



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA  
www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 15, Sayı: 30, 16-32, 2024

## Arastırma Makalesi

### **KİLİT DENETİM KONULARININ KARMA METOT İLE İNCELENMESİ: BİST'TE BİR ANALİZ** (A MIXED METHOD REVIEW OF KEY AUDIT MATTERS: AN ANALYSIS AT BİST)

İlhan ACAR<sup>1</sup>

## ÖZ

Dünyada yaşanan muhasebe skandalları ve finansal krizler, bağımsız denetim raporlarının güvenilirliğini zamanla tartışılabilir hale getirmiştir. Bu doğrultuda bağımsız denetçilerin sundukları görüşler paydaşlar için yetersiz kalmış ve söz konusu görüşlerin yanında ilave bilgi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Paydaşların taleplerini dikkate alan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IASSB), ISA 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardını oluşturmuştur. Bu standart, kilit denetim konularının belirlenmesi ve bağımsız denetim raporlarında sunum süreçlerinin açıklanmasını hedeflemektedir. Bu çalışmada, Borsa İstanbul (BİST)'de yer alan ve toptan ve perakende ticaret sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporları incelenmiş ve doküman incelemesi yoluyla içerik analizi yapılmıştır. Özellikle kilit denetim konuları bağlamında karma analiz teknikleri kullanılarak toptan-perakende ticaret sektörü sık ele alınan bir faaliyet kolu olmadığından çalışmada ilgili sektör üzerinde araştırma gerçekleştirilmiştir. İçerik analizi kapsamında incelenen bağımsız denetim öğeleri ve kilit denetim konuları çok değişkenli regresyon analizi ile test edilmiş ve bu unsurların kilit denetim konuları üzerindeki etkisi analizi edilmiştir. Araştırma sonucunda, değişkenler arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim Raporu, Kilit Denetim Konuları, Bağımsız Denetim Standartları

**JEL Kodları:** M40, M42, M49

## ABSTRACT

*Accounting scandals and financial crises in the world have made the reliability of independent audit reports controversial over time. Accordingly, the opinions provided by the independent auditors were insufficient for the stakeholders and the need for additional information emerged.. Taking into account the demands of stakeholders, the International Auditing and Assurance Standards Board (IASSB) has established ISA 701 "Disclosure of Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report". This standard aims to identify key audit matters and explain the presentation processes in independent audit reports. In this study, the independent audit reports of companies operating in the wholesale and retail trade sector in the Borsa Istanbul (BİST) were analyzed and content analysis was conducted through document analysis. Since the wholesale-retail trade sector is not a branch of operation that is frequently addressed by using mixed analysis techniques, especially in the context of key audit issues, the study was conducted on the relevant sector. The independent audit elements and key audit matters examined within the scope of content analysis were tested with multivariate regression analysis and the effect of these elements on key audit matters was analyzed. As a result of the research, no significant difference was found between the variables.*

**Keywords:** Independent Audit Report, Key Audit Matters, Independent Audit Standards

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

<sup>1</sup> Doktora, Galatasaray Üniversitesi, [ilhanacar92@yahoo.com](mailto:ilhanacar92@yahoo.com), ORCID: 0000-0002-4711-2304

## 1. GİRİŞ

Bağımsız denetim raporları, şirketlerle ilgili başta yatırımcılar olmak üzere birçok paydaşa gerçeğe uygun ve güvenilir bilgiler sunma adına hazırlanan raporlardır. Denetçiler, bu raporlarda şirketlerle ilgili değerlendirmeleri ve görüşlerini sunmaktadır. Denetçiler makul güvence sağlayan kanıtlar ile görüşlerini bağımsız denetim raporlarında olumlu, olumsuz ve sınırlı olumlu görüş verebilmektedirler. Eğer denetçiler denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek yeterli denetim kanıtı elde edememişse ve finansallar üzerinde görüş oluşturabilecek ve finansal bilgileri değerlendirecek kapsamlı bulgulara sahip değilse bu sefer görüş bildirmekten kaçınabilmektedir. Özellikle finansalların uluslararası muhasebe standartlarına ve muhasebe politikalarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı yöneticilerin yanı sıra denetçilerin de denetim faaliyetleri kapsamındadır.

Bağımsız denetim raporları, güvenilir ve paydaşların karar alma süreçlerinde ihtiyaca uygun nitelikte yol gösterici bir rehber niteliğindedir. Ancak global ölçekte yaşanan muhasebe skandalları, hileli finansal raporlamalar ve bunların neticesinde beliren finansal krizler ve çok uluslu şirketlerin iflasları, yatırımcıların zarar görmelerine neden olmuştur. Söz konusu gelişmeler, bağımsız denetim raporlarının güvenilirlik sorunlarını da beraberinde getirmiş ve karar alma birimlerinin ihtiyaçlarını karşılayamaz duruma gelmiştir. Bu doğrultuda IAASB, ISA (International Standard on Auditing) 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardını 2015 yılında sunmuştur. Ülkemizde ise söz konusu standart, KGK (Kamu Gözetimi Kurumu) tarafından halka açık şirketler için 2017 yılında yayımlanmıştır. Standart, 2018 yılında diğer bağımsız denetime tabii şirketler için zorunlu hale getirilmiştir. ISA 701 standardı ile bağımsız denetim raporlarında yüksek şeffaflık sağlanarak kullanıcıların görüşlerine daha fazla fayda sağlanması amaçlanmıştır. Kilit denetim konuları, denetlenen şirketle ilgili bağımsız denetim raporlarında en çok öne çıkan hususlardır.

Literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde “Toptan ve Perakende Ticaret” iş kolunda yer alan şirketler üzerinde karma yöntem (mixed methods) teknikleri kullanılarak gerçekleştirilmiş çalışma sayısı oldukça sınırlıdır. İncelenen çalışmalarda salt toptan-perakende ticaret iş kolunda yer alan şirketler üzerinde nicel ve nitel araştırma tekniklerinin kullanılarak gerçekleştirilen bir analize yer verilmediği tespit edilmiş olup araştırma, bu konudaki boşluğu doldurarak literatüre katkı sunmaktadır. Bu çalışmanın amacı; halka açık şirketler arasında toptan ve perakende ticaret iş kolunda bulunan şirketlerin bağımsız denetim unsurları ile kilit denetim konuları arasında anlamlı bir ilişkinin bulunup bulunmadığını ortaya koyarak literatürdeki eksikliği gidermeye çalışmaktır. Bu doğrultuda, kilit denetim konuları hakkında teorik bilgiler sunulduktan sonra literatürde yapılmış çalışmalara yer verilmiş, devamında bağımsız denetim raporları üzerinde nitel analiz metotlarından doküman incelemesi kullanılarak içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Bir sonraki aşamada nicel analiz uygulanmış ve tanımlayıcı istatistikler ile korelasyon sonuçları belirtilmiştir. Son aşamada ise çok değişkenli regresyon analizi gerçekleştirilmiş ve değişkenler arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığı araştırılmış ve araştırma bulguları değerlendirilmiştir.

## 2. KİLİT DENETİM KONULARI VE ISA 701

Kilit denetim konuları (KDK), bağımsız denetçilerin mesleki değerlendirmeleri doğrultusunda belirlenen ve müşteri şirketlerin üst yönetimlerine sunulan, bağımsız denetim raporlarında öncelikli öneme sahip olan meselelerdir. Başka bir deyişle, KDK’lar, şirketlerin mali tablolarının denetim sürecinde denetçiler tarafından en önemli hususlar olarak kabul edilen konuları ifade etmektedir. (Ciğer vd., 2019, s: 396).

Özellikle dünyada meydana gelen birtakım finansal krizler, bağımsız denetim raporlarının güvenilirliklerinin artırılması zarurietini doğurmuştur. Bu amaçla; finansal tablolardan yararlananlar ve bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerin görüşlerinin yanında daha fazla ilave bilgi talep etmeye başlamışlardır. IAASB’nin ilgili durumu değerlendirmeye almasıyla KDK’ları düzenleyen ISA 701 Standardı oluşturulmuş ve 2015 yılında paydaşlara sunulmuştur (ACCA, 2018: 5; Bedard, Besacier ve Schatt, 2015: 3; Doğan, 2018: 66). Standardın uygulanması öncelikle 2016 yılında İrlanda ve İngiltere’de gerçekleştirilmiştir (Elmarzouky vd., 2022: 231). Bağımsız denetim raporlarının hem kalitesinin hem de güvenilirliğinin artırılmasını sağlamayı amaçlayan KDK’lar, finansal tablolarının olabildiğince şeffaf ve detaylı bilgiler vermesi kapsamında 2017 yılında Türkiye’de KGK (Kamu Gözetimi Kurumu) tarafından yürürlüğe konmuştur. Söz konusu standart; KDK’ların belirlenmesi, bildirilmesi, şirketlerin üst yönetimiyle iletişim kurulması, belgelendirme süreçleri ve denetçinin bu bağlamdaki sorumluluklarına yer vermektedir (Çakalı, 2021: 60).

