

# MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI PERSPEKTİFİNDEN BAĞIMSIZ DENETİMDE KİLİT DENETİM KONULARI

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk GÜLEÇ\*

Makale Gönderim Tarihi : 17/06/2019 / Kabul Tarihi : 10/07/2019

## ÖZ

Bağımsız denetime yeni bir bakış açısı kazandıran kilit denetim konuları denetçi raporlarının popülaritesinin artmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu çalışmada, 2017 yılında uygulamaya giren BDS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardının gelişim süreci ve uygulama alanı incelenmiştir. Bu kapsamda, kilit denetim konularına (KDK) yönelik muhasebe paydaşlarının görüş ve düşüncelerinin ortaya konulması amacıyla 242 muhasebe öğretim elemanı ve meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Çalışmada katılımcılara 18 tane 5’li likert tipi ifade sorusu, 1 açık uçlu soru ve 5 demografik soru yöneltilmiş ve elde edilen veriler istatistiki analizlere tabi tutulmuştur. Elde edilen sonuçlara göre, katılımcıların büyük bir bölümü, KDK bildirimlerinin denetim kalitesine pozitif yönde katkı sağlayacağını düşünmekte ve denetim raporlarının daha şeffaf, güvenilir ve iletişim değerinin yüksek olacağını ifade etmektedir. Buna ek olarak, KDK’ların bildirilmesinin denetçi üzerinde cezai, hukuki ve maliyet anlamında çeşitli baskı unsurları oluşturabileceği beyan edilmiştir. Ayrıca, denetim raporlarında KDK’ların sunulmasının denetçinin iş yükünü artıracığı ancak denetim raporlarının yayınlanması sürecinin olumsuz etkilenmeyeceği çalışmanın diğer sonuçları arasında yer almaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** BDS 701 Kilit Denetim Konuları, Bağımsız Denetim, Uluslararası Denetim Standartları

**JEL Sınıflandırması:** M40, M42, M49

\* Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, omerfarukgulec@klu.edu.tr

**KEY AUDIT MATTERS IN INDEPENDENT AUDITING FROM THE PERSPECTIVE OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS****ABSTRACT**

The key audit matters that give a new perspective to independent audit play a major role in increasing the popularity of auditor reports. In this study, the development process and application area of ISA 701 “Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report” which was put into practice in 2017 was examined. In this context, a questionnaire was applied to 242 accounting teaching staff and members of accounting profession in order to reveal the opinions of the accounting stakeholders regarding the key audit matters (CAM). In the study, 18 5-point Likert-type questions, 1 open-ended question and 5 demographic questions were asked to the participants to be used in statistical analyses. According to the results, a large part of the participants think that the CAM notification will contribute positively to the quality of the audit and the audit reports will be more transparent, reliable and communication value of reports will be higher. In addition, it is declared that the notification of CAMs might create various pressure on the auditor such as litigation risk, audit fine, audit cost and workload. The participants state that the CAM notification would not adversely affect the timeliness of the audit reports.

**Keywords:** IAS 701 Key Audit Matters, Independent Auditing, International Auditing Standards

**JEL Classification:** M40, M42, M49

**GİRİŞ**

İşletmelerin dili olan muhasebenin fiziksel çıktıları finansal tablolar, finansal durum, faaliyet sonuçları, nakit akışı ve diğer konularda bilgi sağlayan önemli bir iletişim aracıdır. Finansal tablo kullanıcıları, sunulan bilgiler doğrultusunda yatırım, kredi ve diğer kararlarını şekillendireceğinden, finansal bilgilerin anlaşılır, tarafsız, güvenilir ve gerçeğe uygun bir nitelikte olması gerekmektedir. İşletmelerin sunmuş oldukları finansal bilgilerin aynı zamanda Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) ve geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması, güven noktasında önem taşımaktadır. Hesap verme sorumluluğu üzerine kurulmuş bir kavram olan denetim, Amerikan Muhasebe Derneği’nin (AAA) en geniş tanımıyla, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini ve faaliyet sonuçları ile belirlenmiş standart ölçütler arasındaki uyum derecesini saptamak amacıyla sistematik ve objektif bir biçimde, kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçlarının ilgili kullanıcılara iletilmesi sürecidir. Kamu Gözetimi Kurumu’na (KGG) göre ise, bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve bir rapora bağlanmasıdır.

Son yıllarda meydana gelen finansal krizler ve şirket skandalları denetim mekanizmasının daha çok sorgulanmasına neden olmuş ve denetimin öneminin işletmeler için giderek artan bir faktör olduğunu ortaya koymuştur (Vanstraelen vd. 2012). Şirketlere olan güven duygusundaki zedelenme, denetim sürecinin daha hayati olmasını sağlamış ve kullanıcıların denetim raporundan beklentileri de değişiklik

arz etmiştir. Bu çerçevede, denetim raporlarının daha açık, ayrıntılı, kullanışlı ve güvenilir bir şekilde hazırlanması ihtiyacı daha sesli bir şekilde dile getirilmiştir. Buna ek olarak, denetim çalışmalarının tüm etkileşenleri için denetimle ilgili beklenti farklılığının ortadan kaldırılması ihtiyacı, denetim raporlarının geleceği açısından değişim ihtiyacını doğurmuş ve denetim raporlarının biçim ve içeriğinde ciddi değişiklikler yaşanmasını gündeme getirmiştir. Denetim standartları ortaya çıkan bu ihtiyaçları karşılayabilmek ve denetime yönelik köklü reformlar gerçekleştirebilmek amacıyla güncellenmekte ve yenilenmekte olup denetim sürecine yönelik daha detaylı bilgi sunmayı amaçlayan bir raporlama anlayışı benimsemiştir.

Bağımsız denetim standartları, denetçi ile işletme arasında denetim anlaşmasından denetim raporunun hazırlanması aşamalarına kadar geçen tüm denetim sürecini düzenleyen ve belirli ilke ve kurallara bağlayan standart setidir. İşletme yatırımcıları açısından denetim raporları en az finansal raporlar kadar öneme sahip olup, standartların amacı denetim raporlarının niteliklerinin ve kalitesinin artırılmasını sağlamaktır. Denetim raporlarının birbirinin kopyası metinler olmaktan çıkarılarak işletmeye özgü bir durum raporu olması yolunda standartlardaki güncelleme ve yenilemeler büyük rol oynamaktadır. Bu doğrultuda denetim raporlarının artık ilgilileri tarafından okunmayan ve iletişim değerini kaybetmiş bir araç haline gelmesi (Church vd. 2008) ve sadece geçti-kaldı şeklinde sonuç beyan eden bir görüş bildirgesi niteliği taşıması standartlarla ilgili bazı değişiklikleri beraberinde getirmiştir.

Bu çalışmada, bağımsız denetim raporlarının çehresini değiştiren ve iletişim değerini artırarak hedef kullanıcılara işletmeye özgü bilgiler sağlanmasına imkân tanıyan BDS 701 Kilit Denetim Konuları (KDK) standardı incelenmiştir. Araştırma kapsamında, anket yöntemi kullanılarak 242 muhasebe meslek mensubunun (akademisyenler ve denetim mesleğini icra edenler) ilgili standarda yönelik görüş ve düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Literatürden faydalanılarak oluşturulan 18 tane 5'li likert tipi ifade sorusu, 1 açık uçlu soru ve 5 demografik soruyla katılımcıların BDS 701'e ilişkin bilgi düzeyleri ve beklentileri saptanmıştır. Denetime yeni bir boyut kazandıran kilit denetim konularının daha iyi anlaşılması noktasında çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmada öncelikle kilit denetim konuları standardı ele alınarak yapılan düzenlemeler ışığında ilgili standardın gelişim süreci ve maddeleri tartışılmıştır. 2. bölümde kilit denetim konuları ile ilgili dünyada ve Türkiye'de yapılan çalışmalara yer verilmiştir. Araştırma tasarımı bölümünde katılımcıların cevapları istatistikî analiz yöntemleri ile incelenmiş ve bulgular sonuç bölümünde tartışılmıştır.

