

Araştırma Makalesi / Research Article

BİST ŞİRKETLERİ DENETÇİ RAPORLARININ KİLİT DENETİM KONULARINA UYGULANAN DENETİM PROSEDÜRLERİ SONUÇLARINA İŞARET EDİLMESİ YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

Doç. Dr. Alparslan YAŞAR 

Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Adana, (ayasar@atu.edu.tr)

Dr. Öğr. Üyesi Neriman YALÇIN 

Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Adana, (nerimanyalcin@atu.edu.tr)

ÖZET

Denetim prosedürlerinin plânlanması, uygulanması ve sonuçlarının değerlendirilmesi, denetçinin uygun denetim görüşüne ulaşmasında etkili olabilmektedir. Kilit denetim konularına (KDK) uygulanan denetim prosedürlerinin sonucunun denetçi raporunda açıklanması, önemli muhasebe konularına ilişkin uygulanan denetim prosedürlerinin sonucu hakkında hedef kullanıcıların açık ve net bilgiler elde etmesini sağlayabilecektir. Bu çalışmanın amacı, KDK'lere uygulanan denetim prosedürleri sonucuna denetçi raporunda işaret edilip edilmediğinin incelenmesidir. Bu kapsamda, KDK açıklayan 2018-2021 yılları arasındaki 1430 şirketin denetçi raporları, KDK'lere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına işaret edilmesi yönünden içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Araştırma bulguları; denetçi raporlarında denetim prosedürleri sonuçlarına işaret edilmesi yönünden farklı uygulamaların olduğunu göstermiştir. Buna göre; denetçi raporunda KDK açıklanan şirketlerin yaklaşık %73'ünde, bildirilen KDK sayısının ise yaklaşık %77'sinde denetim prosedürleri sonucuna işaret edilmediği tespit edilmiştir. Ayrıca, KDK'lere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına yer verilen denetçi raporlarının; en fazla imalat ve mali sektör şirketlerine verildiği ve uluslararası diğer denetim kuruluşlarınca denetlendiği, en fazla verilen denetçi görüşünün ise 'olumlu' görüş olduğu görülmüştür. Diğer taraftan, denetim prosedürleri sonuçlarına işaret edilen raporlarda, genellikle, uygulanan denetim prosedürlerinin neticesinde önemli bir bulguya, hata veya yanlışlığa rastlanmadığı şeklinde ifadelere yer verilmiştir. Hedef kullanıcıların kararları üzerinde etkili olabilecek bu tür bir açıklama, şeffaflığı ve denetçi raporunun iletişim değerini arttırabilecektir.

Anahtar Kelimeler: Kilit Denetim Konuları, Denetçi Raporu, İletişim Değeri, Şeffaflık, Denetim Prosedürleri.

EXAMINATION OF BIST COMPANIES AUDITOR'S REPORTS TO INDICATE THE RESULTS OF AUDIT PROCEDURES APPLIED TO KEY AUDIT MATTERS

ABSTRACT

Planning, performing, and evaluating the results of audit procedures can be effective in reaching the auditor's appropriate audit opinion. Disclosure of the results of audit procedures performed on key audit matters (KAMs) in the auditor's report may enable intended users to obtain clear information about the outcome of audit procedures performed on significant accounting matters. The aim of this study is

to examine whether the outcome of audit procedures applied to key audit matters (KAM) is indicated in the auditor's report. In this context, the auditor reports of 1430 companies for the periods 2018 to 2021, which disclosed the KAM, were analyzed by content analysis method in terms of pointing out the results of the audit procedures applied to KAMs. Research findings showed that there are different practices in terms of pointing out the results of audit procedures in the auditor's reports. Accordingly, we find that approximately 73% of the companies that announced KAMs and 77% of the reported number of KAMs have not indicate the outcome of audit procedures. In addition, it has been observed that the auditor's reports, which include the results of the audit procedures applied to KAMs, are mostly given to manufacturing and financial sector companies and are audited by other international audit firms, and the most frequently given auditor's opinion is the 'unqualified' opinion. On the other hand, in the reports pointing to the results of the audit procedures; It is generally stated that no material finding, error or misstatement was found as a result of the audit procedures applied. Such disclosure, which may have an impact on the decisions of the intended users, would increase transparency and the communicative value of the auditor's report.

Keywords: Key Audit Matters, Audit Report, Communication Value, Transparency, Audit Procedures.

EXTENDED SUMMARY

Research Questions & Purpose

Including the results of audit procedures performed on key audit matters (KAM) in the auditor's report may enable the intended users to obtain clear information about the outcome of audit procedures performed on significant accounting matters. In this respect, it is important to examine the role of reported key audit matters (KAMs) in target user decisions in enhancing the communication value of the auditor's report. The main purpose of this study is to examine whether the outcome of audit procedures applied to KAMs is indicated in the auditor's report. Thus, we wanted to draw attention to an issue that may differentiate auditor reports in terms of transparency and communication value.

Literature Review

In previous studies in the Turkish sample, generally, the content and distribution of key audit matters from various aspects (audit firm, sector, type of auditor's opinion, number of key audit matters, Covid-19 effect, etc.) have been analyzed using the content analysis method, often in different sectors and/or years. specifically examined. (e.g., Kavut & Güngör, 2018; Uzay & Köylü, 2018; Akdoğan & Bülbül, 2019; Tez & Gücenme Gençoğlu, 2022). In some studies in the Turkish sample (for example, Doğan, 2018; Kalıpçı Çağırın, 2019; Sarısoy, 2021), application examples of key auditing issues in the world and in Turkey were examined or compared theoretically and/or through auditor reports. In some studies (e.g., Yaşar, 2019; Yaşar & Çetin, 2022), while examining the audit procedures applied to key audit matters, in some studies (For example; Sarısoy & Kepçe, 2019; Tereman & Çelik, 2019; Güleç, 2020; Can & Koçyiğit, 2020), the approaches of different stakeholders, especially auditors, to key audit issues were investigated by survey method or interview technique.

On the other hand, various empirical studies have also been conducted on key audit issues in the Turkish sample. (e.g., Yalçın, 2020; Erdem, 2020; Aktaş & Acar, 2020; Arzova & Şahin, 2020; Keskin et al., 2020; Varıcı & Kalıpçı Çağırın, 2021; Özcan, 2021). A review of previous foreign studies investigating the impact of the key audit matters section on the communication value of the auditor's report for users shows that either the overall reaction of key audit issues on the capital markets or the judgments or assessments of individual investors are looked at. In addition, some studies have been conducted on the impact of the key audit matters section on auditor responsibility, auditor judgment, and managerial decision-making. (Köhler & diğ., 2020; Moroney et al., 2021).

Methodology

The main purpose of this study is to examine whether the outcome of audit procedures applied to KAMs is indicated in the auditor's report. In this context, the auditor reports of 1430 companies between the years 2018-2021, which disclosed the key audit matter in the auditor's report, were analyzed by content analysis method in order to point out the results of the audit procedures applied to the key audit matter.

Results and Conclusions

The research findings showed that approximately 73% of the companies whose KAM was announced in the auditor's report between the years 2018-2021 in the BIST did not indicate the results of the audit procedures. Also, approximately 77% of the reported number of KAMs showed that the results of audit procedures were not indicated. This situation shows that there are different practices in terms of indicating the results of audit procedures in the auditor's reports. Therefore, this difference is considered to mean that it can differentiate the auditor's report in terms of transparency and communication value.

It has been determined that the auditor's reports, which include the results of the audit procedures applied to KAMs, are mostly given to manufacturing and financial sector companies, they are mostly audited by international audit firms, and the auditor's opinion given the most is "positive". On the other hand, audit reports pointing to the results of the audit procedures; generally, include that there are statements such as that no significant finding, error or misstatement was encountered as a result of the audit procedures applied. Such disclosure, which may have an impact on the decisions of the intended users, would increase transparency and the communicative value of the auditor's report.