Bağımsız denetçiler; şirketlerin üst yönetimlerine KDK’ları bildirme sürecindeki konuları belirlerken birtakım hususları dikkate almaktadır. Öncelikle BDS 315 kapsamında önemli yanlışlık riski taşıyan ve ciddi riskli alanlara yoğunlaşmaktadırlar. Bu kapsama önemli oranda tahmin belirsizliğine dayalı muhasebe tahminleri de dahildir. Ayrıca KDK’ların belirlenmesinde ilgili dönem içerisinde denetim sürecine etki edecek önemli olaylar ya da işlemler de

ön plana çıkan hususlardandır. Denetçiler, ilgili durumlar çerçevesinde finansal tabloların denetiminde en öne çıkan hususları tespit ederek kilit denetim konularını belirler ve bu konulara denetim raporunda yer verir (BDS 701: 6).

Kilit denetim konularının denetim raporlarında ele alınış şekli ve ayrıntı düzeyi denetçinin mesleki yargısı kapsamında değerlendirilmektedir. Bu kapsamda önemli yanlışlık riski ile değerlendirilen hususlar ve bu risklerin kilit denetim konularıyla en çok ilgili tarafları, uygulanan prosedürlere ilişkin incelemeler, uygulanan prosedürlerin sonuçları ve konuya ilişkin kilit gözlemler gibi hususlar kilit denetim konuları açıklamalarına dahil edilebilmektedir (BDS 701: 21). Aksi bir durum belirtilmedikçe (mevzuatın izin vermemesi, kamu yararını aşan durumlar vb.) denetçiler, KDK’ları “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında bağımsız denetim raporlarında sunmaktadır. Giriş bölümünde finansalların denetiminde en fazla öne çıkan hususlar olduğu belirtilir, devamında denetimin ve denetçi görüşünün oluşturulmasında KDK’ların ele alındığı ve denetçilerin ayrı görüş sunmadıkları ortaya konulmaktadır. Denetçiler, BDS 705 kapsamında olumlu görüş vermezlerse ve BDS 570 kapsamında şirketlerin sürekliliğini etkileyecek bir durum tespit edilirse, bu hususlar kilit denetim konusu yerine geçmemektedir ve söz konusu hususlar görüşün dayanağı bölümünde açıklanmalıdır. KDK’ların belirlenme sebebi ve ele alınış şekli denetçi tarafından ilgili başlık altında sunulmaktadır. Bununla birlikte herhangi bir kilit denetim konusuna yer verilmeyecekse bu duruma ilişkin yine kilit denetim konuları başlığı altında açıklama yapılmaktadır (BDS 701: 6-7).

Kilit denetim konularının belirlenmesi sürecinde; denetim kanıtının sağlanmasını etkileyen ekonomik koşullar, yeni muhasebe politikaları, şirkete ve/veya sektöre özgü durumlar, şirketlerin finansal tablolarında önemli ölçüde değişime neden olan iş modeli ve stratejilerde yaşanan değişiklikler bağımsız denetçiler tarafından dikkate alınan hususlardır. Denetçiler, finansal tabloların denetimi sürecinde kilit denetim konusu olarak belirlediği hususları veya kilit denetim konusunun bulunmadığına dair kararını şirketlerin üst yönetimleriyle paylaşmaktadır. Denetçiler çalışma kağıtlarında; en yüksek seviyede dikkat etmesini gerektiren hususları, söz konusu durumun nedenlerini, kilit denetim konularının bulunmaması durumunda bunun sebeplerini ve kilit denetim konusu olarak tespit edildiği halde bunun neden kilit denetim konusu olarak değerlendirilmediğine dair kararının nedenlerini açıklamaktadır (BDS 701: 8).

### 3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Bağımsız denetim raporlarında sunulan ve denetçiler tarafından kilit denetim konusu olduğuna karar verilen hususlar; şirketlerin riskli alanlarının tespit edildiği ve şirketle ilgili kritik noktaların ortaya konulduğu hususlardır. Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında sunulması, 1 Ocak 2017 ve sonrasındaki hesap dönemleri açısından zorunluluk arz eden bir konudur (Akdoğan ve Bülbül, 2019: 4). Söz konusu durum bağlamında hem ulusal hem de uluslararası alanda yapılan çalışmalar sınırlı sayıda olup doküman incelemesi, içerik analizi ve ampirik yöntemler kullanılarak yapılan çalışmalar Tablo 1’deki gibidir.

**Tablo 1. Kilit Denetim Konuları Üzerine Literatür İncelemesi**

	Yazarlar	Yıl	Kapsam	Yöntem	Bulgular
1	Taştan	2023	2019-2021 yılları arasında BİST 100’de faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Hasılatın, maddi duran varlıkların, ticari alacakların ve şerefeyinin en sık raporlanan kilit denetim konuları olduğu belirtilmiştir.
2	Bayar	2023	2017-2021 yılları arasında Türk Metal Sanayii sektöründe faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Hasılatın, ticari alacakların, maddi duran varlıkların, stokların ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi konularının en çok raporlanan kilit denetim konuları olduğu ifade edilmiştir.
3	Doğan	2023	Kilit denetim konuları ile bağımsız denetçiler arasında algı farklılıklarının ölçümü	Faktör Analizi	Denetçilerin cinsiyet değişkenine bağlı olarak algı farklılığı olmadığı, fakat yaş, unvan, eğitim, deneyim ve çalıştıkları şirketlerin ortaklık yapısına göre algı farklılıkları tespit edilmiştir.
4	Gözüaçık	2023	2017 ve 2020 yılları arasında BİST ve Londra Borsası imalat sektörlerinde faaliyet gösteren şirketler	İçerik ve Panel Veri Analizi	İngiltere ve Türkiye’de yayımlanan raporlarda kilit denetim konusu sayısı ile kaldıraç oranı, cari oran ve özkaynak karlılığı arasında negatif bir ilişki bulunurken, Türkiye’deki raporlarda kilit denetim konusu sayısı ile varlık büyüklüğü ve iş segmenti sayısı arasında pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. İçerik analizi, İngiltere ve Türkiye denetçi raporlarında bildirilen önemli denetim

Kilit Denetim Konularının Karma Metot ile İncelenmesi: BİST'te Bir Analiz  
İlhan ACAR

