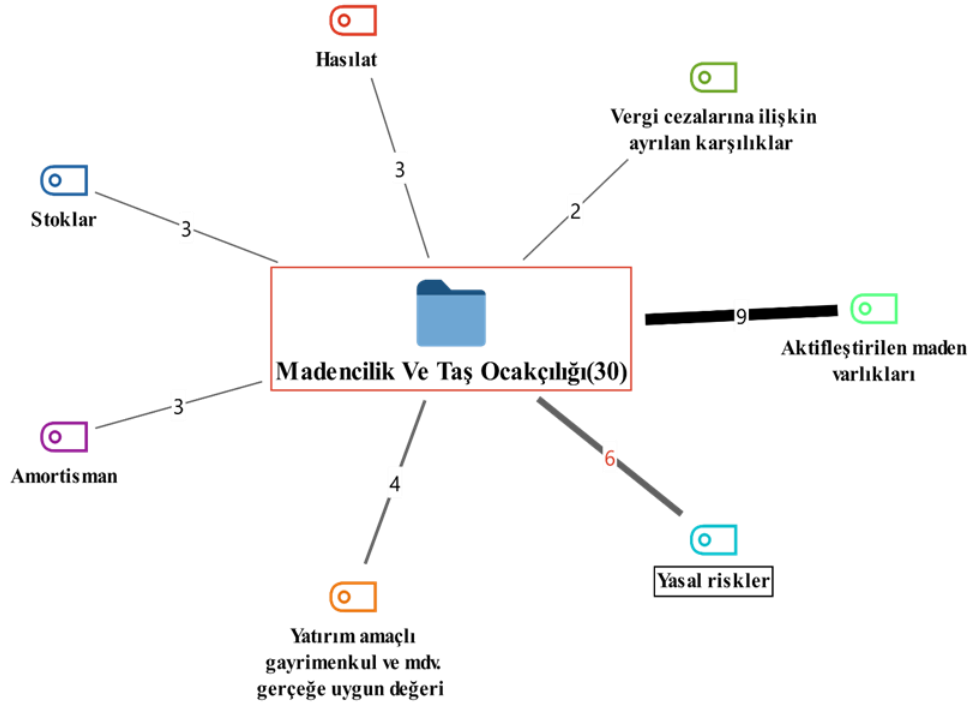


Şekil 12: Teknoloji Sektörü Kod Maxmapsleri

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

2.5.4.9. Madencilik ve taş ocakçılığı

Toplam BDR içerisinde Madencilik sektörüne ait rapor sayısı 20'dir. İncelenen 20 BDR'da açıklanan toplam kilit denetim konu sayısı ise 30'dur. Çalışma kapsamında 30 kilit denetim konusunun 7 farklı konudan oluştuğu görülmektedir. Şekil 13'te bu konular verilmiştir.