1. Giriş

Dünyada ve Türkiye’de denetçi raporunun şeffaflığını sağlamaya ve iletişim değerini arttırmaya yönelik denetim standartlarından biri de Kilit Denetim Konuları (KDK)’nın bildirilmesi üzerine gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda, Türkiye’de BDS 701 ‘Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı’ 09/03/2017’de ilk sürüm olarak yayımlanmıştır¹. Standart’ta (BDS 701, Paragraf 2); KDK’lerin bildirilmesinin amacının, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlamak suretiyle denetçi raporunun iletişim değerini arttırmak olduğu belirtilmiştir. Böylece, denetçi raporu alışlagelmiş sade ve sonuç bildiren yapısından, hedef kullanıcı kararları üzerinde etkili olabilecek ve özellikle tahmin ve varsayım içeren muhasebe konularına ilişkin açıklamalar içeren bir görünüm kazanmıştır. Bu durum, finansal tablo dipnotlarında verilen ve hedef kullanıcı kararları açısından tereddüt oluşturabilecek riskli alanlara ilişkin açıklamaların, denetçi raporu üzerinden anlaşılmasına fayda sağlaması açısından önem taşımaktadır.

Denetçi raporunun iletişim değerinin artması, sadece kilit denetim konularının bildirilmesi veya KDK’lerin sayısı ile bağlantılı olmayıp, ele alınan kilit denetim konusuna ilişkin açıklamaların hedef kullanıcıların denetim sürecine ilişkin tereddütlerini gidermesine ve ihtiyacı karşılamasına da bağlı olacaktır². Denetçi raporunun şeffaflığı ve iletişim değeri açısından, KDK’lerin denetimde nasıl ele alındığının açıklanması önem taşımaktadır. BDS 701’in A46. Paragrafında KDK’lerin denetimde nasıl ele alındığına ilişkin denetçi raporunda yapılabilecek açıklamalar arasında; denetçinin uyguladığı prosedürlerin sonuçlarına işaret edilmesi bir unsur olarak sayılmıştır. KDK’lere uygulanan prosedürleri sonucunda denetçinin nasıl bir sonuca ulaştığının denetçi raporunda açıklanması, önemli muhasebe konularına ilişkin uygulanan denetim prosedürlerinin sonucu hakkında hedef kullanıcıların açık ve net bilgiler elde etmesini sağlayabilecektir. Hedef kullanıcıların ihtiyacına uygun olabilecek ve böylece yanlış karar alma riskini azaltabilecek bu türden bir açıklama, şeffaflığı ve denetçi raporunun iletişim değerini arttırabilecektir.

Dolayısıyla, KDK’ler denetimde ele alınırken, uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına işaret edilip edilmediğinin, işaret ediliyor ise ne tür ibareler ve ifadeler kullanıldığının incelenmesi önem taşımaktadır. Bu kapsamda, bu çalışmanın yapılmasında iki temel faktör etkili olmuştur. Birincisi, literatürde kilit denetim konuları üzerine yapılmış çalışmalar incelenmiş ve denetçi raporlarında KDK’lere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları üzerine yapılan bu türden çalışmaya rastlanılmamıştır³. İkincisi ise, BDS 701’in A46. Paragrafında sayılan unsurlar arasında bu hususa yer verilmiş olması ve örneklemedeki şirketlerin %27’sinin bu unsura yer verirken %73’ünün yer vermemiş olmasının denetçi raporlarındaki oluşturabileceği farklılığa iletişim değeri açısından dikkat çekilmek istenmesidir. İkincisi ise, BDS 701’in A46. Paragrafında sayılan bu unsura örneklemedeki şirketlerin yaklaşık %73’ünün

1 Standardın ikinci sürümü 01/01/2007 ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 31/12/2019 tarihli ve 30995 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

2 Denetçi raporunun iletişim değerindeki artışta hangi faktörlerin etkili olduğunun, kilit denetim konularının bu artıştaki etkisinin ne olduğunun, hedef kullanıcıların karar almalarında KDK’lerdeki açıklamaların etki derecesinin ne olduğunun bilimsel olarak araştırılması ve sonuçlarının ortaya konulması, bilimsel değerlendirmeler açısından önem taşımaktadır.

3 Kilit denetim konularına uygulanan denetim prosedürleri ile doğrudan veya dolaylı ilgili az sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmanın literatür taraması kapsamında, Türkiye örneklemindeki kilit denetim konusu üzerine yapılmış çalışmalar ile yabancı literatürde bu konu üzerine genellikle ne tür çalışmalar yapıldığına yer verilmiştir.

yer vermemiş olmasının, iletişim değeri açısından denetçi raporlarında oluşturabileceği farklılığa dikkat çekilmek istenmesidir.

Bu çalışmanın temel amacı, KDK'lere uygulanan denetim prosedürleri sonucuna denetçi raporunda işaret edilip edilmediğinin incelenmesidir. Böylece, şeffaflık ve iletişim değeri açısından denetçi raporlarını farklı kılabilen bir hususa dikkat çekilmek istenmiştir. Bu kapsamda, denetçi raporunda kilit denetim konusu açıklayan 2018-2021 yılları arasındaki 1430 şirketin denetçi raporları, kilit denetim konusuna uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına işaret edilmesi yönünden içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir.

2. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve İletişim Değeri

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)'nin denetçi raporunun iletişim değerini arttırmaya yönelik olarak 2011 yılında başlattığı 'yeni denetim raporlaması' projesinin bir sonucu olarak, 15 Aralık 2016 ve sonrasında uygulanmak üzere, Ocak 2015'te ISA 701 denetim standardı yayımlanmıştır (Doğan, 2018:67-68). Türkiye'de ise, 01/01/2017 ve sonrası hesap dönemlerinin denetiminde BİST şirketlerinde uygulanmak üzere, BDS 701 'Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı' 09/03/2017'de yayımlanmıştır.

Dünyada ve Türkiye'de yeni denetim raporlaması kapsamında denetçi raporundaki değişimler; denetçinin ihtiyaçlara uygun mesajlar iletmesini, iletişimi kuvvetlendirmek suretiyle güçlü bir etkileşimi, risk taşıyan alanlara ve açıklamalara odaklanılmasını, kullanıcıların bilgisini arttırmasını sağlamıştır (Akdoğan & Bülbül, 2019:3). Kilit denetim konuları bölümüne denetçi raporlarında yer vermeye başlanmasıyla, denetçi raporları standart bir dilden çıkartılmış ve denetçi, işletme yönetimi ve hedef kullanıcılar için iletişim değeri yüksek bir belge özelliğine bürünmüştür (Kavut & Güngör, 2018:62). Denetçi raporunda sağlanan şeffaflığa bağlı olarak denetçi raporundaki iletişim değeri artışının, hedef kullanıcıların işletmeyi ve önemli yönetim kararlarını daha iyi bir şekilde anlamalarına yardımcı olacağı beklenmektedir (Türel & Türel, 2019:1269). Dolayısıyla, denetçi raporunun iletişim değerinin artırılması, hem işletmeye ve yürütülen denetime ilişkin hedef kullanıcılara ihtiyaca uygun ve anlaşılır bilgi verilmesini, hem de önemli yönetim yargısı içeren alanları hedef kullanıcıların anlamalarını kolaylaştıran bir yapı sağlamıştır (Doğan, 2018:7).

3. Kilit Denetim Konularına Uygulanan Denetim Prosedürlerinin Sonuçlarına İşaret Edilmesi ve İletişim Değeri

KDK'lerin denetimde ele alınması ve denetçi raporunda yer verilmesi önemli olmakla birlikte, belirlenen KDK'lere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına işaret edilip edilmediği şeffaflık ve iletişim değeri açısından bir o kadar önem taşımaktadır. Nitekim, BDS 701'in A46. Paragrafında; kilit denetim konusunun denetimde ele alınırken açıklanabilecek unsurlara yer verilmiş olması (her ne kadar ayrıntı düzeyi denetçi muhakemesine bağlı ise de), denetçi raporunun şeffaflığının ve dolayısıyla iletişim değerinin artırılması yönünde değerlendirilebilir.

BDS 701'in A46. Paragrafında kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığına ilişkin denetçi raporunda yapılabilecek açıklamalardan birisi de; "denetçinin uyguladığı prosedürlerin sonuçlarına işaret edilmesi" olarak sayılmıştır. KDK'lere uygulanan denetim prosedür-

leri sonucunda denetçinin nasıl bir sonuca ulaştığının denetçi raporunda açıklanması, tahmin ve varsayım içeren önemli muhasebe konularına ilişkin bilgi kullanıcılarının açık ve net bilgiler elde etmesini mümkün kılacaktır. Bu durum, tabii olarak, şeffaflığı ve denetçi raporunun iletişim değerini arttırabilecektir. Bu kapsamda, denetçi raporunda KDK'lere uygulanan denetim prosedürleri sonucuna yer verilen (Örnek-1) ve yer verilmeyen (Örnek-2) duruma ilişkin örnek olması açısından, iki BİST şirketleri denetçi raporlarından oluşturulan aşağıdaki örnekler verilmiştir.