					konusu sayıları ve türleri açısından önemli farklılıklar olduğunu göstermiştir.
5	Elden	2023	2021 yılında BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Hasılatın, ticari alacakların, maddi duran varlıkların, stokların en çok raporlanan kilit denetim konuları olduğu ifade edilmiştir.
6	Genç	2023	2017-2021 yılları arasında gıda sektöründe faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Hasılatın, ticari alacakların, maddi duran varlıkların, stokların en çok raporlanan kilit denetim konuları olduğu saptanmıştır. Bağımsız denetim şirketi değişikliği yapmanın kilit denetim konusu sayıları ve içeriğine önemli bir etkisinin bulunmadığı ifade edilmiştir.
7	Etçi	2023	2018-2022 dönemleri boyunca BİST Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketler	İçerik ve Korelasyon Analizi	Hasılat muhasebeleştirilmesi en çok raporlanan kilit denetim konusu olup hasılat kalemleri ile kilit denetim konuları arasındaki ilişki araştırılmış ve anlamlı sonuçlara ulaşılamamıştır.
8	Korkmaz	2023	2019-2021 yılları arasında BİST 100'de faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Hasılatın, ticari ve finansal alacakların, maddi / maddi olmayan duran varlıkların ve stokların en çok raporlanan kilit denetim konuları olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.
9	Gürdal	2023	2017-2021 dönemleri süresince BİST'te yer alan imalat sektöründeki şirketler	İçerik ve Korelasyon Analizi	İmalat sektöründe yer alan şirketlerin raporladığı kilit denetim konularını Covid 19 öncesinde ve sonrasında farklılık gösterip göstermediği incelenmiş ve anlamlı sonuçlara ulaşılamamıştır.
10	Yılmaz	2023	2021 itibarıyla BİST 100'de işlem gören şirketler	İçerik ve Korelasyon Analizi	Bağımsız denetim raporları; kilit denetim konusu sayılarının hasılat, aktif toplam, bağımsız denetçinin cinsiyeti, denetim raporu süresi, çalışan sayısı değişkenleri ile analiz edilmiş ve anlamlı sonuçlara ulaşılamamıştır.
11	Shamkhalov	2022	2019-2020 dönemleri itibarıyla BİST 100'de işlem gören şirketler	İçerik Analizi	Şirketlerin yaklaşık %80'lik kısmının Big Four <sup>2</sup> şirketi tarafından denetlendiği, denetçilerin yaklaşık %90'lık bölümünün olumlu görüş verdiği ve en çok hasılat, ticari ve finansal alacaklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar konularının raporlandığı bulgusuna erişilmiştir.
12	Rzazade	2022	2017-2021 yılları arasında Galatasaray A.Ş., Fenerbahçe A.Ş., Beşiktaş A.Ş. ve Trabzonspor A.Ş. kulüplerinin bağımsız denetim raporları	İçerik Analizi	En sık raporlanan kilit denetim konusunun hasılatın muhasebeleştirilmesi olduğu ifade edilmiştir.
13	Aytaç	2022	2017-2020 dönemlerinde BİST 100'de işlem gören şirketler	İçerik ve Korelasyon Analizi	Altman'ın Z Skoru ile kilit denetim konuları arasındaki ilişki araştırılmış ve değişkenler arasında anlamlı sonuçlara ulaşılmıştır.
14	Keskin	2022	Türkiye'de halihazırda faaliyet gösteren aktif bağımsız denetçiler	Anket yöntemi ile faktör analizi	Anket çalışması sonucunda, bağımsız denetçilerin eğitim durumu, mesleki unvanı, mesleki deneyimi ve faaliyet gösterdikleri illere göre demografik özelliklerine dayalı olarak, ankette yer alan ifadelere katılım düzeylerinde anlamlı bir fark olmadığı bulunmuştur. Bununla birlikte, cinsiyet, yaş, mezun oldukları bölüm ve fiilen denetimde buldukları iş sayılarına göre kısmen anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir.
15	Keleş	2022	2020 ve 2021 yılların BİST inşaat sektöründe yer alan şirketler	İçerik Analizi	2021 yılında 21 ve 2020 yılında 19 kilit denetim konusunun raporlandığı ve hasılat, finansal araçlar ve yatırım amaçlı gayrimenkul konularının en çok sunulan kilit denetim konuları olduğu tespit edilmiştir.
16	Uludağ	2022	2020 yılında BİST 30'da yer alan şirketler	İçerik Analizi	67 adet kilit denetim konusunun raporlandığı belirtilmiş ve hasılat, UFRS

<sup>2</sup>Big Four Şirketleri: Deloitte, Ernst & Young (EY), KPMG ve PricewaterhouseCoopers (PwC)

Kilit Denetim Konularının Karma Metot ile İncelenmesi: BİST'te Bir Analiz  
İlhan ACAR

					(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) 9 finansal araçların sınıflandırılması, krediler, alacaklar, maddi ve maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirme/değer düşüklüğü/yeniden değerlendirme konuları en fazla raporlanan kilit denetim konuları olmuştur.
17	Özbay	2022	2020 ve 2021 dönemlerinde BİST 30'da yer alan şirketler	İçerik Analizi	2019 yılında 198 ve 2020 yılında 216 kilit denetim konusunun raporlandığı ve her iki dönemde de en çok; hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, finansal araçlar konularının raporlandığı ifade edilmiştir.
18	Güçlü	2022	2019 ve 2020 dönemlerinde BİST Katılım 50 endeksinde faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	2019 yılında 93 ve 2020 yılında ise 92 adet kilit denetim konusunun raporlandığı ve en fazla raporlanan konuların ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat olduğu sunulmuştur.
19	Tez ve Gücenme Gençoğlu	2022	2017-2019 yılları arasında BİST'te işlem gören sektörler arasında Enerji, Gıda, Otomotiv, İnşaat ve Turizm sektörlerinde faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Kilit denetim konularının incelendiği beş farklı sektör arasında yapılan analizde, ticari alacaklar, değer düşüklüğü, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinin en sık raporlanan konular olduğu belirlenmiştir.
20	Atay ve Polat Çeltikçi	2021	2017-2019 yılları arasında faaliyet gösteren BİST 100 şirketleri	İçerik Analizi	Toplam 647 kilit denetim konusunun raporlandığı ve en çok gelir, kira hakları, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar, stoklar konularının ele alındığı belirtilmiştir.
21	Uzun	2021	2020 itibarıyla BİST'te yer alan ve Gıda, İçecek ve Tütün sektöründe faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	2019 ve 2020 hesap dönemlerinde bildirilen kilit denetim konularının karşılaştırılması sonucunda, 2019'da 14 konuya 50 bildirim yapıldığı ve 2020 pandemi döneminde ise 12 konuya 47 bildirim yapıldığı görülmüştür. Bu durumda, pandemi döneminde açıklanan kilit denetim konularının sayısı ve bildirimlerinin bir önceki döneme göre azaldığı hususuna erişilmiştir.
22	Erkek	2021	2017-2019 yılları arasında BİST'te faaliyet gösteren mali kuruluşlar	İçerik Analizi	Kilit denetim konularının mali kuruluşlar içerisinde yer alan 8 sektör bağlamında dönemler itibarıyla farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.
23	Gürsoy	2021	2017-2020 dönemleri arasında BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Örneklem dahilindeki şirketlere ağırlıklı olumlu görüş verildiği, bu şirketlerin Big Four şirketleri tarafından denetlenmediği ve en çok hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar kalemlerinin raporlandığı sonucuna erişilmiştir.
24	Sarıkaya	2020	2018 yılında BİST 100'de faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Hasılat, TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) 9'un ilk kez uygulanması, ertelenmiş vergi varlığı, ticari alacak değer düşüklüğü konularının en sık raporlanan konular olduğu vurgulanmıştır.
25	Polat Çeltikçi	2020	322 bağımsız denetim şirketinde çalışan bağımsız denetçiler	Faktör ve Regresyon Analizi	Kilit denetim konularının bağımsız denetim kalitesine etkisi araştırılmış ve KDK uygulamalarının risk değerlendirme ve riske karşılık verme sürecinde etkin bir şekilde ele alınmasının denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği sonucuna varılmıştır. Bu durum, kalite kontrol faaliyetlerinin bir parçası olarak değerlendirilmektedir.
26	Aktaş, Acar	2020	2017 ve 2018 yıllarında BİST 100 endeksinde işlem gören şirketlere ait BDR (Bağımsız Denetim Raporu)'ler	İçerik Analizi	Toplam 529 kilit denetim konusu raporlanmış olup alacaklar, karşılıklar, yükümlülükler, finansal araçlar en çok raporlanan hususlar olmuştur.
27	Karapınar, Dölen	2020	2018 yılında Borsa İstanbul'da yer alan şirketler	İçerik Analizi	Toplam 707 kilit denetim konusu raporlanmış olup hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ticari alacakların