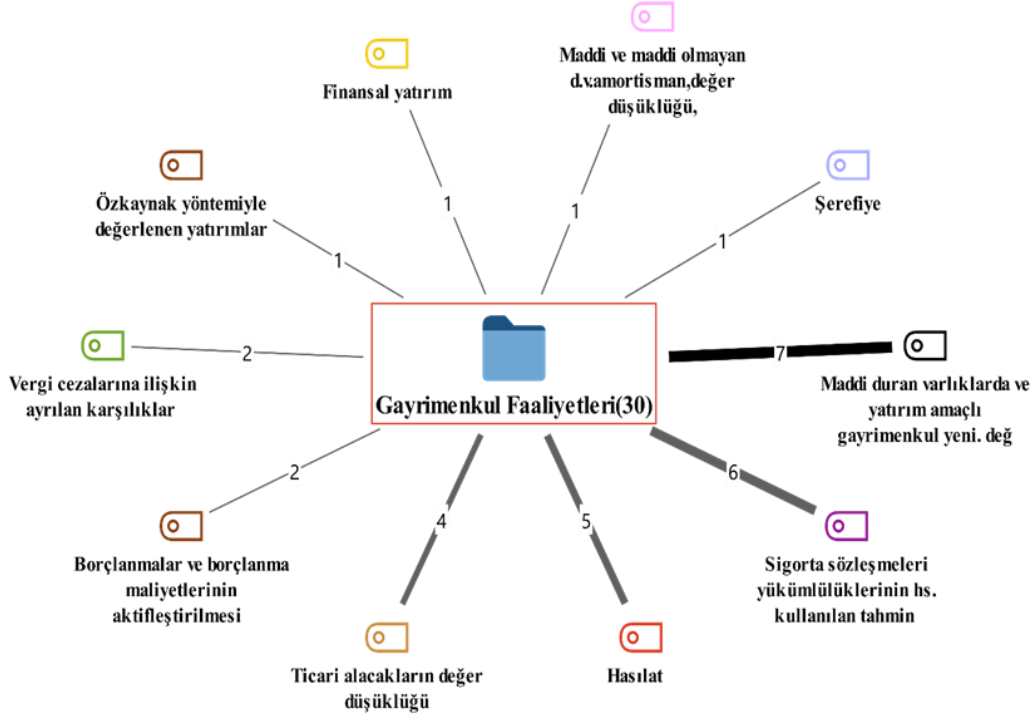


Şekil 13: Madencilik ve Taş Ocakçılığı Sektörü Kod Maxmapsleri

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

2.5.4.10. Gayrimenkul faaliyetleri

Gayrimenkul Faaliyetleri sektöründe açıklanan toplam BDR sayısı 12'dir. Raporlarda açıklanan kilit denetim konusu ise 30'dur. 30 kilit denetim konusu şekil 14'te yer alan 10 konudan oluşmaktadır. Konular Şekil 14'te verildiği gibidir.

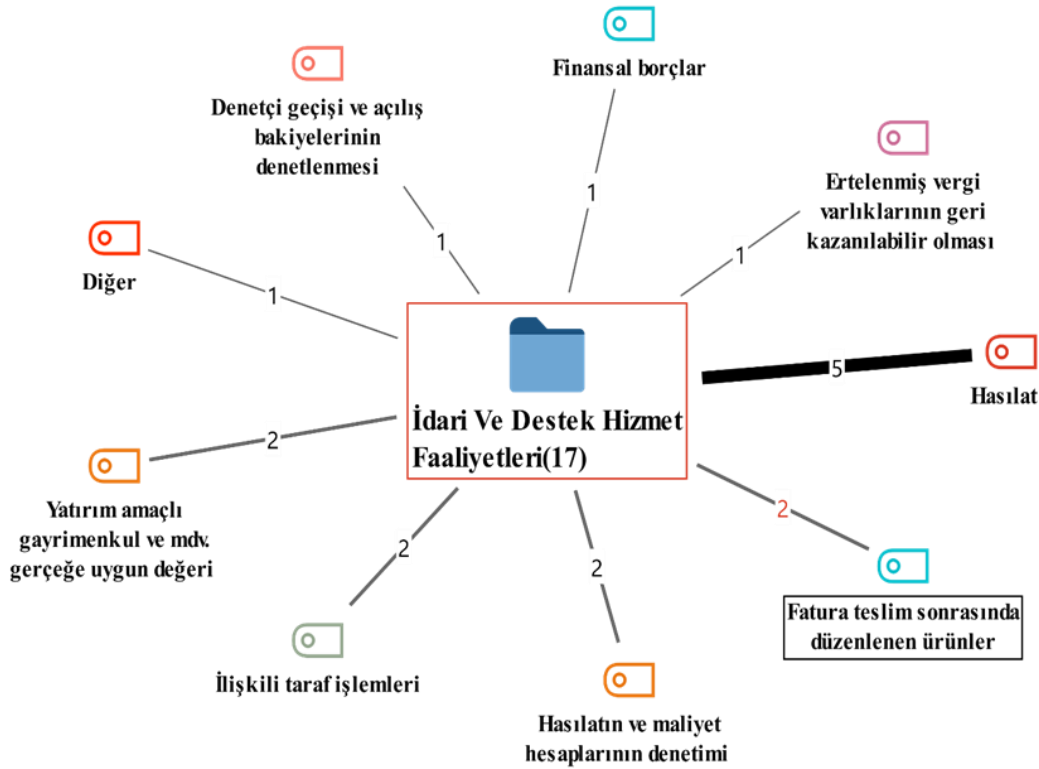


Şekil 14: Gayrimenkul Faaliyetleri Sektörü Kod Maxmapsleri

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

2.5.4.11. İdari ve destek hizmet faaliyetleri

İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri sektöründe sadece iki şirket yer almaktadır. Bu şirketlerin toplamda 8 BDR incelenmiş ve şekil.15'te görüleceği gibi 9 farklı KDK konusu tespit edilmiştir. Şekil 15'te konular gösterilmiştir.