Örnek 1: Denetim Prosedürleri Sonuçlarına İşaret Edildiği Durum

Kilit Denetim Konusu	Denetimde Konunun Nasıl Ele Alındığı
Ticari alacakların geri kazanılabilirliği	<p>Denetimimiz sırasında, ilişkili olmayan taraflardan ticari alacakların geri kazanılabilirliği ile ilgili aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:</p> <ul style="list-style-type: none">- Grup'un ticari alacaklarının tahsilat takibine ilişkin sürecinin anlaşılması,- Finansman Departmanı tarafından yönetilen müşteri ve bayi alacak takip sürecinin anlaşılması ve değerlendirilmesi,- Alacak yaşlandırma çalışmasının analitik olarak incelenmesi,- Tahsilat devir hızının önceki yıl ile karşılaştırılması,- Tahsilata ilişkin herhangi bir dava durumu olup olmadığının yönetim ile yapılan görüşmeler ile araştırılması ve hukuk müşavirlerinden devam eden davalarla ilgili bilgi alınması,- İlişkili olmayan taraflardan ticari alacak bakiyelerinin örneklem yoluyla doğrulama mektupları gönderilerek test edilmesi,- Müteakip dönemde yapılan tahsilatların örneklem yoluyla test edilmesi,- İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklara yönelik konsolide finansal tablo dipnotlarında yer alan açıklamaların yeterliliğinin değerlendirilmesi. <p><i>İlişkili taraflardan olmayan ticari alacakların geri kazanılabilirliğine ilişkin gerçekleştirdiğimiz bu çalışmalar neticesinde önemli bir bulgumuz olmamıştır.</i></p>

Not: BİST'deki 2 şirketin denetçi raporundaki KDK açıklamaları birleştirilerek hazırlanmıştır.

Örnek 1'de görüldüğü üzere, ticari alacakların geri kazanılabilirliğine ilişkin uygulanan denetim prosedürleri verildikten sonra, son kısımda yapılan (...gerçekleştirdiğimiz bu çalışmalar neticesinde önemli bir bulgumuz olmamıştır) açıklama ile uygulanan denetim prosedürlerinin sonucuna işaret edilmiştir.

Örnek 2'de ise, Örnek-1'den farklı olarak, uygulanan denetim prosedürlerinin sonucuna ilişkin bir açıklama görülmemektedir. Örnek-1'in son kısmındaki gibi bir açıklamam zorunluluğu bulunmamakta ise de, bu yönde yapılacak bir açıklama, denetçi raporunu iletişim değeri açısından farklı kılacaktır. Dolayısıyla, KDK'lere uygulanan denetim prosedürlerinin sonucuna işaret edilmesi veya ulaşılan sonucun net bir şekilde denetçi raporunda açıklanması, bilgi kullanıcılarının finansal tablo dipnotlarıyla elde edemeyeceği ve kararları üzerinde etkili olabilecek bilgiler edinmesini kolaylaştırmak suretiyle denetçi raporunun iletişim değerini arttırabilecektir.

Örnek 2: Denetim Prosedürleri Sonuçlarına İşaret Edilmediği Durum

Kilit Denetim Konusu	Denetimde Konunun Nasıl Ele Alındığı
Ticari alacakların geri kazanılabilirliği	<p>Denetimimiz sırasında, ilişkili olmayan taraflardan ticari alacakların geri kazanılabilirliği ile ilgili aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:</p> <ul style="list-style-type: none">- Grup'un ticari alacaklarının tahsilat takibine ilişkin süreç, anlaşılmış ve değerlendirilmiştir.- Finansman Departmanı tarafından yönetilen müşteri ve bayi alacak takip süreci anlaşılmış ve değerlendirilmiştir.- Alacak yaşlandırma çalışması, analitik olarak incelenmiştir.- Tahsilat devir hızı, önceki yıl ile karşılaştırılmıştır.- Tahsilata ilişkin herhangi bir dava durumu olup olmadığı, yönetim ile yapılan görüşmeler ile araştırılmış ve hukuk müşavirlerinden devam eden davalarla ilgili bilgi alınmıştır.- İlişkili olmayan taraflardan ticari alacak bakiyelerinin örneklem yoluyla doğrulama mektupları gönderilerek test edilmiştir.- Müteakip dönemde yapılan tahsilatlar, örneklem yoluyla test edilmiştir.- İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklara yönelik konsolide finansal tablo dipnotlarında yer alan açıklamaların yeterliliği değerlendirilmiştir.

Not: Örnek-1'deki açıklamalar değiştirilerek hazırlanmıştır.

4. Literatür Taraması

Literatürde Türkiye örneğinde gerçekleştirilen çalışmalarda, genellikle, kilit denetim konularının neler olduğu ve dağılımı çeşitli yönlerden (denetim kuruluşu, sektör, denetçi görüş türü, kilit denetim konusu sayısı, Covid-19 etkisi v.b.) içerik analizi yöntemi kullanılarak, çoğu zaman farklı sektörler ve/veya yıllar özelinde incelenmiştir (Kavut & Güngör, 2018; Uzay & Köylü, 2018; Gököz, 2018; Akdoğan & Bülbül, 2019; İşseveroğlu, 2019; Ciğer vd., 2019; Ertan & Kızık, 2019; Türel & Türel, 2019; Karapınar & Dölen, 2020; Arzova & Şahin, 2020; Akdoğan & Kılıç, 2021; Özcan & Günlük, 2021; Süer, 2021; Özşahin Koç, 2021; İşgüden Kılıç vd., 2021; Tez & Gücenme Gençoğlu, 2022; Özbay, 2022; Güçlü, 2022; Mert vd., 2022).

Kavut & Güngör (2018), BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını ve sektörel dağılımlarını içerik analizi yöntemiyle incelemiştir. Uzay & Köylü (2018) çalışmasında, BİST imalat sektöründeki şirketlerin 2017 yılı denetçi raporlarında en çok bildirilen kilit denetim konularının hangileri olduğu, ne kadar kilit denetim konusu bildirdikleri, bildirilen kilit denetim konularının imalat sektörünü yansıtmadığı incelenmiştir. Gököz (2018) çalışmasında, BİST'de 2017 yılında işlem gören 140 şirketin denetim raporu hangi kilit denetim konularının belirlendiği yönünden içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Akdoğan & Bülbül (2019), BİST 100 endeksindeki şirketlerin denetçi raporlarını kilit denetim konuları açıklamaları yönünden (denetim görüşü, kilit denetim konusu sayısı, en çok bildirilen kilit denetim konusu, sektörler itibarıyla durum) detaylı şekilde incelenmiş ve ilk uygulama sonuçları değerlendirmiştir.

İşseveroğlu (2019) çalışmasında, BİST 100 endeksindeki sigorta şirketlerinin 2017 ve 2018 denetçi raporlarında hangi kilit denetim konularının bildirildiği ve hangi denetim kuruluşlarının denetlendiği yönünden içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Ciğer vd. (2019), BİST'deki 515 şirketin 2017 yılı denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularını (alt başlık, sayı, öncelik sırası, finansal tablo sunum türü v.b.) sektöre ve denetim kuruluşlarına göre incelemişlerdir. Ertan & Kızık (2019), BİST imalat sanayi şirketlerinin 2017 yılı denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının imalat sektörü ve alt sektörleri ile denetim kuruluşları itibarıyla dağılımını incelemişlerdir. Türel & Türel (2019), finansal tabloların hazırlanması ve bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan sorunların ortaya çıkarılmasına yönelik olarak, 388 BİST şirketinin 2017 ve 2018 yıllarına ait 776 denetçi raporu ve bu raporlardaki kilit denetim konuları içerik analizi yapılarak incelemişlerdir. Karapınar & Dölen (2020), BİST'de işlem gören şirketlerin 2018 yılına ait 374 denetçi raporlarında açıklanan 707 kilit denetim konusunu sektörler, denetim kuruluşları ve denetim görüş türü bakımından karşılaştırmışlardır. Arzova & Şahin (2020), denetime ilişkin unsurlar ile kilit denetim konuları arasındaki ilişkiyi BİST-30, BİST-50 ve BİST-100 endekslerindeki finansal hizmetler sektöründeki şirketlerin denetçi raporları içerik analizi yöntemi kullanılarak analiz etmişlerdir.