Kilit Denetim Konularının Karma Metot ile İncelenmesi: BİST'te Bir Analiz  
İlhan ACAR

					geri kazanılabilirliği en çok üzerinde durulan konulardır.
28	Li	2020	2016-2017-2018 yıllarından Çin'de A tipi pay senetlerine sahip şirketler	İçerik Analizi	İmalat sektöründe en çok raporlanan kilit denetim konularının alacaklar, kiralama hakları, gelir tahakkukları, değer düşüklüğü, stok kayıtları ve varlıklarda değer düşüklüğü olduğu belirtilmiştir.
29	Arzova, Şahin	2020	2017-2018 dönemlerinde BİST 30-50-100 finansal hizmetler sektöründe faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi ve Çoklu Regresyon Modeli	Çalışmada, en sık üzerinde durulan kilit denetim konularının kredi ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü, TFRS 9 finansal araçlar standardı ve emekli sandığı işlemlerinin olduğu tespit edilmiş ve regresyon analizine göre bağımsız denetim raporlarının sayfa sayılarının kilit denetim konuları üzerinde etkisinin bulunduğu ortaya konulmuştur.
30	Çağırın, Varıcı	2019	2017 döneminde Borsa İstanbul 100 Endeksinde faaliyetlerini sürdüren 171 imalat şirketi	İçerik ve Varyans Analizi	Kilit denetim konuları arasında en sık raporlanan konular olarak stoklar, hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar belirlenmiştir.
31	Ertan, Kızık	2019	2017 döneminde BİST 100'de faaliyet gösteren 177 imalat şirketi	İçerik Analizi	Kilit denetim konularının en fazla metal eşya, makine ve gereç yapım sektöründe olduğu, raporların yaklaşık %5'inde kilit denetim konusunun sunulmadığı, hasılat muhasebeleştirilmesinin en çok raporlanan kilit denetim konusu olduğu ifade edilmektedir.
32	İşseveroğlu	2019	2017 ve 2018 yıllarında BİST 100'de faaliyet gösteren sigorta şirketleri	İçerik Analizi	En sık raporlanan kilit denetim konuları; belirsiz tazminat karşılığında kaynaklanan net nakit akışlarının indirgenmesi, sigorta sözleşme yükümlülüklerinde kullanılan tahminler ve varsayımlar, gerçekleşmiş ancak raporlanmamış tazminat bedellerinin tahmin edilmesi maddi olmayan duran varlık avansları ve yatırımları ile kullanım amaçlı gayrimenkullerdir.
33	Sahyda	2019	Malezyada halka açık şirketler	İçerik Analizi	Hasılat, alacakların değer düşüklüğü ve şerefiye değer düşüklüğü konularının en çok raporlanan hususlar olduğu beyan edilmiştir.
34	Türel, Türel	2019	2017 ve 2018 yıllarında BİST'te işlem gören şirketler	İçerik Analizi	Hasılat, finansal araçlar, varlıklarda değer düşüklüğü, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat konularının en çok raporlanan konular olduğu ortaya konulmuştur. Bununla birlikte sektör ve denetim görüşü baz alınarak kilit denetim konularının farklılaştığı ifade edilmiştir. Ayrıca kilit denetim konusu sayılarının bağımsız denetim şirketleri bazında da farklılaştığı bulgusuna erişilmiştir.
35	Ciğer, Vardar, Kınay	2019	BİST 100'de faaliyet gösteren 515 şirket	İçerik Analizi	Stoklar, ticari alacaklar, hasılat ve maddi duran varlıklar hususlarının en fazla raporlanan kilit denetim konuları olduğu vurgulanmıştır.
36	Akdoğan, Bülbül	2019	2017 yılında BİST 100'de faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	Toplam 251 kilit denetim konusu raporlanmış olup en fazla hasılat, maddi/maddi olmayan duran varlıklar, karşılıklar ve yükümlülükler hususları raporlanmıştır.
37	Garcia vd.	2019	2013-2016 yılları arasında ve FTSE (Financial Times Stock Exchange) endeksinde faaliyet gösteren 70 şirket ile 280 müşteri ve denetçi	Regresyon Analizi	Müşteri şirketler ve denetçiler ile kilit denetim konuları arasında anlamlı ilişki bulunmuştur.
38	Oghuvwu, Orakwue	2019	Nijerya borsasında etkinliğini sürdüren şirketler	Regresyon Analizi	Şirketlerin büyüklüğünün ve denetim ücretlerinin, kilit denetim konuları üzerinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır.
39	ACCA (The Association of Chartered	2018	Arap Yarımadası ve Güney Amerika'da halka açık olan şirketler.	İçerik Analizi	560 bağımsız denetim raporu incelenmiş ve 1.621 kilit denetim konusunun raporlandığı belirtilmiştir. Varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacak

Kilit Denetim Konularının Karma Metot ile İncelenmesi: BİST’te Bir Analiz  
İlhan ACAR

	Certified Accountants)				karşılıkları en çok raporlanan konular olmuştur.
40	Pinto, Morais	2018	2016 yılında İngiltere, Hollanda ve Fransa’da halka açık 93 şirket	Regresyon Analizi	Muhasebe standartlarının ve çeşitli sektörlerde faaliyet göstermenin kilit denetim konusu sayılarını etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.
41	Pries, Scott	2018	Avustralya borsasında işlem gören ve piyasa değerini 10 milyon AUD (Avustralya Doları)’un altında olan şirketler	İçerik Analizi	362 bağımsız denetim raporu incelenmiş ve varlıkların değerlendirilmesi, şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar, satın almalar ve elden çıkarmalar, hasılat, yükümlülükler ve karşılıkların öne çıkan kilit denetim konuları olduğu belirtilmiştir.
42	Tusek, Jezovita	2018	Hırvatistan’da 2016 ve 2017 yıllarında halka açık şirketler	İçerik Analizi	236 bağımsız denetim raporu incelenmiş ve değerlendirilme, hasılat, varlıklarda değer düşüklüğü konularının ön plana çıktığı bulgusuna erişilmiştir.
43	Peatoomsuwan ve Yalrabil	2018	2017 yılında Tayland SET Borsasında işlem gören şirketler	İçerik Analizi	1.230 kilit denetim konusunun raporlandığı ve en çok hasılat, stoklar, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar hususlarının raporlandığı ortaya konulmuştur.
44	Uzay ve Köylü	2018	BİST 100’de faaliyet gösteren 181 şirketin Nisan 2018 itibarıyla 2017 yılına ait bağımsız denetim raporları	İçerik Analizi	354 kilit denetim konusunun raporlandığı ve en çok ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar konularının raporlandığı belirtilmiştir.
45	Kavut, Güngör	2018	BİST 100’de 2017 yılında faaliyet gösteren şirketler	İçerik Analizi	211 kilit denetim konusu raporlanmış olup şerefiye, alacaklar, stoklar ve hasılat hususlarının en çok raporlanan konular olduğu ifade edilmiştir.
46	Karacan, Uygun	2018	Borsa İstanbul 100 Endeksinde faaliyet gösteren 62 şirket	İçerik Analizi	En sık raporlanan kilit denetim konuları maddi ve maddi olmayan duran varlıklar olarak tespit edilmiştir.

Literatür çalışmaları incelendiğinde doküman incelemesi ve içerik analizi yöntemlerini bir arada kullanan ve farklı sektörlerde faaliyet gösteren firmaların denetim raporları incelenmiş, kilit denetim konuları bağlamında sonuçlar sunulmuş, genel olarak en çok raporlanan kilit denetim konuları üzerine vurgu yapılmıştır. Ampirik çalışmalarda ise kilit denetim konuları ile bağımsız denetim unsurları incelenmiş ve anlamlı sonuçların yanında anlamlı olmayan bulgular sunan çalışmalara da rastlanılmıştır.

#### 4. KİLİT DENETİM KONULARININ NİTEL VE NİCEL ANALİZ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde; kilit denetim konuları incelenecek ve öncelikle bağımsız denetim raporları üzerinde nitel araştırma yöntemlerinden doküman incelemesi yöntemi kullanılarak içerik analizi yapılacaktır. Devamında kilit denetim konuları ile bağımsız denetim öğeleri arasında ilişki incelenecek, sonrasında çoklu regresyon analizi yapılarak bağımsız denetim unsurlarının kilit denetim konuları üzerinde etkisi olup olmadığı ele alınacaktır.

##### 4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Önemi

Çalışma, BİST’te yer alan ve toptan-perakende ticaret sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin, 2021 ve 2022 yıllarına ilişkin denetim raporlarında bulunan önemli hususları incelemeyi ve yorumlamayı amaçlamaktadır. Aynı zamanda, bağımsız denetim raporu öğeleri ile kilit denetim konuları arasında bir ilişki olup olmadığını tespit etmek de hedeflenmektedir. Bağımsız denetim raporu unsurları olarak, içerik analizi kapsamında incelenen denetim raporlarının sayfa sayıları, denetimi gerçekleştiren şirketler ve denetçilerin denetim faaliyetleri sonucunda vermiş oldukları görüşler kullanılmıştır.