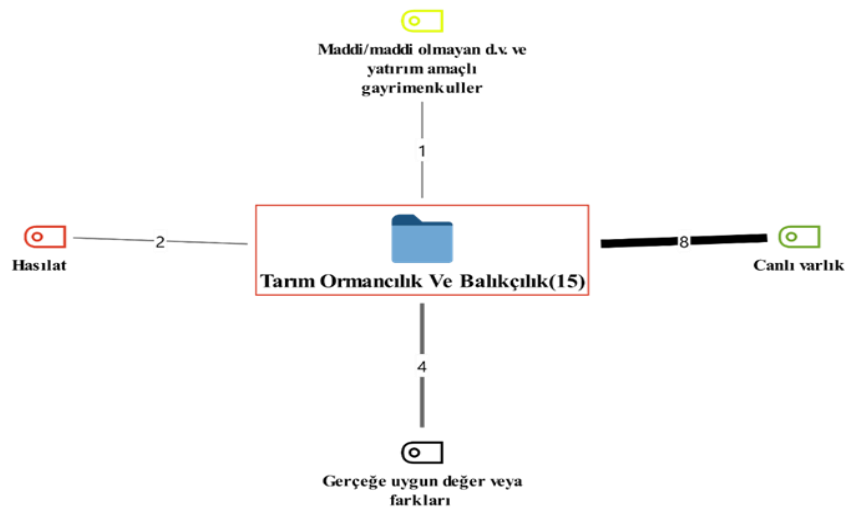


Şekil 15: İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri Kod Maxmapsleri

İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri sektöründe belirlenmiş olan 9 farklı KDK'nın 17 kez tekrar ettiği, bunlar içerisinde 5 kez tekrar ederek en çok bildirilen KDK'nın ise Hasılat olduğu görülmektedir. Ardından gelen Fatura Teslim Sonrasında Düzenlenen Ürünler konusu ise sadece bu sektörde açıklanıp diğer sektörlerde açıklanmayan tek konudur.

2.5.4.12. Tarım, ormancılık ve balıkçılık

Tarım Ormancılık ve Balıkçılık sektöründe araştırma kapsamında incelenen BDR sayısı 12'dir. 12 raporda açıklanan kilit denetim konuları sayısı ise 15 olmuştur. Açıklanan kilit denetim konuları 4 konudan oluşmaktadır. Şekil 16'da konular gösterilmiştir.

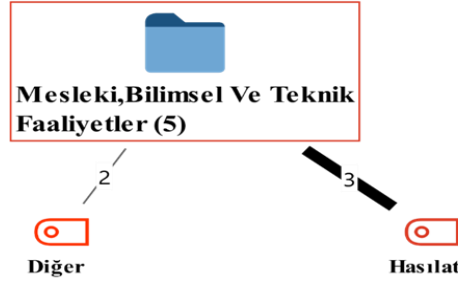


Şekil 16: Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık Sektörü Kod Maxmapsleri

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

2.5.4.13. Mesleki bilimsel ve teknik faaliyetler

Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler sektöründe tek bir işletme yer almaktadır. Bu şirketin dört BDR'si incelenmiş ve beş KDK bildirildiği, bu KDK'ların ise Şekil 17'de görüleceği gibi iki farklı konudan oluştuğu gözlemlenmiştir.



Şekil 17: Mesleki Bilimsel ve Teknik Faaliyetler Sektörü Kod Maxmapsleri

Bu konulardan biri Hasılat bir diğeri de Diğer olarak kodlanan konulardan biri olmuştur. Diğer konusunun içeriği sadece 1 kez kilit denetim konusu olarak açıklanan konulardan oluşmaktadır. Sadece bu sektörde açıklanmış, diğer sektörlerde açıklanmayan herhangi bir konu bulunmamaktadır.

2.5.5. Hasılat Kodu Kod Birlikte Modeli

Çalışmanın amacı doğrultusunda halka açık şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında, 13 sektörde yer alan kilit denetim konuları yukarıdaki şekillerde verildiği gibidir. Bu sektörlerde ortak kullanılan, her sektörde muhakkak kilit denetim konusu olarak belirlenen konu ise sadece Hasılat konusu olmuştur. Hasılat konusunun diğer konularla olan ilişkisini görebilmek için Hasılat konusunun kod birlikte modeli alınmıştır. Hasılat konusuyla birlikte 10 kereden fazla aynı raporda geçen konular, Şekil 18'de görülmektedir.

Şekil 19'a göre bağımsız denetçi raporlarının KDK bölümünde en çok kullanılan kelimeler verilmiştir. Buna göre en çok tekrarlanan kelimeler; finansal, denetim, kilit, önemli, konusu, grup konuları olmuştur.