## **1. BDS 701 Kilit Denetim Konuları Standardının İncelenmesi**

### **1.1. KDK'nın Amacı, Kapsamı ve Tarihsel Gelişimi**

Denetim raporlarının basmakalıp görüş bölümleri kullanıcılar tarafından artık işlevsel bulunmadığından, denetimde beklenti açığı artmış ve bunun sonucu olarak denetim raporlarında değişiklik ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Denetim raporlarının ihtiyaca uygun, şeffaf ve daha fazla bilgi sağlaması amacıyla standartlarda revizyona gidilmiş ve denetim raporlarının kalite ve iletişim değerinin artırılması hedeflenmiştir. Denetim faaliyetlerinin düzenlendiği denetim standartlarına yeni eklenen BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardına ek olarak diğer standartlarda da değişikliklere gidilmiş ve uyumlaştırmalar yapılmıştır.

Bağımsız denetim standartlarında değişim ve gelişim çalışmaları altı standartta kapsamlı revizyonu ve diğer standartlarda gerekli uyum düzeltmelerini ele almıştır. Ayrıca kapsamlı revizyonlara ek olarak, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardı denetçi raporları açısından yeni bir standart olarak düzenlenmiştir.

Bu standartlar;

- BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim,
- BDS 570 İşletmenin Sürekliliği,
- BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama,
- BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi,
- BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları,
- BDS 720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (IAASB) tarafından Ocak 2015'de yayımlanan ve 15 Aralık 2016 sonrasında uygulamaya giren ISA 701, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından kabul edilmiştir. İlgili standart BDS 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" başlığıyla 9 Mart 2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve Bağımsız Denetim Standartları (BDS) arasında yerini almıştır. Borsada işlem gören işletmeler için uygulama tarihi 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemleri olarak belirlenmiş olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetime tabi diğer şirketler için uygulama tarihi 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemleridir.

BDS 701, 8. paragrafa göre Kilit Denetim Konuları (KDK) şu şekilde tanımlanmıştır. "*Kilit denetim konuları: Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir.*"

Kilit denetim konularının bildirilmesinin temel amacı BDS 701 standardının 2. maddesi ve açıklayıcı hükümlerde şu şekilde ele alınmıştır.

- Yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılması.
- Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedef kullanıcılarına ilâve bilgiler sağlanması.
- Hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanları anlamalarına yardımcı olması.

- Denetçi ve üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimin geliştirilmesi.
- Yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların denetçi raporunda atıf yapılan finansal tablo açıklamalarına daha fazla dikkat etmelerinin sağlanması.

### 1.2. KDK'nın Belirlenmesi ve Bildirilmesi

KDK belirlenmesinde ilk adım, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirlemesidir. Denetçinin bu belirlemeyi yaparken göz önünde bulundurması gereken hususlar şunlardır:

- BDS 315 uyarınca değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olan veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar.
- Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları.
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

(BDS 701, 9'uncu paragraf)



**Şekil 1. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi**

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

Denetçi kilit denetim konularını belirlerken konuya ilişkin muhasebe politikalarının niteliği, konunun finansal tablo kullanıcıları açısından önemi ve üst yönetimle gerçekleşen iletişime de dikkat etmelidir. Kilit denetim konuları aksi belirtilmedikçe denetim raporunda “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında

raporunun ayrı bir bölümünde uygun bir alt başlık kullanılarak açıklanır. BDS 701, A31 paragrafında da vurgulandığı gibi kilit denetim konularının denetçi raporundaki konumu denetçi görüşüne olabildiğince yakın bir yerde olmalıdır. Burada temel amaç, denetimdeki kilit bulguların öne çıkartılmasını sağlamaktır. Çünkü KDK'lar finansal tablo kullanıcılarının denetim sürecinin ayrıntılarına daha çok hâkim olma isteği sonucunda uygulamaya geçtiğinden, denetim raporunda bu isteğin göz önünde bulundurulduğu mesajı verilmelidir.

Kilit denetim konularının bildirilmesi, denetçi üzerinde maliyet ve hesap verilebilirlik baskısı yaratacağından dolayı denetçinin iş yükünün artmasına neden olan bir süreç olarak görülmektedir (Carcello ve Li 2013). Kilit denetim konuları ile denetçi şirketin ünü arasında da bir ilişki bulunmaktadır. Nitekim kilit denetim konuları denetçi şirket üzerinde hukuki baskı yaratacak ve denetçinin denetim sürecinde daha dikkatli olmasını gerektirecektir. Buna ek olarak, denetçinin şöhretinin de bu açıdan tehlike altında olabileceği ve bu nedenlerle denetçi şirketin kilit denetim konularında daha fazla mesai harcaması gerektiği sonucu çıkarılabilir (DeFond ve Zhang 2014). Belirlenen ve bildirilen kilit denetim konusu sayısı denetçinin mesleki yargısı, tecrübesi, eğitim düzeyi, denetçi şirket ve ilgili şirketin özellikleri gibi birçok faktöre bağlı olmakla birlikte makul bir seviyede olmalıdır (Doğan, 2018). BDS 701 gereği, KAYİK olan bir işletmenin denetiminde en az bir adet KDK'nın tespit edilmesi beklenmektedir. Buna ek olarak çok sayıda KDK belirlenmesi en çok önem arz eden konuların hangisi olduğuna yönelik ciddi şüpheler ortaya çıkarabilir.

Kilit denetim konuları işletmelere özgü olduğundan denetçi KDK açıklamalarında, gerektiği kadar ayrıntılı, kalıplaşmış ifadelerden uzak, sade, açık ve anlaşılır bir dil kullanılmalıdır. Standart konuların sıralanmasına yönelik bir düzenleme getirmese de KDK'lar denetçinin mesleki muhakemesine göre nispi önemine bağlı olarak sıralanabilir. Denetçi kilit denetim konularının belirlenmesi sürecinde işlemlerini belgeye dayandırmalıdır. KDK'ların bildirilmesi denetim raporlarının popüleritesini artıracak pozitif bir gelişme olarak görülse de literatürde ve KDK'ların taslak metinlerinde çeşitli endişe ve potansiyel problemlere yer verilmiştir. Örneğin ve Dow (2014) ve Can (2017) çalışmalarında KDK'ların bildirilmesine yönelik başlıca şu çekincelerden bahsedilmiştir; Şirketlerin finansal raporlama ve iç kontrol sisteminin kalitesi ile ilgili şüphe uyandırılabilmesi, denetçinin baskı altında bırakabilmesi, maliyetlerin artma ihtimali ve denetim görüşünün oluşturulmasında dikkatlerin dağılması riski bu unsurlara örnek olarak verilebilir.

Şekil 2'de kilit denetim konularının belirlenmesi ve bildirilmesi süreci sunulmuştur. Denetçi aksi belirtilmedikçe ve aşağıda belirtilen hususlar haricinde belirlemiş olduğu kilit denetim konusunu mutlaka raporunda açıklamak zorundadır. Bu durumlar;

- a) Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermemesi
- b) Konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, denetçinin ilgili hususun denetçi raporunda bildirilmemesine karar vermesi (BDS 701, 14p).

1) Denetçi üst yönetime bildirilmiş konuları tespit eder.