Bu çalışmanın önemi karma analiz yöntemleri kullanarak toptan ve perakende ticaret sektöründe kilit denetim konularının ne ölçüde raporlandığını, en çok raporlanan kilit denetim konularını ve bu konuların sektörü ne kadar yansıttığını tespit ederek literatürdeki boşluğu doldurmaktır. Bu şekilde, çalışma sektöre özgü denetim zorluklarına ve raporlama gereksinimlerine odaklanarak sektördeki önemli konuları belirlemek için bir katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

#### 4.2. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları

Çalışmanın en önemli varsayımı; araştırma sürecinde kullanılan finansalların tam, doğru, eksiksiz, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasıdır. Bu bağlamda, incelenen şirketlerin mali tablolarının bağımsız denetimden geçmesi ve ilgili şirketlerin BİST’e kote olması önem arz etmektedir. Araştırmanın diğer varsayımı; analiz sürecinde kullanılacak içerik analizi yönteminin, kilit denetim konularının incelenmesini tespit edecek nitelikte ve yeterlilikte olduğudur.

Araştırmanın en önemli kısıtı, araştırma sonuçlarının Borsa İstanbul’da (BİST) faaliyet gösteren diğer şirketlere genellenememesidir. Araştırma örneklemini, Toptan ve Perakende Ticaret sektöründe faaliyet gösteren şirketlerden seçilmiştir.

Araştırmanın bir diğer kısıtı ise zaman kısıtıdır. Araştırma; 31.12.2021 ve 31.12.2022 dönemleri itibarıyla bağımsız denetim raporları baz alınarak oluşturulmuştur.

#### 4.3. Araştırmanın Örneklemini

Çalışmaya; 2021 ve 2022 itibarıyla BİST’te yer alan ve toptan – ticaret sektöründe faaliyet gösteren şirketler dahil edilmiştir. İlgili dönemlerde toptan ve perakende ticaret sektöründe yer alan 25<sup>3</sup> firma, çalışmanın örneklemini oluşturmaktadır. Analize konu bağımsız denetim raporları aşağıdaki şirketleri içermektedir. Halihazırda ilgili sektörde faaliyet gösteren Graintürk Tarım A.Ş. ve Suwen Tekstil Sanayi Pazarlama A.Ş. firmalarına ilişkin veri eksikliklerinden dolayı söz konusu şirketler, araştırma kapsamından çıkarılmıştır. Bu bağlamda araştırmanın örneklemini 23 şirket oluşturmaktadır.

**Tablo 2. Araştırma Örneklemindeki İşletmeler**

1	Vakko Tekstil ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri A.Ş. (VAKKO)
2	Migros Ticaret A.Ş. (MGROS)
3	Şok Marketler Ticaret A.Ş. (SOKM)
4	BİM Birleşik Mağazalar A.Ş. (BIMAS)
5	Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş. (TKNSA)
6	Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş. (CRFSA)
7	Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş. (MAVI)
8	Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş. (BIZIM)
9	Gen İlaç ve Sağlık Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. (GENİL)
10	Ersan Alışveriş Hizmetleri ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. (KIMMR)
11	Doğu Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş. (DOAS)
12	İntema İnşaat ve Tesisat Malzemeleri Yatırım ve Pazarlama A.Ş. (INTEM)
13	Gimat Mağazacılık Sanayi ve Ticaret A.Ş. (GMTAS)
14	Uzertaş Boya Sanayi Ticaret ve Yatırım A.Ş. (UZERB)
15	Mepet Metro Petrol ve Tesisleri Sanayi Ticaret A.Ş. (MEPET)
16	Casa Emtia Petrol Kimyevi ve Türevleri Sanayi Ticaret A.Ş. (CASA)
17	Kuvva Gıda Ticaret ve Sanayi Yatırımları A.Ş. (KUVVA)
18	Selçuk Ecz Deposu Ticaret ve Sanayi A.Ş. (SELEC)
19	Milpa Ticari ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş. (MIPAZ)
20	Arzum Elektrikli Ev Aletleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. (ARZUM)
21	Sanko Pazarlama İthalat İhracat A.Ş. (SANKO)
22	Pergamon Status Dış Ticaret A.Ş. (PSDTC)
23	TGS Dış Ticaret A.Ş. (TGSAS)

#### 4.4. Araştırma Verileri ve Yöntemi

Araştırmada kullanılan veriler ve şirket bilgileri, 2021 ve 2022 yıllarına ait denetim raporları için KAP’tan yararlanılmıştır. Örnekleimde yer alan tüm şirketlerin bağımsız denetim raporları incelenerek analiz edilmiştir.

<sup>3</sup> Halihazırda ilgili sektörde 26 şirket yer almaktadır. Tablo 2’de yer alan şirketler haricinde Ebebek Mağazacılık A.Ş., 2023 yılında halka arz olmuştur. Çalışma 2021 ve 2022 dönemlerini kapsadığından söz konusu firma, çalışmanın örneklemine dahil edilmemiştir.



Denetim raporlarından elde edilen kilit denetim konularının içeriği analiz edilmiştir. İçerik analizi; objektif, sistemli ve sayısal olarak metin değişkenlerini inceleyen nitel bir araştırma yöntemidir. Çalışma, öncelikli olarak denetim raporlarının içeriğinin analizi üzerinden gerçekleştirilmiştir. Yıllara göre rapor edilen kilit denetim konularının sayısı ve en sık raporlanan konular incelenmiştir. Çoklu regresyon analizi kullanılarak, içerik analizi sonucunda rapor edilen önemli denetim konuları ile bağımsız denetim raporunun temel öğeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olup olmadığı test edilmiştir.

#### 4.5. Bulguların Değerlendirilmesi

Bu çalışmada, şirketlerin bağımsız denetim raporlarında önemli bir rol oynayan denetim konuları içerik analizi yöntemiyle incelenecek ve ardından bu denetim konuları ile bağımsız denetim raporunun unsurları arasındaki ilişki araştırılacaktır.

##### 4.5.1. İçerik Analizi Bulguları

2021 yılında toptan-perakende ticaret iş kolunda etkinliği sürdüren şirketlerin denetim raporlarında 36 adet kilit denetim konusu raporlanmıştır. Ayrıca, 2022 yılında ise bu sayı 34 adete düşmüştür. Böylelikle, toplamda 70 adet kilit denetim konusu sunulmuştur. Ortalama olarak, analize edilen 46 denetim raporunda 1,52 kilit denetim unsuru bildirilmiştir. Tablo 3’te, şirketlerde 2021 ve 2022 yıllarında raporlanan kilit denetim konularının sayısı sunulmuştur.

**Tablo 3. Kilit Denetim Konusu Sayıları**

SIRA	FİRMALAR	2021 Kilit Denetim Konusu Sayıları	2022 Kilit Denetim Konusu Sayıları
1	ARZUM	1	1
2	BIMAS	2	3
3	BİZİM	1	1
4	CRFSA	3	3
5	CASA	1	1
6	DOAS	1	1
7	KIMMR	2	2
8	GENİL	3	2
9	GMTAS	2	2
10	İNTEM	1	1
11	KUVVA	1	1
12	MAVI	2	2
13	MEPET	2	2
14	MGROS	2	1
15	MİPAZ	1	1
16	PSDTC	1	1
17	<a href="#">SANKO</a>	1	1
18	<a href="#">SELEC</a>	1	1
19	<a href="#">SOKM</a>	2	1
20	<a href="#">TKNSA</a>	1	1
21	<a href="#">TGSAS</a>	3	3
22	<a href="#">UZERB</a>	1	1
23	<a href="#">VAKKO</a>	1	1
	<b>TOPLAM</b>	<b>36</b>	<b>34</b>

2021 yılında sunulan ortalama kilit denetim konusu sayısı 1,57, 2022 yılında ise ortalama kilit denetim konusu sayısı 1,48’dir. İncelenen denetim raporlarının sayfa toplamı 2021 yılında 1.525 ve 2022 yılında 1.453 sayfa olmak üzere iki yılın toplamı olarak 2.978 sayfa olarak gerçekleşmiştir. Bağımsız denetim raporları iki yıllık bir dönemde incelenmiş ve par başına ortalama 64,74 sayfadan oluşmuştur.

İncelenen şirketlerden yalnızca ikisinin bağımsız denetim raporlarında şartlı olumlu görüş bulunmaktadır. Şartlı görüşe sahip raporların ikisi de aynı firmaya (Pergamon Status Dış Ticaret A.Ş.) aittir. Kalan tüm firmaların bağımsız denetim raporlarında tüm dönemlerde olumlu görüş bulunmaktadır. İncelenen bağımsız denetim raporları toplamda 16 (KPMG, Güney, PwC, Ulusal, Mitra, Denge Ankara, BDO, Deneyim, Elit, Deloitte, Reform, Aren, Yeditepe, Uluslararası, Mega Global, Eren) adet denetim firması tarafından oluşturulmuştur. İncelemeye alınan şirketlerin bağımsız denetim raporlarına ilişkin temel bilgiler Tablo 4’teki gibidir.