Akdoğan & Kılıç (2021) çalışmasında, BİST şirketleri denetçi raporları; denetçi görüşleri, verilen denetçi görüşlerinin dayanağı ve kilit denetim konuları içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Özcan & Günlük (2021), BİST Gıda, İçecek ve Tütün sektöründeki 26 şirketin 2017-2020 yılları denetçi raporlarındaki kilit denetim konularının yıllara ve şirketlere göre dağılımını içerik analizi yöntemiyle incelemişlerdir. Süer (2021) çalışmasında, kilit denetim konularına yansıyan önemli muhasebe tahmin ve varsayımları, BİST-30 şirketlerinin 2020 yılı denetçi raporları üzerinden içerik analizi yapılarak incelenmiştir. Özşahin Koç (2021) çalışmasında, BİST'te işlem gören turizm şirketlerinin Covid-19 öncesi (2018) ve sonrası (2020) denetçi raporlarındaki kilit denetim konularının dağılımı içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. İşgüden Kılıç vd. (2021), Maddi Olmayan Duran Varlıklar (TMS 38) ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü (TMS 36) Standartlarının kilit denetim konularına ne ölçüde yansıdığı ve denetimde nasıl ele alındığı BİST-30 şirketlerinin 2017, 2018 ve 2019 yılları denetçi raporları üzerinden içerik analizi ve tanımlayıcı istatistikler kullanılarak incelenmiştir.

Tez & Gücenme Gençoğlu (2022), kilit denetim konuları ile işletmelerin iç kontrol yapılarındaki eksikliklerin sektörel olarak farklılık gösterip göstermediği ve COSO ilkelerinin etkin uygulanıp uygulanmadığı BİST'de işlem gören 45 şirketin 2017, 2018 ve 2019 yılları denetçi raporları üzerinden içerik analiz yapılarak incelenmiştir. Özbay (2022) çalışmasında ise, COVID-19 belirsizlik ortamının BİST-100 şirketlerinin kilit denetim bildirimlerine etkisi 2019 ve 2020 yılları denetçi raporları kapsamında içerik analizi yöntemi kullanılarak araştırılmıştır. Güçlü (2022), Katılım 50 endeksindeki şirketlerin 2019 ve 2020 yılları denetçi raporları kilit denetim konuları açısından çeşitli yönlerden (işletme, sektör, denetçi görüşü, kilit denetim konuları sayıları ve kilit denetim konularının içeriği temelinde) içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Mert vd. (2022), BİST ve İngiltere'de FTSE borsalarında işlem gören Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları şirketlerinin 2017-2019 yılları arası denetçi raporlarındaki kilit denetim konularına ilişkin açıklamaları incelenmek suretiyle iki ülkenin kilit denetim konuları karşılaştırılmıştır.

Literatürde, Türkiye örneğindeki bazı çalışmalarda (örneğin; Doğan, 2018; Kalıpçı Çağırın, 2019; Sarısoy, 2021) kilit denetim konularının Dünya ve Türkiye'deki uygulama örnekleri kuramsal olarak ve/veya denetçi raporları üzerinden incelenmiş veya karşılaştırılmış-

tır. Bazı çalışmalarda (Örneğin; Yaşar, 2019; Yaşar & Çetin, 2022), kilit denetim konularına uygulanan denetim prosedürleri incelenirken; bazı çalışmalarda ise (Örneğin; Sarısoy & Kepçe, 2019; Tereman & Çelik, 2019; Güleç, 2020; Can & Koçyiğit, 2020), kilit denetim konularına, denetçiler başta olmak üzere, farklı paydaşların yaklaşımları anket yöntemiyle veya mülakat tekniğiyle araştırılmıştır.

Literatürde, kilit denetim konuları üzerine Türkiye örnekleminde yapılmış çeşitli ampirik çalışmalar da gerçekleştirilmiştir (Örneğin; Yalçın, 2020; Erdem, 2020; Aktaş & Acar, 2020; Arzova & Şahin, 2020; Keskin vd., 2020; Varıcı & Kalıpçı Çağırın, 2021; Özcan, 2021). Örneğin; Yalçın (2020) çalışmasında, BİST imalat sanayiinde işlem gören 171 şirketin 2017-2019 yıllarına ait denetçi raporlarında raporlanan kilit denetim konusu sayısı ile denetlenen işletme ve denetçinin/denetim kuruluşunun özellikleri arasındaki ilişki araştırılmıştır. Erdem (2020), finansal tablolarındaki hile ihtimalinin kilit denetim konularına etkisi BİST-100’de işlem gören 85 şirketin 2018-2019 yıllarına ait verileri genelleştirilmiş sıralı logit modeli kullanılarak analiz edilmiştir.

Aktaş & Acar (2020), denetimde önemlilik seviyesi ile kilit denetim konusu arasındaki ilişkiyi BİST-100’deki şirketlerin 2017 ve 2018 yılları verileri üzerinden t-testi yapılarak araştırılmıştır. Keskin vd. (2020), cinsiyetin kilit denetim konularının okunabilirliği üzerine etkisini ARI okunabilirlik endeksine göre 2018 yılı denetçi raporları örnekleminde incelemişlerdir. Varıcı & Kalıpçı Çağırın (2021), denetçi raporlarında açıklanan kilit denetim konularının farklı sayıda olmasını etkileyen faktörleri, BİST KOBİ Sanayi endeksindeki şirketlerin 2019 yılı denetim ve finansal raporları üzerinden çoklu doğrusal regresyon analizi yöntemi kullanılarak analiz etmişlerdir. Özcan (2021), kilit denetim konularını etkileyen faktörleri, BİST’de 2019 yılında işlem gören imalatçı firmalar örnekleminde, Poisson regresyon modeli kullanılarak incelemiştir.

Tablo 1: Kilit Denetim Konularına İlişkin Ulusal Literatür Özeti

Yazar (Yıl)	Çalışmanın Kapsamı	Örneklem	Yöntem
Doğan (2018)	KDK’lerin Dünyadaki ve Türkiye’deki uygulama örneklerinin karşılaştırmalı incelenmesi	Türkiye ve 11 ülke	Teorik
Gökgöz (2018)	KDK’lerin belirlenmesi	BİST/140 şirket	İçerik analizi
Kavut & Güngör (2018)	KDK’lerin içerikleri ve sektörel dağılımları	BİST-100/2017/96 şirket	İçerik analizi
Uzay & Köylü (2018)	En fazla raporlanan KDK’lerin tespiti	BİST-100/2017/170 şirket	İçerik analizi
Akdoğan & Bülbül (2019)	KDK’ye ilişkin ilk açıklamalar ve uygulamalar	BİST-100/2017/100 şirket	İçerik analizi
Çiğir vd. (2019)	KDK’lerin sektöre ve denetim firmalarına göre analizi	BİST/2017/515 şirket	İçerik analizi
Ertan & Kızık (2019)	BDS 701’in ilk uygulamaları	BİST-İmalat/2017/177 şirket	İçerik analizi
İşseveroğlu (2019)	Sigorta şirketlerinin KDK açıklamaları	BİST-100/2017-2018/7 şirket	İçerik analizi
Kalıpçı Çağırın (2019)	KDK’ler ile ilgili olarak farklı ülke denetim raporlarından örnekler	Türkiye ve 5 ülke	Teorik