2) Denetçi bu konulardan önemli ölçüde dikkatini verdiği konuları belirler. Bu belirleme için; “önemli yanlışlık” riski içeren alanları, yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğunu belirlediği muhasebe tahminleri dâhil, finansal tablolardaki alanlara ilişkin önemli muhakemelerini ve dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkilerini göz önünde bulundurur.

3) Denetçi 2. aşamada belirlediği konulardan hangilerinin denetimde en çok önem arz eden konular yani KDK’lar olduğunu tespit eder. KDK’ları belirlerken konunun finansal tablo kullanıcıları için önemli, gerekli ve yararlı bir bilgi olup olmadığına da dikkat eder.

4) Denetçi belirlediği KDK’ları üst yönetimle paylaşır.

5) Denetçi belirlediği kilit denetim konularını bir ana başlık altında alt başlıklara ayırarak raporlar. Denetçi ana başlığın altında bildirdiği KDK’ların cari dönem denetimde en çok önem arz eden konular olduğunu, denetim görüşü oluşturulurken dikkate alındığını ve söz konusu konularla ilgili ayrı, münferit bir görüş verilmediğini belirtir.

6) Alt başlıklar altında; özel olarak her bir başlığın neden KDK olarak değerlendirildiğini, konunun denetimde nasıl ele alındığını açıklar ve varsa konu ile ilgili finansal tablolardaki açıklamalara atıfta bulunur.

### Şekil 2. Kilit denetim konularının belirlenmesi ve bildirilmesi süreci

Kaynak: Can, M. (2017,101)

### 1.3. Kilit Denetim Konularına İlişkin Örnekler ve Denetçi Görüşü

BDS 701, 11. paragrafta da ifade edildiği üzere denetçi raporunda Kilit Denetim Konuları bölümünün giriş cümlesi mevzuat tarafından başka bir ifade öngörülmedikçe şu şekilde başlamak zorundadır.

#### **Kilit Denetim Konuları**

Kilit Denetim Konuları, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde meslekî muhakememize göre 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.

Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu bünyesinde yer alan Denetçi Raporlama Uygulama Grubu tarafından hazırlanan örnek uygulamalar BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardının daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla Kamu Gözetimi Kurumu aracılığıyla tercüme edilmiştir. Açıklayıcı örnekler sadece örnek uygulamalara yer veren rehber niteliğinde bir metin olup Bağımsız Denetim Standartlarının yerine geçemez. Aşağıda belirtilen örnekler Türkiye'deki işletmelerde de sıklıkla karşılaşılan hasılat ve şerefiyeye yöneliktir.

### **Şerefiye**

#### ***Konunun nasıl tespit edildiği***

TFRS'ler kapsamında Topluluğun şerefiyeyi yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutması gerekmektedir. 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla XX kaleminin hesap bakiyesinin finansal tablolar açısından önemli olması sebebiyle söz konusu yıllık değer düşüklüğü testi denetimimiz bakımından önemli bir konudur. Ayrıca, yönetimin değerlendirme süreci karmaşık ve yüksek düzeyde yargıya bağlı olup varsayımlara dayanmaktadır. Kullanılan bu varsayımlar, özellikle [varsayımları açıklayın] [...] de gelecekte beklenen piyasa koşullarına ya da ekonomik şartlara oldukça duyarlıdır.

### **Şerefiye**

#### ***Denetimde nasıl ele alındığı***

Uyguladığımız prosedürler, özellikle [işkolunun adı]'na ilişkin tahmin edilen hasılat büyüklüğü ve kar marjlarıyla ilgili Topluluk tarafından kullanılan varsayım ve yöntemlerin değerlendirilmesinde değerlendirme uzmanından faydalanılmasını da içermektedir. Tarafımızca ayrıca, değer düşüklüğü testi sonucunun en duyarlı olduğu varsayımlar hakkında Topluluk tarafından finansal tablolarda yapılan açıklamalara odaklanılmıştır. Bu açıklamalar, şerefiyenin geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde en önemli etkiye sahiptir.

### **Hasılatın Finansal Tablolara Alınması**

#### ***Konunun nasıl tespit edildiği***

[A] ürünü ile satış sonrası hizmetlerin satıldığı hesap dönemine ilişkin hasılat ve kâr tutarının muhasebeleştirilmesi, her bir uzun dönemli satış sonrası hizmet sözleşmesinin, [A] ürününün satış sözleşmesiyle bağlantılı olup olmadığının uygun bir şekilde değerlendirilmesine bağlıdır. Ticari sözleşmeler karmaşık olabileceğinden her bir duruma ilişkin muhasebe esasları seçilirken önemli muhakemelerin yapılması gerekmektedir. Muhakememize göre hasılatın finansal tablolara alınması denetimimiz bakımından önemli bir konudur. Çünkü Topluluk, uzun dönemli hizmet sözleşmeleriyle [A] ürününün satışlarını muhasebe açısından tek bir sözleşme olarak değerlendirir ve uygun olmayacak şekilde finansal tablolara almış olabilir. Bu durum da uzun dönemli hizmet sözleşmelerindeki kâr marjlarının genellikle [A] ürününün satış sözleşmesindeki kâr marjlarından daha yüksek olması sebebiyle hasılat ile kârın erken bir şekilde finansal tablolara alınmasına sebep olacaktır.



**Hasılatın Finansal Tablolara Alınması*****Denetimde nasıl ele alındığı***

Hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin “önemli yanlışlık” riski, ciddi risk olarak değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin “önemli yanlışlık” riskinin ele alınmasında uyguladığımız prosedürler aşağıdakileri içermektedir:

- Denetim şirketimiz bünyesindeki BT uzmanlarının yardımı vasıtasıyla, kontrollerin test edilmesi. Diğer hususlar üzerindeki kontrollerin yanı sıra bu kapsamda, her bir reklam kampanyasına ilişkin şartların ve fiyatlandırılmaların sisteme girilmesi; söz konusu şartlar ile fiyatlandırma verilerinin ilgili reklam ajanslarıyla yapılan sözleşmelerdekilerle karşılaştırılmasına ve bunların izleyici verileriyle olan bağlantısına ilişkin kontroller test edilmiştir.
- Sektör bilgimiz ve dış piyasa verilerinden elde edilen beklentilerimize dayanarak beklentilerimizde meydana gelen sapmaları da dikkate alarak- hasılatın ve finansal tablolara alınma zamanının detaylı bir şekilde analiz edilmesi.

BDS 701 4. maddesi kilit denetim konuları ile denetçi görüşü arasındaki ilişkiyi ele almıştır. İlgili maddeye göre, kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin denetçinin oluşturmuş olduğu görüş çerçevesindedir. Bir başka ifadeyle denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi;

- Finansal tablolarda geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca yönetim tarafından yapılması gereken açıklamaların veya gerçeğe uygun sunumun sağlanması için yapılması gereken diğer açıklamaların yerine geçmez.
- BDS 705 uyarınca denetimin kendine özgü şartlarının gerektirmesi sebebiyle denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesinin yerine geçmez.
- İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olması durumunda, BDS 570 İşletmenin Sürekliliği 'ne uygun olarak yapılan raporlamanın yerine geçmez.
- Münferit konulara ilişkin ayrı bir görüş değildir.

BDS 705 standardı gereği denetçi olumlu görüş dışında bir görüş bildirmişse bu görüşün verilmesine neden olan konuyu kilit denetim konuları bölümünde bildirmez. Denetçi raporunda görüş bildirilmekten kaçınılmışsa Kilit Denetim Konusu bildirilmesi yasaklanmıştır.