**Tablo 4. Denetim Raporu Öğeleri**

Firmalar	Denetim Şirketleri (2021)	Denetim Şirketleri (2022)	Sayfa Sayısı (2021)	Sayfa Sayısı (2022)	Görüş (2021)	Görüş (2022)
ARZUM	KPMG	KPMG	77	74	Olumlu	Olumlu
BIMAS	GÜNEY	GÜNEY	68	67	Olumlu	Olumlu
BIZIM	PwC	PwC	60	64	Olumlu	Olumlu
CRFSA	KPMG	KPMG	77	74	Olumlu	Olumlu
CASA	ULUSAL	MİTRA	60	33	Olumlu	Olumlu
DOAS	PwC	PwC	85	85	Olumlu	Olumlu
KIMMR	MİTRA	MİTRA	71	72	Olumlu	Olumlu
GENİL	DENGE ANKARA	BDO	75	75	Olumlu	Olumlu
GMTAS	DENEYİM	DENEYİM	42	35	Olumlu	Olumlu
INTEM	PwC	PwC	64	60	Olumlu	Olumlu
KUVVA	ELİT	ELİT	50	52	Olumlu	Olumlu
MAVI	DELOITTE	DELOITTE	95	96	Olumlu	Olumlu
MEPET	REFORM	REFORM	76	71	Olumlu	Olumlu
MGROS	DELOITTE	PwC	80	69	Olumlu	Olumlu
MIPAZ	PwC	PwC	67	62	Olumlu	Olumlu
PSDTC	AREN	AREN	43	43	Şartlı Olumlu Görüş	Şartlı Olumlu Görüş
<a href="#">SANKO</a>	KPMG	KPMG	65	63	Olumlu	Olumlu
<a href="#">SELEC</a>	YEDİTEPE	YEDİTEPE	69	69	Olumlu	Olumlu

Kilit Denetim Konularının Karma Metot ile İncelenmesi: BİST’te Bir Analiz  
İlhan ACAR

<a href="#">SOKM</a>	PwC	PwC	64	63	Olumlu	Olumlu
<a href="#">TKNSA</a>	KPMG	KPMG	77	74	Olumlu	Olumlu
<a href="#">TGSAS</a>	ULUSLARARASI	ULUSLARARASI	61	57	Olumlu	Olumlu
<a href="#">UZERB</a>	EREN	MEGA GLOBAL	41	38	Olumlu	Olumlu
<a href="#">VAKKO</a>	PwC	PwC	58	57	Olumlu	Olumlu

Tablo 5 incelendiğinde; içerik analizi araştırması sonucunda 2021 yılında incelemeye dahil olan firmaların denetim raporlarında en çok sunulan kilit denetim konuları, 5 adet ile “hasılatın ve tedarikçilerden elde edilen gelirlerin muhasebeleştirilmesi” ve 4 adet ile “hasılat denetimi” olmuştur. 2022 yılında da aynı kilit denetim konuları, diğer kilit denetim konularına nazaran daha fazla ön plana çıkmış ve 8 adet “hasılatın ve tedarikçilerden elde edilen gelirlerin muhasebeleştirilmesi”, 4 adet “hasılat denetimi” konuları en çok raporlanan kilit denetim konuları olmuştur. Genel anlamda her iki dönemde raporlanan kilit denetim konuları benzerlik göstermektedir.

**Tablo 5. Kilit Denetim Konuları Dağılımı**

Kilit Denetim Konusu (2021)	Kilit Denetim Konusu Sayısı (2021)	Kilit Denetim Konusu (2022)	Kilit Denetim Konusu Sayısı (2022)
Hasılatın ve Tedarikçilerden Elde Edilen Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi	5	Hasılatın ve Tedarikçilerden Elde Edilen Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi	8
Hasılatın Denetimi	4	Hasılatın Denetimi	4
TFRS 16, Kiralamalar Standardına Geçiş ve Kullanım Hakkı Varlıklarının ve Kiralama Yükümlülüklerinin Finansal Tablolarda Gösterimi	3	TFRS 16, Kiralamalar Standardına Geçiş ve Kullanım Hakkı Varlıklarının ve Kiralama Yükümlülüklerinin Finansal Tablolarda Gösterimi	3
Şerefiye Değer Düşüklüğü	3	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	2
Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	2	Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü	2
Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Muhasebeleştirilen Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	2	Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Muhasebeleştirilen Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	2
Stok Değer Düşüklüğü	2	Stok Değer Düşüklüğü	2
Ticari ve Diğer Borçlar	2	Ticari ve Diğer Borçlar	2
Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilirliği	1	Ertelenmiş Vergi Varlığının Geri Kazanılabilirliği	1
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri	1	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri	1
Garanti Gider Karşılığı	1	Şerefiye Değer Düşüklüğü	1
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi	1	Garanti Gider Karşılığı	1
TFRS 16, Kiralamalar Standardının Uygulanması ve Önemli Tahmin ve Varsayımların Değerlendirilmesi	1	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Satış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	1
Nakit ve Nakit Benzerleri	1	Nakit ve Nakit Benzerleri	1
Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1	Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1
Hasılatın Dönemselliği	1	Finansal Borçlar	1
Stoklar	1	Ticari Alacaklar	1
İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıkların	1		

Testi/ Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri			
Finansal Borçlar	1		
Ticari Alacaklar	1		
Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü	1		

#### 4.5.2. Çok Değişkenli Regresyon Çalışması

Bu bölümde, bağımsız denetçi raporunun temel öğeleri ile kilit denetim konuları arasındaki ilişki incelenmektedir. Bağımsız denetim unsurları olarak nitel analizde sunulan denetim raporu sayfa sayıları, denetçi görüşleri ve denetim firmaları değişkenleri kullanılmış ve söz konusu değişkenlerin kilit denetim konularının sayısı üzerinde etkisinin olup olmadığı irdelenmiştir.

Çok değişkenli regresyon analizi kapsamında incelenen sayfa sayıları değişkeni bağımsız denetim raporlarının toplam sayfa sayıları baz alınarak ölçülmüştür. Bununla birlikte denetim firmaları değişkeni, 1’den 16’ya kadar numaralandırılmış ve her bir denetim firması analizde nicel olarak tanımlanmıştır. Denetçi görüşleri; olumlu görüş ve şartlı olumlu görüş olarak ayrıştırdığından, analiz sürecinde 1 ve 2 olarak tanımlanmış ve nicel olarak ifade edilmiştir. Bağımlı değişken olan kilit denetim konuları sayıları da her bir şirketin ilgili dönemlerde raporladığı kilit denetim konusu sayısı baz alınarak sunulmuştur.

Bu kapsamda nicel analiz metodlarından çok değişkenli regresyon analizi kullanılarak aşağıdaki hipotezler test edilmiştir:

**H<sub>0</sub>:** %5 hata payı ile denetim raporlarında sunulan kilit denetim konuları ile raporun ana öğeleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.

**H<sub>1</sub>:** %5 hata payı ile denetim raporlarında ele alınan kilit denetim konuları ile raporun ana öğeleri arasında anlamlı bir ilişki söz konusudur.

Çoklu doğrusal regresyon modeli aşağıdaki gibi ifade edilmektedir:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \dots + \beta_i x_i + \varepsilon$$

Y: Bağımlı Değişken

B<sub>0</sub>: Modelin Sabiti

x<sub>i</sub>: Bağımsız Değişken

β<sub>i</sub>: Eğim Ölçüsü

ε: Hata

Kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporlarının unsurları arasındaki ilişkiyi incelemek için çok değişkenli regresyon analizi kullanılmıştır. Çalışma kapsamında değerlendirilen verilerin tamamı standardize edilmiş ve uygulanan analizler logaritmik veriler üzerinden gerçekleştirilmiştir. Bağımlı ve bağımsız değişkenlerle ilgili tanımlayıcı istatistikler Tablo 6’da sunulmuştur.