SONUÇ

KDK, bağımsız denetçinin mesleki yargısına bağlı olarak şirket ile ilgili en çok önem arz eden konuları ifade etmektedir. Bu araştırma kapsamında 1480 BDR incelenmiştir. Bunlardan;

160'ı imalat sektöründe, 119'u mali kuruluş sektöründe, 2'si idari ve destek faaliyetlerinde, 3'ü gayrimenkul faaliyetlerinde, 5'i madencilik sektöründe, 1 işletme mesleki bilimsel faaliyetlerde, 15'i teknoloji sektöründe, 7'si eğitim sağlık spor sektöründe, 3'ü tarım ormancılık balıkçılık sektöründe, 27'si toptan perakende ticaret sektöründe, 9'u elektrik gaz su sektöründe, 10'u ulaştırma depolama haberleşme sektöründe, 9'u inşaat ve bayındırlık sektöründe yer almaktadır.

13 sektörde 4 faaliyet döneminde kullanılan toplam KDK sayısı 94 farklı konudan oluşmaktadır. 94 konunun raporlarda toplam tekrar etme sayısı ise 2779'dur. Özetle 1480 raporda toplam KDK sayısı 2779 olurken, bu konular 94 farklı konudan oluşmuştur.

KDK arasından en çok tekrar eden konu 524 kez tekrar eden hasılat konusu olmuştur. Toplam KDK arasındaki hasılat konusunun payı ise %18,86'dır. Ardından 222 kez KDK olarak açıklanan stoklar konusu %7,99'luk bir orana sahiptir.

Maddi duran varlıklarda ve yatırım amaçlı gayrimenkullerde yeniden değerlendirme konusu 221 kez tekrar etmiş ve %7,95'lik bir oranla 3. sırada yer almıştır.

Şekil 4'e göre incelenen bu raporları faaliyet dönemine göre gruplandırarak (2017,2018,2019,2020) KDK incelendiğinde ise; 2017 yılında 748, 2018 yılında 714, 2019 yılında 666, 2020 yılında 651 adet KDK açıklanmıştır. KDK sayılarının giderek azaldığı gözlemlenmiştir.

Açıklanan KDK incelendiğinde 2017 yılında 82, 2018 yılında 89, 2019 yılında 81, 2020 yılında 72 konudan oluşan KDK'nın var olduğu tespit edilmiştir. Bütün faaliyet dönemlerinde en çok açıklanan KDK hasılat olmuştur. Açıklanan bu konuların sektörler arasında dağılımı şu şekilde olmuştur. İmalat sektöründe 53 farklı KDK açıklanmış ve bu konular 1240 kez tekrar etmiştir. 298 kez tekrar eden hasılat konusu imalat sektöründe en çok önem arz eden konu olmuştur. Mali kuruluşlarda açıklanan KDK 794 iken bu konular 69 konudan oluşmaktadır. Mali sektöre ait işletme ve açıklanan KDK imalat sektöründen az olmasına rağmen açıklanan konu çeşitliliğinin fazla olduğu dikkat çekmiştir. Mali kuruluşlar sektöründe 95 kez KDK olarak açıklanan maddi duran varlıklarda ve yatırım amaçlı gayrimenkullerde yeniden değerlendirme konusu en önem arz eden konu olmuştur. Toptan ve perakende ticaret lokantalar ve oteller sektöründe 184 KDK açıklanmış ve bu konular 32 farklı konudan oluşmaktadır. 27 kez tekrar eden hasılat konusu en önem arz eden konu olmuştur. 101 adet KDK açıklanan elektrik sektöründe bu konular 24 konudan oluşmaktadır. Bu sektöre ait en önemli konu ise 14 kez tekrar eden ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilir olması konusu olmuştur. Çalışmaya konu olan şirket sayısının elektrik sektörüne göre fazla olduğu ulaştırma sektöründe ise KDK yine 101 adettir ve 21 konudan oluşmaktadır. Buradan hareketle, elektrik sektörüne ait raporlarda ulaştırma sektörüne göre daha çok KDK açıklanmakta ve daha fazla konu çeşitliliği bulunmaktadır. Ulaştırma sektöründe en önemli KDK hasılat olmuştur. 139 KDK açıklanan teknoloji sektöründe ise 20 farklı konu KDK olarak raporlarda yer almıştır. Bu sektörde de en çok tekrar eden konu hasılat olmuştur. Sektörel bir