Tablo 1 devam

Sarısoy & Kepece (2019)	KDK'ler ve bağımsız denetçi raporundaki değişiklikler hakkında denetim raporu kullanıcılarının görüşleri	362 katılımcı	Anket
Türel & Türel (2019)	Finansal tabloların hazırlanması ve denetim sürecindeki sorunların ortaya çıkarılması	BİST/2017-2018/388 şirket	İçerik analizi
Tereman & Çelik (2019)	BDS 701'in denetçi raporunda getirdiği değişikliklerin denetçilerin denetim işlemlerine etkisinin araştırılması	10 katılımcı	Mülakat
Yaşar (2019)	TFRS 9 Finansal Araçlar standardı çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü kilit denetim konusuna uygulanan denetim prosedürleri	BİST-Banka ve Özel Finans Kurumları/2018/13 şirket	İçerik analizi
Arzova & Şahin (2020)	Denetime ilişkin unsurlar ile KDK'ler arasındaki ilişki	BİST-30, BİST-50 ve BİST/100/2017-2018/11 finansal şirket	İçerik analizi
Aktaş & Acar (2020)	Denetimde önemlilik seviyesi ile KDK arasındaki ilişki	BİST-100/2017-2018/100 şirket	t-testi
Can & Koçyiğit (2020)	BDS 701'in ortaya çıkarabileceği sonuçlara ilişkin denetçi beklentileri	202 katılımcı	Anket
Erdem (2020)	Finansal tablolardaki hile ihtimalinin KDK'lere etkisi	BİST-100/2018-2019/85 şirket	Logit
Güleç (2020)	KDK'lere yönelik muhasebe paydaşlarının görüş ve düşünceleri	242 katılımcı	Anket
Karapınar & Dölen (2020)	KDK'lerin sektörler, denetim firmaları ve denetim görüş türü açısından karşılaştırılması	BİST/2018/374 şirket	İçerik analizi
Keskin vd. (2020)	Cinsiyetin KDK'lerin okunabilirliği üzerine etkisi	BİST/2018/54 şirket	Regresyon
Yalçın (2020)	KDK sayısı ile denetlenen işletmenin veya denetim kuruluşunun özellikleri arasındaki ilişki	BİST/2017-2019/171 şirket	Regresyon
Akdoğan & Kılıç (2021)	Denetçi görüşleri, verilen denetçi görüşlerinin dayanağı ve kilit denetim konuları	BİST/2019/426 şirket	İçerik analizi
İşgüden Kılıç vd. (2021)	TMS-38 ve TMS-36'nın KDK'lere ne ölçüde yansıdığı ve denetimde nasıl ele alındığı	BİST-30/2017-2019/30 şirket	İçerik analizi
Özcan & Günlük (2021)	BİST Gıda, İçecek ve Tütün sektöründeki şirketlerin denetçi raporlarındaki kilit denetim konularının yıllara ve şirketlere göre dağılımı	BİST-İmalat/2017-2020/27 şirket	İçerik analizi

Tablo 1 devam

Özcan (2021)	KDK'leri etkileyen faktörlerin belirlenmesi	BİST/2019/164 şirket	Regresyon
Özşahin Koç (2021)	Covid-19 öncesi (2018) ve sonrası (2020) denetçi raporlarındaki kilit denetim konularının dağılımı	BİST-Turizm/2018-2020/11 şirket	İçerik analizi
Sarısoy (2021)	Türkiye'de ve ABD'de uygulanan KDK'lerin kuramsal karşılaştırılması	Türkiye ve ABD	Teorik
Süer (2021)	Önemli muhasebe tahminlerinin KDK'lere ne ölçüde yansdığı	BİST-30/2020	İçerik analizi
Varıcı & Kalıpcı Çağırın (2021)	KDK'lerin farklı sayıda olmasını etkileyen faktörlerin incelenmesi	BİST-KOBİ/2018-2019/39 şirket	Regresyon
Güçlü (2022)	Katılım 50 endeksindeki şirketlerin denetçi raporları ve KDK'lerin analizi	Katılım-50 endeksi/2019-2020/47 şirket	İçerik analizi
Özbay (2022)	COVID-19 belirsizlik ortamının şirketlerin KDK bildirimlerine etkisi	BİST-100/2019-2020/100 şirket	İçerik analizi
Mert vd. (2022)	BİST ve FTSE borsalarında kayıtlı gayrimenkul yatırım ortaklıklarının denetçi raporlarındaki KDK'lerin incelenmesi	BİST ve FTSE/2017-2019/ 7 şirket	İçerik analizi
Tez & Gücenme Gençoğlu (2022)	KDK'ler ile şirket iç kontrol yapıları arasındaki ilişkinin sektörel olarak farklılık gösterip göstermediği	BİST/2017-2019/45 şirket	İçerik analizi
Yaşar & Çetin (2022)	Hasılat ve ticari alacaklar kilit denetim konularına uygulanan denetim prosedürleri	BİST/2017/106 şirket	İçerik analizi

Yabancı literatürde, kilit denetim konuları bölümünün kullanıcılar için denetçi raporunun iletişim değeri üzerindeki etkisini araştıran önceki çalışmalar incelendiğinde, kilit denetim konularının ya sermaye piyasaları üzerindeki bütüncül tepkilerine ya da bireysel yatırımcıların kararlarına veya değerlendirmelerine bakıldığı görülmektedir. Ayrıca, kilit denetim konuları bölümünün denetçi sorumluluğu, denetçi yargısı ve yönetsel karar alma alanlarındaki etkisine ilişkin araştırmalar da bulunmaktadır (Köhler vd., 2020:106; Moroney vd., 2021:66). Kilit denetim konularının iletişim değeri ile ilgili önceki çalışmalardan Köhler vd. (2020) çalışmasında, kilit denetim konusuna ilişkin ilave bilgilerin yatırım profesyonelleri ve profesyonel olmayan yatırımcılar için iletişim değeri üzerindeki potansiyel etkisi incelenmiştir. Çalışmada, şeffaflık değeri düşüklüğü ile ilgili bir kilit denetim konusu bölümünün iletişimsel değeri yatırım profesyonelleri ve profesyonel olmayan yatırımcılar arasında deneysel olarak test edilmiştir. Bu kapsamda, Almanya (%82,28), ABD, İngiltere ve Kanada (%10,12) ve dünyanın diğer ülkelerinden (%7,60) olmak üzere 89 yatırım uzmanı arasında uygulanmıştır. Ek analizde ise profesyonel olmayan 69 yatırımcıyla benzer bir deney yapılmıştır.

Sirois vd. (2018), denetçi raporuna kilit denetim konularını vurgulayan zorunlu paragrafların eklenmesinin, kullanıcıların bilgi edinme sürecini etkileyip etkilemediğini ve nasıl etkilediğini göz izleme teknolojisini kullanarak incelemişlerdir. Çalışmada, kilit denetim konularının finansal tablo kullanıcılarına iletilmesinin etkisini inceleyen bir deneyin sonuçları bildirilmiştir. Moroney vd. (2021), geliştirilmiş denetçi raporuna kilit denetim konularının dahil edilmesinin, yatırımcının hisse senedinin değerine ilişkin algılarını etkileyip etkilemediğini incelemiştir. Araştırmada, yalnızca 4 Büyükler dışındaki bir firmanın denetimi yürüttüğünde, denetçi raporuna kilit denetim konularının dahil edilmesinin algılanan değeri ve güvenilirliğini iyileştirdiği görülmüştür. 4 büyük denetim firması denetimi yaptığında ise, kilit denetim konuları dahil edilsin veya edilmesin, algılanan değer ve güvenilirlik yüksek çıkmıştır. Ayrıca, algılanan güvenilirliğin; kilit denetim konularının ve denetim firması büyüklüğünün denetimin algılanan değeri üzerindeki ortak etkisine aracılık ettiği görülmüştür. Ek analizde ise, kilit denetim konusu dahil edilmesinin yatırımcıların dikkatini yeni ve genişletilmiş mesajlara çektiği ve dikkatlerini denetim raporunda temel olarak kabul edilen mesajlardan uzaklaştırdığı tespit edilmiştir.