**Tablo 6. Tanımlayıcı İstatistikler**

DEĞİŞKENLER	Ortalama	Standart Sapma	Gözlem Sayısı
KİLİT DENETİM KONULARI	0,14	0,19	46
DENETİM FİRMALARI	0,63	0,39	46
DENETÇİ GÖRÜŞLERİ	0,01	0,06	46
SAYFA SAYILARI	0,80	0,11	46

İkinci aşamada değişkenler arasındaki ilişkiler incelenerek ve tanımlayıcı istatistikler kullanılarak değişkenlerin ortalamaları ve standart sapmaları belirlenmiştir. Korelasyon analizini kullanarak bağımsız değişkenler arasındaki ilişki analiz edilmektedir. Bu çalışmada bağımsız değişkenler arasında özellikle güçlü bir korelasyonun olmaması ve bağımsız değişkenlerin birbirleriyle aynı yönde yüksek seviyede hareket etmemeleri beklenmektedir. Bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon değeri %90 veya daha yüksekse bağımsız değişkenlerin aralarında güçlü korelasyona sahip olduğu ifade edilmektedir. Bununla birlikte Gujarati ve Porter’a göre bu eşik değer %70’tir. Ayrıca denetim çalışmalarında

ve/veya kurumsal yönetim çalışmalarında literatürde kabul gören ve genellikle %50-60’ın üzerinde korelasyon tespit edildiğinde değişkenleri analiz kapsamından çıkarmak gerektiği belirtilmektedir. Araştırmada incelenen bağımsız değişkenlerin hiçbiri korelasyon değeri ilgili değerlerin üzerinde değildir. Korelasyon analizi sonuçları Tablo 7’deki gibidir.

**Tablo 7. Korelasyon Analizi**

DEĞİŞKENLER	KDK SAYILARI	DENETİM FİRMALARI	DENETÇİ GÖRÜŞLERİ	SAYFA SAYILARI
Korelasyon Analizi	KDK	1,000		
	DENETİM FİRMALARI	0,157	1,000	
	DENETÇİ GÖRÜŞLERİ	-0,164	0,247	1,000
	SAYFA SAYILARI	0,242	-0,349	-0,333

Model özeti incelendikten sonra Tablo 8’de görüldüğü üzere R-kare ve düzeltilmiş R-kare sırasıyla %14.1 ve %8 olarak bulunmuştur. Düzeltilmiş R-kare değerinin düşük olması, bağımsız denetim raporundaki öğelerin kilit denetim konularını açıklamakta yetersiz olduğunu göstermektedir.

**Tablo 8. Model Özeti**

Model	R	R Kare	Düzeltilmiş R Kare	Standart Tahmin Hatası
1	0,376	0,141	0,08	0,17758

Varyans analizini kullanarak oluşturulan modelin anlamlı olup olmadığı incelenmiştir. Modelin önemlilik değeri %5’ten büyüktür. Bu sonuç, bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerinde etkisinin olmadığını belirtmektedir.

Çalışmanın regresyon analizi aşamasında olağan en küçük kareler yöntemi (OLS) yöntemi kullanılmıştır. OLS (Ordinary Least Squares) yöntemi, genellikle regresyon katsayılarını tahmin etmek için kullanılan bir analiz metodudur. Bu yöntem, hataların karelerinin toplamını minimize ederek en iyi katsayıları bulmayı amaçlamaktadır. Regresyon parametreleri incelendiğinde bağımsız değişkenlerin tamamının önemlilik değerlerinin %5’ten büyük olduğu görülmektedir. Bu kapsamda; denetim firmalarının, denetçi görüşlerinin ve rapor sayfa sayılarının kilit denetim konuları üzerinde etkili değildir. Diğer bir ifade ile modelde yer alan bağımsız değişkenlerin, denetim raporlarında bulunan kilit denetim konuları üzerinde etkisi bulunmamaktadır. Bu kapsamda  $H_0$  hipotezi kabul edilmiştir. Başka bir ifadeyle; kilit denetim konuları, denetim firmalarından, denetçi görüşlerinden ve sayfa sayılarından bağımsız olarak ele alınmış ve belirlenmiştir. Her ne kadar %5 anlamlılık düzeyinde değişkenler arasında anlamlı bir ilişki bulunmasa da %10 anlamlılık düzeyi ile denetim firmalarının ve sayfa sayılarının kilit denetim konuları üzerinde etkili olduğu görülmektedir.

**Tablo 9. Varyans Analizi ve Regresyon Parametreleri**

Model	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Karelerin Ortalaması	F	Önemlilik
1	0,217	3	0,072	2,299	0,091
Artık	1,324	42	0,032		
Toplam	1,542	45			

Model	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standardize Edilmiş Katsayılar	t	Önemlilik Değeri	Eş doğrusallık İstatistikleri VIF (Varyans Enflasyon Faktörü)
	Beta Katsayısı	Standart Hata	Beta Katsayısı			
(Sabit)	-0,869	0,509	-	-1,706	0,095	-
DENETİM FİRMALARI	0,139	0,073	0,295	1,912	0,063	1,164
DENETÇİ GÖRÜŞLERİ	-0,409	0,457	-0,137	-0,895	0,376	1,150
SAYFA SAYILARI	0,516	0,273	0,299	1,886	0,066	1,229

Elde edilen sonuçlar kapsamında aşağıdaki model oluşturulmuştur:

**Kilit Denetim Konuları**= -0,869 + 0,139 Denetim Firmaları - 0,409 Denetçi Görüşü + 0,516 Sayfa Sayıları + ε

Modelin sonuçları katsayılar bağlamında incelendiğinde; bağımsız değişkenlerden denetçi görüşleri değişkeninin kilit denetim konuları ile ters yönde hareket ettiği sonucuna varılmıştır. Ayrıca, denetim firmaları ile sayfa sayıları değişkenleri kilit denetim konuları ile pozitif yönlü ilişkili bulunmuştur. Ancak önemlilik değerleri tüm değişkenler için anlamsız olduğundan bağımsız denetim unsurlarının kilit denetim konuları üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır. Regresyon sonuçlarına göre denetim firmaları ve sayfa sayıları değişkenlerinin anlamlılık değerine yakınsadığı görülmektedir.

## 5. SONUÇ VE TARTIŞMA

Bağımsız denetim raporları, şirketnin paydaşlarının karar alma süreçlerinde yol gösterici niteliktedir. Bu kapsamda finansal bilgilerin güvenilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir nitelikte olması önem arz etmektedir. Finansal bilgilerin uluslararası muhasebe standartlarına, muhasebe politikalarına ve yasal düzenlemelere uygun hazırlanmış olması gerekmektedir. Muhasebe skandalları ve finansal krizler, bu bilgilerin güvenilirliğini zedelemiş ve paydaşları, denetçilerin görüşleri dışında ilave bilgi elde etmeye sevk etmiştir.

IAASB bu doğrultuda ISA 701 standardını hazırlamış ve 2015 yılında sunmuştur. Türkiye'de ise ilgili standart, KGK tarafından 2017 yılında yürürlüğe konulmuştur. Kilit denetim konularının kapsamına ve sunumuna ilişkin bilgiler sunan bu standart, denetçilerin bağımsız denetim raporlarında önemli olarak gördüğü hususları ayrı bir başlık altında belirtmelerine olanak sağlamıştır. Bu şekilde daha şeffaf ve kalite denetim raporlarının hazırlanmasının önü açılmıştır.

Çalışmada; BİST'e kote ve Toptan ve Perakende Ticaret Sektöründe faaliyet gösterenler şirketler analiz edilmiştir. 2021 ve 2022 dönemleri için yapılan incelemede, en çok hasılat, hasılatın muhasebeleştirilmesi, hasılatın denetimi konularının kilit denetim konusu olarak raporlandığı bulgusuna erişilmiştir. Toplam 46 bağımsız denetim raporunun analiz edildiği çalışmada, nitel analiz yöntemlerinden doküman incelemesi ile içerik analizi gerçekleştirilmiş; bağımsız denetim raporlarının sayfa sayıları, şirketlerin hangi denetim firmaları tarafından denetlendiği, denetçilerin denetlediği şirketlerle ilgili verdikleri görüşler bağımsız denetim unsurları olarak ortaya konulmuştur.

Çalışmanın devamında, 2022 ve 2021 yıllarına ait denetim raporlarında bulunan kilit denetim konuları ile denetim raporu öğeleri arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Nitel analizde gerçekleştirilerek sunulan bağımsız denetim unsurları ile kilit denetim konuları arasındaki ilişkiyi belirlemek için nicel analiz yapılmış ve çoklu regresyon yöntemi uygulanmıştır. Çalışma sonucunda değişkenler arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanılmamıştır. Diğer bir ifadeyle kilit denetim konuları; denetim firmalarından, denetçi görüşlerinden ve sayfa sayılarından bağımsız olarak ele alınmış ve belirlenmiştir. Daha geniş örneklem çerçevesinde gerçekleştirilecek çalışmalarda analizin anlamlı sonuçlar sunabileceği düşünülmektedir.