farklılıktan kaynaklı geliştirme maliyetleri konusu sadece teknoloji sektöründe KDK olarak açıklanmıştır. Madencilik sektöründe en önemli KDK aktifleştirilen maden varlıkları, tarım ormancılık sektöründe ise canlı varlık konusu olmuştur. Sektörel olarak en çok önem arz eden bu konuların ardından bütün sektörlerde muhakkak KDK olarak açıklanan tek konu hasılat olmuştur. Hasılat konusu 13 sektörün tamamında KDK olarak muhakkak açıklanmıştır. Hasılat konusu ise en çok stoklar konusu ile birlikte aynı raporlarda yer almıştır. Daha sonra ise ticari alacakların geri kazanılabilirliği konuları ile birlikte aynı raporlarda açıklanmıştır. Toplamda 14 kez KDK olarak açıklanan geliştirme maliyetleri konusunun 12’si hasılat konusu ile birlikte aynı raporlarda açıklanmıştır. KDK, denetçiler ile bilgi kullanıcıları arasında bir köprü niteliğindedir. Yapılan bu çalışmalar göz önünde bulundurulduğunda; sektörler arasında KDK’nın neler olduğu, 13 farklı sektörde en mühim KDK’nın neler olduğu ve bütün sektörlerde muhakkak açıklanan ortak bir KDK’nın neler olduğu, faaliyet yıllarında KDK’nın nasıl değiştiği vb. sorularına yanıt bulunmuştur. Araştırma sayesinde KDK’nın genel olarak hangi konulardan oluştuğu konusunda bir yargıya varılabilirken bu konuların sektörel ve yıl olarak değişimi gözlenebilmektedir. KDK’ya raporlarda yer verilmesinin sebeplerinden başlıcası şeffaflıktır. Bu sebeple KDK’nın amaçlarının gerçekleşme derecesinin ölçülebilmesi için, için, yatırımcılar başta olmak üzere bilgi kullanıcılarından KDK’na ilişkin görüşlerinin alınması ve yeni bilgiler ışığında KDK’ların etkinliğinin araştırılmasının literatüre önemli katkılar sunacağı düşünülmektedir.

ETİK BEYAN VE AÇIKLAMALAR

Etik Kurul Onay Bilgileri Beyanı

Çalışma, etik kurul izni gerektirmeyen bir çalışmadır.

Yazar Katkı Oranı Beyanı

Yazarlar çalışmaya %50-%50 katkı sağlamıştır.

Çıkar Çatışması Beyanı

Çalışmada potansiyel bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- BDS 700 (2017). Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Hakkında Bağımsız Denetim Standardı (2017, 24 Mart). *Resmi Gazete* (Sayı: 30017). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/03/20170324M1-2.htm>, Erişim tarihi: 08.01.2020.
- BDS 705 (2014). Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (2014,18 Mart). *Resmi Gazete* (Sayı: 28945). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140318-12.htm>, Erişim tarihi: 08.01.2020.
- Bozdoğan, T. (2014). *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Büyüköztürk, Ş., Kılıç, Ç. E., Akgün, Ö. A., Karadeniz, Ş. & Demirel, F. (2013). *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık.
- Can, M. (2017). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Çayır, M. & Sarıtaş, M. (2017). Nitel Veri Analizinde Bilgisayar Kullanımı: Bir Betimsel İçerik Analizi. *Necatibey Eğitim Fakültesi Elektronik Fen ve Matematik Eğitimi Dergisi*, 11(2), 518-544.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89.
- Ertan, Y. & Kızık, E. (2019). Kilit Denetim Konuları: BİST İmalat Sektöründe Faaliyette Bulunan İşletmelerin 2017 Yılı Denetim Raporlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 23(1), 49-61.
- Gökgöz, A. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 126-138.
- IAASB (2015). The New Auditor's Report – Overview of the New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments. International Federation of Accountants. Erişim adresi: <http://www.ifac.org/publications-resources/slide-presentation-support-iaasb-snewandrevise-auditor-reporting-standard>, Erişim tarihi: 08.01.2020.
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 84, 49-64.
- Karacan, S. & Uygun, R. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(57), 632-649.
- Kavut, L. F. & Güngör, N. (2018). Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-69.
- KGK (2017). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>, Erişim tarihi: 08.01.2020.
- Kocamış, U. T. & Yıldırım, G. (2019). Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konuları: Olası Etkileri. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, (Özel Sayı), 634-642.
- Sarısoy, Ö. (2018). Kilit Denetim Konularına Bağımsız Denetim Raporunda Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(57), 632-649.
- Sağlar, J. & Tuan, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343- 358.