5. Araştırmanın Yöntemi

5.1. Örneklem Seçimi

Borsa İstanbul (BİST)'da 2018-2021 yılları arasında sürekli işlem gören şirketler, araştırmanın ana kütesini oluşturmaktadır. Araştırma konusu kapsamında, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) web sayfasında, söz konusu yıllar arasında denetçi raporunda kilit denetim konusu açıklayan 1430 şirket araştırmanın örneklemi oluşturmaktadır. Örneklemdeki şirketlerin sektörler itibarıyla yıllara göre sayısal dağılımı Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2: Örneklem Seçimi

Sektör	Kilit Denetim Konusu (KDK) Açıklayan Şirket Sayısı				
	2018	2019	2020	2021	Toplam
Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık	3	2	3	3	11
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	4	4	4	5	17
İmalat	157	159	159	158	633
Elektrik, Gaz ve Su	7	8	8	8	31
İnşaat ve Bayındırlık	8	8	8	8	32
Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller	28	28	29	28	113
Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	9	10	9	9	37
Mali Kuruluşlar	113	111	113	112	449
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	7	7	9	3	26
Teknoloji	15	16	16	16	63
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	1	1	1	1	4
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	2	2	2	2	8
Gayrimenkul Faaliyetleri	2	1	2	1	6
Toplam	356	357	363	354	1430

5.2. Veri Analiz Yöntemi

Kilit denetim konularına uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına işaret edilip edilmediğinin, BİST şirketleri denetçi raporları üzerinden incelendiği bu çalışmada, nitel analiz yöntemlerinden içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Çıkarılma esasına dayanan içerik analizi yöntemi; araştırma hedeflerinin belirlenmesi, örneklemin oluşturulması, örneklemin bölüneceği birimler ve bunların içinde toplanacağı kategorilerin saptanması, kategori frekanslarının nicel olarak belirlenmesi, gerektiğinde kategoriler arasındaki ilişkilerin çözümlenmesi, değerlendirme, çıkarılma ve yorumlama şeklinde bir takım aşamalarda gerçekleşmektedir (Bilgin, 2014:11).

6. Araştırma Bulguları

BİST’de 2018-2021 yılları arasında işlem gören örneklemdaki şirketlerin denetçi raporları, KDK'lere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına yer verilmesi yönünden içerik analizi yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz bulgularına tablolar halinde aşağıda yer verilmiştir.

6.1. Denetim Prosedürleri Sonucuna İşaret Edilen Şirketlerin Yıllara Göre Dağılımı

BİST’de işlem gören örneklemdaki kilit denetim konusu (KDK) açıklayan şirketler, açıklanan kilit denetim konularına uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına denetçi raporunda işaret edilip edilmediği yönünden incelenmiş ve 2018-2021 yılları için sayısal dağılımına Tablo 3’de yer verilmiştir.

Tablo 3: Denetim Prosedürleri Sonucuna İşaret Edilen Şirketlerin Yıllara Göre Dağılımı

Yıllar	KDK Açıklayan Şirket Sayısı	Denetim Prosedürleri Sonucuna İşaret Edilen Şirket Sayısı (%)
2018	356	95 (27)
2019	357	96 (27)
2020	363	97 (27)
2021	354	96 (27)
Toplam	1430	384 (27)

Tablo 3’de, 2018-2021 yılları arasında denetçi raporunda KDK açıklanan şirketlerin yaklaşık %27’sinde, KDK’ye uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına işaret edildiği görülmektedir.

6.2. Denetim Prosedürleri Sonucuna İşaret Edilen Şirketlerin Sektörlere Göre Dağılımı

KDK’ye uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına işaret edilen BİST şirketlerinin sektörlere göre yıllar itibariyle sayısal dağılımına Tablo 4’te yer verilmiştir.

Tablo 4: Denetim Prosedürü Sonucuna İşaret Edilen Şirketlerin Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Denetim Prosedürleri Sonucuna İşaret Edilen Şirket Sayısı			
	2018	2019	2020	2021
Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık	0	0	1	1
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	1	1	0	0
İmalat	43	48	48	56
Elektrik, Gaz ve Su	1	0	2	0
İnşaat ve Bayındırlık	1	0	0	1
Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller	12	11	10	8
Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	4	4	4	1
Mali Kuruluşlar	30	30	29	24
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	1	1	1	2
Teknoloji	1	1	1	2
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0	0	1	1
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	1	0	0	0
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0	0	0
Toplam	95	96	97	96

Tablo 4'te görüldüğü üzere, KDK'ya uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına en fazla imalat ve mali sektör şirketleri denetçi raporlarında yer verilmiştir. Tablo 4'te, imalat sektörü şirketlerinin denetim prosedürleri sonuçlarına en çok 2021 yılında; mali kuruluşlar sektörü şirketlerinin ise en çok 2018 ve 2019 yılları denetçi raporlarında yer verdiği anlaşılmaktadır.

6.3. Denetim Prosedürleri Sonucuna İşaret Edilen Şirketlerin Denetim Kuruluşu Türüne Göre Dağılımı

Tablo 5'te, KDK'ya uygulanan denetim prosedürleri sonuçlarına denetçi raporunda işaret edilen örneklemdaki şirketlerin denetim kuruluşları türüne (4 büyükler, uluslararası diğer ve ulusal) göre yıllara göre sayısı verilmiştir.

Tablo 5: Denetim Prosedürü Sonucuna İşaret Edilen Şirketlerin Denetim Kuruluşlarına Göre Dağılımı

Denetim Kuruluşu	Denetim Prosedürleri Sonucuna İşaret Edilen Şirket Sayısı				
	2018	2019	2020	2021	Toplam (%)
4 Büyükler	42	36	27	23	128 (33)
Uluslararası Diğer	35	42	53	54	184 (48)
Ulusal	18	18	17	19	72 (19)
Toplam	95	96	97	96	384

Tablo 5'te görüldüğü üzere; denetim prosedürleri sonucuna işaret edilen şirketlerin (384 şirket), yaklaşık %48'inin (184 şirket) 'uluslararası diğer' denetim kuruluşlarınca; %33'ünün (128 şirket) 4 büyük denetim kuruluşlarınca ve %19'unun (72 şirket) ulusal denetim kuruluşlarınca denetlenmiştir. Dolayısıyla, 2018-2021 yılları arasında KDK'ye uygulanan denetim prosedürleri sonucuna en fazla uluslararası diğer denetim kuruluşlarınca, en az ise ulusal denetim kuruluşlarınca yer verilmiştir.

6.4. Denetim Prosedürleri Sonucuna İşaret Edilen Şirketlerin Denetim Görüşü Türüne Göre Dağılımı

KDK'ya uygulanan denetim prosedürleri sonuçlarına işaret edilen denetçi raporlarındaki görüş türlerinin yıllara göre dağılımı Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6: Denetim Prosedürü Sonuçlarına İşaret Eden Şirketlerin Denetim Görüşlerine Göre Dağılımı

Denetim Görüşü	Denetim Prosedürü Sonucuna İşaret Edilen Şirket Sayısı				
	2018	2019	2020	2021	Toplam (%)
Olumlu	85	85	84	82	336 (87,5)
Sınırlı Olumlu	10	11	13	14	48 (12,5)
Görüş Bildirmekten Kaçınma	0	0	0	0	0
Olumsuz	0	0	0	0	0
Toplam	95	96	97	96	384

Tablo 6'ya göre; denetim prosedürleri sonuçlarına işaret edilen 336 şirketin (%87,5) 2018-2021 yılları arası denetçi raporu 'olumlu', 48 şirketin denetçi raporu (%12,5) 'sınırlı olumlu', denetim görüşü şeklinde verilmiştir. Söz konusu dönemde, denetim prosedürü sonucuna işaret eden şirketlere 'olumsuz' veya 'görüş bildirmekten kaçınma' yönünde denetçi görüşü verilmemiştir. Dolayısıyla, KDK'ya uygulanan denetim prosedürü sonucunu açıklayan şirketlerin denetçi raporunda en fazla verilen denetçi görüşü 'olumlu' görüş şeklinde gerçekleşmiştir.

6.5. KDK ve Denetim Prosedürleri Sonucuna Yer Verme Sayısının Yıllara Göre Dağılımı

Örneklemedeki şirketlerin açıklamış oldukları KDK sayısının ve KDK'ya uygulanan denetim prosedürleri sonuçlarına denetçi raporunda işaret etme (yer verme) sayısının yıllara göre dağılımı Tablo 7'de yer almaktadır.

Tablo 7: KDK ve Denetim Prosedürleri Sonucuna Yer Verme Sayısının Dağılımı

Yıllar	KDK Sayısı	Denetim Prosedürü Sonucuna Yer Verme Sayısı	%
2018	716	161	22
2019	677	148	22
2020	660	147	22
2021	608	149	25
Toplam	2661	605	23

Tablo 7'de görüldüğü üzere, 2018-2021 yılları arasında denetçi raporunda bildirilen KDK sayısı yaklaşık 2661'dir. Söz konusu dönem aralığında bildirilen KDK sayısının, yaklaşık 605 (%23)'inde denetim prosedürleri sonucuna işaret edilmiştir. Dolayısıyla, yaklaşık %77'sinde denetim prosedürleri sonucuna yer verilmediği anlaşılmaktadır. Ayrıca, bildirilen KDK sayısı içerisinde denetim prosedürü sonucuna en fazla (%25) 2021 yılında yer verilmiştir.