**2. Literatür İncelemesi**

Kilit denetim konuları, bağımsız denetim literatüründe farklı açılardan ele alınmış ve çalışmalar genel olarak ilgili standardın olası etkilerini ve tarihsel gelişimini incelemiştir. Buna ek olarak, işletmelerin

yayınlanmış oldukları denetim raporlarındaki kilit denetim konuları üzerine yapılan içerik analizleri ve meslek mensuplarının görüş ve düşüncelerinin ortaya konulduğu çalışmalar literatürdeki diğer araştırmalara örnek olarak gösterilebilir. Kilit denetim konularının gelişim sürecini ele alan çalışmalardan Cordoş ve Fülöp (2015), kilit denetim konularının taslak metninden yola çıkarak denetim raporlarında KDK bölümünün olmasının etkilerini araştırmıştır. Katılımcıların önemli bir bölümü KDK bildirimini denetim raporları üzerinde olumlu etkisi olacağını ifade ederken, bazı katılımcılar KDK uygulama sürecinde muhtemel hukuksal sorunlara değinmiştir. Christensen vd. (2014), hisse senedi yatırımı yapan işletme mezunu profesyonel olmayan yatırımcıların yatırım kararları ile kilit denetim konuları arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Kilit denetim konuları paragrafı sunulan denetim raporlarında standart raporlara kıyasla yatırımcıların yatırım kararlarını değiştirme olasılığının daha yüksek olduğu elde edilmiştir. Ayrıca, KDK paragrafının ardından ilgili KDK'ya yönelik çözüm önerileri sunulduğunda KDK'nın etkisini yitirdiği tespit edilmiştir. Kachelmeir vd. (2014) denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi ile algılanan denetim güvencesi ve yanlış denetimler için denetçi sorumluluğu arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmada özellikle kilit denetim konusu olarak belirlenen bir alanda keşfedilen bir yanlışlığın algılanan denetçi sorumluluğunu azalttığı vurgulanmıştır. Bédard vd. (2017) çalışmasında kilit denetim konularının yatırımcılar ve denetçi açısından potansiyel sonuçlarını ele alarak özellikle denetim maliyetleri, denetim raporlarının yayınlanmasında gecikme yaşanması ve denetim kalitesi arasındaki unsurlara vurgu yapmıştır. Sirois vd. (2018) çalışmasında deneysel bir yöntem kullanarak KDK'lara olan ilgiyi tespit etmeye çalışmıştır. Katılımcıların denetçi raporunda tek bir kilit denetim konusuna daha çok yoğunlaştığını ancak birden fazla kilit denetim konusu sunulduğunda finansal tabloların geri kalan bölümlerine daha az dikkat ettikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Kilit denetim konularıyla ilgili Türkiye'de yapılan çalışmalar değerlendirildiğinde ağırlıklı olarak 2017 yılı bağımsız denetim raporlarında bildirilen KDK sayısı ve başlıklarına yönelik içerik analizi çalışmaları ön plana çıkmaktadır. Bu çalışmalardan Kavut ve Güngör (2018) çalışmasında 96 şirketin 2017 faaliyet raporlarını inceleyerek ilgili raporlardaki Kilit Denetim Konuları dağılımını ele almışlardır. Bağımsız denetim raporları incelemesi sonucu kilit denetim konuları bölümlerindeki içerik analizine göre, 25 başlık altında 211 adet kilit denetim konusu tespit edilmiştir. Rapor başına yaklaşık 2 kilit denetim konusunun belirlendiği bu başlıklardan ilk sırada %13'le "Hasılatın Kaydedilmesi" yer alırken, bu başlığı sırasıyla şerefiye, ticari alacaklar ve stoklar takip etmektedir. Gökğöz (2018), 140 işletmenin kilit denetim konusunu incelemiş ve elde edilen sonuçlara göre, 25 başlık altında toplanan 273 kilit denetim konusundan en çok tekrar edilenler şu şekilde sunulmuştur. Hasılat (%14,65), Ticari Alacaklar (%13,55), Stoklar (%10,99), Maddi Duran Varlıklar (%9,89) ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (%9,16). En fazla kilit denetim konusu belirleyen şirket 6 tane konu belirlemiş olup, örneklemin ortalaması 1,95'tir. Çalışmaya göre, belirlenen kilit denetim konularının dağılımı; muhasebe tahminlerine dayalı KDK'lar (%48), önemli yanlışlık riski ile ilgili KDK'lar (%47) ve cari dönemde gerçekleşen olaylar (%6) şeklindedir.

Uzay ve Köylü (2018) 170 imalat sanayi işletmesi toplamda 354 KDK ile incelenmiştir. Çalışmanın dikkat çektiği unsurlardan bir tanesi de aynı anlama gelen fakat farklı şekilde isimlendirilen KDK'lardaki standartlaştırmadır. Denetim raporu başına ortalama 2,1 KDK'nın tespit edildiği çalışmada başlıca KDK'lar %19,5 ile Hasılat, %17,8 ile Maddi Duran Varlıklar, %17,2 ile Ticari Alacaklar ve %11 ile Stoklar olarak ortaya konulmuştur. Akdoğan ve Bülbül (2019) çalışmasında BİST 100 kapsamındaki

şirketleri inceleyerek 251 KDK tespit etmişlerdir. Başlıca KDK'lar Hasılat (40 adet), Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi (39 adet) ve Karşılıklar/Yükümlülükler (21 adet) şeklindedir. Çalışmanın önemli bulguları arasında farklı firmaları denetleyen aynı denetim firmalarının, kilit denetim konusu belirleme sürecindeki benzer yaklaşımları olarak gösterilebilir. Araştırmanın bir diğer önemli bulgusu ise denetim şirketleri içerisinde Big4 olarak nitelendirilen dört büyük denetim şirketinin göreceli olarak ağırlığıdır (79 firma). Buna ek olarak farklı ülkelerdeki KDK'lar konusunda da bilgi verilerek diğer ülkelerdeki KDK unsurlarının temel başlıkları ifade edilmiştir.

Varıcı ve Çağırın (2019) çalışmasında İmalat sanayi alt sektörlerinde faaliyet gösteren 171 işletmenin 2017 bağımsız denetim raporlarından kilit denetim konularını incelemiştir. Kilit denetim konularının belirlenmesi sürecinde ağırlıklı faktör %60 ile yönetimin yargı ve tahminine dayalı alanlar olarak tespit edilmiştir. Buna ek olarak, kilit denetim konularında diğer çalışmalara benzer olarak başlıca kilit denetim konuları %20 ile Hasılat, %17 ile Ticari Alacaklar, %15 ile Maddi Duran Varlıklar ve %11 ile Stoklar olarak belirlenmiştir. Çalışmada denetim raporu sayfa sayısı ve kilit denetim konuları sayısı açısından incelendiğinde en çok denetim raporu sayfa sayısı 7 ve en fazla kilit denetim konusu sayısı 6 olarak tespit edilmiştir. Son olarak İmalat sanayi alt sektörleri ve denetim görüşleri ile KDK sayıları arasındaki ilişki de çalışmanın diğer hipotezleri arasında yer almaktadır.