## 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*, 56, 1-24.

Aktaş, R. ve 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*, 20(60), 75-94.

Atay, M. S. ve Polat Çeltikçi, N. (2021). Kilit Denetim Konuları (KDK) Bildirimlerinin İçerik Analizi Yöntemiyle İncelenmesi: Borsa İstanbul (BİST -100) Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, *Mali Çözüm*, 31(164). 113-142.

Aytaç, A. (2022). Muhasebe tahminlerinin denetimi ve bir uygulama (Basılmamış Doktora Tezi). Bursa Uludağ Üniversitesi, Bursa.

Bayar, E. (2023). Türk metal sanayinde kilit denetim konularının incelenmesi (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.

Bedard, J. Besacier, N. G., & Schatt, A. (2015). Consequences of Expanded Audit Reports Evidence from the Justifications of Assessments in France. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, (November, 20). 1-53

- Çiğer, Ü. A., Vardar, G. Ç., & Kinay, B. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Analizi: Borsa İstanbul Örneği. *Mali Cözüm Dergisi*, 29, 109-148.
- Çağırın, F. K., ve Varıcı, İ. (2019). Bağımsız denetim standardı (BDS) 701 çerçevesinde kilit denetim konuları: Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründeki işletmelerin denetim raporları üzerine bir analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 22, 193-208.
- Çakalı, K. R. (2021). Bağımsız Denetim Raporlarında Yeni Uygulama: Kilit Denetim Konularının Raporlanması ve BİST00 Analizi. *Denetçim*, (23), 60-77
- Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 20(1), 65-89
- Doğan, M. (2023). Kilit denetim konularının belirlenmesinde bağımsız denetçi algılarının değerlendirilmesine yönelik bir araştırma (Basılmamış Doktora Tezi). Karabük Üniversitesi, Karabük.
- Elden, İ. T. (2023). Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının incelenmesi: Borsa İstanbul imalat sektörü üzerine bir inceleme (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). KTO Karatay Üniversitesi, Konya.
- Elmarzouky, M., Hussainey, K., Abdelfattah, T., & Karim, A. E. (2022). Corporate risk disclosure and key audit matters: the egocentric theory. *International Journal of Accounting & Information Management*, 30(2), 230-251.
- Erkek, M. S. (2021). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: Mali kuruluşlara ait bağımsız denetim raporlarının incelenmesi (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Ertan Y. & Kızık, E. (2019). Kilit denetim konuları: BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarının incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (2019 Özel Sayı): 263-278.
- Etçi, F. (2023). Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının sektörel büyüklüklere göre incelenmesi: BİST Ana Metal Sanayi örneği (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Kayseri Üniversitesi, Kayseri.
- Genç, F. (2023). BİST endeksinde yer alan gıda sektörü işletmelerinin 2017-2021 yılları arası kilit denetim konularının analizi (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Gözüaçık, G. (2023). Kilit denetim konularına etki eden faktörlerin farklı muhasebe kültürleri açısından değerlendirilmesi: Türkiye ve Birleşik Krallık (İngiltere) üzerine sektörel bir araştırma (Basılmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Güçlü, F. (2022). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi: Katılım 50 Endeksi Örneği. *Vergi Sorunları Dergisi*, 401, 110-121.
- Gürdal, Ü. (2023). Pandemi öncesinde ve sürecinde kilit denetim konuları: BİST üzerine bir araştırma (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Gürsoy, H. (2021). Bağımsız denetim standardı 701 kapsamında kilit denetim konuları: BİST tekstil sektöründeki işletmelerin bağımsız denetim raporlarının analizi (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (84), 49- 64.
- Karacan, S., ve Uygun, R. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi-BDS 701. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11 (57), 632-649.
- Karapınar, A., Dölen, T. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.



- 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.
- Keleş, D. (2022). Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi: Borsa İstanbul (BİST) İnşaat Endeksi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 67, 241-252.
- Keskin, S. (2022). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları: Bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma (Basılmamış Doktora Tezi). Yıldız Teknik Üniversitesi, İstanbul.
- Korkmaz, L. (2023). Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi standardı: BİST 100'de işlem gören işletmeler/şirketler üzerine bir araştırma (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Yozgat Bozok Üniversitesi, Yozgat.
- Oghuvwu, M. E., & Orakwue, A. C. (2018). Determinants of Key Audit Matters Disclosure. *Accounting & Taxation Review*, 3(3), 69-77.
- Özbay, D. (2022). COVID-19 Pandemi Döneminde Artan Belirsizlik Ortamı ve Kilit Denetim Konuları Açıklamaları Üzerindeki Etkisi: BİST 100 Şirketleri İncelemesi, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 66, 49-63.
- Pinto, I., & Morais, A. I. (2018). What Matters in Disclosures Of Key Audit Matters: Evidence From Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145-162.
- Polat Çeltikci, N. (2020). BDS 701 kapsamında kilit denetim konularının bağımsız denetim kalitesine etkisi (Basılmamış Doktora Tezi). Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale.
- Pratoomsuwan, T., ve Yolrabıl, O. (2018). The key audit matter (kam) practices: the review of first year experience in Thailand. *NIDA Business Journal*, 23, 63-91.
- Pries, F., & Scott, S. (2018). Costs and benefits of key audit matter reporting for smaller public entities: The Australian experience. *College of Business and Economics, University of Guelph*, 31(2), 1-9.
- Rzazade, E. (2022). Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları: BİST-spor endeksinde işlem gören şirketler üzerine bir uygulama (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Gümüşhane Üniversitesi, Gümüşhane.
- Sahyda, R., (2019). Key Audit Matters in Enhanced Auditor's Report: Tracing Malaysia in Its First Year Implementation. *International Journal of Progressive Sciences and Technologies*, 13(1), 39-45.
- Sarıkaya, F. (2020). Değişen bağımsız denetim yaklaşımı, kilit denetim konuları ve Borsa İstanbul'da işlem gören işletmeler üzerine bir araştırma (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Başkent Üniversitesi, Ankara.
- Shamkhalov, Z. (2022). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi: BİST 100'de işlem gören işletmelerin 2019-2020 yılları bağımsız denetçi raporlarının karşılaştırılması (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M. A., & Orta-Pérez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227-240.
- Taştan, R. O. (2023). Pandemi öncesi ve sonrası bağımsız denetçi raporlarında denetçi görüşleri ve kilit denetim konularının analizi: 2019-2021 BİST 100 şirket raporlarının incelenmesi (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Kayseri Üniversitesi, Kayseri.
- Tez, B. ve Gücenme Gençoğlu, Ü. (2022). Kilit Denetim Konuları ve COSO İlkeleri: Sektörel Karşılaştırma, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 15(1), 85-116.
- Tusek, V. & Jezovita, A. (2018). The key audit matters as an element of the independent auditor's report – A Booster to the Corporate Governance. *Intereulaweast*, 5(2), 241-276.
- Türel, A. & Türel, A. (2019). Bağımsız Denetim ve Kilit Denetim Konuları: BİST Şirketleri 2017-2018 Analizi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (12): 68, 1267-1272



Uludağ, S. (2022). Raporlama Süreçlerinde Değer Yaratımı Açısından Kilit Denetim Konuları: BİST-30 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(3), 885-910.

Uzay, Ş., ve Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: Borsa İstanbul üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 52, 47-70.

Uzun, D. (2021). Covid-19 sürecinde kilit denetim konuları kapsamında açıklanan denetim prosedürlerinin denetçi raporları üzerinden değerlendirilmesi (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Arel Üniversitesi, İstanbul.

Yılmaz, C. (2023). Türkiye'de bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları: BİST-100'de işlem gören işletmelerin 2021 raporları üzerine bir araştırma (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Bilgi Üniversitesi, İstanbul.

## İnternet Kaynakları

Association of Chartered Certified Accountants. (2018). Key audit matters: Unlocking the secrets of the audit. <https://www.accaglobal.com/vn/en/professional-insights/global-profession/key-audit-matters.html> Erişim Tarihi: 02.09.2023

KGK. (2017). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>. Li, H. (2020). A study of key audit matters disclosure. *Modern economy*, 11, 399-406. Erişim tarihi 09.09.2023