6.6. Uygulanan Denetim Prosedürleri Sonucuna İlişkin Açıklama İfadeleri

BİST'te 2018-2021 yılları arasında işlem gören şirketlerin denetçi raporları, BDS 701'in A46. Paragrafında sayılan unsurlardan KDK'lere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına işaret edilmesi yönünden incelendiğinde, farklı uygulamaların olduğu ve ağırlıklı olarak (bildirilen KDK sayısının yaklaşık %77'sinde) denetim prosedürleri sonucuna işaret edilmediği anlaşılmaktadır.

KDK'lere uygulanan denetim prosedürleri sonucuna işaret edilmesi, BDS 701 kapsamında bir zorunluluk olmamakla birlikte, bildirilen KDK'lerin %23'ünde açık bir şekilde denetim prosedürleri sonucuna yer verilmiş olması, denetçi raporlarını şeffaflık ve iletişim değeri açısından farklı kılabilecektir. Denetim prosedürleri sonucuna işaret edilmeyen denetçi raporlarında, KDK'lere uygulanan denetim prosedürlerinin belirtildiği ancak bu prosedürlerin nasıl bir netice ortaya koyduğu net bir şekilde anlaşılamamaktadır. Örneğin; 'test edilmiştir', 'incelenmiştir', 'değerlendirilmiştir', 'kontrol edilmiştir' şeklinde biten cümlelerle, denetim prosedürleri verilmekte ancak sonucun olumlu mu yoksa olumsuz mu olduğu anlaşılamamaktadır.

Denetim prosedürleri sonuçlarına işaret edilen şirketlerde ise uygulanan denetim prosedürlerinin neticesinde önemli bir bulguya, hata veya yanlışlığa rastlanmadığına açık bir şekilde işaret edildiği görülmektedir. Bu kapsamdaki açıklamalarda; genellikle, "...gerçekleştirdiğimiz bu çalışmalar neticesinde önemli bir bulgumuz olmamıştır" şeklindeki ifadelerin kullanıldığı görülmektedir. Bu türden ifadelerle denetim prosedürleri sonucuna işaret edilmesi, KDK olarak seçilen önemli denetim konularına ilişkin denetçi uygulamalarının nasıl bir sonuç verdiğini göstermesi açısından önem taşımaktadır. Böylece, denetim sürecini ve uygulamalarını göremeyen bilgi kullanıcıları, denetçi raporundaki bu tür ifadeler üzerinden, gerçekleştirilen denetim uygulamalarına ve sonucuna ilişkin bilgi edinmiş olacaktır. Dolayısıyla, bu tür açıklamalar,

denetim prosedürleri sonuçlarına işaret edilen denetçi raporlarını, denetim prosedürleri sonuçlarına işaret etmeyen raporlara göre şeffaflık ve iletişim değeri açısından farklı kılabilirlerdir.

7. Sonuç ve Değerlendirme

Denetçi raporunun şeffaflığını sağlamaya ve iletişim değerini arttırmaya yönelik olarak yayımlanan ISA 701 ve Türkiye’de BDS 701 Standartlarında, denetçi raporlarındaki alışlagelmiş sade ve sonuç bildiren yapı yerine daha şeffaf ve iletişim değeri yüksek bir görünüm amaçlanmıştır. Bu amacın sağlanmasında; KDK’lerin bildirilmesi yanında, ele alınan KDK’lere ilişkin açıklamaların hedef kullanıcıların denetim sürecine ilişkin tereddütlerini ne ölçüde giderdiği ve ihtiyacını karşılayıp karşılamadığı da etkili olabilecektir. Bu açıdan, denetçi raporunun iletişim değerini arttırmada; hangi faktörlerin etkili olduğunun, bildirilen kilit denetim konularının (KDK’lerin) etkisinin ne olduğunun, hedef kullanıcı kararlarındaki etki derecesinin ne olduğunun, bu konulardaki bilimsel araştırmaların sonuçlarıyla desteklenmesi önem taşımaktadır.

Bu çalışmada, uygulanan denetim prosedürlerinin sonucu hakkında açık ve net bilgiler verilmesinin hedef kullanıcıların yanlış karar alma riskini azaltabileceği varsayımıyla, KDK’lere uygulanan denetim prosedürleri sonucuna denetçi raporunda işaret edilip edilmediği incelenmiştir. Böylece, şeffaflık ve iletişim değeri açısından denetçi raporlarını farklı kılacak olan bu hususa dikkat çekilmek istenmiştir. Bu amaçla, KDK’ler denetimde ele ele alınırken uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına işaret edilip edilmediği, işaret ediliyor ise ne tür ibareler ve ifadeler kullanıldığı, denetim prosedürleri sonucuna işaret edilen denetçi raporlarının hangi denetim görüşü ve denetim firması, hangi sektörlerde verildiği, KDK sayısı ve bildirilen KDK sayısı içerisinde denetim prosedürleri sonucuna yer verme sayısının yıllar itibariyle dağılımı incelenmiştir. Bu kapsamda, kilit denetim konusu açıklayan 2018-2021 yılları arasındaki 1430 şirketin denetçi raporları, KDK’lere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına işaret edilmesi yönünden içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir.

Araştırma bulguları, BİST’de 2018-2021 yılları arasında denetçi raporunda KDK açıklanan şirketlerin yaklaşık %73’ünde; bildirilen KDK sayısının ise yaklaşık %77’sinde denetim prosedürleri sonucuna işaret edilmediğini göstermiştir. Bu durum, denetçi raporlarında denetim prosedürleri sonuçlarına işaret edilmesi yönünden farklı uygulamaların olduğunu, bu farklılığın denetçi raporunu şeffaflık ve iletişim değeri açısından farklılaştırabileceği yönünde değerlendirilebilir.

Araştırmada, KDK’lere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına yer verilen denetçi raporlarının; en fazla imalat ve mali sektör şirketlerine verildiği, en fazla uluslararası diğer denetim kuruluşlarına denetlendiği, en fazla verilen denetçi görüşünün ‘olumlu’ görüş olduğu, ‘olumsuz’ veya ‘görüş bildirmekten kaçınma’ yönünde denetçi görüşü verilmediği tespit edilmiştir. Bu bulgular; denetim kuruluşu, sektör ve denetçi görüş türü açısından denetçi raporlarının incelendiği literatürdeki bulgular (Örneğin; Kavut & Güngör, 2018; Çiğler vd., 2019; Karapınar & Dölen, 2020; Akdoğan, 2021) ile benzerlik göstermektedir. Ancak, literatürde denetçi raporlarının KDK’lere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları yönünden incelendiği çalışmaya rastlanılmaması açısından, bu çalışmanın bulguları önceki çalışmalardan farklılaşmaktadır.

Araştırmada, ayrıca, denetim prosedürleri sonucuna işaret edilen denetçi raporlarında kullanılan ifadeler incelenerek, iletişim değeri açısından yansımaya dikkat çekilmek istenmiştir. Bu kapsamda, denetim prosedürleri sonuçlarına işaret edilen raporlarda; genellikle, uygulanan denetim prosedürlerinin neticesinde önemli bir bulguya, hata veya yanlışlığa rastlanmadığı şeklinde ifadelerin yer aldığı görülmüştür. Denetim prosedürleri sonucuna bu ve benzeri ifadelerle işaret edilmesi, kilit denetim konusu olarak seçilen önemli denetim konularına ilişkin denetçi uygulamalarının nasıl bir sonuç verdiğini göstermesi açısından önem taşımaktadır. Bu sayede, denetim sürecini ve uygulamalarını göremeyen bilgi kullanıcılarının, gerçekleştirilen denetim uygulamalarına ve sonucuna ilişkin bilgi edinmesi kolaylaşabilecektir.