Kilit denetim konularının dünya ve Türkiye uygulamalarıyla anlatıldığı çalışmalardan Biçer ve Erol (2017) kilit denetim konularını yargı temelli bir karar oluşturma çerçevesi olarak değerlendirmiş ve bu nedenle kilit denetim konuları ifadesinin “kilit denetim bulguları” şeklinde ifade edilmesinin daha gerçekçi olduğu görüşünü savunmuştur. Ayrıca, çalışmaya göre kilit denetim konularının denetçinin raporunda sunacağı önemli konulardan ziyade denetçinin dikkatle mesleki yargı süzgecinden geçirerek sunması gereken değerlendirilmiş bilgiler olduğu ifade edilmiştir. Denetimde beklenti açıklığının ayrıntılı olarak vurgulandığı çalışmada, kilit denetim konusu sayısında makul olma ve küçük işletmeler içinde çeşitli çalışmaların yapılması önemli öneriler arasındadır. Doğan (2018) çalışmasında, denetim raporlarının geçmişten günümüze geçirmiş olduğu değişim ve gelişim kilit denetim konuları özelinde vurgulanmış ve kilit denetim konuları standardı tartışılmıştır. Çeşitli ülkelerdeki ISA 701 uygulamalarının anlatıldığı çalışmada, BDS 701, ISA 701 karşılaştırması ve kilit denetim konularının tarihsel gelişimi ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının görüş ve düşüncelerini ele alan *çalışmalardan* Can (2017), 202 kamu dış denetçisi ile 18 sorudan oluşan bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Çalışma sonuçlarına göre, katılımcılar genel olarak standardın olumlu sonuçlar doğuracağını belirtmiş ve KDK bildirilmesinin literatürde belirtildiği üzere işletmeler ve denetçiler açısından çekincelere neden olmayacağını savunmuştur. Çalışma BDS 701 standardının henüz yeterince bilinmemesinden dolayı örneklem ve cevaplar açısından çeşitli sınırlılıklara sahiptir. Meslek mensupları üzerinden BDS 701 standardını ele alan çalışmalardan Sarısoy (2018), özellikle denetimde beklenti farklılıkları kavramı üzerinden kilit denetim konularını ele almış ve örneklemine *işletme yöneticileri, aracı kurum yöneticileri* ve bankaların kredi tahsis birimlerinde çalışan yöneticileri *dâhil etmiştir. Araştırma sonuçlarına göre, bağımsız denetim çıkar grupları* arasında, kilit denetim konularına yönelik önemli beklenti farklarının olduğu görülmüştür.

### 3. Araştırma Tasarımı

#### 3.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının BDS 701 Kilit Denetim Konuları standardı hakkındaki bilgi düzeyleri ve düşüncelerini tespit etmektir. Bu kapsamda, çalışmada anket yöntemi kullanılmış ve anket formundaki soruların oluşturulmasında literatürde yer alan diğer çalışmalardan faydalanılarak 18 tane 5'li likert tipi ifade sorusu, 5 demografik soru ve 1 tane açık uçlu soru katılımcılara yöneltilmiştir. Bağımsız denetim raporlarına yeni ve işletmelere özgü bir anlayış getiren Kilit Denetim Konuları standardının bilinirlik düzeyinin ve uygulamada ne gibi etkiler doğuracağıın tespit edilmeye çalışıldığı araştırmada ana kütle muhasebe ve özellikle de denetim alanında yer alan tüm paydaşlar olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda, muhasebe öğretim elemanları, bağımsız denetim firmaları yönetici ve çalışanları ve yeminli mali müşavirlere gönderilen anket formları sonucunda 242 geçerli anket elde edilmiştir.

#### 3.2. Temel İstatistikî Bilgiler

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik bilgileri aşağıdaki tabloda sunulmuştur. Tablo 1 incelendiğinde, 242 katılımcının yaklaşık %35'i kadın (86 kişi) ve %65'i erkek (156) meslek mensuplarından oluşmaktadır. Yaş aralıkları ele alındığında, en çok katılımcı yaklaşık %35 ile 36-45 yaş aralığındadır. En az katılımcı ise 14 kişiyle 65 üstü yaş grubuna aittir. Unvanlar açısından bir değerlendirme yapıldığında 6 farklı unvandan katılımcılara yer verildiği görülmekte ve en çok katılımcının 64 kişiyle (%26,4) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanına ait olduğu görülmektedir. Ayrıca akademik unvana sahip katılımcılar toplam katılımcıların %57'sini oluşturmaktadır. Katılımcıların çok büyük bir kısmı İstanbul ve Ankara illerinden çalışmaya dâhil olmuş ve bu iki şehirden katılım gösterenlerin toplam içindeki payı yaklaşık %61'dir.

Demografik bilgilere yönelik son soru ise katılımcıların BDS 701 Kilit Denetim Konuları standardı ile ilgili daha önce herhangi bir eğitim alıp almadıkları veya bir başka ifadeyle bu standardın ele alındığı bir bilgilendirme toplantısı, konferans, seminer vb. bir organizasyona katılıp katılmadıklarına yöneliktir. Katılımcıların yaklaşık %61'i (147 kişi) böyle bir eğitime katılmadıklarını ifade ederken, %39'u (95 kişi) eğitim aldıklarını beyan etmişlerdir.

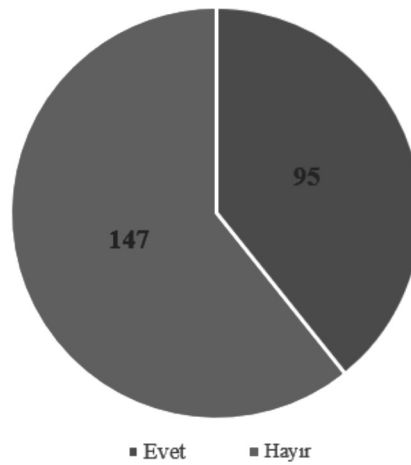
**Tablo 1. Demografik Bilgiler**

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	86	34,5%
Erkek	156	65,5%
<b>Toplam</b>	<b>242</b>	<b>100%</b>

Yaş	Frekans	Yüzde
26 - 35	63	26%
36 - 45	84	34,7%
46 - 55	55	22,7%
56 - 65	26	10,7%
65 üstü	14	5,8%
<b>Toplam</b>	<b>242</b>	<b>100%</b>

Unvan	Frekans	Yüzde
Profesör	36	14,9%
Doçent	43	17,8%
Dr. Öğr. Üyesi	29	12%
Arş. Görevlisi	30	12,4%
SMMM	64	26,4%
YMM	40	16,5%
<b>Toplam</b>	<b>242</b>	<b>100%</b>

Şehir	Frekans	Yüzde
İstanbul	73	30,2%
Ankara	74	30,6%
İzmir	18	7,4%
Diğer	77	31,8%
<b>Toplam</b>	<b>242</b>	<b>100%</b>



Şekil 3. Daha önce BDS 701 standardı ile ilgili bir eğitim veya seminere katıldınız mı?

### 3.3. Kilit Denetim Konularına Yönelik İfadelerin Cevaplanması

Anket formunda muhasebe meslek mensuplarının BDS 701 Kilit Denetim Konuları standardına yönelik ifadelerine verdikleri cevaplar Tablo 2’de sunulmuştur. İfadelerde yer alan ilk 4 soru katılımcıların kilit denetim konularına yönelik bilgi düzeylerinin tespitini amaçlamaktadır. Katılımcıların %64’ü kilit denetim konuları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğunu ifade etmiş ve BDS 701 ile ilgili gelişmeleri yakından takip ettiğini belirtmiştir. Katılımcıların yaklaşık %57’si şirketlerin yayınlamış oldukları kilit denetim konularını incelediğini söylemesine rağmen sadece %47’si KDK’ların hedef kullanıcılar tarafından takip edildiğini beyan etmişlerdir. Bir başka ifadeyle, katılımcıların %38’i hedef kullanıcıların KDK’ları incelediği konusunda kararsız kalmıştır.