KDK'lere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına denetçi raporunda yer verilmesinin denetçi raporunun iletişim değeri veya bilgi kullanıcılarının kararları üzerinde nasıl bir etkisinin olduğuna ilişkin henüz bilimsel bir araştırmaya rastlanılmamıştır. Ancak, BDS 701'in A46. Paragrafında sayılan unsurlar arasında bu hususa yer verilmiş olması ve örneklemdaki şirketlerin %27'sinin bu unsura yer vermiş olması, denetçi raporunun iletişim değeri açısından konunun değerlendirilebileceğini düşündürmektedir. Bu kapsamda, KDK'lere uygulanan denetim prosedürleri sonucunda denetçinin nasıl bir sonuca ulaştığının denetçi raporunda açıklanması; hedef kullanıcıların tahmin ve varsayım içeren önemli muhasebe konularına ilişkin olarak finansal tablo dipnotlarındaki uzmanlık gerektiren ayrıntılar yerine, kararları üzerinde etkili olabilecek açık ve net bilgiler elde etmesini kolaylaştırmak suretiyle denetçi raporunun iletişim değerini olumlu yönde etkileyebilecektir. Bu açıdan, gelecekte yapılacak çalışmalarda; denetim prosedürleri sonuçlarına net bir şekilde işaret edilmesinin denetçi raporunun şeffaflığı ve iletişim değeri üzerindeki etkileri ile hedef kullanıcıların kararları üzerindeki etkilerini konu alan bilimsel çalışmalar yapılması değerlendirilebilir.

Katkı Oranı Beyanı

Makale yazarları çalışmaya eşit oranda katkıda bulunmuşlardır.

Çıkar Çatışması Beyanı

Çalışmanın yazarları arasında sonuçları veya yorumları etkileyebilecek herhangi bir maddi veya diğer asli çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Kaynakça

- Akdoğan, N. & Kılıç, G. (2021). Borsa İstanbul (BİST) şirketlerinin 2019 yılındaki denetim görüşleri, bağımsız denetçi raporlarında verilen görüşlerin dayanağı ve kilit denetim konularının incelenmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 64, 1-18.
- Akdoğan, N. & Bülbül, S. (2019). Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinde BİST 100 şirketlerindeki ilk uygulama sonuçlarının değerlendirmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 56, 1-24.
- Aktaş, R. & Acar, M. (2020). Bağımsız denetimde önemlilik perspektifinden kilit denetim konuları: BİST 100 uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38(2), 185-214.

- Arzova, S. B. & Şahin, B. Ş. (2020). ISA 701 (BDS 701) kilit denetim konuları: BİST 30, BİST 50 ve BİST 100 endekslerinde yer alan finans kurumlarına yönelik analiz. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 60, 75-94.
- BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı (2017, Mart 09). Resmi Gazete (Sayı 30002). Erişim adresi: www.resmigazete.gov.tr
- BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı (2019, Aralık 31). Resmi Gazete (Sayı 30995). Erişim adresi: www.resmigazete.gov.tr
- Bilgin, N. (2014). Sosyal bilimlerde içerik analizi. 3. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Can, M. & Koçyiğit, S. Ç. (2020). BDS 701 kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardı uygulaması üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), 739-771.
- Ciğer, A., Çopur Vardar, G. & Kınay, B. (2019). Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının analizi: Borsa İstanbul örneği. *Mali Çözüm*, 29(153), 109-148.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: Kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89.
- Erdem, B. (2020). Finansal tablolardaki hile olasılığının kilit denetim konularına etkisi: Borsa İstanbul'da bir analiz. *ESAM Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1(2), 245-260.
- Ertan, Y. & Kızık, E. (2019). Kilit denetim konuları: BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarının incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Özel Sayı, 263-278.
- Gökgöz, A. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da işlem gören işletmeler üzerine bir araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 126-138.
- Güçlü, F. (2022). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi: Katılım 50 endeksi örneği. *Vergi Sorunları Dergisi*, 401, 110-121.
- Güleç, Ö. F. (2020). Muhasebe meslek mensupları perspektifinden bağımsız denetimde kilit denetim konuları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 59, 253-274.
- İşgüden Kılıç, B., Demirkan, M. & Nazır, A. (2021). Maddi olmayan duran varlıklar ve varlıklarda değer düşüklüğü standartlarının kilit denetim konularına yansımaları. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(4), 1109-1125.
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konuları: BİST sigorta şirketlerinin 2017-2018 yılları analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 84, 49-64.
- Kalıpçı Çağırın, F. (2019). BDS 701 kapsamında kilit denetim konularının ülkeler bağlamında analizi. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 157-167.
- Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) (2021). www.kap.org.tr
- Karapınar, A. & Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları açıklamaları: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.
- Kavut, F. L. & Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST 100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.
- Keskin, D. A., Tutar, S., Öktem, B. & Akçay, B. (2020). Arı okunabilirlik endeksine göre cinsiyetin kilit denetim konularının okunabilirliği üzerine etkisi: Sektörel bir inceleme. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 15(53), 209-228.
- Köhler, A., Ratzinger-Sakel, N. & Theis, J. (2020). The effects of key audit matters on the auditor's report's communicative value: Experimental evidence from investment professionals and non-professional investors. *Accounting in Europe*, 17(2), 105-128.

- Mert, H., Güner, M., Duyar, G. & Kamalak, İ. (2022). BDS 701 kilit denetim konuları kapsamında gayrimenkul yatırım ortaklıkları bağımsız denetim raporlarının Türkiye ve İngiltere karşılaştırmalı incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(1), 234-260.
- Moroney, R., Phang, S. Y. & Xiao, X. (2021). When do investors value key audit matters. *European Accounting Review*, 30(1), 63-82.
- Özbay, D. (2022). Covid-19 pandemi döneminde artan belirsizlik ortamı ve kilit denetim konuları açıklamaları üzerindeki etkisi: BİST 100 şirketleri incelemesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 66, 49-63.
- Özcan, M. & Günlük, M. (2021). Borsa İstanbul imalat sektöründeki kilit denetim konularının belirlenmesi: Gıda, içecek ve tütün alt sektöründe bir inceleme. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1(1), 22-35.
- Özcan, A. (2021). What factors affect the disclosure of key audit matters? Evidence from manufacturing firms. *International Journal of Management Economics and Business*, 17(1), 149-161.
- Özşahin Koç, F. (2021). Kilit denetim konuları: BİST'te işlem gören turizm şirketlerinin Covid-19 öncesi ve sonrası denetim raporlarının incelenmesi. *Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 36-45.
- Sarısoy, Ö. & Kepçe, N. (2019). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularına yer verilmesi ve beklenti farkları. *Mali Çözüm*, 29(153), 39-66.
- Sarısoy, Ö. (2021). Kritik/kilit denetim konularının BİST 30 ve Dow Jones endekslerindeki işletmelerin denetçi raporları üzerinden karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 63, 159-182.
- Sirois, L. P. & 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.
- Süer, A. Ç. (2021). Önemli muhasebe tahminlerinin kilit denetim konuları çerçevesinde incelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 65, 23-37.
- Teraman, Ö. & Çelik, B. (2019). Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporuna yansıtılması: Bağımsız denetçileri etkilemesi üzerine bir araştırma. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 23(1), 49-61.
- Tez, B. & Gücenme Gençoğlu, Ü. (2022). Kilit denetim konuları ve COSO ilkeleri: Sektörel karşılaştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 15(1), 85-116.
- Türel, A. & Türel, A. (2019). Bağımsız denetim ve kilit denetim konuları: BİST şirketleri 2017-2018 analizi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(68), 1267-1272.
- Uzay, Ş. & Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: Borsa İstanbul üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 52, 47-70.
- Varıcı, İ. & Kalıpçı Çağırın, F. (2021). Kilit denetim konularına etki eden faktörler: BİST KOBİ örneği. *International Journal of Economic and Administrative Studies*, 32, 87-106.
- Yalçın, N. (2020). Raporlanan kilit denetim konularının sayısını etkileyen faktörler: Borsa İstanbul'da bir uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 4220-4230.
- Yaşar, A. (2019). Kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğüne uygulanan denetim prosedürlerinin BDS 701 kilit denetim konuları kapsamında incelenmesi. *İçinde B. Yıldız (ed.), Muhasebe finans vergi ve denetim araştırmaları (ss. 3-20). Ankara: İKSAD Yayınları.*
- Yaşar, A. & Çetin, E. (2022). BDS 570 kapsamında verilen denetçi raporlarının iletişim değeri açısından incelenmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(1), 384-391.