Anket formunda 5. ve 14. sorular arasında yer alan 10 ifade kilit denetim konularının denetim ve muhasebe alanına olası etkilerini ele almaktadır. İfadeler incelendiğinde kilit denetim konularının bildirilmesinin bilgi asimetrisini azaltacağı ve denetim raporlarının popülaritesini artıracığı katılımcıların %60’ından fazlası tarafından teyit edilmiştir. Buna ek olarak, yaklaşık %68’lik kesim KDK’ların denetim kalitesini etkileyeceğini belirtmiştir. KDK’ların denetim raporunda bildirilmesi ile denetçinin mesleki şüphesinin artacağı ifadesine yönelik verilen cevaplar incelendiğinde katılımcıların büyük bir kısmı (%37,2) kararsızlıklarını belirtmişlerdir. Öte yandan, örneklem dahilindeki cevaplayıcılar, KDK bildirimlerinin denetim maliyetlerini ve denetçinin iş yükünü artıracığını düşünmekle birlikte, kilit denetim konuları sürecinin denetçi üzerinde hukuki ve cezai baskı unsuru oluşturacağını beyan etmektedir. Kilit denetim konularının denetim ve muhasebeye olası etkilerinin ele alındığı 13 ve 14. sorularda, KDK’ların denetim sürecini uzatmayacağı ve denetim raporunun zamanında yayınlanmasına engel oluşturmayacağı sonucuna varılmıştır.

Kilit denetim konuları ile çeşitli faktörler arasındaki ilişkinin ele alındığı 15. ve 18. ifadeler arasındaki dört soru, KDK sayısı ile şirketler ve denetim şirketine özgü unsurlar arasındaki bağlantıyı incelemektedir. Katılımcılar kilit denetim konusu sayısının şirket büyüklüğünden, denetçi şirket büyüklüğünden ve denetçi şirketin ününden etkilendiğini düşünmemektedir. Buna ek olarak, katılımcılar denetim kalitesi ile bildirilen KDK sayısı arasında da bir ilişki olmadığını belirtmektedir. Ancak ilişkiler olarak adlandırılan bu sorularda da kararsızların oranı göreceli olarak yüksektir.

Tablo 2. KDK'lara Yönelik İfadeler

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Ne Katılmıyorum Ne Katılıyorum		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
1) Kilit denetim konuları (KDK) hakkında yeterli bilgiye sahibim.	23	9,5%	44	18,2%	20	8,3%	86	35,5%	69	28,5%
2) Kilit denetim konuları ile ilgili gelişmeleri yakından takip ederim	26	10,7%	50	20,7%	17	7,0%	92	38,0%	57	23,6%
3) Şirketlerin yayınlamış olduğu kilit denetim konularını inceledim.	30	12,4%	50	20,7%	25	10,3%	83	34,3%	54	22,3%
4) Kilit denetim konusu olarak belirlenen başlık ve başlıklar, hedef kullanıcılar tarafından yakından takip edilmektedir.	11	4,5%	26	10,7%	92	38,0%	84	34,7%	29	12,0%
5) KDK'nun bildirilmesi, denetçi ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki bilgi asimetrisini azaltmaktadır.	7	2,9%	28	11,6%	59	24,4%	72	29,8%	76	31,4%
6) KDK'nun bildirilmesi, denetim raporlarını popüler hale getirecektir.	1	0,4%	21	8,7%	42	17,4%	70	28,9%	108	44,6%
7) KDK'nun bildirilmesi, denetim kalitesine yönelik algıyı etkilemez.	81	33,5%	85	35,1%	43	17,8%	28	11,6%	5	2,1%
8) Kilit denetim konuları ile birlikte denetçinin şüphesi yaklaşımı artmaktadır.	1	0,4%	40	16,5%	90	37,2%	87	36,0%	24	9,9%
9) KDK'nun bildirilmesi, denetim maliyetlerini artırmaktadır.	2	0,8%	47	19,4%	58	24,0%	94	38,8%	41	16,9%
10) KDK'nun bildirilmesi, denetçinin iş yükünü artırmaktadır.	0	0,0%	39	16,1%	43	17,8%	98	40,5%	62	25,6%
11) KDK'nun bildirilmesi, denetçi üzerinde hukuki baskı yaratmaktadır.	2	0,8%	44	18,2%	56	23,1%	88	36,4%	52	21,5%
12) KDK'nun bildirilmesi, denetim şirketlerine uygulanan cezai işlem ve yaptırımlarda etkili olacaktır.	3	1,2%	43	17,8%	49	20,2%	82	33,9%	65	26,9%
13) KDK'nun bildirilmesi, denetim raporlarının zamanında yayınlanmasına engel oluşturmaz.	9	3,7%	39	16,1%	59	24,4%	116	47,9%	19	7,9%
14) KDK'nun bildirilmesi, denetim sürecini uzatır.	24	9,9%	88	36,4%	59	24,4%	59	24,4%	12	5,0%
15) Kilit denetim konusu sayısı ile denetçi şirketin büyüklüğü arasında bir ilişki vardır.	15	6,2%	101	41,7%	69	28,5%	47	19,4%	10	4,1%
16) Kilit denetim konusu sayısı ile şirket büyüklüğü arasında bir ilişki vardır.	8	3,3%	84	34,7%	63	26,0%	73	30,2%	14	5,8%
17) Kilit denetim konusu sayısı ile denetçi şirketin ünü arasında bir ilişki bulunmamaktadır.	8	3,3%	42	17,4%	67	27,7%	100	41,3%	25	10,3%
18) Bildirilen KDK sayısı ile denetim kalitesi arasında bir ilişki vardır.	13	5,4%	99	40,9%	66	27,3%	49	20,2%	15	6,2%

### 3.4. Faktör Analizi Sonuçları ve Fark Testleri

Çalışmada istatistikî analiz tekniklerinin uygulanabilmesi amacıyla öncelikle verilerin normal dağılım gösterip göstermediği incelenmiştir. Shapiro-Wilk normallik testi sonuçlarına göre veriler normal dağılım göstermediğinden çalışmada parametrik olmayan testler kullanılmıştır. Çalışmada öncelikle anket formunun oluşturulmasında da literatür yardımıyla oluşturulan alt boyutların test edilmesi amacıyla açıklayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Literatürdeki diğer çalışmalardan yararlanarak oluşturulan alt boyutlar Bilgi Düzeyi (1. – 4. ifadeler), KDK'ların etkisi (5. – 14. ifadeler) ve KDK İlişkiler (15. – 18. ifadeler) şeklindedir. Açıklayıcı faktör analizi sonuçlarına göre, öz değerlere bakıldığında beklenildiği üzere 3 faktör oluşmuş ancak bazı soruların anti imaj değerleri 0,5'in altında kaldığından ve istenilen gruplarda faktörleşmediğinden analizden çıkarılmıştır.

Faktör analizi sonuçları incelendiğinde Kaiser – Meyer – Olkin testi 0,835 ve Barlett's Küresellik Testi %1 anlamlılık düzeyinde anlamlı sonuçlar vermiş, bir başka ifadeyle, verilerin faktör analizi yapmaya uygun olduğu teyit edilmiştir. Yapılan faktör analizi sonucunda 5 ifade çıkarılmış ve açıklanan toplam varyans 0,755 düzeyinde gerçekleşmiştir. Analiz sonucunda Bilgi Düzeyi alt boyutundan 4. ifade, KDK'ların etkisi alt boyutundan 8., 13. ve 14. ifadeler ve son olarak KDK İlişkiler alt boyutundan 17. ifade çıkarılarak 13 değişken 3 faktörde toplanmıştır. Açıklayıcı faktör analizi sonucunda elde edilen alt boyutların aritmetik ortalaması alınarak 3 faktör birer değişkene dönüştürülmüş ve analizden çıkarılan ifadelerle birlikte parametrik olmayan analiz teknikleri uygulanmıştır. Faktör analiziyle birlikte güvenilirlik testi sonuçları da Tablo 3'te sunulmuş olup elde edilen faktörlerin ve tüm ifadelerin Cronbach Alfa değerleri literatürdeki sınır değerlerin üzerindedir.

**Tablo 3. Güvenilirlik Testi Sonuçları**

Değişkenler	Cronbach Alfa
Kilit Denetim Konuları Bilgi Düzeyi	0,965
Kilit Denetim Konularının Etkileri	0,913
Kilit Denetim Konuları İlişkiler	0,847
Tüm İfadeler	0,823

Shapiro-Wilk normallik testi sonuçlarına göre veriler normal dağılmadığı için parametrik olmayan testler kullanılmış ve faktör analizi sonucu elde edilen alt boyutlar ve analizden çıkarılan ifadelerle demografik değişkenler arasındaki anlamsal farklılaşma incelenmiştir. Tablo 4'te 3 alt boyut ve diğer 5 ifadenin cinsiyete göre farklılaşıp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınanmış ve sadece Bilgi Düzeyinin cinsiyete göre farklılaştığı tespit edilmiştir.



**Tablo 4. Cinsiyete Göre Farklılaşma**

Alt boyutlar ve ifadeler	Mann-Whitney U	Anlamlılık (Sig.)
Kilit Denetim Konuları Bilgi Düzeyi	5.466	<b>0,000*</b>
Kilit Denetim Konularının Etkileri	6.389	0,54
Kilit Denetim Konuları İlişkiler	7.411	0,166
Kilit denetim konusu olarak belirlenen başlık ve başlıklar, hedef kullanıcılar tarafından yakından takip edilmektedir.	6.528	0,717
Kilit denetim konuları ile birlikte denetçinin şüpheli yaklaşımı artmaktadır.	6.636	0,885
KDK'nın bildirilmesi, denetim raporlarının zamanında yayınlanmasına engel oluşturmaz.	6.289	0,389
KDK'nın bildirilmesi, denetim sürecini uzatır.	6.648	0,905
Kilit denetim konusu sayısı ile denetçi şirketin ünü arasında bir ilişki bulunmamaktadır.	6.796	0,859

Anket formunda dört akademik ve iki meslek unvan olmak üzere altı unvana yöneltilen sorular sonucunda unvanlar arasında bir ifade haricinde diğer *tüm* unsurlarda anlamlı bir farklılık elde edilmiştir. Birden çok grup için kullanılan parametrik olmayan testlerden Kruskal-Wallis testi sonuçları Tablo 5'te sunulmuştur. Post-hoc sonuçlarına göre, araştırma görevlisi ve SMMM unvanları tüm diğer unvanlarla anlamlı olarak farklılaşmaktadır.

**Tablo 5. Unvana Göre Farklılaşma**

Alt boyutlar ve ifadeler	Kruskal-Wallis	Anlamlılık (Sig.)
Kilit Denetim Konuları Bilgi Düzeyi	63,139	<b>0,000*</b>
Kilit Denetim Konularının Etkileri	38,976	<b>0,000*</b>
Kilit Denetim Konuları İlişkiler	18,464	<b>0,002*</b>
Kilit denetim konusu olarak belirlenen başlık ve başlıklar, hedef kullanıcılar tarafından yakından takip edilmektedir.	38,034	<b>0,000*</b>
Kilit denetim konuları ile birlikte denetçinin şüpheli yaklaşımı artmaktadır.	18,573	<b>0,002*</b>
KDK'nın bildirilmesi, denetim raporlarının zamanında yayınlanmasına engel oluşturmaz.	19,489	<b>0,002*</b>
KDK'nın bildirilmesi, denetim sürecini uzatır.	10,135	0,072
Kilit denetim konusu sayısı ile denetçi şirketin ünü arasında bir ilişki bulunmamaktadır.	16,745	<b>0,005*</b>

Anket formunda beş farklı kategoride oluşturulan yaş gruplarına göre anlamsal farklılaşmanın ele alındığı Tablo 6’da, Kruskal-Wallis testi sonuçlarına göre, 2 ifade haricinde tüm ifadelerde anlamlı bir farklılık elde edilmiştir. Post-hoc sonuçlarına göre, 26 – 35 yaş aralığının diğer tüm yaş aralıkları ile anlamsal olarak farklılaştığı elde edilmiştir.

**Tablo 6. Yaşa Göre Farklılaşma**

Alt boyutlar ve ifadeler	Kruskal-Wallis	Anlamlılık (Sig.)
Kilit Denetim Konuları Bilgi Düzeyi	51,716	<b>0,000*</b>
Kilit Denetim Konularının Etkileri	30,076	<b>0,000*</b>
Kilit Denetim Konuları İlişkiler	7,311	0,12
Kilit denetim konusu olarak belirlenen başlık ve başlıklar, hedef kullanıcılar tarafından yakından takip edilmektedir.	28,772	<b>0,000*</b>
Kilit denetim konuları ile birlikte denetçinin şüpheli yaklaşımı artmaktadır.	23,193	<b>0,000*</b>
KDK’nın bildirilmesi, denetim raporlarının zamanında yayınlanmasına engel oluşturmaz.	16,729	<b>0,002*</b>
KDK’nın bildirilmesi, denetim sürecini uzatır.	9,524	<b>0,049*</b>
Kilit denetim konusu sayısı ile denetçi şirketin ünü arasında bir ilişki bulunmamaktadır.	1,539	0,82

Örneklemin katılım gösterdiği şehre göre yapılan değerlendirmede, 2 ifade haricinde diğer tüm ifadeler için anlamlı sonuçlar elde edilmiştir. Post-hoc sonuçlarına göre ise üç büyük il haricindeki diğer illerin anlamsal olarak farklılaştığı sonucuna ulaşılmıştır.

**Tablo 7. Şehre Göre Farklılaşma**

Alt boyutlar ve ifadeler	Kruskal-Wallis	Anlamlılık (Sig.)
Kilit Denetim Konuları Bilgi Düzeyi	30,255	<b>0,000*</b>
Kilit Denetim Konularının Etkileri	36,766	<b>0,000*</b>
Kilit Denetim Konuları İlişkiler	15,217	<b>0,002*</b>
Kilit denetim konusu olarak belirlenen başlık ve başlıklar, hedef kullanıcılar tarafından yakından takip edilmektedir.	42,878	<b>0,000*</b>
Kilit denetim konuları ile birlikte denetçinin şüpheli yaklaşımı artmaktadır.	9,390	<b>0,025*</b>
KDK'nın bildirilmesi, denetim raporlarının zamanında yayınlanmasına engel oluşturmaz.	2,837	0,417
KDK'nın bildirilmesi, denetim sürecini uzatır.	8,871	<b>0,031*</b>
Kilit denetim konusu sayısı ile denetçi şirketin ünü arasında bir ilişki bulunmamaktadır.	2,644	0,45

Son olarak BDS 701 Kilit Denetim Konuları standardına yönelik alınan eğitime göre yapılan gruplandırılmada üç ifade haricinde tüm diğer unsurlarda anlamlı farklılıklar elde edilmiştir.

**Tablo 8. Eğitim Alma Durumuna Göre Farklılaşma**

Alt boyutlar ve ifadeler	Mann-Whitney U	Anlamlılık (Sig.)
Kilit Denetim Konuları Bilgi Düzeyi	1.928	<b>0,000*</b>
Kilit Denetim Konularının Etkileri	3.258	<b>0,000*</b>
Kilit Denetim Konuları İlişkiler	8.655	<b>0,001*</b>
Kilit denetim konusu olarak belirlenen başlık ve başlıklar, hedef kullanıcılar tarafından yakından takip edilmektedir.	3.526	<b>0,000*</b>
Kilit denetim konuları ile birlikte denetçinin şüpheli yaklaşımı artmaktadır.	4.816	<b>0,000*</b>
KDK'nın bildirilmesi, denetim raporlarının zamanında yayınlanmasına engel oluşturmaz.	6.442	0,276
KDK'nın bildirilmesi, denetim sürecini uzatır.	6.622	0,48
Kilit denetim konusu sayısı ile denetçi şirketin ünü arasında bir ilişki bulunmamaktadır.	7.939	0,06

#### 4. Sonuç

9 Mart 2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardı basmakalıp ifadelerin yer aldığı

ve genellikle olumlu görüşün verildiği denetim raporlarının geleceğini önemli şekilde etkilemektedir. Nitekim kilit denetim konularıyla birlikte işletmelere özgü ve en çok önem arz eden konular denetim raporlarında yer almakta ve denetim sürecinde ilgili konuların nasıl değerlendirildiğine değinilmektedir. Böylece denetim raporları daha çok işletmelere özgü ve iletişim değeri yüksek bir rapor kimliğine kavuşmaktadır. Bu çalışmada, kilit denetim konularına yönelik muhasebe paydaşlarının görüş ve düşüncelerinin ortaya konulması amaçlanmış ve bu doğrultuda 242 muhasebe öğretim elemanı ve meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Çalışmada genel olarak şu sonuçlara ulaşılmıştır.

- Katılımcıların büyük bir kısmı kilit denetim konuları standardı hakkında bilgi sahibi olup bu konuyla ilgili gelişmeleri yakından takip etmekte ve işletmelerin yayınlamış oldukları kilit denetim konularını incelemektedir. Ancak, katılımcıların önemli bir bölümü KDK'ların hedef kullanıcılar tarafından incelendiği konusunda kararsızdır.
- Kilit denetim konularının denetim raporlarının popülaritesi üzerinde olumlu etkiye sahip olacağı ve KDK'ların bildirilmesinin bilgi asimetrisini düşüreceği birçok katılımcı tarafından dile getirilmiştir. Nitekim anket formunda katılımcılara diğer ifadelerden bağımsız olarak sorulan "Bağımsız Denetim Standartları (BDS) 701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardına yönelik genel düşünceleriniz nelerdir?" açık uçlu sorusuna verilen 45 geçerli yanıt içerisinde en çok ön plana çıkan unsur KDK'ların denetim raporlarına kazandıracığı itibar, güç, şeffaflık ve popülaritedir.
- Örneklem kapsamındaki katılımcıların büyük bir kısmı, KDK'ların bildirilmesinin denetçi üzerinde cezai, hukuki ve maliyet anlamında çeşitli baskı unsurları oluşturacağını beyan etmiş ve bu durumun denetçinin iş yükünü artıracığını belirtmiştir. Ancak katılımcıların önemli bir bölümü bu durumun denetim sürecini etkilemeyeceği ve denetim raporlarının zamanında yayınlanmasına engel oluşturmayacağını düşünmektedir. Bu durumun ortaya çıkmasında hiç şüphesiz denetim raporlarının yasal yayınlanma sürelerine riayeti önemli bir unsur olarak değerlendirilebilir.
- Araştırma sonuçlarına göre katılımcılar bildirilen kilit denetim konusu sayısı ile ilgili şirketin büyüklüğü, denetçi şirketin büyüklüğü ve denetçi şirketin şöhreti arasında bir ilişki olmadığını düşünmektedir. Buna ek olarak, KDK sayısının denetim kalitesinin bir göstergesi olmadığı beyan edilmiştir.
- Katılımcıların standartla ilgili genel görüşlerini belirttiği açık uçlu soru bölümü cevaplarına göre bir diğer önemli unsur, KDK bildiriminin işletmelere ve denetime olan güven duygusunu artıracığı, bağımsız denetim ve finansal raporlama standartlarına daha uyumlu çalışmayı beraberinde getireceği ve özellikle bilgi kullanıcılarını daha çok aydınlatacağı şeklindedir.
- Analiz sonuçlarına göre ifadeler açısından cinsiyete göre anlamsal farklılaşma elde edilmemekle birlikte unvan, yaş şehir ve ilgili standartla ilgili eğitim alıp almama kriterlerine göre ifadeler arasında anlamlı farklılıklara ulaşılmıştır.
- Çalışma örneklem büyüklüğü ve ifadelerin yeterliliği açısından çeşitli sınırlamalara sahiptir. Gelecek çalışmalar daha çok katılımcı ve farklı soru tipleriyle standardın uygulama alanına yönelik geniş ölçekli değerlendirmelerde bulunabilir.

**KAYNAKÇA**

- Akdoğan, N. ve Bülbül, S. (2019). “Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BİST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma.” Muhasebe ve Denetime Bakış, 18(56), 1-24.
- Biçer, A. A. ve Erol, S. (2017). “UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması.” Öneri Dergisi, 12(47), 71-84.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N. ve Schatt, A. (2017). “Analysis of the Consequences of the Disclosure of Key Audit Matters in the Audit Report.” Working Paper, 1 - 45.
- Can, M. (2017). “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Carcello, J. V., ve C. Li. (2013). “Costs and Benefits of Requiring an Engagement Partner Signature: Recent Experience in the United Kingdom.” The Accounting Review, 88 (5), 1511-1546.
- Church, B. K., S. M. Davis, ve S. A. McCracken. (2008). “The Auditor’s Reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis.” Accounting Horizons, 22 (1), 69-90.
- Christensen, B. E., Glover, S. M. ve Wolfe, C. J. (2014). “Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors’ Decision to Invest?” Auditing: a Journal of Practice & Theory, 33(4), 71-93.
- Cordoş, G. S. ve Fülöp, M. T. (2015). “Understanding Audit Reporting Changes: Introduction of Key Audit Matters.” Accounting & Management Information Systems, 14(1).
- DeFond, M., ve J. Zhang. 2014. “A Review of Archival Auditing Research.” Journal of Accounting and Economics, 58 (2-3), 275-326.
- Doğan, A. (2018). “Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları.” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(1), 65-89.
- Gökgez, 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.
- Kachelmeier, S. J., Schmidt, J. J. ve Valentine, K. (2017). “The Disclaimer Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor’s Report.” Erişim: papers.ssrn.com.
- Kavut, F. L. ve Güngör, N. (2018). “Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi.” Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 16(59), 59-70.
- Sarısoy, Ö. (2019). “Kilit Denetim Konularına Bağımsız Denetim Raporunda Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Sirois, L. P., Bédard, J. ve Bera, P. (2018). “The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor’s Report: Evidence from an eye-tracking Study.” Accounting Horizons, 32(2), 141-162.
- Uzay, Ş. ve Köylü, Ç. (2019). “Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma.” Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (52), 47-70.
- Vanstraelen, A., C. Schelleman, R. Meuwissen, ve I. Hofmann. (2012). “The Audit Reporting Debate: Seemingly Intractable Problems and Feasible Solutions.” European Accounting Review, 21 (2):193-215.
- Varıcı, İ. ve Çağırın, F. K. (2019). “Bağımsız Denetim Standardı (Bds) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul’daki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz.” Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, (22), 193-208.

<https://www.ifac.org/publications-resources/determining-and-communicating-key-audit-matters>, Erişim Tarihi: 01.04.2019

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8180/TDS-2019-Seti>, Erişim Tarihi: 10.03.2019

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/03/20170309-14.htm>, Erişim Tarihi: 10.03.2019